

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **ALEMA Lanškroun s.r.o.**, se sídlem Dvořákova 328, Žichlínské Předměstí, Lanškroun, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2019, č. j. 11558/19/2800-31472-602605, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 15. 4. 2020, č. j. 52 Af 4/2019-63,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 15. 4. 2020, č. j. 52 Af 4/2019-63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 8. 11. 2017, č. j. 1699994/17/2800-31472-602605, přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně (dále jen „úrok z neoprávněného jednání I.“) ve výši 121.021 Kč, podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“), z důvodu zrušení platebního výměru vydaného správcem daně na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 3. 4. 2014, č. j. 399742/14/2800-04705-602605 (dále jen „platební výměr I.“). Částku tohoto úroku správce daně předepsal na osobní daňový účet žalobkyně dne 2. 11. 2017.

[2] Správce daně dalším rozhodnutím ze dne 8. 11. 2017, č. j. 1699996/17/2800-31472-602605, přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně (dále jen „úrok z neoprávněného jednání II.“) ve výši 672.166 Kč, podle § 254 daňového řádu, z důvodu zrušení platebního výměru vydaného správcem daně na odvod za porušení rozpočtové

kázně ze dne 3. 4. 2014, č. j. 400023/14/2800-04705-602605 (dále jen „platební výměr II.“). Také částku tohoto úroku správce daně předepsal žalobkyni na její osobní daňový účet dne 2. 11. 2017.

[3] Rozhodnutím ze dne 11. 5. 2018, č. j. 1009789/18/2800-31472-602605, správce daně přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně (dále jen „úrok z neoprávněného jednání III.) ve výši 517.303 Kč, podle § 254 daňového řádu, z důvodu zrušení platebních výměrů vydaných správcem daně na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ze dne 9. 12. 2014, č. j. 1555856/14/2800-31472-602605 a č. j. 1555886/14/2800-31472-602605 (dále společně jen „platební výměry na penále“). Uvedenou částku správce daně předepsal na osobní daňový účet žalobkyně dne 11. 5. 2018.

[4] Výše uvedené částky předepsaných úroků následně správce daně žalobkyni vyplatil na základě její žádosti dne 26. 7. 2018.

[5] Žalobkyně, která měla za to, že jí uvedený úrok měl být vyplacen bez její žádosti již dříve, požádala správce daně o úrok z opožděně vyplacených vratitelných přeplatků (úroku z neoprávněného jednání správce daně I., II. a III.) podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Správce daně sdělením ze dne 13. 9. 2018, č. j. 1540860/18/2800-31472-602605 (dále jen „sdělení ze dne 13. 9. 2018“), žalobkyni oznámil, že jí požadovaný úrok nepřísluší. Měl totiž za to, že podle § 254 odst. 3 daňového řádu bylo jeho povinností ve lhůtě patnácti dnů pouze předepsat úrok z neoprávněného jednání správce daně na její osobní daňový účet, nebylo však jeho povinností tento úrok vrátit z úřední povinnosti, tedy bez žádosti žalobkyně.

[6] Žalobkyně brojila proti sdělení ze dne 13. 9. 2018 námitkou, kterou žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 1. 2019, č. j. 11558/19/2800-31472-602605 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

II.

[7] Žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 15. 4. 2020, č. j. 52 Af 4/2019-63 (dále jen „napadený rozsudek“).

[8] Krajský soud předeslal, že stěžejní spornou otázkou je skutečnost, zda měl žalovaný povinnost vyplatit žalobkyni přiznané úroky z neoprávněného jednání správce daně jako vratitelný přeplatek z úřední povinnosti, tedy bez žádosti žalobkyně ve smyslu § 254 odst. 4 daňového řádu ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o zrušení platebních výměrů I., II. a III. Věnoval se tudíž výkladu posledně uvedeného ustanovení a dovodil, že je třeba jej vykládat ve spojení se všemi dalšími odstavci § 254 daňového řádu, který pojednává o úroku. Za podstatné krajský soud považoval přihlížet i k § 254 odst. 3 daňového řádu, na nějž § 254 odst. 4 navazuje, neboť hovoří o předepsání úroku na osobní daňový účet v příslušné lhůtě. Výklad žalovaného, který v dané věci aplikaci § 254 odst. 4 daňového řádu vyloučil proto, že se vztahuje pouze na vratitelný přeplatek vzniklý zrušením, zánikem, změnou, nebo prohlášením nicotnosti rozhodnutí (tedy v tomto případě týkající se odvodu či penále), přičemž v dané věci se jednalo o úrok

z neoprávněného jednání správce daně, krajský soud považoval za neudržitelný právě proto, že celý § 254 pojednává o úroku.

[9] Krajský soud odkázal také na § 254a daňového řádu v aktuálním znění, který již neobsahuje stejnou dikci, jež byla dříve obsahem § 254 odst. 4 daňového řádu (ve znění v dané věci aplikovaném); právě tato dikce se mohla jevit poněkud matoucí. Krajský soud poukázal v tomto směru na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016-59, a ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, které jeho závěry potvrzují, a uzavřel, že žalovaný pochybil, neboť přiznané úroky z neoprávněného jednání správce daně, které předepsal na osobní daňový účet žalobkyně, měl vyplatit bez její žádosti, pokud současně tyto úroky představovaly vratitelný přeplatek. V uvedené této otázce tedy žalobkyni přisvědčil.

[10] Přesto však následně dospěl k závěru, že žalobkyně nemá nárok na úrok z opožděně vyplacených vratitelných přeplatků podle § 155 odst. 5 daňového řádu, jejichž úhradu požadovala. Krajský soud totiž shledal jiný důvod, pro který tento úrok nelze přiznat, a to ten, že se jedná o nepřípustné placení úroku z úroku. Přiznané nároky podle § 254 daňového řádu jsou vyplaceným úrokem a úročení úroků není možné. Odkázal zde na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, jehož závěry, byť byly vysloveny na půdorysu předchozí právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), považoval za přenositelné i pro případy, v nichž se použije daňový řád, jak tomu bylo v souzené věci. Doplnil, že závěry v odkazovaném rozsudku zůstaly nezpochybněny i po přijetí zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“). Krajský soud se dovolal i souvisejícího rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 35 Odo 101/2002, který obecně vyslovil nesouhlas s tím, aby měl věřitel právo na úrok z prodlení z příslušenství pohledávky, byť nevyloučil právo účastníků dohodnout se, že se smluvené úroky stanou součástí jistiny. Úprava v občanském zákoníku z citovaného rozsudku Nejvyššího soudu vyšla, když ve svém § 1806 uvedla, že úroky z úroků lze požadovat, bylo-li to ujednáno. To však neznamená, že zákaz úročení úroků obecně neplatí. Krajský soud přitom nepovažoval za rozhodné, zda se jedná o úročení úroku nabíhajícího, či úroku již dospělého, případně vyplaceného. Úrok z neoprávněného jednání správce daně nemění svůj charakter a stále je úrokem, který se dále neúročí. Krajský soud v té souvislosti upozornil i na § 253 odst. 3 daňového řádu, podle nějž u nedoplatků na příslušenství úrok z prodlení nevzniká. I z toho dovodil, že daňový řád se k úročení úroků vymezuje negativně.

[11] Nesouhlasně se krajský soud vyjádřil i k odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, v němž kasační soud zaujal kladný postoj k úročení úroků, které odůvodnil „vykrystalizováním“ úročené částky. Podle krajského soudu se v uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud nevymezil proti obecnému zákazu úročení úroků, který se uplatňuje i v daňovém právu, pouze dospěl k závěru, že v něm posuzovaná věc vůbec úročení úroků nepředstavuje. Toto odlišení založil na tom, že se nejedná o postupně přirůstající příslušenství daně, nýbrž o částku, která, byť vznikla původně jako úrok z jistiny, již „vykrystalizovala“ (tedy přestala narůstat a stala se pevnou částkou). Tento názor však pro krajský soud není přesvědčivý, neboť podle něj by bylo možné úročit každý úrok, který by přestal narůstat. Právní názor

druhého senátu Nejvyššího správního soudu tak představuje podle krajského soudu exces z obecně přijímaného zákazu úročení úroků v daňovém právu.

[12] Žalobkyní v žalobě taktéž namítaným určením správného data zániku účinků platebních výměrů na penále (s ohledem na určení data, od nějž má být úrok z neoprávněného jednání správce daně III. úročen), se již krajský soud nezabýval, neboť to vzhledem k předchozím závěrům, podle nichž žalobkyni úrok z úroku nenáleží, považoval za nadbytečné.

III.

[13] Proti napadenému rozsudku se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brání kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Stěžovatelka namítá, že napadený rozsudek krajského soudu je překvapivý. Žalovaný svým vyjádřením, v němž prvně namítl nemožnost úročit úrok, nemůže měnit důvody napadeného rozhodnutí a krajský soud je povinen podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Žalovaný napadené rozhodnutí vystavěl na závěru, že podle § 254 odst. 3 daňového řádu byl povinen v patnácti denní lhůtě pouze předepsat úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní účet stěžovatelky, nikoli jej bez žádosti daňového subjektu také vrátit. Ve vyjádření k žalobě následně předestřel nad rámec odůvodnění napadeného rozhodnutí nové důvody, pro které nelze požadovaný úrok z opožděně vyplaceného vratitelného přeplatku žalobkyni přiznat. Uvedl, že úročení úroků není přípustné, k čemuž by došlo v případě přiznání úroků, jež stěžovatelka podle § 155 odst. 5 daňového řádu žádala. Krajský soud tím, že tuto argumentaci z vyjádření žalovaného k žalobě převzal a založil na ní napadený rozsudek, svým postupem vybočil z rámce žalobních bodů a nahradil napadené rozhodnutí svým vlastním odůvodněním. Porušil tak legitimní očekávání stěžovatelky, že soudní přezkum proběhne v mezích uplatněných žalobních bodů. O důvodu zamítnutí její žádosti (na úhradu úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu) se proto stěžovatelka fakticky dozvěděla až z rozsudku krajského soudu a neměla možnost proti němu brojit již v žalobě. Krajský soud uvedeným postupem porušil také § 75 odst. 2 s. ř. s. V tomto směru stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78, ve kterém došlo ke shodné situaci, a rozsudek krajského soudu byl označen za překvapivý. Stejně tak tomu bylo i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2020, č. j. 3 Afs 213/2020-27.

[15] Stěžovatelka uvádí, že k úročení úroků v jejím případě nedochází. Úrok z neoprávněného jednání správce daně se fakticky stal novou jistinou, která je dána pevnou částkou představující náhradu způsobené újmy. Krajský soud přehlíží smysl § 254 daňového řádu, kterým je nahrazení újmy způsobené daňovému subjektu nemožností disponovat se svými finančními prostředky. Tím zákonodárce zamýšlel předejít zdlouhavým řízením o náhradu škody za neoprávněné doměření daně. K takovému řízení dochází až tehdy, kdy vzniklá škoda překračuje svým rozsahem částku úroku z neoprávněného jednání správce daně. V takovém případě má daňový subjekt nárok na náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávním úředním postupem (dále jen „zákon

č. 82/1998 Sb.“). Výklad krajského soudu v napadeném rozsudku by vedl k závěru, podle nějž by prodleva správce daně s náhradou škody v rozsahu do výše úroku z jeho neoprávněného jednání nemohla být úročena úrokem z prodlení, ačkoliv v režimu zákona č. 82/1998 Sb. by na úrok z prodlení daňový subjekt nárok měl.

[16] Stěžovatelka dále k úvahám krajského soudu týkajícím se úročení úroku i ve vazbě na úpravu v soukromém právu dodává, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je z toho hlediska paušalizovanou náhradou škody způsobené správcem daně. Jedná se tedy o pohledávku na náhradu škody a ušlého zisku, nikoliv o příslušenství. Zákonodárce pouze tento institut náhrady škody pojmenoval jako úrok. Svým účelem pak úroku z prodlení odpovídá § 155 odst. 5 daňového řádu. To ostatně připouští i rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 148/2017-36, byť jeho závěry krajský soud považuje za pouhý exces. Byl však následován i dalším rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, sp. zn. 10 Afs 382/2020-51. Podle stěžovatelčina mínění by chyběla jakákoliv motivace daňových orgánů k vracení daňových přeplatků majících původ v protiprávním jednání správce daně, pokud by daňový subjekt neměl nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu i z úroku z neoprávněného jednání správce daně. Ve stěžovatelčině případě správce daně zadržoval úrok ze svého neoprávněného jednání více než osm měsíců.

[17] Stěžovatelka nesouhlasí ani s odkazem krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 80/2009-45, který se vztahuje k zákonu o správě daní a poplatků. Ten totiž vůbec neobsahoval institut úroku z neoprávněného jednání správce daně. Nejvyšší správní soud se v tam projednávané věci zabýval možností úročení postupně přirůstajícího příslušenství daně - úroku z přeplatku. Ten by svým charakterem odpovídal spíše úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka v nynější věci však žádá přiznání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z konkrétního vratitelného přeplatku, který měl původ v úroku z neoprávněného jednání správce daně, s jehož vydáním správce daně nezákonně prodléval. Navíc v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47 stěžovatelka zdůrazňuje, že úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu nepředstavuje jakoukoliv „sankci“ za protiprávní jednání (na rozdíl od úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu), ale má funkci reparační. Je na něj tudíž třeba nahlížet jako na paušalizovanou náhradu škody.

[18] Stěžovatelka za bezvýznamný považuje odkaz na § 253 odst. 3 daňového řádu, kterého se dovolávali krajský soud i žalovaný, neboť se netýká projednávané věci a neobsahuje žádné pravidlo chování, které by na projednávaný případ dopadalo.

[19] V replice k vyjádření žalovaného se stěžovatelka nad rámec již uvedeného vyjadřuje k závěrům vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2019, č. j. 45 Af 9/2017-56, na nějž ve vztahu zákazu úročení úroku odkázal žalovaný. Upozorňuje, že ve věci, kterou se tento rozsudek zabýval, se daňový subjekt domáhal úhrady úroku z úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Jednalo se o odlišný skutkový stav od nyní projednávané věci, v níž jde o úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu za včas nevyplacený úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 3 daňového řádu, který se vrací z úřední povinnosti.

IV.

[20] Žalovaný ve vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Stěžovatelka měla možnost podat repliku k jeho vyjádření k žalobě, v němž byly podle stěžovatelky obsažený nové a překvapivé argumenty o zákazu úročení úroků. Žalovaný se stěžovatelkou nesouhlasí v tom, že krajský soud hledal nové důvody, proč nevyhovět její žádosti o přiznání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, nýbrž pouze přijal argumentaci žalovaného o nepřípustnosti úroku z úroku, kterou tento uvedl ve svém vyjádření k žalobě.

[21] Žalovaný má za to, že není příléhavý stěžovatelčin odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 16/2011-78, neboť v něm se jednalo o případ, kdy krajský soud dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný, avšak na základě zcela odlišného právního názoru. V nynější věci se krajský soud v napadeném rozsudku sice neztotožnil s postupem žalovaného spočívajícím v tom, že z úřední povinnosti nevyplatil stěžovatelce vratitelný přeplatek, avšak dal mu za pravdu v tom, že zde existuje jiný důvod, pro který není možné úrok z úroku přiznat. Podle žalovaného je pochopitelné, že se krajský soud přiklonil k argumentaci jednoho z účastníků řízení. I kdyby pak měl být napadený rozsudek překvapivý, nejedná se podle žalovaného o vadu takové intenzity, která by měla za následek jeho nezákonnost, a proto bylo na místě zabývat se právní otázkou, zda stěžovatelce náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu z úroku podle § 254 téhož zákona.

[22] Žalovaný souhlasí se zákazem úročení úroků, odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 80/2009-45 a opakuje závěry krajského soudu týkající se této zásady i v návaznosti na právní úpravu obsaženou v občanském zákoníku a také v § 253 odst. 3 daňového řádu.

[23] Závěrem se žalovaný vyjadřuje nesouhlasně ke stěžovatelkou uváděné aplikaci závěrů vyplývajících z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 148/2017-36, neboť má za to, že nyní posuzovaná situace je odlišná. V tam projednávané věci správce daně nezákonně prodléval s přiznáním a zaplacením úroku podle § 254 daňového řádu, jen aby po devíti měsících tento přiznaný úrok převedl na úhradu daňového nedoplatku. V nynější věci však správce daně úrok stěžovatelce předepsal na její osobní daňový účet, pouze k jeho vyplacení došlo až poté, co o něj stěžovatelka požádala. Navíc zde Nejvyšší správní soud rozlišil situace, v nichž se jedná o úročení úroku a v nichž nikoliv, na základě vlastnosti úroku, kterou má či může mít potencionálně každý úrok (přestane narůstat a stane se pevnou částkou), čímž prolomil obecně platný zákaz úročení úroků.

V.

[24] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost je důvodná.

[26] Stěžovatelka především namítala překvapivost napadeného rozsudku z důvodu odlišného právního posouzení věci krajským soudem oproti důvodům, na nichž bylo založeno napadené rozhodnutí žalovaného.

[27] Podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s., *soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.*

[28] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné stručně předestřít problematiku rozsahu přezkumu žaloby v soudním řízení správním, kterou se ve své judikatuře již vícekrát zabýval. Například v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, č. j. 1 Afs 479/2019-30, vyslovil, že *„[p]odle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává soud napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Z citovaného ustanovení vyplývá, že soudní řízení správní je založeno na dispoziční zásadě. Tato zásada se promítá i do § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., které ukládá žalobci povinnost označit rozsah napadení správního rozhodnutí žalobními body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Rozsah napadení správního rozhodnutí a uvedení důvodů znamená povinnost žalobce tvrdit, že správní rozhodnutí, nebo jeho část, odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému právnímu předpisu, a toto tvrzení také odůvodnit. Činnost správního soudu je pak omezena právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu, nejde-li o rozhodnutí nicotné, či stižené vadami, ke kterým soud musí přihlédnout z úřední povinnosti (viz bod [20] a násl. níže). Absence nebo nedostatek tvrzení žalobce o konkrétní nezákonnosti proto nutně způsobuje nemožnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí, právě z absentujícího důvodu.“*

[29] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, v tomto směru uzavřel, že *„soudní přezkum není a nemůže být všeobecnou kontrolou zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Je vždy na osobě rozhodnutím dotčené, zda toto rozhodnutí akceptuje, či zda se proti němu bude bránit u soudu; je rovněž na její vůli, jaká pochybení označí za podstatná.“*

[30] Z judikatury vyšších soudů také vyplývá, že rozhodnutí krajského soudu založené na odlišné právní argumentaci, než jaká byla obsažena ve správním rozhodnutí nebo v podané žalobě, k níž se strany řízení nemohly dosud vyjádřit a zejména tomu uzpůsobit provedené dokazování, by porušovalo právo na spravedlivý proces a bylo by pro účastníky překvapivé (srov. nález Ústavního soudu ze dne 4. 8. 1999, sp. zn. IV. ÚS 544/98, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78). Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví a zasahoval by též do principu rovnosti účastníků řízení.

[31] V nynější věci správce daně a posléze i žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěli k závěru, že stěžovatelce nepřísluší úrok z opožděně vyplacených vratitelných přeplatků podle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť podle § 254 odst. 3 téhož zákona byl úrok z neoprávněného jednání správce daně předepsán na osobní daňový účet stěžovatelky do patnácti dnů od účinnosti rozhodnutí, kterým bylo zrušeno rozhodnutí o stanovení daně, a přitom nebylo jeho povinností bez žádosti tento úrok stěžovatelce vrátit. Žalovaný se pak na základě stěžovatelčiny námitky v napadeném rozhodnutí zabýval navíc i zánikem platebních výměrů na penále v návaznosti na zrušení platebního výměru I. a II., za účelem

určení přesného data, od kterého měl stěžovatelce náležet úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[32] Ze soudního spisu Nejvyšší správní soud dále ověřil, že stěžovatelka žalobou brojila proti napadenému rozhodnutí proto, že nesouhlasila se závěrem žalovaného, že postačovalo, že úrok z neoprávněného jednání správce daně v patnáctidenní lhůtě na její osobní daňový účet předepsal. Tvrdila, že výkladem § 254 daňového řádu lze dospět k závěru, že uvedenou částku měl stěžovatelce také bez její žádosti, tedy z úřední povinnosti, vyplatit. Jelikož tak neučinil, měla stěžovatelka nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka v žalobě také namítala, že platební výměry na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně zanikly ze zákona současně se zrušením platebních výměrů I. a II., které jí byly doručeny dne 19. 10. 2017, což bylo významné pro stanovení okamžiku, od kdy úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu náleží.

[33] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše v odstavcích [7] až [11] tohoto rozsudku, krajský soud dospěl k závěru o důvodnosti žalobního bodu týkajícího se povinnosti vyplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně bez žádosti daňového subjektu ve lhůtě patnácti dnů v souladu s § 254 odst. 4 daňového řádu. Přesto však žalobu zamítl jako nedůvodnou, neboť dospěl k závěru o existenci jiného důvodu, pro který nelze stěžovatelce úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu přiznat. Za tento důvod považoval zákaz úročení úroku, tedy nemožnost v případě prodlení s vyplacením úroku z neoprávněného jednání správce daně přiznat stěžovatelce také úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Tvrzeným zánikem platebních výměrů na penále a v důsledku toho stanovením dne, od nějž měl být úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu přiznán, se pro nadbytečnost krajský soud již vůbec nezabýval.

[34] Z obsahu sdělení ze dne 13. 9. 2018, ani z napadeného rozhodnutí ale nevyplývá, že by se v nich zabývali otázkou nemožnosti přiznat úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu za prodlení s vyplacením vratitelného přeplatku z důvodu zákazu úročení úroků. Stejně tak ani z podané žaloby nevyplývá, že by stěžovatelka v žalobě vznesla jakoukoli, byť obecnou, námitku, či uplatnila tvrzení, které by mohlo být předobrazem budoucí argumentace krajského soudu o zákazu úročení úroku vedoucí k zamítnutí žaloby.

[35] Z odůvodnění napadeného rozsudku naopak nepochybně vyplývá, že stěžejní žalobní námitce o tom, zda bylo povinností správce daně vyplatit daňovému subjektu (stěžovatelce) úrok z neoprávněného jednání ve lhůtě patnácti dnů podle § 254 odst. 4 daňového řádu bez žádosti, tedy z úřední povinnosti, krajský soud přisvědčil, a stěžovatelka tak byla s touto svojí argumentací úspěšná (viz zejména odst. 36. napadeného rozsudku). Z toho by pak mělo vyplývat, s ohledem na *ratio decidendi* napadeného rozhodnutí a vymezení žalobních bodů v žalobě, že správce daně, resp. žalovaný, tuto otázku posoudili nesprávně, neboť neuvedli žádný jiný důvod pro nepřiznání úroku z opožděně vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu kromě toho, že správce daně nebyl povinen úrok z neoprávněného jednání vyplatit bez žádosti.

[36] Krajský soud však přesto žalobu zamítl jako nedůvodnou, neboť přezkoumal napadené rozhodnutí mimo rámec uplatněných žalobních bodů, tedy nerespektoval zákonný princip vyjádřený v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Jak již výše citovaná judikatura

dovodila, krajský soud nebyl oprávněn sám vyhledávat a/nebo doplňovat důvody pro zamítnutí žaloby, tedy pro závěr o nemožnosti přiznat stěžovatelce úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Neměl tedy pro svůj závěr oporu v žalobních tvrzeních. Pokud takto postupoval, odchýlil se z rozsahu přezkumu napadeného rozhodnutí vymezeného žalobou, a překročil tak také rámec právního posouzení přijatého správcem daně a žalovaným a *ratio decidendi* napadeného rozhodnutí. Přitom důvody, pro které se takto odchýlil, nepředstavovaly výjimku z dispoziční zásady, tedy nejednalo se o důvody, ke kterým musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (tedy i nad rámec žalobních bodů).

[37] Z právě uvedeného je zřejmé, že důvody, na nichž krajský soud založil napadený rozsudek a závěr o nedůvodnosti žaloby, se odlišují od důvodů, na nichž své úvahy založil žalovaný v napadeném rozhodnutí, a v tomto ohledu je proto třeba stěžovatelce přisvědčit v tom, že napadený rozsudek je rozhodnutím překvapivým. Jestliže totiž krajský soud přezkoumává pravomocné správní rozhodnutí založené na určité právní argumentaci (nadto odpovídající obsahu stěžovatelčina odvolání), tento přezkum může činit zásadně (až na výjimky, o něž se zde nejedná) jen v mezích uplatněných žalobních bodů. Tím dostojí nejen zásadě plynoucí z § 75 odst. 2 s. ř. s., ale současně naplňuje i stěžovatelčino legitimní očekávání, že v souladu s dispoziční zásadou je to ona, kdo svojí žalobou stanovila meze a rámec soudního přezkumu.

[38] V nyní projednávaném případě tedy krajský soud na straně jedné dospěl k závěru o důvodnosti žalobní argumentace stěžovatelky týkající se povinnosti vyplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně bez žádosti daňového subjektu, na druhou stranu však – a pro stěžovatelku nepochybně překvapivě, neboť mimo rámec žalobních bodů – dospěl k závěru o nepřípustnosti úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za prodlení s vyplacením úroku z neoprávněného jednání správce daně proto, že dovodil zákaz úročení úroků, což však do doby vydání napadeného rozsudku zejména žalobkyně nemohla předvídat a na tuto úvahu krajského soudu jakkoliv reagovat dříve, než v kasační stížnosti. Krajský soud své závěry o zákazu úročení úroků vyslovil v reakci na vyjádření žalovaného k žalobě, které však pro rámec soudního přezkumu nemá žádný význam. Žalovanému totiž v řízení o žalobě, kterou sám nepodal, sice náleží právo se k žalobě vyjádřit, jeho vyjádření však nemůže nikterak ovlivnit (opět s výjimkou namítání vad, k nimž musí krajský soud přihlédnout i bez návrhu) rozsah soudního přezkumu a nikterak změnit, rozšířit či omezit uplatněné žalobní body.

[39] Nejvyšší správní soud považuje překvapivost napadeného rozsudku v nynějším případě za vadu, která měla za následek jeho nezákonnost. Za předpokladu, že by krajský soud ze stěžovatelkou stanoveného rámce soudního přezkumu nevybočil, byla by stěžovatelka se svojí stěžejní žalobní argumentací úspěšná, což by s ohledem na závěry uvedené v napadeném rozsudku vyústilo ve zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení s tím, že by byl vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ohledně povinnosti vyplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu bez žádosti daňového subjektu. Zároveň by bylo povinností krajského soudu se vypořádat se i se zbylou žalobní námitkou týkající se toho, zda platební výměry na penále zanikají již se zrušením platebních výměrů I. a II. ze zákona, nebo zanikají teprve okamžikem jejich zrušení daňovým orgánem.

[40] S ohledem na vše výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že svým postupem se krajský soud dopustil vady řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku, tedy shledal naplněným kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[41] V takovém případě se Nejvyšší správní soud již nemohl věnovat vypořádání stížnostních námitek týkající se problematiky úročení úroků, neboť závěry, které k této otázce přijal krajský soud, učinil nad rámec žalobních bodů, tedy v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Tyto úvahy tudíž mohou být předmětem přezkumu teprve tehdy, pokud se stanou předmětem posouzení žalovaným a posléze případně na základě řádně uplatněných žalobních bodů též předmětem přezkumu v řízení o žalobě.

VI.

[42] Nejvyšší správní soud tudíž shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek proto zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Opětovně tedy posoudí žalobu, a to výlučně v mezích žalobních bodů, a ve věci znovu rozhodne.

[43] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu