



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **Veletrhy Brno, a. s.**, se sídlem Výstaviště 1, Brno, zastoupena JUDr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 11. 2014, č. j. 29 A 20/2013 – 69,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně Veletrhy Brno, a.s. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 11. 2014, č. j. 29 A 20/2013 – 69, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobkyně se u Krajského soudu v Brně (dále také „krajský soud“) domáhala ochrany proti nečinnosti žalovaného, spočívající v nevydání rozhodnutí o přiznání části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle ust. § 101 odst. 1 a ust. § 254 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ke vzniku nároku mělo dojít na základě rozsudku Krajského soudu v Brně č.j. 29 Af 47/2011 - 109, kterým byl zrušen dodatečný platební výměr Finančního úřadu Brno I. ze dne 26. 6. 2000, č.j. 103471/00/288913/3044. V důsledku toho vydal žalovaný tři sdělení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně: 1) Sdělení ze dne 26. 10. 2011, č.j. 3501138/11/288914710613, o přiznání úroku za neoprávněně stanovenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 9.823.618,32 Kč; 2) Sdělení

ze dne 26. 10. 2011, č.j. 352120/11/288914710613, o přiznání úroku za neoprávněně stanovené daňové penále ve výši 2.726.288,59 Kč; 3) Sdělení ze dne 26. 10. 2011, č.j. 352590/11/288914710613, o přiznání úroku za neoprávněně stanovené úroky z odložené částky ve výši 145.593,24 Kč. Žalobkyně následně podáním ze dne 19. 12. 2012 požádala o předsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně s tím, že její zákonný nárok je vyšší než částky přiznané uvedenými sděleními. Toto podání žalovaný posoudil jako námitky proti úkonům správce daně a řízení o námitkách zastavil pro jejich zjevnou právní nepřipustnost (spočívající v jejich opožděnosti).

Krajský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl z toho důvodu, že žalovaný neměl povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé ani osvědčení, a nebyl tak nečinný. Daňový řád nevyžaduje, aby správce daně vydal o žádosti o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně rozhodnutí. Věc by mohla být vyřízena například přípisem (sdělením). Žalobkyně primárně brojí proti věcnému postupu správce daně, a nikoli proti jeho nečinnosti. Proti nesprávnému přiznání úroku se měla bránit postupem předpokládaným v ust. § 254 odst. 5 a ust. § 159 daňového řádu.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou výslovně opřela o ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka namítla, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nevypořádání se žalobní námitkou, ve které poukazovala, že správcem daně předepsaná ekonomická náhrada neodpovídá zákonem stanovené výši. Mezi daňovým subjektem a správcem daně není sporu o splnění podmínek pro vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně ani výše úroku. Spornou je „pouze“ skutečnost, zda má správce daně předepsat zbývající část předmětného úroku, resp. v případě úroku vztahujícího se k prominuté části penále celou část, nebo nikoliv. Na předsání úroku z neoprávněného jednání správce daně *en bloc* dopadá obecné pravidlo obsažené v ust. § 264 odst. 1 daňového řádu. Správce daně postupoval (byl nečinný) vědomě v rozporu s metodikou Generálního finančního ředitelství ze dne 23. 5. 2012 a porušil legitimní očekávání daňového subjektu. Tento postup správce daně rovněž porušuje zásadu rovnosti stěžovatelky oproti jiným daňovým subjektům, kterým byl v obdobných řízeních úrok z neoprávněného jednání správce daně předepsán dle pravidel uvedených v daňovém řádu, a je tudíž diskriminační. Navíc úrok z neoprávněného jednání správce daně představuje jakousi paušalizovanou náhradu škody, na kterou má v případě nezákonného úředního postupu správního orgánu daňový subjekt nárok, jak ostatně vyplývá i z čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Přijme-li stěžovatelka premisu, že „překlasifikace“ jeho podání na námitku byla možná, se kterou však zásadně nesouhlasí, nelze již souhlasit s právním názorem, že (i) lhůta pro podání námitek marně uplynula 30. 11. 2011 a že (ii) lhůta pro podání námitek dle ust. § 159 odst. 1 daňového řádu je prekluzivní (propadná). Jinak řečeno, že v případě, kdy daňový subjekt do 30 dnů od zjištění, že mu správce daně na jeho osobní daňový účet ve lhůtě 15 dnů od účinnosti rozhodnutí, kterým bylo předchozí (vadné) rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, v rozporu s jeho zákonnou povinností nepředepsal úrok z neoprávněného jednání správce daně, nepodá námitku, ztrácí tím navždy možnost, aby mu tento úrok byl předepsán, přestože mu v souladu s výše uvedeným nárok na tento úrok vznikl přímo *ex lege* zrušením vadného rozhodnutí správce daně. Krajský soud se nikterak nezabýval

otázkou počátku běhu lhůty pro podání námitky, a svůj závěr postavil pouze na ničím neověřené spekulaci, že daňovému subjektu byla sdělení o přiznání úroků doručena 30 dní před 30. 11. 2011. Takový paušalizovaný závěr je ovšem nesprávný, což potvrzuje i komentář k ust. § 159 daňového řádu. Důkazní břemeno o tom, kdy se osoba seznámí s obsahem úkonu, je na správním orgánu, event. krajském soudu. Krajský soud svůj závěr nezdůvodnil a zatížil tak své rozhodnutí nepřezkoumatelností. I kdyby však lhůta uplynula, nemá to za následek zánik práva daňového subjektu, neboť pohledávka existuje až do uplynutí prekluzivní lhůty pro placení daně. Opačný výklad by měl za následek hrubý nepoměr práv a povinností daňových subjektů oproti právům a povinnostem správcům daně, když taková disproporce by dosahovala ústavněprávní roviny. Přestože úrok z prodlení dle ust. § 252 daňového řádu je peněžitou sankcí a je svou povahou obdobnou sankcí jako úrok z neoprávněného jednání správce, měl by správce daně signifikantně širší oprávnění a možnosti, jak (a především do kdy) může úrok vymáhat. Stěžovatelce je známo, že orgány finanční správy v jiných případech rozhodují o předepsání úroků z neoprávněného jednání správce daně, aniž by jakkoli omezovaly právo daňového subjektu aplikací lhůty pro podání námitky. Akceptace nesprávného právního názoru krajského soudu by vedla k aprobaci nejednotné praxe orgánů finanční správy a tedy zprostředkovaně i k nepřípustné diskriminaci. Namísto toho, aby správce daně své pochybení napravil, uchýlil se k použití obstrukčního prostředku (zastavení řízení pro údajné marné uplynutí lhůty k podání námitky), který *de facto* znamená, že stěžovatelce do dnešního dne nebyla správná výše úroku předepsána, ač mu nárok na tento úrok vznikl *ex lege*. Nečinnost správce daně tak trvá. Sdělení o přiznání úroků je deklaratorním rozhodnutím v materiálním smyslu. Správce daně měl reagovat na žádost o předepsání úroků a vydat buď zamítavé rozhodnutí (sdělení) o nepřiznání zbylé části úroků, nebo pozitivní rozhodnutí (sdělení) a zároveň předepsat zbylou část úroků na osobní daňový účet stěžovatelky. Sdělení o přiznání úroku sice není formálně označeno jako rozhodnutí dle ust. § 101 a násl. daňového řádu, tato legální „nedokonalost“ ovšem nemůže jít k tíži daňových subjektů. Klíčová je obsahová stránka tohoto úkonu. Rovněž Ústavní soud podotkl, že v případě rozporu obsahové stránky s formální stránkou se s ohledem na požadavek účinné ochrany práv fyzických a právnických osob může dojít k závěru, že obsah převládne nad formou a akt formálně označený za akt jiný (sdělení) bude přezkoumán. Řízení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně naplňuje všechny znaky vyslovené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2008, sp. zn. 4 Ans 9/2007, a správce daně proto byl a stále je nečinný, pokud jde o vydání sdělení o přiznání zbylé části úroků. Stěžovatelka závěrem znovu upozornila na nedůvodnou odlišnost mezi úrokem z prodlení, který hradí daňový subjekt, a úrokem z neoprávněného jednání správce daně, když judikatura potvrzuje, že sdělení o úroku z prodlení je deklaratorní rozhodnutí. Toto rozlišování je v rozporu se základními právy a ústavními principy. Stěžovatelka proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný uvedl, že se ztotožňuje s napadeným rozsudkem, odkázal na své vyjádření k žalobě a zopakoval, že sdělení dle ust. § 254 daňového řádu není rozhodnutím deklaratorním. Ačkoli stěžovatelka tvrdí, že sdělení jsou rozhodnutími, v režimu nečinnostní žaloby vytýká krajskému soudu, že nepřezkoumal jejich obsah. Úroku z neoprávněného jednání správce daně za prominuté penále se prostřednictvím petitu vůbec nedomáhala. I tento nárok měla uplatňovat prostřednictvím námitky. Stěžovatelka

uvádí, že jejím úmyslem nebylo přezkoumání již vydaného rozhodnutí, ale předepsání zbývajících částí úroku. Přitom v žalobě poukazovala na nezákonnost sdělení. Popírá tak významnou vlastnost rozhodnutí, a to jeho právní moc. Argumentace poukazující na hrubý nepoměr mezi právy daňového subjektu a správce daně je nepřipadná. V obou případech dává daňový řád daňovému subjektu obdobné prostředky, jimiž může brojit proti případně nezákonnému úroku. Ze spisového materiálu je zřejmé, že sdělení byla stěžovatelce doručena 31. 10. 2011, a že fikce doručení tak nenastala. Zpochybňovat v takovém případě okamžik rozhodný pro počátek běhu lhůty pro podání námitky je nemístné. Žalovaný závěrem navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z toho důvodu, že se krajský soud nezabýval námitkou, že přiznaný nárok neodpovídá zákonné výši, a dále z toho důvodu, že krajský soud nezdůvodnil svůj závěr o tom, kdy se stěžovatelka seznámila s postupem správce daně podle ust. § 254 daňového řádu (pro účely uplatnění námitky dle ust. § 254 odst. 5 daňového řádu).

Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb.NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, všechna zde i dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná také na www.nssoud.cz).

Je tedy nutno přisvědčit stěžovatelce, že se krajský soud musí zásadně vypořádat se všemi žalobními námitkami, neboť v opačném případě může zatížit své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Toto pravidlo však neplatí zcela bezvýjimečně. Typicky nelze po krajském soudu nutně vyžadovat posouzení všech žalobních námitek v případě, že dospěje k závěru, který zcela předurčuje výsledek řízení a posouzení dalších námitek nemůže mít za žádných okolností na tento výsledek vliv (typicky, zjistí-li zásadní vadu řízení před správním orgánem, apod.). O tento případ se jedná i v projednávané věci, neboť krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka nemůže se svou žalobou za žádných okolností uspět z důvodu, že žalovaný není nečinný (není povinen vydat žádné rozhodnutí). Bylo by zcela absurdní požadovat, aby krajský soud za této situace posuzoval oprávněnost tvrzeného nároku ve chvíli, kdy bylo postaveno na jisto, že žaloba nemůže být úspěšná. Vyslovoval by se tak k otázkám, které nemohou mít žádný vliv na jeho rozhodnutí. Předmětem řízení zde byla existence nečinnosti (potažmo povinnosti vydat rozhodnutí), nikoliv existence

hmotněprávního nároku, kterého by se údajně mělo požadované rozhodnutí týkat. Námitky směřující k prokázání existence tvrzeného nároku proto také ve skutečnosti zcela vybočovaly z rámce řízení před krajským soudem. Krajský soud by ostatně v této otázce ani nemohl správní orgán žádným hodnocením zavázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č.j. 5 Ans 11/2010 - 104). Nepochybil proto, jestliže se nezabýval námitkami podporujícími existenci tvrzeného hmotněprávního nároku stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným ani v té části, v níž konstatuje, že třicetidenní lhůta pro podání námitek uplynula dne 30. 11. 2011. V prvé řadě je z úvah krajského soudu zcela zřejmé, že jako rozhodující pro počátek běhu lhůty považoval okamžik doručení jednotlivých sdělení (dne 31. 10. 2011). Už z tohoto důvodu nelze konstatování krajského soudu hodnotit jako nepřezkoumatelné. Stěžovatelce nic nebrání proti takové úvaze brojit a tvrdit, že k seznámení se s postupem správce daně došlo jindy. Kromě toho však nebylo toto konstatování nikterak rozhodné pro meritorní posouzení. I kdyby snad totiž vůbec nedošlo k uplynutí lhůt pro podání námitek, nemohlo by to nic změnit na závěru krajského soudu, že žalovaný nebyl povinen o nároku stěžovatelky vydat rozhodnutí, a nebyl tudíž nečinný.

V této souvislosti je nutno dodat, že ani v řízení o kasační stížnosti není na místě posuzovat věcně takové námitky, které se nijak nemohou promítnout do výsledku řízení a například se zcela mýlí s důvody, pro které krajský soud napadený rozsudek vydal. Takové námitky je nutno považovat již proto za nedůvodné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2007, č.j. 8 Afs 161/2005 - 87).

Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti uplatňuje celou řadu takovýchto námitek. Výlučným rozhodovacím důvodem (*ratio decidendi*) napadeného rozsudku byl závěr o neexistenci povinnosti žalovaného vydat rozhodnutí (a tudíž závěr o tom, že není nečinný ve smyslu ust. § 79 a násl. s. ř. s.). S tímto důvodem se však zcela mýlí argumentace stěžovatelky směřující k závěru, že skutečně měla nárok na požadovaný úrok z neoprávněného jednání správce daně (bod V. kasační stížnosti). Tuto otázku krajský soud zcela správně vůbec neposuzoval (viz výše), a nepřisluší ji tudíž posuzovat ani Nejvyššímu správnímu soudu. Stejně tak se mýlí s uvedeným rozhodovacím důvodem i ta pasáž kasační stížnosti, v níž stěžovatelka analyzuje možnosti procesní obrany při nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně (bod VI. kasační stížnosti). Krajský soud sice vyslovil závěr, že správní orgány správně posoudily podání žalobkyně jako námitky dle ust. § 159 odst. 1 daňového řádu, nicméně jednalo se zjevně o závěr jdoucí nad rámec rozhodovacího důvodu (tj. o *obiter dictum*). Skutečnost, že žalovaný nebyl povinen vydat o existenci nároku stěžovatelky rozhodnutí, a že tudíž nebyl nečinný, je totiž zcela nezávislá na tom, zda měl žalovaný s podáním stěžovatelky naložit jinak, než naložil. V řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu soud nezkoumá zákonnost všech postupů správních orgánů souvisejících s projednávanou věcí, nýbrž pouze existenci nečinnosti žalovaného ve smyslu ust. § 79 a násl. s. ř. s. Stejně tak ani otázka, zda se může stěžovatelka i po zmeškání lhůty pro podání námitek nějakým způsobem svého nároku domoci, nebyla předmětem řízení před krajským soudem. Úvahy vyslovené krajským soudem k této otázce šly nad rámec rozhodovacích důvodů a nejsou pro věc nijak

rozhodné ani závazné pro účastníky řízení. Jejich zpochybnění nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

Bylo-li cílem argumentace stěžovatelky, týkající se možnosti procesní obrany proti postupu dle ust. § 254 daňového řádu, vyslovit závěr, že je jí odepírán přístup k soudu, neboť nemá jiné prostředky ochrany svých práv, pak s tímto se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Jak bude uvedeno níže, stěžovatelka je oprávněna proti postupu správce daně podat námitky dle ust. § 254 odst. 4 daňového řádu, proti rozhodnutí o námitkách pak odvolání a proti rozhodnutí o odvolání posléze žalobu ke správnímu soudu. Tento závěr byl ostatně zjevně také smyslem úvah krajského soudu, které vyslovil nad rámec nosných důvodů svého rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval pouze námitkami směřujícími výlučně proti závěru krajského soudu, že žalovaný nebyl povinen o nároku stěžovatelky vydat rozhodnutí, a nebyl tudíž nečinný ve smyslu ust. § 79 a násl. s. ř. s.

Podle ust. § 79 odst. 1 s. ř. s. ten, kdo bezvýsledně vyčerpал prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.

Jak vyplývá z ustálené judikatury, v řízení na ochranu proti nečinnosti se žalobce může domáhat pouze vydání takového rozhodnutí, které splňuje definiční znaky rozhodnutí podle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2004, č. j. 1 Ans 1/2003 - 50). Posouzení toho, zda je správní orgán povinen takové rozhodnutí vydat, je přitom otázkou důvodnosti žaloby, tedy součástí rozhodnutí ve věci samé (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2010, č.j. 7 Ans 5/2008 - 164, č. 2181/2011 Sb.NSS).

Podle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen "rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu mohou být posuzovány jako rozhodnutí dle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. rovněž přípisy či sdělení správního orgánu, které nemají formu rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 147/2005 - 107). Otázku, zda je správní akt rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., je nutno primárně posuzovat z hlediska jeho obsahu, nikoliv jeho formy. Nejedná se však o jediný aspekt, který by měl být v tomto ohledu posuzován. Dřívější ryze materiální pojetí rozhodnutí správního orgánu v judikatuře správních soudů totiž korigoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svých usneseních ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98 (č. 2206/2011 Sb.NSS), a ze dne 18. 9. 2012, č.j. 2 As 86/2010 - 76 (č. 2725/2013 Sb.NSS). Jak bylo například konstatováno v prvním z těchto usnesení, „[r]ozdíl mezi žalobou proti rozhodnutí správního orgánu a zásahovou žalobou proto primárně spočívá ve formě aktů nebo úkonů, proti nimž uvedené žaloby chrání. Žaloba

proti rozhodnutí správního orgánu chrání proti aktům majícím obecně povahu individuálního správního aktu, jak takovému pojmu rozumí hlavní proud doktríny správního práva (ať již vydávaného podle správního řádu, zákona o správě daní a poplatků či jakéhokoli jiného zvláštního zákona).“ Rozšířený senát následně ve svém usnesení ze dne 19. 8. 2014, č.j. 6 As 68/2012 - 47, blíže rozvedl, že je nutno posuzovat, zda má napadený úkon povahu individuálního správního aktu, je zde konkrétní individualizovaný adresát takového vrchnostenského aktu, tento úkon zakládá, mění, ruší nebo závazně určuje jeho konkrétní práva, je vydán ve formalizovaném řízení upraveném právními předpisy správním orgánem v mezích jeho zákonem stanovené pravomoci jako materializovaný akt obsahující stanovené náležitosti, komunikovaný adresátovi.

Je tedy nutno posoudit, zda daňový řád pro postup podle jeho ust. § 254 předpokládá formalizované řízení naplňující výše uvedené aspekty.

Podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.

Podle ust. § 254 odst. 3 daňového řádu úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.

Podle ust. § 254 odst. 4 daňového řádu vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.

Podle ust. § 254 odst. 5 daňového řádu proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.

Povahou úkonů, které na základě ust. § 254 daňového řádu správce daně činí, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 31. 10. 2013, č.j. 8 Afs 15/2013 - 54, přičemž dospěl k následujícím závěrům: „*Procesní režim posuzování žádostí o přiznání úroku, resp. vrácení vratitelného přeplatku je v zákoně o správě daní a v daňovém řádu upraven odlišně. Podle § 64 zákona o správě daní správce daně rozhoduje o žádosti o přiznání úroku rozhodnutím, proti kterému je přípustné odvolání. O odvolání rozhoduje správce daně nebo odvolací orgán (viz § 49 a násl. zákona o správě daní). Oproti tomu právní úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně podle daňového řádu nepožaduje, aby správce daně vydal o žádosti o přiznání úroku rozhodnutí. Postačuje, aby správce daně vyřídil žádost daňového subjektu například sdělením jako v posuzované věci. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu platí, že proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 může daňový subjekt uplatnit námitku. O*

námitce musí správce daně rozhodnout, proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání (viz § 254 odst. 5 daňového řádu in fine).“ Nejvyšší správní soud neshledává žádný důvod se od těchto závěrů odchýlit.

Z textu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu i z jeho srovnání s dřívější právní úpravou plyne, že o nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně se nevydává rozhodnutí. Daňový řád pro postup správce daně nestanoví žádné formalizované správní řízení, které by mělo být zakončeno vydáním formalizovaného aktu obsahujícího stanovené náležitosti. Zároveň daňový řád předpokládá prostředek, jímž se může daňový subjekt domoci „zprocesnění“ postupu správce daně. Tímto prostředkem jsou námitky podle ust. § 254 odst. 5 daňového řádu, na základě nichž je již správce daně povinen vydat rozhodnutí, proti kterému lze brojit odvoláním a následně i žalobou ve správním soudnictví. Možnost, že by proti sdělení vysvětlujícímu postup správce daně dle ust. § 254 daňového řádu bylo možné brojit odvoláním i námitkami (a následně odvoláním proti rozhodnutí o námitkách), se nejeví jako logická ani vhodná.

Ust. § 254 odst. 1 daňového řádu nezakotvuje postup, jehož výsledkem by mělo být uložení povinnosti nebo přiznání práva anebo prohlášení práva či povinnosti stanovené zákonem. Nedochází tak k naplnění dispozice ust. § 101 daňového řádu, podle něhož správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím. Proto nelze o případném písemném výstupu, informujícím o postupu správce daně podle ust. § 254 daňového řádu, hovořit jako o rozhodnutí dle ust. § 101 daňového řádu. Postup podle ust. § 254 daňového řádu je postupem toliko faktickým.

Lze tedy shrnout, že žalovaný neměl povinnost vydat o nároku stěžovatelky rozhodnutí a nebyl tudíž nečinný ve smyslu ust. § 79 a násl. s. ř. s. Krajský soud proto dospěl ke správnému závěru, že již z tohoto důvodu bylo nutno žalobu zamítnout. Veškerá argumentace stěžovatelky týkající se existence jejího nároku, možností obrany či jejího nerovného postavení nebyla vůbec způsobilá tento závěr krajského soudu (a tím ani samotný výrok jeho rozsudku) zvrátit. Ve skutečnosti, že právní úprava rozhodování o úroku z prodlení je odlišná [ust. § 252 odst. 6 daňového řádu předpokládá formu platebního výměru, které je rozhodnutím (viz ust. § 147 odst. 1 ve spojení s ust. § 101 daňového řádu)], Nejvyšší správní soud neshledává protiústavnost úpravy obsažené v ust. § 254 daňového řádu, či jeho výše provedené interpretace.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem i v tom, že bylo zcela věci stěžovatelky, aby zvolila správný procesní postup pro to, aby se svého nároku domohla. Na základě zásady *vigilantibus iura scripta sunt* lze po stěžovatelce spravedlivě žádat, aby nesla nepříznivé následky spojené s volbou nesprávného procesního postupu pro ochranu svých práv. Pouze pro úplnost lze dodat, že v řízení před krajským soudem ani Nejvyšším správním soudem nevyvstaly žádné pochybnosti o tom, že stěžovatelka skutečně brojila proti nečinnosti žalovaného ve smyslu ust. § 79 a násl. s. ř. s. Žaloba byla jasně formulována jako „žaloba proti nečinnosti správního orgánu podaná podle ustanovení § 79 et seq. soudního řádu správního“ a její petit upravený podáním ze dne 14. 4. 2014 odpovídal tomuto typu žaloby. Stěžovatelka také výslovně tvrdila, že žalovaný měl o jejím nároku vydat rozhodnutí, přičemž toto rozhodnutí nevydal. V řízení o žalobě byla navíc

zastoupena osobou k tomu odborně způsobilou, a neexistoval tak žádný důvod domnívat se, že by snad chtěla žalovanému vytýkat něco jiného než nečinnost ve smyslu citovaných ustanovení.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, věta první s. ř. s ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému pak podle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. února 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu