



u

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **Veletrhy Brno, a. s.**, se sídlem Výstaviště 1, Brno, zastoupené JUDr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem náměstí Míru 15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2013, č. j. 24222/13/5000-14503-706611, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 11. 2014, č. j. 29 Af 89/2013 – 49,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 11. 2014, č. j. 29 Af 89/2013 – 49, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 10. 2013, č. j. 24222/13/5000-14503-706611, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I, ze dne 19. 3. 2013, č. j. 580508/13/3001-24804-710613, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 28 570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně JUDr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 19. 3. 2013, č. j. 580508/13/3001-24804-710613, zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, řízení zahájená podáními žalobkyně ze dne 19. 12. 2012 označenými jako „*Žádost o předsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu*“, která správce daně v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu posoudil podle § 159 daňového řádu jako námitky proti jeho postupu při přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Odvolání proti rozhodnutí správce daně zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 10. 2013, č. j. 24222/13/5000-14503-706611 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Nejvyšší správní soud pro úplnost upřesňuje, že ve věci původně rozhodoval Finanční úřad Brno I, který po nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zanikl (§ 19 odst. 1 citovaného zákona) a jeho agendu převzal ke dni 1. 1. 2013 v souladu s § 20 citovaného zákona Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I. Za správce daně tak bude dále v textu tohoto rozsudku souhrnně označován jak Finanční úřad Brno I, tak Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I.

[2] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu, kterou Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 13. 11. 2014, č. j. 29 Af 89/2013 – 49 (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“), zamítl. Konstatoval, že v otázce přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně je irrelevantní, že pohledávka stěžovatelky vznikla dle § 254 daňového řádu *ex lege*. Právní úprava nevyžaduje, aby správce daně vydal o přiznání úroku rozhodnutí; postačuje, aby vyřídil nárok daňového subjektu například sdělením se současným předsáním přiznaného úroku na jeho osobní daňový účet. Daňový řád poskytuje přiměřené prostředky ochrany, jak se proti postupu správce daně bránit. Podle § 254 daňového řádu může daňový subjekt uplatnit námitku podle § 159 daňového řádu, která je základním prostředkem jeho ochrany. Podpůrným prostředkem ochrany je pak podnět na ochranu před nečinností dle § 38 daňového řádu. Správce daně může podle § 159 daňového řádu napadený úkon změnit nebo zrušit, případně zjednat nápravu jiným způsobem. I v případě plné oprávněnosti námitky tak správce daně může situaci napravit tak, že daňovému subjektu přizná úrok ve správné výši a na jeho osobní daňový účet předeíše i spornou částku, není tedy důvod rušit původní sdělení o přiznání úroku. Žalobkyní provedený výklad § 159 daňového řádu tak lze hodnotit jako nepřiměřeně formalistický. Nelze přistoupit ani na její názor, že o přiznání dosud nepřiznaných částí úroku lze bez ohledu na další okolnosti žádat kdykoli v rámci prekluzivní lhůty dle § 160 daňového řádu. V takovém případě by byl § 254 odst. 5 daňového řádu zcela zbytečný. Nesouhlasí-li daňový subjekt s výší již přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně, musí se včas bránit postupem dle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu. Další možnost nápravy nesprávného postupu správce daně si lze teoreticky představit již jen v rovině nenárokové. Z daňového řádu sice neplyne možnost uplatnění mimořádných opravných či dozorčích prostředků, avšak cílem správy daně je dle § 1 odst. 2 daňového řádu mimo jiné správné zjištění a stanovení daní. „Řádná správa“ by tak měla připouštět také aplikaci alespoň dozorčích prostředků, např. postup analogický přezkumnému řízení dle § 121 a násl. daňového řádu.

[3] Krajský soud považoval za podstatné, že dle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu byla žalobkyně oprávněna uplatnit proti postupu správce daně námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o postupu správce daně dozvěděla. Žalobkyně však podala

pokračování

„Žádost o předsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu“ až dne 19. 12. 2012, tedy více než rok po doručení sdělení o předsání úroku. Postup správce daně, který toto podání podle jeho obsahu posoudil jako jediný přípustný řádný opravný prostředek, tedy jako námitky dle § 159 daňového řádu, proto nelze označit za nezákonný, neboť správce daně tímto postupem v zásadě nezměnil procesní postavení žalobkyně. I kdyby její žádost posoudil jako podnět k předsání zbývajících částí úroku, stávající právní úprava mu neukládá povinnost o takovém podnětu rozhodnout. Závěr správce daně, že námitky byly podány opožděně, jakož i jeho poznámka, že práva náleží bdělým, jsou správné, neboť lhůta pro podání námitek marně uplynula dne 30. 11. 2011. Správce daně však pochybil, když řízení zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť měl postupovat podle § 159 odst. 3 daňového řádu a žalobkyni podané námitky měl jako opožděné zamítnout. Tato vada však neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí spočívajícího na závěru, že opožděně podané námitky nelze projednat. Orgány daňové správy tedy netěžily z vlastního nezákonného jednání, neboť to byla žalobkyně, která se měla nápravy domáhat včas. S ohledem na obsah napadeného rozhodnutí se krajský soud nezabýval otázkou správnosti výše přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Za předmět sporu považovala otázku, zda má správce daně povinnost předsat na její osobní účet původně nepřiznanou část úroku z neoprávněného jednání správce daně (jenž dle § 254 odst. 1 daňového řádu vzniká přímo ze zákona), a tím zhojit svůj předchozí nezákonný postup. Stěžovatelka byla toho názoru, že ona v tomto směru nemá povinnost činit jakýkoli úkon, naopak je to správce daně, kdo je z moci úřední povinen ze zákona vzniklý úrok předsat daňovému subjektu na jeho osobní daňový účet. Stěžovatelka uvedla, že je stejně jako Generální finanční ředitelství (resp. jeho metodika ze dne 23. 5. 2012 ke způsobu výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně) toho názoru, že na úrok z neoprávněného jednání správce daně dopadá obecné pravidlo obsažené v § 264 odst. 1 daňového řádu. V předchozí právní úpravě byla zcela disproporčně stanovena cena peněz pro správce daně a pro daňový subjekt, přičemž tato disproporce byla jedním z důvodů změny právní úpravy. Stěžovatelka zdůraznila, že správce daně postupuje zcela vědomě v rozporu s metodikou ze dne 23. 5. 2012, kterou Generální finanční ředitelství založilo správní praxi a legitimní očekávání subjektů, že při obdobných případech bude dle této metodiky postupováno. Postup správce daně tak rovněž porušuje zásadu rovnosti uvedenou v § 6 odst. 1 daňového řádu.

[5] I kdyby stěžovatelka přijala premisu žalovaného a krajského soudu, že její podání bylo možné posoudit jako námitku (s čímž však zásadně nesouhlasila), nelze akceptovat závěr krajského soudu, že lhůta pro podání námitek marně uplynula dne 30. 11. 2011 a že tato lhůta je svou povahou prekluzivní. V takovém případě by daňový subjekt nepodáním námitek navždy ztratil možnost, aby mu byl úrok z neoprávněného jednání správce daně předsán, přestože mu nárok vznikl přímo *ex lege* zrušením vadného rozhodnutí správce

daně. Krajský soud se nijak nezabýval otázkou počátku běhu lhůty pro podání námítky a svůj závěr založil pouze na tom, že stěžovatelce byla sdělení o přiznání úroku doručena 30 dnů před dnem 30. 11. 2011. Takový paušalizovaný závěr je ovšem nesprávný, neboť důkazní břemeno pro určení, kdy se stěžovatelka skutečně seznámila s obsahem úkonu, bylo na žalovaném, resp. na krajském soudu. Krajský soud však nijak neodůvodnil, z jakého důvodu se domnívá, že lhůta pro podání námítky uplynula již dne 30. 11. 2011, čímž zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[6] Stěžovatelka poukázala na to, že i kdyby snad lhůta pro podání námítky dle § 159 daňového řádu již uplynula, nemá to za následek zánik jejího práva na předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, jak se mylně domnívali krajský soud i správce daně. Její pohledávka vůči státu stále existuje, a to až do uplynutí prekluzivní lhůty 6 let pro placení daně dle § 160 daňového řádu. K tomu stěžovatelka s poukazem na § 159 odst. 4 daňového řádu uvedla, že opačný výklad by měl za následek hrubý nepoměr práv a povinností daňových subjektů oproti právům a povinnostem správců daně a tato disproporce by zcela jistě dosahovala ústavněprávní roviny, neboť správce daně by měl signifikantně širší oprávnění a možnosti jak (a především do kdy) může úrok z prodlení od daňového subjektu vymáhat. Přestože obě sankce (úrok z prodlení i úrok z neoprávněného jednání správce daně) jsou svou povahou sankcemi obdobnými a vznikají *ex lege*, optikou právního názoru krajského soudu a žalovaného by nárok daňového subjektu zanikl prakticky již po 30 dnech, avšak nárok na úrok z prodlení teprve po 6 letech, aniž by správce daně musel v průběhu této lhůty učinit jakékoli procesní kroky, např. notifikovat daňový subjekt o své pohledávce. Tento hrubý nepoměr mezi právy daňového subjektu a správce daně nemůže být nikterak odůvodněn zájmem státu na výběru daní či lpěním na právní jistotě. Je zcela v rozporu s ústavními principy, aby při nejasném znění zákona použil krajský soud výklad v neprospěch daňového subjektu, neboť princip právní jistoty nemá sloužit k jednostranné ochraně zájmů státu. Stěžovatelka dále upozornila na to, že je jí známo, že orgány finanční správy v případech jiných daňových subjektů rozhodují a rozhodovaly o předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, aniž by jakkoli omezovaly jejich práva aplikací lhůty pro podání námítky. Akceptace názoru krajského soudu by tedy vedla k aprobaci nejednotné praxe orgánů finanční správy a potažmo k nepřipustné diskriminaci stěžovatelky.

[7] Stěžovatelka také vyjádřila názor, že pakliže jí správce daně na její osobní účet předepsal úrok v nesprávné výši, bylo jeho povinností toto pochybení napravit, a to bez ohledu na procesní aktivitu stěžovatelky. Namísto toho se však správce daně uchýlil k použití obstrukčního prostředku (zastavení řízení pro údajné marné uplynutí lhůty k podání námítky). Dle názoru stěžovatelky měl správce daně na základě její žádosti o předepsání úroků vydat buď zamítavé rozhodnutí (sdělení) o nepřiznání zbylé části úroku, nebo pozitivní rozhodnutí (sdělení) a současně předepsat zbylou část úroku na její daňový účet. Závěr krajského soudu, že přípis (sdělení) správce daně o (ne)přiznání úroku dle § 254 daňového řádu není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., je v příkrém rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu o nutnosti vykládat právní normy nikoli formalisticky. Ač sdělení o přiznání úroků není v daňovém řádu formálně označeno jako rozhodnutí dle § 101 a násl. daňového řádu, nemůže jít tento legislativní nedostatek k tíži daňových subjektů, a tedy k újmě stěžovatelky. Pro soudní přezkum úkonu správního orgánu není podstatné jeho formální označení ani jeho právní kvalifikace dle daňového

pokračování

řádu; podstatným je pouze to, zda tento úkon naplnil znaky vymezené v § 65 odst. 1 s. ř. s. Pokud by sdělení výše úroku z neoprávněného jednání správce daně, jímž se závazně deklaruje peněžité subjektivní právo daňových subjektů, nebylo považováno za deklaratorní rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., bylo by to v rozporu se základními právy daňových subjektů a s ústavněprávními principy upravujícími postavení správce daně jakožto orgánu veřejné moci.

[8] Stěžovatelka uvedla, že v důsledku nejednoznačné právní úpravy podala z procesní opatrnosti jak žalobu proti rozhodnutí správního orgánu, tak i žalobu na ochranu před nečinností správce daně. Dne 30. 12. 2014 uplatnila rovněž podnět na nařízení přezkoumání napadeného rozhodnutí, jež Generální finanční ředitelství posoudilo dne 11. 2. 2015 jako nedůvodný s odůvodněním, že při předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně se nevydává rozhodnutí, a proto tento postup nelze přezkoumat. Z toho je dle stěžovatelky zřejmá nerovnost v právech státu a daňového subjektu, neboť správce daně vydává v případě úroku z prodlení kdykoli v šestileté prekluzivní lhůtě deklaratorní rozhodnutí (platební výměr), které může být přezkoumáno v přezkumném řízení. Stěžovatelce tedy není zřejmé, z jakého důvodu jí orgány finanční správy odpírají přiznání obdobných práv za situace, kdy daň má být stanovena správně, všechny formy vlastnictví (tj. jak státní, tak soukromé) jsou si rovny a podstatou věci je náhrada újmy za nezákonné rozhodnutí orgánů finanční správy.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně svým postupem neporušil zásadu rovnosti ve smyslu § 6 odst. 1 daňového řádu, neboť vždy, když daňový subjekt podá opravný prostředek po lhůtě stanovené daňovým řádem, správce daně řízení v souladu se zákonem zastaví. Správce daně se dle žalovaného dopustil jediného pochybení tím, že zastavil řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, ač přiléhavější by bylo zastavit jej na základě jiného ustanovení daňového řádu, avšak nejednalo se o pochybení takové intenzity, která by způsobila nezákonnost rozhodnutí o věci samé. K argumentaci ohledně běhu lhůty pro podání námitky žalovaný konstatoval, že její počátek se odvíjí od doručení sdělení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, tedy ode dne 31. 10. 2011. Dle žalovaného stěžovatelka vykládá § 254 odst. 1 daňového řádu extenzivně, v rozporu s jeho jasným textem a nesporným obsahem. Citované ustanovení je ustanovením speciálním, neboť představuje tzv. paušalizovanou náhradu škody, která byla způsobena nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem, a v souladu se zásadou, že výjimky mají být vykládány restriktivně, je namístě jeho adekvátní nebo restriktivní výklad.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Podmínka povinného zastoupení ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. je také splněna. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[11] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti. Zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[12] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve stručně rekapitulovat průběh předchozího daňového řízení. Na základě rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2011, č. j. 29 Af 47/2011 - 109, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044 (dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996). V důsledku toho přiznal správce daně stěžovatelce úrok z neoprávněného jednání správce daně, což jí oznámil třemi sděleními ze dne 26. 10. 2011, za neoprávněně stanovenou daň (č. j. 350138/11/288914710613), za neoprávněně stanovené daňové penále (č. j. 352120/11/288914710613) a za neoprávněně stanovené úroky z odložené částky (č. j. 352590/11/288914710613). Dne 19. 12. 2012 obdržel správce daně podání stěžovatelky nadepsané „*Žádost o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu*“. Stěžovatelka v tomto podání uvedla, že při auditním prověřování zjistila, že jí byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně pouze částečně, v neúplné výši. V tomto podání také vyjádřila přesvědčení, že dodatečnému přiznání úroku nebrání, že proti citovaným sdělením nebyla podána námitka podle § 159 daňového řádu, neboť zákon nestanovuje, že by nepodáním námítky mohlo dojít k zániku zákonného nároku. Správce daně žádost stěžovatelky v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu posoudil dle § 159 daňového řádu jako námitky proti výše citovaným sdělením a řízení o nich zastavil rozhodnutím ze dne 19. 3. 2013, č. j. 580508/13/3001-24804-710613, s odůvodněním, že tyto námitky byly podány opožděně. Správnost postupu správce daně pak potvrdil žalovaný v napadeném rozhodnutí.

[13] Stěžovatelka proti postupu daňových orgánů brojila ve správním soudnictví, přičemž k domožení se svého nároku zvolila dvě odlišné procesní cesty: jednak žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., již krajský soud zamítl napadeným rozsudkem, jednak žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s., která navazovala na stěžovatelkou podaný podnět na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu. Tuto žalobu zamítl krajský soud rozsudkem ze dne 13. 11. 2014, č. j. 29 A 20/2013 - 69, a na základě kasační stížnosti stěžovatelky se jí zabýval také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014 - 48 (všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V tomto rozsudku se tak podrobně věnoval otázce, kterou stěžovatelka vznesla i v nyní posuzované věci, tj. zda je správce daně při postupu podle § 254 daňového řádu povinen vydat rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že správce daně žádné takové rozhodnutí nevydává. Daňový řád totiž pro jeho postup nestanoví žádné formalizované správní řízení, které by mělo být zakončeno vydáním formalizovaného aktu obsahujícího stanovené náležitosti. Zároveň daňový řád zakotvuje prostředek, jímž se může daňový subjekt domoci „zprocesnění“ postupu správce daně; tímto prostředkem jsou námitky podle § 254 odst. 5 daňového řádu, na základě nichž je správce daně již povinen vydat rozhodnutí, proti kterému lze brojit odvoláním a následně i žalobou ve správním soudnictví. Možnost, že by proti sdělení odrážejícímu postup správce daně dle § 254 daňového řádu bylo možné brojit odvoláním i námitkami (a následně odvoláním proti rozhodnutí o námitkách), se nejeví jako logická ani vhodná. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu tedy nezakotvuje postup, jehož výsledkem by

pokračování

mělo být uložení povinnosti nebo přiznání práva anebo prohlášení práva či povinnosti stanovené zákonem, a proto nelze o případném písemném výstupu, informujícím o postupu správce daně podle § 254 daňového řádu, hovořit jako o rozhodnutí dle § 101 daňového řádu. Nejvyšší správní soud nemá žádný rozumný důvod odchýlit se od těchto závěrů ani v nyní posuzované věci, přičemž na citovaný rozsudek v podrobnostech plně odkazuje, a uzavírá, že postup podle § 254 daňového řádu je postupem toliko faktickým. Argumentace stěžovatelky, že sdělení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ze dne 26. 10. 2011 představovala rozhodnutí v materiálním slova smyslu podle § 65 s. ř. s., je tedy nesprávná.

[14] Stěžovatelka ve své další kasační námitce uvedla, že krajský soud se nijak nezabýval otázkou počátku běhu lhůty pro podání námítky proti postupu správce daně a neodůvodnil, proč dle jeho názoru tato lhůta uplynula již dne 30. 11. 2011. Nejvyšší správní soud předně podotýká, že tato námitka není podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná (jak tvrdil žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti), neboť směřuje výhradně proti postupu krajského soudu, a tak přirozeně nemohla být uplatněna v řízení před krajským soudem nebo dokonce již v odvolacím řízení. Dle Nejvyššího správního soudu je z úvah krajského soudu patrné, že za rozhodující pro počátek běhu lhůty pro podání námítky považoval den 31. 10. 2011. V tento den došlo k doručení všech tří sdělení správce daně o přiznání úroku (viz kopie doručenek v přílohách A2, A3 a A4 správního spisu); stěžovatelka přitom v žalobě ani v kasační stížnosti netvrdila, že se s postupem správce daně seznámila v jiný den. Nelze tedy přisvědčit její námitce, že krajský soud postavil svůj závěr o počátku běhu lhůty pro podání námítky na „ničím neověřené spekulaci“, čímž měl zatížit napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (shodně viz již citovaný rozsudek ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014 – 48, v němž Nejvyšší správní soud vypořádal totožnou námitku stěžovatelky). Pokud stěžovatelka namítla, že adresát se s doručovanou písemností nemusí skutečně (fakticky) seznámit v okamžiku jejího doručení, pak se tato premisa v nyní posuzované věci neuplatní, neboť stěžovatelka (resp. její tehdejší zástupce) sdělení správce daně dne 30. 11. 2011 aktivně převzala (nedošlo tak např. k fikci doručení).

[15] Nejvyšší správní soud uvádí, že v řízení o kasační stížnosti není namístě věcně posuzovat námítky, které se zcela mýlí s rozhodovacím důvodem napadeného rozsudku (tj. že správce daně ani žalovaný nepochybili, když žádost stěžovatelky o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně věcně neprojednali). Výhrady stěžovatelky proti správce daně přiznané výši úroku z neoprávněného jednání správce daně (tj. že na předsání tohoto úroku *en bloc* dopadá § 264 odst. 1 daňového řádu, že správce daně při stanovení výše úroku postupoval v rozporu s ustálenou správní praxí, čímž porušil ochranu legitimního očekávání daňových subjektů a zásadu rovnosti podle § 6 odst. 1 daňového řádu atp.) krajský soud zcela správně vůbec neposuzoval, a nepřísluší je tudíž posuzovat ani Nejvyššímu správnímu soudu. Takové námítky je nutno považovat již proto za nedůvodné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2007, č. j. 8 Afs 161/2005 - 87). Nejvyšší správní soud rovněž nemohl věcně posoudit tvrzení stěžovatelky, že je jí známo, že orgány daňové správy rozhodovaly v případě jiných daňových subjektů o předsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, aniž by jakkoli omezovaly jejich práva aplikací lhůty pro podání námítky. Tuto námitku stěžovatelka poprvé vznesla až v kasační stížnosti a Nejvyšší správní soud k ní v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nemohl

přihlédnout. K tomu Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že důkazní břemeno ohledně prokázání ustálené správní praxe zásadně spočívá na stěžovateli, ta však své tvrzení ničím nedoložila ani jej nijak blíže nekonkretizovala.

[16] Nejvyšší správní soud však stěžovatelce přisvědčuje v tom, že správce daně a žalovaný neměli její žádost o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně posoudit jako opožděné podání námitek podle § 254 odst. 5 daňového řádu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu nebo např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, či nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, č. 85/2006 Sb. ÚS, a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, č. 179/2010 Sb. ÚS, dostupné z <http://nalus.usoud.cz>). Daňové orgány tak musí k naplnění této zásady směřovat ve všech svých postupech, přičemž je nutné vyjít z jejího širšího pojetí, tedy ve správné výši stanovit nejen daň samotnou, ale i její příslušenství (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). Správce daně je tedy po zrušení rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu *ex officio* povinen stanovit úrok z neoprávněného jednání správce daně ve správné výši. Pokud tak z jakéhokoli důvodu neučiní, Nejvyšší správní soud neshledává žádnou právní překážku pro to, aby své pochybení nemohl také z vlastní iniciativy napravit. Pokud správce daně takovou překážku vytvořil výkladem § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu, upřednostnil tím formalistický výklad práva před samotným účelem daňového řízení. V daňovém řádu je přitom zakotvena celá řada institutů, při jejichž realizaci postupují daňové orgány neformálně (fakticky); pokud zákon dává možnost daňovému subjektu domoci se podáním námítky „zprocesnění“ takového postupu (jak je tomu podle § 254 odst. 5 daňového řádu), nelze z toho zároveň dovozovat, že by neuplatněním námítky jeho právo na vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně ve správné výši zaniklo. Daňový řád totiž v žádném svém ustanovení nestanoví, že by neuspokojené nároky daňových subjektů při placení daní zanikaly jinak než marným uplynutím lhůty pro placení daně, která činí 6 let (srov. § 155 odst. 7 a § 164 odst. 3 daňového řádu); naopak v jeho § 20 odst. 2 se výslovně uvádí, že daňový subjekt má práva a povinnosti při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku (srov. § 160 odst. 1 daňového řádu). Výklad uplatněný v nyní posuzované věci daňovými orgány a krajským soudem by s přihlédnutím k zásadě rovnosti procesních práv a povinností všech osob zúčastněných na správě daní (§ 6 odst. 1 daňového řádu) měl nepříznivé následky i pro samotné daňové orgány, resp. pro fiskální zájmy státu. Při pasivitě daňového subjektu by totiž daňové orgány ztratily možnost svůj předchozí faktický postup jakkoli korigovat, např. v nyní posuzované věci by správce daně v případě nesprávného předepsání vyšší než zákonné výše úroku již nemohl své pochybení jakkoli napravit, a to z důvodů na jeho vůli nezávislých (tj. pouze kvůli pasivitě stěžovatelky).

[17] Lze tedy uzavřít, že správce daně a žalovaný pochybili, když se žádostí stěžovatelky o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně odmítli zabývat z ryze formálních procesních důvodů a neposoudili ji jako podnět k provedení toho, k čemu byli *ex officio* povinni. K tomu lze dodat, že stěžovatelka opírala svou žádost mimo jiné o to, že samy orgány finanční správy si byly vědomy nesprávnosti své tehdejší praxe při stanovení výše úroku z neoprávněného jednání správce daně; tím spíše se daňové orgány měly pokusit svá předchozí pochybení z vlastní iniciativy napravit, resp. v případě,

pokračování

že by shledaly žádost stěžovatelky nedůvodnou, stěžovatelku o tom přinejmenším uvědomit, nikoli se s poukazem na procesní ustanovení vyhnout věcnému posouzení její žádosti. Pokud se stěžovatelka domnívala, že správce daně nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně v plné výši, správně uplatnila podnět na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu; úkony správce daně učiněné v souvislosti s případným doplacením zbylé části tohoto úroku jsou však neformální (faktické) a nepředstavují rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. (srov. odst. [13] tohoto rozsudku). Proti takovým úkonům (stejně jako proti případné nečinnosti) správce daně lze tedy brojit pouze žalobou proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2014, č. j. 2 As 127/2014 – 32, publ. pod č. 3180/2015 Sb. NSS, a tam citovanou judikaturu, zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, publ. pod č. 2206/2011 Sb. NSS).

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Protože již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení správních rozhodnutí vydaných v prvním i druhém stupni, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že současně zrušil i tato ve výroku označená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.). Tento názor lze shrnout tak, že lhůty stanovené v § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu nebrání správci daně napravit jeho případné pochybení při postupu podle § 254 odst. 1 daňového řádu, a to i v případě pasivity daňového subjektu.

[19] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[20] Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena právníckou osobou poskytující daňové poradenství ARIADNA, s. r. o., náleží jí tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Tyto náklady tedy spočívají v odměně daňového poradce za zastupování ve výši 3 x 3100 Kč za tři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání repliky k vyjádření žalovaného (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a v paušální náhradě hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč za tři úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tedy 10 200 Kč. Vzhledem k tomu, že společnost ARIADNA, s. r. o. je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna za zastupování o tuto daň ve výši 21 %, tedy o 2142 Kč.

[21] V řízení o kasační stížnosti byla stěžovatelka zastoupena advokátkou JUDr. Petrou Novákovou, Ph.D. Stěžovatelce tak náleží náhrada zastoupení v řízení o kasační stížnosti ve výši 2 x 3100 Kč za dva úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení a podání kasační stížnosti, resp. její doplnění [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a v paušální náhradě hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč za dva úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 6800 Kč. Náhradu nákladů za úkon právní služby spočívající v další poradě s klientem přesahující jednu hodinu podle § 11 odst. 1 písm. c) advokátního tarifu Nejvyšší správní soud stěžovatelce nepřiznal, neboť ze spisu neplyne, že by takový úkon proběhl, a stěžovatelka své tvrzení o provedení tohoto úkonu ani nijak nedoložila. Vzhledem k tomu, že zástupkyně stěžovatelky je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna za zastupování o tuto daň ve výši 21 %, tedy o 1428 Kč. Dále stěžovatelce náleží náhrada za zaplacené soudní poplatky za podání žaloby ve výši 3000 Kč a kasační stížnosti ve výši 5000 Kč. Celkem tedy přiznal Nejvyšší správní soud stěžovatelce na náhradě nákladů řízení částku 28 570 Kč. K výplatě této částky stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 10. června 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu