



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Ing. J. T.**, zastoupen Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2020, č. j. 30673/20/5100-41453-712735, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 4. 2022, č. j. 57 Af 24/2020-43,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 4. 2022, č. j. 57 Af 24/2020-43, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## O d ů v o d n ě n í :

## I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Předmětem nyní souzeného případu je napadené rozhodnutí žalovaného, kterým přiznal žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020); ten mu vznikl v souvislosti s daní z příjmů fyzických osob.

[2] Rozhodnutími Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 3. 2017 byla žalobci doměřena dodatečnými platebními výměry daň z příjmů fyzických osob za období let 2010, 2011 a 2012. Zároveň mu byla sdělena povinnost uhradit penále. K odvolání žalobce pak žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 3. 2018 potvrdil výše uvedené dodatečné platební výměry. Rozsudkem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 57 Af 8/2018-97, však Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) toto rozhodnutí zrušil.

[3] Žalovaný pak v návaznosti na zrušující rozsudek krajského soudu vydal dne 5. 12. 2019 nové rozhodnutí o odvolání, kterým rozhodl o daňové povinnosti žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012 a zrušil povinnost uhradit penále.

[4] Námitkou podle § 159 daňového řádu ze dne 27. 12. 2019 (která iniciovala vydání nyní přezkoumávaných rozhodnutí) se pak žalobce domáhal předsání úroku z neoprávněného jednání správce na jeho osobní daňový účet. Základem nároku bylo zrušení dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob za rok 2010, 2011 a 2012.

[5] Správce daně rozhodnutím ze dne ze dne 17. 1. 2020, č. j. 50502/20/2308-50521-401864, vyhověl námitce žalobce, kterou se dožadoval přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Zároveň rozhodnutím z téhož dne č. j. 34344/20/2308-50521-401864, rozhodl o výši tohoto úroku.

[6] Proti prvostupňovým rozhodnutím se žalobce bránil odvoláním, kterým brojil zejména vůči výši přiznaného úroku a tomu, že mu správce daně nepředepsal úrok na jeho osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozsudku krajského soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 57 Af 8/2018-97; dožadoval se také úroku z tohoto úroku.

[7] O žalobcových odvoláních rozhodl žalovaný ve společném řízení rozhodnutím ze dne 10. 8. 2020, č. j. 30673/20/5100-41453-712735 (které je nyní předmětem posouzení), tak, že v souladu s § 159 odst. 3 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu vyhověl námitce žalobce v plném rozsahu, tedy že na osobní daňový účet žalobce bude předsán úrok z neoprávněného jednání správce daně v souladu s rozhodnutím ze dne 17. 1. 2020, č. j. 34344/20/2308-50521-401864, o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně. Dále změnil rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2020, č. j. 34344/20/2308-50521-401864 tak, že se podle § 254 odst. 1 daňového řádu přiznává úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu změny rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 30. 3. 2017, č. j. 535864/17/2308-50521-401864, č. j. 611105/17/2308-50521-401864 a č. j. 612119/2308-50521-401864, ve výši 102 311,- Kč.

[8] Žalobce nesouhlasil s rozhodnutím žalovaného a podal proti němu žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který ji shledal důvodnou a napadené rozhodnutí v záhlaví označeným rozsudkem zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě se pak, vyjma posouzení výše přiznaného úroku, domáhal také posouzení stavu osobního daňového účtu, vrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku zrušení povinnosti platit penále a také úroků z úroků z pozdního vrácení penále.

[9] Krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného shledal nepřezkoumatelným, jelikož se žalovaný nezabýval tím, zda v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů vznikl vratitelný přeplatek, a pokud ano, kdy jej správce daně žalobci vrátil, neboť k tomu by byl správce daně povinen bez žádosti. Z rozhodnutí nebylo zřejmé, jaký byl osud částek penále vplynuvších ze storna, k němuž došlo k 15. 11. 2019, zda díky tomu vznikl vratitelný přeplatek a zda s ním bylo naloženo v souladu se zákonem.

pokračování

[10] Dále se soud zabýval otázkou, z jaké částky měl být úrok počítán, a v této části se shodl s žalovaným. Ovšem nikoliv již ohledně namítaných nesrovnalostí v pohybech na osobním daňovém účtu žalobce. Žalovaný ani správce daně podle soudu nebyli schopni dohledat a vysvětlit, co jednotlivé záznamy na osobním daňovém účtu žalobce představovaly. Žalovaný tedy jednoznačně nevyvrátil námitku žalobce, že se mohlo jednat o (částečnou) úhradu daně z příjmů fyzických osob za rozhodná zdaňovací období. Také v tomto shledal soud napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[11] Dalšími žalobními námitkami se soud nezabýval, neboť žalobce vymezil předmět řízení podáním námítky podle § 159 daňového řádu. V podané námitce žádal, „aby Finanční úřad ... na osobní daňový účet předepsal podle § 254 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb. úrok...“. Ustanovení § 159 odst. 4 v rozhodném znění zakládalo aplikovatelnost § 112 daňového řádu, upravujícího náležitosti odvolání, i na řízení o námitce. Soud se ztotožnil s žalovaným, že žalovaný nemohl posuzovat existenci nároku na „úrok z úroku“, protože žalobce *de facto* vytýkal správci daně nečinění něčeho, co po něm v námitce ani nechtěl, a dále proto, že teprve žalovaný v napadeném rozhodnutí sám určil, jaká má být výše úroku z neoprávněného jednání správce daně.

## II. Důvody kasační stížnosti

[12] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatel nesouhlasil s hodnocením krajského soudu stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalobce totiž ve svém doplnění odvolání požadoval přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně do 11. 12. 2019. O datu konce úročení tak nebylo v celém řízení sporu. Teprve v žalobě se domáhal úroku až do vrácení penále na jeho osobní daňový účet. Stěžovatel tak zcela vyhověl požadavku uvedenému žalobcem v odvolání. Jelikož však vrácení vratitelného přeplatku vůbec žalobce nečinil předmětem řízení, nemohl o něm stěžovatel rozhodovat. V případě pozdního vrácení přeplatku by v teoretické rovině účastníku řízení náležel úrok z pozdě vráceného vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. O tomto úroku však správce daně nevedl řízení, a nemohl o něm tedy ani stěžovatel rozhodnout. Závěr krajského soudu by pak vedl k vybočení z předmětu řízení a porušení zásady legality a dvojinstančnosti řízení.

[14] Krajský soud zcela pominul specifickou situaci, která u žalobce nastala, a sice že penále účastník řízení neuhradil faktickou platbou. Příslušné penále bylo předepsáno na osobní daňový účet žalobce, a jelikož se v té době na jeho účtu nacházel přeplatek, bylo penále s tímto přeplatkem spárováno a z přeplatku odečteno. Po zrušení nezákonných dodatečných platebních výměrů č. j. 535864/17/2308-50521-401864, č. j. 611105/17/2308-50521-401864 a č. j. 612119/17/2308-50521-401864 došlo k navrácení prostředků na žalobcův osobní daňový účet. Nežádoucí stav na jeho daňovém účtu byl tedy napraven již 15. 11. 2019. Od tohoto data mohl žalobce disponovat s prostředky na svém osobním daňovém účtu. Došlo tak k obnovení stavu, jaký tu byl před předpisem penále. Žalobce pak mohl žádat o navrácení přeplatku evidovaného na svém účtu.

[15] Ode dne následujícího po dni 11. 12. 2019 lze dle stěžovatele v dané věci v teoretické rovině uvažovat o úroku z pozdě vráceného vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který však představuje jiný nárok, o němž je vedeno samostatné řízení, které případně vyústí v konkrétní rozhodnutí. V posuzované věci pozdní vrácení vratitelného přeplatku nebylo předmětem řízení, proto jsou nepřiléhavé úvahy krajského soudu o absenci posouzení, zda vznikl v důsledku změny dodatečných platebních výměrů vratitelný přeplatek, a pokud ano, kdy byl vrácen.

[16] Dále krajský soud nezohlednil předmět řízení před daňovými orgány, resp. po stěžovateli požadoval, aby posuzoval něco, co není předmětem řízení dle § 254 daňového řádu, a to otázku pohybu finančních prostředků na žalobcově osobním daňovém účtu. Na jedné straně v bodě 39 napadeného rozsudku soud uzavřel, že daň žalobce neuhradil ani faktickou platbou ani „papírově“ (tj. z případných přeplatků na účtu, což by bylo zaznamenáno v sestavách účtu), na druhé straně v bodě 42 rozsudku uvedl, že stěžovatel jednoznačně nevyvrátil námitku, že v případě rozdílného stavu daňového účtu žalobce ke dni 31. 12. 2017 a ke dni 31. 12. 2018 mohl tento rozdíl představovat úhradu daně za rozhodná zdaňovací období. V tomto spatřuje stěžovatel vnitřní rozpornost napadeného rozsudku. Námitka vzniku rozdílu na účtu žalobce pak ani nebyla vznesena v odvolání, stěžovatel na ni tedy nemohl reagovat. Nepříslušelo mu totiž přisuzovat odvolání zcela libovolný obsah, příp. si domýšlet argumentaci a námítky.

[17] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, k níž je případně povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je založené na dostatku relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, založil-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016-51).

[21] Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek přezkoumatelným. Krajský soud své závěry, ač stručně a ne zcela přehledně, zdůvodnil a přezkoumatelně popsal. Taktéž

pokračování

kasační soud neshledal napadený rozsudek vnitřně rozporným, a to ani přes jeho určité nedostatky.

[22] Předmětem nyní souzeného případu je napadené rozhodnutí stěžovatele, jímž přiznal žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020), který mu vznikl v souvislosti s daní z příjmu fyzických osob za zdaňovací období z let 2010, 2011 a 2012.

[23] Pro přehlednost Nejvyšší správní soud stručně rekapituluje skutkový stav věci. Řízení inicioval žalobce, který se námitkou podle § 159 daňového řádu ze dne 27. 12. 2019 domáhal předepsání úroku z neoprávněného jednání správce na jeho osobní daňový účet. Základem nároku bylo zrušení dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob za rok 2010, 2011 a 2012. Těmito platebními výměry bylo stanoveno žalobci také penále.

[24] Správce daně této námitce rozhodnutím ze dne 17. 1. 2019 vyhověl a uvedl, že žalobci přiznal nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně samostatným rozhodnutím. Vzhledem k jeho specifické situaci přiznal žalobci úrok pouze z penále k doměřené dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012. Zároveň správce daně vydal téhož dne rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně, kterým žalobci přiznal tento úrok.

[25] Proti rozhodnutí o námitce a rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl stěžovatel nyní napadeným rozhodnutím. V odvolání pak brojil zejména vůči výši přiznaného úroku a tomu, že mu správce daně nepředepsal úrok na jeho osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozsudku krajského soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 57 Af 8/2018-97.

[26] Stěžovatel pak na základě odvolání rozhodnutí správce daně změnil a žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně z penále k související dani ve výši 102 311 Kč.

[27] Rozsah přezkumu tedy stanovil žalobce svou námitkou a orgány daňové správy svými rozhodnutími; v rámci tohoto předmětu řízení, ve spojení s žalobními body, se pak musel pohybovat také krajský soud. Byť žalobce již v žalobě vybočil z vymezeného předmětu řízení, neměl k těmto návrhům soud přihlížet a měl se striktně držet rozhodnutími vymezeného rozsahu předmětu řízení.

[28] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že „[d]ojde-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 vyšší 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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“

[29] Podle § 254 odst. daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 „[ú]rok 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.“

[30] Podle § 254 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 „[v]znikne-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.“

[31] Podmínkami pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu tedy jsou i) existence rozhodnutí ukládajícího daňovému subjektu povinnost uhradit peněžité plnění, ii) uhrazení tohoto plnění a iii) následná změna, zrušení či prohlášení tohoto rozhodnutí nicotným.

[32] Aby tedy měl daňový subjekt nárok na úrok podle § 254 daňového řádu, musel na základě rozhodnutí správce daně (zde dodatečného platebního výměru) uhradit částku daně (zde penále z daně z příjmů fyzických osob). Dotčené rozhodnutí pak musel zároveň příslušný správce daně nebo soud zrušit. V takovém případě vzniká úrok ode dne, jenž následuje po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, popř. ode dne její reálné úhrady, a nabíhá až do dne vrácení neoprávněně požadované částky daně.

[33] V nyní souzeném případě bylo rozhodnutí, které ukládalo žalobci povinnost uhradit daň a příslušné penále, zrušeno rozhodnutím stěžovatele ze dne 5. 12. 2019; a to v reakci na rozsudek krajského soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 57 Af 8/2018-97. Nezákonně zadržovaná částka pak byla na osobním daňovém účtu žalobce uvolněna již 15. 11. 2019, stěžovatel však přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně až do dne 11. 12. 2019, kdy byla najisto postavena výše daňové povinnosti žalobce.

[34] Krajský soud shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumaným, jelikož se stěžovatel nezabýval tím, zda žalobci nevznikl vratitelný přeplatek a pokud ano, kdy jej správce daně žalobci vrátil, neboť k tomu byl povinen *ex officio*. Co se týče výše úroku a částky, z jaké se měl úrok vypočítat, se krajský soud ztotožnil se stěžovatelem.

[35] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem v tom, že se měl v řízení vyvolaném žalobcem zabývat z moci úřední otázkou, zda žalobci vznikl v důsledku změny dodatečných platebních výměrů vratitelný přeplatek a zda byl řádně vrácen.

[36] S názorem stěžovatele Nejvyšší správní soud souhlasí. Žalobce vymezil předmět přezkumu obsahem námitky ze dne 27. 12. 2019. Námitka je specifickým prostředkem ochrany, který může směřovat proti úkonu nejenom v podobě rozhodnutí, ale i v jakékoliv jiné, byť méně formální podobě. Daňový řád pak výslovně umožňuje podat námitku proti postupu správce daně při posuzování úroku z neoprávněného jednání správce daně (podle § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020).

[37] Žalobce pak námitkou brojil pouze proti skutečnosti, že mu dosud nebyl na jeho osobní účet předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně.

pokračování

[38] Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že je v nyní souzeném případě nutné striktně rozlišovat mezi přiznáním úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu, a vrácením vratitelného přeplatku podle odst. 4 téhož ustanovení.

[39] Oba instituty mají zcela rozdílný smysl a funkci. Úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu představuje sankční nástroj vůči správci daně, který daňovému subjektu neoprávněně zadržoval (znemožňoval disponovat) konkrétní finanční částku, z důvodu nesprávného rozhodnutí, které bylo později zrušeno. Na druhou stranu odst. 4 téhož ustanovení stanovuje povinnost správci daně vrátit daňovému subjektu vratitelný přeplatek ve lhůtě 15 dnů, který vznikl v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

[40] Žalobce tedy vymezil předmět námitky pouze ve vztahu k určení jeho nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, nikoliv však na přezkum otázky, zda mu v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů na daň z příjmu fyzických osob vznikl vratitelný přeplatek, který mu měl být vrácen do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno. O této otázce by pak mělo být vedeno vlastní řízení; v případě kdy by se jí stěžovatel zabýval, překročil by meze předmětu řízení, jak jej žalobce vymezil. Jak stěžovatel uvedl ve své kasační stížnosti, o vrácení vratitelného přeplatku musí rozhodnout správce daně (správní orgán I. stupně), nikoliv odvolací orgán v návaznosti na námitku týkající se nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[41] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že není možné vymezit předmět řízení námitkou před správcem daně úzce, ale následně jej v odvolání a žalobě nad rámec posuzované věci rozšiřovat o další nároky. Jak odvolací orgán, tak správní soudy se mohou zabývat pouze předmětem řízení, který byl prvotně vymezen v námitce. Zásada jednotnosti správního řízení neznamena, že je možné do nekonečna uplatňovat nové a nové nároky v odvolacím řízení; natož pak následně v řízení před správním soudem.

[42] Krajský soud tedy nesprávně posoudil otázku rozsahu přezkumu, jakým se mohl stěžovatel zabývat. Správce daně má sice obecně povinnost vrátit žalobci přeplatek (je-li vratitelným) podle § 254 odst. 4 daňového řádu, to však pouze v situaci, kdy jsou pro tento postup splněny podmínky. Žalobce v námitce tento požadavek však nevznesl, orgány daňové správy se tak správně zabývaly pouze nárokem na úrok z neoprávněného jednání správce daně. V případě, že by správce daně nevyplatil vratitelný přeplatek žalobci v zákonné lhůtě 15 dnů, má žalobce následně nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[43] Dále stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu ohledně nesrovnalostí na osobním daňovém účtu žalobce. Ten namítal, že k 31. 12. 2017 vykazoval jeho osobní daňový účet přeplatek 679 429,50 Kč, zatímco k 31. 12. 2018 to bylo 350 597 Kč. Rozdíl mezi těmito částkami považoval za (částečnou) úhradu daně z příjmů fyzických osob dle dodatečných platebních výměrů z 30. 3. 2017. Krajský soud pak stěžovateli vytknul to, že nevysvětlil a nedoložil, co jednotlivé záznamy na osobním daňovém účtu žalobce představovaly.

[44] Nejvyšší správní soud se však shoduje s názorem stěžovatele. Jestliže krajský soud neměl pochybnosti o tom, že žalobce daň z příjmů fyzických osob neuhradil, ale provedla to za něj společnost Golden Snack s. r. o. (viz bod 39 napadeného rozsudku) a ztotožnil se s hodnocením žalovaného, nemůže jeho odůvodnění zároveň označit za nepřezkoumatelné. Nadto musí kasační soud upozornit na judikaturu správních soudů týkající se soudního přezkumu stavu osobního daňového účtu daňového subjektu. Žaloba podle § 65 s. ř. s. proti rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu je nepřipustná. Evidence daní na osobním daňovém účtu však může zasáhnout do subjektivních veřejných práv daňového subjektu, a proto proti ní musí existovat možnost soudní ochrany. I tato otázka již byla v judikatuře správních soudů řešena. Rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu tudíž není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., chybná evidence daní však může představovat nezákonný zásah, proti němuž se lze bránit žalobou podle § 82 s. ř. s. (viz např. rozsudek ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32, ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015-34 nebo rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2013, č. j. 9 A 130/2012-35, č. 3034/2014 Sb. NSS).

[45] Na tomto místě Nejvyšší správní soud opět připomíná, že předmětem přezkumu v nyní souzené věci byl nárok žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Jestliže krajský soud neměl pochybnosti o správnosti výše tohoto úroku a částky, ze které je vypočítán, nebylo důvodu vytýkat stěžovateli, že dostatečně neobjasnil stav osobního daňového účtu žalobce. V případě nesrovnalosti na osobním daňovém účtu může žalobce podat námitku podle § 159 daňového řádu vůči tomuto rozdílu. Důvod vzniku rozdílu však nelze posuzovat v řízení, jehož předmětem je úrok z neoprávněného správce daně, nejsou-li pochyby o tom, že tento rozdíl mohl být užít na platbu daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období za roky 2010, 2011 a 2012.

[46] Krajský soud tedy nesprávně posoudil rozsah přezkumu v nyní souzené věci a nezákonně označil napadené rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným. V dalším řízení se bude muset soud zabývat posouzením žalobních námitek optikou vyloženou Nejvyšším správním soudem výše, a to pouze v rámci žalobcem vymezeného předmětu správního řízení. Napadené rozhodnutí pak posoudí v rámci žalobních bodů v rozsahu, v jakém míří vůči rozsahu předmětu správního řízení.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[47] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 6. října 2022

pokračování

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu