



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Central Europe Mark s.r.o.**, se sídlem Hlavní třída 87/2, Český Těšín, zastoupena Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14/2588, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2021, č. j. 1193383/21/3202-80546-801542, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 11. 2022, č. j. 25 Af 23/2021-21,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **ne má** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl námitku žalobkyně a nepředepsal úrok z nesprávně stanovené daně, kterého se žalobkyně domáhala. Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) napadeným usnesením odmítl.

[2] Krajský soud uvedl, že žalobkyně nevyčerpala všechny opravné prostředky, a proto je žaloba proti napadenému rozhodnutí nepřijatelná. Spornou skutečností bylo, co se rozumí „řízení o námitce“ podle přechodného ustanovení čl. II bodu 6

zákona č. 283/2020 Sb. Soud konstatoval, že prvostupňové a druhostupňové řízení tvoří jeden celek, a proto je řízení o odvolání proti námitce součástí řízení o námitce ve smyslu citovaného ustanovení. Tento výklad sporného ustanovení vychází ze systematické a historické metody interpretace. Ostatně sám zákonodárce takový postup předpokládal, o čemž svědčí i důvodová zpráva k novele.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla usnesení krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Z ustanovení bodu 12 přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. plyne, že po účinnosti novely se postupuje podle nové právní úpravy i v již započatých řízeních, pokud zákonodárce výslovně neuvede jinak. Výjimkou je bod 6 přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., který se ovšem vztahuje pouze k řízení o námitce, které podle stěžovatelky počíná jejím doručením správci daně a končí oznámením rozhodnutí o námitce. Citované přechodné ustanovení proto výslovně nedopadá na řízení o odvolání, ač důvodová zpráva vypovídá o opaku. Nedostatky v textu zákona nelze odstraňovat výkladem *contra legem*, ale novelizací. Navíc podle již citovaného bodu 12 se na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, použije nové znění zákona ode dne nabytí účinnosti.

[5] Krajský soud svůj názor odvodil pouze z důvodové zprávy. Stěžovatelce nemohlo vzniknout legitimní očekávání, protože rozhodnutí o námitce bylo vydáno 29. 3. 2021, tedy po účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. Krajský soud upřednostnil nejednoznačný bod 6 nad jasně znějícím bodem 12 přechodných ustanovení. Výklad krajského soudu odporuje jasnému znění zákona a popírá princip racionálního zákonodárce, který si je vědom rozdílu řízení o námitce a řízení o odvolání. Podle stěžovatelky měl krajský soud postupovat *in favorem libertatis* a být při výkladu zdrženlivý.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že smyslem bodu 6 přechodných ustanovení je zachování řádného opravného prostředku ve formě odvolání pro řízení o námitce podle § 254 odst. 5 daňového řádu, jinak by dané ustanovení bylo nadbytečné. Má za to, že citované přechodné ustanovení chrání nabytá práva, respektive legitimně předpokládaná práva daňových subjektů, a proto se ztotožňuje se zněním důvodové zprávy a s rozhodnutím krajského soudu. Přípustnost odvolání proti rozhodnutí o námitce podle § 254 odst. 5 daňového řádu je specifickým pravidlem pro tento typ námítky, a proto nelze dané přechodné ustanovení vykládat jinak, než jak to učinil krajský soud.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost je přípustná, má rovněž požadované náležitosti, byla podána včas a oprávněnou osobou. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí

pokračování

vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Po takto provedeném posouzení dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[8] Zákonem č. 283/2020 Sb. byl novelizován daňový řád mimo jiné tak, že znění účinné od 1. 1. 2021 již neobsahovalo v § 254 odst. 5 daňového řádu následující text: „*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.*“

[9] Podle čl. II bodu 6 zákona č. 283/2020 Sb. *[ř]řízení o námitce, které bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[10] Podle čl. II bodu 12 zákona č. 283/2020 Sb. *[n]a řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[11] Stěžovatelka podala námitku podle tehdy účinného § 254 odst. 5 daňového řádu dne 27. 7. 2020 a žalovaný o ní rozhodl dne 29. 3. 2021, tedy za účinnosti nové právní úpravy.

[12] Na případ stěžovatelky dopadá jak bod 6 přechodných ustanovení vztahující se k řízení o námitce, tak bod 12 přechodných ustanovení vztahující se obecně k řízením souvisejícím s úroky, nicméně bod 6 je v tomto případě speciální k obecnému ustanovení o úrocích v bodě 12 a stanovuje odchylný režim pro řízení o námitce, ať už jde o řízení týkající se úroků či nikoli. To ostatně výslovně vyplývá také z důvodové zprávy k bodu 12: „*Věcným důvodem aplikace nové procesní úpravy na ‚staré‘ i ‚nové‘ úroky bez rozdílu jsou požadavky právní jistoty, srozumitelnosti a hospodárnosti, které svědčí proti zachování dvou paralelních procesních režimů komplikujících jak pozici daňových subjektů, tak správců daně. Výjimkou z aplikace nových procesních pravidel na úpravu ‚starých‘ úroků v daňovém řádu je dokončení započatých řízení o námitce (viz výše bod 6 přechodných ustanovení).*“ Nelze naopak upřednostnit jedno ustanovení nad druhým pouze z důvodu větší „jednoznačnosti“, jak navrhla stěžovatelka.

[13] Ve většině případů podle daňového řádu jsou opravdu řízení o námitce a řízení o odvolání odlišnými řízeními, neboť námitku je možno podat proti rozhodnutí, proti kterému zákon nepřipouští podat odvolání a proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky (§ 159 odst. 1 a 4 daňového řádu). Ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu nicméně obsahovalo jinou právní konstrukci – na řízení o námitce mohlo navazovat odvolací řízení. Z toho vyplývá, že řízení, ve kterém správce daně vydal rozhodnutí o námitce bylo prvostupňové a na něj navazoval druhý stupeň řízení po podání odvolání proti rozhodnutí o námitce.

[14] Správní řízení i daňové řízení je ovládáno tzv. zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada (mimo jiné) znamená, že řízení až do vydání rozhodnutí představuje jeden celek, tedy totéž řízení zahrnuje jak řízení před správním orgánem (správcem daně) prvního stupně, tak i případné odvolací řízení. Tato řízení se tedy pojímají společně, ve svém komplexu. Stejně tak jsou jako jeden celek vnímána všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích

řízení – rozhodnutí prvního stupně i rozhodnutí odvolací (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, č. j. 4 Afs 143/2014 - 22).

[15] Jak již uvedl krajský soud, stejný závěr předkládá zákonodárce také v důvodové zprávě k bodu 6 novely: „*Nadto v případě celé nové úpravy úroků se (v zájmu dosažení právní jistoty s ohledem na její smíšený hmotněprávní a procesněprávní charakter) navrhuje výslovné přechodné ustanovení, podle něhož se na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků (tedy na jejich procesněprávní aspekty) ode dne nabytí účinnosti navrhovaného zákona použije nová právní úprava. Tento princip však nelze akceptovat v případě započatých (a dosud neskončených) řízení o námitce, neboť by to ve vztahu k přípustnosti odvolání proti rozhodnutí o námitce vedlo k omezení dosavadních již vzniklých, anebo legitimně předpokládaných práv daňových subjektů v již běžících řízeních.*“

[16] Formulaci „řízení o námitce“ je proto nutno vykládat jako celek, tj. že zahrnuje také řízení o odvolání proti rozhodnutí o námitce. Nejde o výklad *contra legem*, naopak, tento výklad vychází ze zásady jednotnosti řízení, jak se uplatňuje také v daňovém řádu, a takto přechodná ustanovení k zákonu č. 283/2020 Sb. koncipoval sám zákonodárce, o čemž svědčí obsah důvodové zprávy jak k bodu 6, tak i k bodu 12 přechodných ustanovení novely.

[17] Pro úplnost kasační soud uvádí, že o přípustnosti odvolání byla stěžovatelka poučena v rozhodnutí o námitce a ostatně také v žalobě uvedla, že ji podává z procesní opatrnosti. Výklad zaujatý krajským soudem proto pro ni nemohl být překvapivým a nedošlo jím ani k odepření přístupu k soudu. Přezkum ze strany správních soudů se stěžovatelce dostane případně až po rozhodnutí o podaném odvolání.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Napadené usnesení krajského soudu je proto zákonné a Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost stěžovatelky v souladu s § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[19] O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 31. srpna 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu