



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Ing. J. J.**, zast. advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem, Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5 – Stodůlky, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2020, čj. 40807/20/5200-10423-708571, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2023, čj. 14 Af 2/2021-59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Jádrem sporu je výklad obsahu podání daňového subjektu. NSS potvrzuje, že správce daně nemůže určitému, jednoznačnému a srozumitelnému procesnímu úkonu přikládat jiný význam než ten, který plyne z jasného výkladu slov v onom procesním úkonu uvedených.

[2] Žalobce (v nynější věci *stěžovatel*) vedl 14 let spor o převedení přeplatku na DPH na osobní daňový účet daně z příjmů fyzických osob. Po mnoha rušících rozsudcích správce daně nakonec převedl daňový přeplatek na stěžovatelův osobní daňový účet. Bezprostředně na to stěžovatel zažádal jednak o vrácení přeplatku, jednak o úrok od 23. 1. 2006 do 14. 2. 2020, tj. ode dne žádosti o převedení přeplatku do dne převedení přeplatku. Žalovaný vrátil daňový přeplatek, úroky ale nepřiznal. Stěžovatel se proto odvolal, nebyl ale úspěšný.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se stěžovatel bránil u Městského soudu v Praze, ani tam ale neuspěl. Žalovaný se podle soudu řídil závazným právním názorem v předchozím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), neboť daňový přeplatek skutečně převedl. Další otázky nebyly předchozím rozsudkem řešeny. Žalovaný také správně uzavřel, že stěžovatel podal žádost

o úroky podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, nikoli námitku proti úkonu správce daně podle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu. Podáním žádosti byl vymezen předmět daňového řízení, o němž správce daně rozhodl. Stěžovatel podal žalobu proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s., tím vymezil předmět soudního přezkumu. Pokud si tedy stěžovatel myslel, že nečinnost správce daně ve věci přiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu byla nezákonná, měl využít odpovídající prostředky právní obrany, které mu daňový řád nabízí, nikoli žalobu proti rozhodnutí o úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Městský soud se tedy konkrétními námitkami, které se týkaly úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, nemohl v právě posuzovaném případě zabývat.

[4] Stěžovatel podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Tvrdí, že žádost zamýšlel jako námitku proti úkonu správce daně, tj. proti nepředsání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Zdůraznil povinnost daňových orgánů posoudit podání podle jeho obsahu. Protože žalovaný rozhodoval o úroku z vratitelného přeplatku, nikoli však o úroku z neoprávněného jednání správce daně, je jeho rozhodnutí nezákonné. Tuto nezákonnost městský soud neposoudil, proto je rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatel se dále domáhá vysvětlení, proč nebylo možné jeho žádost posoudit jako námitku, pokud NSS v minulosti tuto možnost připustil u podnětu proti nečinnosti. S odkazem na trestněprávní institut totožnosti skutku argumentuje, že daňové orgány nejsou při výkladu obsahu podání vázány právní kvalifikací, nýbrž skutkovými okolnostmi případu. Jinými slovy, stěžovatel žádal finanční náhradu za nemožnost nakládat s peněžními prostředky. Tuto argumentaci podpořil odkazem na judikaturu NSS.

[5] Žalovaný se dlouze vyjádřil ke kasační stížnosti. Zdůrazňuje, že spor se vede o úroky z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Nebyl tedy důvod, aby žalovaný žádost posoudil odlišně, přisuzoval jí jiný význam či domýšlel za stěžovatele její obsah. Argumentaci úroky podle § 254 daňového řádu stěžovatel předložil poprvé až v žalobě. Pokud chtěl stěžovatel tento úrok, měl zvolit jiný žalobní typ. Tak či onak nemá nárok na žádný z úroků hrazených správcem daně.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nynější věc posuzuje NSS podle právní úpravy daňového řádu účinné do 31. 12. 2020. Mezi účastníky řízení je sporná otázka, zda stěžovatel žádal o úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu), nebo o úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu). NSS neřeší otázku, zda stěžovatel *má na ten či onen úrok nárok*.

[8] Stěžovatel sporné podání nadepsal jako *žádost o úrok* a uvedl, že mu správce daně převedl daňový přeplatek na osobní daňový účet, proto žádá o úroky. Tuto žádost vymezil na dvou místech takto: „*proto žádá o přiznání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za období ode dne 23. 1. 2006 až do dne 14. 2. 2020*“ a „*žádá o vrácení přeplatku ve výši 14.773 Kč, společně s úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu*“. V odvolání stěžovatel shrnul průběh ve věci žádosti o převedení přeplatku, zdůraznil nemožnost nakládat s přeplatkem kvůli neoprávněnému jednání správce daně a znovu požadoval úroky podle § 155 odst. 5 daňového řádu. V žalobě stěžovatel ovšem tvrdil, že nežádal o úroky podle § 155 odst. 5

pokračování

daňového řádu, nýbrž o úroky podle § 254 daňového řádu. Totéž, byť v širších souvislostech, opakuje v kasační stížnosti. Stěžovatel dovozuje, že žalovaný měl obě podání posoudit jako námitku proti úkonu správce daně (§ 254 odst. 5, § 159 daňového řádu).

[9] NSS předesílá, že procesní postup podle § 155 odst. 5 a § 254 daňového řádu nebyl stejný. V prvním případě se vyžaduje, aby si sám daňový subjekt zažádal o úrok z vratitelného přeplatku, vede se tedy standardní daňové řízení. V druhém případě je správce daně povinen rozhodnout o úroku z neoprávněného jednání správce daně i bez návrhu (srov. rozsudek ze dne 22. 6. 2023, čj. 10 Afs 168/2021-28, *VIA MARIS*, bod 17). Až po vznesení námitky podle § 254 odst. 5 daňového řádu se postup správce daně dodatečně formalizuje (slovy judikatury dojde k tzv. „zprocesnění“, blíže např. stěžovatelem cit. rozsudek ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS, *Veletrhy Brno*, bod 13).

[10] Podle § 70 odst. 2 daňového řádu *se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno*. Účelem tohoto pravidla je ochrana podatele před újmou, která pramení jen z nesprávného označení podání, i když obsahuje všechny podstatné náležitosti (např. již cit. 10 Afs 168/2021, *VIA MARIS*, bod 14 a tam cit. literatura). Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu ovšem neumožňuje, aby správce daně *určitému a srozumitelnému úkonu* přikládal jiný než podatelem sledovaný smysl, „domýšlel“ obsah podání nebo z jeho obsahu činil z něj neplynoucí závěry (takto již rozsudek ze dne 14. 10. 2005, čj. 7 Afs 71/2005-74, č. 819/2006 Sb. NSS).

[11] Vztaheno na nynější věc to znamená, že první podání označené jako *žádost o úrok* nemohlo být námitkou podle § 254 odst. 5 daňového řádu. Obsah podání byl určitý a srozumitelný, nelze mu přikládat jiný význam. Je pravda, že „*nesprávná právní kvalifikace [...] nic nemění na skutkové a ani právní podstatě žalobcem požadovaného práva na úrok*“ (jak říká stěžovatelem cit. pasáž rozsudku ze dne 27. 9. 2018, čj. 10 Afs 291/2016-27, *DARK DIAMOND DEVELOP*, bod 21; též 10 Afs 168/2021, *VIA MARIS*, bod 18). V nynější věci však, co se týče skutkových otázek, neuvedl stěžovatel nic, co by ukazovalo, že mu jde ve skutečnosti o úrok z neoprávněného jednání správce daně. To samozřejmě neznamená, že by stěžovatel musel přednést důmyslnou argumentaci; postačí vymezit tvrzení, díky kterým by je správce daně mohl podřadit pod správnou procesní normu (jinou, než kterou formálně stěžovatel označil v žádosti). Městský soud k tomu správně uvedl, že stěžovatel v podání dvakrát výslovně sdělil, že mu jde o úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, „*přičemž žádost o přiznání tohoto úroku v rámci kontextu posuzovaného případu není nemyslitelná*“. Obsah podání tedy nebyl v rozporu s výslovným označením, že jde o úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu (bod 29 napadeného rozsudku; srov. naproti tomu závěry ve skutkově odlišné shora cit. věci 10 Afs 168/2021, *VIA MARIS*, bod 16, kde daňový subjekt doplnil své podání a uplatnil vedle úroku podle § 155 daňového řádu také úrok podle § 254 téhož zákona).

[12] Oproti prvnímu podání bylo druhé podání, nadepsané jako „*odvolání proto rozhodnutí správce daně č. j. 1866657/20/2003-51523-104849*“ (citace včetně písařské chyby), o poznání podrobnější. Stěžovatel v něm líčí průběh předcházejícího soudního řízení, zdůrazňuje pochybení správce daně a poukazuje na nemožnost nakládat s finančními prostředky. Ani toto podání však nelze vyložit jako námitku proti úkonu správce daně podle

§ 254 odst. 5 daňového řádu. NSS nenechal bez povšimnutí, že stěžovatel citoval rozhodnutí, které napadal a opětovně odkazoval na § 155 daňového řádu. V celkovém kontextu se tento procesní úkon jevil jako určitý, jednoznačný a srozumitelný, stěžovatel zde jasně napadal právě závěry rozhodnutí zamítajícího jeho žádost o úroky z vratitelného přeplatku.

[13] Stěžovatel rovněž naznačuje, že daňové orgány by měly zohlednit případný omyl daňového subjektu. S tím NSS nesouhlasí, omyl v procesním úkonu totiž nemá právní význam. Pro správce daně není a nemůže být podstatné, co podatel zamýšlel projevit, případně že tu je rozpor mezi vůlí a vnějším projevem podatele. Rozhodující je, co podatel procesním úkonem skutečně řekl (Šimek, K. Komentář k § 70. In: Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 374-375). I procesní úkony podle daňového řádu se řídí teorií projevu, nikoli teorií vůle. Nejde o žádné specifikum daňového řízení, totéž platí i v jiných procesních režimech. Kupříkladu v občanském soudním řízení je nutno procesní úkony posuzovat objektivně (§ 41 násl. o. s. ř.), to jest podle toho, jak byl navenek projeven. Ani podstatný omyl účastníka mezi tím, co procesním úkonem projevil, a tím, co jím projevit chtěl, nemá na procesní úkon a jeho účinnost žádný vliv (srov. např. usnesení NS ze dne 27. 11. 2003, sp. zn. 29 Odo 649/2001, č. 11/2006 Sb. rozh. civ., nebo ze dne 14. 7. 2015, sp. zn. 28 Cdo 2278/2015, podobně též judikatura NSS, např. rozsudek ze dne 8. 11. 2018, čj. 7 As 424/2018-21, bod 21).

[14] Byť se městský soud blíže nezabýval argumentací ohledně nároku na úroky podle § 254 daňového řádu, není jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Jak městský soud správně vysvětlil, pokud by se věnoval i této otázce, překročil by *předmět řízení*. NSS opakuje, že předmětem přezkumu bylo rozhodnutí o úrocích z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, respektive otázka, zda daňové orgány správně vyložily procesní úkon stěžovatele.

[15] Stěžovatel si nepomůže ani opakovanými odkazy na rozsudek ze dne 19. 10. 2016, čj. 2 Afs 191/2016-38 (jednalo se o věc skutkově i právně provázanou s rozsudkem ve věci 2 Afs 234/2014, *Veletřby Brno*, cit. v bodě [9] shora). NSS tam uvedl, že podnět na ochranu proti nečinnosti není obecným procesním nástrojem k nápravě postupu správce daně při přiznání zákonných úroků. Důvod, proč NSS považoval nesprávně označené podání za námítku, spočíval v obsahu podání. Z něho bylo totiž *zjevné*, že daňový subjekt namítal nesprávný postup správce daně, který mu přiznal nižší úrok z neoprávněného jednání správce daně (2 Afs 191/2016, bod 21). V nyní projednávané věci však žádný rozpor mezi názvem a obsahem podání není.

[16] Rovněž není žádoucí přenášet specifické instituty z jednoho právního odvětví do druhého. Otázka totožnosti skutku je pojmem trestního práva. Nynější věc není trestní, nemá žádnou trestněprávní spojitost, totožnost skutku zde proto nemá místo.

[17] Kasační stížnost není důvodná, NSS ji proto zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). Stěžovatel nebyl úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 8. září 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu