



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **Butadien Kralupy a. s.**
sídlem O. Wichterleho 810, Kralupy nad Vltavou
zastoupena advokátem Mgr. Romanem Vojtou, LL.M.
sídlem Na Krupičárně 1672/5, Praha 16

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 25. 8. 2021, č. j. 32617/21/5100-41453-711335,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 2. 2021, č. j. 33697/21/4300-12711-105365, ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje: E. M.

2. Skutečnost, že se správce daně dopustil neoprávněného jednání tím, že žalobkyni vyměřil, příp. doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 až 2017, potvrdil zdejší soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2020, č. j. 46 Af 25/2017-159. Po vrácení věci soudem žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 10. 2020, č. j. 37601/20/5200-11432-711891, změnil (dodatečně) platební výměry tak, že daň stanovil v souladu s daňovými tvrzeními žalobkyně (tedy v plném rozsahu vyhověl nároku na slevu na dani) a vrátil jí vratitelný přeplatek ve výši 291 001 944 Kč (přeplatek se skládal z částky 290 249 625 Kč, kterou činila zaplacená daň za roky 2011 až 2017, a z částky 752 319 Kč, kterou činily zaplacené úroky z prodlení za roky 2011 až 2013). Přeplatek byl žalobkyni vrácen dne 12. 10. 2020.
3. V návaznosti na to správce daně přiznal žalobkyni ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011 až 2017, úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v celkové výši 134 514 682 Kč (rozhodnutí ze dne 20. 10. 2020, č. j. 168622/20/4300-12711-105365). Úrok byl stanoven ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2011 až 2013 (1) z částky, o kterou převyšovala daň vyměřená daň tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání, za dobu od uplynutí lhůty pro vrácení přeplatku, jenž měl změnou tvrzení žalobkyně vzniknout, až do vrácení této částky a (2) z částek, které byly uloženy k úhradě nezákonnými dodatečnými platebními výměry, za dobu uplynutí náhradní lhůty splatnosti, tedy lhůty k plnění uložené těmito rozhodnutími, až do vrácení těchto částek. V případech zdaňovacích období 2014 až 2017 došlo k vydání nezákonných rozhodnutí o stanovení daně v rámci vyměřovacího řízení a úrok byl přiznán za dobu od uplynutí náhradních lhůt splatnosti do vrácení příslušných částek. Zároveň byl žalobkyni přiznán úrok ze zaplaceného úroku z prodlení.
4. Proti tomuto rozhodnutí brojila žalobkyně podáním, které označila jako: „*Odvolání proti rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně ze dne 2020; Námitka podle § 159 daňového řádu*“. Podání rozdělila na pět částí, které nadepsala jako 1. Odvolání, 2. Rekapitulace daňového řízení, 3. Odůvodnění odvolání, 4. Odvolací návrh a 5. Námitka podle § 159 daňového řízení.
5. V části týkající se odvolání žalobkyně namítla, že jí byla přiznána pouze část úroku z neoprávněného jednání, na který má nárok, zatímco zbývající část za období, po které byly finanční částky zaplacené za zdaňovací období 2011 až 2017 drženy na účtu daňových orgánů, jí byla nezákonně odepřena. Toto zbývající období podle žalobkyně začíná od data připsání příslušných částek na účet daňových orgánů (nejpozději však od data vydání platebních výměrů) do data, od kterého správce daně žalobkyni úrok přiznal.
6. V páté části označené jako námitka žalobkyně uvedla: „*Na základě všech skutečností a důkazů uvedených shora, na které Společnost v celém rozsahu odkazuje, pak Společnost vedle odvolání tímto podává rovněž námitku podle § 159 daňového řádu proti nesprávnému a nezákonnému úkonu Správce daně spočívajícímu ve faktickém odmítnutí přiznat Společnosti Úrok z Přeplatku na dani za relevantní období 2*“. V této souvislosti žalobkyně odkázala na § 254 odst. 5 daňového řádu a dodala, že se domáhá, aby jí byl nad rámec již přiznaného úroku přiznán také úrok podle § 254 daňového řádu za zbývající období, která upřesnila v předchozí části podání.
7. Správce daně rozhodnutím ze dne 26. 2. 2021 řízení o námitce zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Námitka byla podle něj zjevně nepřipustným podáním, protože jejím prostřednictvím žalobkyně brojila proti stejnému správnímu aktu správce daně, proti kterému podala i odvolání. Rozsah podané námítky se přitom shodoval s rozsahem odvolání, které bylo podáno řádně a včas. Námitka je subsidiárním prostředkem ochrany, který lze využít proti

úkonu správce daně, který není rozhodnutím, u něhož zákon připouští odvolání. Je-li možné podat odvolání a uplatní-li daňový subjekt z procesní opatrnosti také námitku, je namíste řízení o námitce zastavit (odvolání proti rozhodnutí ze dne 20. 10. 2020 pak správce daně předal žalovanému, který jej rozhodnutím ze dne 22. 7. 2021, č. j. 28028/21/5100-41453-711335, zamítl; žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2021 zdejší soud zamítl rozsudkem ze dne 29. 8. 2023, č. j. 55 Af 20/2021-99).

8. V odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení žalobkyně uvedla, že z opatrnosti podala jak odvolání, tak námitku. Námitka nemohla být zjevně nepřijatelná, neboť její podání výslovně připouští § 254 odst. 5 daňového řádu. Správce daně měl proto námitku věcně posoudit.
9. Žalovaný zamítl odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím. Zdůraznil, že se nelze věcně zabývat zcela identickou otázkou v rámci dvou různých řízení s odlišným procesním rámcem. Vztah námitek a odvolání plyne z § 159 odst. 1 daňového řádu, podle kterého lze námitkou napadnout takový úkon správce daně, který není rozhodnutím, proti kterému je přípustné odvolání. Zákodárce tedy výslovně vyjmul z okruhu námitkou napadnutelných rozhodnutí ta, jež lze přezkoumat v odvolacím řízení. Ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu sice uvádí, že proti postupu správce daně při předepisování úroku z neoprávněného jednání správce daně lze podat námitku podle § 159 daňového řádu, avšak je třeba vycházet z toho, že námitka je vůči odvolání subsidiárním prostředkem ochrany. Protože správce daně vyčíslil úrok z neoprávněného jednání v rozhodnutí, proti kterému bylo přípustné odvolání, které zároveň žalobkyně podala, nelze se námitkou věcně zabývat. Zjevná nepřijatelnost námitek plynula již z § 159 odst. 1 daňového řádu, není proto pochybením, pokud se správce daně výslovně nezabýval § 254 odst. 5 téhož zákona.
10. Dále žalovaný dodal, že žalobkyni mohla na přípustnost námitek navést formulace, kterou použila při požadavku na přiznání úroku, neboť uvedla, že nezpochybňuje již přiznaný úrok, ale požaduje též úrok za zbývající období. V posuzované věci se však nejedná o dva samostatné nároky, ale o nárok jeden, u něž je sporná délka období, za které má být úrok přiznán. Požadovaný úrok za zbývající období, pokud by byl přiznán, by byl stále příslušenstvím téže jistiny. Proto není žádný důvod nahlížet na požadavek na prodloužení doby úročení jako na další samostatný nárok. Doba úročení byla posouzena při přezkumu rozhodnutí o přiznání úroku v rámci řízení o odvolání. Obsah podání, jež bylo označeno jako odvolání i jako námitka, tak již byl věcně vypořádán v jiném řízení. Žalobkynina procesní práva proto nebyla nijak zkrácena.

II. Obsah žaloby

11. Žalobkyně namítla, že podle judikatury správních soudů správce daně nevydává o přiznání úroku podle § 254 daňového řádu formální rozhodnutí, ale jedná se o postup spíše faktické povahy [viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „též“ NSS) ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS]. Z tohoto důvodu zmíněné ustanovení upravuje možnost podat proti postupu správce daně námitku, prostřednictvím které dochází k jeho „zprocesnění“. V nyní posuzované věci však správce daně vydal formální rozhodnutí (ačkoli tak podle judikatury správních soudů činit neměl), ve kterém žalobkyni poučil o možnosti podat odvolání. Žalobkyně tím byla postavena do situace, kdy mohla podat jak odvolání (na základě vydání rozhodnutí a jeho poučení), tak námitku (na základě § 254 odst. 5 daňového řádu). Z procesní opatrnosti využila oba opravné prostředky s tím, že bude následně postaveno najisto, který z nich je správný.

12. Dále žalobkyně namítla, že z napadeného rozhodnutí nelze seznat důvody, proč žalovaný považoval žalobkyninu námitku za nepřijatelnou. Do úvahy přichází dvě možnosti, jak argumentaci žalovaného chápat. Zaprvé, žalovaný se mohl domnívat, že podání námítky podle § 159 daňového řádu je v případech přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně bez dalšího vyloučeno přímo daňovým řádem. To však odporuje znění § 254 odst. 5 daňového řádu. Zadruhé, žalovaný se mohl domnívat, že zákon sice obecně upravuje námitku proti postupu správce daně ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně, ale v situaci, kdy správce daně vydá formální rozhodnutí o úroku, je tím vyloučena možnost postupu podle § 254 odst. 5 daňového řádu. To však odporuje výše zmíněné judikatuře. Žalovaný by v takovém případě *de facto* tvrdil, že postupem správce daně, který není předpokládán zákonem, by došlo k vyloučení opravného prostředku, který je zákonem výslovně upraven.
13. Žalovaný podle žalobkyně přesvědčivě nevysvětlil, který z opravných prostředků měla žalobkyně využít, ani proč byla její námitka zjevně nepřijatelná. Úvahy žalovaného jsou vnitřně rozporné a neodpovídají textu zákona ani relevantní judikatuře. Napadené rozhodnutí je proto nezákonné a nepřezkoumatelné. Žalobkyně je nadále přesvědčena, že námitka byla přijatelná, a že proto finanční orgány postupovaly nezákonně.
14. V další části žaloby žalobkyně podrobně popsala důvody, pro které se domnívá, že jí měl být přiznán také úrok za zbývající období. S ohledem na předmět tohoto řízení soud nepovažuje za účelné tuto část žaloby rekapitulovat a pro úplnost odkazuje na body 2 až 6 rozsudku č. j. 55 Af 20/2021-99, v nichž jsou shrnuty shodné žalobkyniny námitky, a na odůvodnění zmíněného rozsudku, v němž se s těmito námitkami vypořádal.

III. Další podání účastníků

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že § 254 daňového řádu skutečně neobsahuje pokyn pro správce daně, aby sdělil daňovému subjektu výši přiznaného úroku formalizovaným postupem. Rozhodnutí o oznámení výše přiznaného úroku však zcela odpovídá zákonnému vymezení rozhodnutí v § 101 daňového řádu, podle kterého správce daně rozhodnutím ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem. Správce daně tudíž vydává nejen konstitutivní, ale také deklaratorní rozhodnutí. Vyrozumění daňového subjektu o konkrétní výši zákonné povinnosti či zákonného nároku formou rozhodnutí je minimálně z hlediska právní jistoty vhodné a je také souladné s vymezením pravomoci správce daně.
16. Nejvyšší správní soud nejenže nikdy nekonstatoval nezákonnost vydávání rozhodnutí o úroku, ale dokonce v konkrétních kauzách řadu takových rozhodnutí přezkoumal. Žalobkyní uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu byl vydán v době, kdy ještě vydávání rozhodnutí v případě úroků z neoprávněného jednání správce daně nebylo součástí správní praxe. Tento rozsudek sice hovoří o „zprocesnění“ postupu při přiznání a předepsání úroku podáním námítky, ke kterému ale dojde až z iniciativy daňového subjektu, má-li výhrady. Rozhodnutí o úroku a rozhodnutí o námitce tak pokrývají odlišné situace.
17. Žalovaný je přesvědčen, že pro vydání rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně plynula z daňového řádu dostatečná opora. Vzhledem k tomu, že obecným pravidlem je, že rozhodnutí lze napadnout odvoláním, není-li uvedeno jinak, bylo odvolání přípustné i v této věci. Pokud bylo možné přezkoumat způsob výpočtu úroku v odvolacím řízení, nebylo možné totéž řešit námitkou. Vedení dvou řízení o tomtéž předmětu výslovně

zapovídá § 159 odst. 1 daňového řádu. V posuzované věci proto mělo přednost odvolací řízení před řízením o námitce.

18. Tvrdí-li žalobkyně, že nelze seznat důvody napadeného rozhodnutí, vytrhává jednotlivé části napadeného rozhodnutí z kontextu. Pomíjí přitom, že již správce daně uvedl, že důvodem zastavení řízení byla skutečnost, že § 254 daňového řádu sice *obecně* označuje za možný prostředek ochrany námitku, ale námitku nelze směřovat proti rozhodnutí, které lze napadnout odvoláním. Žalovaný se s tímto závěrem ztotožnil. Vysvětlil také, že žalobkyně fakticky požadovala změnu výpočtu přiznaného úroku jak cestou odvolání, tak cestou námitky. Protože žalobkyně napadla výpočet úroku, který byl zachycen v rozhodnutí, proti němuž bylo připuštěno odvolání, nebylo možné vést souběžně řízení o odvolání i řízení o námitce. Z napadeného rozhodnutí jasně plyne, jak výklad dotčené právní úpravy, tak posouzení konkrétní věci.
19. Závěrem žalovaný doplnil, že mimo samotné vyčíslení nároku na úrok připadá v úvahu celá řada situací, kdy by ve vztahu k úroku z neoprávněného jednání správce daně bylo možné námitku uplatnit, typicky, pokud úrok nebyl vůbec přiznán (a žádné rozhodnutí o vyčíslení úroku by neexistovalo), příp. pokud by nebyla dodržena lhůta pro předepsání úroku apod. Tyto hypotetické situace však žalovaný neměl důvod popisovat v napadeném rozhodnutí, neboť s posuzovanou věcí nesouvisí.
20. Žalobkyně v replice zopakovala žalobní námitky. Dodala, že tvrzení žalovaného si odporují, pokud žalovaný na jedné straně přiznává, že § 254 daňového řádu neobsahoval pokyn pro správce daně vydat formalizované rozhodnutí, ale na straně druhé tvrdí, že pro vydání rozhodnutí plynula z daňového řádu dostatečná opora. Výslovná zákonná opora je přitom nezbytnou podmínkou jednání správce daně, neboť správní orgány mohou vykonávat svoji pravomoc výlučně na základě zákona a v jeho rámci. Žalovaný nevysvětlil, proč by rozsudek č. j. 2 Afs 234/2014-43 neměl být použitelný. Nejvyšší správní soud přitom jednoznačně konstatoval, že při postupu podle § 254 daňového řádu se žádné rozhodnutí nevydává. Případ žalobkyně se navíc podobá situaci zmíněné žalovaným jako příklad, kdy je možné brojit proti postupu podle § 254 daňového řádu námitkou. Úrok, jehož se žalobkyně domáhá za zbývající období, totiž nebyl vůbec přiznán a neexistovalo o něm žádné rozhodnutí. V rozhodnutí o úroku ze dne 20. 10. 2020 není žádná zmínka o tom, zda by měl žalobkyni úrok za zbývající období náležet.
21. Žalovaný v duplice setrval na svých dosavadních závěrech. V rozhodné době bylo součástí praxe správců daně vydat ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně rozhodnutí. Přestože § 254 daňového řádu nutnost vydání rozhodnutí v takovém případě nezakotvuje, tento postup jednoznačně umožňuje § 101 daňového řádu. Žalovaný si proto ve své argumentaci nijak neprotiřečí, neboť pro postup správce daně nechyběl zákonný podklad. Závěry vyjádřené v rozsudku č. j. 2 Afs 234/2014-43 nelze na nynější věc aplikovat, neboť Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy nebylo vydáno rozhodnutí, a konstatoval, že daňový subjekt může dosáhnout „zprocesnění“ postupu správce daně podáním námitky. Z rozsudku naopak neplyne, že by správce daně rozhodnutí o úroku vydat nesměl. Rozhodnou otázkou tedy bylo, zda správce daně při postupu podle § 254 daňového řádu musí vydat rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., a nikoli zda takové rozhodnutí vydat může. Žalovaný dodal, že úrok za zbývající období, který žalobkyně požaduje, je ve smyslu příslušenství daně též úrok, který správce daně žalobkyni přiznal. I o úroku za zbývající období tedy ve svém důsledku rozhodnuto bylo, a to tak, že žalobkyni nenáleží. Podle žalovaného není možné jeden nárok na jedno příslušenství rozdělit na dva samostatné nároky a vést dvě samostatná řízení. Mezi účastníky řízení je sporná

pouze doba úročení a s tím související výše úroku. Touto otázkou se žalovaný zabýval v odvolacím řízení.

IV. Jednání před soudem

22. Na jednání dne 25. 9. 2023 žalobkyně setrvala na svém procesním stanovisku a odkázala na písemná podání. Žalovaný se z jednání omluvil s tím, že je možné rozhodnout v jeho nepřítomnosti.
23. Soud neprovedl důkaz listinami přiloženými k žalobě (žádostí o vrácení přeplatku, daňovým přiznáním k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019 a rozhodnutím o přeplatku a jeho přílohou) ani spisem o kontrole v letech 2011-2012, neboť tyto dokumenty přímo nesouvisí s předmětem nyní projednávané věci. Soud neprovedl důkaz ani spisem vedeným zdejším soudem pod sp. zn. 55 Af 20/2021, neboť jeho obsah je mu znám z úřední činnosti, stejně tak je znám oběma účastníkům řízení, neboť byli účastníky řízení i ve zmíněné věci.

V. Posouzení žaloby soudem

24. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo doručeno tehdejší zástupkyni žalobkyně dne 30. 8. 2021, žaloba byla podána dne 27. 10. 2021), osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny požadované formální náležitosti. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).
25. Žaloba není důvodná.
26. Těžištěm sporu mezi účastníky řízení je otázka, zda byla proti postupu správce daně přípustná námitka podle § 159 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu, pokud správce daně vydal o úroku z neoprávněného jednání správce daně rozhodnutí a daňový subjekt proti němu podal kromě námítky z týchž důvodů také odvolání, které bylo věcně projednáno nadřízeným orgánem.
27. Předně soud konstatuje, že mezi účastníky řízení není sporné, že na posuzovanou věc se použijí § 159 a § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Správnost tohoto závěru potvrzuje např. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2023, č. j. 1 Afs 276/2022-25, který se zabýval výkladem přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., jímž byl s účinností od 1. 1. 2021 novelizován daňový řád. Konkrétně se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou rozhodné právní úpravy v situaci, kdy námitka podle § 254 odst. 5 daňového řádu byla podána před účinností zmíněné novely a rozhodnutí o ní bylo vydáno po účinnosti novely.
28. Spor o rozhodné znění ve zmíněné věci vznikl v důsledku skutečnosti, že daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021 již neobsahuje 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.“* V úvahu připadala dvě přechodná ustanovení. Podle čl. II bodu 6 zákona č. 283/2020 Sb. platí, že *„[ř]ízení 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“*. Podle čl. II bodu 12 zákona č. 283/2020 Sb. naopak platí, že *„[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“*.

29. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatelka ve zmíněné věci podala námitku podle tehdy účinného § 254 odst. 5 daňového řádu dne 27. 7. 2020 a správce daně o ní rozhodl dne 29. 3. 2021, tedy za účinnosti nové právní úpravy, dopadala na věc podle Nejvyššího správního soudu obě zmíněná přechodná ustanovení, nicméně bod 6 je 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. Na řízení jako celek (včetně odvolacího řízení) bylo proto podle Nejvyššího správního soudu třeba aplikovat znění daňového řádu před zmíněnou novelou.
30. Obdobná situace nastala i v nyní posuzované věci. Řízení o námitce bylo zahájeno podáním, které žalobkyně správci daně odeslala dne 20. 11. 2020. Přestože správce daně rozhodl o námitce dne 26. 2. 2021 a žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím dne 25. 8. 2021, tedy po účinnosti novely provedené zákonem č. 283/2020 Sb., vztahovalo se na řízení o námitce znění daňového řádu do 31. 12. 2020.
31. Dále soud připomíná, že napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí námítky pro nepřípustnost. Žalovaný se proto nemohl v napadeném rozhodnutí zabývat otázkou, zda žalobkyni měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně za delší období, a tedy ve větší výši, než jak bylo rozhodnuto rozhodnutím správce daně ze dne 20. 10. 2020. Ostatně v odvolání proti rozhodnutí o námitce žalobkyně věcnou argumentaci ani nevznesla, činí tak opět až v žalobě. S ohledem na právě uvedené důvody se však věcnou stránkou nemůže v tomto řízení zabývat ani soud. Žalobkyni se navíc na spornou otázku o délce období, za něž jí náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně, již dostalo odpovědi v rozsudku č. j. 55 Af 20/2021-99.
32. Z hlediska žalobních námitek, jimiž se soud v tomto řízení může zabývat, lze žalobkyni přisvědčit pouze potud, že daňový řád správci daně neukládá, aby o výsledku svého postupu podle § 254 daňového řádu vydal rozhodnutí, ale předpokládá pouze faktický (neformální) postup správce daně spočívající ve vyrozumění daňového subjektu o předepsání úroku do evidence daní. Zmíněné vyrozumění o úrocích podle § 254 daňového řádu není rozhodnutím ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu, ani ve smyslu § 65 s. ř. s. Tento závěr vyplývá z rozsudku NSS ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014-48, a na něj navazujícího rozsudku č. j. 2 Afs 234/2014-43, o jehož aplikovatelnosti na posuzovanou věc je mezi účastníky řízení spor. Navazující judikatura potvrzuje, že Nejvyšší správní soud na popsáném závěru stále setrvává (viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 173/2022-27, bod 30 a judikaturu tam citovanou).
33. Je však třeba naopak přisvědčit žalovanému v tom, že z rozsudku č. j. 2 Afs 234/2014-43 ani z navazující judikatury nelze dovodit, že pokud správce daně namísto neformálního postupu vydá o (ne)přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně deklaratorní rozhodnutí (tedy správní akt splňující všechny náležitosti požadované § 102 daňového řádu), je takové rozhodnutí bez dalšího nezákonné či snad dokonce nicotné.
34. Již v rozsudku ze dne 25. 2. 2021, č. j. 43 Af 32/2019-46, soud konstatoval, že *„využití ‚vyšší‘ formy rozhodnutí namísto neformálního sdělení nepředstavuje absolutní nedostatek věcné příslušnosti či právního podkladu za situace, kdy správce daně je věcně příslušný k tomu, aby žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu faktickým úkonem přiznal a předepsal na osobní daňový účet“* (bod 25). Žalobkyně nenabídla žádné argumenty, které by soud vedly k odlišnému posouzení. Byl-li žalobkyni předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně formálním (deklaratorním) rozhodnutím namísto neformálním vyrozuměním (byť v jiné výši, než kterou by si žalobkyně představovala), nemohla být tímto

postupem nijak zkrácena na svých právech. Jinak by tomu mohlo být, byla-li by situace opačná – tedy pokud by správce daně neformálně vyřídil nárok žalobkyně, o kterém mělo být vydáno rozhodnutí. Zvolil-li však vyšší formu správního aktu, než kterou předpokládá zákon, stěžít si lze představit, jak by tímto způsobem mohlo být zasazeno do žalobkyniných práv. Konkrétní zkrácení na právech ostatně žalobkyně ani netvrdí.

35. Žalobkyni nebyla upřena možnost podat proti rozhodnutí o úroku ze dne 20. 10. 2020 opravný prostředek. Správce daně v poučení připojenému ke zmíněnému rozhodnutí uvedl, že je možné podat proti němu odvolání. Této možnosti žalobkyně využila, její odvolání bylo posouzeno jako včasné a žalovaný o něm věcně rozhodl dne 22. 7. 2021, přičemž toto rozhodnutí bylo následně podrobeno soudnímu přezkumu, v němž obstálo (viz již zmíněný rozsudek č. j. 55 Af 20/2021-99).
36. Podala-li žalobkyně současně s odvoláním námitku, kterou se domáhala posouzení naprosto shodné otázky jako v odvolání (srov. výše bod 6, z něhož je zřejmé, že žalobkyně v části svého podání označené jako námitka pouze odkázala na své argumenty uvedené v části označené jako odvolání), byla taková námitka nepřipustná, neboť námitka je vůči odvolání subsidiárním prostředkem ochrany (srov. § 159 odst. 1 daňového řádu). Ostatně i sama žalobkyně v odvolání i žalobě připouští, že podala námitku pouze „z procesní opatrnosti“.
37. Soud se plně ztotožňuje se žalovaným, že vedení dvou paralelních řízení o téže nároku postrádá smyslu a nemohlo by žalobkyni přinést větší ochranu jejích práv. Soud přitom nemá pochyb o tom, že předmět obou řízení byl z hlediska požadovaného nároku totožný. Jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, domáhá-li se žalobkyně přiznání shodného typu úroku (úroku z neoprávněného jednání správce daně) z téže jistiny, ale pouze za delší dobu (od jiného okamžiku, než který určil správce daně), nejedná se o dva samostatné nároky. Otázkou, za jakou dobu žalobkyni náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2011 až 2017, se žalovaný a následně soud věcně zabývali v již zmíněném paralelním řízení a soud neshledává žádný důvod, proč by měla být totožná otázka posuzována duplicitně. Nesouhlas žalobkyně s výsledkem tohoto věcného posouzení nemůže na tomto závěru nic změnit.
38. Stejně tak nelze nesouhlas s věcným posouzením zaměňovat za nepřezkoumatelnost. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné pro vnitřní rozpornost ani pro nedostatek důvodů. Naopak z něj zřetelně vyplývá, že se žalovaný ztotožnil se závěrem správcem daně o nepřipustnosti námítky, neboť o úroku bylo vydáno rozhodnutí, proti němuž bylo připuštěno a následně také podáno včasné odvolání, o kterém žalovaný věcně rozhodl již před vydáním nyní napadeného rozhodnutí. Tento závěr je nejen plně přezkoumatelný, ale také souladný s výše popsaným posouzením věci soudem.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

39. Soud neshledal žalobu důvodnou a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 25. září 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu