



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Butadien Kralupy, a. s.**, se sídlem O. Wichterleho 810, Kralupy nad Vltavou, zastoupená Mgr. Romanem Vojtou, LL.M., advokátem se sídlem Na Krupičárně 1672/5, Praha 16, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2021, čj. 32617/21/5100-41453-711335, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2023, čj. 59 Af 16/2021-87,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) přiznal rozhodnutím z 20. 10. 2020 žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a to ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2011 až 2017. Správce daně tak učinil proto, neboť jeho předchozí dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob byly změněny (podrobněji je tento skutkový stav a také výpočet úroků popsán v bodech 1 až 3 v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Praze).

[2] Proti rozhodnutí z 20. 10. 2020 brojila žalobkyně podáním, které označila takto: „*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. V části týkající se odvolání žalobkyně namítala nezákonnost rozhodnutí z 20. 10. 2020. V páté části, tj. v námitce, 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 Přepłatku na dani za relevantní období 2*“. V této souvislosti žalobkyně odkázala na § 254 odst. 5 daňového řádu a dodala, že nad rámec již přiznaného úroku se domáhá také dalšího úroku, jehož časové vymezení upřesnila v předchozí části podání.

[3] Rozhodnutím z 26. 2. 2021 správce daně zastavil řízení o námitce. Proti tomuto rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Dle daňových orgánů byla tato námitka zjevně nepřipustným podáním, neboť mířila proti stejnému rozhodnutí, proti kterému bylo podáno i odvolání. Rozsah této námitky se přitom shodoval s rozsahem odvolání. Jelikož je námitka subsidiárním prostředkem ochrany, tak je-li možné podat odvolání a uplatní-li daňový subjekt jak odvolání, tak i námitku, je na místě řízení o námitce zastavit. Žalobkyni mohla na nepřipustnost námitky navést i její formulace, že nezpochybňuje již přiznaný úrok, ale též úrok za zbývajících obdobích. V takovém případě se ovšem jedná pouze o jeden nárok, u něž je sporná délka dotčeného období. O tomto nároku přitom již bylo rozhodnuto v rámci odvolacího řízení (pozn. NSS: Odvolání proti rozhodnutí z 20. 10. 2020 správce daně postoupil žalovanému, který jej zamítl. Žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl krajský soud rozsudkem z 29. 8. 2023 čj. 55 Af 20/2021-99. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku krajského soudu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem z 23. 8. 2024, čj. 5 Afs 224/2023-65.).

[4] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud konstatoval, že předmětem tohoto řízení nemůže být věcná stránka tohoto sporu, tj. zda měl být žalobkyni přiznan úrok za delší období. Krajský soud se tak dále zaměřil na otázku, zda je námitka podle § 159 ve spojení s § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 přípustná, jestliže proti stejnému rozhodnutí správce daně bylo podáno i odvolání, které bylo věcně projednáno nadřízeným orgánem.

[5] Krajský soud přisvědčil žalobkyni pouze v tom, že správce daně může o výsledcích svého postupu podle § 254 daňového řádu informovat daňový subjekt pouze neformálně, tj. nemusí vydat rozhodnutí (rozsudky NSS z 5. 2. 2015, čj. 7 As 254/2014-48, či z 15. 11. 2022, čj. 7 Afs 173/2022-27). Stejně tak ale přisvědčil i žalovanému, že z judikatury (rozsudek NSS z 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS) nelze dovodit, že pokud i přesto vydá správce daně v takové situaci rozhodnutí, tak že by takové rozhodnutí mělo být bez dalšího nezákonné. Pokud byl v nyní projednávané věci předepsán žalobkyni úrok deklaratorním rozhodnutím, namísto neformálního vyrozumění, tak tímto postupem nebyla žalobkyně zkrácena na svých právech. Již ve své předchozí rozhodovací praxi krajský soud shledal (rozsudek z 25. 2. 2021, čj. 43 Af 32/2019-46), že samo o sobě nedochází

pokračování

k zásahu do sféry daňového subjektu, jestliže správce daně zvolil vyšší formu správního aktu, než kterou předpokládá zákon.

[6] Žalobkyni nebyla odepřena možnost, aby se proti rozhodnutí z 20. 10. 2020 bránila. V poučení tohoto rozhodnutí bylo uvedeno, že je možné se proti němu odvolat. Tímto odvoláním se žalovaný také věcně zabýval. Jestliže se v rámci řízení o námitce domáhala žalobkyně posouzení naprosto shodné otázky, jejíhož posouzení se domáhala i v odvolacím řízení, tak taková námitka byla z důvodu své subsidiarity skutečně nepřípustná. Ostatně sama žalobkyně připustila, že tuto námitku podala „z procesní opatrnosti“. Krajský soud souhlasí s žalovaným v tom, že pokud žalobkyně usiluje o přiznání shodného typu úroku ze shodné jistiny, ale za delší dobu, tak se nejedná o dva samostatné nároky. Touto věcnou otázkou se zabýval žalovaný v odvolacím řízení, přičemž neexistuje důvod, aby se touto otázkou musel zabývat duplicitně i v řízení o námitce. Nesouhlas žalovaného s věcným posouzením úroků přitom nelze zaměňovat s nepřezkoumatelností. Krajský soud v tomto ohledu shledal, že nyní napadené rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Dle § 254 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platí, že správce daně předepíše úrok do 15 dní ode dne účinnosti rozhodnutí, na základě kterého bylo změněno rozhodnutí o stanovení daně. Dle § 254 odst. 5 daňového řádu v tomtéž znění platí, že proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 lze podat námitku podle § 159 daňového řádu. Dle judikatury se o přiznání úroku nevydává rozhodnutí, neboť se jedná o postup faktické povahy. Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 2 Afs 234/2014-43, v němž odkázal i na svůj předchozí rozsudek čj. 7 As 254/2014-48, dovodil, že správce daně při postupu podle § 254 daňového řádu nevydává formální rozhodnutí. Na základě podané námítky se pak daňový subjekt může domoci „zprocesnění“ postupu správce daně. O této námitce je totiž správce daně povinen rozhodnout, načež se daňový subjekt může proti tomuto rozhodnutí o námitce odvolat.

[8] Krajský soud nicméně v nyní napadeném rozsudku nezohlednil, že správce daně vydal ve věci rozhodnutí z 20. 10. 2020. V poučení tohoto rozhodnutí bylo výslovně uvedeno, že se proti němu lze odvolat. Na základě tohoto poučení tedy stěžovatelka mohla podat odvolání a zároveň, podle § 254 odst. 5 daňového řádu, mohla podat i námitku podle § 159 tohoto zákona. Stěžovatelka tedy musela postupovat procesně opatrně a podala oba opravné prostředky současně. Stěžovatelka se musela bránit, neboť jí správce daně nepřiznal úrok ve správné výši. Daňové orgány shledaly, že námitka byla nepřípustná. Z rozhodnutí žalovaného nicméně nevyplývají důvody, proč žalovaný takto rozhodl. Do úvahy tak připadá několik možností, jak lze argumentaci žalovaného chápat:

Dle prvního možného výkladu je podání námítky vyloučeno přímo daňovým řádem. Tento závěr by mohl vyplývat z bodu 21 rozhodnutí žalovaného, dle kterého *„zákonodárce výslovně vyjmul z okruhu námitkou napadnutelných úkonů rozhodnutí, jež lze přezkoumat v odvolacím řízení.“* Takový závěr žalovaného by však byl v rozporu s § 254 odst. 5 daňového řádu, v němž naopak zákonodárce stanovil, že v takových případech lze uplatnit námitku podle § 159 daňového řádu.

Dle druhého možného výkladu sice je podle § 254 odst. 5 daňového řádu možné podat námitku, avšak v případě, kdy správce daně vydá rozhodnutí o úroku, tak tím vyloučí možnost podat námitku. Dle výše zmiňované judikatury však platí, že přiznávání úroku podle § 254 daňového řádu je neformálním postupem. Pokud správce daně uplatní postup, který není předvídan zákonem, tak dojde k vyloučení použití opravného prostředku, který naopak je zákonem výslovně předvídan.

[9] Žalovaný ve svém rozhodnutí neučinil žádný odkaz na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která by jeho závěr mohla osvětlit. Žalovaný tedy nevysvětlil, proč by námitka měla být v nyní projednávaném případě nepřípustná. Jeho závěry jsou v rozporu se zmiňovanou judikaturou a zákonnými ustanoveními. Krajský soud přitom souhlasil se stěžovatelkou v tom, že o výsledku postupu podle § 254 daňového řádu se nevydává rozhodnutí, tj. jedná se o faktický postup. Daňový řád ovšem předpokládá, že proti takovému faktickému postupu se lze bránit námitkou. I krajský soud tedy dospěl k nesprávnému závěru. Formulace ustanovení § 254 odst. 5 ve znění do 31. 12. 2020 je totiž jednoznačná.

Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s nyní napadeným rozsudkem krajského soudu. Stěžovatelka nebrojí proti stěžejním částem rozsudku krajského soudu (vydání rozhodnutí o úroku automaticky nezakládá jeho nezákonnost; vydáním tohoto rozhodnutí nebyla stěžovatelka zkrácena na svých právech; stěžovatelka mohla podat odvolání; byla by vedena dvě paralelní řízení o totožně formulovaných opravných prostředcích; rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné). Stěžovatelka reaguje na závěry žalovaného, s nimiž se ovšem vypořádal již krajský soud. Stěžovatelka brojí tomu, že její námitka byla shledána nepřípustnou. Nereflektuje však, že svoji argumentaci mohla uplatnit a také uplatnila v odvolání. Není zřejmé, čeho by duplicitním posouzením svých opravných prostředků stěžovatelka dosáhla a jaká její práva byla v nyní projednávaném případě zasažena. Dle § 254 daňového řádu sice správce daně nemusel vydávat rozhodnutí. Neformální sdělení podle tohoto ustanovení však svým obsahem odpovídá rozhodnutí o deklaraci práva podle § 101 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že neexistuje speciální úprava vyžadující konkrétní typ aktu, ještě neznamená, že nelze aplikovat obecnou úpravu. Praxe v podobě vydávání deklaratorních rozhodnutí vedla k vyšší míře právní jistoty, neboť se mohla týkat značných částek a umožňovala podání opravných prostředků, které byly stejně efektivní jako námitka podle § 159 daňového řádu. Nelze nijak dovodit, že by správce daně takové rozhodnutí nesměl vydat. V tomto ohledu se nabízí analogie s tehdejší úpravou úroku z pozdě vráceného přeplatku, o kterém byla také vydávána rozhodnutí.

[11] Ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu dávalo možnost „zprocesnění“ postupu správce daně. Tato možnost se nicméně mohla uplatňovat v situacích, kdy jí bylo třeba – např. kdy úrok nebyl přiznán, předepsán či vrácen. V nyní projednávané věci nebylo třeba „zprocesnit“ postup správce daně, neboť stěžovatelka se mohla odvolat. Případným souběhem dvou řízení o opravném prostředku se zabývá ustanovení § 159 odst. 1 daňového řádu, dle kterého se upřednostňuje odvolání a námitku považuje za nepřípustnou. Námitka přitom byla shledána nepřípustnou pouze v kontextu nyní projednávané věci; žalovaný v tomto ohledu neučinil žádné zobecňující závěry.

pokračování

Replika stěžovatelky

[12] Námitka byla zákonem výslovně předvídána. Není pravdou, že by stěžovatelka ignorovala argumentaci krajského soudu. Stěžovatelka naopak polemizuje s krajským soudem na několika místech své kasační stížnosti. Postup správce daně zkrátí stěžovatelku na jejích právech. Pokud by totiž stěžovatelka podala pouze jeden ze dvou možných opravných prostředků, tak by riskovala, že si zvolí ten nesprávný opravný prostředek, který by pak meritorně nebyl vůbec projednán. Žalovaný na jedné straně konstatuje, že zákon nepředpokládá vydání rozhodnutí o výši úroků, a na straně druhé uvádí, že rozhodnutí o výši úroků je typickým příkladem deklaratorního rozhodnutí.

Duplika žalovaného

[13] Stěžovatelka stále odkazuje na ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu, aniž by však reflektovala další souvislosti či argumentaci krajského soudu. Námitkou šlo napadnout ty postupy správce daně, které neměly podobu formalizovaného rozhodnutí podle § 101 daňového řádu. Rozhodnutí se obecně vydávají i tehdy, pokud se např. prohlašuje právo. Nyní posuzované rozhodnutí správce daně přitom je typickým příkladem deklaratorního rozhodnutí. Je irelevantní, zda zákon pro dané případy výslovně vyžaduje vydání rozhodnutí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se úvodem zabýval otázkou nepřezkoumatelnosti. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost je také rozsudek, který neobsahuje vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (rozsudek NSS ze 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelností se Nejvyšší správní soud zabývá z moci úřední (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[16] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku krajského soudu, neboť má za to, že krajský soud nezohlednil existenci rozhodnutí z 20. 10. 2020 a poučení, kterého se v tomto rozhodnutí stěžovatelce dostalo. Dle Nejvyššího správního soudu ovšem krajský soud existenci tohoto rozhodnutí zjevně zohlednil. Toto rozhodnutí krajský soud výslovně uvedl v bodech 31 a 35 svého rozsudku. Krajský soud se rovněž v bodě 37 vyjádřil k obsahu tohoto rozhodnutí. V bodě 34 svého rozsudku pak krajský soud vysvětlil, proč správce daně mohl vydat o úroku rozhodnutí, a nikoliv jen neformální sdělení. V tomto ohledu tedy Nejvyšší správní soud neshledal nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku krajského soudu. Tento rozsudek krajského soudu obecně považuje za přezkoumatelný, neboť krajský soud opřel svůj výrok o řadu důvodů a vypořádal se se žalobními námitkami.

[17] Stěžovatelka dále namítá nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozhodnutí žalovaného. Dle stěžovatelky totiž nelze z tohoto rozhodnutí seznat, proč považoval námitku za nepřípustnou. Touto otázkou se zabýval již krajský soud v bodě 38 svého rozsudku a shledal, že žalovaný své rozhodnutí řádně odůvodnil. Dle Nejvyššího správního

soudu se žalovaný zabýval tím, zda se může o totožné otázce rozhodnout ve dvou různých řízeních a také vztahem řízení o odvolání a řízení o námitce (bod 16 rozhodnutí žalovaného). Zde žalovaný vysvětlil, že proti rozhodnutí není možné podat námitku, ale odvolání. Dále se zabýval tím, zda se v nyní projednávané věci jedná o jeden nárok (bod 17) a zda by posouzení námitky mělo pro stěžovatelku praktický význam (bod 18). Závěrem žalovaný vypořádal odvolací námitky stěžovatelky. Ani Nejvyšší správní soud tedy neshledal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Skutečnost, že se žalovaný neopřel či nevymezil vůči judikatuře sama o sobě nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí nezakládá.

[18] Dále se Nejvyšší správní soud zaměřil na stěžejní otázku tohoto sporu, tj. zda je možné vydat o úroku podle § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 rozhodnutí a zda je možné se proti takovému rozhodnutí odvolat, pročež vydáním takového rozhodnutí by byla vyloučena možnost podat námitku podle § 159 odst. 1 daňového řádu.

[19] Ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 zní takto: *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.*

[20] Ustanovení § 159 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 zní takto: *Proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla.*

[21] Jak již připomněl krajský soud v bodě 32 nyní napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud se v minulosti zabýval výkladem výše citovaných ustanovení. V rozsudku čj. 2 Afs 234/2014-43, v němž se zabýval i závěry rozsudku čj. 7 As 254/2014-48, uvedl: „V tomto rozsudku (čj. 7 As 254/2014-48) 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 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“ (bod 13 citovaného rozsudku).

pokračování

[22] Při interpretaci výše citovaných závěrů je třeba vzít v potaz okolnosti, za kterých Nejvyšší správní soud takto rozhodl. V obou zmiňovaných rozsudcích se zabýval stejným skutkovým základem, kdy daňový orgán vydal několik sdělení ohledně výše úroku z neoprávněného jednání. Proti těmto sdělením podala tehdejší stěžovatelka námitku, nicméně z důvodu její opožděnosti o ní daňový orgán zastavil řízení. Stěžovatelka v následném soudním přezkumu uplatnila dvě možné procesní linie. V jedné linii namítala nečinnost daňového orgánu, neboť dle její argumentace mělo být o úrocích vydáno rozhodnutí (rozsudek čj. 7 As 254/2014-48). Ve druhé procesní linii, ve které napadla rozhodnutí o zastavení řízení, rovněž argumentovala tím, že daňový orgán vydává o úrocích rozhodnutí v materiálním smyslu (rozsudek čj. 2 Afs 234/2014-43). Soud v obou případech shledal, že § 254 odst. 1 daňového řádu nezakotvuje povinnost vydat rozhodnutí. Jde totiž o akt, kterým má daňový orgán informovat daňový subjekt o svém postupu. Nárok na úrok vznikl daňovému subjektu již na základě jiného rozhodnutí a výše tohoto úroku je stanovena zákonem. V takovém případě by tak bylo nadbytečné, aby daňový orgán vydal (deklaratorní) rozhodnutí o prohlášení práva. Pakliže by daňový subjekt nesouhlasil s výší stanoveného úroku, tak by tento faktický postup mohl „zprocesnit“ (zformalizovat) tím, že by proti němu podal námitku.

[23] Z uvedené judikatury tedy plyne, že správce daně o svém postupu podle § 254 daňového řádu nemá povinnost vydávat rozhodnutí podle § 101 téhož zákona. Nejvyšší správní soud se nicméně v odkazovaných rozsudcích výslovně nezabýval situací, v níž by daňový orgán vydal rozhodnutí místo toho, aby o postupu správce daně podle § 254 daňového řádu pouze neformálně informoval.

[24] Nejvyšší správní soud se v nyní projednávané věci nejprve zabýval otázkou, zda by v takové situaci mohla být rozhodnutí správce daně z 20. 10. 2020 a navazující rozhodnutí žalovaného z 22. 7. 2021 nicotná. Pokud by tomu tak bylo, pak by totiž nebyl naplněn předpoklad plynoucí z § 159 odst. 1 daňového řádu, na kterém žalovaný postavil svůj závěr o nepřipustnosti námítky. Tu považoval za nepřipustnou, neboť mířila proti stejnému rozhodnutí, proti kterému bylo podáno i odvolání. Podle § 159 odst. 1 daňového řádu totiž lze podat námitku proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští odvolání. Pokud by ale toto rozhodnutí bylo nicotné, nebylo by možné k němu přihlížet a jeho existencí odůvodňovat nepřipustnost námítky.

[25] Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že rozhodnutí správce daně z 20. 10. 2020 a navazující rozhodnutí žalovaného z 22. 7. 2021 nejsou nicotná. Jestliže je správce daně věcně příslušný k tomu, aby faktickým postupem přiznal stěžovateli úrok z neoprávněného jednání správce daně, ten předepsal na její osobní daňový účet a o takovém postupu ji vyrozuměl, a případně formálně rozhodoval o podané námitce, nelze mít za to, že rozhodnutí o přiznání úroku z neoprávněného jednání vydané tímž správcem daně (namísto neformálního postupu a případného rozhodnutí o námitce) by bylo nicotné z důvodu absolutního nedostatku věcné příslušnosti správce daně. Stejně tak by nicotné nebylo ani rozhodnutí žalovaného, který rozhodoval o odvolání proti rozhodnutí správce daně z 20. 10. 2020. Žalovaný by totiž byl věcně a funkčně příslušný jak v případě, kdy rozhodoval o tomto odvolání, tak v případě kdy by rozhodoval o odvolání proti rozhodnutí o námitce proti postupu správce daně. Proti rozhodnutí o této námitce se totiž podle § 254 odst. 5 daňového řádu (na rozdíl od obecné úpravy) lze dále odvolat. V obou popsanych

případech by tedy jako prvostupňový daňový orgán vystupoval správce daně a jako druhostupňový správní orgán žalovaný. Rozdíl by spočíval pouze v tom, že při „neformálním“ postupu by správce daně nejprve rozhodoval o námitce a až poté by nadřízený orgán rozhodoval o případném odvolání, zatímco v návaznosti na vydání rozhodnutí ze strany správce daně by zpravidla rovnou probíhalo odvolací řízení. I v tomto druhém případě nicméně může prvostupňový daňový orgán přistoupit k autoremeduře [§ 113 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu], čímž by fakticky mohl reagovat na své závěry stejně jako v případě námítky. V obou případech tedy může správce daně vydat rozhodnutí, může svůj původní postup napravit, a daňový subjekt má právo podat odvolání a domoci se přezkumu tímž nadřízeným orgánem.

[26] V této souvislosti je třeba připomenout, že Nejvyšší správní soud není vázán důvody kasační stížnosti v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Pakliže by rozhodnutí správce daně z 20. 10. 2020 a na něj navazující rozhodnutí žalovaného z 22. 7. 2021, byla nicotná, musel by Nejvyšší správní soud takový závěr učinit již v rozsudku čj. 5 Afs 224/2023-65, kterým bylo přezkoumáváno rozhodnutí žalovaného z 22. 7. 2021.

[27] Je tedy třeba vyjít z toho, že odvolání podané proti rozhodnutí správce daně z 20. 10. 2020, žalovaný věcně projednal a rozhodnutím z 22. 7. 2021 zamítl. Žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl krajský soud a kasační stížnost stěžovatele následně projednal a zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem čj. 5 Afs 224/2023-65. V této větvi přitom stěžovatelka nenamítala, že daná rozhodnutí vůbec neměla být vydána. Argumentovala pouze věcně, kdy sporovala výši přiznaného úroku. Existence těchto rozhodnutí a zamítnutí žaloby, která proti nim byla podána, pak do značné míry předznamenává osud nyní projednávané věci. Těmto rozhodnutím svědčí presumpce správnosti a Nejvyšší správní soud musí z jejich existence vycházet i v nyní projednávané věci.

[28] Za této situace, kdy byl o nárok stěžovatele na úrok z neoprávněného jednání daňovými orgány věcně projednán a bylo o něm vydáno rozhodnutí, proti kterému bylo možné podat odvolání, nelze považovat postup správce daně, který řízení o námitce zastavil pro její nepřipustnost, respektive postup žalovaného, který se s tímto postupem ztotožnil, považovat za nezákonný. Pokud totiž bylo vydáno rozhodnutí z 20. 10. 2020, proti kterému bylo přípustné odvolání, platí že v takové situaci již nelze podat námitku. Ta je s ohledem na § 159 odst. 1 daňového řádu nepřipustná.

[29] Ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu sice výslovně hovoří o námitce jako o opravném prostředku. Nicméně také výslovně uvádí, že námitku lze podat *proti postupu správce daně*. Toto ustanovení je totiž nutno interpretovat v kontextu § 159 odst. 1 daňového řádu, dle kterého se námitka podává *proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí*. Námitka tak bude přípustná v situacích, kdy prvostupňový daňový orgán učiní ve věci úroků neformální akt, tj. postup či úkon. Taková situace však v nyní projednávané věci nenastala, žádný neformální akt učiněn nebyl.

[30] Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že stěžovatelka nenamítá, že by např. nemohla učinit důkazní návrh, že by nemohla učinit skutková tvrzení či že by nemohla odůvodnit svůj právní názor. Jestliže stěžovatelka postavila námitku i odvolání na totožné

pokračování

argumentaci (resp. stěžovatelka nesporně tento závěr krajského soudu v bodě 36 jeho rozsudku), tak skutečně neexistuje relevantní důvod, proč by tyto opravné prostředky měly být duplicitně projednány a je na místě námitku považovat za nepřípustnou. Pokud správce daně zastavil řízení o námitce, tak tím mj. postupoval v souladu se zásadou hospodárnosti a vzájemné souladnosti postupů (§ 6 odst. 3 ve spojení s § 7 odst. 2 daňového řádu).

[31] Na základě výše uvedeného se tedy Nejvyšší správní soud neztotožnil se stěžovatelkou. Závěrem soud připomíná, že předmětem tohoto řízení není otázka výše úroku, ale důvody, proč správce daně zastavil řízení o námitce. Pokud tedy stěžovatelka v kasační stížnosti stručně a obecně zmiňuje, že o úroku rozhodl správce daně nesprávně, tak tato námitka měla svůj prostor v jiném řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené žádnou z kasačních námitek neshledal důvodnou, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[33] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně 29. listopadu 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu