



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **HOPR TRADE CZ, s. r. o.**, se sídlem Dlouhá 720/46, Praha 1, zastoupeného JUDr. Ing. Pavlem Fabianem, advokátem se sídlem Marešova 304/12, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno I**, se sídlem Příkop 25, Brno, proti rozhodnutím Finančního úřadu Brno I ze dne 8. 6. 2011, čj. 184340/11/288912704137, čj. 184767/11/288912704137, čj. 184402/11/288912704137 a čj. 183804/11/288912704137, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 1. 2013, čj. 31 Af 114/2011 - 96,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 1. 2013, čj. 31 Af 114/2011 - 96, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Platebními výměry ze dne 15. 12. 2010, čj. 313277/10/288912704137 a čj. 313317/10/288912704137, Finanční úřad Brno I (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen a červenec 2009. Platebními výměry ze dne 11. 1. 2011, čj. 113/11/288912704137 a čj. 58/11/288912704137, správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen a září 2009.

2. Žalobce požádal o přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně za období od 16. 2. 2010 do zaplacení. Sděleními ze dne 3. 3. 2011, čj. 51485/11/288912704137, čj. 62907/11/288912704137, čj. 63361/11/288912704137 a čj. 63418/11/288912704137, správce daně nepřiznal žalobci úroky z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

3. Správce daně zamítl námitky žalobce rozhodnutími ze dne 8. 6. 2011, čj. 183804/11/288912704137, čj. 184340/11/288912704137, čj. 184402/11/288912704137 a čj. 184767/11/288912704137.

II.

4. Žalobce napadl rozhodnutí správce daně žalobami u Krajského soudu v Brně, který řízení ve věcech vedených pod sp. zn. 31 Af 114/2011, sp. zn. 31 Af 115/2011, sp. zn. 31 Af 116/2011 a sp. zn. 31 Af 117/2011 spojil ke společnému projednání a věc byla nadále vedena pod sp. zn. 31 Af 114/2011. Krajský soud zamítl žaloby rozsudkem ze dne 23. 1. 2013, čj. 31 Af 114/2011 – 96.

5. Krajský soud zdůraznil, že při přezkumu rozhodnutí správce daně postupoval v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2008, čj. 1 Afs 89/2008 – 76, všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

6. Krajský soud neshledal důvodnou námitku podjatosti úřední osoby Mgr. Š., zástupkyně ředitele správce daně, která postupovala při podpisu sdělení i rozhodnutí v souladu s čl. 91 odst. 3 a čl. 102 odst. 4 Organizačního řádu územních finančních orgánů ze dne 1. 1. 2011, čj. 1/11-1200 (dále jen „Organizační řád“), ve spojení s Příkazem č. 2/2011 ředitele správce daně ze dne 5. 1. 2011 ve znění Přílohy č. 1. Ředitel správce daně pověřil pro dobu své nepřítomnosti Mgr. Š. podepisováním všech dokumentů správce daně. Námitka podjatosti byla vyvrácena důkazy provedenými při soudním jednání.

7. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že správce daně poškodil nečinností veřejná subjektivní práva žalobce, a žalobce má proto nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Rozsudky krajského soudu ze dne 13. 10. 2010, čj. 31 Af 67/2010 – 110, čj. 31 Af 65/2010 – 118, čj. 31 Af 66/2010 – 130 a čj. 31 Af 47/2010 – 110, zrušil Nejvyšší správní soud, krajský soud následně odmítl žaloby z důvodu jejich zpětvzetí. Krajský soud proto nepřisvědčil žalobci, že správce daně zatížil daňové řízení nesprávným úředním postupem, který vedl ke vzniku nároku žalobce na úrok podle § 254 daňového řádu.

8. Z obsahu správního spisu bylo zřejmé, že nebyly naplněny podmínky pro postup podle § 254 odst. 1 daňového řádu, protože nedošlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti platebních výměrů z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Správce daně rovněž dodržel třicetidenní lhůtu k vrácení vratitelných přeplatků (§ 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů). V posuzovaných věcech nedošlo k zavinění, resp. pochybení správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, čj. 7 Afs 140/2005 – 55, č. 1184/2007 Sb. NSS).

9. Krajský soud doplnil, že obecně není vyloučeno, aby daňovému subjektu vznikla škoda způsobená nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Taková škoda by se však posuzovala podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“), tj. v rámci civilního, nikoliv správního soudnictví (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2006, čj. 2 Afs 61/2005 – 75, č. 1439/2008 Sb. NSS, nebo náleží Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>).

10. Z § 254 odst. 6 daňového řádu jednoznačně vyplývá, že smyslem sankčního úroku je předejít složitým řízením o náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb., protože lze mít za to,

že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá výše úroku. Bude-li daňový subjekt požadovat náhradu škody, její výše bude snížena o již vyplacený úrok. Bude-li naopak přiznaná škoda nižší než úrok, takto vzniklé zvýšení se nebude vracet.

11. Krajský soud nezjistil, že by správní orgány chybně aplikovaly hmotné či procesní právo. Rozhodnutí správce daně nebyla nezákonná kvůli nesprávnému posouzení právní otázky a nenaplnila definiční znaky nezákonného rozhodnutí ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, čj. 1 Afs 9/2005 – 74.

III.

12. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

13. Stěžovatel namítl, že rozhodnutí správce daně podepsala podjatá osoba. Rozhodování o námitce podle § 159 daňového řádu je dvoustupňové, v oblasti placení daní námitka nahrazuje odvolání (srov. důvodovou zprávu k daňovému řádu). Smyslem dvoustupňového řízení je, aby o opravném prostředku rozhodla jiná osoba, která není zatížena úvahami a myšlenkovými pochody pracovníka správce daně, který rozhodoval v prvním stupni (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, čj. 2 Afs 143/2004 – 105, č. 1620/2008 Sb. NSS). O osobě podepisující rozhodnutí lze jen stěží prohlásit, že je zcela nezatížená úvahami a myšlenkovými pochody, které jsou v rozhodnutí obsaženy. Úřední osoba, která podepisuje rozhodnutí, za něj nese odpovědnost. Stěžovatel poukázal na § 2 písm. a) a § 3 odst. 1 zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu).

14. Vyjádření krajského soudu ani odkaz správce daně na Organizační řád neprokazují, že Mgr. Š. nebyla seznámena s obsahem sdělení a rozhodnutí. Lze z nich naopak dovodit, že pokud není přítomen ředitel správce daně, nikdo se s vydanými rozhodnutími neseznámí. Pokud se Mgr. Š. neseznámila s předmětnými rozhodnutími, porušila Organizační řád a práva stěžovatele. Interní akty řízení nejsou prameny práva, mají pouze interní charakter. Je nepřijatelné, aby na jejich základě byla porušena či omezena práva stěžovatele.

15. Podle stěžovatele se vratitelný přeplatek vzniklý na základě řádného daňového přiznání vrací automaticky do 30 dnů (§ 105 zákona o dani z přidané hodnoty). Za den vzniku přeplatku se podle § 105 odst. 4 tohoto zákona považuje den (konkludentního) vyměření. Je-li nadměrný odpočet vyměřen, třicetidenní lhůta začíná běžet až od tohoto vyměření. Podle judikatury není pochyb o tom, že správce daně musí mít konkrétní pochybnosti o podaném daňovém přiznání a musí je plátcům daně sdělit. Pouze neobvyklá výše daňové povinnosti by však neměla stačit k zahájení výtýkácího řízení podle § 89 daňového řádu, jehož důsledkem je většinou odklad vyměření daně, a tedy i odklad jejího případného vrácení jako v případě stěžovatele.

16. Stěžovatel upozornil, že zákon o dani z přidané hodnoty musí vycházet ze směrnice Rady 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „Šestá směrnice“), a směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila Šestou směrnici s účinností od 1. 1. 2007. Směrnice 2006/112/ES upravuje vrácení nadměrného odpočtu v čl. 183, který je obdobou čl. 18 odst. 4 Šesté směrnice. Obě směrnice mají přímý účinek.

17. Soudní dvůr Evropské unie stanovil okolnosti, za kterých členský stát může odmítnout, resp. pozdržet vrácení nadměrného odpočtu [viz rozsudek ze dne 18. 12. 1997, *Garage Molenbeide*

BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) a Sanders BVBA (C-47/96)]. Soudní dvůr uznal, že stanovení procesních pravidel pro vrácení nadměrného odpočtu spadá do kompetence členských států. Stanovil však určité hranice pro tvorbu a uplatňování těchto pravidel. Stanovení procesních pravidel je omezeno principem proporcionality, v úvahu je třeba brát i princip efektivity. Princip proporcionality bude narušen vždy, kdy nadměrný odpočet bude zadržán automaticky, tj. bude-li automaticky předpokládáno, že jeho zadržetí je naléhavé, aniž by měl plátce daně možnost dokázat v soudním řízení opak, případně navrhnout jiný způsob záruky. Pokud bude plátce daně úspěšný v dalším sporu s daňovou správou a nadměrný odpočet mu bude vrácen, za počáteční datum pro výpočet úroku bude třeba považovat den, ke kterému by odpočet byl vrácen za běžných okolností.

18. Podle generálního advokáta může dojít k pozdržení vrácení odpočtu pouze tehdy, pokud správce daně bude mít důvodné podezření z podvodu nebo krácení daně. I v takovém případě plátce daně musí mít možnost soudní ochrany.

19. Podle „§ 155 ZSDP“ (*pozn. NSS: patrně myšlen § 105 zákona o dani z přidané hodnoty*) náleží plátcům úrok pouze tehdy, pokud nadměrný odpočet není vrácen do 30 dnů od jeho (opožděného) vyměření. Podle Soudního dvora by se ale mělo pro účely výpočtu úroku zohlednit období mezi dnem, kdy by byl odpočet vrácen za běžných okolností, a dnem, kdy byl vrácen skutečně. Česká právní úprava takový postup neumožňuje, § 105 zákona o dani z přidané hodnoty je proto v rozporu s evropskými pravidly. K nevydání vykázaného odpočtu totiž při použití § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), docházelo ze zákona vždy, a správce daně zřejmě nemůže postupovat jinak. Může provést pouze nutné úkony, aby do práva daňového subjektu zasáhl co nejméně, což se v případě stěžovatele nestalo, správce daně záměrně porušil zásady daňového řízení. Efektivita právní obrany proti průtahům, resp. nečinnosti správce daně přitom není s ohledem na rychlost soudů dostatečná. Žalovaný měl postupovat podle zmíněných směrnic a rozhodnout v souladu s komunitárním právem a judikaturou Soudního dvora. Rozsudek krajského soudu je v rozporu s komunitárním právem.

20. Stěžovatel byl přesvědčen, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku vztahu daňového řádu a zákona č. 82/1998 Sb. Při rozhodování o úroku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní je třeba zohlednit podřízenost právní úpravy zákonu č. 82/1998 Sb., která je dána zápočtem úroku na skutečnou přiznanou škodu. Nečinnost je proto podřaditelná pod nesprávný úřední postup (§ 13 zákona č. 82/1998 Sb.).

21. V odvolacím řízení nebylo možné postupovat podle § 64 zákona o správě daní, protože jeho použitelnost byla ukončena účinností daňového řádu. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu se přitom má použít § 254 tohoto zákona. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí, že „[p]ro posouzení vzniku nároku na úrok podle tohoto ustanovení se analogicky použije úprava zákona č. 82/1998 Sb.“

22. V doplnění kasační stížnosti ze dne 10. 5. 2013 stěžovatel poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 7. 2008, *Alicja Sosnowska*, C-25/07, podle kterého je lhůta 180 dní pro vrácení nadměrného odpočtu nepřiměřeně dlouhá. V posuzované věci správce daně disponoval s nadměrným odpočtem ve výši 21,7 mil. Kč 415 až 490 dnů. V doplnění kasační stížnosti ze dne 26. 7. 2013 stěžovatel poukázal také na rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok*, C-107/10.

IV.

23. Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že rozhodnutí o námitkách byla vydána v souladu s právními předpisy i vnitřními předpisy. K námitce podjatosti Mgr. Š. odkázal na svá vyjádření v řízení před krajským soudem. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno, protože nevyvrátil domněnku, že se Mgr. Š. seznámila s obsahem datové zprávy před jejím podepsáním. Žalovaný podotkl, že postup podle § 159 daňového řádu nepředstavuje dvojinstanční řízení. Námitka není řádným ani mimořádným opravným prostředkem, rovněž se nejedná o dozorčí prostředek ve smyslu § 108 daňového řádu. Námitka představuje ochranný prostředek, který lze využít, pokud nelze podat odvolání. O námitce rozhoduje správce daně, nikoliv nadřízený správce daně.

24. Judikatura Soudního dvora, na kterou stěžovatel poukázal, se vztahuje k vracení přeplatků ve smyslu § 155 daňového řádu. V posuzované věci však stěžovatel požadoval úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Důvodem pro přiznání tohoto úroku jsou přitom odlišné skutečnosti, totiž že došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Vzhledem k tomu, že kasační soud přezkoumává pouze zákonnost závěrů krajských soudů ke skutkovým a právním otázkám, které byly předmětem žaloby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 – 155, č. 1743/2009 Sb. NSS), žalovaný považoval za nadbytečné dále se vyjadřovat k argumentaci stěžovatele. Žalovanému nebylo zřejmé, jaká veřejná subjektivní práva stěžovatele byla zkrácena, pokud netvrdil, z jakého důvodu předvídaného v § 254 daňového řádu mu vznikl nárok na úrok.

25. K námitce nesprávného posouzení vztahu daňového řádu a zákona č. 82/1998 Sb. žalovaný odkázal na napadený rozsudek.

V.

26. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

27. Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že správce daně byl s účinností od 1. 1. 2013 zrušen (viz § 19 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). Jeho působnost nyní vykonává žalovaný [viz § 8 téhož zákona].

28. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty rozhodnutími ze dne 15. 12. 2010 za zdaňovací období červen a červenec 2009 a rozhodnutími ze dne 11. 1. 2011 za zdaňovací období srpen a září 2009. Stěžovatel následně požádal o přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně za období od 16. 2. 2010 do zaplacení. Správce daně reagoval na žádosti stěžovatele sděleními, ve kterých uvedl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně stěžovateli nepřizná, protože nedošlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Správce daně poučil stěžovatele, že proti postupu správce daně podle § 254 odst. 1 až 4 daňového řádu může uplatnit námitku podle § 159 téhož zákona. Stěžovatel podal námitky proti všem sdělením správce daně. Správce daně námitky zamítl, protože neshledal ve svém postupu žádná pochybení. Poučil stěžovatele, že proti rozhodnutím o námitkách nelze uplatnit opravné prostředky podle § 159 odst. 4 daňového řádu.

29. Stěžovatel brojil proti rozhodnutím o námitkách žalobami, ve kterých namítl zejména podjatost úřední osoby, která vydala tato rozhodnutí, a nesprávný výklad § 254 daňového řádu. Krajský soud se ztotožnil se závěry správce daně, nevytkl mu žádná pochybení a žaloby zamítl.

30. Takový postup nebyl správný. Podle § 264 odst. 10 daňového řádu platí, že pokud lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů, tj. podle zákona o správě daní. Lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, který vznikl v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, je třicetidenní a běží ode dne vyměření nadměrného odpočtu (viz § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

31. Z uvedeného vyplývá, že lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku začala pro zdaňovací období červen a červenec 2009 běžet dne 15. 12. 2010 a pro zdaňovací období srpen a září 2009 dne 11. 1. 2011, kdy byly vydány platební výměry. Při posuzování žádostí stěžovatele o přiznání úroku za zdaňovací období červen a červenec 2009 měl tedy správce daně v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 10 daňového řádu postupovat podle zákona o správě daní, protože daňový řád nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2011. V případě žádostí vztahujících se ke zdaňovacím obdobím srpen a září 2009 měl postupovat podle daňového řádu. Správce daně pochybil, pokud podle daňového řádu posoudil i žádosti týkající se zdaňovacích období červen a červenec 2009.

32. Procesní režim posuzování žádostí o přiznání úroku, resp. vrácení vratitelného přeplatku je v zákoně o správě daní a v daňovém řádu upraven odlišně. Podle § 64 zákona o správě daní správce daně rozhoduje o žádosti o přiznání úroku rozhodnutím, proti kterému je přípustné odvolání. O odvolání rozhoduje správce daně nebo odvolací orgán (viz § 49 a násl. zákona o správě daní). Oproti tomu právní úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně podle daňového řádu nepožaduje, aby správce daně vydal o žádosti o přiznání úroku rozhodnutí. Postačuje, aby správce daně vyřídil žádost daňového subjektu například sdělením jako v posuzované věci. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu platí, že proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 může daňový subjekt uplatnit námitku. O námitce musí správce daně rozhodnout, proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání (viz § 254 odst. 5 daňového řádu *in fine*).

33. Již shora bylo uvedeno, že správce daně měl v případě žádostí vztahujících se k platebním výměrům vydaným do 31. 12. 2010 postupovat podle zákona o správě daní. O žádostech stěžovatele měl vydat rozhodnutí obsahující poučení o možnosti podat proti tomuto rozhodnutí odvolání. Vyřídil-li tyto žádosti „pouhými“ sděleními, ve kterých stěžovatele poučil o možnosti uplatnění námítky podle § 159 daňového řádu, pochybil.

34. Ačkoliv stěžovatel v žalobě nenamítl, že správce daně postupoval podle nesprávného právního předpisu, krajský soud měl zkoumat, zda použitý právní předpis skutečně dopadal na posuzovanou věc. V usnesení ze dne 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 51/2007 – 87, č. 1926/2009 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dovodil, že soud (tj. krajský soud v řízení o žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s. a Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) je povinen vždy zkoumat, zda použitý právní předpis nebo jeho ustanovení skutečně dopadají na posuzovanou věc, a případně určit, která právní norma se na danou věc aplikuje. Zjistí-li soud, že na posuzovanou věc byl použit nesprávný právní předpis, musí uvážit, zda pochybení mělo důsledky pro posouzení věci. Mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách účastníka, bude namíste zrušit přezkoumávané rozhodnutí správního orgánu, resp. rozsudek krajského soudu. Soud nezruší pouze ta rozhodnutí, u kterých lze bez rozsáhlejšího doplňování řízení dovodit, že by výsledek řízení byl i přes užití nesprávného právního předpisu též jako při užití odpovídajícího práva.

35. Krajský soud měl v posuzované věci přihlídnout k použití nesprávného právního předpisu, protože toto pochybení mohlo mít vliv na výsledek soudního řízení. Již shora bylo uvedeno, že správce daně měl správně postupovat podle zákona o správě daní, který oproti daňovému řádu stanoví odlišný procesní režim posuzování žádosti o úrok – o žádosti o vrácení přeplatku, resp. přiznání úroku správce daně vydává rozhodnutí, proti kterému se lze odvolat. V posuzované věci však správce daně nesprávně vypořádal žádost stěžovatele sdělením a k námitkám stěžovatele vydal rozhodnutí.

36. Popsané procesní postupy podle zákona o správě daní a daňového řádu přitom mohly mít vliv na výsledek řízení před krajským soudem z hlediska posouzení splnění podmínek řízení a vyčerpání opravných prostředků ve správním řízení. Shledal-li by krajský soud, že správce daně postupoval nesprávně podle daňového řádu a že měl vydat rozhodnutí podle § 64 zákona o správě daní, bylo by namísto rozhodnutí o námitkách zrušit. Pokud by však krajský soud dovodil, že správce daně postupoval správně podle daňového řádu, musel by žaloby odmítnout z důvodu nevyčerpání opravných prostředků (viz § 254 odst. 5 daňového řádu a argumentaci níže). Z uvedeného je zřejmé, že použití nesprávného právního předpisu mělo vliv na řízení před krajským soudem. Pokud by soud shledal, že správce daně nesprávně postupoval podle daňového řádu, výsledek soudního řízení by byl zcela odlišný.

37. Vzhledem k tomu, že použití nesprávného právního předpisu mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku a nebylo možné usoudit, že by výsledek řízení před krajským soudem byl týž i při užití odpovídajícího práva, bylo na místě zrušit rozsudek krajského soudu ve vztahu k žalobám týkajícím se platebních výměrů vydaných za účinnosti zákona o správě daní.

38. Žádosti o přiznání úroku vztahující se ke zdaňovacím obdobím srpen a září 2009 správce daně posuzoval správně podle daňového řádu, protože lhůta k vrácení vratitelného přeplatku začala běžet až za účinnosti tohoto právního předpisu (dne 11. 1. 2011). I v těchto případech se však správce daně dopustil pochybení.

39. Jak bylo popsáno výše, správce daně nevyhověl žádostem o přiznání úroku sděleními, proti kterým stěžovatel brojil námitkami podle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu. Správce daně námitky zamítl a poučil stěžovatele, že proti rozhodnutím o zamítnutí námitek nelze uplatnit opravné prostředky podle § 159 odst. 4 daňového řádu.

40. Toto poučení nebylo správné. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu se proti rozhodnutí o námitce proti postupu správce daně při přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně lze odvolat. Toto ustanovení je vůči § 159 odst. 4 daňového řádu pravidlem speciálním, uplatní se tudíž zásada *lex specialis derogat legi generali*. Obecnou právní úpravu nepřípustnosti odvolání proti rozhodnutí o námitce podle § 159 odst. 4 daňového řádu proto nelze aplikovat. Lze tedy uzavřít, že správce daně se dopustil pochybení i v případě žádostí o přiznání úroku za zdaňovací období srpen a září 2009, protože nesprávně poučil stěžovatele, že proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky. Stěžovatel totiž mohl podat proti rozhodnutí o námitce odvolání.

41. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V novém řízení bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

42. Nad rámec nutného odůvodnění lze doplnit, že hmotněprávní posouzení skutkového stavu obdobného danému případu zdejší soud provedl ve věci téhož stěžovatele, v rozsudku ze dne 30. 10. 2013, čj. 8 Afs 14/2013 – 51.

43. Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 31. Října 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu