



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: „**Air Filters F**“ s. r. o., se sídlem Štětí, Nové náměstí 745, zast. JUDr. Ivetou Sokolovou, advokátkou, se sídlem AK Mládeže 12, Praha 6, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 2. 2015, č. j. 15 Af 56/2014 - 26,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“), kterým byl odmítnut návrh, jímž brojil proti sdělení žalovaného ze dne 30. 9. 2013, čj. 1823376/13/2507-24802-506949; obsahem sdělení bylo odmítnutí přiznání úroků z prodlení za opožděné uhrazení nadměrného odpočtu DPH za období srpen 2012 a listopad 2012 dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

Krajský soud odmítl návrh dle § 68 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), neboť dospěl k závěru, že je nepřipustný, a to z důvodu, že stěžovatel nevyčerpal před jeho podáním opravný prostředek dle § 254 odst. 6 daňového řádu.

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení:

Stěžovatel požádal dne 5. 9. 2013 podle § 254 odst. 1 daňového řádu o vyplacení úroků z prodlení za opožděné uhrazení nadměrných odpočtů DPH nárokových v daňových přiznáních za období 08/2012 ve výši 33 791 Kč a za období 11/2012 ve výši 23 488 Kč.

K žádosti stěžovatele vydal žalovaný dne 30. 9. 2013 sdělení, v němž shrnul průběh postupu k odstranění pochybností v uvedených věcech a podrobně se vypořádal s námitkami stěžovatele stran doby, po kterou byla oprávněnost nároku prověřována; konstatoval, že v průběhu předmětných řízení nevyplýval stěžovateli žádný nárok na úrok z prodlení, neboť dle § 254 odst. 1 daňového řádu se nejedná o případ, kdy by bylo rozhodnutí správce daně zrušeno, kdy by došlo k jeho změně nebo k prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Sdělení bylo stěžovateli doručeno dne 2. 10. 2013.

Dne 5. 3. 2014 podal stěžovatel dle § 261 daňového řádu stížnost na postup správce daně ve věci vyřízení žádosti ze dne 30. 9. 2013 o vyplacení úroku z prodlení; tvrdí, že správce daně nesprávně vyhodnotil některé skutečnosti uvedené v žádosti, požaduje proto prověření postupu správce daně s ohledem na možné účinky popsané v § 254 daňového řádu.

Dne 14. 4. 2014 vydal žalovaný sdělení ke stížnosti (č. j. 1041855/14/2507-20300-506488), v odůvodnění se podrobně vyjádřil k jednotlivým námitkám stěžovatele, a to jak stran samotného provedeného postupu k odstranění pochybností za uvedená zdaňovací období, tak i k hodnocení samotného obsahu sdělení ze dne 30. 9. 2013. Na základě přezkoumání postupu správce daně bylo konstatováno, že nebylo zjištěno, že by správce daně postupoval nesprávně, a proto stížnost byla označena za nedůvodnou.

Dne 30. 4. 2014 podal stěžovatel žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu adresovanou Generálnímu finančnímu ředitelství, které žádost postoupilo dne 16. 5. 2014 Odvolacímu finančnímu ředitelství jakožto orgánu k jejímu vyřízení příslušnému. Přípisem č. j. 16563/14/5000-14507-711535, ze dne 10. 7. 2014 byl stěžovatel vyrozuměn o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, s tím, že Odvolací finanční ředitelství neshledalo žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti důvodnou, není tedy důvodu přijímat opatření k nápravě.

Dne 31. 7. 2014 podal stěžovatel u krajského soudu žalobu „o přiznání nároku na úrok z neoprávněného postupu správce daně dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb. a přiznání úroku z prodlení dle § 155 odst. 5 cit. zákona.“ V podané žalobě stěžovatel brojil zejména proti postupu správce daně při prováděném postupu k odstranění pochybností, přitom konstatoval, že řízení trvala nepřiměřeně dlouhou dobu, výzvy k odstranění pochybností nadto trpěly vadami, pro které by v souladu s judikaturou NSS mělo být na řízení nazíráno tak, jako by vůbec neproběhlo. V důsledku toho stěžovateli měl vzniknout ve smyslu § 254 daňového řádu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Stěžovatel konstatoval, že jeho nárok na vrácení nadměrného odpočtu nebyl žalovaným v platebních výměrech stanoven odchýlně od jeho tvrzení v daňových přiznáních podaných v řádných termínech a vratitelné přeplatky mu byly vráceny v plné výši po lhůtě stanovené zákonem pro běžné okolnosti. Na případy stěžovatele dle jeho mínění dopadá plně judikatura Soudního dvora EU, již se opakovaně dovolával, a proto mu bez ohledu na znění ustanovení daňového řádu vznikl nárok na úhradu úroku z prodlení dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatel v petitu žaloby požadoval, aby krajský soud vydal rozsudek, v němž konstatuje, že žalovaným vedená daňová řízení zahájená výzvou k odstranění pochybností č. j. 140550/12/196912506949, ze dne 19. 10. 2012, a výzvou č. j. 62201/13/2507-24802-506949, ze dne 25. 1. 2013, jsou neplatná a na jejich základě vydaná rozhodnutí se ruší; dále měl krajský soud určit, že se stěžovateli přiznává nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu a rovněž se mu přiznává úrok z prodlení dle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to z částky 33 791 Kč za období od 26. 11. 2012 do 26. 8. 2013 a z částky 23 488 Kč za období od 28. 1. 2013 do 26. 8. 2013, který je žalovaný povinen uhradit do tří dnů od právní moci rozsudku.

Krajský soud usnesením ze dne 14. 8. 2014, č. j. 15 Af 56/2014 - 11, vyzval stěžovatele v souladu s § 37 odst. 5 s. ř. s., aby odstranil nedostatky podané žaloby, konkr., aby uvedl petit

pokračování

do souladu s požadavky s. ř. s. tak, aby odpovídal jednomu ze sedmi typů řízení vyjmenovaných v § 4 s. ř. s.; pokud se skutečně jedná o žalobu proti rozhodnutí správního orgánu, což se podává z odůvodnění, bylo stěžovateli uloženo, aby uvedl, proti kterému rozhodnutí správního orgánu žaloba směřuje, pod jakou sp. zn., kým a kdy bylo vydáno a kdy bylo doručeno, dále aby vymezil žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje rozhodnutí za nezákonné, upraví žalobní petit tak, aby odpovídal typu žaloby a konečně aby doplnil žalobu o opis napadeného rozhodnutí. V odůvodnění usnesení krajský soud stěžovatele náležitě poučil rovněž o možnostech a náležitostech případné žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu a žaloby na ochranu před nezákonným zásahem.

Stěžovatel na výzvu soudu reagoval dne 26. 8. 2014 podáním shodného obsahu označeným jako *žaloba o zrušení rozhodnutí žalovaného ze sdělení č. j. 1823376/13/12507-506949, ze dne 30. 9. 2013, které bylo žalobci doručeno dne 2. 10. 2013, kterým byla žalovaným zamítnuta žalobcová žádost o vyplacení úroku z prodlení dle § 155 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb.* V petitu žaloby stěžovatel požadoval, aby *rozhodnutí žalovaného ze sdělení č. j. 1823376/13/12507-506949, ze dne 30. 9. 2013, které bylo žalobci doručeno dne 2. 10. 2013, kterým byla žalovaným zamítnuta žalobcová žádost o vyplacení úroku z prodlení dle § 155 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb. soud zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.* Současně s žalobou stěžovatel přiložil napadené sdělení žalovaného ze dne 30. 9. 2013, dále sdělení žalovaného ke stížnosti ze dne 14. 4. 2014, vyznění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 10. 7. 2014 (veškeré písemnosti identifikovány výše – pozn. soudu).

Z výše uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel určil jednoznačně typ žaloby a rovněž označil napadené rozhodnutí, jehož zrušení se domáhá; poté zkoumal splnění podmínek řízení, přitom zjistil, že stěžovatel nevyčerpal přípustné prostředky nápravy, které měl k dispozici (§ 5 s. ř. s.). Krajský soud konstatoval, že v daném případě bylo stěžovateli vydáno sdělení, kterým mu bylo odepřeno požadované vyplacení úroků podle § 254 odst. 1 daňového řádu, proti tomuto sdělení lze uplatnit námitky dle § 159 daňového řádu. Krajský soud konstatoval, že existují dostatečné právní prostředky zakotvené v daňovém řádu, jimiž mohl stěžovatel názor správce daně zvrátit, avšak jich nevyužil. Poukázal rovněž na rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 98/2004 - 65, dle kterého je nutnou podmínkou pro soudní přezkum vyčerpání opravných prostředků ve správním řízení. Až po rozhodnutí o odvolání o námitkách mohl stěžovatel využít správní žalobu; v daném případě však stěžovatel uplatnil jiný způsob obrany, a to stížnost podle § 261 daňového řádu. Krajský soud se v této souvislosti zabýval otázkou, zda by bylo možno využít správní žaloby vůči rozhodnutí o stížnosti, resp. proti vyznění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, tak, aby se stěžovatel mohl sekundárně domoci přezkumu odepření úroku z neoprávněného jednání správce daně; k tomu konstatoval, že by se muselo jednat o rozhodnutí dle § 65 s. ř. s.; v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu však vyřízení stížnosti představuje toliko postup (viz rozsudek NSS ze dne 7. 11. 2013, sp. zn. 9 Aps 4/2013); není tedy vydáváno žádné rozhodnutí v řízení. Krajský soud tak konstatoval, že ani sdělení správce daně ze dne 14. 4. 2014 ani vyznění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 7. 2014 nejsou rozhodnutími, která by byla možno napadnout žalobou podle § 65 s. ř. s.

Krajský soud konstatoval, že za daného skutkového a právního stavu nelze, než žalobu jako nepřípustnou odmítnout.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

V podané kasační stížnosti stěžovatel především potvrzuje, že se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s., a to konkr. sdělení žalovaného č. j. 1823376/13/12507-506949, ze dne 30. 9. 2013. Tvrdí, že krajský soud podmínky řízení

vyložil k jeho tíži, když rozhodoval nad rámec žaloby a současně opomenul základní práva stěžovatele na ochranu jeho majetku zaručená Listinou základních práv a svobod. Konstatuje, že žaloba byla důvodná a opětovně (jako v žalobě) obsáhle popisuje dosavadní průběh celého řízení.

Stěžovatel považuje rozhodnutí krajského soudu za nepřezkoumatelné, neboť soud odmítl žalobu, když současně konstatoval, že při řízení podle § 254 daňového řádu nebyly vyčerpány všechny opravné prostředky; dále konstatoval, že stěžovatel podal dne 5. 9. 2012 žádost o vyplacení úroku z prodlení dle § 155 odst. 5 daňového řádu a úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, dále rozebíral opravné prostředky ve smyslu § 254 daňového řádu, přitom opomenul, že stěžovatel napadal rozhodnutí žalovaného o úrocích z prodlení dle § 155 odst. 5 daňového řádu, kde stěžovatel všechny řádné opravné prostředky vyčerpал. Dle názoru stěžovatele v daném případě předmětem soudního řízení dle žaloby je posouzení jiných skutečností než skutečností, které vedly k dlouhodobému, tj. nezákonnému zadržení nadměrných odpočtů dle § 254 daňového řádu. Předmětem žaloby bylo rozhodnutí žalovaného dle § 155 odst. 5 daňového řádu, které zasáhlo do majetkové sféry stěžovatele, a to tak, že mu nebyl uznán nárok na úroky z prodlení dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Nevyplacení úroků z prodlení ze zadržované částky dle názoru stěžovatele představuje zásah do jeho majetkové sféry se všemi účinky, byť se jednalo formálně o sdělení žalovaného. Dále stěžovatel poukazuje na to, že v rozhodné době nebyla výslovně stanovena forma, jakou příslušný orgán podle § 155 odst. 5 daňového řádu (při splnění podmínek porušení zákonnosti dle § 254 odst. 1 cit. zákona spočívající v prodlevě při zadržení daňového odpočtu nad 180 dní) rozhoduje o přiznání úroků z prodlení za opožděné vrácení odpočtu; vůči sdělení žalovaného nebylo v relevantním období roku 2013 až 2014 možné podat jiný opravný prostředek, než byla stížnost podle § 261 daňového řádu, kterou stěžovatel využil.

Stěžovatel dále poukazuje na právní teorie stran formalizovaných správních aktů, jakož i na judikaturu správních soudů, z níž se podává, že je třeba pojem rozhodnutí chápat v materiálním pojetí (rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 147/2005); odmítá námitku, že rozhodnutí (sdělení žalovaného) nemělo příslušnou formu a nebylo vydáno v žádném řízení, a to již z toho důvodu, že potřeba soudního přezkumu faktických správních rozhodnutí je ještě intenzivnější právě tam, kde správní orgán nepostupuje předem stanoveným a předvídatelným způsobem podle procesního předpisu; důležité jsou tak účinky správního aktu, neboť i neformální úkon správního orgánu může být rozhodnutím v materiálním smyslu (rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 - 104). Dle stěžovatele žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2013 mělo a má klíčové účinky týkající se vlastnického práva.

Stěžovatel trvá na tom, že veškeré v úvahu přicházející opravné prostředky byly vyčerpány, a byly tak splněny podmínky dle § 68 s. ř. s, neboť správní jednostranný akt žalovaného vydaný k žádosti stěžovatele k uplatnění nároku na úroky z prodlení za opožděné vrácení daňového odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve spojení s nezákonností spočívající v prodlevě, byl formálně nazván sdělením, ač obsahově byl rozhodnutím a obsahoval odůvodnění, nemohl být napaden námitkami, neboť daňový řád vůči němu připouští pouze stížnost podle § 261 daňového řádu. Stěžovatel poukazuje na to, že uvedený zákonný nedostatek byl napraven novelou daňového řádu; s účinností od 1. 1. 2015 byl do zákona vložen § 254a, který upravuje úrok z daňového odpočtu, kromě vzniku nároku upravuje rovněž formu rozhodnutí a připouští vůči němu námitky.

Stěžovatel dále obsáhle polemizuje o připuštění soudního přezkumu v případě prominutí daně a příslušenství; tyto úvahy jsou ve věci irelevantní, proto není nutno je na tomto místě rekapitulovat.

pokračování

Stěžovatel konstatuje, že pokud vyhovění žádosti účastníka o zaplacení úroku z prodlení dle § 155 odst. 5 daňového řádu spočívá v důsledku nejasné formulace § 155 daňového řádu zásadně na správním uvážení, je porušeno základní ústavní právo dle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na obsah správního spisu a stanoviska k žádostem stěžovatele.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a jsou v ní dle obsahu namítány důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) a d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud směřuje kasační stížnost proti usnesení krajského soudu, kterým byla žaloba odmítnuta, je předmětem soudního přezkumu kasačním soudem pouze to, zda krajský soud opřel odmítnutí návrhu o zákonné důvody, a zda nedošlo k nepřipustnému *denegatio iusticiae*. Není a ani nemůže být tedy předmětem přezkoumání otázka zákonnosti vedených daňových řízení, resp. délky postupů k odstranění pochybností ani výzev vydaných k zahájení těchto postupů; z uvedeného důvodu jsou tak námitky, jimiž stěžovatel směřuje právě do podstaty věci samé, irelevantní.

Stěžovatel v kasační stížnosti mimo jiné namítá, že napadené usnesení je nepřezkoumatelné; krajský soud odmítl žalobu, když současně konstatoval, že při řízení podle § 254 daňového řádu nebyly vyčerpány všechny opravné prostředky (námitky); přitom opomenul, že stěžovatel napadal rozhodnutí žalovaného o úrocích z prodlení dle § 155 odst. 5 daňového řádu; stěžovatel všechny řádné opravné prostředky vyčerpal. Dle názoru stěžovatele v daném případě předmětem soudního řízení dle žaloby bylo (mělo být) posouzení jiných skutečností než těch, které vedly k dlouhodobému, tj. nezákonnému zadržení nadměrných odpočtů dle § 254 daňového řádu. Předmětem žaloby dle stěžovatele bylo rozhodnutí žalovaného dle § 155 odst. 5 daňového řádu, které zasáhlo do majetkové sféry stěžovatele, a to tak, že mu nebyl uznán nárok na úroky z prodlení dle § 155 odst. 5 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud se a priori musel zabývat vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného usnesení; shledal-li by ji totiž důvodnou, tato skutečnost by již sama o sobě bránila jeho přezkoumání a vypořádání kasačních námitek stěžovatele.

Pokud jde o obsah pojmu nepřezkoumatelnosti, odkazuje Nejvyšší správní soud na svou ustálenou judikaturu (srov. například rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, nebo ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), ze které se podává, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považoval žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené nebo proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. V projednávaném případě však Nejvyšší správní soud takové vady napadeného usnesení neshledal; soud totiž svůj závěr o odmítnutí návrhu dostatečně podrobně odůvodnil, poukázal na relevantní judikaturu, správně aplikoval v ní přijaté závěry a jeho právní názory jsou rovněž srozumitelné. O tom svědčí i to, že stěžovatel v kasační stížnosti se závěry

soudu věcně polemizuje, což v případě neodůvodněného nebo nesrozumitelného rozhodnutí zpravidla nepřichází v úvahu.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné předeslat, že stěžovatel podal ke krajskému soudu zcela nezpůsobilý návrh, z něhož nebylo zjevné, čeho se domáhá, neboť smísl dohromady celou řadu námitek, jakož i petitů, které nebylo možno podřadit pod jeden typ soudní žaloby. Stěžovatel se fakticky domáhal (poté co vytyká správci daně zdlouhavé a nezákonné vedení řízení, resp. postupu k odstranění pochybností, zpochybňuje již samotnou zákonnost výzev, apod.), přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně, konkr. za to, že nepřiměřeně dlouho zdržoval nadměrné odpočty na DPH (což lze dovodit mimo jiné i z listin, které k žalobě připojil a které se týkají průběhu daňového řízení, jeho odkazu na v současné době platný § 254a daňového řádu, jakož i argumentaci judikaturou Soudního dvora EU).

Stěžovatel byl krajským soudem vyzván k odstranění vad podání, současně byl rovněž poučen i o dalších možných žalobních typech (žaloba na ochranu před nečinností správního orgánu, žaloba na ochranu před nezákonným zásahem) a jejich náležitostech. Stěžovatel tak byl vyzván, aby jednoznačně určil akt správního orgánu, proti kterému jeho námitky směřují, jakož i k tomu, aby uvedl, čeho se domáhá a jakým typem žaloby. K výzvě soudu stěžovatel fakticky ponechal shodný obsah žaloby a identifikoval napadený správní akt – sdělení žalovaného ze dne 30. 9. 2013 a jednoznačně uvedl, že podává žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného a požaduje jeho zrušení.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že smyslem uvedení žalobních bodů dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je naplněn i jen zcela obecným a stručným, nicméně srozumitelným a jednoznačným vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat (viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78). V daném případě byl stěžovatel vyzván k jednoznačné identifikaci správního aktu, jakož i k typu určení žaloby, současně byl soudem poučen o možných žalobních typech. Stěžovatel jak napadený správní akt, tak i žalobní typ jednoznačně určil. Soud nemůže, nadto ani není oprávněn do vůle stěžovatele zasahovat, měnit či upravovat nebo nahrazovat vůli, kterou jednoznačně v návrhu vyjádřil. Řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispoziční a je obecně na žalobci, zda a jakou proti rozhodnutí či jinému úkonu správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, podá žalobu u soudu.

Tvrdí-li nyní stěžovatel, že se domáhal postupu dle § 155 odst. 5 daňového řádu a krajský soud se nepřipadně zabýval § 254 odst. 1 cit. zákona, nelze mu přisvědčit. Stěžovatel totiž sám jednotlivé instituty daňového řádu poněkud směšuje, zaměňuje, čímž i svá podání činí nejednoznačnými. Stěžovatel ve své žádosti ze dne 5. 9. 2013 výslovně žádá o vyplacení úroku ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Teprve v žalobě však výslovně uvádí, že požadoval přiznání úroku z prodlení dle § 155 odst. 5 daňového řádu a úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu.

Podle § 155 odst. 5 daňového řádu *je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřiznává, nepřesahuje-li*

pokračování

100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně

Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Podle odst. 3 citovaného ustanovení úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.*

Již z uvedeného je zjevné, že se jedná o zcela samostatné instituty, které dopadají na odlišné situace, sledují odlišné cíle a mají rovněž odlišný procesní režim prostředků obrany.

Podle § 254 odst. 5 daňového řádu proti postupu správce daně, z důvodů v zákoně uvedených výše, je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159 daňového řádu; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat. Tuto námitku stěžovatel v zákonné lhůtě 30 dnů neuplatnil. Není pravdou, že daňový řád neznal opravný prostředek, který by stěžovatel mohl uplatnit, neboť institut námitky v cit. ustanovení je zakotven od samého počátku účinnosti daňového řádu.

Ustanovení § 155 naproti tomu v odst. 4 stanoví: *Proti rozhodnutí správce daně o žádosti podle odstavců 1 a 2 se lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení. Vyhoví-li správce daně v plném rozsahu této žádosti, rozhodnutí daňovému subjektu neoznamuje, pokud o to není v žádosti výslovně požádán. Za den vydání rozhodnutí o žádosti, které bylo v plném rozsahu vyhověno, a současně za den jeho oznámení daňovému subjektu se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky. Z uvedeného vyplývá, že odvolání je možno podat tehdy, pokud správce daně buď nepřevede na žádost daňového subjektu vratitelný přeplatek na úhradu nedoplatku (odst. 1), nebo tehdy, nevrátí-li správce daně vratitelný přeplatek (odst. 2). O žádný z těchto případů se ve věci stěžovatele nejedná.*

Je pravdou, že pro případ, kdy správce daně nepřizná daňovému subjektu úrok požadovaný dle § 155 odst. 5 daňového řádu, cit. ustanovení žádný prostředek obrany výslovně nestanoví. Vzhledem k tomu, že § 155 je zařazen v části V. Placení daní, lze však důvodně dovodit, že prostředkem obrany proti takovému postupu správce daně je rovněž námitka dle § 159 daňového řádu, kterou lze podat *proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání*; lze ji uplatnit ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se osoba zúčastněná na správě daní o úkonu dozvěděla. Lze tak konstatovat, že i pro případ, kdy se stěžovatel, jak tvrdí, dovolával postupu dle § 155 odst. 5 daňového řádu, měl (a de facto neustále k nové žádosti o přiznání úroku, pokud tento nárok nezanikl, může) brojit námitkou dle § 159 daňového řádu. Ani zde nelze stěžovateli přisvědčit v tom, že daňový řád neznal přípustný prostředek obrany, jak tvrdí.

Lze tak uzavřít, že v rozhodném období daňový řád upravoval možné opravné prostředky, jichž mohl stěžovatel proti sdělení žalovaného, a to jak dle § 155 odst. 5, tak dle § 254 daňového řádu využít.

Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud ve výčtu možností obrany doplňuje, že podle § 261 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-

li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Z uvedeného vyplývá, že zákon v případě stěžovatele jiný prostředek obrany, a to námitku dle § 159 daňového řádu připouští.

Nejvyšší správní soud na tomto místě podotýká, že pokud by stěžovatel podal (jak učinil) namísto námitky stížnost, avšak v zákonné lhůtě 30 dnů pro podání námitky dle § 159 daňového řádu, nepochybně by správce daně v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu byl povinen podanou stížnost vyřídit v intencích § 159 daňového řádu, proti rozhodnutí o námitce by mohl poté stěžovatel podat odvolání a následně žalobu proti rozhodnutí správního orgánu.

Pokud stěžovatel namítá, že využil opravných prostředků, které zákon umožňuje, lze mu přisvědčit pouze částečně, a to ve věci stížnosti podané dle § 261 daňového řádu, kterou směřoval proti postupu správce daně, resp. proti tomu, že mu nebyl úrok dle § 254 daňového řádu (resp. § 155 odst. 5) přiznán. Stěžovatel však tímto směrem - tj. vůči sdělení Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 7. 2014 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ani příslušným typem soudní žaloby nepostupoval a postup Odvolacího finančního ředitelství (přípis čj. 16563/14/5000-14507-711535, ze dne 10. 7. 2014, kterým byl stěžovatel vyrozuměn o prošetření způsobu vyřízení stížnosti), žalobou nenapadl. V případě sdělení žalovaného, které učinil předmětem soudní žaloby, však stěžovatel zcela zjevně žádný opravný prostředek v zákonné lhůtě neuplatnil.

Nejvyšší správní soud za důvodné považuje kasační námitky stěžovatele stran povahy napadeného „sdělení“, proti němuž žalobu směřoval. Krajský soud totiž nezpochybnil fakt, že se jedná materiálně o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., které by bylo vyloučeno ze soudního přezkumu; z tohoto důvodu ani návrh stěžovatele soud neodmítl. Nejvyšší správní soud konstatuje, že při posuzování otázky, zda v konkrétní věci bylo vydáno rozhodnutí – tj. akt sestávající ze základních částí - výrokové, odůvodnění a poučení o opravných prostředcích - je třeba vycházet z toho, že pojem „rozhodnutí“ je označením technickým, je proto třeba k němu přistupovat nikoli z hlediska formy, ale z hlediska jeho obsahu. Není proto rozhodující, jak správní orgán svůj akt nazval, jak věc označil, popř., zda ji vyřídil neformálním přípisem. I „nedokonalý“ akt může být podroben soudnímu přezkumu, i když jeho vydání (resp. tvorba, vyhotovení) neproběhlo předepsaným způsobem. Pokud stěžovatel snad míří těmito námitkami k dalším správním aktům žalovaného, resp. Odvolacího finančního ředitelství, které však žalobou nenapadl, krajský soud správně, a to nad rámec jeho zákonné povinnosti v řízení, které vedl (o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu), konstatoval, že se v případě zmiňovaných správních aktů v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu nejedná o rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. a věc tedy nelze posoudit v intencích žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za vhodné odkázat na rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, v němž v případě žaloby proti nezákonnému zásahu (právě v souvislosti s uplatnění stížnosti dle § 261 daňového řádu) mimo jiné konstatoval: *„Vyřízení námitek ani stížnosti nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Pokud by tomu tak bylo, nebyla by soudní ochrana možná skrze žalobu proti nezákonnému zásahu, ale skrze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s.“* *Ve vztahu k této otázce u námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, konstatoval: „Soudní ochrana podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je vyloučena samotným charakterem námitek a způsobem, jakým je o nich rozhodováno. Smyslem námitek je operativní zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka. Vyhověno je jim faktickým úkonem, při nevyhovění je rozhodnutí pouze sdělením důvodů. Negativní vyřízení námitek, i když má formu rozhodnutí, nemá právní obsah rozhodnutí. Pokud nebylo námítkám vyhověno, ani o nich rozhodnuto, nebylo by možno se rozhodnutí domoci, neboť nejde o nečinnost podřaditelnou pod ustanovení § 79 a násl. s. ř. s.“* *Obdobnou úvahu lze přitom učinit i ve vztahu ke stížnosti dle § 261 daňového řádu, její charakter a způsob, jakým je o ní rozhodováno, se neliší od popsanych námitek. S vyřízením důvodné stížnosti se také pojí bezodkladné přijetí nezbytných opatření k nápravě, která mohou mít povahu faktického úkonu. O výsledku šetření a přijatých opatřeních se stěžovatel vyrozumívá. Dále lze podpůrně dodat, že vyřízení stížnosti se neděje v řízení, ale představuje pouhý postup.*

pokračování

Pro zmíněné shodné charakteristické rysy stížnosti dle § 261 daňového řádu a námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že shodně jak námitky v zákoně o správě daní a poplatků představovaly prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., je tímto prostředkem ochrany stížnost dle § 261 daňového řádu. (...) Ve vztahu k právu daňového subjektu dle § 261 odst. 6 daňového řádu nechat prošetřit vyřízení stížnosti, je sice možno konstatovat, že jde o odlišnost od námitek, jelikož proti rozhodnutí o námitkách se nebylo možno odvolat dle výslovné úpravy v § 16 odst. 6, větě poslední, zákona o správě daně a poplatků, nejde však o odlišnost, která by oslabovala charakter stížnosti jako způsobilého prostředku ochrany dle § 85 s. ř. s., naopak lze soudit, že daňovému subjektu poskytuje žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti další možnost ochrany. (...) V návaznosti na bezvýsledné vyčerpání stížnosti je však nutno uvést, že § 261 odst. 6 daňového řádu umožňuje daňovému subjektu požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Nejvyšší správní soud proto dále zhodnotil, zda je třeba považovat prošetření vyřízení stížnosti nejbližším nadřízeným správcem daně ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu za další prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., který musel být vyčerpán před podáním zásahové žaloby. Dospěl přitom k závěru, že i prošetření způsobu vyřízení stížnosti představuje prostředek ochrany před zahájením či prováděním daňové kontroly.“

Nutno konstatovat, že rovněž krajský soud se nad rámec vymezený žalobou zabýval možností přezkumu následných sdělení ve věci podané stížnosti, přitom správně dospěl k závěru, že není možno v nyní vedeném řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu stěžovateli soudní ochranu poskytnout.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že krajský soud postupoval v souladu se zákonem, pokud návrh stěžovatele odmítl jako nepřípustný pro nevyčerpání opravných prostředků v daňovém řízení; kasační stížnost proto jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.; stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevyňaložil, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 29. října 2015

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu