

USNESENÍ

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Miroslava Makajeva v právní věci

žalobkyně: **E. L. s. r. o.**, IČO: X,
se sídlem X,
zastoupena advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem,
se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**,
se sídlem Na Pankráci 17, 19, Praha,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. Žaloba se odmítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. Žalobkyni se vrací soudní poplatek ve výši 2 000 Kč.**

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), která došla soudu dne 26. 7. 2017, domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Žalobkyně uvedla, že žalovaný prováděl u žalobkyně daňovou kontrolu, na jejímž podkladě vydal dne 4. 5. 2017 dva dodatečné platební výměry č. j. 2625495/17/2111-50522-208266 a č. j. 2625702/17/2111-50522-208266, kterými žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty včetně penále v úhrnné výši 2 565 972 Kč. Žalobkyně se proti uvedeným platebním výměrům dne 5. 6. 2017 odvolala, o odvolání nebylo rozhodnuto. Žalovaný nedoplatek ve výši 2 565 972 Kč předepsal na osobní daňový účet žalobkyně a na jeho úhradu použil přeplatek žalobkyně na dani z příjmů právnických osob postupem podle § 154 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). O tom žalobkyni vyrozuměl přípisem ze dne 30. 6. 2017.
2. Žalobkyně namítá, že žalovaný nebyl oprávněn převést přeplatek na dani z příjmů právnických osob na úhradu částky 2 565 972 Kč, neboť ta se dosud nestala nedoplatkem. Podle § 153 odst. 1 daňového řádu je nedoplatkem částka daně, která není uhrazena, jestliže již uplynul den splatnosti této daně. Protože žalobkyně podala proti platebním výměrům odvolání, nenabýly platební výměry právní moci (§ 103 odst. 1 daňového řádu), a doměřené daňové povinnosti se tak podle § 143 odst. 5 daňového řádu nestaly splatnými. Žalovaný proto zaevidoval na osobní daňový účet žalobkyně nedoplatky v úhrnné výši

2 565 972 Kč nezákonně a rovněž nezákonně na jejich úhradu použil přeplatek žalobkyně na dani z příjmů právnických osob. Totéž platí i o sděleném penále, neboť to je podle § 251 odst. 3 *in fine* daňového řádu splatné ke stejnému dni jako doměřená daň.

3. Žalobkyně proti postupu žalovaného brojila námitkou podle § 159 odst. 1 daňového řádu podanou dne 25. 7. 2017, nevyčkávala ale rozhodnutí žalovaného o námitce, neboť námitka není podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015-32, opravným prostředkem, který by byla žalobkyně povinna využít před podáním žaloby. Kdyby žalobkyně vyčkávala rozhodnutí o námitce, mohla by uplynout lhůta k podání zásahové žaloby.
4. Na základě výše uvedených skutečností se žalobkyně domáhá toho, aby soud:
 - I. zakázal žalovanému evidovat na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty žalobkyně nedoplatek v úhrnné výši 2 565 972 Kč a přikázal mu ji odevidovat, *in eventum*
 - II. určil, že zaevidování nedoplatku na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty žalobkyně v úhrnné výši 2 565 972 Kč bylo nezákonné.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně dne 11. 5. 2017 požádala o převedení přeplatku na dani z příjmů právnických osob, na němž byl evidován vratitelný přeplatek ve výši 2 200 783 Kč, na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty. Žalovaný přeplatek převedl na osobní účet daně z přidané hodnoty, o čemž žalobkyni vyrozuměl. Proti tomuto úkonu podala námitku Advokátní daňová kancelář Hajdučík, s. r. o., která k tomu však podle plné moci ze dne 23. 7. 2015 nebyla zmocněna. O námitce nebylo rozhodnuto. Žalovaný při vyhotovení vyrozumění o převedení přeplatku zvolil nesprávný formulář, neboť v dané věci se jednalo o převod přeplatku na žádost. Předpisy doměřené daně z přidané hodnoty byly dodatečně zrušeny, neboť daň není dosud splatná. Na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty je tak evidován přeplatek ve výši 2 200 783 Kč.
6. Žalovaný dále uvedl, že odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015-32, není případný, neboť uvedený soud v něm dospěl k závěru, že námitka není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu a její bezvýsledné vyčerpání není podmínkou podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Tento závěr se však netýká nyní projednávané věci, neboť žalobkyně se domáhá ochrany před nezákonným zásahem. Žalovaný je toho názoru, že žaloba byla podána předčasně, neboť žalobkyně nevyčkala rozhodnutí o námitce podané podle § 159 odst. 1 daňového řádu.
7. Konečně žalovaný namítl, že žalobkyně neuvedla, na jakých právech byla převedením přeplatku na žádost a předepsáním nesplatné daně z přidané hodnoty na osobní daňový účet přímo zkrácena. Žalobkyně tímto postupem žalovaného na svých právech zkrácena být nemohla, neboť žalovaný s přeplatkem na dani z příjmů právnických osob nakládal podle dispozic žalobkyně. Předpis dosud nesplatné daně na osobní daňový účet má pouze evidenční charakter, nemohl tak do práv žalobkyně zasáhnout.
8. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující skutečnosti rozhodné pro posouzení věci:
9. Žalobkyně podáním datovaným dne 11. 5. 2017 požádala o převod přeplatku na dani z příjmů právnických osob na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty.

10. Žalovaný dne 30. 6. 2017 vyrozuměl žalobkyni o tom, že z moci úřední převedl přeplatek na dani z příjmů právnických osob vykázaný ke dni 27. 6. 2017 ve výši 2 200 783 Kč na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty vykázaného ke dni 27. 6. 2017 ve výši 2 565 972 Kč.
11. Dne 25. 7. 2017 podala žalobkyně námitku proti převodu přeplatku na dani z příjmů právnických osob. Uvedla, že nemá nedoplatek na dani z přidané hodnoty, žalovaný tak nebyl oprávněn na úhradu nedoplatků převést přeplatek na osobním daňovém účtu daně z příjmů právnických osob.
12. Ke dni 7. 8. 2017 byl na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty žalobkyně evidován přeplatek ve výši 2 200 783 Kč. Daňové povinnosti předepsané na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty byly ke stejnému dni, kdy byl proveden jejich předpis, odepsány.
13. Krajský soud v Praze o této žalobě již jednou rozhodl, a to usnesením ze dne 30. 5. 2019, č. j. 45 Af 20/2017-16, jímž žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. pro nepřípustnost. Nepřípustnost žaloby spatřoval soud ve dvou ohledech. Prvním důvodem nepřípustnosti žaloby byla skutečnost, že žalobkyně před podáním žaloby nevyčerpala dostupné prostředky nápravy před správními orgány. V době podání žaloby zásah žalovaného trval, proto byla žalobkyně povinna před podáním žaloby podat námitku dle § 159 daňového řádu a vyčkat jejího vyřízení. Žalobkyně sice námitku podala, ovšem nevyčkala jejího vyřízení a prakticky současně podala též žalobu. Druhý důvod nepřípustnosti žaloby spatřoval soud v tom, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je subsidiární ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Žalobkyně nemůže užitím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem obcházet primát žaloby proti rozhodnutí správního orgánu jen proto, že žalobu na ochranu před nezákonným zásahem může podat dříve. Žalobkyně byla povinna zásah spočívající v chybě v evidenci daní „zprocesnit“ podáním námítky, přičemž výstupem by bylo vydání rozhodnutí o námitce, proti němuž se lze bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.
14. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobkyně rozsudkem ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 144/2019-17, zrušil usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku uvedl, že krajský soud odmítl žalobu fakticky ze dvou důvodů, přičemž ani jeden z nich neobstojí (bod 13 a 14). V bodech 16 až 21 odůvodnění svého rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda byl naplněn první důvod nepřípustnosti žaloby. Dospěl k závěru, že ačkoliv v době zahájení soudního řízení směřovala žaloba proti trvajícimu zásahu, měl krajský soud přihlédnout k poznatku, o němž dle Nejvyššího správního soudu věděl z vlastní úřední činnosti, a sice že v průběhu soudního řízení byl zásah žalovaného ukončen. Jelikož se žalobkyně domáhala rovněž určení nezákonnosti zásahu, měl soud žalobu projednat jako tzv. deklaratorní zásahovou žalobu. Jelikož přípustnost deklaratorní zásahové žaloby není podmíněna vyčerpáním opravných prostředků před správními orgány, nelze žalobu považovat za nepřípustnou z důvodu, že žalobkyně nevyčkala vydání rozhodnutí o námitce, kterou podala před podáním žaloby. Druhým důvodem nepřípustnosti žaloby, který dovodil krajský soud, se Nejvyšší správní soud zabýval pouze v poslední větě bodu 21 odůvodnění: *„Vzhledem k uvedenému je třeba rovněž další úvahy krajského soudu stran subsidiarity žalobních typů označit za irrelevantní.“*

15. V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Třebaže je právní názor Nejvyššího správního soudu, že přípustnost žaloby z hlediska vyčerpání opravných prostředků před správními orgány se posuzuje podle stavu ke dni rozhodování krajského soudu, nikoliv ke dni zahájení soudního řízení, pro krajský soud překvapivý, neboť se odchyluje od dřívější judikatury téhož soudu (viz např. rozsudky ze dne 28. 4. 2015, č. j. 8 Afs 11/2015-39, body 16 až 18, a ze dne 29. 1. 2016, č. j. 3 Afs 14/2015-47), je soud tímto právním názorem v tomto řízení bezvýhradně vázán. Soud proto v dalším řízení vzal z úřední povinnosti v potaz skutečnost, že v průběhu soudního řízení byl zásah žalovaného, proti němuž žaloba směřuje, ukončen vydáním rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání žalobkyně podaným proti dodatečným platebním výměrům žalovaného. V souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu má soud za to, že ačkoliv v době zahájení soudního řízení byla žaloba nepřipustná z důvodu, že žalobkyně nevyčkala vydání rozhodnutí o námitce proti evidenci daní, stala se žaloba přípustnou v průběhu soudního řízení v důsledku ukončení zásahu žalovaného a překlopení negatorní zásahové žaloby do deklaratorní zásahové žaloby. Počáteční nepřipustnost žaloby tak byla ukončením zásahu žalovaného zhojena. Pokud jde o druhý důvod nepřipustnosti žaloby, pro nějž krajský soud původně žalobu rovněž odmítl, Nejvyšší správní soud jej pouze označil za nesprávný (bod 14) a úvahy krajského soudu o subsidiaritě žalobních typů za irelevantní (bod 21). Tyto jakkoliv blíže nevysvětlené a nevyargumentované závěry Nejvyššího správního soudu nesplňují podle krajského soudu požadavky kladené na závazný právní názor. Krajskému soudu není zřejmé, z jakého důvodu byly jeho úvahy nesprávné a irelevantní, zejména v situaci, kdy odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která dovozuje povinnost žalobce „zprocesnit“ nezákonný zásah a v návaznosti na to zvolit jiný žalobní typ, jenž má přednost před žalobou na ochranu před nezákonným zásahem (a to i v případě deklaratorní zásahové žaloby, takto judikoval i sám 5. senát NSS v rozsudku ze dne 9. 8. 2017, č. j. 5 Afs 157/2017-46, bod 22). Krajský soud tedy dospěl k závěru, že v tomto rozsahu není vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, neboť mu není zřejmý jeho obsah, natož jeho důvody.
16. Podle § 82 s. ř. s. se může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, **který není rozhodnutím**, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
17. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
18. Podmínkou přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem není podle judikatury Nejvyššího správního soudu předchozí vyčerpání řádných opravných prostředků, ale toliko nemožnost domáhat se ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky. Je proto třeba zkoumat, zda právní úprava v tom kterém případě prostředky ochrany před nezákonným zásahem připouští, či nikoliv (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010-44, č. 2339/2011 Sb. NSS). **Pokud by výsledkem nápravy bylo správní rozhodnutí, je nutno podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. a nikoliv žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu.** Zákon nedává žalobci na výběr, jakými právními prostředky proti zásahu brojít, ochrana prostřednictvím

žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. připadá v úvahu tehdy, neposkytuje-li právní řád jiné prostředky (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004-90, č. 1541/2008 Sb. NSS). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004-42, č. 720/2005 Sb. NSS, uvedl, že institut žaloby proti nezákonnému zásahu „[n]emůže být vykládán jako jakási náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, a není proto ani v procesní dispozici účastníka řízení volit, kterou z těchto žalob bude pro sebe považovat za výhodnější a které řízení tedy bude iniciovat. Určujícím kritériem pro podání této žaloby totiž není jakási procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu. Přitom platí, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu má před žalobou proti nezákonnému zásahu přednost v tom smyslu, že lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, je tak účastník řízení povinen učinit a teprve po vyčerpání těchto prostředků si zároveň otevírá procesní prostor pro případné podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Přímou žalovat nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu, a to ani po „zprocesnění“ zásahu jinými právními prostředky ve smyslu § 85 s. ř. s.“ (zvýraznění doplněno).

19. Nepřípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je důsledkem subsidiarity tohoto žalobního typu ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, návrhu na zrušení opatření obecné povahy a žalobě na ochranu před nečinností správního orgánu. Z výše uvedeného plyne, že otázku nepřípustnosti žaloby z důvodu volby nesprávného žalobního typu je třeba posuzovat nikoliv podle procesních okolností v době podání žaloby, nýbrž podle toho, zda právní úprava připouští prostředek nápravy stavu, který žalobce považuje za nezákonný zásah, a podle právní povahy výsledku užití takového prostředku. Jde o situaci, kterou judikatura označuje jako „zprocesnění zásahu“, jejímž důsledkem je, že proti faktickému zásahu správního orgánu je třeba se bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, je-li na základě uplatnění dostupného prostředku nápravy před správními orgány faktický zásah transformován ve správní rozhodnutí (viz též rozsudky NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, ze dne 31. 1. 2017, č. j. 2 Afs 280/2016-38, bod 11, ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, bod 22, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 8 As 49/2017-40, bod 12, a ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, bod 16). K tomu je třeba uvést, že z hlediska materiálních účinků se nijak neliší správní rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a zásah ve smyslu § 82 odst. 1 s. ř. s., neboť jejich podstatou je shodně přímý zásah do právní sféry adresáta veřejné správy; rozdíl mezi nimi tkví toliko ve formálních znacích (formalizovanost správního rozhodnutí proti neformálnosti zásahu, srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, č. 2206/2011 Sb. NSS, ze dne 10. 7. 2018, č. j. 9 As 79/2016-41, bod 78, a ze dne 17. 9. 2019, č. j. 1 As 436/2017-43, bod 31). Soudy ve vztahu k jiným právním předpisům (např. zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, nebo zákon č. 355/2014 Sb., o působnosti orgánů Celní správy České republiky v souvislosti s vymáháním práv duševního vlastnictví), v nichž lze proti faktickému zásahu do práv podat námitky, o nichž se následně vydává rozhodnutí, dovodily, že se nelze domáhat ochrany proti faktickému zásahu žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, nýbrž je třeba napadnout žalobou proti rozhodnutí správního orgánu rozhodnutí o námitkách (viz rozsudky NSS ze dne 29. 5. 2020, č. j. 4 As 464/2019-53 a č. j. 5 As 300/2019-33, a rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2020, č. j. 46 Af 34/2017-67).

20. Jestliže je výsledkem užití prostředku nápravy před správními orgány správní rozhodnutí, je třeba nejprve zásah „zprocesnit“ a poté se eventuálně domáhat soudní ochrany žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Pouze v případě, že právní úprava neumožňuje zásah „zprocesnit“, event. pokud výsledkem „zprocesnění“ není správní rozhodnutí, je přípustné bránit se proti zásahu žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. Jak uvedl rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160: *„Zásahová žaloba není ‚náhražkou‘ žaloby proti rozhodnutí libovolně použitelnou, nýbrž jejím doplňkem, jakousi ‚záchrannou sítí‘ pro situace, v nichž si nelze vystačit s instrumentáři žaloby proti rozhodnutí prostě proto, že akt veřejné správy, který je napadán, není možno jako rozhodnutí identifikovat pro absenci některého z jeho atributů.“* (ačkoliv byl citovaný rozsudek zrušen nálezem Ústavního soudu, zrušovací důvody se nikterak nedotkly uvedeného právního názoru, který tak je i nadále použitelný). Výše shrnuté judikatorní závěry platí i ve vztahu k deklaratorní zásahové žalobě (viz rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Azs 144/2015-30). V rozsudku ze dne 16. 2. 2018, č. j. 4 As 236/2017 – 30, Nejvyšší správní soud výslovně potvrdil, že novela § 85 s. ř. s. provedená zákonem č. 303/2011 Sb. pouze odstranila u tzv. deklaratorních zásahových žalob povinnost předchozího vyčerpání prostředků ochrany před správními orgány, nezměnila však princip subsidiarity zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí a nečinnostní žalobě (viz též rozsudky NSS ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016-38, bod 15, ze dne 18. 1. 2017, č. j. 6 Afs 266/2016-33, bod 13, ze dne 9. 8. 2017, č. j. 5 Afs 157/2017-46, bod 22, ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 As 434/2018-35, bod 28, a ze dne 15. 8. 2019, č. j. 3 Afs 271/2017-49, body 16 a 17). Deklaratorní zásahovou žalobu nelze vnímat jako procesní prostředek, který by bylo možné použít namísto „zprocesnění“ zásahu.
21. V projednávané věci spatřovala žalobkyně nezákonný zásah do svých práv v tom, že žalovaný předepsal na její osobní daňový účet daně z přidané hodnoty nedoplatek v úhrnné výši 2 565 972 Kč, přestože platební výměry, jimiž žalovaný žalobkyni dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty včetně penále, nenabýly právní moci, a tudíž doměřené daňové povinnosti se nestaly splatnými. Částka 2 565 972 Kč vyměřená těmito platebními výměry tedy nemohla být nedoplatkem ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně v žalobě dále popisuje okolnosti, za nichž zjistila, že došlo k nezákonnému zásahu (vyrozumění o převedení přeplatku na dani z příjmů právnických osob na nedoplatky na dani z přidané hodnoty). Samotnou skutečnost, že byl přeplatek na dani z příjmů právnických osob převeden na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty, žalobkyně nenapadá. Z petitu je zřejmé, že nezákonný zásah spočívá výlučně v tom, že žalovaný evidoval na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty nedoplatek ve výši 2 565 972 Kč (shodně viz bod 15 rozsudku NSS č. j. 5 Afs 144/2019-17).
22. Zásah, proti němuž se žalobkyně brání, se týká evidence daní dle § 149 a násl. daňového řádu. Tato ustanovení jsou z hlediska systematiky daňového řádu zařazena do části třetí hlavy páté nazvané placení daní. Předmětem evidence daní, kterou vede správce daně, je podle § 149 odst. 1 daňového řádu zaznamenávání vzniku, stanovení, splnění, popřípadě jiného zániku daňových povinností, a z toho vyplývajících přeplatků, nedoplateků a případných převodů; tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech. Citované ustanovení vymezuje, co je předmětem evidence daní, a tím nepřímou vymezuje, co je evidencí daní. Podle judikatury NSS je evidencí daní třeba rozumět postup správce daně, jehož účelem je evidování daňových povinností daňových subjektů na jejich osobních daňových účtech. Správce daně na osobních daňových účtech daňových subjektů eviduje informace související s jednotlivými daňovými povinnostmi, jak v rovině nalézací, tak v rovině platební. Evidovat lze však pouze daňové povinnosti, které byly správcem daně

určeny, například právě dodatečným platebním výměrem, nikoliv ty daňové povinnosti, které existují pouze v latentní podobě. Záznamy na osobních daňových účtech poskytují přehled o stavu splatných daňových pohledávek, z něhož je patrné, zda daňový dlužník má evidovány nedoplatky nebo přeplatky. Daňová evidence má výhradně evidenční charakter. Stav osobního daňového účtu daňového subjektu je výsledkem nalézací a rozhodovací činnosti správce daně, jinými slovy daňová evidence pouze eviduje výši daňových povinností daňového subjektu, sama o sobě však neurčuje jejich výši (srov. např. rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015-34, č. 359/2016 Sb. NSS).

23. Daňový řád upravuje v § 159 speciální univerzální opravný prostředek (námitka), který lze užít ve vztahu ke všem úkonům správce daně při placení daní. Námitku lze podat jen ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se osoba zúčastněná na správě daní dozvěděla o úkonu správce daně při placení daní. O námitce je správce daně povinen rozhodnout, a to buď zrušit napadený úkon, nebo jej změnit (event. zjednat nápravu jiným způsobem), nebo námitku zamítnout.
24. Žalobkyně poukazuje na rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015-32, podle něhož není námitka dle § 159 daňového řádu řádným opravným prostředkem ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. proti exekučnímu příkazu. Tento právní názor byl posléze potvrzen usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53. Soud zdůrazňuje, že tento právní názor byl vysloven ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a zabývá se povahou námítky jakožto opravného prostředku proti exekučnímu příkazu, který sám je správním rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a § 101 odst. 1 daňového řádu. Oba tyto aspekty limitují použitelnost závěru vyjádřeného v usnesení rozšířeného senátu, tedy že námitka dle § 159 daňového řádu není pro účely řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu řádným opravným prostředkem ve vztahu k exekučnímu příkazu.
25. Pro účely posouzení otázky, zda lze zásah spočívající ve stavu evidence daní „zprocesnit“, je rozhodující, že námitka je nárokový prostředek (o námitce musí být vždy rozhodnuto a rozhodnutí oznámeno podateli námítky), lze ji podat pouze v pevně stanovené lhůtě, jde o typický procesní prostředek, který daňový řád koncipuje jako speciální prostředek nápravy pro fázi placení daní, lze ji využít k ochraně hmotných i procesních práv, byť je formálně otevřena osobám zúčastněným na správě daní, fakticky ji může podat toliko osoba dotčená úkonem při placení daní. Námitka tedy představuje nárokový procesní prostředek, jehož prostřednictvím lze zjednat nápravu ve věci úkonů správce daně při placení daní a jehož výstupem je vydání rozhodnutí. Skutečnost, že nejde o řádný opravný prostředek, nemění nic na tom, že jde o efektivní prostředek ochrany práv daňového subjektu, jehož pomocí lze „zprocesnit“ faktický zásah v podobě chybného stavu evidence daní (faktický neformalizovaný zásah se prostřednictvím námítky formalizuje do správního rozhodnutí).
26. Dále se soud zabýval otázkou, zda rozhodnutí o námitce je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť nepřipustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem je podmíněna tím, že se proti „zprocesněnému“ zásahu lze domáhat ochrany žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, což předpokládá, že výsledek „zprocesnění“ je způsobilý být předmětem soudního přezkumu v režimu řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tedy že není ze soudního přezkumu vyloučen [§ 70 písm. a) ve spojení s § 65 odst. 1 s. ř. s.].
27. V rozsudku ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 143/2006-32, Nejvyšší správní soud připustil

soudní přezkum evidence daní a výstupů z ní v situaci, kdy chybným vedením evidence daní dojde k nesprávnému určení práv, respektive daňových povinností, tedy k tomu, že stav evidence daní neodpovídá stavu, o němž správce daně rozhodl při své nalézací a rozhodovací činnosti. Obdobně v rozsudku č. j. 3 Afs 251/2015-34 Nejvyšší správní soud uvedl: *„[p]okud evidence daní pouze odráží stav daňových povinností daňového subjektu vycházejících z rozhodnutí správce daně, pak lze před správními soudy napadnout jediné tato rozhodnutí, nikoli z nich vyplývající stav evidence daní. Pokud je naopak stav evidence daní, jenž se projevuje typicky v potvrzení o stavu osobního daňového účtu podle § 151 daňového řádu v rozporu s takto určenými daňovými povinnostmi daňového subjektu, typicky v důsledku chyb v evidenci či numerických chyb, je možno takový postup správce daně napadnout žalobou jako nezákonný zásah.“* Městský soud v Praze pak v rozsudku ze dne 23. 10. 2013, č. j. 9 A 130/2012-35, č. 3034/2014 Sb. NSS, uvedl, že *„[p]říkladem takového postupu při vedení evidence daní, který je možno napadnout žalobou podle § 82 s. ř. s. coby nezákonný zásah, je vystavení potvrzení o stavu osobního daňového účtu, v němž je evidován daňový nedoplatek, který představuje penále z prodlení, jež správce daně na daňovém subjektu nevymohl v šestileté lhůtě pro placení daně.“* V nedávném rozsudku ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32, Nejvyšší správní soud potvrdil, že evidence daní na osobním daňovém účtu může zasáhnout do subjektivních veřejných práv daňového subjektu, a proto proti ní musí existovat možnost soudní ochrany. Dodal, že ochrany se lze domáhat pouze žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, neboť rozhodnutí o námitce není rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s.

28. Soud se ztotožňuje se závěrem výše citované judikatury, že evidence daní je způsobilá přímo zasáhnout do práv daňového subjektu. Neztotožňuje se však již s tím, že rozhodnutí o námitce není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., tudíž je vyloučeno ze soudního přezkumu na základě § 70 písm. a) ve spojení s § 68 písm. e) a § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V rozsudku č. j. 9 Afs 285/2019-32 opřel Nejvyšší správní soud svůj závěr, že rozhodnutí o námitce není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., o předchozí judikaturu (např. rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č. j. 7 Afs 197/2015-30), mj. k právní povaze rozhodnutí o reklamaci dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V rozsudku č. j. 7 Afs 197/2015-30 se Nejvyšší správní soud zabýval právní povahou rozhodnutí o námitce proti potvrzení finančního úřadu o stavu osobního daňového účtu daňového subjektu. Vyšel z toho, že dělícím kritériem pro připuštění soudního přezkumu správních rozhodnutí není jejich hmotně či procesněprávní povaha, nýbrž konkrétní projev v právní sféře účastníka řízení. Pro posouzení otázky, zda rozhodnutí o opravném prostředku je soudně přezkoumatelné, je rozhodné, proti jakému úkonu správního orgánu byl opravný prostředek podán. Proto je soudně přezkoumatelné rozhodnutí o zamítnutí reklamáce proti rozhodnutí správce daně o přeplatku. Pokud jde o potvrzení o stavu osobního daňového účtu, to má především funkci evidenční (informační) a obsahuje-li takové potvrzení zřejmé nesprávnosti, opraví je správce daně postupem dle § 104 odst. 1 daňového řádu. Existenci pohledávek jako takových však může daňový subjekt činit sporným pouze v řízení, ve kterém správce daně vyměřuje, popř. nedoplatek na dani vymáhá, neboť právě v takovém případě se zakládají, mění, ruší nebo určují práva a povinnosti daňového subjektu ve vztahu k dotčeným pohledávkám. Vzhledem k tomu, že potvrzení o stavu osobního daňového účtu má jen informační charakter, není rozhodnutí o námitce rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.
29. Rozsudek NSS č. j. 7 Afs 197/2015-30 vychází z toho, že obsah evidence daní (stav osobních daňových účtů) není úkonem, jenž by přímo zasahoval do právní sféry daňového

subjektu. V tomto kontextu je logický závěr, že rozhodnutí o námitce není rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť nezasahuje-li do práv stav evidence daní, nemůže do práv zasáhnout ani rozhodnutí o námitce zpochybňující správnost údajů evidence daní. Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 285/2019-32 stojí na opačném východisku, které sdílí i krajský soud v nyní projednávané věci, a sice že obsah evidence daní (tedy faktický stav osobních daňových účtů) přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu. Soud pak považuje za nekonzistentní úvahy obsažené v rozsudku č. j. 9 Afs 285/2019-32, neboť na jedné straně Nejvyšší správní soud vychází z toho, že stav evidence daní je zásahem do právní sféry daňového subjektu, na druhé straně přebírá závěr jiného rozsudku, pokud jde o možnost podrobit soudnímu přezkumu rozhodnutí o námitce, jenž ovšem vychází z toho, že stav evidence daní do právní sféry daňového subjektu nezasahuje.

30. Soud má za to, že posouzení charakteru rozhodnutí o námitce v tom směru, zda jde o rozhodnutí dle § 65 odst. 1 s. ř. s., skutečně závisí na tom, jakou povahu má zásah, vůči němuž námitka směřuje. Třebaže stav evidence daní by měl toliko odrážet (evidovat) faktický stav daňových povinností či pohledávek daňového subjektu, které buď byly vyměřeny (nebo o nich bylo jiným způsobem rozhodnuto), nebo vznikly přímo ze zákona (viz např. přímý předpis úroku z prodlení do evidence daní i před sdělením jeho výše daňovému subjektu platebním výměrem, nebo přímý předpis úroku z neoprávněného jednání správce daně), nelze vyloučit, že skutečný stav neodpovídá stavu evidenčnímu. Daňový subjekt proto musí mít možnost nechat přezkoumat stav evidence daní. Pochybení při evidenci daní představuje nezákonný zásah, neboť přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu. Je-li tento faktický zásah přezkoumán na základě námítky, potom rozhodnutí o námitce, které závazně určuje, zda stav evidence daní odpovídá skutečnosti, popř. jímž se zjednává náprava vadného stavu, rovněž přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu.
31. Soud neshledává důvod, proč by měl přistupovat jinak k hodnocení právní povahy rozhodnutí o námitce dle daňového řádu, která směřuje vůči úkonu správce daně (stavu evidence daní), jenž přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu (je faktickým zásahem do práv), než k hodnocení právní povahy rozhodnutí o námitkách dle jiného právního předpisu (zákona č. 186/2016 Sb. nebo zákona č. 355/2014 Sb.), které směřují proti jiným faktickým zásahům do právní sféry. Naopak rozhodnutí o námitkách je vyloučeno ze soudního přezkumu tehdy, jestliže se jím přezkoumávají úkony, které samy o sobě přímo do právní sféry dotčených osob nezasahují (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 7 As 250/2014-47, ve vztahu k rozhodnutí o námitkách proti protokolu o výsledku veřejnosprávní kontroly, nebo rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2014, č. j. 9 As 132/2013-87, ve vztahu k rozhodnutí o námitkách proti protokolu o kontrole vydané dle zákona o státní kontrole, nebo rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 6 Afs 193/2016-31, ve vztahu k rozhodnutí o námitkách proti protokolu o kontrole vydané dle kontrolního řádu; jinak se však přistupuje k rozhodnutí o námitkách proti protokolu o kontrole, jestliže jeho součástí nejsou jen kontrolní zjištění, ale též rozhodnutí).
32. Pokud je třeba před podáním žaloby proti faktickému zásahu správce daně vyčerpat prostředek nápravy před správním orgánem, jehož důsledkem je vydání formálního rozhodnutí, které se zabývá zákonností faktického zásahu a obsahuje odůvodnění, neexistuje žádný racionální důvod, proč by před přezkumem odůvodněného správního rozhodnutí měla být dána přednost posouzení zákonnosti faktického (tj. zcela neodůvodněného) zásahu do právní sféry žalobce v řízení o žalobě na ochranu před

nezákonným zásahem, které má nalézací charakter. Neexistuje ani racionální důvod, proč by měl soud připustit paralelní přezkum téhož zásahu do práv, jednak v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, jednak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

33. Soud tedy dospěl k závěru, že rozhodnutím o námitce dle § 159 daňového řádu, která směřuje proti obsahu evidence daní, se zasahuje do právní sféry daňového subjektu. Takové rozhodnutí o námitce lze soudně přezkoumat v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Soud doplňuje, že podle judikatury je v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumatelné rozhodnutí o námitce proti vyrozumění o převedení přeplatku (viz rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017-106, a ze dne 28. 8. 2019, č. j. 1 Afs 83/2019-34), rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu (usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 271/2016-53) i rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o námitce proti postupu správce daně při předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně do evidence daní (viz rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014-48, a dále výše citované rozsudky č. j. 2 Afs 280/2016-38 a č. j. 8 As 49/2017-40). Byť se rozhodnutí o námitce v právě uvedených případech týkají jiných procesních situací, podporují závěr, že rozhodnutí o námitce, které navazuje na faktický úkon správce daně při evidenci daní, jimž se přímo zasahuje do práv, je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. (viz též bod 28 rozsudku NSS ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 198/2020-20). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu potvrdil v bodech 34 a 35 usnesení č. j. 1 Afs 271/2016-53, že rozhodnutí o námitce je rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť jím může být daňový subjekt dotčen na svém veřejném subjektivním právu na to, aby o námitce bylo rozhodnuto zákonně. Byť byl tento právní názor zaujat ve vztahu k rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu, který sám je správním rozhodnutím, lze jej jistě vztáhnout i na rozhodnutí o námitce proti jiným úkonům správce daně při placení daní, i kdyby se jimi nezasahovalo do práv daňového subjektu, neboť i v tomto případě má daňový subjekt veřejné subjektivní právo na rozhodnutí o námitce vydané v souladu se zákonem.
34. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného je tedy nepřipustná podle § 85 s. ř. s. z toho důvodu, že se žalobkyně brání proti zásahu žalovaného nesprávným žalobním typem, neboť po „zprocesnění“ žalovaného zásahu se mohla domáhat soudní ochrany žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.
35. V této souvislosti je třeba doplnit, že soud nepoučoval žalobkyni o volbě nesprávného žalobního typu ve smyslu rozsudku rozšířeného senátu NSS č. j. 7 As 155/2015-160 a navazující judikatury (např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 6 As 357/2017-26). V době, kdy žalobkyně podala žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, neexistovalo rozhodnutí o námitce. Nejde tedy o to, že by se žalobkyně při podání žaloby zmýlila ve volbě žalobního typu, naopak se záměrně vyhnula „zprocesnění“ žalovaného zásahu a „zkrátila“ si cestu k soudu podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. V daném případě tedy nejde o volbu nesprávného žalobního typu, nýbrž o zvolení zcela nesprávného procesního postupu (vynechání opravného prostředku před správními orgány). Žalobkyně na výzvu soudu dne 7. 10. 2020 uvedla, že o námitce nebylo doposud rozhodnuto, což lze dle vyjádření žalovaného k žalobě přičítat tomu, že plná moc předložená žalovanému neopravňovala zástupce žalobkyně podat námitku. Žalobkyně by tedy svoji procesní aktivitu měla směřovat k tomu, aby bylo vydáno rozhodnutí o námitce, které poté případně žalobkyni umožní podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. Odmítnutím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem

není žalobkyně zkrácena na svém právu na přístup k soudu. Pokud snad žalobkyně nebude mít přístup k soudu z důvodu, že zásah žalovaného již v mezidobí pominul, tedy patrně nebude vydáno rozhodnutí o námitce takového obsahu, které by žalobkyni neprospěvalo, nelze ani v takovém případě mít danou situaci za odepření přístupu k soudu. Žalobkyně má totiž právo na soudní ochranu za podmínek stanovených zákonem. Jestliže žalobkyně tyto podmínky nesplnila a nezákonný stav byl v mezidobí odstraněn, není dán zájem žalobkyně na soudní ochraně. To jí nijak nezkracuje na právu domáhat se náhrady újmy, která jí byla případně způsobena nezákonným postupem žalovaného.

36. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 3 s. ř. s. Jelikož byla žaloba odmítnuta, nemá právo na náhradu nákladů řízení žádný z účastníků.
37. Podle § 10 odst. 3 věty třetí zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), rozhodl soud o vrácení zaplaceného soudního poplatku, neboť žaloba byla odmítnuta před prvním jednáním ve věci. Soudní poplatek bude žalobkyni vrácen do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení dle § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-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 je 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 17. prosince 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu