

USNESENÍ

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a Mgr. Jana Čížka v právní věci

žalobkyně: **E. 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 ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

- Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 8. 6. 2018 se žalobkyně domáhá: 1) aby soud uložil žalovanému povinnost zaevidovat na její osobní daňový účet část daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 3 045 385 Kč, dále 2) aby mu uložil povinnost zaevidovat na její osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z částky 3 045 385 Kč ode dne 31. 12. 2012 do dne odepsání částky přeplatku z bankovního účtu žalovaného na bankovní účet žalobkyně, a 3) aby mu uložil povinnost zaevidovat na osobní daňový účet žalobkyně úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu z částky 1 883 644 Kč ode dne 31. 12. 2012 do dne 4. 2. 2013. K formulaci petitu žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013 – 34, ve znění opravného usnesení, v němž byla řešena obdobná věc.
- Žalobkyně uvedla, že Odvolací finanční ředitelství (dále také jen „nadřízený správní orgán“) rozhodnutím ze dne 7. 5. 2018 zrušilo rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2014 o vyměření DPH za říjen 2012 a řízení zastavilo, neboť došlo k uplynutí prekluzivní lhůty kvůli pochybení žalovaného spočívajícího v opožděném zaslání spisového materiálu. V důsledku toho nebyla DPH pravomocně stanovena, a to ani konkludentně, jelikož žalovaný zahájil po podání přiznání žalobkyně k DPH za říjen 2012 postup k odstranění pochybností (viz také rozsudek Krajského soudu v P. ze dne 28. 4. 2015, čj. 45 Af 28/2013

- 181). Tuto situaci daňový řád nijak neřeší (shodně viz nálezn Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, jehož závěry respektuje také NSS, viz rozsudek ze dne 16. 6. 2016, čj. 10 Afs 54/2015 – 48).
2. Podle žalobkyně se na její případ vztahuje citovaný nálezn Ústavního soudu, neboť zdejší soud prohlásil postup k odstranění pochybností za nezákonný rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, čj. 45 Af 28/2013 – 181, dále zrušil rozhodnutí nadřízeného správního orgánu ze dne 22. 10. 2014 rozsudkem ze dne 10. 1. 2017, čj. 48 Af 45/2014 – 60, a nadřízený správní orgán v rozhodnutí ze dne 7. 5. 2018 shledal, že uběhla prekluzivní lhůta pro stanovení daně.
 3. Žalobkyně má za to, že zastavením řízení došlo ke vzniku přeplatku na dani, jež byl žalovaný povinen vrátit žalobkyni společně s úrokem bez žádosti nejpozději do dne 29. 5. 2018 podle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu.
 4. Žalobkyně výslovně uvedla, že nevyčerpala žádné prostředky obrany v daňovém řízení, k čemuž odkázala na rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 – 42.
 5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl k bodu 1) návrhu výroku, že zaevidoval požadovanou částku na osobní daňový účet žalobkyně v květnu 2018. Částka nadměrného odpočtu byla odepsána na základě rozhodnutí nadřízeného správního orgánu ze dne 7. 5. 2018 a poukázána žalobkyni dne 30. 5. 2018 (viz sestava plátce za červen 2018 a platební poukaz). K bodu 2) a 3) návrhu výroku uvedl, že žalobkyně jej zřejmě považuje za nečinného, neboť nepředepsal úrok podle daňového řádu. Rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 – 42, na projednávanou věc nedopadá, neboť v případě nečinnosti je třeba využít institutu podle § 38 daňového řádu. O úroku podle § 254 daňového řádu správci daně obvykle vydávají rozhodnutí, proti němuž lze uplatnit řádný opravný prostředek. Žalobce se měl bránit nečinností žalobou, nikoliv zásahovou. Soud by ji proto měl odmítnout. Dále z § 254 daňového řádu dovodil, že počátek doby úročení nelze aplikovat na nadměrný odpočet DPH, proto úrok nelze přiznat. Úrok se totiž váže na zrušení, změnu nebo nicotnost rozhodnutí o stanovení daně. Lze jej přiznat jen za období po vydání rozhodnutí, jež stihne uvedený osud (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2017, čj. 1 Afs 265/2016 – 33). V daném případě by tedy úrok náležel žalobkyni za dobu od 14. 1. 2014. Požadavek žalobkyně na úrok z neoprávněného jednání správce daně za období předcházející vydání platebního výměru je nezákonný. Proto žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
 6. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí věci: Žalobkyně dne 30. 11. 2012 podala přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2012, v němž uplatnila nadměrný odpočet ve výši 4 929 029 Kč. Dne 13. 1. 2014 žalovaný vydal platební výměr na DPH za říjen 2012, jímž vyměřil nadměrný odpočet ve výši 1 883 644 Kč, tj. o 3 045 385 Kč méně než žalobkyně uvedla v daňovém přiznání. Nadřízený správní orgán rozhodnutím ze dne 22. 10. 2014 zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr žalovaného ze dne 13. 1. 2014.
 7. Rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, čj. 45 Af 28/2013 – 181, zdejší soud určil, že postup k odstranění pochybností provedený žalovaným u žalobkyně ve věci DPH za říjen 2012 zahájený výzvou ze dne 17. 12. 2012 byl nezákonný. Rozsudkem ze dne 10. 1. 2017, čj. 48 Af 45/2014 – 60, bylo zdejším soudem zrušeno rozhodnutí nadřízeného správního orgánu ze dne 22. 10. 2014 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, neboť soud shledal, že postup správce daně i nadřízeného správního orgánu byl stížen vadou, která mohla mít vliv na

rozhodnutí ve věci samé. Rozhodnutím ze dne 7. 5. 2018 nadřízený správní orgán zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2014 a odvolací řízení zastavil s odůvodněním, že lhůta pro stanovení daně za říjen 2012 uplynula 25. 1. 2018 podle § 148 daňového řádu.

8. Žádostí ze dne 14. 5. 2018 žalobkyně požádala o vrácení přeplatku ve výši 3 045 385 Kč a o přiznání a zaplacení úroku z této částky podle § 254 daňového řádu ode dne 31. 12. 2012 do dne odepsání přeplatku z bankovního účtu správce daně. Dále žalobkyně požádala o přiznání a zaplacení úroku z částky 1 883 644 Kč podle citovaného ustanovení ode dne 31. 12. 2012 do dne 4. 2. 2013, což představuje dosud nezúročenou část přeplatku dle rozhodnutí nadřízeného správního orgánu ze dne 7. 12. 2016.
9. Podle nedatovaného úředního záznamu žalovaného čj. X se považuje v důsledku rozhodnutí nadřízeného správního orgánu ze dne 7. 5. 2018 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2012 za konkludentně vyměřené. Rozdíl mezi nadměrným odpočtem tvrzeným žalobkyní v daňovém přiznání a vyplaceným správcem daně dne 24. 1. 2014 ve výši 3 045 385 Kč byl žalobkyni vrácen a odepsán z účtu správce daně dne 30. 5. 2018 (viz sjetina platebního poukazu z informačního systému a sestava plátce za měsíce leden až červen 2018 ze dne 15. 6. 2018).
10. Podle § 82 odst. 1 s. ř. s. 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, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.

11. Nezákonný zásah žalovaného spatřuje žalobkyně ve stavu evidence daní, která neodpovídá skutečnému stavu. Konkrétně žalobkyně žalovanému vytýká, že do evidence daní nepředepsal zbývající část nadměrného odpočtu na DPH za zdaňovací období říjen 2012 a dále úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Žalobkyně dne 14. 5. 2018 požádala správce daně o vyplacení těchto svých nároků na bankovní účet. Aniž vyčkala jakékoliv reakce na tuto žádost, podala dne 8. 6. 2018 žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Žalobkyně vymezila zásah jako trvající, formulovala tomu odpovídajícím způsobem petit na plnění. V průběhu soudního řízení ke změně petitu nepřistoupila, nevyrozuměla soud o ukončení zásahu a pominutí jeho účinků.
12. Soud se nejprve zabýval tím, zda je v dané věci s ohledem na její konkrétní okolnosti přípustné napadnout „zásah“ žalovaného spočívající v absenci evidence částky vratitelného přeplatku a úroku podle § 254 daňového řádu na osobním daňovém účtu žalobkyně žalobou na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného.
13. Subsidiarita žaloby na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu § 85 s. ř. s. má dvojitý charakter. V prvním pojetí jde o subsidiaritu soudní ochrany obecně, která vyplývá již z § 5 s. ř. s. Subsidiarita soudní ochrany je založena na myšlence, že žalobce se může domáhat ochrany u soudu teprve poté, co marně vyčerpá jemu dostupné prostředky nápravy situace, pro níž žádá poskytnout soudní ochranu, před správními orgány. Tento princip je společný všem žalobním typům dle soudního řádu správního. Druhá forma subsidiarity se již týká výlučně žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu a vyjadřuje hierarchii jednotlivých žalobních typů.

14. Podmínkou přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem není podle judikatury Nejvyššího správního soudu předchozí vyčerpání řádných opravných prostředků (jako je tomu v případě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu), 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, čj. 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, čj. 1 Afs 16/2004 – 90, č. 1541/2008 Sb. NSS, a rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015 – 160). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, čj. 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). To platí i tehdy, pokud se žalobce domáhá toliko určení nezákonnosti zásahu, který již netrvá ani nehrozí jeho opakování (viz rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Azs 144/2015-30). V rozsudku ze dne 16. 2. 2018, čj. 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 rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2019, čj. 3 Afs 271/2017 – 49, body 16 a 17).
15. Při posuzování přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je tedy třeba přísně dbát na dodržení principu subsidiarity v obou jeho podobách a zejména zohlednit, zda důsledkem uplatnění prostředku nápravy před správními orgány proti faktickému zásahu do práv není vydání správního rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. 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, čj. 2 Afs 234/2014 – 43, ze dne 31. 1. 2017, čj. 2 Afs 280/2016 – 38, bod 11, ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 15/2017 – 23, bod 22, ze dne 27. 9. 2017, čj. 8 As 49/2017 – 40, bod 12, ze dne 17. 1. 2018, čj. 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, čj. 7 Aps 3/2008 – 98, č. 2206/2011 Sb. NSS, ze dne 10. 7. 2018, čj. 9 As 79/2016 – 41, bod 78, a ze dne 17. 9. 2019, čj. 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, čj. 4 As 464/2019 – 53 a čj. 5 As 300/2019 – 33, a rozsudek Krajského soudu v P. ze dne 25. 3. 2020, čj. 46 Af 34/2017 – 67).

16. Soud se proto nejprve zabýval tím, zda se žalobkyně mohla před podáním žaloby domáhat nápravy obsahu evidence daní nějakým dostupným procesním prostředkem před správními orgány. V této souvislosti je třeba připomenout, že stížnost dle § 261 daňového řádu takovým prostředkem není (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 – 42, č. 3686/2018 Sb. NSS).
17. 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, nedoplatků a případných převodů; tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech. Citované ustanovení vymezuje, co je předmětem evidence daní, a tím nepřímým 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 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, čj. 3 Afs 251/2015 – 34, č. 359/2016 Sb. NSS).
18. Evidence daní je zařazena do hlavy páté daňového řádu, která je nazvána „placení daní“, dílu prvního „obecná ustanovení o placení daní“. V těchto obecných ustanoveních o placení daní je obsažena nejen úprava evidence daní, nýbrž i zvláštní opravný prostředek, jímž je námitka. Podle § 159 daňového řádu může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, námitku, a to ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla. Správce daně námitku posoudí a rozhodne o ní. Vyhoví-li námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, a vyhoví-li námitce částečně, napadený úkon změní nebo zjedná

nápravu jiným způsobem. Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne. Proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky.

19. Z hlediska posuzování přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je nerozhodné, že námitka není řádným opravným prostředkem, jak dovodil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016 – 53. Uvedený právní názor byl vysloven ve vztahu k přípustnosti žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (podmínce bezvýsledného vyčerpání řádných opravných prostředků) proti exekučnímu příkazu, který sám je 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. Ustanovení § 85 s. ř. s. naproti tomu neomezuje povinnost vyčerpat před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem dostupné prostředky nápravy na řádné opravné prostředky, nýbrž užívá širší pojem „právní prostředky, jimiž se lze domáhat ochrany nebo nápravy“. Rozšířený senát NSS v rozsudku čj. 1 Afs 58/2017 – 42 vymezil v bodech 41 až 47 důvody, pro něž nelze považovat za prostředek ochrany nebo nápravy stížnost dle § 261 daňového řádu. Námitka podle § 159 daňového řádu se ovšem v těchto aspektech významně liší od stížnosti dle § 261 daňového řádu: jde o nárokový prostředek (o námitce musí být vždy rozhodnuto a rozhodnutí oznámeno podateli námitky); 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 (srov. též usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 1 Afs 271/2016 – 53, bod 34). Námitka tedy představuje nárokový procesní prostředek, jehož prostřednictvím lze zjednat nápravu ve věci úkonů správce daně při placení daní. Skutečnost, že nejde o řádný opravný prostředek, nemění nic na tom, že jde o efektivní prostředek ochrany práv daňového subjektu.
20. Pokud jde o nadměrný odpočet, žalobkyně v žalobě tvrdí, že třebaže nikdy nebyl vyměřen (rozhodnutím ani konkludentně), je třeba na něj v důsledku existující mezery v daňovém řádu nahlížet jako na vyměřený. Sama se pak žalobou nedomáhá jeho vyměření, nýbrž toliko jeho zaevidování na osobní daňový účet. Nezákonný zásah tedy spatřuje v neprovedení úkonu dle § 149 odst. 1 a § 150 odst. 1 daňového řádu, v důsledku čehož faktický stav evidence daní neodpovídá stavu právnímu. Třebaže § 159 daňového řádu koncipuje námitku jako opravný prostředek proti úkonu správce daně při placení daní, nepochybně lze dosah tohoto opravného prostředku vztáhnout též na situace, kdy by správce daně měl při evidenci daní nějaký úkon učinit (tedy zaevidovat konkrétní částku na osobní daňový účet), ovšem neučinil tak. Z § 159 odst. 3 daňového řádu plyne, že správce daně rozhodne o námitce nejen tím, že napadený úkon zruší nebo změní, ale též tím, že zjedná nápravu jiným způsobem (zaeviduje částku na osobní daňový účet). V případě, že by nebylo možné akceptovat tento výklad § 159 odst. 1 daňového řádu, bylo by třeba dospět k závěru, že existuje jiný prostředek nápravy před správními orgány, jímž lze zjednat nápravu v případě nečinnosti správce daně při provedení úkonu v rámci placení daní, jímž je podnět dle § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

21. Pokud jde o úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, ve vztahu k němu bylo judikováno, že vzniká přímo ze zákona, správce daně o něm nerozhoduje a je povinen jej formou faktického úkonu zaevidovat na osobní daňový účet daňového subjektu a vyplatit mu jej (viz shora citovaný rozsudek NSS čj. 2 Afs 234/2014 – 43). V případě, že žalobkyně nesouhlasila s tím, jak žalovaný fakticky posoudil její nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, měla se proti tomu bránit v souladu s § 254 odst. 5 daňového řádu námitkou, která je nástrojem „zprocesnění“ zásahu žalovaného. Proti rozhodnutí o námitce lze podat odvolání a rozhodnutí o odvolání napadnout žalobou proti rozhodnutí správního orgánu (viz rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, čj. 7 As 254/2014 – 48, a dále výše citované rozsudky čj. 2 Afs 280/2016 – 38 a čj. 8 As 49/2017 – 40). Prostřednictvím námitek se tak lze domáhat zaevidování úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet.
22. Soud tedy dospěl k závěru, že ve vztahu k celému předmětu řízení, jenž je vyjádřen jednotlivými žalobními petity, není žaloba žalobkyně přípustná, neboť před jejím podáním nevyčerpala prostředky ochrany svých práv dostupné před správními orgány dle daňového řádu. Žalobkyně sice podala žádost o vyplacení nadměrného odpočtu a úroku z neoprávněného jednání správce daně, ovšem nevyčkala jejího vyřízení. Splnění podmínky bezvýsledného vyčerpání prostředků ochrany před správními orgány je třeba posuzovat ke dni podání žaloby (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 5 As 9/2015-59, č. 3409/2016 Sb. NSS).
23. Soud dále dospěl k závěru, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, jak byl vymezen žalobkyní, je nepřipustná též proto, že žalobkyně zvolila k ochraně svých práv nesprávný žalobní typ, a sice žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, ačkoliv po „zprocesnění“ žalovaného zásahu procesními nástroji dle daňového řádu by se měla ochrany domáhat žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.
24. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne princip subsidiarity žalobních typů, podle něhož má prim žaloba proti rozhodnutí správního orgánu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008 – 98). Teprve tam, kam tato žaloba nedosáhne, nastupuje žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu a pokud ani jejím prostřednictvím nelze dosáhnout soudní ochrany, je přípustné domáhat se jí žalobou na ochranu před nezákonným zásahem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004 – 42). Stejně chápe subsidiaritu zásahové žaloby vůči jiným druhům žalob ve správním soudnictví např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015 – 160 (body 41–42).
25. V rozsudku ze dne 22. 2. 2007, čj. 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 čj. 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 projeví 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 P. 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, čj. 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.

26. 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 čj. 9 Afs 285/2019 – 32 opřel Nejvyšší správní soud svůj závěr o tom, 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, čj. 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 čj. 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 dělicím 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 reklamacie 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.
27. Rozsudek NSS čj. 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 čj. 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 čj. 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.

28. 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.
29. 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, čj. 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, čj. 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, čj. 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).
30. 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.
31. 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. Rozhodnutí o námitce vydané na základě § 254 odst. 5 daňového řádu, resp. rozhodnutí o odvolání, rovněž podléhá soudnímu přezkumu v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, jak dovodila judikatura citovaná v odst. 21 shora.

32. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného je tedy nepřípustná podle § 85 s. ř. s. rovněž z toho důvodu, že se žalobkyně po „zprocesnění“ žalovaného zásahu může domáhat soudní ochrany žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.
33. V této souvislosti je třeba doplnit, že soud nepoučoval žalobkyni o volbě nesprávného žalobního typu ve smyslu rozsudku rozšířeného senátu NSS čj. 7 As 155/2015 – 160 a navazující judikatury (např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, čj. 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“ žalovaných zásahů 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 opravných prostředků před správními orgány). Dále je soudu z úřední činnosti známo, že žalovaný vydal ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu rozhodnutí, které žalobkyně napadla odvoláním. Řízení o žalobě proti rozhodnutí nadřízeného správního orgánu o odvolání je u Krajského soudu v P. vedeno pod sp. zn. 43 Af 32/2019. Bylo by tedy absurdní, aby soud ve dvou různých řízeních přezkoumával totéž. O tom, že by bylo vydáno rozhodnutí o námitce proti nezaevidování nadměrného odpočtu za zdaňovací období říjen 2012 na osobní daňový účet žalobkyně, nemá soud žádné informace (z vyjádření žalovaného podaného v dané věci ostatně plyne, že tato otázka byla vyřešena již dne 30. 5. 2018, tedy ještě před podáním žaloby). Odmítnutím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem není žalobkyně zkrácena na svém právu na přístup k soudu.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

34. Z výše uvedeného plyne, že soud shledal podanou žalobu v celém rozsahu jako nepřípustnou ve smyslu § 85 s. ř. s., a to jednak z důvodu nevyčerpání prostředků nápravy před správními orgány, jednak z důvodu podání nesprávného žalobního typu. Soud proto žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.
35. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 3 s. ř. s. Jelikož byla žaloba odmítnuta, nemá právo na náhradu nákladů řízení žádný z účastníků.
36. Žalobkyni vznikla v tomto řízení poplatková povinnost ve výši 2 000 Kč (poplatek za žalobu), kterou plně uhradila. Soud rozhodl podle § 10 odst. 3 věty třetí zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, o vrácení zaplaceného poplatku, neboť žaloba byla odmítnuta. Zaplacený poplatek bude vrácen v souladu s § 10a odst. 1 téhož zákona ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů 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 23. června 2020

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