



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Global Holding, a. s.**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupena Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, týkající se žaloby na ochranu proti nečinnosti žalovaného, o vydání rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku ve výši 344.755 Kč, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2015, č. j. 10 A 7/2015 - 34,

t a k t o :

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2015, č. j. 10 A 7/2015 - 34, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí městského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Usnesením ze dne 9. 3. 2015, č. j. 10 A 7/2015 - 34, odmítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu žalobkyně na ochranu před nečinností žalovaného. Žalobkyně se domáhala, aby městský soud uložil žalovanému povinnost vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku, a to za období od 1. 6. 2012 do dne uhrazení částky 344.755 Kč vyplacené žalobkyni na základě rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 5. 2013, č. j. 2948807/13/2001-24903-108460.

[2] Městský soud dospěl k závěru, že žaloba byla podána opožděně. Uvedl, že lhůta pro vydání rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku je upravena v § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a je stanovena jako

„bezodkladně“. K výkladu pojmu „bezodkladně“ městský soud užil jako interpretační vodítko § 71 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), podle něhož, *[p]okud nelze rozhodnutí vydat bezodkladně, je správní orgán povinen vydat rozhodnutí nejpozději do 30 dnů od zahájení řízení*, a § 254a odst. 4 daňového řádu, účinného od 1. 1. 2015, podle něhož *správce daně předepíše úrok z daňového odpočtu na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. Vznikne-li tak vratitelný přeplatek, vrátí jej současně s vrácením daňového odpočtu*. Městský soud, vycházející z uvedeného, konstatoval, že uplynutím třiceti dnů ode dne vrácení částky nadměrného odpočtu správcem daně nepochybně musela uplynout lhůta pro vydání rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku a nejpozději tímto dnem proto započala běžet roční lhůta pro podání žaloby na ochranu proti nečinnosti. Žalobkyni byl nadměrný odpočet vrácen dne 14. 5. 2013. Žalobu podanou dne 12. 1. 2015 proto shledal městský soud opožděnou.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného k ní

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. V kasační stížnosti namítá, že napadené usnesení je nezákonné, neboť městský soud nesprávně posoudil právní otázku ohledně počátku běhu lhůty pro podání žaloby proti nečinnosti správního orgánu při rozhodování o úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Zároveň stěžovatelka namítá, že napadené usnesení je dílem nepřezkoumatelné.

[4] Stěžovatelka konkrétně namítá, že městský soud nesprávně užil jako interpretační vodítko § 71 správního řádu, neboť použití správního řádu je vyloučeno § 262 daňového řádu a v případě uvedeného ustanovení se nejedná ani o základní zásadu činnosti správních orgánů, která by byla použitelná na základě § 177 odst. 1 správního řádu.

[5] Dle názoru stěžovatelky nelze jako interpretační vodítko užít ani § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015, neboť se nejedná o zákonodárcem stanovené „upřesnění“ nebo „vysvětlení“ pojmu „bezodkladně“ pro případ „rozhodování správce daně o výši úroku“ z vratitelného přeplatku, ale o stanovení určité lhůty v délce 15 dnů pro předepsání úroku z daňového odpočtu na osobní daňový účet (což již stanoví např. § 243 odst. 3 daňového řádu v případě úroků z neoprávněného jednání správce daně). Rozhodnutí správce daně o výši úroku a předepsání úroku na osobní daňový účet jsou dva rozdílné úkony správce daně. Toto tvrzení stěžovatelky též podporuje skutečnost, že ve věci předepsání úroku na osobní daňový účet je v případě úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 *in fine* daňového řádu odkazováno na obdobné použití § 254 odst. 3 a 6. Nelze proto klást rovnítko mezi bezodkladným vydáním rozhodnutí správce daně o výši úroku z vratitelného přeplatku a předepsáním úroku na osobní daňový účet v pevně stanovené lhůtě 15 dnů. Rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku se se všemi náležitostmi doručuje daňovému subjektu, zatímco předpis na osobní daňový účet se obecně daňovému subjektu nesdílí.

pokračování

[6] Městský soud tak dle stěžovatelky neprovedl řádné objasnění obsahu a významu pojmu „bezodkladně“ v případě rozhodování o výši úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Zejména se vyhnul posouzení skutečností, které jsou touto právní úpravou postiženy. Následně též neposoudil, zda skutková zjištění konkrétního případu (konkrétní okolnosti) ob stojí před podmínkami vázajícími se k pojmu „bezodkladně“, resp. počátku běhu lhůty. Za takové skutečnosti je nezbytné zejména považovat samotnou hypotézu právní normy obsaženou v § 155 odst. 5 daňového řádu, tzn. podmínky, za kterých náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, dotvořenou rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že plátce musí po určitou přiměřenou dobu snášet bezplatně prověřování nároku na nadměrný odpočet, ale nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku konkrétně uvedl, že uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než v době tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil, náleží plátcovi za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátcovi úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka má za to, že městský soud měl k této významné skutečnosti přihlédnout v kontextu toho, jak dlouho dobu od vrácení nadměrného odpočtu (vratitelného přeplatku) lze ještě považovat za souladnou s požadavkem bezodkladnosti. Zároveň měl též v kontextu výše uvedeného zodpovědně posoudit, od jakého okamžiku počíná běžet lhůta stanovená v § 155 odst. 5 daňového řádu pro tu část hypotézy právní normy, která byla dotvořena výše uvedeným judikátem. Bezpředmětná jistě není v tomto kontextu ani skutečnost, od kdy je znění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu známo.

[7] Stěžovatelka dále poukazuje na skutečnost, že ministr financí nestanovil ani neupřesnil v žádném ze svých pokynů žádnou z bezodkladných lhůt stanovených v daňovém řádu. Při určení skutečností souvisejících s během lhůt postupují správci daně tak, aby dostatečným způsobem zohlednili specifika jednotlivých případů běhu bezodkladných lhůt, zejména aby při interpretaci konkrétní bezodkladné lhůty alespoň rámcově objasnili obsah a význam jejího použití (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2009, č. j. 4 As 19/2009 - 103). Tento právní „marazmus“ byl nyní přičten městským soudem k tíži stěžovatele, neboť z nedostatečně specifikované lhůty pro vydání rozhodnutí o úroku z přeplatku městský soud odvodil zmeškání roční lhůty pro podání žaloby proti nečinnosti.

[8] Stěžovatelka má v neposlední řadě za to, že roční prekluzivní lhůta v § 80 s. ř. s. se nemůže odvíjet od nedostatečně specifikované lhůty v § 155 odst. 5 daňového řádu. Pro právní jistotu je nezbytné, aby žalobce věděl, do kdy může nejpozději žalobu podat. Neurčitý právní pojem podstatně degraduje přístup k soudu až do té míry, že jej v daném případě neguje. Proto podle názoru stěžovatelky nelze lhůtu pro vydání rozhodnutí podle § 155 odst. 5 daňového řádu považovat za lhůtu předpokládanou § 80 s. ř. s.; totiž jde o lhůtu s neurčitou délkou. Podle stěžovatelky je nezbytné lhůtu pro podání žaloby odvíjet

ode dne, kdy byl stěžovatelem vůči správnímu orgánu učiněn poslední úkon. Tyto úkony definoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 6. 2006, č. j. 8 Ans 3/2005 – 107. V souvislosti s § 155 odst. 5 daňového řádu má stěžovatelka za to, že jde o řízení, které nepředpokládá návrh jednotlivce, ale správce daně vydá rozhodnutí z moci úřední. Pokud tak správce daně neučiní, prvním kvalifikovaným návrhem jednotlivce je podnět proti nečinnosti správce daně. Toto je úkon, od kterého je třeba odvozovat počátek běhu roční lhůty podle § 80 odst. 1 s. ř. s.

[9] Závěrem stěžovatelka uvádí, že závěr městského soudu o zmeškání lhůty je v rozporu se zásadou *nemo turpitudinem suam allegare potest*. Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku 7. senátu vysvětlil, že absence mechanismu odškodnění plátců, kteří jsou poškozeni neadekvátně dlouhým prověřováním, je jednoznačně vinou státu, který jej připustil až s účinností ode dne 1. 1. 2015. Do té doby byli v rozporu s evropským i ústavním právem plátců zbaveni možnosti odškodnění instituty daňového práva. Je nemravné, aby se městský soud coby úd státu nyní dovolával prospěchu z tohoto protiprávního stavu zapříčiněného jiným údem státu – Ministerstvem financí – trvajícím bezmála 19 let.

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry městského soudu. Trval na svém závěru, že stěžovatelka podala nečinnostní žalobu po uplynutí zákonné roční lhůty. Tato žaloba byla podána na začátku roku 2015, tedy cca 20 měsíců po vrácení přeplatku. Navíc zákonný prostředek ochrany (podnět na nečinnost dle § 38 daňového řádu) byl podán až 27. 10. 2014, tedy 17 měsíců po vyměření nadměrného odpočtu. Dle názoru žalovaného se městský soud při výkladu pojmu „bezodkladně“ neodchýlil od závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2009, č. j. 4 As 19/2009 – 103. Městský soud pouze podpůrně přihlédl k § 71 správního řádu a § 254a daňového řádu. V souvislosti s výkladem pojmu „bezodkladně“ pro úplnost žalovaný nepoukázal na § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014, podle něhož o výši úroku z vratitelného přeplatku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku, přičemž § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně. V § 254 odst. 3 daňového řádu je pro předepsání úroku stanovena patnáctidenní lhůta, tedy lhůta ještě kratší, než dovodil městský soud v napadeném usnesení. V neposlední řadě žalovaný uvedl, že počátek běhu lhůty pro podání nečinnostní žaloby není odvislý od existence rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, a posouzení stěžovatelkou požadovaných skutečností by tak bylo prováděno soudem za této situace nadbytečně. S odkazem na výše uvedené navrhl žalovaný kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

pokračování

[12] Z obsahu spisů vyplynulo, že dne 23. 4. 2012 podala stěžovatelka přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2012 s vykázaným nadměrným odpočtem ve výši 344.755 Kč. Tento nadměrný odpočet stěžovatelka prokázala, což správce daně zaznamenal ve zprávě o kontrole, kterou projednal se stěžovatelkou dne 25. 4. 2013 (viz protokol ze dne 25. 4. 2013, č. j. 2130548/13/2001-05402-104135). Platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012, č. j. 2948807/13/2001-24903-108460, správce daně vydal dne 13. 5. 2013. Nadměrný odpočet byl vrácen dne 14. 5. 2013. Dne 27. 10. 2014 podala stěžovatelka podnět na nečinnost ve věci přiznání úroku z vratitelného přeplatku dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu vztahujícího se k nadměrnému odpočtu za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012. V podnětu stěžovatelka požadovala přiznání úroku na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34. Odvolací finanční ředitelství vyrozumělo stěžovatelku písemností ze dne 19. 11. 2014, č. j. 30313/14/5100-41452-706053, o tom, že podnět na nečinnost shledalo nedůvodným a odložilo jej.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval (obecnou) námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného usnesení. Nutnost přednostního posouzení této námítky vyplývá z povahy věci, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností či vad předcházejícího soudního řízení (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71). Nejvyšší správní soud neshledal napadené usnesení nepřezkoumatelným, neboť úvahy městského soudu jsou zcela srozumitelné. To, že městský soud na základě svých úvah dospěl k jinému závěru než stěžovatelka, nečiní napadené usnesení nepřezkoumatelným. Ostatně stěžovatelka se závěry městského soudu polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí nebylo možné. Otázka správnosti úvah městského soudu je již otázkou věcného posouzení projednávané věci.

[14] Mezi stranami je nesporné, že stěžovatelka podala dne 25. 4. 2012 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2012 s vykázaným nadměrným odpočtem ve výši 344.755 Kč. Dále je nesporné, že dne 14. 5. 2013 byl stěžovatelce správcem daně vrácen nadměrný odpočet ve stejné výši, jakou vykazala v předmětném daňovém přiznání. Rozhodnou právní otázkou v projednávaném případě je, zda lhůta pro podání žaloby na ochranu proti nečinnosti správce daně, který měl povinnost vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, počíná běžet uplynutím třiceti dnů ode dne vrácení částky nadměrného odpočtu správcem daně.

[15] Nejvyšší správní soud při posouzení dané otázky vyšel z § 80 s. ř. s., v němž je stanoveno, že lhůta pro podání nečinnostní žaloby běží *ode dne, kdy ve věci, v níž se žalobce domáhá ochrany, marně proběhla lhůta stanovená zvláštním zákonem pro vydání rozhodnutí nebo osvědčení, a není-li taková lhůta stanovena, ode dne, kdy byl žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem proti žalobci učiněn poslední úkon.*“ V projednávaném případě přichází v úvahu jako výše uvedený zvláštní zákon, který určuje lhůtu pro vydání rozhodnutí, daňový řád, konkrétně poslední věta jeho § 155 odst. 5 ve znění účinném do 31. 12. 2014. Podle ní *[o] výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku.* Lhůta pro vydání rozhodnutí je tedy vyjádřena neurčitým právním pojmem „bezodkladně“.

[16] „*Neurčité právní pojmy zahrnují jevy, nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat, jejich obsah a rozsah se může měnit a často bývá podmíněn časem. Při interpretaci neurčitého právního pojmu musí správní orgán alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit a vyložit. Teprve poté, kdy neurčitý právní pojem vyloží, může jej konfrontovat se skutkovými zjištěními konkrétního případu a usoudit, zda podmínka vztahující se k neurčitému právnímu pojmu je v projednávané věci splněna či nikoliv.*“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2009, č. j. 4 As 19/2009 - 103). Neurčitý právní pojem „bezodkladně“ je tak nutno interpretovat a aplikovat dle skutečností rozhodných pro každý konkrétní případ. Z uvedeného vyplývá, že správce daně určuje okamžik, v němž má vydat rozhodnutí o úroku, sám a jedná se tak pro plátce daně o neurčitý okamžik. Plátcí daně, jimž náleží úrok z vratitelného přeplatku, jsou postaveni do nejistého postavení, zda je již vhodná doba k podání nečinnostní žaloby, či ne. Takový stav je dle Nejvyššího správního soudu v rozporu s jejich právní jistotou.

[17] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že při určování počátku běhu lhůty pro podání nečinnostní žaloby v případě rozhodování podle § 155 odst. 5 daňového řádu, v němž je lhůta určena pouze neurčitým právním pojmem „bezodkladně“, je nutno řídit se druhou podmínkou stanovenou v § 80 s. ř. s. Lhůtu pro nečinnostní žalobu je nutno odvíjet od posledního úkonu učiněného žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem vůči žalobci.

[18] Jak již Nejvyšší správní soud osvětlil ve svém rozsudku ze dne 12. 6. 2006, č. j. 8 Ans 3/2005 - 107, „*[z]a takové úkony je třeba považovat procesní úkony účastníků řízení či správního orgánu ve správním řízení. Jde např. o návrh na zahájení řízení, vyjádření k podkladům rozhodnutí před jeho vydáním, odvolání proti rozhodnutí, předvolání dotyčného účastníka řízení k jednání, doručení rozhodnutí, vyrozumění o odvolání podaných dalšími účastníky řízení apod. Takovýmto úkonem naopak není samotná urgence vyřízení, či sdělení správního orgánu, že má za to, že nejsou dány důvody, aby ve věci dále rozhodoval. Lhůta stanovená v § 80 odst. 1 s. ř. s. vychází mj. i z toho, že je na účastníku řízení, aby dbal náležitě ochrany svých práv a možnost žaloby proti nečinnosti správního orgánu využil v přiměřené, zákonem stanovené lhůtě. Pokud by za úkon ve smyslu závěrečné části ustanovení § 80 odst. 1 s. ř. s. byla naopak považována pouhá urgence či zmíněné sdělení správního orgánu, znamenalo by to, že i v případech, když již od posledního (předchozího) úkonu uplynula lhůta k podání žaloby, počala by takovýmto mimoprocesním úkonem běžet lhůta nová, což by ve svém důsledku fakticky negovalo smysl této zákonné lhůty.*“

[19] V souladu s výše citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu bylo posledním procesním úkonem v řízení stěžovatelky vyřízení podnětu k přijetí opatření proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu ze strany Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 11. 2014. Uvedeným přípisem vyrozumělo Odvolací finanční ředitelství stěžovatelku o odložení jejího podnětu podle § 38 odst. 4 daňového řádu, nejde tedy o pouhé „*sdělení správního orgánu, že má za to, že nejsou dány důvody, aby ve věci dále rozhodoval*“, ale jedná se o kvalifikovaně (formálně procesně, tj. zákonem předvídaným způsobem) sdělený názor Odvolacího finančního ředitelství, že ve věci úroku z vratitelného přeplatku nárokováného stěžovatelkou není podle právního názoru ředitelství dán důvod k vydání požadovaného

pokračování

rozhodnutí, a že tedy ředitelství podnětu stěžovatele nevyhoví. Počátek lhůty pro nečinnostní žalobu se proto odvíjí ode dne doručení vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 11. 2014 o odložení podnětu na ochranu před nečinností. Pokud stěžovatel podal nečinnostní žalobu dne 12. 1. 2015, stalo se tak nepochybně v zákonné roční lhůtě pro její podání dle § 80 s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud připomíná (viz bod 16 jeho rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 - 43), že – s ohledem na § 1 odst. 2 daňového řádu - „*smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši*“ a že daňový řád „*v žádném svém ustanovení nestanoví, že by neuspokojené nároky daňových subjektů při placení daní zanikaly jinak než marným uplynutím lhůty pro placení daně, která činí 6 let (srov. § 155 odst. 7 a § 164 odst. 3 daňového řádu); naopak v jeho § 20 odst. 2 se výslovně uvádí, že daňový subjekt má práva a povinnosti při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku (srov. § 160 odst. 1 daňového řádu)*“. Uvedený princip se v obecných rysech vztahuje i na nyní projednávanou věc. Nárok daňového subjektu na plnění z titulu jeho daňověprávního vztahu ke státu je časově limitován zásadně jen prekluzivní lhůtou pro jeho přiznání či vyplacení. Domáhá-li se plnění na základě takového nároku, byť třeba jen částečně, opakovaně anebo v delším časovém odstupu od doby, kdy mohl být takovýto nárok uplatněn poprvé, avšak stále ještě v rámci prekluzivní lhůty, je na správci daně, aby se s požadavkem daňového subjektu patřičným procesním postupem vypořádal, tj. mu zákonem předepsaným způsobem dal najevo, jak na jeho tvrzený nárok nahlíží (vydal o tom rozhodnutí, učinil faktický úkon např. v podobě poukázání vratitelného přeplatku aj.). Neučiní-li tak, tj. zůstane-li správce daně nečinný, je daňový subjekt oprávněn domáhat se nápravy nejprve podle § 38 daňového řádu. Není-li ani takto uspokojen, má daňový subjekt k dispozici – podle povahy tvrzeného omisivního jednání správce daně – prostředky soudní ochrany, tedy žalobu na ochranu před nečinností správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.) či žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu (§ 82 a násl. s. ř. s.); k tomu, jaký z nich lze kdy použít, viz zejm. body 16 až 18 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, srov. též bod 17 již zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 - 43.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud uzavírá, že z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadené usnesení podle ustanovení § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V tomto řízení bude městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, že v případě stěžovatelky je nutno počátek lhůty pro podání žaloby na ochranu proti nečinnosti odvíjet od posledního úkonu, který učinil správce daně (Odvolací finanční ředitelství) vůči stěžovateli. V případě stěžovatelky se tedy nejedná o opožděnou žalobu.

[22] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém řízení podle ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 2. července 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu