



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **Global Holding, a. s.**, se sídlem Praha 1, Biskupský dvůr 2095/8, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Praha 5, Sluneční nám. 2588/14, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2015, č. j. 10 A 10/2015 - 33,

t a k t o :

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2015, č. j. 10 A 10/2015 - 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhal ochrany proti nečinnosti Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“), který, jak je žalobce přesvědčen, byl podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), povinen vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku za daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za období od 1. 1. 2013 do uhrazení částky 1.105.374 Kč, vyplacené žalobci na základě rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 [tj. právního předchůdce žalovaného; viz § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve spojení s § 19 téhož zákona] ze dne 23. 5. 2013, č. j. 3206945/12/2001-24903-108460. Jelikož žalovaný o úroku nerozhodl, obrátil se žalobce na nadřízeného správce daně (Odvolací finanční ředitelství) s podnětem na ochranu před nečinností ve smyslu § 38 daňového řádu,

avšak bez úspěchu. Žalobu na ochranu proti nečinnosti žalovaného však městský soud usnesením ze dne 9. 3. 2015, č. j. 10 A 10/2015 - 33, odmítl jako opožděně podanou.

Jak vyplynulo z odůvodnění napadeného usnesení, městský soud ze znění ustanovení § 80 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) dovodil, že lhůta pro podání žaloby se zásadně odvíjí ode dne, kdy marně uplynula lhůta pro vydání rozhodnutí, a jen v případě, kdy taková lhůta není stanovena, ode dne, kdy žalobce učinil vůči správnímu orgánu poslední úkon. Lhůta pro vydání rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku je upravena v § 155 odst. 5 daňového řádu a je stanovena jako „bezodkladně“. K výkladu pojmu „bezodkladně“ městský soud užil jako interpretační vodítko nejprve ustanovení § 71 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), podle něhož, *pokud nelze rozhodnutí vydat bezodkladně, je správní orgán povinen vydat rozhodnutí nejpozději do 30 dnů od zahájení řízení*. Z tohoto ustanovení sice jednoznačná délka „bezodkladně“ lhůty k vydání rozhodnutí nevyplývá, městský soud ovšem dovodil, že tato lhůta musí být kratší než 30 dnů. V návaznosti na ustanovení § 71 správního řádu městský soud současně odmítl akceptovat názor, že by v případech, kdy je lhůta pro vydání rozhodnutí stanovena jako „bezodkladně“, bylo možné podat žalobu v zásadě neomezeně jako důsledek toho, že lhůta pro její podání se odvíjí ode dne, kdy účastník podá podnět k provedení opatření proti nečinnosti. Za druhé interpretační vodítko vzal dále městský soud ustanovení § 254a odst. 4 daňového řádu, účinné 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*. Podle názoru městského soudu tak zákonodárce do daňového řádu výslovně zakotvil to, co Nejvyšší správní soud dovodil v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34 (všechny rozsudky zdejšího soudu jsou dostupné z <http://www.nssoud.cz>). Městský soud na základě výše uvedeného konstatoval, že i při jisté benevolenci nemohla lhůta „bezodkladně“ trvat déle než dvojnásobek nyní explicitně stanovené lhůty. Uplynutím třiceti dnů ode dne vrácení částky nadměrného odpočtu správcem daně nepochybně musela uplynout lhůta pro vydání rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku, a proto nejpozději tímto dnem započala žalobci běžet roční lhůta pro podání žaloby na ochranu proti nečinnosti. Jelikož byl žalobci nadměrný odpočet vrácen dne 29. 5. 2013, žaloba podaná dne 12. 1. 2015 byla podána opožděně. Závěrem městský soud dodal, že lhůta pro podání žaloby nemohla počít běžet až vydáním citovaného rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, neboť tento rozsudek představuje akt aplikace práva, nikoli akt právotvorný.

Proti tomuto rozsudku nyní brojí žalobce (dále též jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž odkazuje na důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti, po stručné rekapitulaci procesního postupu daňových orgánů a správních soudů, především namítá, že napadené usnesení je nezákonné, neboť městský soud nesprávně posoudil právní otázku spočívající v určení počátku běhu lhůty pro podání žaloby proti nečinnosti správního orgánu při rozhodování o úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Městský soud nesprávně užil jako interpretační vodítko § 71 správního řádu, přestože subsidiární použití správního řádu je vyloučeno ustanovením § 262 daňového řádu; navíc se nejedná ani o základní zásadu

činnosti správních orgánů, která by byla použitelná na základě § 177 odst. 1 správního řádu. Jako interpretační vodítko nelze užít ani § 254a odst. 4 daňového řádu, nadto ve znění účinném až od 1. 1. 2015, neboť to k výkladu pojmu „bezodkladně“ v ničem nepřispívá a pouze stanoví zcela určitou patnáctidenní lhůtu pro předepsání úroku z daňového odpočtu na osobní daňový účet. Ve vztahu k subsidiární aplikaci § 254a odst. 4 daňového řádu dále stěžovatel uvádí, že rozhodnutí správce daně o výši úroku na straně jedné a rozhodnutí o předepsání úroku na osobní daňový účet podle § 155 odst. 5 *in fine* daňového řádu na straně druhé (v němž je odkazováno na obdobné použití § 254 odst. 3 a 6 daňového řádu), jsou dva rozdílné úkony správce daně. Rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku se doručuje daňovému subjektu, zatímco předpis na osobní daňový účet se obecně daňovému subjektu nesděljuje. Nelze proto klást rovnítko mezi bezodkladným vydáním rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku a předepsáním úroku na osobní daňový účet v pevně stanovené lhůtě 15 dnů. Stěžovatel má navíc za to, že analogie, kterou městský soud užil, mu jde k tíži, což je v rozporu nejen s čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod, ale rovněž se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2008, č. j. 4 As 91/2006 - 76.

Na podkladě výše uvedeného je stěžovatel přesvědčen, že městský soud své rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností, neboť neobjasnil a nevysvětlil neurčitý právní pojem způsobem, ke kterému správní orgány instruoval Nejvyšší správní soud například ve svém rozsudku ze dne 30. 11. 2009, č. j. 4 As 19/2009 - 103, tj. nepopsal jej v kontextu právní úpravy a skutečností, které jsou touto úpravou postiženy, a neposoudil, zda skutková zjištění ob stojí před podmínkami upínajícími se k neurčitému právnímu pojmu. Za takové skutečnosti je nezbytné považovat zejména samotnou hypotézu právní normy obsaženou v § 155 odst. 5 daňového řádu (tedy podmínku, při jejímž splnění náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku), dotvořenou rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34. Z tohoto rozsudku se podává, 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. K této významné skutečnosti měl městský soud přihlídnout v kontextu toho, jak dlouhou dobu od vrácení nadměrného odpočtu (vratitelného přeplatku) lze ještě považovat za souladnou s požadavkem bezodkladnosti. Zároveň měl též 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. Bezpredmetný není v daném kontextu ani fakt, od kdy je daňovým orgánům znění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu známo.

Stěžovatel rovněž poukazuje na skutečnost, že ministr financí v žádném ze svých pokynů nestanovil ani neupřesnil 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 rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2009, č. j. 4 As 19/2009 - 103). Nedostatečnou legislativní práci ministerstva financí, která trvá již bezmála 10 let (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004), nicméně přičetl městský soud k tíži stěžovatele a z nedostatečně specifikované lhůty pro vydání rozhodnutí o úroku z přeplatku dovodil, že roční lhůtu pro podání žaloby proti nečinnosti stěžovatel zmeškal.

Stěžovatel má v neposlední řadě za to, že roční prekluzivní lhůta uvedená v § 80 s. ř. s. se nemůže odvíjet od nekonkrétní lhůty uvedené v § 155 odst. 5 daňového řádu, protože pro právní jistotu je nezbytné, aby žalobce věděl, do kdy může nejpozději žalobu podat. Aby neurčitý právní pojem nedegradoval či dokonce nevyloučil přístup stěžovatele k soudu, je nutné lhůtu pro podání žaloby odvodit ode dne, kdy daňový subjekt učinil vůči správnímu (daňovému) orgánu 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 dále stěžovatel upozorňuje, že jde o řízení z moci úřední, v němž se nepředpokládá návrh plátce daně na jeho zahájení. Pokud řízení nezahájí sám správce daně a nevydá *ex officio* rozhodnutí, je prvním kvalifikovaným *návrhem* podnět proti nečinnosti správce daně podle § 38 daňového řádu. Od tohoto úkonu je pak třeba odvozovat počátek běhu roční lhůty podle § 80 odst. 1 s. ř. s.

Závěrem stěžovatel uvádí, že závěr městského soudu o zmeškání lhůty je v rozporu se zásadou *nemo turpitudinem suam allegare potest*. 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. Je nemravné, aby se městský soud coby státní orgán nyní dovolával tohoto protiprávního stavu, zapříčinil-li jej jiný státní orgán (ministerstvo financí). Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil usnesení městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předchozí vyjádření s tím, že se plně ztotožňuje s názorem městského soudu. Je přesvědčen, že stěžovatel podal nečinnostní žalobu po uplynutí zákonné roční lhůty, po cca 20 měsících po vrácení přeplatku. Navíc zákonný prostředek ochrany (podnět na ochranu před nečinností 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 ani od závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2009, č. j. 4 As 19/2009 - 103, a pouze podpůrně přihlédl k § 71 správního řádu a k § 254a daňového řádu. V souvislosti s výkladem pojmu „bezodkladně“ poukázal žalovaný rovněž 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 žalobu na nečinnost měl žalobce právo podat i před vydáním zmiňovaného přelomového rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 -

34; počátek běhu lhůty k podání žaloby totiž není od existence tohoto rozsudku nijak odvislý, a proto posouzení stěžovatelem požadovaných skutečností by bylo ze strany soudu nadbytečné. Ze všech výše uvedených důvodů proto žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Z předložených spisů vyplynulo, že dne 29. 10. 2012 podal stěžovatel přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2012 s vykázaným nadměrným odpočtem ve výši 1.105.374 Kč. Tento nadměrný odpočet stěžovatel prokázal, což správce daně zaznamenal ve zprávě o daňové kontrole, projednané dne 20. 5. 2013 (viz protokol ze dne 20. 5. 2013, č. j. 3100180/13/2001-05402-104135). Dne 23. 5. 2013 vydal správce daně platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012, č. j. 3206945/13/2001-24903-108460, a dne 29. 5. 2013 byl stěžovateli vrácen nadměrný odpočet. Dne 27. 10. 2014 podal stěžovatel podnět na ochranu před nečinností ve věci přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, vztahujícího se k nadměrnému odpočtu za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012; v tomto podnětu odkazoval na rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34. Odvolací finanční ředitelství, jako nadřízený správce daně, stěžovateli zaslalo dne 19. 11. 2014 vyrozumění (č. j. 30313/14/5100-41452-706053), že podnět na ochranu před nečinností odložilo jako nedůvodný.

Stěžovatel se v kasační stížnosti mj. v obecné rovině dovolává nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů soudního rozhodnutí, ve vztahu k níž zdejší soud již konstantně judikuje, že zpravidla teprve poté, dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, může se zabývat dalšími námitkami (například rozsudek ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS). Z povahy souzené věci je zřejmé, že stěžovatel v kasační stížnosti podané proti usnesení o odmítnutí žaloby může namítat pouze důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení; pod tento důvod lze nicméně zahrnout i případy, kdy je takové soudní rozhodnutí nepřezkoumatelné, ať již pro nesrozumitelnost, nebo pro nedostatek důvodů. Stěžovatel námitku nepřezkoumatelnosti napadeného usnesení vznesl pouze obecně, bez bližší konkretizace, a není tedy zřejmé, z čeho konkrétně vytýkanou procesní vadu dovozuje. Nejvyšší správní soud je nicméně povinen případně zjištěnou nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského (městského) soudu zohlednit i bez toho, že by se jí stěžovatel výslovně dovolával (viz § 109 odst. 4, věta za středníkem s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že závěry městského soudu týkající se všech rozhodných skutečností byly v napadeném usnesení vysloveny srozumitelně a je zřejmé *ratio decidendi* jeho argumentace, Nejvyšší správní soud je za nepřezkoumatelné nepovažuje. Samotný fakt, že městský soud dospěl v otázce včasnosti podané žaloby k jiným závěrům než stěžovatel, pak nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí nezakládá. Ostatně stěžovatel se závěry městského soudu v kasační stížnosti věcně polemizuje, což by

v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí bylo pojmově vyloučeno. Otázka správnosti úvah městského soudu je již otázkou věcného posouzení projednávané věci.

K věci samé Nejvyšší správní soud na prvním místě uvádí, že mezi stranami není sporu o tom, že stěžovatel podal dne 29. 10. 2012 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2012 s vykázaným nadměrným odpočtem ve výši 1.105.374 Kč. Dále je nesporné, že dne 29. 5. 2013 správce daně stěžovateli vrátil nadměrný odpočet ve stejné výši, jakou vykázal v daňovém přiznání, ale nevyplatil mu úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu ani poté, co stěžovatel podal podnět proti nečinnosti. Stěžovatel se však s městským soudem neshoduje v závěru, že roční lhůta pro podání žaloby na ochranu proti nečinnosti (§ 80 odst. 1 s. ř. s.) 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.

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 § 155 odst. 5 tohoto zákona, 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“.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud například ve svém rozsudku ze dne 30. 11. 2009, č. j. 4 As 19/2009 – 103, *„[n]eurčité 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 vázající se k neurčitému právnímu pojmu je v projednávané věci splněna či nikoliv.“* Neurčitý právní pojem „bezodkladně“ nicméně nabývá konkrétní podoby až v kontextu dalších skutečností, specifických pro každý jednotlivý případ. To znamená, že správce daně sám podle svého uvážení určuje dobu, kdy rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku vydá. Z pohledu plátce daně, kterému tento úrok náleží, se nicméně jedná o okamžik neurčitý, což má za následek nejistotu v tom směru, zda je již vhodná doba k podání podnětu k přijetí opatření proti nečinnosti a následně nečinnostní žaloby, případně, zda lhůta k jejímu podání již neuplynula. Takový stav je dle Nejvyššího správního soudu v rozporu s právní jistotou daňových subjektů.

Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud při určování počátku běhu lhůty pro podání nečinnostní žaloby v případě rozhodování podle § 155 odst. 5 daňového řádu vychází z toho, že při nemožnosti jednoznačného určení délky lhůty určené neurčitým právním pojmem „bezodkladně“, je nutno řídit se druhou z možností vyplývajících

z ustanovení § 80 s. ř. s. To znamená, že lhůtu pro nečinnostní žalobu je nutno odvíjet od posledního úkonu učiněného žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem vůči žalobci (zde stěžovateli). 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 mimoprofesionálním úkonem běžet lhůta nová, což by ve svém důsledku fakticky negovalo smysl této zákonné lhůty.“.

V souladu s výše citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu lze za poslední procesní úkon v daňovém řízení považovat vyrozumění stěžovatele Odvolacím finančním ředitelstvím o vyřízení podnětu k přijetí opatření na ochranu před nečinností ze dne 19. 11. 2014, kterým byl stěžovatel vyrozuměn o odložení jeho podnětu podle § 38 odst. 4 daňového řádu. Nejde přitom 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, že ve věci úroku z vratitelného přeplatku nárokovaného stěžovatelem není dán důvod k vydání požadovaného rozhodnutí, a že tedy nadřízený správce daně podnětu stěžovatele nevyhoví. Počátek lhůty pro nečinnostní žalobu se proto odvíjí ode dne doručení tohoto vyrozumění, k němuž došlo dne 19. 11. 2014; pokud stěžovatel podal nečinnostní žalobu dne 12. 1. 2015, stalo se tak nepochybně v zákonné roční lhůtě pro její podání (§ 80 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud závěrem připomíná (s odkazem na svůj dřívější rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 - 43), že, s ohledem na § 1 odst. 2 daňového řádu, je „smyslem a účelem daňového řízení (...) 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 daňové právního 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 tímto požadavkem daňového subjektu patřičným procesním postupem vypořádal, tj. dal mu zákonem předepsaným způsobem najevo, jak na jeho tvrzený nárok nahlíží. Náhled na věc pak správce daně demonstruje buď ve formálním rozhodnutí, nebo ve faktickém úkonu, například v podobě poukázání

vratitelného přeplatku. Neučiní-li tak a zůstane-li nečinný, je daňový subjekt oprávněn domáhat se nápravy nejprve podle § 38 daňového řádu, posléze, není-li ani takto uspokojen, podle povahy tvrzeného omisivního jednání správce daně jedním ze dvou v úvahu přicházejících prostředků soudní ochrany, tj. žalobou na ochranu před nečinností správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.), případně žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu (§ 82 a násl. s. ř. s.); k podmínkám jejich použití odkazuje zdejší soud na usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98, či na svůj výše zmíněný rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 – 43.

Vzhledem tedy k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, nezbylo mu, než napadené usnesení podle ustanovení § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení. V tomto řízení bude městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), že v případě stěžovatele je nutno počátek lhůty pro podání žaloby na ochranu proti nečinnosti odvíjet od posledního úkonu, který vůči němu učinil nejbližší nadřízený správce daně (Odvolací finanční ředitelství).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. září 2015

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu