



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **MPM Invest s.r.o.**, se sídlem Rokycanova 2798, Pardubice - Zelené Předměstí, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 10. 3. 2016, č. j. 52 Af 6/2016 - 17, ve znění opravného usnesení ze dne 24. 3. 2016, č. j. 52 Af 6/2016 - 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nepřipustná podle § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odmítnuta její žaloba ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Tento zásah měl spočívat v tom, že žalovaný předeepsal nadměrné odpočty do evidence daní až ke dni vyměření daňové

povinnosti, tedy ke dni 20. 3. 2014, a nikoliv ke dnům, kdy měla být podána řádná daňová tvrzení.

[2] Krajský soud v napadeném usnesení odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které nelze prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují přímou intervenci do práv účastníka řízení, zejména nemají-li ve vztahu k němu donucovací povahu či účastníka řízení nepřiměřeně nezatěžují. Judikatura kasačního soudu obsahuje názor, že účelem žaloby proti nezákonnému zásahu není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním (daňovém) řízení, když tento postup může být předmětem přezkumu v rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, protože procesní stránka věci je neoddělitelnou součástí zákonnosti rozhodnutí. Zákonnost samotného postupu správního orgánu ve správním řízení je možné přezkoumat pouze v rámci opravných prostředků proti rozhodnutí správního orgánu ve věci samé, event. posléze v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. Jiný výklad by totiž umožňoval postupem dle § 82 s. ř. s. podrobit separátně testu zákonnosti jakýkoliv úkon správce daně i přesto, že případné námitky by stěžovatelka mohla uplatnit v žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s., kterou nepochybně je oprávněna podat proti rozhodnutím týkajících se platebních výměrů na úrok z prodlení, přičemž tyto platební výměry na úrok z prodlení jsou podle jejího tvrzení právě důsledkem tvrzeného, údajně nesprávného, postupu správce daně v souvislosti s předpisem nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty. Krajský soud dovodil, že pokud může žalobce podat žalobu proti správnímu rozhodnutí, a přesto podá žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, je taková žaloba nepřipustná podle § 85 s. ř. s.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[3] Proti usnesení krajského soudu brojí stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[4] Namítá, že usnesení krajského soudu je nepřezkoumatelné, když uvádí, že proti namítanému zásahu je možno se bránit jednak odvoláním proti platebním výměrům týkajících se nadměrných odpočtů a dále i žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, kde na jiných místech odůvodnění uvádí, že se lze odvoláním bránit proti platebním výměrům týkajících se úroku z prodlení. Nesprávný postup v rámci zápisu do evidence daní nesouvisí s platebním výměrem na daň z přidané hodnoty. Ten je pouze podkladem pro zaevidování do evidence daní, což je úkon striktně oddělený od samotného platebního výměru. Tudíž námitka nesprávného času zaevidování daně do evidence daní nemůže být předmětem odvolání proti platebnímu výměru na samotnou daň, jelikož by takové odvolání bylo odmítnuto pro absenci důvodů. Krajský soud blíže nespecifikuje, proč považuje za možné chybu nesprávného času zaevidování daně do evidence daní namítat v odvolání proti platebním výměrům týkajících se předepsání úroku z prodlení. Je přesvědčena, že odvoláním by změny v evidenci daní nebylo možno dosáhnout. V rámci výpočtu úroku z prodlení k jednotlivým daním či zdaňovacím obdobím se vychází z údajů, které jsou již obsahem evidence daní, kdy tyto údaje, zaevidované na základě jiných úkonů, pak nelze tak snadno rozporovat. Tyto údaje jsou dle § 149 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb.,

pokračování

daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), měsíčně kontrolovány. Evidence daní je jediným podkladem výkazu nedoplatků, který je exekucním titulem, proti němuž nelze podat odvolání a namítat jeho nesprávnost. Nelze řešit námitku chybného zápisu do evidence daní v rámci výpočtu úroku z prodlení daně jiného zdaňovacího období, když v rámci této činnosti je správce daně evidencí daní vázán.

[5] Z výše uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zrekapituloval dosavadní průběh řízení, uvedl účel a předmět evidence daní a uzavřel, že evidence daní je pouze evidenční činnost, při které není prostor pro přezkoumávání věcné správnosti zaznamenávaných údajů. Případné výhrady daňového subjektu k údajům evidovaným v evidenci daní je nutné řešit vždy v nalézacím řízení typicky cestou opravných prostředků. Ztotožnil se s názorem krajského soudu a navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta a byla mu přiznána náhrada nákladů řízení dle § 151 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“).

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Ze správního spisu zjistil soud následující skutečnosti podstatné pro řízení o kasační stížnosti. Platebními výměry ze dne 20. 3. 2014 byly stěžovatelce vyměřeny nadměrné odpočty snížené oproti tomu, jak byly vykázaný v řádných daňových přiznáních za daň z přidané hodnoty za období březen – květen 2011. Platebními výměry ze dne 20. 7. 2015 byla stěžovatelka vyrozuměna o úrocích z prodlení za daň z přidané hodnoty, proti nimž podala dne 6. 8. 2015 odvolání. Tomuto odvolání žalovaný částečně vyhověl. Následně podala dne 12. 11. 2015 odvolání proti rozhodnutí o částečném vyhovění předchozímu odvolání, kde namítala, že nadměrné odpočty neměly být předepsány až ke dni vyměření daňové povinnosti (20. 3. 2014), ale ke dnům, k nimž byla povinna podat řádné daňové přiznání za daná zdaňovací období (duben – červen 2011). Tím by jí nevznikly nedoplatky za daná zdaňovací období, jelikož by byly uhrazeny přeplatky na dani z přidané hodnoty za předcházející zdaňovací období. Dále si u žalovaného vyžádala výpis z evidence daní za období od ledna 2011 do podání žádosti, tedy do 3. 8. 2015. Sdělením ze dne 18. 8. 2015 jí byl poskytnut požadovaný výpis. Proti postupu žalovaného podala námitku, kterou žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne 11. 11. 2015.

[9] Soud předesílá, že dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 – 98, publ. pod č. 625/2005 Sb. NSS) v případě usnesení o odmítnutí žaloby lze podat kasační stížnost pouze z důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto

přezkoumal napadené usnesení krajského soudu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy z toho důvodu, zda rozhodnutí o odmítnutí žaloby bylo nezákonné. Nejvyšší správní soud se proto ve svém rozsudku může (a musí) zabývat toliko zákonností odmítnutí žaloby stěžovatelky, a to v rozsahu jí vznesených stížnostních námitek, případně (s ohledem na § 109 odst. 4 s. ř. s.) nad jejich rámec z úřední povinnosti i důvody pro zmatečnost řízení před soudem, jež vyústilo v rozhodnutí o odmítnutí žaloby, dále vadami tohoto soudního řízení, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o odmítnutí žaloby, a případnou nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu o odmítnutí žaloby.

[10] Dle výše uvedeného tak Nejvyšší správní soud může přezkoumat pouze to, zda krajský soud měl podanou žalobu odmítnout.

[11] Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou rozhodnutí, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitek, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[12] Krajskému soudu je nutno vytknout, že se dopustil nepřesnosti, když na straně 4 v posledním odstavci napadeného usnesení chybně uvedl *„žalobce se tak může bránit jednak odvoláním proti platebním výměrům týkajících se nadměrných odpočtů“*, když je nicméně zřejmé, že tím měl na mysli to, že se stěžovatelka může bránit odvoláním proti platebním výměrům týkajících se úroku z prodlení. Tuto chybu kasační soud nepovažoval, na rozdíl od stěžovatelky, za vadu způsobující nepřezkoumatelnost, ale pouze za chybu v psaní, když tato část není nijak podrobněji odůvodněna a zbývající obsah odůvodnění usnesení zjevně vypovídá o výše uvedených závěrech. Konkrétně pak v prvním odstavci na straně 4 správně pojednává o možnosti obrany formou odvolání proti platebnímu výměru týkajícímu se úroků z prodlení, dále ve druhém odstavci krajský soud uvádí, že *„[v]vedení daňové evidence není samoúčelné, ale je podkladem pro vydání různých druhů rozhodnutí, např. již výše zmíněného rozhodnutí – platebního výměru na úrok z prodlení.“*

[13] Podstatou projednávaného případu je, zda je přípustná zásahová žaloba proti tvrzenému nesprávnému vedení evidence daní, které mělo vzniknout nesprávným zařazením daňové povinnosti do evidence daní, na základě něhož byly vydány platební výměry k úrokům z prodlení, proti kterým bylo podáno odvolání.

[14] Dle § 82 s. ř. s. *[k]aždý, 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. Dle § 85 s. ř. s. [ž]aloba je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.*

pokračování

[15] Stěžovatelka v podané žalobě tvrdila zásah do jejích práv pouze v tom rozsahu, že v důsledku nesprávně vedené evidence daní, resp. nesprávného času zaevidování daně do evidence daní, jí byl nezákonně vypočítán úrok z prodlení platebními výměry ze dne 20. 7. 2015. Proti těmto platebním výměrům podala odvolání.

[16] Nelze souhlasit s názorem stěžovatelky, že námitka nesprávného času zaevidování daně do evidence daní nemůže být předmětem odvolání proti platebním výměrům ze dne 20. 7. 2015. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 – 72, „[p]enále není daní, proto se nevyměřuje; nabíhá ze zákona, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady, k jeho výši dospívá správce daně matematickou operací, kterou daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru (§ 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Nezjišťují se zde skutečnosti rozhodné pro určení výše původní daňové povinnosti tak, jak je tomu u daně při vyměřovacím řízení, vytýkacím řízení či daňové kontrole, neboť v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze penále vypočíst na základě již učiněného rozhodnutí o dani. Na této skutečnosti nic nemění ani povinnost správce daně při výpočtu penále zohlednit například existenci přeplatků na jiných daních, či sdělit rozsah časového období, za které penále předepisuje, včetně stanovení jeho počátku a konce, dále též odůvodnit zvolenou výši sazby penále. Tyto údaje je správce daně dle okolností povinen doplnit do výpočtového vzorce pro stanovení výsledné výše penále.“ Tento rozsudek sice pojednává o podstatě institutu penále dle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve znění ke dni 31. 12. 2006, a náležitostech, které správce daně při vydávání platebního výměru musí zohledňovat. To se novelami, které měnily § 63 zákona o správě daní a poplatků, nezměnilo (srov. uvedené ustanovení ve znění ke dni 31. 12. 2006, ke dni 1. 1. 2007 a ke dni 1. 1. 2008). Ve vztahu k daňovému řádu se jedná o totožnou právní úpravu (srov. § 63 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ve znění ke dni 1. 1. 2008 a § 252 odst. 6 daňového řádu). Stejný závěr zaujímá i odborná literatura. Dle komentáře k daňovému řádu se „jedná de facto o shodnou (doslovně převzatou) úpravu a je v tomto ohledu možné užít judikaturu, která se ke staré úpravě vztahovala s tím rozdílem, že počítání úroku z prodlení počíná nově až pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti“ (Baxa, J., Dráb, O. a kolektiv. Daňový řád: Komentář. II. díl. 1. Vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1466). Uvedený rozsudek je tedy aplikovatelný i na nynější úpravu úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu. Z citovaného rozsudku plyne, že v rámci vydání platebního výměru na penále je správce daně povinen zohlednit existenci přeplatků na jiných daních a rozsah časového období, za které penále předepisuje, včetně stanovení jeho počátku a konce. V případě rozporování těchto úvah v odvolání pak nutně také musí být podrobeny přezkoumání odvolacím orgánem. Ke stejnému závěru dospěl i kasační soud v rozsudku ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004 – 62, publ. pod č. 1182/2007 Sb. NSS, kde uvedl, že odvolací správní orgán při přezkoumávání rozhodnutí, kterým byl sdělen předpis penále dle § 63 zákona o správě daní a poplatků, přezkoumává, zda existuje rozhodnutí, kterým byla povinnost hradit (celní) dluh žalobci řádně sdělena, zda skutečně žalobce platební povinnost nesplnil ve lhůtě stanovené v tomto rozhodnutí a zda se penále počítá za každý den prodlení počínaje dnem splatnosti (cla) a konče platbou.

[17] Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší předjímat, jak nadřízený správce daně rozhodne o podaném odvolání.

[18] Soud souhlasí se stěžovatelkou, že evidence daní je jediným podkladem výkazu nedoplatků, který je exekučním titulem, proti kterému nelze podat odvolání a namítat jeho nesprávnost. Toto tvrzení je však nepodstatné, jelikož, jak již soud výše dovodil, stěžovatelka má možnost se proti jí tvrzenému chybnému zápisu do evidence daní bránit v odvolacím řízení proti vydaným platebním výměrům. Pokud by takovou možnost neměla, popř. tvrdila jiný zásah do jejích práv, proti kterému se nelze bránit jiným způsobem, nelze vyloučit, že by byla zásahová žaloba přípustná. K tomu lze dále poukázat na to, že daňový řád sice neumožňuje se bránit proti samotnému výkazu nedoplatků, ale umožňuje obranu dlužníka ve fázi nařízení daňové exekuce dle § 177 a násl. daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 9 Afs 52/2015 – 59, obdobně i *Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kolektiv*. Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 637 - 646).

[19] Jak již soud uvedl, stěžovatelka má možnost domáhat se ochrany jinými právními prostředky, proto se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry krajského soudu o nepřípustnosti podané žaloby. Kasační stížnost není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[21] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Dle rozsudku kasačního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 As 135/2015 – 79, je použití § 151 odst. 3 o. s. ř. na řízení podle s. ř. s. vyloučeno, tudíž ani žalovaný nemá právo na náhradu nákladů. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejso**u opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. srpna 2016

JUDr. Radan Malík
předseda senátu