



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Veletrhy Brno, a. s.**, se sídlem Výstaviště 405/1, Brno, zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2016, č. j. 29 A 15/2016 – 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh předchozího souvisejícího řízení

[1] Žalobkyně podáním ze dne 19. 12. 2012 požádala Finanční úřad Brno I (jehož agendu podle § 20 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, převzal ke dni 1. 1. 2013 žalovaný) o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, na který měla nárok v důsledku zrušení dříve vydaného dodatečného platebního výměru soudním rozsudkem a který jí dle jejího názoru dosud nebyl plně přiznán. Protože žalovaný neprovedl během obvyklé lhůty žádný úkon, podala

podnět na ochranu proti nečinnosti k Odvolacímu finančnímu ředitelství, který jej dne 5. 4. 2013 odložil. V mezidobí totiž žalovaný posoudil žádost žalobkyně ze dne 19. 12. 2012 dle jejího obsahu jako námitky podle § 159 daňového řádu proti postupu při přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně a řízení o nich zastavil rozhodnutím ze dne 19. 3. 2013, neboť šlo dle jeho názoru o zjevně právně nepřipustné jednání z důvodu opožděnosti. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 2. 10. 2013 a následnou žalobu proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zamítl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem sp. zn. 29 Af 89/2013.

[2] Nejvyšší správní soud poté ke kasační stížnosti žalobkyně zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak i obě správní rozhodnutí, a to rozsudkem ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 – 43 (dostupným stejně jako ostatní zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že správce daně při postupu podle § 254 daňového řádu (tj. při uplatnění institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně) nevydává rozhodnutí ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť daňový řád pro jeho postup nestanoví žádné formalizované správní řízení, které by mělo být zakončeno formalizovaným aktem; jedná se o postup faktický. „Zprocesnění“ postupu správce daně se nicméně lze domoci námitkami podle § 254 odst. 5 daňového řádu, na jejichž základě je správce daně povinen vydat rozhodnutí, proti němuž se lze bránit odvoláním a následně žalobou ve správním soudnictví. Správní orgány neměly dle Nejvyššího správního soudu posoudit žádost žalobkyně jako opožděné podání námitek a upřednostnit tím formalistický výklad práva před samotným účelem daňového řízení. Ve věci totiž bylo podstatné, že žalovaný jakožto správce daně byl povinen stanovit úrok z neoprávněného jednání *ex officio* ve správné výši, a tak správní orgány neměly z ryze formálních procesních důvodů odmítnout zabývat se žádostí žalobkyně, ale měly ji posoudit jako podnět k tomu, k čemu byly z úřední povinnosti povinny.

[3] Pokud se žalobkyně domnívala, že jí žalovaný nepřiznal úrok z neoprávněného jednání v plné výši, uplatnila dle mínění Nejvyššího správního soudu správně podnět na ochranu proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu. Samotné úkony správce daně učiněné v souvislosti s případným doplacením zbylé části úroků jsou neformální a nepředstavují rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., a tudíž se proti nim lze bránit – stejně jako proti případné nečinnosti – pouze žalobou proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s.

II. Shrnutí skutkového stavu věci v době vydání napadeného usnesení

[4] Po vydání citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 234/2014 – 43 podala žalobkyně dne 29. 7. 2015 žádost o informaci o stavu řízení společně s podnětem na ochranu proti nečinnosti ve věci předsedání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Na to Odvolací finanční ředitelství reagovalo vyrozuměním ze dne 21. 8. 2015, v němž uvedlo, že správce daně (žalovaný) celou věc vzhledem k její složitosti analyzuje. Odvolací finanční ředitelství zastávalo názor, že žalovaný není nečinný, neboť od doručení rozsudku Nejvyššího správního soudu uplynulo 42 dní, což s ohledem na složitost případu

pokračování

není doba nepřiměřená. Podnět na ochranu proti nečinnosti proto Odvolací finanční ředitelství odložilo.

[5] Dne 30. 9. 2015 vydal žalovaný sdělení č. j. 3547736/15/3001-51522-711830 ve věci přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, v němž uvedl, že celková částka úroku, na niž měla žalobkyně nárok, činila 20 214 216 Kč. Z toho již bylo žalobkyni uhrazeno 12 695 500 Kč, a tak jí zbývá vyplatit 7 518 716 Kč.

[6] Proti postupu žalovaného, který předepsal žalobkyni podle jejího názoru úrok ve výši nižší než zákonné, brojila žalobkyně podnětem proti nečinnosti ze dne 30. 10. 2015, podaným se záměrem následovat závazný právní názor Nejvyššího správního soudu. Následně Odvolací finanční ředitelství vydalo dne 25. 11. 2015 vyrozumění č. j. 40745/15/5100-41452-706053 o odložení podnětu na ochranu proti nečinnosti, neboť dospělo k závěru o neaplikovatelnosti tohoto institutu, když žalobkyně nebrojila proti neprovedení úkonu žalovaným, nýbrž vyjadřovala nesouhlas s výší úroku, resp. se způsobem jeho výpočtu. Žalovaný nebyl dle Odvolacího finančního ředitelství ve věci nečinný.

[7] Proti tomuto vyrozumění podala žalobkyně odvolání ze dne 2. 1. 2016, v němž Odvolacímu finančnímu ředitelství mimo jiné vytkla, že jednalo v přímém rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a že podnět žalobkyně ze dne 30. 10. 2015 neposoudilo podle jeho obsahu, a tedy nedospělo k odpovídajícímu procesnímu vyústění. Odvolací finanční ředitelství poté posoudilo podnět žalobkyně ze dne 30. 10. 2015 jako námitku proti postupu správce daně podle § 159 daňového řádu a odvolání ze dne 2. 1. 2016 jako její doplnění, a postoupilo obě podání žalovanému. Ten námitku zamítl rozhodnutím ze dne 11. 2. 2016, č. j. 545777/16/3001-51522-711830. Proti rozhodnutí o námitce podala žalobkyně dne 14. 3. 2016 odvolání.

III. Obsah žaloby a napadeného usnesení

[8] Žalobou ze dne 4. 2. 2016 podanou ke krajskému soudu se žalobkyně domáhala ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, který spatřovala v tom, že jí žalovaný odmítá přiznat celou zákonem stanovenou výši úroku z neoprávněného jednání správce daně. Shrnutí relevantního průběhu správního řízení žalobkyně ukončila konstatováním o vydání vyrozumění ze dne 25. 11. 2015. Měla za to, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, podle něhož je prostředkem obrany v případě nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v plné výši (tj. v případě přiznání úroku v částce nižší než zákonné) podnět na ochranu proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu a poté případně žaloba na ochranu před nezákonným zásahem. Dále žalobkyně brojila proti způsobu výpočtu úroku. Navrhla, aby krajský soud rozhodl, že postup žalovaného, který nepředepsal celou zákonem stanovenou výši úroku z neoprávněného jednání správce daně, je nezákonným zásahem, a aby žalovanému přikázal předepsat zbývající část tohoto úroku vypočteného dle daňového řádu.

[9] Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným usnesením (označovaným v tomto rozsudku jako „napadené usnesení“) odmítl pro nesplnění podmínek řízení. Vyšel

přítom zejména z právních názorů vyslovených v rozsudcích Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 234/2014 - 43 a č. j. 7 As 254/2014 - 48. Žalovaný již dle mínění krajského soudu meritorně posoudil žádost žalobkyně o předepsání zbylé části úroku, o čemž žalobkyni informoval sdělením ze dne 30. 9. 2015. Pokud s tímto věcným posouzením žalobkyně nesouhlasila, mohla se domoci „zprocesnění“ postupu žalovaného podáním námitky dle § 254 odst. 5 daňového řádu a proti rozhodnutí o námitce podat odvolání. Rozhodnutí odvolacího orgánu by pak podléhalo soudnímu přezkumu dle § 65 a násl. s. ř. s.

[10] Krajský soud dále zdůraznil subsidiární povahu zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Smysl použití zásahové žaloby měl v posuzovaném případě spočívat v tom, že tento typ žaloby byl prostředkem ochrany před nečinností žalovaného při předepsání úroku, neboť o nároku na úrok se dle § 254 daňového řádu v první fázi nevydává rozhodnutí. Smyslem rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 234/2014 - 43 dle krajského soudu zajisté nebylo zavedení dvojkolejnosti při poskytování soudní ochrany daňovým subjektům ani popření subsidiarity. Podání žalobkyně z 30. 10. 2015 a 2. 1. 2016 byla žalovaným správně věcně posouzena jako námitka proti sdělení ze dne 30. 9. 2015. Žalovaný o této námitce již rozhodl a o odvolání rozhodne Odvolací finanční ředitelství. Proti jeho rozhodnutí bude žalobkyně moci brojit žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Protože krajský soud shledal zásahovou žalobu nepřipustnou, odmítl ji podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Mimoto krajský soud podotkl, že i kdyby jeho shora uvedená argumentace nebyla správná, musel by žalobu odmítnout pro nepřipustnost dle § 85 s. ř. s. z důvodu nevyčerpání jiných prostředků ochrany, neboť o odvolání proti rozhodnutí o námitce dosud nebylo rozhodnuto.

IV. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému usnesení kasační stížnost, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s., tedy namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí žaloby.

[12] V prvé řadě krajskému soudu vytýká, že namísto toho, aby věcně posoudil žalobní body, zaujal stanovisko, že kroky stěžovatelky učiněné v intencích odst. 17 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 234/2014 - 43 byly nesprávné. Stěžovatelka zdůrazňuje, že Nejvyšší správní soud ve zmiňované pasáži svého rozsudku vyslovil, že proti úkonům správce daně učiněným v souvislosti s případným doplacením zbylé části úroku lze (stejně jako proti případné nečinnosti) brojit pouze žalobou proti nezákonnému zásahu. Stěžovatelka je přesvědčena o tom, že tento právní názor byl vysloven jak pro případ, že by o žádosti o předepsání zbylé části úroku nebylo rozhodnuto vůbec, tak i pro situaci, že by o žádosti bylo rozhodnuto částečně. Tímto právním názorem se stěžovatelka plně řídila, neboť nejprve podala proti sdělení žalovaného podnět na ochranu proti nečinnosti a proti následnému vyrozumění podala zásahovou žalobu. Argumentaci krajského soudu tak má stěžovatelka za rozpornou se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Nadto stěžovatelka podotýká, že správné určení žalobního typu je mnohdy složitou právní otázkou, a proto by skutečnost, že se rozhodující senát přikloní k jinému než žalobcem zvolenému žalobnímu typu, neměla být důvodem pro

pokračování

odmítnutí žaloby, neboť to by vedlo k *denegatio iustitiae*. Z opatrnosti uvádí stěžovatelka ve své kasační stížnosti také námitky směřující do věci samé.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrvává na názorech, které uvedl ve vyjádření k žalobě, a ztotožňuje se s výrokem i obsahem odůvodnění napadeného usnesení. Na rozdíl od stěžovatelky se domnívá, že krajský soud závazný právní názor Nejvyššího správního soudu respektoval. Závěr krajského soudu, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství proti rozhodnutí o námitce podle § 254 odst. 5 daňového řádu podléhá soudnímu přezkumu dle § 65 a násl. s. ř. s., má žalovaný za správný a pro úplnost konstatuje, že takové žalobou napadnutelné rozhodnutí již bylo dne 14. 9. 2016 vydáno. Důvodností stížních výtek o meritu sporu se dle žalovaného nelze nyní zabývat.

V. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadené usnesení vzešlo (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[15] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[16] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka brojí proti usnesení, jímž byla odmítnuta její žaloba, přichází v úvahu pouze kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Ten může obecně spočívat i v nesprávném posouzení právní otázky soudem, například aplikuje-li soud výjimku z přezkumu, která na věc nedopadá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2016, č. j. 6 As 2/2015 – 128). Pod tento stížní důvod lze podřadit ty kasační výtky, jimiž stěžovatelka brojí proti tomu, že krajský soud její žalobu odmítl pro nesplnění procesních podmínek namísto toho, aby ji věcně posoudil. Pokud jde o námitky týkající se věci samé (nesoulad postupu žalovaného se zavedenou správní praxí a nesprávné stanovení úroku z neoprávněného jednání správce daně), těmi se Nejvyšší správní soud zabývat nemůže, neboť se mýlí s rozhodovacími důvody krajského soudu.

[17] Pro posouzení důvodnosti stěžovatelčiny kasační stížnosti je podstatný závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku č. j. 2 Afs 234/2014 – 43. V něm zdejší soud nadto, že naznal, že žalovaný i Odvolací finanční ředitelství pochybili, když se z ryze formálních důvodů odmítli zabývat žádostí stěžovatelky o předsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně a neposoudili ji jako podnět k provedení toho, k čemu byli *ex officio* povinni, poznamenal, že „[p]okud se stěžovatelka domnívala, že správce daně nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně v plné výši, správně uplatnila podnět na ochranu proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu; úkony správce daně

učiněné v souvislosti s případným doplacením zbylé části tohoto úroku jsou však neformální (faktické) a nepředstavují rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. (...). Proti takovým úkonům (stejně jako proti případné nečinnosti) správce daně lze tedy brojít pouze žalobou proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s.“.

[18] Citovanou pasáž rozsudku č. j. 2 Afs 234/2014 – 43, z níž stěžovatelka dovozuje správnost svého postupu v této věci a s tím související nezákonnost napadeného usnesení, je třeba vykládat v kontextu relevantních skutkových okolností. Podstatným je zejména to, že stěžovatelka požádala dne 19. 12. 2012 o předsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně a následně po uplynutí určité doby, během níž neobdržela žádnou reakci na svou žádost, podala dne 7. 3. 2013 podnět na ochranu proti nečinnosti. Poté bylo dne 19. 3. 2013 vydáno rozhodnutí o zastavení řízení pro zjevnou právní nepřípustnost žádosti ze dne 19. 12. 2012. Stěžovatelka proti postupu správních orgánů brojila ve správním soudnictví, a to dvěma různými procesními cestami. Za prvé žalobou na ochranu proti nečinnosti, která navazovala na podnět na ochranu proti nečinnosti ze dne 7. 3. 2013; o kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ve věci žaloby na ochranu proti nečinnosti rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 7 As 254/2014 – 48. Za druhé žalobou proti rozhodnutí o odvolání ve věci zastavení řízení pro zjevnou právní nepřípustnost žádosti; o kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu rozhodl Nejvyšší správní soud shora citovaným rozsudkem č. j. 2 Afs 234/2014 – 43.

[19] Vyslovil-li Nejvyšší správní soud v předcházející věci sp. zn. 2 Afs 234/2014, že správnou reakcí stěžovatelky v situaci, kdy se domnívala, že jí správce daně nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně v plné výši, bylo podání podnětu na ochranu proti nečinnosti, nemínil tím to, že podnět na ochranu proti nečinnosti je univerzálním procesním institutem vhodným jak pro případ, kdy správce daně neučinil žádný úkon směřující k doplacení zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně, tak i pro případ, kdy správce daně takový úkon učinil, avšak zbývající část úroku určil dle názoru daňového subjektu nesprávně. Při úvahách o uplatnitelnosti podnětu na ochranu proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu nelze zapomínat na jeho účel, kterým je upozornit nadřízený orgán na to, že správce daně nepostupuje ve věci bez zbytečných průtahů a neprovádí úkon či nevydává rozhodnutí, ačkoliv je k tomu povinen. Ve věci sp. zn. 2 Afs 234/2014 bylo podání podnětu na ochranu proti nečinnosti zcela namístě, neboť se stěžovatelka domnívala, že správce daně jí nepřiznal úrok v plné výši, a ačkoliv jej na to upozornila, správce daně na stěžovatelčino podání (ze dne 19. 12. 2012) v přiměřené době nikterak nereagoval, a tedy byl nečinný. Pokud by stěžovatelka neobdržela ani po podání podnětu na ochranu proti nečinnosti žádnou reakci, mohla by se v dané situaci bránit proti nečinnosti zásahovou žalobou (nikoliv žalobou na ochranu proti nečinnosti, neboť rozsah ochrany podle soudního řádu správního není identický s ochranou před nečinností poskytovanou daňovým řádem; skrze soudní ochranu se lze dovolávat pouze vydání rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. nebo osvědčení, přičemž v daném případě správce daně neměl povinnost takové rozhodnutí vydat – proto také stěžovatelka nebyla úspěšná se svou kasační stížností ve věci sp. zn. 7 As 254/2014). Zásahovou žalobou by stěžovatelka mohla taktéž důvodně brojít proti postupu správních orgánů například tehdy, pokud by jí v reakci na podnět na ochranu proti nečinnosti sdělily, že ve věci úroku z neoprávněného

pokračování

jednání správce daně nebudou žádný úkon činit, neboť o něm již bylo v minulosti plně rozhodnuto.

[20] Situace, jaká nastala v právě souzené věci, se však liší od té, jaká zde byla ve věci sp. zn. 2 Afs 234/2014. Žalovaný totiž v návaznosti na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu vydal sdělení ze dne 30. 9. 2015, kterým v intencích závazného právního názoru zdejšího soudu reagoval na stěžovatelčino podání ze dne 19. 12. 2012 a provedl to, k čemu byl *ex officio* povinen, i kdyby stěžovatelka takové podání neučinila, tedy stanovil úrok z neoprávněného jednání správce daně. Domnívala-li se stěžovatelka, že proti sdělení žalovaného ze dne 30. 9. 2015 se bylo možno důvodně bránit podnětem na ochranu proti nečinnosti, nelze jí přisvědčit. Takový podnět by nemohl být úspěšný, neboť správce daně již učinil úkon ve věci úroku a současně dal najevo, jak nazíral na stěžovatelkou tvrzený nárok na doplacení úroku. Tím se právě posuzovaná věc zjevně odlišuje od předcházející věci, kde žalovaný žádný úkon neprovedl.

[21] Prostředkem obrany, který daňový řád proti případné nezákonnosti sdělení žalovaného ze dne 30. 9. 2015 nabízel, byla námitka dle § 159 ve spojení s § 254 odst. 5. O ní se vydává rozhodnutí, které lze napadnout odvoláním, a proti rozhodnutí o odvolání je možné podat žalobu ke správnímu soudu podle § 65 a násl. s. ř. s. (srov. již citované rozsudky č. j. 7 As 254/2014 – 48 a 2 Afs 234/2014 – 43). Stěžovatelka tento prostředek obrany využila, třebaže jej nesprávně nazvala podnětem na ochranu proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu. Z obsahu jejího nesprávně označeného podání ze dne 30. 10. 2015 je zjevné, že ve skutečnosti nebrojila proti nečinnosti žalovaného, ale proti tomu, že jí byl úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznán v nižší částce, než jaká odpovídala zákonu. Postup Odvolacího finančního ředitelství, který stěžovatelčino podání nejprve vyrozuměním ze dne 25. 11. 2015 odložil s tím, že podnět na ochranu proti nečinnosti nelze aplikovat, byl nesprávný, neboť stěžovatelčino podání mělo být posouzeno dle jeho obsahu jako námitka a o té mělo být věcně rozhodnuto. Odvolací finanční ředitelství však tento svůj vadný postup zhojilo tím, když později podání stěžovatelky ze dne 30. 10. 2015 posoudilo jako námitku a společně s doplňujícím podáním ze dne 2. 1. 2016 (označeným jako odvolání) jej postoupilo žalovanému k rozhodnutí. Podáním námitky došlo ke „zprocesnění“ postupu žalovaného, neboť stěžovatelka dosáhla vydání rozhodnutí o námitce dne 11. 2. 2016, č. j. 545777/16/3001-51522-711830. Proti rozhodnutí o námitce brojila stěžovatelka odvoláním, o kterém Odvolací finanční ředitelství vydalo dne 14. 9. 2016 rozhodnutí č. j. 40259/16/2100-41453-711335. Naposledy zmiňované rozhodnutí je napadnutelné žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s.

[22] Stěžovatelce tedy nelze přisvědčit v tom, že proti sdělení ze dne 30. 9. 2015 podala podnět na ochranu proti nečinnosti, jelikož ve skutečnosti (podle obsahu) bylo její podání námitkou podle § 159 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu. Postup správních orgánů, které stěžovatelčino podání posoudily dle jeho obsahu a rozhodovaly o něm jako o námitce, byl správný (třebaže lze správním orgánům vytknout, že takové posouzení neprovedly ihned, ale až v návaznosti na stěžovatelčinu argumentaci v „odvolání“ ze dne 2. 1. 2016) a stěžovatelce se v důsledku takového postupu otevřela cesta k podání žaloby dle § 65 a násl. s. ř. s., na základě které (bude-li včas podána a budou-li splněny i ostatní podmínky řízení) lze konečně posoudit důvodnost stěžovatelčiny argumentace směřující

do merita věci a přezkoumat zákonnost postupu správních orgánů při stanovení výše úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[23] Vzhledem k tomu, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s. je subsidiárním prostředkem ochrany ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 As 86/2010 – 76, publ. pod č. 2725/2013 Sb. NSS, nebo také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 – 42, publ. pod č. 720/2005 Sb. NSS), nebyl postup krajského soudu, který stěžovatelčinu žalobu napadeným usnesením odmítl pro nepřipustnost podle § 85 ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nezákonný.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[24] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[25] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné činnosti vznikly. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tedy nebyla žalovanému přiznána.

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

V Brně dne 19. října 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu