



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudce JUDr. Ivo Pospíšila a soudkyně Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce **P. K.**, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13 - Stodůlky, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň - Jižní Předměstí, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 1. 2019, čj. 30 Af 45/2018-51,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 1. 2019, čj. 30 Af 45/2018-51, **se zrušuje** a věc **se** tomuto soudu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a její posouzení krajským soudem

[1] Včas podanou kasační stížností žalobce napadl v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Plzni, jímž byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Tento zásah žalobce spatřoval v tom, že žalovaný nezaevidoval na osobní daňový účet žalobce úrok podle § 254 odst. 1 v sazbě podle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, z částek neoprávněně vymožených na úhradu zajišťovacích příkazů ze dne 19. 7. 2016, čj. 1398615/16/2301-52521-404947, čj. 1398685/16/2301-52521-404947, čj. 1398725/16/2301-52521-404947, čj. 1398773/16/2301-52521-404947, čj. 1398852/16/2301-52521-404947, čj. 1397749/16/2301-52521-404947, čj. 1397877/16/2301-52521-404947, čj. 1398096/16/2301-52521-404947, čj. 1398204/16/2301-52521-404947, čj. 1398265/16/2301-52521-404947, čj. 1398345/16/2301-52521-404947, čj. 1398396/16/2301-52521-404947, čj. 1398461/16/2301-52521-404947, čj. 1398500/16/2301-52521-404947, čj. 1398547/16/2301-52521-404947, čj. 1398954/16/2301-52521-404947, a to za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení ode dne 19. 7. 2016 do dne 28. 3. 2018, sníženou

o částku úroku přiznaného rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 4. 2018, čj. 820151/18/2301-52521-401357.

[2] Podle žalobce byly zajišťovací příkazy zrušeny rozhodnutími Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 6. 2018, čj. 30109/18/5100-41458-711233 a čj. 30114/18/5100-41458-711233. Žalovaný byl tak povinen předepsat úrok podle § 254 daňového řádu na jeho osobní daňový účet, ale neučinil tak. Žalobce proto před podáním žaloby neúspěšně brojil proti této nečinnosti žalovaného podnětem podle § 38 daňového řádu, který Odvolací finanční ředitelství odložilo a vyrozumělo o tom žalobce přípisem ze dne 21. 8. 2018, čj. 37211/18/5100-41458-711233.

[3] Žalobce nebyl úspěšný ani se zásahovou žalobou, kterou se domáhal uložení této povinnosti žalovanému, neboť podle krajského soudu v daném případě takovou ochranu žalobci poskytnout nelze. O případném úroku za uvedené období musí totiž být rozhodnuto správcem daně. Pokud takové rozhodnutí vydáno nebylo, může žalobce (domnívá-li se, že vydáno být mělo) postupovat podle § 79 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) při ochraně proti nečinnosti správního orgánu. Bylo-li správcem daně rozhodnuto, je žalobci k dispozici žaloba proti rozhodnutí příslušného správce daně podle § 65 a násl. s. ř. s. Prostor pro žalobu podle § 82 s. ř. s. si lze představit jen tam, kde rozhodnutí o úroku vydáno bylo a správce daně takový úrok přesto nepředepsal na osobní daňový účet daňového subjektu. To však nebyl případ souzené věci.

[4] Krajský soud při své úvaze vycházel především z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 188/2017-26. Podle něj nezákonným zásahem (§ 82 s. ř. s.) nemůže být nevyplacení přesně vyčíslené částky, není-li doposud pravomocně rozhodnuto, že tato částka má být předepsána na osobní daňový účet jako úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 a 4 daňového řádu). Ostatně, i znění § 254 odst. 3 daňového řádu hovoří podle krajského soudu o povinnosti předepsat úrok „přiznaný podle tohoto ustanovení“. Při obsahu slovního spojení „přiznat úrok“ lze dovodit zákonodárcův požadavek na aktivitu správce daně v podobě vydání rozhodnutí o takovém úroku. O předmětném úroku proto musí správce daně rozhodnout.

[5] Krajský soud zjistil, že Finanční úřad pro Plzeňský kraj v žalobcově věci vydal rozhodnutí ze dne 16. 4. 2018, čj. 820151/18/2301-52521-401357, které bylo následně potvrzeno rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 11. 2018, čj. 49951/18/5100-41458-711233. Jím byl žalobci přiznan úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 346.565 Kč. Předmětem zásahové žaloby vedené před krajským soudem však bylo období, „nepokryté“ nejen tímto, ale ani žádným jiným rozhodnutím.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (stěžovatel) rozsudek krajského soudu hodnotil jako nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky o povinnosti daňových orgánů vydat rozhodnutí o úroku podle § 254 daňového řádu. Kasační stížností se proto domáhal jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatel hodnotil, že úrok podle § 254 daňového řádu vzniká již ze zákona. Není konstituován rozhodnutím daňového orgánu a na osobním daňovém účtu se jen eviduje. Některé daňové orgány sice vydávají rozhodnutí i o tomto úroku, ale právní nárok na takový postup není. Proto se jej také nelze domáhat žalobou podle § 79 a násl. s. ř. s., jak se mylně domníval krajský soud. Stěžovatel přitom odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, čj. 7 As 254/2014-51. Podle něj *„právní úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně podle daňového řádu nepožaduje, aby správce daně vydal o žádosti o přiznání úroku rozhodnutí. Postačuje, aby vyřídil žádost daňového subjektu například sdělením ... Podle § 254 odst. 5 daňového řádu platí, že proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 může daňový subjekt uplatnit námitku. O námitce musí správce daně rozhodnout, proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání ... Možnost, že by proti sdělení vysvětlujícímu postup správce daně dle § 254 daňového řádu bylo možné brojit odvoláním i námitkami (a následně odvoláním proti rozhodnutí o námitkách), se nejeví jako logická ani vhodná.“* Tento názor podle stěžovatele převzala i pozdější judikatura, např. rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 24/2014-43. Odkaz krajského soudu na rozsudek čj. 10 Afs 188/2017-43 považoval stěžovatel za nedůvodný, neboť obsah právní věty se míjí s obsahem rozsudku, podle něžž bylo jádrem sporu vyplacení rozhodnutím přiznaného úroku. I kdyby však právní věta byla závazná, nemůže jako *exces* obstát.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti hodnotil závěr krajského soudu jako správný a navrhoval zamítnutí kasační stížnosti. Odkázal přitom na své vyjádření k žalobě a poukázal na to, že před krajským soudem nyní probíhá řízení o žalobě, kterou žalobce napadl výše zmíněné rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 11. 2018, čj. 49951/18/5100-41458-711233, v němž je řešena související právní otázka.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je přípustná ve smyslu § 102 s. ř. s. Poté soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Stížnostní důvod pramenil z § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a týkal se výhradně posouzení správnosti právní otázky, zda se lze zásahovou žalobou domáhat ochrany před neformálním odmítnutím správce daně předepsat na osobní daňový účet žalobce úrok přiznaný podle § 254 daňového řádu, přestože mu to odst. 3 téhož ustanovení ukládá.

[12] Odpověď na tuto otázku lze nalézt ve všech výše citovaných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu. Z rozsudku ze dne 5. 2. 2015, čj. 7 As 254/2014-48, je zřejmé, že přiznáním úroku je třeba rozumět vznik práva přímo ze zákona bez vazby na rozhodnutí správce daně. Nejvyšší správní soud v této odkazované věci posuzoval situaci, kdy krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky, již se domáhala ochrany proti nečinnosti žalovaného odvolacího orgánu. Ta měla spočívat v tom, že po zrušení dodatečného platebního výměru nevydal rozhodnutí o přiznání úroku z neoprávněného

jednání správce daně podle § 101 odst. 1 a § 254 odst. 3 daňového řádu. Podle krajského soudu nebyl správce daně povinen takové rozhodnutí vydat. Toto hodnocení bylo potvrzeno i Nejvyšším správním soudem, který zde navázal na závěry vyjádřené již v rozsudku ze dne 31. 10. 2013, čj. 8 Afs 15/2013-54. Podle Nejvyššího správního soudu mohl být postup správce daně podroben námitkám, které pak bylo možné přezkoumat ve formálním správním řízení.

[13] Právě s ohledem na vyslovenou možnost námitkového řízení je nutné vycházet také ze závěrů rozsudku ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS. Zde Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy správce daně pro opožděnost s odkazem na § 159 daňového řádu zastavil řízení o námitkách stejné stěžovatelky (jako v řízení 7 As 254/2014), za které považoval její žádost o předepsání části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Odvolání proti rozhodnutí správce daně bylo žalovaným zamítnuto a rozhodnutí žalovaného bylo předmětem soudního přezkumu před krajským soudem. Ten žalobu zamítl s argumentací, že pokud daňový subjekt nesouhlasí s výší přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně, musí se včas bránit postupem dle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu. K tomu dodal, že další možnost nápravy nesprávného postupu správce daně si lze teoreticky představit již jen v rovině nenárokové. Přestože tedy žalovaný řízení o námitkách nesprávně zastavil, namísto jejich zamítnutí, nebylo možné žalobě podle krajského soudu v odkazované věci vyhovět.

[14] S tímto závěrem se však neztotožnil Nejvyšší správní soud, který uvedl, 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).*“ Nejvyšší správní soud proto označil postup žalovaného jako chybný, když se odmítl zabývat žádostí stěžovatelky z ryze formálních procesních důvodů a neposoudil ji jako podnět k provedení toho, k čemu byl *ex offio* povinen. „*Pokud se stěžovatelka domnívala, že správce daně nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně v plné výši, správně uplatnila podnět na ochranu před nečinností 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 brojit pouze žalobou proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s.*“ Rozsudek čj. 2 Afs 234/2014-43 tedy nejenže přebírá závěr o tom, že rozhodnutí správce daně o výši úroku není nutným předpokladem pro vznik práva, ale navíc vysvětluje, že nezbytné není ani úspěšné námitkové řízení podle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu.

[15] Ke stejnému závěru později dospěl i rozšířený senát, který v usnesení ze dne 19. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS (*ANAFRA*), shledal, že námitka podaná podle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutno před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpat. Řádný opravný prostředek je prostředkem nápravy nepravomocných rozhodnutí správního orgánu, a je plně v rukou účastníka řízení (v tom spočívá jeho vlastnost opravného, a nikoli dozorčího prostředku). Pojem „řádného opravného prostředku v

řízení před správním orgánem“ ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., připouští-li jej „zvláštní zákon“, musí být u řízení podle daňového řádu vykládán v logice zvolené daňovým řádem. Právě on totiž je oním „zvláštním zákonem“. Výčet v § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu je výčtem taxativním; námitky podle § 159 daňového řádu do něho zjevně nespádají. Rozšířený senát v citovaném usnesení konkrétně uvedl: *„Řádným opravným prostředkem proti exekučnímu příkazu by námitky podle § 159 daňového řádu byly, pokud by bylo možno dovodit, že obecná úprava opravných prostředků, zakotvená v části druhé, hlavě VII daňového řádu, je pro oblast placení daní, tedy pro část třetí, hlavu V daňového řádu, nahrazena speciální úpravou, na niž taxativní výčet v § 108 odst. 1. písm. a) daňového řádu nedopadá a jež zná i jiný řádný opravný prostředek, než jaký je uveden v tomto výčtu. Tak to však není. Podání námitek podle § 159 daňového řádu nevede k odložení právní moci exekučního příkazu; v tomto smyslu je tedy nelze za řádný opravný prostředek považovat.“*

[16] V rozporu s těmito závěry není ani krajským soudem uváděný rozsudek ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 188/2017-26. V této odkazované věci byla totiž soudy posuzována zásahová žaloba, napadající nevyplacení konkrétní výše úroku jako přeplatku ve smyslu § 254 odst. 4 daňového řádu, již připsaného na osobní daňový účet na základě předchozího řízení o nezákonném zásahu. Právě ono předchozí řízení věcně řešilo obdobnou otázku, jako v tomto řízení, a to vznik práva na tento úrok (pro souvislost viz rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2017, čj. 1 Afs 265/2016-33). Byť lze souhlasit s krajským soudem v tom, že právní věta rozsudku čj. 10 Afs 188/2017-26, publikovaná na webových stránkách Nejvyššího správního soudu, může vyvolat dojem o správnosti jím přijatého výkladu, je při případném rozporu podstatný vždy obsah celého odůvodnění rozhodnutí. Z něj je zřejmé, že odkaz na předchozí rozhodnutí o konkrétní výši úroku přímo vychází z řešené procesní situace, kdy již takové rozhodnutí vydáno bylo a byť bylo avizováno jeho zrušení, bylo z postupu správce daně zřejmé očekávání vydání rozhodnutí nového. Ačkoli by úkon správce daně o výši úroku podle § 254 odst. 1 či odst. 2 daňového řádu, resp. o předepsání úroku podle odst. 3 téhož ustanovení, byl případně formálně označen jako rozhodnutí, má tato skutečnost pro daňový subjekt jen deklaratorní význam, stejně jako pouhé sdělení.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Jestliže tedy krajský soud spojoval vznik práva žalobce na úrok podle § 254 daňového řádu s rozhodnutím správce daně, a proto se odmítl věcně zabývat důvody pro poskytnutí ochrany žalobci před nezákonným zásahem žalovaného, nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *a contrario*.

[18] Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. V dalším řízení bude krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu o procesních podmínkách subsidiarity zásahové žaloby a v novém rozhodnutí podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu