



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s. r. o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupena Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 17, 19, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2020, č. j. 55 Af 19/2018 - 18,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobkyně podala dne 8. 6. 2018 u Krajského soudu v Praze (dále též „krajský soud“) žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu (dále též „zásahová žaloba“), kterou se domáhala, aby žalovaný zaevidoval na její osobní daňový účet část daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za říjen 2012 a související úrok z neoprávněného jednání správce daně, a to do 14 dnů od právní moci rozsudku. V žalobě uvedla, že před podáním žaloby nevyčerpala žádné prostředky obrany v daňovém řízení, neboť se řídila právním názorem vysloveným v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42.

II.

[2] Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným usnesením odmítl. Zdůraznil, že žaloba

na ochranu před nezákonným zásahem má subsidiární charakter, přičemž tato subsidiarita má dvojí charakter. Jednak se žalobce může domáhat ochrany u soudu teprve poté, co před správními orgány marně vyčerpá jemu dostupné prostředky nápravy situace, pro niž žádá poskytnout soudní ochranu, druhak mají před zásahovou žalobou přednost ostatní žalobní typy.

[3] V posuzovaném případě žalobkyně dle krajského soudu před podáním žaloby nevyčerpala prostředky ochrany svých práv dostupné před správními orgány dle daňového řádu. Domáhala-li se zaevidování části nadměrného odpočtu na DPH na její osobní daňový účet, pak měla možnost podat proti postupu (nečinnosti) žalovaného námitku podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), případně podnět podle § 38 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Z hlediska posuzování přípustnosti zásahové žaloby je nerozhodné, že námitka není pro účely řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu řádným opravným prostředkem ve vztahu k exekučnímu příkazu. Ustanovení § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“) neomezuje povinnost vyčerpat před podáním zásahové žaloby dostupné prostředky nápravy na řádné opravné prostředky, nýbrž užívá širší pojem „právní prostředky, jimiž se lze domáhat ochrany nebo nápravy“. Současně se námitka podle § 159 daňového řádu významně liší od stížnosti podle § 261 téhož zákona. Jde o nárokový procesní prostředek, jehož prostřednictvím lze zjednat nápravu ve věci úkonů správce daně při placení daní. Pokud jde o úrok z neoprávněného jednání správce daně, pak se žalobkyně měla bránit proti jeho nezaevidování v souladu s § 254 odst. 5 daňového řádu námitkou, která je nástrojem „zprocesnění“ zásahu žalovaného. Proti rozhodnutí o námitce lze podat odvolání a rozhodnutí o odvolání napadnout žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.

[4] Žalobkyně současně zvolila k ochraně svých práv nesprávný žalobní typ. Krajský soud poukázal na to, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu je evidence daní způsobilá přímo zasáhnout do práv daňového subjektu. Pokud je tedy pochybení při evidenci daní přezkoumáno na základě námítky, potom rozhodnutí o námitce, které závazně určuje, zda stav evidence daní odpovídá skutečnosti, popř. zjednává nápravu vadného stavu, přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu. Jedná se tudíž o rozhodnutí dle § 65 odst. 1 s. ř. s. V tomto směru se krajský soud vymezil proti závěru Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019 - 32, že ochrany proti zásahu do subjektivních veřejných práv daňového subjektu způsobeného pochybením v evidenci daní se lze domáhat pouze zásahovou žalobou. Uzavřel věc s tím, že pokud je třeba před podáním žaloby proti faktickému zásahu správce daně vyčerpat prostředek nápravy před správním orgánem, jehož důsledkem je vydání formálního rozhodnutí, které se zabývá zákonností faktického zásahu a obsahuje odůvodnění, neexistuje žádný racionální důvod, proč by před přezkumem odůvodněného správního rozhodnutí měla být dána přednost posouzení zákonnosti faktického (tj. zcela neodůvodněného) zásahu do právní sféry žalobce v řízení o zásahové žalobě, které má nalézací charakter. Stejně tak není racionální připustit paralelní přezkum téhož zásahu do práv na základě zásahové žaloby a žaloby proti rozhodnutí. Jelikož žalobkyně nevyčerpala před podáním zásahové žaloby dostupné prostředky nápravy, nepoučoval ji krajský soud o volbě nesprávného žalobního typu.

pokračování

III.

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti usnesení krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Uvedla, že námitka podle § 159 daňového řádu má obdobnou povahu jako stížnost podle § 261 téhož zákona, a proto ji není třeba vyčerpat před podáním zásahové žaloby s ohledem na závěry rozšířeného senátu v rozsudku č. j. 1 Afs 58/2017 - 42. Rozdíly, na které krajský soud poukázal, jsou natolik nepatrné, že nemohou založit posuzování námitky jako prostředku ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. Námitka dle § 159, resp. § 254 odst. 5 daňového řádu je navíc použitelná jen proti postupu správce daně, nikoliv v případě jeho absence. Krajský soud se dále nevypořádal dostatečně s argumentací uvedenou v rozsudku č. j. 9 Afs 285/2019 - 32, podle něhož se lze proti chybné evidenci daní bránit zásahovou žalobou. V případě stěžovatelky byla zásahem absence evidence nadměrného odpočtu a úroku podle § 254 daňového řádu, rozhodnutí o námitce tak není rozhodnutím, jímž by se zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva. Stěžovatelka krajskému soudu vytkla rovněž to, že nepostupoval podle rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 - 53, které připustilo jak obranu proti exekučnímu příkazu, tak proti rozhodnutí o námitce, kterou daňový subjekt brojil proti exekučnímu příkazu. Není racionálního důvodu, proč v tomto případě nepostupovat stejně. Veřejným subjektivním právům je třeba poskytnout co nejvčasnější ochranu. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud usnesení krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž popsal skutkový stav po podání žaloby. Uvedl, že dne 25. 6. 2018 vydal rozhodnutí, kterým stěžovatelce nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání, které Odvolací finanční ředitelství zamítlo. Rozhodnutí o odvolání stěžovatelka napadla žalobou u krajského soudu. Dále byl stěžovatelce přiznán úrok z pozdě vráceného přeplatku (který co do doby úročení i výše úročené částky odpovídal požadavkům stěžovatelky). Dále žalovaný vyslovil souhlas s posouzením krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížností je napadeno usnesení o odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. Podle konstantní judikatury lze kasační stížnost proti takovému usnesení podat pouze z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2004, č. j. 7 Azs 13/2004 - 54, a ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65). Tento důvod je totiž ve vztahu k důvodům podle písm. a) až d) téhož ustanovení důvodem speciálním.

Nejvyšší správní soud se pak může zabývat pouze tím, zda usnesení o odmítnutí žaloby je zákonné či nikoli. Nedochozí tedy k přezkumu námitek směřujících do merita původní věci vedené ve správním řízení.

[10] Předmětem sporu v nyní posuzované věci je otázka, zda se stěžovatelka před podáním zásahové žaloby mohla v rámci systému veřejné správy domáhat ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky.

[11] Dle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřipustná, *lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.*

[12] Ustanovení § 85 s. ř. s. tedy požaduje, v souladu s celkovou koncepcí subsidiarity soudní ochrany poskytované správními soudy, aby žalobce předtím, než se obrátí na soud, využil jiného právního prostředku, který má k dispozici. Nedosáhne-li jeho prostřednictvím ochrany nebo nápravy, tj. pokud jej bezvýsledně vyčerpá, může podat zásahovou žalobu u správního soudu (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110).

[13] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka požádala žalovaného přípisem ze dne 14. 5. 2018 o vrácení přeplatku na DPH za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 3 045 385 Kč, který vznikl jako rozdíl mezi nadměrným odpočtem tvrzeným stěžovatelkou v daňovém přiznání a již vyplaceným nadměrným odpočtem. Zároveň požádala o přiznání a zaplacení úroků podle § 254 daňového řádu z částky 3 045 385 Kč ode dne 31. 12. 2012 do dne úhrady a z částky 1 883 644 Kč ode dne 31. 12. 2012 do dne 4. 2. 2013. Dne 28. 5. 2018 vystavil žalovaný ve prospěch stěžovatelky platební poukaz na částku 3 045 385 Kč s datem splatnosti 30. 5. 2018. Dle sestavy plateb byla uvedená částka odepsána z účtu žalovaného dne 30. 5. 2018. Dne 8. 6. 2018 podala stěžovatelka zásahovou žalobu u krajského soudu, jíž se domáhala toho, aby žalovaný zaevidoval na její osobní daňový účet část DPH za říjen 2012 ve výši 3 045 385 Kč a úroky z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu z částky 3 045 385 Kč ode dne 31. 12. 2012 do dne úhrady a z částky 1 883 644 Kč ode dne 31. 12. 2012 do dne 4. 2. 2013.

[14] Dne 25. 6. 2018 vydal žalovaný rozhodnutí, jímž stěžovatelce nepřiznal požadovaný úrok z neoprávněného jednání správce daně. Proti uvedenému rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání, které Odvolací finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím ze dne 15. 7. 2019. Dle orgánů finanční správy stěžovatelce nenáleží z vrácené DPH úrok z neoprávněného jednání správce daně, nýbrž úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Ten byl stěžovatelce přiznán rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 4. 2019.

[15] Krajský soud posoudil žalobu stěžovatelky jako nepřipustnou ve smyslu § 85 s. ř. s. Poukázal především na to, že stěžovatelka mohla proti postupu žalovaného uplatnit námitku dle § 159 daňového řádu (ve spojení s § 254 odst. 5 téhož zákona v případě úroku z neoprávněného jednání). V případě nadměrného odpočtu krajský soud dále poukázal na možnost dát podnět na nečinnost správce daně podle § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

[16] Dle § 254 odst. 5 daňového řádu platí, že: *Proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce*

pokračování

se lze odvolat.

[17] Dle § 159 daňového řádu platí, že: *Proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla.*

[18] Dle § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu (o) *soba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejblíže nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá.*

[19] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukázala na to, že námitku podle § 159 daňového řádu lze uplatnit pouze proti postupu (jednání) správce daně, nikoliv v případě jeho absence (nečinnosti), jako tomu bylo v jejím případě.

[20] Lze přisvědčit názoru stěžovatelky, že námitka dle § 159 daňového řádu není (dle znění daňového řádu účinného do 31. 12. 2020) prostředkem ochrany před nečinností správce daně v případě nezaznamenání určitého finančního nároku (vratky daně, předpisu úroku apod.) do evidence daní. Jak vyplývá ze samotného textu zákona, námitka je ochranným prostředkem proti všem *úkonům* správce daně při placení daní. Rovněž lhůta pro její podání se odvíjí ode dne, kdy se osoba zúčastněná na správě daní o *úkonu* dozvěděla. Ustanovení § 159 daňového řádu tedy dopadá na situace, kdy je správce daně při placení daní činný a výsledek tohoto jeho aktivního jednání nemá podobu rozhodnutí, proti kterému zákon připouští podání odvolání. Pod pojem *úkon* naopak nelze podřadit situaci, kdy je správce daně v souvislosti s placením daní pasivní, ač by podle názoru daňového subjektu (resp. osoby zúčastněné na správě daní) měl konat. Podáním námítky se tak osoba zúčastněná na správě daní nemůže bránit proti nečinnosti správce daně.

[21] To však na druhou stranu neznamená, že stěžovatelka mohla proti tvrzené nečinnosti žalovaného při vedení evidence daní brojit přímo podáním zásahové žaloby.

[22] Daňový řád totiž obsahuje prostředek ochrany osoby zúčastněné na správě daní před nečinností správce daně při vydání rozhodnutí či vykonání jiných *úkonů*. Jedná se o podnět podle § 38, na nějž ostatně odkázal žalovaný a podpůrně i krajský soud. Účelem tohoto nástroje je upozornit nadřízený orgán na to, že správce daně nepostupuje ve věci bez zbytečných průtahů a neprovedl *úkon* či nevydal rozhodnutí, ačkoliv je k tomu povinen. Shledá-li nadřízený správce daně podnět důvodným, přikáže nejpozději do 30 dnů od jeho obdržení správci daně, aby zjednal nápravu. Nejedná-li správce daně nápravu do 30 dnů od přijetí tohoto příkazu, bezodkladně zjedná nápravu nejblíže nadřízený správce daně a o provedených opatřeních vyrozumí osobu, která podala podnět. Daňový řád, jakožto rozhodný procesní předpis, tak dává dotčeným osobám k dispozici prostředek k ochraně jejich subjektivních práv, jímž je možno dosáhnout nápravy. Teprve neuspěje-li osoba zúčastněná na řízení s podnětem, může nastoupit ochrana moci soudní.

[23] Z pohledu § 85 s. ř. s. se podnět podle § 38 daňového řádu rovněž odlišuje od stížnosti podle § 261 téhož zákona, jak konstatoval i rozšířený senát v rozsudku č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, z něhož stěžovatelka dovozovala absenci povinnosti vyčerpat před podáním zásahové žaloby jiné právní prostředky ochrany nebo nápravy. V uvedeném rozsudku

rozšířený senát vyslovil, že se stížnost podle § 261 daňového řádu přinejmenším implicitně odlišuje od prostředků k ochraně hmotných či procesních práv daňových subjektů, jimiž jsou „*kromě typického odvolání nebo návrhu na obnovu řízení např. stížnost na postup plátce daně (srov. § 237 daňového řádu), námitka proti úkonu správce daně při placení daní (srov. § 159 daňového řádu), námitka podjatosti úřední osoby (srov. § 77 odst. 2 daňového řádu), podnět k ochraně před nečinností (srov. § 38 daňového řádu) a jiné*“ (důraz přidán). Rozšířený senát vycházel z toho, že stížnost podle § 261 daňového řádu je prostředkem obecné ochrany osob zúčastněných na správě daní, která má subsidiární charakter, tedy nemá nahrazovat „klasické“ prostředky svěřené daňovému subjektu (jen jemu) k ochraně jeho práv. Jedná se tak především o prostředek nápravný (dozorčí) směrem dovnitř daňové správy. Právě tyto vlastnosti odlišují stížnost podle § 261 daňového řádu od podnětu k ochraně před nečinností správce daně, jehož smyslem je naopak ochrana práva konkrétního subjektu, aby byla jeho věc projednána bez zbytečných průtahů (srov. čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a § 7 odst. 1 daňového řádu). S ohledem na kasační argumentaci stěžovatelky nutno dodat, že rozšířený senát zařadil mezi „klasické“ prostředky k ochraně práv daňových subjektů, odlišné od stížnosti podle § 261 daňového řádu, rovněž námitku podle § 159 téhož zákona.

[24] V daném případě je třeba poukázat rovněž na skutečnost, že žalovaný vystavil platební poukaz na částku odpovídající zbývajícím částem nadměrného odpočtu na DPH za říjen 2012 dne 28. 5. 2018 (14 dní od žádosti stěžovatelky) a tuto stěžovatelce vrátil dne 30. 5. 2018, tedy ještě před podáním zásahové žaloby. V případě úroku z neoprávněného jednání pak žalovaný reagoval rozhodnutím ze dne 25. 6. 2018, jímž sice tento úrok nepřiznal, avšak v návaznosti na to vydal dne 8. 4. 2019 rozhodnutí, jímž stěžovatelce namísto úroku z neoprávněného jednání přiznal úrok z vratitelného přeplatku (ve výši odpovídající požadavku stěžovatelky co do doby úročení i výše úročené částky). Žalovaný tak zjevně neodmítal ve věci postupovat a vypořádat nároky stěžovatelky na základě jejího podání ze dne 14. 5. 2018. K vypořádání těchto nároků nadto došlo dokonce dříve, než krajský soud rozhodl o její zásahové žalobě. Popsaný průběh daňového řízení je tak názornou ukázkou významu subsidiarity soudní ochrany, která má své místo právě a teprve tehdy, jestliže se nelze domoci (efektivní) ochrany uvnitř samotné veřejné správy.

[25] Lze tedy uzavřít, že podnět podle § 38 daňového řádu představuje v případě prodlení správce daně při vykonání úkonů v oblasti placení daní právní prostředek ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním zásahové žaloby vyčerpat (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 8 As 49/2017 - 40). Nutno dodat, že tento závěr platí ve vztahu k daňovému řádu před jeho změnou provedenou zákonem č. 283/2020 Sb., který s účinností od 1. 1. 2021 do § 159 zákona doplnil šestý odstavec stanovující, že: *Ochrany před nečinností správce daně při placení daní se lze namísto podnětu na nečinnost domáhat prostřednictvím námítky.* Pro nyní posuzovaný případ je však rozhodující aktuální znění zákona. Jelikož stěžovatelka tento prostředek ochrany před podáním zásahové žaloby nevyužila, posoudil krajský soud správně její žalobu jako nepřipustnou a odmítl ji dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[26] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že krajský soud vystavěl svou argumentaci o nepřipustnosti žaloby stěžovatelky v důsledku nevyčerpání prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. především na tom, že dostupným prostředkem ochrany byla námitka

pokračování

dle § 159 daňového řádu, přestože okrajově odkázal i na podnět podle § 38 téhož zákona. Nejvyšší správní soud však setrvale judikuje, že „[z]rušení usnesení soudu I. stupně a vrácení věci k novému odmítnutí ze správného důvodu by bylo v rozporu se zásadou procesní ekonomie, která nedovoluje řešit v soudním řízení jen teoretické otázky bez praktického významu pro účastníky řízení; nesprávně uvedený důvod správného odmítnutí žaloby nemá vliv na zákonnost rozhodnutí.“ (srov. dále rozsudek ze dne 15. 9. 2010, č. j. 6 Ads 4/2010 - 95, dále rovněž rozsudky ze dne 3. 2. 2006, č. j. 1 Afs 129/2004 - 76, ze dne 8. 3. 2012, č. j. 7 Afs 22/2012 - 29, či ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 As 76/2018 - 39). Není-li důvodem pro zrušení odmítacího usnesení krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení nesprávně uvedený důvod správného odmítnutí žaloby, tím méně jím může být situace, kdy krajský soud správně uvedl důvod odmítnutí žaloby (nepřípustnost žaloby pro nevyčerpání jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy) a toliko označil nesprávný prostředek ochrany. Taková skutečnost nemá vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[27] V další části kasační stížnosti stěžovatelka brojí proti závěru krajského soudu, že zvolila k ochraně svých práv nesprávný žalobní typ. Na tomto místě je nutno předeslat, že pro odmítnutí žaloby plně postačovala její nepřípustnost pro nevyčerpání jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy. Ani případná nesprávnost závěrů krajského soudu o zvoleném žalobním typu by tak nemohla mít za následek zrušení jeho usnesení o odmítnutí žaloby.

[28] Co se týče samotného žalobního typu, který stěžovatelka měla využít k ochraně svých práv, není dost dobře možné jej za dané procesní situace (nevyčerpání podnětu k ochraně před nečinností) určit natolik jednoznačně a kategoricky, jak učinil krajský soud. Jeho úvahy tak byly poněkud předčasné. Určení žalobního typu se totiž odvíjí od reakce žalovaného na podnět podle § 38 daňového řádu. Výstižně tuto problematiku shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 10. 2016, č. j. 2 Afs 191/2016 - 38, kde se zabýval přiznáním úroku z neoprávněného jednání správce daně: „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 brojit proti postupu správních orgánů například tehdy, pokud by jí v reakci na podnět na ochranu proti nečinnosti sdělily, že ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně nebudou žádný úkon činit, neboť o něm již bylo v minulosti plně rozhodnuto. 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 názíral na stěžovatelkou tvrzený nárok na doplacení úroku. Tím se právě posuzovaná věc

zjevně odlišuje od předcházející věci, kde žalovaný žádný úkon neprovedl. 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).“ Uvedeným se kasační soud řídil rovněž v rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 - 33. Pokud by tedy žalovaný (resp. jemu nejbližší nadřízený správce daně) zůstal po podání podnětu podle § 38 daňového řádu zcela nečinný či odmítl konat, bylo by namíste podání zásahové žaloby. Pokud by však žalovaný na podnět podle § 38 daňového řádu zareagoval tak, že by předepsal část požadované částky, tj. učinil úkon v evidenci daní, byl by namíste postup předvídaný krajským soudem spočívající ve „zprocesnění“ postupu žalovaného prostřednictvím námítky podle § 159 daňového řádu, proti jehož výsledku se lze následně bránit žalobou proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Tyto závěry konvenují rovněž rozsudku č. j. 9 Afs 285/2019 - 32, v němž devátý senát předpokládal podání zásahové žaloby rovněž v situaci, kdy námitce (tj. prostředku ochrany) není vyhověno, tj. správce daně neučiní žádný úkon směrem k opravě evidence daní a tato zůstává nezměněna.

[29] K možnosti připustit paralelní obranu cestou zásahové žaloby i žaloby proti rozhodnutí se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 285/2019 - 32 takto: „Žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu je subsidiární k žalobě proti rozhodnutí. Je-li tedy přípustná žaloba proti rozhodnutí, nelze využít také žalobu proti nezákonnému zásahu (viz § 85 s. ř. s. a body [16] až [20] usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS). Možnost souběhu žalobních typů nelze dovodit ani z judikatury, na niž stěžovatel odkázal, neboť »dvojkolejná« ochrana, kterou rozšířený senát NSS připustil v usnesení č. j. 1 Afs 271/2016 - 53, se týkala exekučního příkazu podle § 178 daňového řádu a rozhodnutí o námitce proti němu, tedy dvou rozhodnutí. Rozšířený senát zde připustil možnost podání žaloby podle § 65 s. ř. s. proti oběma z nich, nikoliv souběžné použití dvou různých žalobních typů. Navzdory argumentaci stěžovatele proto i nadále platí, že přezkum rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu je vyloučen a chybné evidenci daní je možné se bránit pouze žalobou podle § 82 s. ř. s.“ (důraz přidán). S těmito závěry se nyní rozhodující senát plně ztotožňuje.

[30] Jelikož byl v řízení před krajským soudem dán důvod pro odmítnutí žaloby, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[31] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterých nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení úspěšný, nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

pokračování

V Brně dne 5. listopadu 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu