



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **R. C.**, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, o žalobě proti nečinnosti žalovaného, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 2. 2019, č. j. 64 A 10/2018 – 23,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 2. 2019, č. j. 64 A 10/2018 – 23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se žalobou domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného, kterou spatřoval v tom, že žalovaný nerozhodl o jeho námitkách proti postupu při placení daní. V námitkách žalobce brojil proti postupu žalovaného, který měl v jeho věci v rozporu se zákonem připisovat na jeho osobní daňový účet úrok z posečkáni, který následně žalovaný požadoval uhradit. Odvolací finanční ředitelství jakožto nadřízený správní orgán nečinnost žalovaného neshledal, o čemž byl žalobce vyrozuměn dne 24. 8. 2018.

[2] Krajský soud v Ostravě v záhlaví označeným usnesením (dále jen „krajský soud“ a „napadené usnesení“) žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). V odůvodnění uvedl, že v přezkoumávaném případě nemůže být výsledkem řízení o námitce rozhodnutí ve věci samé. Postup žalovaného,

kteřý žalobce napadá, je pouze dílčím postupem při správě daní, nikoliv postupem v nalézacím řízení, jehož výsledkem by mohlo být např. rozhodnutí o stanovení daně. Podle krajského soudu tedy není splněna jedna z podmínek řízení. Krajský soud shledal, že z obsahu žaloby je zřejmé, čeho se žalobce domáhá, čemuž odpovídá i žalobní petit. Krajský soud nemá povinnost poučit žalobce o tom, jaký žalobní typ na danou věc dopadá.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] V kasační stížnosti žalobce (dále jen „stěžovatel“) namítá, že pokud se stěžovatel domáhal vydání rozhodnutí, které je s to podléhat soudnímu přezkumu podle § 65 s. ř. s., pak se vždy jedná o rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 79 s. ř. s. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu rozhodnutím o námitkách přiznává povahu rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. tam, kde se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti daňového subjektu. Předmětem námítky stěžovatele byl úkon žalovaného, který na osobním daňovém účtu stěžovatele navýšil jeho závazky, a to bez ohledu na to, že se tak stalo na základě deklaratorního rozhodnutí, které nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté. Stěžovatel má za to, že kdyby rozhodnutí o námitce bylo vydáno, soudnímu přezkumu ve smyslu § 65 s. ř. s. by podléhalo. Závěr krajského soudu, že se nejednalo o rozhodnutí ve věci samé, je nesprávný. Takový výklad by znamenal, že rozhodnutími ve věci samé podle daňového řádu jsou pouze rozhodnutí o stanovení daně.

[4] Stěžovatel dále namítá, že je třeba uvažovat o věci systematicky, jelikož daňový řád mu ochranu proti nečinnosti přiznává. Bylo by však podle něj nesystematické, aby se v případě neúspěchu již nemohl obrátit na správní soud. V takovém případě by se ochrana před nečinností stala pouze ochrannou zdánlivou a žalobce by se v mnoha případech nemohl domoci vydání kýženého rozhodnutí, a to by znamenalo svévoli veřejné moci. Výklad krajského soudu proto vede k odepření spravedlnosti. Zároveň by takový výklad znamenal, že pro posouzení nečinnostní žaloby by krajský soud nejdříve musel zkoumat samotný nárok, jehož se stěžovatel námitkami domáhá. Až teprve pokud by bylo možno tento výsledek považovat za rozhodnutí ve věci samé, bylo by možné posoudit nečinnost. Soudní řízení by tak v sobě obsahovalo jak přezkum rozhodnutí, tak řízení o ochraně proti nečinnosti. Stěžovatel neuplatnil argumentaci ohledně toho, jak má žalovaný o námitkách rozhodnout. Krajský soud tento aspekt posuzovat ani neměl. Stěžejní je, že mělo být rozhodnuto.

[5] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 – 53, které podle jeho názoru dopadá i jeho věc. Rozšířený senát uvedl, že námitka podle daňového řádu je nárokový prostředek, na jehož vyřízení má daňový subjekt nárok a výsledné rozhodnutí podléhá soudnímu přezkumu. Proto je podle stěžovatele nutno považovat rozhodnutí o námitkách za rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 79 s. ř. s. a to i v případě, pokud žalovaný rozhodne podle § 106 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). I prodlení s vydáním rozhodnutí o zastavení řízení o námitce je nutno považovat za nečinnost, proti které se stěžovatel smí domáhat ochrany.

pokračování

[6] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu.

III. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[7] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatel je oprávněn k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadené usnesení vzešlo (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[8] 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 takové neshledal.

[9] Proti napadenému rozsudku stěžovatel brojí z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy z důvodu nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu.

[10] Stěžejní otázkou je, zda krajský soud správně *odmítl* žalobu na ochranu proti nečinnosti z důvodu, že rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu nelze v případě stěžovatele považovat za rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 79 s. ř. s.

[11] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že platebním výměrem ze dne 30. 5. 2016 žalovaný vyměřil stěžovateli úrok z posečkané částky ve výši 68 638 Kč, přičemž byl poučen, že proti tomuto platebnímu výměru lze ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho doručení podat odvolání. Ze správního spisu nevyplývá, že by stěžovatel proti tomuto platebnímu výměru podal odvolání. Podáním označeným jako „*Námitka proti postupu správce daně*“, doručeným žalovanému dne 13. 12. 2017, evidovaným pod č. j. 17/2076361, stěžovatel brojil proti „*postupu Územního pracoviště v Olomouci, Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, které na osobní daňový účet předepsalo úrok za dobu povoleného posečkaní*“. Dle jeho mínění předepisování úroku z posečkaní bylo nesprávné a žádal, aby „z [jeho] osobního daňového účtu [správce daně] odstranil částku rovnající se předepsanému úroku z prodlení za dobu posečkaní“. Dne 5. 6. 2018 Odvolací finanční ředitelství reagovalo sdělením o odložení podnětu na přezkoumání rozhodnutí, přičemž uvedlo, že podání stěžovatele označené jako námitka posoudilo v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu jako podnět k nařízení přezkoumání platebního výměru ve smyslu § 121 daňového řádu, jelikož se jedná o podnět k přezkumu platebního výměru ze dne 30. 5. 2016. Dále podrobně odůvodnilo, z jakých důvodů byl platební výměr a jím předepsaný úrok z posečkaní v souladu se zákonem. Podnět k nařízení přezkoumání platebního výměru neshledalo důvodným. Přípisem označeným jako „*Návrh na vydání rozhodnutí o námitce*“ ze dne 3. 8. 2018 stěžovatel Odvolacímu finančnímu ředitelství navrhl, aby žalovanému uložil rozhodnout o jeho námitce ze dne 13. 12. 2017. Namítl, že platební výměr nebrání podání námitky podle § 159 odst. 1 daňového řádu proti postupu žalovaného spočívajícímu v připsání úroku z posečkaní na osobní daňový účet. Proto podle stěžovatele žalovaný zůstal nečinný i přes sdělení o odložení podnětu na přezkoumání rozhodnutí. Na to

Odvolací finanční ředitelství dne 23. 8. 2018 stěžovatele vyrozumělo o odložení podnětu k ochraně před nečinností a uvedlo, že stěžovatel svou námitkou brojí fakticky proti platebnímu výměru ze dne 30. 5. 2016, jelikož namítá, že úrok z posečkání byl předepsán v nesprávné výši. Proto není námitka podle § 159 daňového řádu v jeho případě přípustná, jelikož proti platebnímu výměru je přípustné odvolání. Námitku stěžovatele proto žalovaný i Odvolací finanční ředitelství posoudili jako prostředek ochrany, který byl v dané věci přípustný, tedy podnět k nařízení přezkoumání platebního výměru, který byl sdělením ze dne 5. 6. 2018 odložen. Odvolací finanční ředitelství tak neshledalo žalovaného nečinným.

[12] Stěžovatel ve své žalobě na ochranu proti nečinnosti, doručené krajskému soudu dne 16. 10. 2018, tvrdí, že nečinnost žalovaného spočívá v nerozhodnutí o jeho námitce proti tomu, že „na osobní daňový účet byl předepsán úrok z posečkání.“ Dále uvedl, že „v námitce [...] zdůvodňoval, proč je takovýto postup nezákonný, jakož se i domáhal toho, aby předmětná částka byla z osobního daňového účtu odstraněna.“

[13] Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. [t]en, kdo bezvýsledně vyčerpá prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. To neplatí, spojuje-li zvláštní zákon s nečinností správního orgánu fikci, že bylo vydáno rozhodnutí o určitém obsahu nebo jiný právní důsledek.

[14] Krajský soud dospěl k závěru, že v případě stěžovatele nejsou podmínky řízení o nečinnostní žalobě splněny, jelikož výsledkem řízení o námitce podle § 159 daňového řádu, již se brojí proti připsání úroku z posečkání na osobní daňový účet, nemůže být *rozhodnutí ve věci samé*. Podle krajského soudu je napadený postup žalovaného pouze dílčím postupem při správě daní, nikoliv postupem v nalézacím řízení, jehož výsledkem by mohlo být rozhodnutí o stanovení daně.

[15] S tímto závěrem se nelze ztotožnit.

[16] Podle Nejvyšší správního soudu je nutno se pečlivě zabývat odlišením toho, co znamená (ne)splnění podmínek řízení mající za následek procesní přípustnost či nepřípustnost nečinnostní žaloby, a toho, co je již předmětem samotného hmotněprávního posouzení nečinnostní žaloby, které vede k závěru o její důvodnosti či nedůvodnosti.

[17] Ve vztahu k zásahové žalobě Nejvyšší správní soud již dříve vyslovil, že pro splnění procesních podmínek je třeba přípustitelných (plausibilních) tvrzení žalobce: „[p]okud je zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem „zásahem“ ve smyslu legislativní zkratky v § 84 s. ř. s., i kdyby byla tvrzení žalobce pravdivá, musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném (plausibilním) tvrzení nezákonného zásahu. [...] Je však třeba zdůraznit, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu lze jen tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, zjevná a nepochybná. Soud zde bude přihlížet též k závěrům ustálené judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být (např. jednotlivé

pokračování

procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení – viz rozsudek ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, shodně usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, bod 42). Existuje-li rozumná pochybnost, například není-li zcela zřejmé, že jednání osoby, které je za nezákonný zásah označeno, vskutku nelze přičítat veřejné správě, je třeba zkoumat další „procesní“ podmínky věcné projednatelnosti žaloby, a pokud jsou splněny, žalobu věcně projednat.“ (zdůraznění dodáno; podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160; pozn.: tento rozsudek byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, shora citované odůvodnění však i přes zrušující nález ob stojí, jelikož ten se týkal jiné právní otázky).

[18] Závěr rozsudku rozšířeného senátu č. j. 7 As 155/2015 - 160 lze podle Nejvyššího správního soudu díky obdobné konstrukci obou žalobních typů vztáhnout i na otázku přípustnosti nečinnostní žaloby, jak uvádí i odborná literatura: *„Je-li z žalobních tvrzení - i za předpokladu jejich pravdivosti - zjevné a nepochybné, že se nemůže jednat o nečinnost, žalobce nesplnil povinnost tvrdit a soud žalobu pro nenaplnění podmínky řízení odmítne. O takové situaci půjde např. tehdy, pokud je zjevně žalován nesprávný žalovaný (např. s výkonem veřejné moci nijak nesouvisející fyzická osoba) nebo pokud se žalobce domáhá provedení úkonu, kterého se jednoznačně dle judikatury domáhat nečinnostní žalobou nelze (např. zahájení řízení z moci úřední, viz výklad výše, body 13 a 14). Jakmile ovšem existují jakékoliv pochybnosti o tom, zda se by se o nečinnost jednat mohlo či nemohlo, podmínka žalobního tvrzení je naplněna a soud (jsou-li naplněny ostatní podmínky řízení) musí žalobu posoudit věcně.* (KÜHN, Zdeněk. Soudní řád správní: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, § 79, bod IV.19).

[19] Nejvyšší správní soud se tedy dále zabýval otázkou, zda je v případě podání námítky podle § 159 daňového řádu proti připsání úroku z posečkání na osobní daňový účet *zjevné a nepochybné*, že se o nečinnost žalovaného jednat nemůže, jelikož rozhodnutí o námítce nemůže být v případě stěžovatele *rozhodnutím ve věci samé* ve smyslu § 65 s. ř. s.

[20] Podle § 159 odst. 1 daňového řádu [p]roti 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. Vyrozmívá-li správce daně osobu zúčastněnou na správě daní o úkonu při placení daní, proti němuž lze uplatnit námitku, poučí ji současně o možnosti jejího uplatnění.*

[21] Podle § 159 odst. 3 daňového řádu [s]právce daně *námitku posoudí a rozhodne o ní. Vyhoví-li námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, a vyhoví-li námitce částečně, napadený úkon změní nebo zjedná nápravu jiným způsobem. Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne. Rozhodnutí, kterým je námitce v plném rozsahu vyhověno, se neodůvodňuje.*

[22] Podle § 38 odst. 1 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 a) *marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon, b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při*

správě daní obvyklá, nebo c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.

[23] K povaze rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu proti exekučnímu příkazu se vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 – 53, na něž odkazuje i stěžovatel: *„Pokud daňový subjekt vedle podání žaloby proti exekučnímu příkazu či namísto něho využije institutu námítky podle § 159 daňového řádu (a takovou možnost textace jeho odst. 1 zjevně připouští) i rozhodnutí o námitce je podle své povahy „rozhodnutím“ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Mohou se jím, jak jasně plyne z výše citovaného § 159 odst. 3 daňového řádu, zakládat, měnit či rušit jeho povinnosti v souvislosti s exekučním řízením. Dotyčné ustanovení totiž správci daně zakládá pravomoc naložit s úkonem napadeným námitkou podobně, jako může naložit odvolací orgán s napadeným rozhodnutím prvního stupně: Zcela či částečně námitce vyhovět, a tedy zrušit napadený úkon (při vyhovění v plném rozsahu) či jej změnit nebo zjednat nápravu jiným způsobem (vyhoví-li toliko částečně). Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne.“* (zdůraznění dodáno)

[24] Rozšířený senát obecně dále o námitce podle § 159 daňového řádu uvádí, že *[n]ámitka je „nárokový“ prostředek nápravy úkonu správce daně při placení daní. Je jím v tom smyslu, že ten, kdo je oprávněn ji podat (ten, kdo tvrdí, že takovýmto úkonem správce daně byl zkrácen na svých právech), má subjektivní veřejné právo na to, aby námitka byla k tomu příslušným orgánem řádně vypořádána. Znamená to, že má subjektivní veřejné právo na to, aby jí bylo zcela vyhověno a jí napadený úkon byl zrušen, jde-li o námitku zcela důvodnou, resp. jí bylo zčásti vyhověno a náprava zjednána způsobem adekvátním důvodům a rozsahu částečného vyhovění, jde-li v skutku podle objektivního práva o námitku zčásti důvodnou. Stejně tak má ten, kdo námitku podal, „nárok“ na to, aby byla zamítnuta, nejsou-li důvody námítky ani zčásti oprávněné.[...] Při nevyhovění či toliko částečném vyhovění námitce však může být rozhodnutí správce daně o námitce jednak objektivně nezákonné (to může být jistě i rozhodnutí o plném vyhovění námitce), ale - a to je podstatné – tato nezákonnost může znamenat (a typicky bude znamenat) zkrácení toho, kdo námitku podal, na jeho subjektivním veřejném právu na to, aby o námitce bylo rozhodnuto zákonně. Právě proto jde u částečného či plného nevyhovění námitce, a tedy u částečného či plného zamítavého rozhodnutí o ní, o takové rozhodnutí, které svou podstatnou bude „rozhodnutím“ podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Proto tedy proti němu musí být zásadně přípustná žaloba ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu.“* (zdůraznění dodáno)

[25] Z citovaného usnesení rozšířeného senátu vyplývá, že povaha rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu je odvislá od povahy úkonu či aktu správce daně, proti němuž námitka směřuje. Popřípadě je závislá i na závěru, ke kterému správce daně v rozhodnutí o námitce dospěje – tedy, zda se rozhodnutím o námitce zakládají, mění či ruší práva a povinnosti subjektu v souvislosti s daňovým řízením. Z usnesení rozšířeného senátu dále vyplývá, že je-li určitý subjekt tuto námitku v souladu s § 159 daňového řádu oprávněn podat, je ji nutno považovat za nárokový prostředek ochrany, na rozhodnutí o němž má tento subjekt nárok.

[26] Tímto způsobem na problematiku povahy rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu nahlédl Nejvyšší správní soud i ve svém rozsudku ze dne 4. 6. 2020,

pokračování

č. j. 9 Afs 285/2019 - 32, v němž se zabýval povahou zamítavého rozhodnutí o námitce, která byla podána proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu. V souladu s prejudikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 150/2005 - 53, č. 887/2006 Sb. NSS; ze dne 23. 2. 2011, č. j. 7 Afs 72/2010 - 53; a ze dne 25. 8. 2015, č. j. 7 Afs 197/2015 - 30) dospěl k závěru, že „[p]otvrzení o stavu osobního účtu je [...] úkonem, kterým správce daně stěžovatele pouze informuje o stavu jeho osobního účtu, který je vytvářen na základě úkonů správců daně, jež samy o sobě bezpochyby do subjektivních práv stěžovatele zasahují.“ Rozhodnutí tedy posoudil jako úkon ve smyslu § 70 písm. a) s. ř. s., proti kterému je žaloba nepřipustná podle § 68 písm. e) s. ř. s. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., chybná evidence daní však může představovat nezákonný zásah, proti němuž se lze bránit žalobou podle § 82 s. ř. s. Nelze však souhlasit se stěžovatelovým názorem, že proti chybné evidenci daní lze připustit také paralelní obranu cestou žaloby proti rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu podle § 65 s. ř. s. Potvrzení o stavu osobního daňového účtu je totiž ve smyslu výše citované judikatury pouze informací o stavu osobního daňového účtu, z něhož se daňový subjekt dozví o případné chybné evidenci, nikoliv rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Ani rozhodnutí o námitce proti potvrzení pak nelze považovat za rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., neboť se nejedná o rozhodnutí, kterým by se zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva daňového subjektu. Případným zásahem je totiž stále faktická (chybná) evidence daňové povinnosti na osobním daňovém účtu, která vyplývá z jiných rozhodnutí a na jejíž povaze vydání rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu nic nemění. Je-li námitce vyhověno, pak je nesprávná evidence daně fakticky opravena, v opačném případě evidence daní zůstává nezměněna. Je to tudíž právě žaloba podle § 82 s. ř. s., kterou se lze proti chybné evidenci daní bránit, a nikoliv žaloba proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s.“ (zdůraznění dodáno)

[27] I v rozsudku ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019 - 32, tedy Nejvyšší správní soud učinil závěr, že povaha rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu záleží na povaze úkonu či aktu správce daně, proti kterému námitka směřuje, a na skutečnosti, zda rozhodnutí o námitce zakládá, mění, ruší či závazně určuje práva daňového subjektu.

[28] Ačkoliv se zdá situace nastalá v citovaných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu přiléhavá i na situaci stěžovatele, nelze opomenout, že předmětem posouzení v tomto případě je *splnění procesních podmínek* nečinnostní žaloby, nikoliv žaloby proti rozhodnutí. Citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sice nastiňují, za jakých okolností je rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu rozhodnutím ve věci samé ve smyslu § 65 s. ř. s., a tedy za jakých okolností má být připuštěno do soudního přezkumu v řízení o žalobě proti rozhodnutí; v případě nečinnostní žaloby je však objektem přezkumu primárně tvrzená pasivita žalovaného, a to z logiky věci *před* samotným rozhodnutím či jakoukoliv reakcí na námitku dle § 159 daňového řádu. V případě stěžovatelem tvrzené nečinnosti žalovaného se tak posouzení povahy rozhodnutí o námitce dostává do abstraktní roviny a dovozovat ji lze pouze toliko z podstaty úkonu či aktu, proti kterému námitka směřuje. Nelze se však již opírat o povahu samotného aktu žalovaného, jímž na námitku skutečně reagoval, jako tomu bylo v rozsudku ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019 - 32, a v usnesení ze dne 19. 2. 2019,

č. j. 1 Afs 271/2016 – 53. Nanejvýš lze tedy uvažovat, zda v takovém případě rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. vůbec z povahy věci může být vydáno. To, že být vydáno nemůže, musí být zjevné a nepochybné. Jak Nejvyšší správní soud dále uvádí, § 159 odst. 3 daňového řádu ze své podstaty primárně nevylučuje rozhodnutí o námitce ve smyslu § 65 s. ř. s., z čehož vychází i usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 271/2016 – 53. O to důkladněji je pak nutno se zabývat tím, proti čemu námitka skutečně směřuje.

[29] Krajský soud v napadeném usnesení uvedl, že námitka v případě stěžovatele v žádném případě nemůže vést k rozhodnutí ve věci samé, jelikož připsání úroku z posečkání na osobní daňový účet je pouhým dílčím postupem, a nejedná se o postup v nalézacím řízení, jehož výsledkem by mohlo být rozhodnutí o stanovení daně. Tomuto závěru nelze přisvědčit. Aniž by krajský soud mohl v odmítacím napadeném usnesení posoudit skutečnosti vyplývající ze správního spisu, předjímá, že reakce žalovaného nemohla být za žádných okolností rozhodnutím ve věci samé, a tedy nemohlo se jednat o nečinnost. Takový závěr však vyžaduje náležité posouzení toho, co bylo obsahem námítky daňového subjektu, nikoliv pouze toho, co žalobce tvrdí ohledně následné nečinnosti správce daně. Krajský soud zároveň opomíjí, že jakkoliv se může jednat o námitku směřující pouze proti dílčímu postupu správce daně, naložit s ní správce daně může tak, že jí bude částečně či zcela vyhověno. Jak vyplývá z dikce § 159 odst. 3 daňového řádu, *([v]yhoví-li námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, a vyhoví-li námitce částečně, napadený úkon změní nebo zjedná nápravu jiným způsobem)*, správce daně může založit, změnit či zrušit práva či povinnosti daňového subjektu. Problematické tedy oproti situaci posuzované v rozsudku ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019 – 32, je, že dokud správce daně na námitku podle § 159 daňového řádu skutečně jakkoliv nezareaguje, nelze předjímat, jak námitku interpretuje a jakou povahu jeho reakce bude mít. Pochybnosti o tom, že *zjevně* a *nepochybně* nemohlo jít v tomto konkrétním případě o nečinnost, ve věci stěžovatele vyvolává i to, jak námitku stěžovatele žalovaný a Odvolací finanční ředitelství interpretovali. Ze správního spisu vyplývá, že podle Odvolacího finančního ředitelství námitka směřovala proti platebnímu výměru ze dne 30. 5. 2016. Jelikož však krajský soud žalobu stěžovatele odmítl, nemohl se těmito skutečnostmi zabývat. Na základě této úvahy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pouze s ohledem na to, proti čemu stěžovatel směřoval námitky podle § 159 daňového řádu, není *zjevné* a *nepochybné*, že se v jeho případě nemůže za žádných okolností jednat o nečinnost. Existují-li jakékoliv pochybnosti o tom, zda by se o nečinnost jednat mohlo či nemohlo, podmínka existence plausibilního žalobního tvrzení je naplněna. V konkrétním případě stěžovatele nelze proto podle Nejvyššího správního soudu pouze s odkazem na povahu úkonu napadeného námitkou podle § 159 daňového řádu uzavřít, že nejsou splněny procesní podmínky žaloby na ochranu proti nečinnosti.

[30] Shledá-li krajský soud v dalším řízení, že jsou naplněny i ostatní podmínky řízení, žalobu stěžovatele posoudí věcně. Nejvyšší správní soud tímto nikterak nepředjímá výsledek věcného posouzení žaloby.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[31] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s větou první před středníkem § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[32] Krajský soud bude vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů tohoto řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. března 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu