



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **R. C.**
zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, 779 11 Olomouc

o žalobě proti nečinnosti

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou ze dne 15. 10. 2018 domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného. Žalobu odůvodnil tím, že byl v minulosti nespokojen s tím, jak žalovaný v jeho věci v rozporu se zákonem připisoval na jeho osobní daňový účet daňové závazky, které následně požadoval uhradit. Z tohoto důvodu podal proti tomuto postupu při placení daní námitku, o které však dodnes nebylo rozhodnuto. Žalobce proto upozornil Odvolací finanční ředitelství postupem dle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) na nečinnost žalovaného.
2. Dle názoru Odvolacího finančního ředitelství se však o nečinnost nejednalo, o čemž byl žalobce vyrozuměn dne 24. 8. 2018.
3. Žalobce upřesnil, že námitku podal na konci toku 2017, přičemž napadal to, že na osobní daňový účet žalobce byl předepsán úrok z posečkání. Zdůvodňoval, proč je takový postup nezákonný a domáhal se rovněž, aby předmětná částka byla z osobního účtu odstraněna. Tuto námitku si žalovaný svévolně, bez jakékoli komunikace s žalobcem, vyhodnotil jako podnět k přezkoumání daňového rozhodnutí. Institut přezkoumání daňového rozhodnutí žalobce považuje za naprosto nepoužitelný institut ve prospěch žalobce. K vypořádání námitek žalobce doposud nedošlo, žalobce v tomto spatřuje nečinnost žalovaného.
4. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout; rekapituloval obsah správních spisů a zdůraznil, že podání žalobce ze dne 13. 12. 2017 posoudil v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu jako podnět k přezkoumání platebního výměru, jímž byl žalobce vyrozuměn o předepsání úroku z posečkané částky, neboť žalobce s odkazem na ignorování smyslu a účelu právní úpravy a přechodných ustanovení požadoval odstranění částky rovnající se předepsanému úroku z prodlení za dobu posečkání z osobního daňového účtu. Podle žalovaného tak byla napadena samotná zákonnost platebního výměru, když podle žalobce byl úrok z prodlení předepsán v nesprávné výši. Jelikož byla žalobcem zmeškána lhůta pro podání odvolání proti předmětnému platebnímu výměru, bylo podání ze dne 13. 12. 2017 posouzeno podle jeho skutečného obsahu jako ten prostředek ochrany, který byl v dané věci přípustný a na jehož základě bylo možno přezkoumat zákonnost platebního výměru. Podání žalobce ze dne 13. 12. 2017 tak bylo bez ohledu na jeho označení vypořádáno a nelze hovořit o nečinnosti správce daně.
5. Krajský soud nejprve žalobu odmítl usnesením ze dne 21. 2. 2019, č. j. 64 A 10/2018 – 23, neboť dospěl k závěru, že rozhodnutí o námitce nemůže být za žádných okolností rozhodnutím ve věci samé.
6. Toto usnesení bylo ke kasační stížnosti žalobce zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 2 Afs 87/2019 – 26. V něm Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům:

„Nejvyšší správní soud se tedy dále zabýval otázkou, zda je v případě podání námitek 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 námitce nemůže být v případě stěžovatele rozhodnutím ve věci samé ve smyslu § 65 s. ř. s.

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.

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 změni 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.

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.

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)

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 vskutku 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 plně 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)

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.

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, 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 nepřijatelná 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)

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.

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.

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 díkce § 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.

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.“

7. Krajský soud tedy v návaznosti na citované závěry, jimiž je podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán, poté, co ověřil, že jsou splněny všechny podmínky řízení, posoudil žalobu věcně a dospěl k závěru, že není důvodná. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
8. V souladu s citovanými závěry kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu se krajský soud nejprve zabýval tím, co bylo obsahem podání žalobce ze dne 8. 12. 2017 (doručené žalovanému dne 13. 12. 2017), nazvaném „Námitka proti postupu správce daně“. Již ve druhém odstavci tohoto podání žalobce uvedl, že postup správce daně, který žalobci předepsal k úhradě úrok z posečkání podle § 157 odst. 2 daňového řádu, odporuje smyslu a účelu právní úpravy úroku z prodlení, k čemuž následně snesl věcnou argumentaci s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Závěrem podání žalobce požádal, aby správce daně odstranil z osobního daňového účtu žalobce částku rovnající se předepsanému úroku z prodlení.
9. Na toto podání reagoval žalovaný dne 23. 3. 2018 jeho předložením Odvolacímu finančnímu ředitelství (dále jen „OFŘ“), které dne 5. 6. 2018 sdělilo žalobci, že odložilo podnět na přezkoumání rozhodnutí; z obsahu sdělení vyplývá, že OFŘ posoudilo podání žalobce ze dne 13. 12. 2017 podle jeho skutečného obsahu jako podnět k přezkoumání platebního výměru ze dne 30. 5. 2016, kterým správce daně vyrozuměl žalobce o předepsání úroku z prodlení z posečkání. OFŘ věcně vypořádalo argumenty žalobce, které neshledalo důvodnými.
10. Krajský soud shledal postup správce daně, který předložil podání žalobce ze dne 13. 12. 2017 k vyřízení OFŘ jako podnět k přezkoumání rozhodnutí a následné vypořádání podání OFŘ jako správný a zákonný. Soud se ztotožňuje s žalovaným v tom, že z obsahu podání je zjevné, že žalobce brojil proti úroku z prodlení z posečkání, který mu byl předepsán platebním výměrem ze dne 30. 5. 2016; je zřejmé, že žalobce nesouhlasil s vydaným platebním výměrem. Za situace, kdy si žalobce proti tomuto platebnímu výměru nepodal včasné odvolání, lze souhlasit s tím, že zákonnost předmětného platebního výměru bylo možné přezkoumat pouze v intencích přezkumného řízení podle § 121 a násl. daňového řádu. Výsledkem přezkumu totiž mohlo být podle § 123 odst. 3 daňového řádu rozhodnutí o zrušení či změně přezkoumávaného platebního výměru, tedy podklad pro požadavek žalobce na „odstranění z osobního daňového účtu žalobce částky rovnající se předepsanému úroku z prodlení“.
11. Optikou uvedených úvah je nutno dospět k tomu, že pokud žalovaný i OFŘ posoudili podání žalobce ze dne 13. 12. 2017 nikoli jako námitku, ale jako podnět k přezkoumání platebního výměru, postupovali v souladu se zákonem, přičemž výsledkem postupu bylo věcné vypořádání argumentace žalobce směřující proti úroku z prodlení z posečkání, předepsaném mu platebním výměrem ze dne 30. 5. 2016. V takovém případě se nemůže v projednávané věci v návaznosti na podání žalobce ze dne 13. 12. 2017 jednat o nečinnost žalovaného (potažmo OFŘ). Žaloba tudíž není důvodná.
12. Krajský soud proto žalobu podle § 81 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

[Zadejte text.]

13. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 6. května 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu