



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem, sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, sídlem Na Pankráci 17, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2014 č. j. 331070/14/2111-24802-201174, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2020, č. j. 51 Af 41/2020 - 30,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného - platebního výměru na nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období prosinec 2012. Namítala, že žalovaný nezohlednil nadměrný odpočet na jejím osobním daňovém účtu v období od 25. 1. 2013 do 21. 4. 2014, takže nemohl být započten na její dřívější daňové nedoplatky. Žalovaný také na platebním výměru vyznačil nesprávně doložku právní moci ke dni 21. 1. 2014. Dle názoru žalobkyně

nabyl platební výměr právní moci dle § 140 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, poslední den lhůty k podání daňového přiznání, tedy dne 25. 1. 2013.

[2] Krajský soud žalobu v záhlaví označeným usnesením odmítl. Konstatoval, že ačkoli se žalobkyně s platebním výměrem seznámila dne 27. 4. 2020, byl jí doručen dne 25. 1. 2013 na základě fikce předvídané v § 140 odst. 2 daňového řádu, tj. poslední den lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2012. Žaloba podaná k poštovní přepravě dne 26. 6. 2020 proto byla opožděná. Krajský soud připustil, že odvíjení lhůty pro podání žaloby od okamžiku fiktivního doručení platebního výměru může být problematické z hlediska zachování práva na spravedlivý proces. Daňový subjekt si však je vědom toho, od kdy mu lhůta pro podání žaloby běží v situaci, kdy je obsah platebního výměru shodný s jeho daňovým tvrzením. Pokud by se platební výměr odchyloval od daňového tvrzení žalobkyně, nejednalo by se o platební výměr vydaný podle § 140 odst. 1 daňového řádu, a žaloba by tak byla nepřipustná pro nevyčerpání řádných opravných prostředků (odvolání). Žalobkyně netvrdila, že by se platební výměr od jejího tvrzení obsaženého v daňovém přiznání odchyloval.

[3] Krajský soud rovněž shledal, že žaloba byla podána osobou zjevně neoprávněnou. Žalobkyně totiž žalobou napadla rozhodnutí, kterým jí bylo plně vyhověno (odpovídalo tomu, co tvrdila v daňovém přiznání). Příznivější výsledek daňového řízení si přitom nelze dle krajského soudu rozumně představit. Zrušení platebního výměru by žalobkyni neprospělo, její žaloba tudíž není subjektivně přípustná. Žaloba navíc obsahově nesměruje proti napadenému platebnímu výměru, nýbrž pouze proti doložce právní moci, což je úkon osvědčující právní skutečnost, nikoli náležitost rozhodnutí, a tedy ji nelze v rámci přezkumu rozhodnutí zkoumat.

[4] Na závěr krajský soud uvedl, že ve vztahu ke stanovení okamžiku, k němuž měl být připsán úrok z nadměrného odpočtu na osobní daňový účet žalobkyně, se taktéž nelze ochrany domáhat prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí. Žalobkyně může podat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nesprávné evidenci na jejím osobním daňovém účtu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti usnesení krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že platební výměr jí nemohl být doručen fikcí podle § 140 odst. 2 daňového řádu, neboť nebyl vydán podle odst. 1 tohoto ustanovení. Žalovaný totiž zahájil postupy k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období září a říjen 2012, jimiž prověřoval mimo jiné i skutečnosti týkající se zdaňovacího období prosinec 2012. Zahájení postupu k odstranění pochybností přitom znemožňuje „konkludentní“ stanovení daně bez oznámení platebního výměru daňovému subjektu. Napadený platební výměr byl vydán až po skončení postupů k odstranění pochybností, a to kvůli prověření skutečností týkajících se vypořádání nadměrného odpočtu daně podle § 76 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), které měla stěžovatelka provést v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období roku 2012. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 tudíž nemohla být vyměřena podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Lhůta pro podání žaloby tak uplynula dva měsíce

pokračování

po doručení platebního výměru, tedy dne 29. 6. 2020, a žaloba stěžovatelky tak byla podána včas.

[6] Stěžovatelka zpochybnila také závěr krajského soudu, že by nebyla osobou oprávněnou k podání žaloby. Pokud by krajský soud žalobu věcně projednal, musel by přihlídnout k tomu, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období prosinec 2012, přičemž zrušením platebního výměru by bylo toto nezákonné rozhodnutí odstraněno, a to včetně nesprávně vyznačené doložky právní moci. Stěžovatelka odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2018, č. j. 2 As 141/2015 - 37, ze kterého dovozovala, že prostředkem ochrany proti nesprávně vyznačené doložce právní moci na platebním výměru je právě žaloba podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Otázka nabytí právní moci platebního výměru je klíčová pro posouzení včasnosti žaloby i zákonnosti platebního výměru (s ohledem na otázku zachování lhůty pro stanovení daně). Krajský soud měl taktéž postavit na jisto, jaké jiné prostředky by stěžovatelce poskytly stejnou ochranu jako žaloba proti rozhodnutí, případně ji vyzvat ke změně žalobního typu či spojit toto řízení s věcí projednávanou pod sp. zn. 55 Af 42/2020. Stěžovatelka zpochybnila, že by se mohla domoci opravy doložky právní moci zásahovou žalobou, což vyplývá z rozhodnutí krajského soudu vydaného ve věci sp. zn. 45 Af 20/2017.

[7] Stěžovatelka zároveň poukázala na vnitřní rozpor v závěrech krajského soudu, který na jednu stranu uvedl, že platební výměr nabytí právní moci dne 25. 1. 2013, avšak současně ponechal stranou, zda je okamžik, k němuž měl být připsán nadměrný odpočet na její osobní daňový účet, totožný s okamžikem nabytí právní moci platebního výměru. Závěr krajského soudu zpochybňující okamžik připsání nadměrného odpočtu na osobní daňový účet v případě vyměření daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu je v rozporu se zákonem i s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nevedl postup k odstranění pochybností ve vztahu k daňovému přiznání na DPH za zdaňovací období prosinec 2012, ani nevydal výzvu podle § 89 daňového řádu. Vyměřovaná daň se neodchylovala od daně tvrzené stěžovatelkou v daňovém přiznání, byla tedy vyměřena podle § 140 daňového řádu. Daň byla stanovena ve lhůtě podle § 148 odst. 1 daňového řádu a žalovaný nebyl povinen platební výměr stěžovatelce doručit. Dle názoru žalovaného se nelze domáhat zrušení platebního výměru pro údajně nesprávně vyznačenou doložku právní moci. V daňovém řízení nejsou s vyznačením doložky právní moci spojeny žádné účinky. Ani nesprávně vyznačená doložka tak nemůže způsobit nezákonnost platebního výměru, ani zasáhnout do práv stěžovatelky.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[10] Podle § 140 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, že *neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek řízení oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.* Podle odst. 2 citovaného ustanovení se v takovém případě za den doručení platebního

výměru daňového subjektu považuje *poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.*

[11] Nejvyšší správní soud v prvé řadě poukazuje na zásadní obrat, který stěžovatelka provedla v kasační argumentaci oproti té, která byla obsažena v žalobě. V žalobě totiž (na rozdíl od kasační stížnosti) tvrdila, že platební výměr nabytí právní moci dne 25. 1. 2013, tedy v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2012 (§ 136 odst. 4 daňového řádu, resp. § 101 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2013). Toto tvrzení je nutně postaveno na předpokladu, že k vydání platebního výměru došlo dle § 140 odst. 1 daňového řádu, který se v souladu s odst. 2 tohoto ustanovení považuje za doručený posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání. Jelikož odvolání proti takovému platebnímu výměru není přípustné (§ 140 odst. 4 daňového řádu), nabývá v tento den i právní moci. To, že stěžovatelka tento předpoklad nyní v kasační stížnosti popírá, její argumentaci značně ubírá na přesvědčivosti.

[12] Stěžovatelčina námitka, že napadený platební výměr nebyl vydán podle § 140 odst. 1 daňového řádu, nadto není důvodná. Byly totiž splněny obě podmínky pro jeho vydání – vyměřovaná daň se neodchylovala od daně tvrzené stěžovatelkou a nebyl zahájen postup k odstranění pochybností. Žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností pouze vůči zdaňovacím obdobím září a říjen 2012, nikoli vůči zdaňovacímu období prosinec 2012, k němuž se žalobou napadený platební výměr vztahuje. Jak správně poukázal žalovaný ve vyjádření, postup k odstranění pochybností je zahájen výzvou k odstranění pochybností (§ 89 odst. 1 daňového řádu), která se vždy týká konkrétního daňového tvrzení, tedy konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období (viz též body [16] a [17] usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, č. 2137/2010 Sb. NSS, které se sice týkalo vytýkacího řízení upraveného zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak jeho závěry lze plně vztáhnout také na postup k odstranění pochybností upravený daňovým řádem). Z obsahu správního spisu neplyne (a stěžovatelka to ostatně ani netvrdí), že by žalovaný tuto výzvu ve vztahu k daňovému přiznání na DPH za zdaňovací období prosinec 2012 vydal.

[13] V tomto ohledu rovněž není relevantní, že se pochybnosti žalovaného prověřované ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen 2012 týkaly plnění osvobozených od DPH bez nároku na odpočet (což vyplývá z úředního záznamu citované stěžovatelkou v kasační stížnosti), která se ve smyslu § 76 odst. 7 zákona o DPH vypořádávají v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období vypořádávaného období. Zákon o DPH totiž počítá s tím, že pokud daňový subjekt použil přijaté zdanitelné plnění i pro plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet, určuje se výše nároku na odpočet v průběhu celého roku (na základě koeficientu vypočteného z údajů za předcházející kalendářní rok - § 76 odst. 6 zákona o DPH), tudíž se do daňových přiznání uvádí za každé zdaňovací období. V daňovém přiznání za poslední zdaňovací období příslušného roku se pak provede vypořádání na základě koeficientu stanoveného z údajů za tento rok (které z povahy věci nejsou až do jeho konce k dispozici), přičemž ke změně konečné výše odpočtu vůbec nemusí dojít. Žalovaný prověřoval pouze plnění stěžovatelky osvobozená od DPH bez nároku na odpočet v září a říjnu 2012 a toliko ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím zahájil postup k odstranění pochybností. Teprve pokud by se jeho pochybnosti ukázaly

pokračování

jako opodstatněné (tedy pokud by mohly mít vliv na výši vypořádání odpočtu v krácené výši podle § 76 odst. 7 zákona o DPH v daňovém přiznání za prosinec 2012), bylo by na místě zahájení některého z kontrolních postupů i ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období. K tomu ovšem v nyní souzeném případě nedošlo.

[14] Ani ze skutečnosti, že byl platební výměr na DPH za zdaňovací období prosinec 2012 vydán po skončení postupů k odstranění pochybností vztahujících se ke zdaňovacím obdobím září a říjen 2012, nelze dovozovat, že se postup k odstranění pochybností týkal též zdaňovacího období prosince 2012. Daňový řád nestanoví, kdy (v jaké konkrétní lhůtě od podání daňového přiznání) má správce daně platební výměr podle § 140 odst. 1 vydat. Vzhledem k tomu, že správce daně nemůže platební výměr podle uvedeného ustanovení vydat „automaticky“, bez úvahy o správnosti výše tvrzené daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, č. 3646/2017 Sb. NSS), může se tak stát i s určitým časovým odstupem, jako tomu bylo v nyní projednávané věci.

[15] V souzené věci pak nelze odhlížet ani od skutečnosti, že pokud by stěžovatelka měla pravdu v tom, že platební výměr nebyl vydán podle § 140 odst. 1 daňového řádu, byla by její žaloba stejně odmítnuta, a to s odůvodněním, že nevyčerpala řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem [§ 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 69 písm. a) s. ř. s.]. V takovém případě by totiž proti platebnímu výměru bylo přípustné odvolání (§ 140 odst. 4 daňového řádu *a contrario*).

[16] Nejvyšší správní soud se dále zabýval stanovením okamžiku počátku běhu lhůty pro podání žaloby proti platebnímu výměru vydanému podle § 140 odst. 1 daňového řádu.

[17] Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podat *do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Zmeškání této lhůty nelze prominout (odst. 4).*

[18] Daňový řád, stejně jako ostatní procesní předpisy, považuje dle § 101 odst. 6 za oznámení rozhodnutí jeho doručení. Z výše citovaného § 140 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že, je-li daň vyměřena podle odst. 1 tohoto ustanovení, je dnem doručení platebního výměru daňovému subjektu *poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.*

[19] Krajský soud z citovaných ustanovení správně dovodil, že dvouměsíční lhůta pro podání žaloby proti platebnímu výměru začala běžet v okamžiku jeho doručení, k němuž došlo na základě aplikace § 140 odst. 2 daňového řádu k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2012 (tedy dne 25. 1. 2013, kdy stěžovatelka daňové přiznání také skutečně podala). Žaloba podaná k poštovní přepravě až dne 26. 6. 2020 tedy byla zjevně opožděná.

[20] S ohledem na zákonem stanovenou fikci oznámení platebního výměru vydaného podle § 140 odst. 1 daňového řádu je přitom irelevantní, v jakém okamžiku se stěžovatelka s tímto rozhodnutím skutečně seznámila. Právní fikce totiž představuje *„právně technický postup, pomocí něhož se považuje za existující situace, jež je zjevně v rozporu s realitou a která dovoluje, aby z ní byly vyvozeny odlišné právní důsledky než ty, které by plynuly z pouhého konstatování faktu“* (nálezn Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 92/01,

N 115/28 SbNU 9). V projednávané věci nastoupila fikce doručení platebního výměru k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání, přičemž jak bylo vysvětleno výše, v souzeném případě byly naplněny zákonné podmínky pro vydání platebního výměru podle § 140 odst. 1 daňového řádu.

[21] Ostatně i za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, který upravoval dokonce pouze tzv. konkludentní vyměření daně (aniž byl vydáván platební výměr – viz § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků), se lhůta pro podání odvolání odvíjela právě od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004 - 59, č. 839/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 22. 9. 2006, č. j. 8 Afs 52/2005 - 61).

[22] Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí se závěrem krajského soudu, že přijatý výklad nepředstavuje odepření přístupu k soudu. V této souvislosti opětovně připomíná, že žalobou napadený platební výměr se nijak neodchyloval od toho, co sama stěžovatelka uvedla v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2012, žalovaný ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období nezačal postup k odstranění pochybností, a stěžovatelka tudíž nemohla být v nejistotě, zda se vyměřená daň bude či nebude odchylovat od té, kterou sama v daňovém přiznání tvrdila a vyčíslila.

[23] S ohledem na správnost závěru krajského soudu o opožděnosti podané žaloby nebylo třeba zabývat se dalšími důvody, pro které krajský soud podanou žalobu odmítl. Přesto nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud považoval za nutné korigovat závěry krajského soudu vyslovené ve vztahu k subjektivní nepřípustnosti stěžovatelkou podané žaloby.

[24] V projednávaném případě bylo žalobou napadeno rozhodnutí (platební výměr), kterým byla stěžovatelce vyměřena daň (resp. nadměrný odpočet DPH), a to shodně s tvrzením obsaženým v daňovém přiznání. Krajskému soudu tedy je možno přisvědčit do té míry, že co do svého obsahu vydaný platební výměr odpovídal tvrzení stěžovatelky obsaženému v daňovém přiznání. Nelze však již souhlasit s tím, že krajský soud platební výměr označil za rozhodnutí, kterým bylo plně vyhověno stěžovatelčině žádosti. Stěžovatelka o vyměření daně správce daně nežádala, přiznání k DPH podala z důvodu, že jí takovou povinnost ukládá zákon (navíc pod sankcí pokuty za opožděné tvrzení daně). Z tohoto chybného předpokladu pak krajský soud nesprávně dovodil (s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která však není na projednávaný případ aplikovatelná), že si rozumně nelze představit příznivější výsledek vedeného řízení, a tedy je žaloba subjektivně nepřípustná. Jak již bylo uvedeno výše, nesprávnost tohoto závěru však nic nemění na výsledku řízení v souzené věci, neboť ob stojí závěr krajského soudu o opožděnosti žaloby.

[25] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud současně doplňuje, že stěžovatelka podanou žalobu směřovala proti nesprávně vyznačené doložce právní moci platebního výměru. Jak ovšem vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2015, č. j. 5 As 26/2014 - 19, vyznačení doložky právní moci je „úkonem toliko deklaratorní či administrativní povahy“, kterým se „nezakládají, nemění ani neruší žádná konkrétní práva či povinnosti účastníků správního řízení, nýbrž se jím pouze deklaruje nastalá skutečnost, tedy že správní rozhodnutí, k němuž se tato doložka vztahuje, nelze napadnout odvoláním

pokračování

a že je závazné pro účastníky a všechny správní orgány, popř. i další osoby“. S vyznačením doložky právní moci nejsou spojeny žádné účinky (podobně též usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2018, č. j. 2 As 141/2015 - 37). Právní moc rozhodnutí nastává bez ohledu na vyznačení doložky právní moci (rozsudek ze dne 25. 6. 2008, č. j. 2 As 10/2008 - 41).

[26] K námitce, že žalovaný na stěžovatelčině osobním daňovém účtu v období od 25. 1. 2013 do 21. 1. 2014 neevidoval nadměrný odpočet, který jí byl napadeným platebním výměrem vyměřen, Nejvyšší správní soud uvádí, že v takovém případě se stěžovatelka měla bránit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, spočívajícím ve vedení daňové evidence v rozporu s rozhodnutími o daňových povinnostech stěžovatelky (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015 - 34, ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019 - 32, či ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 144/2019 - 17).

[27] Poukazuje-li stěžovatelka na skutečnost, že z rozhodnutí vydaného krajským soudem ve věci sp. zn. 45 Af 20/2017 vyplývá, že krajský soud zásahovou žalobu proti způsobu vedení daňové evidence nepřipouští, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující. Proti rozsudku vydanému ve věci sp. zn. 45 Af 20/2017 byla podána kasační stížnost, o níž Nejvyšší správní soud vede řízení pod sp. zn. 5 Afs 1/2021. Výsledek tohoto řízení nelze předjímat a pro rozhodnutí v této věci to ani není nezbytné. Je totiž nepochybné, že v případě, kdy je spor mezi účastníky veden „pouze“ o údaje na osobním daňovém účtu, nikoli o zákonnost vydaného platebního výměru, nelze se soudní ochrany domáhat žalobou proti platebnímu výměru, proti kterému žaloba v souzeném případě směřovala.

[28] Důvodná není ani kasační námitka, že měl krajský soud z tohoto důvodu stěžovatelku vyzvat ke změně žaloby (s ohledem na nesprávně zvolený žalobní typ). Judikatura, která dovodila povinnost soudu poučit žalobce o tom, že zvolil nesprávný žalobní typ, a vyzvat jej ke změně žaloby, totiž dopadá zejména na situace, kdy žalobce nesprávně identifikuje povahu napadeného aktu orgánu veřejné správy (např. rozhodnutí považuje za zásah – viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 6 As 357/2017 - 26, či ze dne 21. 3. 2018, č. j. 6 As 402/2017 - 41, nebo též nález Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18, N 147/95 SbNU 272). Judikatura vychází z toho, že žalobce nemůže mít újmu z toho, že omylem zvolil nesprávný žalobní typ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 17. 9. 2019, č. j. 1 As 436/2017 - 43, č. 3931/2019 Sb. NSS, bod 35).

[29] K takové situaci ovšem v nyní projednávaném případě nedošlo. Stěžovatelčina žaloba směřovala proti platebnímu výměru, který je z formálního i materiálního hlediska rozhodnutím (k povaze platebního výměru vydaného podle § 140 odst. 1 daňového řádu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2016, č. j. 4 Afs 31/2016 - 26, bod [17]). Stěžovatelka tedy zvolila správný žalobní typ a nesprávnost jejího postupu spočívala v tom, že žalobu nesměřovala proti tomu úkonu žalovaného, který jí ve skutečnosti měl zasáhnout do práv. Tak široce, že by správní soudy měly žalobce poučovat, že žalobou napadl zcela odlišný úkon, však nelze poučovací povinnost správních soudů vykládat (přiměřeně nález Ústavního soudu ze dne 4. 1. 2022, sp. zn. Pl. ÚS 34/21, bod 31).

Z kasační stížnosti navíc vyplývá, že stěžovatelka z procesní opatrnosti podala i zásahovou žalobu, o které krajský soud vede řízení pod sp. zn. 55 Af 42/2020. Odmítnutím žaloby proti rozhodnutí jí tedy nebyl odepřen přístup k soudní ochraně.

[30] Závěrem Nejvyšší správní soud uvádí, že v napadeném usnesení krajského soudu neshledal ani namítaný vnitřní rozpor. Krajský soud v bodu 14 odůvodnění uvedl pouze tolik, že ponechává stranou, zda je okamžik, k němuž měl být připsán nadměrný odpočet vyměřený napadeným platebním výměrem na daňový účet stěžovatelky, totožný s okamžikem nabytí právní moci platebního výměru (neboť tato otázka nebyla v souzené věci předmětem řízení). Toto tvrzení není v rozporu se závěrem krajského soudu, že napadený platební výměr nabyl právní moci dne 25. 1. 2013 (bod 8 rozsudku). Rovněž nelze souhlasit s tvrzením, že by krajský soud při posuzování okamžiku připsání nadměrného odpočtu na stěžovatelčin daňový účet porušil zákon nebo se odchýlil od judikatury Nejvyššího správního soudu, neboť takové posouzení v předchozím řízení vůbec neprováděl.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 16. února 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu