



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Gbagbos system a. s.**, se sídlem Dlouhá třída 1161/97, Havířov, zast. Mgr. Martinem Brudným, advokátem se sídlem Poděbradova 1243/7, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 2. 2022, č. j. 22 A 38/2021-25,

t a k t o :

- I. Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 2. 2022, č. j. 22 A 38/2021-25, **se ruší.**
- II. Žaloba **se odmítá.**
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

## O d ů v o d n ě n í :

## I. Vymezení věci

[1] Podstatou sporu je po hmotněprávní stránce posouzení dodatečného přiznání k dani z příjmů právnických osob, které žalobkyně podala dne 22. 12. 2020. Žalovaný toto podání vyhodnotil jako neúčinné a vyzval žalobkyni k odstranění jeho vad. Následně žalobkyni dne 10. 3. 2021 vyrozuměl o tom, že lhůta k odstranění vad podání marně uplynula, a proto se dodatečné daňové přiznání stalo neúčinným podle § 74 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Žalobkyně usiluje o to, aby žalovaný o dodatečném daňovém přiznání rozhodl věcně. Toho se domáhala u Krajského soudu v Ostravě žalobou označenou jako *žaloba proti nezákonnému zásahu správního orgánu dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní*

řád správní (dále jen „s. ř. s.“). V petitu požadovala, aby soud označil postup žalovaného, který spočíval v posouzení dodatečného přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2016 až 30. 6. 2017 jako neúčinného podání, za nezákonný zásah (petit I), a současně, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v porušování práv žalobkyně a uložil žalovanému, aby se věcně zabýval dodatečným daňovým přiznáním žalobkyně za zdaňovací období 1. 1. 2016 až 30. 6. 2017 (petit II).

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že bez ohledu na formální označení žalobního typu se žalobkyně domáhá *de facto* ochrany proti nečinnosti správního orgánu, neboť požaduje, aby žalovaný rozhodl ve věci samé. Soud dodal, že pro účely určení žalobního typu je třeba žalobu posuzovat podle obsahu. Dodal, že v případě omisivního zásahu správce daně není prostředkem ochrany stížnost ani prošetření způsobu vyřízení stížnosti, nýbrž podnět proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu. Z vyjádření žalovaného soud zjistil, že žalobkyně reagovala na vyrozumění o neúčinnosti podání (dodatečného daňového přiznání) stížností podle § 261 daňového řádu ze dne 24. 5. 2021. Žaloba byla krajskému soudu doručena dne 10. 5. 2021. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žalobkyně nevyužila postup podle § 38 daňového řádu, tj. nevyčerpala prostředky, které jí procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k ochraně proti nečinnosti. Soud proto žalobu na ochranu proti nečinnosti žalované odmítl.

## II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Proti usnesení krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Uvedla, že z procesní opatrnosti podala žalobu proti nezákonnému zásahu žalovaného spočívajícímu ve vydání vyrozumění ze dne 10. 3. 2021. Poté podala podnět k ochraně proti nečinnosti, který Odvolací finanční ředitelství odložilo, neboť v postupu žalovaného nespátřovalo nečinnost, a shora označené vyrozumění žalovaného shledalo zákonným. Následně podala žalobu na ochranu proti nečinnosti, která je u téhož krajského soudu vedena pod sp. zn. 22 A 20/2022.

[5] Podle stěžovatelky činí žalovaný i Odvolací finanční ředitelství procesní kroky s cílem umožnit žalovanému dvojí zdanění příjmu plynoucího z jediné obchodní transakce. Stěžovatelka žalobu záměrně podala jako zásahovou, neboť v této věci považuje uplatnění prostředků ochrany proti nečinnosti za neefektivní a zdlouhavé. V postupu žalovaného nadále spatřuje nezákonný zásah. I pokud by s žalobou na ochranu proti nečinnosti uspěla, domůže se nanejvýš vydání rozsudku, na jehož základě bude žalovaný povinen o dodatečném daňovém přiznání věcně rozhodnout. Krajský soud nicméně nemůže v řízení o nečinnostní žalobě (na rozdíl od řízení o zásahové žalobě) žalovaného zavázat k určitému věcnému řešení sporu. Jinými slovy, krajský soud může žalovanému v řízení o žalobě proti nečinnosti toliko přikázat, aby vydal meritorní rozhodnutí. Oproti tomu v řízení o zásahové žalobě je soud oprávněn rozhodnout, že dodatečné daňové přiznání je věcně správné a že žalovaný má přistoupit k „oddanění“ příjmů stěžovatelky za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 30. 6. 2017. Prostředky ochrany proti nečinnosti proto stěžovatelce nemohou přinést účinnou ochranu, neboť lze očekávat, že meritorní rozhodnutí pro ni bude nepříznivé. V budoucnu se proto stěžovatelka bude muset bránit proti vydanému rozhodnutí, čímž se finální řešení sporu značně oddálí.

pokračování

[6] Stěžovatelka dodala, že pokud by Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro odchýlení se od své dosavadní rozhodovací praxe, podle níž se má daňový subjekt proti vyrozumění o neúčinnosti podání bránit prostřednictvím prostředků ochrany proti nečinnosti, má alespoň *obiter dictum* posoudit, zda žalovaný při vydání vyrozumění o neúčinnosti podání ze dne 10. 3. 2021 postupoval v souladu se zákonem.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným usnesením. Dodal, že pokud soud shledá nečinnostní žalobu důvodnou, bude mít stěžovatelka možnost následně vydané rozhodnutí napadnout odvoláním a případně též žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Nelze proto konstatovat, že by stěžovatelka byla v důsledku překvalifikování žaloby zbavena svých práv. Na tomto závěru nic nemění ani hypotetické dvojí zdanění totožné obchodní transakce, ke kterému by v mezidobí mohlo dojít. Ani rychlost poskytnutí ochrany práv nemůže odůvodnit uplatnění jiného než zákonodárcem zamýšleného žalobního typu. Žalovaný dodal, že další kasační argumentace se míjí s rozhodovacími důvody soudu.

[8] Krajský soud rozsudkem ze dne 10. 11. 2022, č. j. 22 A 20/2022-31, stěžovatelčině nečinnostní žalobě vyhověl a žalovanému uložil povinnost o dodatečném daňovém přiznání rozhodnout.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[1] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, a stěžovatelka je zastoupena advokátem.

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Předmětem přezkumu v nynějším řízení je usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby. Z povahy věci tudíž přichází v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004-98, nebo ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 24/2004-49). Tento kasační důvod v sobě zahrnuje i kasační důvody vyplývající z § 103 odst. 1 písm. a), c) i d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud se však v tomto řízení nemohl zabývat námitkami týkajícími se hmotněprávního posouzení věci, neboť se jimi nezabýval ani krajský soud.

[11] Stěžovatelka se proti postupu žalovaného spočívajícím ve vyrozumění ze dne 10. 3. 2021 bránila žalobou, kterou jasně označila jako zásahovou. Stejně tak formulovala petit, jímž se domáhala, aby soud určil nezákonnost zásahu, žalovanému zakázal dále porušovat její práva a uložil mu věcně se zabývat dodatečným daňovým přiznáním. Žaloba tak, jak ji stěžovatelka formulovala, neponechává prostor pro pochybnosti o tom, jaký žalobní typ stěžovatelka zamýšlela zvolit. Jestliže krajský soud dospěl k odlišnému posouzení, jaký žalobní typ je v dané věci správný, měl stěžovatelku v souladu s ustálenou judikaturou poučit o odlišném právním posouzení a umožnit jí změnu žalobního typu, resp. upravit žalobní tvrzení a petit (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2016, č. j. 6 As 69/2016-39, č. 3412/2016 Sb. NSS, či ze dne 23. 2. 2023, č. j. 2 Afs 47/2022-42).

[12] Krajský soud namísto toho v rozporu s judikaturou a jednoznačně projevenou vůlí stěžovatelky sám překvalifikoval žalobní typ ze zásahové žaloby na žalobu nečinnostní. Stěžovatelce přitom neumožnil na odlišné právní posouzení reagovat a žalobu rovnou odmítl. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční. Podání žaloby je dispozičním úkonem, jímž se žalobce obrací na soud s žádostí o poskytnutí soudní ochrany a vymezuje jím předmět soudního řízení. Tuto povahu žaloby je povinen soud respektovat, nepředepisuje-li mu zákon výslovně něco jiného (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Afs 24/2005-70, č. 888/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 11. 2012, č. j. 2 As 86/2010-90).

[13] Nesprávný procesní postup, jehož se krajský soud v posuzované věci dopustil, by standardně vedl ke zrušení napadeného usnesení. V posuzované věci by však takové řešení nebylo účelné. Poučovací povinnost ohledně volby žalobního typu totiž není absolutní. Výzva k úpravě žalobního typu není nutná především tehdy, pokud by ani po její úpravě zjevně nebyly splněny podmínky řízení (náleží Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2020, č. j. 8 Afs 183/2019-52). Právě taková situace nastala v této věci, neboť podmínky řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem nebyly dány.

[14] K volbě vhodného žalobního typu pro případy obrany proti vyrozumění o neúčinnosti podání se vyslovil Krajský soud v Brně v usnesení ze dne 22. 9. 2016, č. j. 29 A 171/2015-99. V tam řešené věci podal žalobce přiznání k dani z příjmů právnických osob, na které správce daně reagoval výzvou k odstranění vad podání. Žalobce výzvě nevyhověl a bránil se proti ní stížností. Po marném uplynutí lhůty stanovené ve výzvě zaslal správce daně žalobci vyrozumění o neúčinnosti daňového přiznání. Vydání výzvy k doplnění daňového tvrzení a následné vyrozumění o neúčinnosti daňového tvrzení napadl žalobce žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, kterou krajský soud odmítl. Konstatoval, že za dané situace se žalobce mohl u soudu domáhat ochrany pouze formou nečinnostní žaloby, a to po vyčerpání přípustných prostředků nápravy v daňovém řízení. Jednotlivé procesní úkony správního orgánu uskutečněné v průběhu správního řízení, které směřují k vydání rozhodnutí, totiž nesplňují materiální ani formální podmínky zásahu, a nelze je tedy podrobovat testu zákonnosti. Samy o sobě tak nepředstavují zásah do práv účastníka řízení (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, nebo ze dne 30. 1. 2007, č. j. 2 Aps 6/2006-70).

[15] Výzva k doplnění daňového tvrzení ani vyrozumění o neúčinnosti podání proto pojmově nemohou být zásahem ve smyslu legislativní zkratky obsažené v § 82 s. ř. s. Na tom nic nemůže změnit ani argumentace stěžovatelky, že obrana prostřednictvím nečinnostní žaloby (a následně případně též využití opravných prostředků a žaloby proti vydanému správnímu rozhodnutí) je neefektivní, resp. pomalá. Procesní úprava správního soudnictví totiž spočívá na důsledném oddělení jednotlivých žalobních typů, které mezi sebou nelze zaměňovat (náleží Ústavního soudu ze dne 7. 11. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 12/17, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, č. 2206/2011 Sb. NSS).

[16] S ohledem na shora uvedené tak platí, že krajský soud sice překročil dispoziční zásadu a nepřípustně změnil zvolený žalobní typ, ačkoli měl stěžovatelku poučit a vyzvat ji

pokračování

ke změně žalobního typu, a to včetně odkazu na právní úpravu či judikaturu a poučení o následcích nevyhovění této výzvě. Nejvyšší správní soud ale nepovažoval za potřebné po zrušení napadeného usnesení věc vrátit krajskému soudu, aby sám posoudil podmínky pro řízení o zásahové žalobě, neboť takový postup by vedl pouze k tomu, že krajský soud by žalobu znovu odmítl, a to opět pro absenci podmínek řízení. Vzhledem ke skutečnosti, že by při svém rozhodování byl vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, nebyla by proti takovému rozhodnutí kasační stížnost přípustná [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Tímto procesním postupem kasačního soudu proto nedochází k porušení práva na spravedlivý proces (nález Ústavního soudu ze dne 16. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1783/10, bod 13).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud tedy podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil usnesení krajského soudu. Vzhledem k tomu, že důvod pro odmítnutí návrhu podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl dán již v řízení před krajským soudem, současně žalobu odmítl.

[18] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a rozhodl-li současně o odmítnutí návrhu, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v takovém případě jeden celek a kasační soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98). Nejvyšší správní soud tedy rozhodl o nákladech řízení podle § 60 odst. 3 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož byla žaloba odmítnuta, nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení. Zaplacené soudní poplatky v takovém případě Nejvyšší správní soud nevrací (usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Azs 187/2020-49, č. 4263/2021 Sb. NSS).

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

V Brně dne 29. března 2023

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu