



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. V. K.**, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2015, č. j. 9 A 320/2014 – 38,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2015, č. j. 9 A 320/2014 – 38, **se zrušuje** a žaloba **se odmítá**.
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se žalobce domáhal uložení povinnosti žalovanému zaevidovat přeplatek ve výši 76.252 Kč na osobní daňový účet žalobce a následně jej žalobci uhradit. Zrušením rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22. 4. 2010, č. j. 5516/10-1500-106932, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 (dále též „správce daně“) ze dne 13. 10. 2009, č. j. 256863/09/008913109358 (platební výměr na uhrazení penále za prodlení s úhradou povinnosti žalobce na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 410.815 Kč; dále též „původní platební výměr“), k němuž došlo na základě rozsudku Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“) ze dne 12. 6. 2014, č. j. 11 Af 25/2010 – 71, měl totiž žalobci dle jeho názoru vzniknout vratitelný přeplatek ve výši 410.815 Kč. Žalovaný mu nicméně uhradil pouze částku ve výši 334.563 Kč.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 23. 9. 2015, č. j. 9 A 320/2014 – 38 (dále též „napadený rozsudek“), žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění uvedl, že vratitelný přeplatek vznikl pouze ve výši uhrazené žalovaným, tzn. ve výši 334.563 Kč, neboť správce daně vydal dne 5. 10. 2010 tzv. rozdílový platební výměr (rozhodnutí č. j. 248519/10/008911101521), kterým sdělil žalobci nově vypočtené penále ve výši 76.252 Kč; nezaevidování a nevrácení přeplatku ve výši 76.252 Kč tudíž není nezákonným zásahem žalovaného. Soud přitom nepřisvědčil argumentaci žalobce související s nicotností rozdílového platebního výměru. Správce daně byl k jeho vydání věcně příslušný (což ostatně ani žalobce nezpochybňoval), není tudíž dán důvod nicotnosti podle § 105 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Dle názoru městského soudu se žalobce dovolává spíše nezákonnosti rozdílového platebního výměru nežli jeho nicotnosti. Námitky tohoto typu nicméně mohl a měl uplatnit v žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 25. 1. 2011, č. j. 921/11/1500-106932, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozdílovému platebnímu výměru (dále též „rozhodnutí o odvolání proti rozdílovému platebnímu výměru“). Vzhledem k zásadě presumpce správnosti a zákonnosti správního aktu je potom na uvedené pravomocné rozhodnutí nutno nahlížet jako na vydané v souladu se zákonem.

Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, v níž uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel nesouhlasí konkrétně s posouzením otázky, zda byl správce daně oprávněn po vydání původního platebního výměru přehodnotit svůj názor na výši penále a vydat rozdílový platební výměr, kterým, ač daňové penále snížil, došlo k jeho opětovnému stanovení ve výši 76.252 Kč. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že platebním výměrem na daňové penále se penále pouze sděluje, přičemž platební výměr nemá v tomto ohledu žádné konstitutivní účinky, neboť mění daňovou povinnost z „pouhé“ povinnosti podle hmotného práva v exekuční titul; penále tak vzniká přímo ze zákona. Pokud Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 12. 6. 2014, č. j. 11 Af 25/2010 – 71, shledal hmotný nárok daňových orgánů na penále neoprávněným, nemůže obstát jakýkoliv další exekuční titul v podobě rozdílového platebního výměru.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem městského soudu, že pokud nebylo žalobou napadeno rozhodnutí o odvolání proti rozdílovému platebnímu výměru, oprávněně existuje překážka ve vydání přeplatku (resp. přeplatek nevznikl). Rozdílový platební výměr má však účinky pouze co do částky, kterou ovlivňuje, tzn. pouze ve vztahu k rozdílu penále. Pokud správce daně vyčíslí na rozdílovém platebním výměru i zůstatek penále, který byl stanoven již dříve a jeho účinnost dále trvá, nejde o nové stanovení penále ani o nový exekuční titul, ale pouze o matematický výsledek snížení výše penále; rozdílový platební výměr tak nestanovuje novou platební povinnost. Stěžovatel přirovnává tuto situaci k částečnému zastavení exekuce v civilním právu. Není tudíž namístě, aby každý nový rozdílový platební výměr, který snižuje původní výši penále, byl napadán správní žalobou, čímž by správní soud musel několikrát po sobě rozhodovat o oprávněnosti téhož nároku správce daně. Stěžovatel proto trvá na svém názoru, že soudní přezkum rozdílového platebního výměru je vyloučen. Je-li podstatou rozdílu snížení penále, nemohou být krácena veřejná subjektivní práva stěžovatele.

Stěžovatel dále uvádí, že rozdílový platební výměr je dle jeho názoru nicotný podle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tedy z důvodu věcné nepříslušnosti správce daně. Po vydání původního platebního výměru, který byl předmětem odvolacího řízení, nebyl správce daně, jakožto správní orgán prvního stupně, oprávněn znovu zasáhnout do výše daňového penále, protože by tím negoval rozhodnutí nadřízeného orgánu, které již bylo předmětem soudního přezkumu. Rozdílový platební výměr tak byl vydán v době, kdy existoval jiný pravomocný platební výměr na předepsané penále za totožné zdaňovací období. Stěžovatel následně poukázal

na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které při sdělení výše penále je přípustné vydávat průběžné platební výměry, kterými je výše penále sdělována, a to i způsobem, kdy je sdělena celková výše penále, včetně penále již vyměřeného předchozím platebním výměrem, přičemž správce daně stanoví samostatnou lhůtu k zaplacení pouze pro nově sdělenou výši penále (tzn. rozdílů). Toto pravidlo se však dle názoru stěžovatele neuplatní v případě změny výše předepsaného penále jeho snížením, protože by nebylo možné navázat na původně správně sdělenou výši penále. Změnu či zrušení platebního výměru na penále z důvodu jeho nesprávné výše lze provést pouze zákonem předvídaným způsobem a na základě zákonem stanovené kompetence (pravomoci). Zákon možnost nápravy nesprávně sdělené daně (resp. penále) předpokládá pouze v případě mimořádných opravných prostředků, které však v projednávané věci použity nebyly.

Správce daně proto dle názoru stěžovatele nebyl věcně příslušný k vydání rozhodnutí měnícího pravomocné rozhodnutí, které bylo předmětem soudního přezkumu. Věcně příslušným správcem daně pro případné rozhodnutí nebo opatření, jímž by byl stěžovatel uspokojen, je podle § 62 odst. 1 s. ř. s. pouze žalovaný, tzn. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (resp. Odvolací finanční ředitelství). S ohledem na uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ze dne 10. 12. 2015 setrval na zákonnosti a správnosti svého postupu. Poukázal zejména na skutečnost, že Městský soud v Praze sice zrušil původní platební výměr na daňové penále, avšak učinil tak z důvodu, že rozdílovým platebním výměrem nebyl původní platební výměr zrušen, a tyto dvě rozhodnutí tak existovaly vedle sebe. Je tedy zřejmé, že penále ve výši 76.252 Kč zrušeno nebylo, a stěžovateli tudíž nevznikl přeplatek. Pokud by v průběhu soudního řízení nebyl rozdílový platební výměr vydán, dle názoru žalovaného by soud zrušil pouze rozhodnutí o odvolání proti původnímu platebnímu výměru a platební výměr na penále by byl následně novým rozhodnutím o odvolání změněn na správnou částku (tzn. částku ve výši 76.252 Kč). Pokud jde o další námítky stěžovatele, ztotožnil se žalovaný s hodnocením městského soudu. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejdříve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102 věta první s. ř. s.), je přípustná (§ 102 věta druhá a § 104 s. ř. s.) a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Poté zdejší soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku, přičemž postupoval podle § 109 odst. 4 s. ř. s., dle něhož je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)], nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

V posuzovaném případě shledal Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti důvod pro kasaci napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a to konkrétně zmatečnost řízení před městským soudem spočívající v absenci podmínek řízení.

Podle § 82 s. ř. s. „[k]aždý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení tobo, že zásah byl nezákonný.“

Podle § 85 s. ř. s. „[ž]aloba je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případech, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.“

Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. „[k]do tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závažně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen "rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.“

Ze shora citovaného § 85 s. ř. s. vyplývá, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je prostředkem ochrany práv, jenž je svou povahou prostředkem subsidiárním, což znamená, že podmínkou pro její podání je neexistence jiných prostředků ochrany či nápravy. Zásahová žaloba tak představuje určitou „zbytkovou“ kategorii, v jejímž rámci lze zvažovat poskytnutí soudní ochrany, jestliže není možno využít jiných žalobních typů, a to žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s., resp. též návrhu na zrušení opatření obecné povahy podle § 101a a násl. s. ř. s. Nepřijatelnost ve smyslu § 85 s. ř. s. proto představuje pomyslné „síto“, které má zajistit, aby se správní soudy zabývaly pouze „skutečnými“ zásahovými žalobami, nikoliv „nepravými“ žalobami, v nichž účinnou soudní ochranu lze poskytnout prostřednictvím jiného prostředku a řízení ve správním soudnictví (srov. POTĚŠIL, L. ŠIMÍČEK, V. a kol. *Soudní řád správní, Komentář*. Praha: Leges, 2014, s. 779 a 801). Výjimka z tohoto pravidla se přitom v předmětné věci neuplatní, neboť stěžovatel se v žalobním návrhu domáhal toho, aby byla žalovanému konstitutivním výrokem uložena konkrétní povinnost (srov. § 85 část věty za středníkem s. ř. s.).

Vymezením vzájemných vztahů mezi základními žalobními typy podle soudního řádu správního se zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98, publ. pod č. 2206/2011 Sb. NSS (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedená v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž dospěl k následujícím závěrům:

„Moderní veřejná správa vykonává svoji činnost (zejména tu část, která závažně zasahuje do sféry práv a povinností individuálně určeného jednotlivce a nemá toliko povahu organizační, evidenční, koncepční, koordinační apod.) povětšinou v podobě formalizovaných a standardizovaných aktů se zákonem předepsanými náležitostmi umožňujícími rychle a jednoduše rozpoznat původce i adresáta (adresáty) daného aktu, obsah práv a povinností jím upravených i důvody, pro které je do nich zasahováno. Je proto zřejmé, a ostatně je to vyjádřeno i systematikou s. ř. s., že v praxi nejčastějším předmětem soudní kontroly budou formální akty veřejné správy směřující vůči individuálně určenému jednotlivci, jakkoli zřejmě nejsou tyto akty nejčastější formou činnosti veřejné správy. Proto svým způsobem ústřední roli v systému žalob podle s. ř. s. hraje žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. [...]

Nečinnostní žaloba (§ 79 a násl. s. ř. s.) a zásahová žaloba (§ 82 a násl. s. ř. s.) hrají roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne.“

V projednávané věci se stěžovatel zásahovou žalobou domáhá uhrazení částky ve výši 76.252 Kč, jakožto části vratitelného přeplatku, kterou mu žalovaný po zrušení původního platebního výměru doposud nezaplatil. Městský soud dospěl v této souvislosti k závěru, že k nezákonnému zásahu nedošlo, protože v době před zrušením původního platebního výměru soudem vydal správce daně rozdílový platební výměr, kterým stěžovateli sdělil nově vypočtené penále ve výši 76.252 Kč; jelikož rozdílový platební výměr je pravomocný, vratitelný přeplatek ve stěžovatelem požadované výši nemohl vzniknout. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí. Jak totiž vyslovil již ve svém rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008 – 128, publ. pod č. 1815/2009 Sb. NSS, „[p]rávní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány

veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej.“

Lze se ztotožnit taktéž s názorem městského soudu, že pokud stěžovatel nesouhlasil s výší penále předepsaného rozdílovým platebním výměrem, nic mu nebránilo v tom, aby proti rozhodnutí o odvolání proti tomuto výměru podal žalobu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s., v níž navíc mohl uplatnit rovněž námitky související s formou nicotností rozdílového platebního výměru (viz § 65 odst. 1 s. ř. s.). Lze v tomto ohledu připomenout, že i kdyby stěžovatel námitky tohoto typu v případné žalobě proti rozhodnutí o odvolání proti rozdílovému platebnímu výměru neuplatnil a správní soudy by nicotnost rozdílového platebního výměru i přesto shledaly, byly by povinny zrušit jej z úřední povinnosti [srov. § 76 odst. 2 s. ř. s.; nad rámec uvedeného nicméně nutno podotknout, že Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 2. 12. 2015, č. j. 6 Afs 160/2014 – 46, kterým byl zrušen I. výrok rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2014, č. j. 11 Af 25/2010 – 71, v části týkající se zrušení původního platebního výměru, akceptoval účinky rozdílového platebního výměru, když konstatoval, že „[t]ato nesprávnost (myšleno nesprávně sdělená výše penále předepsaného v původním platebním výměru – pozn. rozhodujícího senátu) byla odstraněna vydáním rozdílovým platebním výměrem, a to zcela určitým a srozumitelným způsobem“; rozdílový platební výměr tudíž není rozhodnutím nicotným]. Stěžovateli přitom nelze přisvědčit potud, že žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. nebylo možno podat z důvodu, že rozdílovým platebním výměrem nemohlo dojít ke zkrácení jeho subjektivních veřejných práv. Ačkoliv bylo tímto výměrem penále sníženo, jeho podstatou nadále zůstávalo předepsání zbylé části penále. Právě ve vztahu k této zbylé části penále byla zcela nepochybně dotčena (a tudíž mohla být i zkrácena) veřejná subjektivní práva stěžovatele.

Přestože Nejvyšší správní soud s úvahou ohledně možnosti stěžovatele podat žalobu proti rozhodnutí o odvolání proti rozdílovému platebnímu výměru souhlasí, nezbyvá mu než vytknout městskému pochybení v tom, že popsanou úvahu neměl učinit až v samotném meritorním posouzení věci, nýbrž již ve fázi hodnocení podmínek řízení. Stěžovatel se totiž žalobou na ochranu před nezákonným zásahem domáhá zaplacení částky, kterou považuje za vratitelný přeplatek, a to i vzdor skutečnosti, že tato částka byla řádně předepsána platebním výměrem jakožto penále za prodlení úhrady jeho daňových povinností. Stěžovatel tak v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem fakticky brojí proti zákonnosti rozdílového platebního výměru a uplatňuje námitky, které měl a mohl uplatnit v případné žalobě proti rozhodnutí o odvolání proti rozdílovému platebnímu výměru. Takový postup nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu považovat za nic jiného než obcházení institutu žaloby proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s.

S ohledem na shora uvedené důvody dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatel měl v posuzovaném případě k dispozici jiný právní prostředek, kterým se mohl domáhat ochrany svých práv; žaloba je proto nepřipustná podle § 85 s. ř. s. Městský soud tudíž pochybil, když žalobu věcně projednal, neboť bylo namístě ji podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnout.

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek městského soudu zrušil a současně rozhodl též o odmítnutí žaloby (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.).

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a rozhodne-li současně o odmítnutí návrhu, rozhodne i o nákladech řízení, které zrušenému rozhodnutí krajského soudu předcházelo.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 3 věty první s. ř. s., dle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta. Tento závěr

se vztahuje jak na řízení před městským soudem, tak i na řízení před Nejvyšším správním soudem.

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

V Brně dne 8. září 2016

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu