



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **EKO Logistics s.r.o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2019, č. j. 45 Af 20/2017 – 16,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2019, č. j. 45 Af 20/2017 – 16, **se ruší** a věc **se** mu **v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobce (dále „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení shora označeného usnesení krajského soudu, kterým byla odmítnuta žaloba stěžovatele na ochranu před nezákonným zásahem; ten stěžovatel spatřoval v tom, že žalovaný zaevidoval na osobní daňový účet stěžovatele částku 2 565 972 Kč jako nedoplatek na DPH; na jeho úhradu přitom použil přeplatek, který stěžovatel vykazoval na dani z příjmů právnických osob.

[2] Proti vyrozmění žalovaného o převedení přeplatku ze dne 30. 6. 2017 podal stěžovatel dne 25. 7. 2017 dle § 159 daňového řádu námitku; v ní tvrdí, že nedoplatky na DPH nevykazuje, neboť platební výměry, jimiž mu byla tato daň vyměřena, nenabýly (v rozhodné době) právní moci, a proto na nich vyčíslený nedoplatek nebyl dosud splatný a žalovaný dle § 154 odst. 2 daňového řádu nemohl postupovat.

[3] Dne 26. 7. 2017 podal stěžovatel u krajského soudu žalobu, kterou se domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného; požadoval, aby krajský soud: a) zakázal žalovanému evidovat na osobním daňovém účtu stěžovatele nedoplatek v úhrnné výši 2 565 972 Kč a přikázal mu odevidovat jej do 30 dnů od první moci vydaného rozsudku; b) pro případ, že by ke dni vydání rozsudku zásah již netrval, aby krajský soud rozhodl, že zaevidování nedoplatku na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty bylo nezákonné.

[4] Krajský soud žalobu odmítl pro nepřipustnost. Konstatoval, že v projednávané věci spatřoval stěžovatel nezákonný zásah do svých práv v tom, že žalovaný předepsal na jeho osobní daňový účet daně z přidané hodnoty nedoplatek v úhrnné výši 2 565 972 Kč, přestože platební

výměry, jimiž mu žalovaný dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty včetně penále, nenabýly právní moci, a tudíž doměřené daňové povinnosti se nestaly splatnými. Částka 2 565 972 Kč vyměřená těmito platebními výměry tedy nemohla být nedoplatkem ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu. Dle krajského soudu z petitu žaloby je zřejmé, že nezákonný zásah spočívá výlučně v tom, že žalovaný evidoval na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty nedoplatek ve výši 2 565 972 Kč.

[5] Dle krajského soudu byla žaloba podána v situaci, kdy nezákonný zásah trval, a proto se stěžovatel primárně domáhal vydání petitu na plnění; přípustnost žaloby je tedy třeba posuzovat dle § 85 části věty před středníkem s. ř. s. Žaloba, která by byla v okamžiku jejího podání nepřijatelná, se dle krajského soudu nemůže stát přípustnou pouze v důsledku toho, že v průběhu soudního řízení byl žalovaný zásah ukončen a jeho účinky pominuly, aniž by hrozilo jeho opakování. Ustanovení § 85 části věty za středníkem s. ř. s. je třeba dle názoru krajského soudu vztáhnout pouze k žalobě, která od počátku směřuje proti zásahu, jenž netrvá a jehož účinky pominuly. Poukázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, č. 3686/2018 Sb. NSS, v němž soud odůvodnil přípustnost žaloby směřující proti ukončenému nezákonnému zásahu bez předchozího vyčerpání prostředků ochrany před správcem daně tím, že prostředek opravy či nápravy proti již ukončenému postupu správce daně neposkytne daňovému subjektu účinnou ochranu. Požadavek vyčerpání prostředků nápravy před podáním žaloby v situaci, kdy již z povahy věci nemůže tento prostředek nic změnit na tvrzeném nezákonném jednání, by byl bezobsažný. Tyto závěry rozšířeného senátu lze zcela jistě vztáhnout toliko na případy, v nichž žaloba od počátku směřuje proti již ukončenému zásahu, neboť pouze v nich se uplatní výše reprodukováné argumenty rozšířeného senátu. Krajský soud uzavřel, že stěžovatel podal žalobu téměř současně s námitkou, která je jiným právním prostředkem, jímž se lze domáhat ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. před podáním žaloby; nevyčkal jejího vyřízení, nelze proto mít užití tohoto procesního prostředku ochrany za bezvýsledné a žaloba je proto podle § 85 s. ř. s. nepřijatelná.

[6] Současně krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017 - 106, dle kterého v případně nesouhlasu s převedením přeplatku na úhradu nedoplatku se lze soudní ochrany domoci žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o námitce; v nyní posuzované věci přitom mohl stěžovatel podat námitku nejen proti zaevidování daňových nedoplatků na jeho osobní daňový účet, ale též proti převedení přeplatku na úhradu těchto nedoplatků. Při posuzování námitky proti převedení přeplatku by bylo možné posoudit i oprávněnost evidence nedoplatků, na jejichž úhradu byl přeplatek převeden. Krajský soud tak konstatoval, že se stěžovatel může domáhat ochrany proti evidenci daní žalobou proti rozhodnutí správce daně o námitce dle § 159 daňového řádu; dovodil, že rovněž s ohledem na subsidiaritu žaloby na ochranu před nezákonným zásahem je žaloba i z tohoto důvodu nepřijatelná; zdůraznil, že není žaloba na ochranu před nezákonným zásahem přípustná jen proto, že by se jejím prostřednictvím mohl stěžovatel domáhat soudní ochrany dříve, a to díky omezení (vynechání) procesním řádem předvídaného systému procesní ochrany před správními orgány. Důvod zakládající nepřijatelnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu tak krajský soud spatřoval i v tom, že daňový řád obsahuje takovou procesní konstrukci, podle níž se o právech či povinnostech dotčené osoby vydá správní rozhodnutí, lze se proto domáhat u soudu ochrany toliko proti tomuto rozhodnutí žalobou dle § 65 a násl. s. ř. s.

[7] V kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že zásah nadále trvá, proto je třeba splnit podmínku vyčerpání přípustných prostředků obrany, resp. vyčkat jejich vyřízení. Stěžovatel namítá, že se proti platebním výměrům ze dne 4. 5. 2017, č. j. 2625495/17/2111-50522-208266 a 2625702/17/2111-50522-208266, odvolal, Odvolací finanční ředitelství odvolání zamítlo rozhodnutím ze dne 27. 8. 2018, č. j. 38290/18/5300 -

pokračování

21444-711428, které bylo doručeno stěžovateli dne 3. 9. 2018 a ten jej napadl žalobou, kterou krajský soud vede pod sp. zn. 43 Af 37/2018. Podle § 103 odst. 1 daňového řádu platí, že *rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat, je v právní moci*. Uvedené dodatečné platební výměry se tak staly pravomocnými dne 3. 9. 2018 a daně jimi stanovené byly podle cit. § 143 odst. 5 daňového řádu splatné dne 18. 9. 2018. Zásah žalovaného proto skončil nejpozději dne 19. 9. 2018, což bylo krajskému soudu známo z jeho vlastní činnosti; u skončených zásahů není vyčerpání prostředků obrany nezbytné, a to dle § 85 *in fine* s. ř. s.; odmítnutí žaloby je proto nezákonné.

[8] Stěžovatel rovněž brojí proti názoru krajského soudu, že námitka podle § 159 daňového řádu je prostředkem obrany podle § 85 s. ř. s., který měl stěžovatel vyčerpat; poukazuje na to, že v případě přístupu k soudu by se judikatura měla vyznačovat obzvlášť velkou měrou stability a předvídatelnosti. Rozhoduje se totiž o *denegatio iustitiae*, což představuje vyluku moci soudní z ochrany práv jednotlivce a zasahuje tak do základního principu dělby moci v právním státě, když jednotlivce ponechává napospas moci výkonné. Pokud rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/ 2016 - 53, dovedil, že je možné napadnout samostatnou žalobou, jak exekuční příkaz, tak i rozhodnutí o námitce, kterou jednotlivec proti exekučnímu příkazu brojil, pak by na základě principu jednoty a bezspornosti právního řádu mělo totéž dle stěžovatele platit pro zásahy spočívající ve správce daně provedené neoprávněné manipulaci s majetkem jednotlivců na jejich osobních daňových účtech. Jak v případě exekučního příkazu, tak v případě převodů na osobních daňových účtech jde totiž o totéž – nakládání s majetkem jednotlivců v rozporu s jejich právy.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že přeplatek na dani z příjmů právnických osob převedl na základě žádosti stěžovatele ze dne 11. 5. 2017; postupoval tak v souladu s projevenou vůlí stěžovatele zaevidovat na osobní účet daně z přidané hodnoty přeplatek ve výši 2 200 783 Kč. Žalovaný by takto postupoval bez ohledu na to, zda na účtu daně z přidané hodnoty by byl či nebyl evidován nedoplatek. Z uvedeného důvodu nebyl přeplatek převeden neoprávněně. Žalovaný se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je nepřijatelná, neboť stěžovatel nevyčerpal prostředky nápravy, které poskytuje daňový řád; tímto prostředkem nápravy je námitka podle § 159 daňového řádu. Podle názoru žalovaného je nutné rozlišovat opravný prostředek proti rozhodnutí správce daně a prostředek ochrany nebo nápravy postupu správce daně, resp. v tomto konkrétním případě proti úkonu při placení daní, který není rozhodnutím, což stěžovatel nečiní. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[10] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uvedl; současně se zabýval tím, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by byl povinen Nejvyšší správní soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

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

[13] Krajský soud žalobu stěžovatele odmítl fakticky ze dvou důvodů a) nevyčerpání prostředků ochrany v rámci daňového řízení, b) subsidiarity zásahové žaloby ve vztahu k jinému žalobnímu typu, konkr. soud konstatoval, že stěžovatel se měl bránit žalobou proti rozhodnutí (ve věci převedení přeplatku).

[14] Dle Nejvyššího správního soudu neobstojí ani jeden z těchto důvodů.

[15] Nejvyšší správní soud především poukazuje na to, že nezákonnost zásahu spatřoval stěžovatel fakticky, což vyplývá i přímo z navrhovaného petitu, v zaevidování dosud nesplatného nedoplatku na osobním daňovém účtu DPH (na úhradu tohoto nesplatného nedoplatku byl převeden přeplatek na jiné dani postupem dle § 154 odst. 2 daňového řádu). Ostatně krajský soud sám uvádí, že vycházel z toho, že samotnou skutečnost, že byl přeplatek na dani z příjmů právnických osob převeden na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty, stěžovatel nenapadá; z petitu je zřejmé, že nezákonný zásah spočívá výlučně v tom, že žalovaný evidoval na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty jako nedoplatek částku ve výši 2 565 972 Kč. Z takto vymezeného rámce žaloby však krajský soud následně zčásti vykročil a posuzoval faktické převedení přeplatku, což však stěžovatel ani nenamítal, nadto o převedení přeplatku sám požádal.

[16] Co se týče důvodu odmítnutí žaloby pro nevyčerpání prostředků ochrany (námitky dle § 159 daňového řádu), Nejvyšší správní soud se s argumentací krajského soudu založené na tom, že nezákonný zásah v době podání žaloby trval, neztotožňuje a musí přisvědčit stěžovateli. Pokud skutečnosti zakládající nezákonnost zásahu v průběhu řízení před soudem pominuly (dne 19. 9. 2018 se stal nedoplatek splatný a tudíž jako nedoplatek byl již evidován po právu), přitom tato skutečnost byla krajskému soudu známa z podané žaloby, kterou soud vede pod sp. zn. 43 Af 37/2018, nelze ke dni vydání napadeného rozhodnutí krajského soudu, tj. 30. 5. 2019, tvrdit, že zásah stále trvá. Vzhledem k tomu, že platební výměry, jimiž byl nedoplatek na DPH předepsán, které byly napadeny odvoláním, potažmo žalobou, byly v právní moci, nemohl již trvat nezákonný stav spočívající v evidování dosud nesplatného nedoplatku na DPH, neboť ten již byl splatný, tudíž zcela v souladu se zákonem byl na osobním daňovém účtu zaevidován.

[17] V případě podané zásahové žaloby si soud musí nejprve ujasnit, zda projednávaná žaloba je „zápůrčí“, anebo „určovací“, podstatné přitom je, zda tvrzený zásah byl již ukončen, nebo nadále trvá. Zatímco u určovací žaloby soud nezkoumá, zda se žalobce ochrany před zásahem či jiné formy nápravy mohl domáhat jinými právními prostředky, a pokud ano, zda tak učinil, u zápůrčí žaloby takové zkoumání provést musí. Zjistí-li, že uvedené právní prostředky měl žalobce k dispozici, avšak nevyužil jich, musí být žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 – 160; byť byl uvedený rozsudek dne 15. 5. 2018 zrušen nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 635/2018, zrušovací důvody se nikterak netýkaly otázky ve věci nyní posuzované, proto lze ze závěrů rozšířeného senátu vycházet i v nyní projednávané věci).

[18] Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu sp. zn. 7 As 155/2015 mimo jiné konstatoval: „*Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením je koncipována především jako zápůrčí prostředek sloužící k řešení naléhavých situací. Tomu odpovídá pravomoc soudu (v případě sbledání její důvodnosti a trvá-li zásah nebo jeho důsledky anebo brozí jeho opakování) zakázat správnímu orgánu pokračovat v porušování žalobcova práva a přikázat mu (je-li to možné), aby obnovil stav před zásahem. Naléhavost v čase potvrzuje i skutečnost, že soud (na rozdíl od čistě retrospektivního soudního přezkumu žaloby proti rozhodnutí) zde rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (srov. § 87 odst. 1 s. ř. s.), a dále i to, že projednání a rozhodnutí takové žaloby se před soudem dostává časově přednosti (srov. § 56 odst. 3 s. ř. s.).*“ - zvyraznění doplněno.

[19] Úvahu krajského soudu, že žaloba, která je v době jejího podání nepřijatelná, se nemůže stát přijatelnou jen v důsledku uplynutí času (v průběhu soudního řízení), je třeba korigovat. Zcela jistě lze v obecné rovině s krajským soudem souhlasit v tom, že žaloba původně přijetím podání nepřijatelná, se nemůže stát přijatelnou pouze uplynutím času. Nicméně v projednávané

pokračování

věci nelze odhlížet od několika podstatných skutečností, především specifik žaloby zásahové (a nečinnostní).

[20] Správní soud zcela jistě neplní roli nalézacího soudu, to ale neplatí u žaloby nečinnostní a žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. U těchto dvou žalobních typů se naopak soud v roli nalézacího soudu ocitá, proto musí reflektovat stav věci v době svého rozhodování. Krajský soud rozhoduje nikoli ke dni zahájení řízení, resp. okamžiku podání, jak mylně dovozuje krajský soud, ale ke dni svého rozhodování (§ 87 odst. 1 s. ř. s.). Již z uvedeného je zřejmé, že v průběhu doby od podání žaloby se mohou změnit i skutečnosti, které mohou mít zásadní vliv na rozhodnutí. Pokud tedy v průběhu řízení před soudem dojde ke změně ve skutkovém stavu, je třeba ji reflektovat. Pokud tedy ke dni 30. 5. 2019, kdy krajský soud o žalobě stěžovatele rozhodoval, byly v dispozici soudu informace, z nichž bylo zjevné, že nezákonný zásah již netrval, neboť skutečnosti, v nichž stěžovatel nezákonnost zásahu spatřoval a požadoval jejich odstranění, již pominuly, měl krajský soud tento stav reflektovat. Nadto nelze rovněž pominout, že stěžovatel výslovně navrhl i petit odpovídající deklaratorní žalobě, resp. uplatnil rovněž eventuální petit, takový postup přitom soudní řád správní ani judikatura nevyklučuje (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 – 48). Tuto skutečnost však krajský soud zcela pominul a navrhovaný petit odpovídající skutkovému stavu v době svého rozhodování nikterak nevypořádal.

[21] Nejvyšší správní soud na základě uvedeného shrnuje, že v době rozhodování krajského soudu tvrzený nezákonný zásah již netrval, krajský soud proto nesprávně odmítl žalobu z důvodu nevyčerpání jiných právních prostředků (podání námitek dle § 159 daňového řádu). Již z podstaty nalézacího řízení vychází soud ze skutkového stavu v době rozhodování; pokud dojde od podání žaloby k jeho změně, přičemž se v důsledku toho změní podmínky řízení, musí soud tuto skutečnost reflektovat. Pokud tedy podmínka přípustnosti žaloby - využití jiných prostředků ochrany, odpadla, musí soud tuto skutečnost reflektovat. Pokud tedy § 85 věta za středníkem s. ř. s. nevyžaduje pro případ deklaratorního určení, že zásah byl nezákonný, vyčerpání jiných prostředků ochrany, nelze pro jejich nevyčerpání žalobu odmítnout jako nepřípustnou. Vzhledem k uvedenému je třeba rovněž další úvahy krajského soudu stran subsidiarity žalobních typů označit za irelevantní.

[22] Nejvyšší správní shledal kasační stížnost důvodnou, proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž posoudí věc meritorně; současně krajský soud rozhodne rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 12. června 2020

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu