



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **T-Mobile Czech Republic a. s.**, se sídlem Praha 4, Tomíčkova 2144/1, zastoupené Mgr. Ing. Karlem Anderle, advokátem se sídlem Praha 1, Spálená 84/5, proti žalovanému **Českému telekomunikačnímu úřadu**, se sídlem Praha 9, Sokolovská 219, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2019, č. j. 8 Af 61/2015-34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Platebním výměrem ze dne 25. 2. 2009, č. j. 11 487/2009-611, stanovil žalovaný žalobkyni podle § 49 odst. 8 zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických komunikacích“), platbu na účet univerzální služby za období roku 2006. Žalobkyně stanovenou platbu dne 24. 3. 2009 v plné výši uhradila. Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru předseda Rady žalované rozhodnutím ze dne 20. 7. 2009, č. j. 38 720/2009-603, zamítl a platební výměr potvrdil. Rozsudkem Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Ca 309/2009-90, byly rozhodnutí předsedy Rady žalovaného i platební výměr zrušeny a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Dne 9. 1. 2013 vydal žalovaný nový platební výměr č. j. ČTÚ-11 487/2009-611/II. vyř., kterým žalobkyni stanovil platbu na účet univerzální služby za období roku 2006 ve shodné výši, v jaké byla stanovena prvním platebním výměrem. Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru předseda Rady žalované zamítl rozhodnutím ze dne 9. 6. 2013, č. j. ČTÚ-21 969/2013-603, a platební výměr potvrdil.

[2] Dne 9. 2. 2015 uplatnila žalobkyně u žalovaného podle ustanovení § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“), žádost o úrok z neoprávněného jednání správce daně. Podle stěžovatelky se platba, kterou žalovanému uhradila na základě platebního výměru ze dne 25. 2. 2009, jeho zrušením rozsudkem městského soudu, stala vratitelným přeplatkem, který jí byl žalovaný podle § 254 odst. 4 daňového řádu i bez žádosti povinen vrátit; žalovaný tak neučinil. Za období od 28. 3. 2009 do 8. 2. 2013, tj. do dne, k němuž jí vznikla povinnost úhrady platby na účet univerzální služby na základě nového platebního výměru, jí tak vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání žalovaného.

[3] Žalovaný zaslal žalobkyni dne 30. 3. 2015 sdělení č. j. ČTÚ-12 056/2015-611, že její žádosti nelze vyhovět, neboť platby na účet univerzální služby nelze považovat za daň ve smyslu daňového řádu, respektive zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), neboť se nestávají součástí státního (veřejného) rozpočtu. Z tohoto důvodu ani nelze v souvislosti s těmito platbami podle daňového řádu požadovat úroky.

[4] Žalobkyně na uvedené sdělení reagovala podáním ze dne 15. 4. 2015, označeným jako „*rozklad plátce platby na účet univerzální služby za období roku 2006 proti rozhodnutí o žádosti plátce ze dne 9. 12. 2015, označenému jako sdělení Úřadu ze dne 30. 3. 2015 a vydanému pod č.j. ČTÚ-12 056/2015-611*“, kterým se domáhala, aby sdělení (které označila za rozhodnutí ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu) bylo změněno tak, že se její žádosti o úrok z neoprávněného jednání správce daně zcela vyhovuje.

[5] V reakci na toto podání zaslal předseda Rady žalovaného žalobkyni dne 3. 7. 2015 dopis č. j. ČTÚ-22 989/2015-603, v němž uvedl, že žalovaný při posouzení její žádosti postupoval podle části čtvrté správního řádu, neboť tato žádost nepředstavovala návrh na zahájení správního řízení. Vyřídil ji proto sdělením, které, na rozdíl od správního rozhodnutí, přímo nezasahuje do práv adresáta. Jelikož proti takovému sdělení není přípustný řádný opravný prostředek, předseda Rady žalovaného podání žalobkyně posoudil jako podnět k provedení přezkumného řízení podle § 156 odst. 2 správního řádu. Žádné důvody pro zrušení nebo změnu sdělení žalovaného však neshledal a podnět proto jako nedůvodný odložil.

[6] Proti dopisu předsedy Rady žalovaného podala žalobkyně k městskému soudu žalobu podle § 65 a násl. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), jíž se domáhala, aby tento dopis i sdělení žalovaného byly zrušeny a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Uvedené úkony označila za rozhodnutí, jimiž bylo zasaženo do jejích práv, neboť jimi bylo (nesprávně) určeno, že nemá právo na požadovaný úrok. Namítla, že napadený dopis není dostatečně odůvodněn, neobsahuje předepsané náležitosti rozhodnutí (výrok a poučení o opravném prostředku), a dále při vyřízení její žádosti nemělo být postupováno podle části čtvrté správního řádu, nýbrž podle zákona o správě daní, případně podle daňového řádu. Výslovně uvedla, že tím, podle kterého z těchto daňových předpisů mělo být postupováno, se v žalobě nezabývá.

[7] Městský soud žalobu odmítl pro nepřípustnost podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ve spojení s § 70 písm. a) s. ř. s. Konstatoval, že posouzení, zda je úkon správního orgánu rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., se odvíjí primárně od vyhodnocení jeho obsahu, nikoliv formy. Povaha sdělení správce daně v rámci postupu podle § 254 daňového řádu již byla rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu zodpovězena tak, že o nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně se nevede žádné formalizované správní řízení, a tudíž se o něm nevydává rozhodnutí. Úkony, které správce daně v tomto ohledu činí, jsou neformální. Daňový řád však současně upravuje prostředek, jímž se daňový subjekt může domoci „*procesně*“ postupu správce daně. Tímto prostředkem jsou námitky podle § 254 odst. 5 daňového řádu, o nichž je správce daně povinen vydat rozhodnutí, proti

pokračování

němuž může daňový subjekt brojit odvoláním a následně případně žalobou. Sdělení předsedy Rady žalovaného ze dne 20. 7. 2009, č. j. 37720/2009-603 (zde městský soud evidentním pochybením uvedl neexistující akt) tudíž nemá povahu rozhodnutí a je tak vyloučeno ze soudního přezkumu.

[8] Současně městský soud uvedl, že se neztotožňuje s náhledem jedenáctého senátu téhož soudu, který posuzoval obdobnou věc, a který usnesením ze dne 22. 5. 2019, č. j. 11 A 95/2017-32, žalobu sice rovněž odmítl, avšak současně věc postoupil k vyřízení žalovanému, neboť dospěl k závěru, že podání, které žalobkyně označila jako rozklad, je třeba podle jeho obsahu posoudit jako námitku ve smyslu § 254 odst. 5 daňového řádu. Podle osmého senátu městského soudu dané podání ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu podle jeho obsahu posuzovat nelze, neboť uvedené ustanovení je zařazeno v hlavě VI. daňového řádu, jež upravuje daňové řízení, v nynější věci však žádné řízení vedeno nebylo.

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti uvedenému usnesení městského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[10] Namítá, že městský soud postupoval v rozporu s § 46 odst. 5 s. ř. s. Napadený dopis předsedy Rady žalovaného měl především v materiálním smyslu posoudit jako rozhodnutí o námitce podle § 159 odst. 3 daňového řádu. Přitom měl zohlednit, že vůbec neobsahuje poučení o možnosti podat proti němu opravný prostředek; měl tedy nejen žalobu proti němu odmítnout, ale současně i věc podle § 46 odst. 5 s. ř. s. postoupit k vyřízení opravného prostředku žalovanému.

[11] Stěžovatelka nesouhlasí se zdůvodněním, pro které tak městský soud nepostupoval. Není jí zřejmé, podle čeho jiného, než skutečného obsahu, by mělo být její podání posuzováno. Zásada materiálního posuzování podání je zásadou obvyklou i v ostatních procesních řádech. Jejím smyslem je zajistit, aby podatel – ať již se jedná o podání, jímž se zahajuje určité řízení, nebo podání činěné v rámci řízení již probíhajícího – neutrpěl újmu v důsledku toho, že své podání formálně nesprávně označil. Pro povinnost orgánu veřejné moci posuzovat jemu doručená podání podle jejich obsahu (materiálního hlediska), je zcela bez významu, zda je vedeno nějaké řízení. Městský soud tak postupoval v rozporu se zákonem a ústavními zásadami právní jistoty, předvídatelnosti práva a legitimního očekávání, pokud jak podání stěžovatelky označené jako rozklad, tak rovněž žalobou napadené sdělení předsedy Rady žalovaného, neposoudil podle jejich obsahu. O tom, že městský soud podané žalobě nevěnoval řádnou pozornost, svědčí rovněž to, že žalobou napadené rozhodnutí v usnesení označil chybným datem i číslem jednacím.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěrem městského soudu o odmítnutí žaloby a odkazuje na své vyjádření k žalobě ze dne 23. 11. 2015.

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínky vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[14] Předně je třeba zdůraznit, že kasační stížnost míří proti usnesení městského soudu, jímž byla žaloba odmítnuta. V souladu s ustálenou judikaturou (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 43/2003 – 38, ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 – 98, či ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 – 65; citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) se tak kasační soud mohl v návaznosti na kasační argumentaci zabývat pouze

tím, zda je usnesení městského soudu o odmítnutí žaloby v souladu se zákonem. Ostatně právě pod tento kasační důvod [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.] sama stěžovatelka své námitky podřadila.

[15] Stěžovatelka nebrojí proti tomu, že její žaloba byla odmítnuta, nesouhlasí však s důvodem pro který tak učinil městský soud. Podle stěžovatelky měla být odmítnuta proto, že před jejím podáním nevyčerpala řádné opravné prostředky ve správním (daňovém) řízení. Současně, vzhledem k tomu, že se jí od žalovaného nedostalo žádného poučení o možnosti podat proti jeho rozhodnutí opravný prostředek, měla být věc podle § 46 odst. 5 s. ř. s. postoupena žalovanému k vyřízení opravného prostředku.

[16] Jádrem sporu tak je povaha žalobou napadeného dopisu předsedy Rady žalovaného ze dne 3. 7. 2015 [nikoliv sdělení předsedy Rady žalovaného ze dne 20. 7. 2009, č. j. 38 720/2009-603, o němž, nadto s uvedením nesprávného čísla jednacího - č. j. 37720/2009-603, městský soud uzavřel, že nemá povahu rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., a tudíž je vyloučeno ze soudního přezkumu (viz odst. 15 napadeného usnesení)].

[17] Je nutno vycházet z toho, že stěžovatelka ve vztahu k žalovanému usilovala o vyplacení úroku z jeho tvrzeného neoprávněného jednání, spočívajícího v nevrácení vratitelného přeplatku (částky odpovídající platbě na účet univerzální služby). Ve své žádosti, a rovněž v následném podání ze dne 15. 4. 2015, výslovně uvedla, že je činí podle § 254 odst. 1 daňového řádu; následně v žalobě se nicméně dovolávala (rovněž) postupu podle § 64 zákona o správě daní.

[18] Procesní režim posuzování žádostí o (slovy daňového řádu) *úrok z neoprávněného jednání správce daně*, respektive o (slovy zákona o správě daní) *úrok z přeplatku*, je v uvedených předpisech upraven odlišně. V souladu s § 64 zákona o správě daní správce daně rozhodoval o žádosti o přiznání úroku rozhodnutím, proti kterému bylo přípustné odvolání. Oproti tomu podle daňového řádu správce daně o nároku na úrok (na základě žádosti daňového subjektu o jeho úhradu) žádné rozhodnutí nevydává. Daňový řád pro postup správce daně nestanoví žádné (formalizované) řízení, které by mělo být zakončeno vydáním formalizovaného aktu, obsahujícího předepsané náležitosti. Postup podle § 254 odst. 1 až 4 daňového řádu je postupem toliko faktickým. Postačuje tak, pokud správce daně žádost daňového subjektu vyřídí například sdělením. Takový písemný výstup, informující o tom, jak správce daně žádost o úrok vyřídil, není rozhodnutím (ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu). Současně daňový řád upravuje prostředek, jímž se může daňový subjekt domoci „*zprocesnění*“ postupu správce daně. Tímto prostředkem je námitka podle § 254 odst. 5 daňového řádu, o níž je správce daně povinen rozhodnout. Proti tomuto rozhodnutí lze brojit odvoláním a následně případně žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. (viz rozsudky tohoto soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013-54, ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014-48, či ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43).

[19] Podle § 264 odst. 10 daňového řádu platí, že *jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů*, tj. podle zákona o správě daní. Pojem „*postupuje se při vrácení přeplatku*“ je přitom třeba vykládat komplexně, tedy tak, že zahrnuje mj. i související úrok z přeplatku (neoprávněného jednání správce daně). V případě, kdy lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku počala běžet přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu (tj. před 1. 1. 2011), je třeba aplikovat zákon o správě daní rovněž na úrok z tohoto přeplatku (viz již citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 15/2013-54, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014-65). To současně *a contrario* znamená, že započala-li lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, k němuž se váže požadovaný úrok, běžet až poté, co nabyl účinnosti daňový řád, postupuje se při vrácení tohoto přeplatku (a tedy rovněž při rozhodování o souvisejícím úroku) podle daňového řádu.

pokračování

[20] Pokud jde o běh lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku, k němuž se vztahuje požadovaný úrok v nyní posuzované věci, je třeba vycházet z toho, že důvodem pro vrácení přeplatku (by) byl zrušující rozsudek městského soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Ca 309/2009-90, neboť tímto rozsudkem byl zrušen platební výměr, jímž byla stěžovatelce stanovena platba na účet univerzální služby. Právní mocí tohoto rozsudku tak došlo ke vzniku přeplatku v částce odpovídající uhrazené platbě na účet univerzální služby (k tomu srov. přiměřeně například již citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 235/2014-65). Ač kasačnímu soudu není znám den právní moci rozsudku městského soudu č. j. 9 Ca 309/2009-90, tento okamžik není třeba zjišťovat, neboť byl-li tento rozsudek vydán dne 29. 11. 2012, lhůta pro vrácení částky odpovídající platbě na účet univerzální služby, jež byla stanovena zrušeným platebním výměrem, zjevně započala běžet po dni nabytí účinnosti daňového řádu. Přechodné ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu tak na nyní posuzovanou věc nedopadá. Na posouzení žádosti stěžovatelky o úrok z tvrzeného neoprávněného jednání správce daně, spočívajícího v nevrácení částky odpovídající platbě na účet univerzální služby, stanovené následně zrušeným platebním výměrem žalovaného, tak nedopadá úprava obsažená v zákoně o správě daní (§ 64), nýbrž procesní režim upravený v daňovém řádu (§ 254).

[21] Ostatně, ze žádosti stěžovatelky o přiznání úroku je patrné, že si rozhodného právního předpisu byla vědoma, neboť výslovně požadovala, aby jí žalovaný přiznal úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že tento předpis upravuje procesní režim posuzování žádosti o úrok z neoprávněného jednání správce daně odlišně, než předpis předcházející, však přitom zcela přehlíží. Svá další podání, jimiž reagovala na úkony žalovaného a předsedy Rady žalovaného činila totiž tak, jako by mělo být postupováno podle procesního režimu upraveného v zákoně o správě daní. Z daných podání totiž vyplývá, že sdělení žalovaného ze dne 30. 3. 2015 považovala za *rozhodnutí* o její žádosti o úrok, proti němuž je přípustný řádný opravný prostředek. Takový opravný prostředek – rozklad - proto podala, a měla za to, že o něm příslušný nadřízený orgán, předseda Rady žalovaného *rozhodl*, ač rozhodnutím defektním, formulovaným jako dopis. Proti tomuto dopisu proto brojila žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Takový náhled na procesní režim, jemuž podléhala její žádost o úrok, je však mylný.

[22] Jak Nejvyšší správní soud uvedl výše, podle daňového řádu (jehož aplikace se sama stěžovatelka ve své žádosti domáhala), úkon, jímž správce daně vyřídí žádost o úrok z neoprávněného jednání, není rozhodnutím. Sdělení ze dne 30. 3. 2015, jímž správce daně stěžovatelku vyrozuměl, že její žádosti o úrok nevyhověl, tak je vskutku toliko faktickým, neformálním úkonem, jak správně dovodil městský soud. K zahájení řízení, zakončeného vydáním rozhodnutí správcem daně, dochází teprve podáním námítky proti způsobu vyřízení žádosti podle § 254 odst. 5 daňového řádu. V tomto ohledu kasační soud přisvědčuje stěžovatelce, že její podání ze dne 15. 4. 2015, ač označené jako rozklad, je ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu nutno posoudit *podle jeho skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno*, právě jako uvedenou *námítku*. Přestože stěžovatelka v daném podání, v domnění, že správce daně byl povinen o její žádosti o úrok vydat rozhodnutí, vytýká sdělení žalovaného v podstatné míře absenci formálních náležitostí rozhodnutí, rozhodné je, že z něho vyplývá jednoznačný nesouhlas stěžovatelky se závěrem žalovaného, že její žádosti o úrok nelze vyhovět. Klíčové tak je, že se stěžovatelka podáním ze dne 15. 4. 2015 materiálně domáhala toho, aby žalovaný přehodnotil svůj závěr o nevyhovění její žádosti a požadovaný úrok jí vyplatil. Současně je ve vztahu k závěru o povaze daného podání nutno přihlídnout k tomu, že její stěžovatelka učinila ve lhůtě stanovené pro podání námítky podle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 odst. 1 daňového řádu (tj. ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se dozvěděla o sdělení žalovaného).

[23] Lze přitom přisvědčit tvrzení stěžovatelky, dle kterého neobstojí odůvodnění městského soudu, že její podání ze dne 15. 4. 2015 nelze ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu vůbec posuzovat podle jeho obsahu, neboť nebylo učiněno v rámci určitého, již probíhajícího, daňového řízení. Výklad, podle něhož by se materiálně (tedy z hlediska obsahu, bez ohledu na formální označení, či zcela chybějící označení) posuzovala pouze podání učiněná již v rámci probíhajících řízení, ať již daňových, či obecněji správních, je nelogický, odporující smyslu a účelu ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu (stejně jako ustanovení § 37 odst. 1 správního řádu, jež zakotvuje shodné pravidlo), a rovněž jeho dlouhodobému, ustálenému výkladu. Jsou to naopak typicky podání, jimiž se určité (daňové) řízení zahajuje, při jejichž posouzení je na místě uvedené pravidlo aplikovat, ať již se jedná námitku podle § 254 odst. 5 daňového řádu, jako v nyní posuzované věci (k tomu, že ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu je na místě aplikovat i ve vztahu k podání, jež je materiálně námitkou ve smyslu § 159 daňového řádu viz rozsudek tohoto soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 51/20154-81), nebo o podání (dodatečného) daňového přiznání (k tomu viz rozsudek tohoto soudu ze dne 24. 10. 2019, č. j. 4 Afs 118/2019-60), či o podání opravného prostředku.

[24] Lze tak učinit dílčí závěr, že žalovaný měl podání stěžovatelky ze dne 15. 4. 2015, ač formálně označené jako *rozklad*, materiálně posoudit jako *námitku* ve smyslu § 254 odst. 5 daňového řádu, ve spojení s § 159 daňového řádu. Tímto podáním tak bylo zahájeno řízení o námitce, přičemž žalovaný, tj. Český telekomunikační úřad, který byl ve smyslu § 254 daňového řádu v postavení správce daně, o ní byl povinen rozhodnout, tj. vydat rozhodnutí ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu.

[25] Žalovaný ovšem v posuzované věci takto nepostupoval a o námitce stěžovatelky nerozhodl. Nelze přitom přisvědčit náhledu stěžovatelky, že za rozhodnutí správce daně o námitce je třeba považovat dopis předsedy Rady žalovaného ze dne 3. 7. 2015.

[26] Předně, ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu jednoznačně vymezuje, že orgánem, který je oprávněn a současně povinen o námitce rozhodnout je *správce daně*. Tím je v posuzované věci žalovaný, tj. Český telekomunikační úřad, nikoliv orgán, který vyhotovil žalobou napadený dopis (předseda Rady Českého telekomunikačního úřadu). Teprve po rozhodnutí žalovaného o námitce, by stěžovatelka proti takovému rozhodnutí mohla brojit odvoláním, o němž by příslušelo rozhodnout právě předsedovi Rady žalovaného (§ 123 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích). Až proti rozhodnutí předsedy Rady žalovaného o odvolání proti rozhodnutí žalovaného o námitce by následně stěžovatelka mohla brojit žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. V nyní posuzované věci však dosud nebylo rozhodnuto ani o námitce stěžovatelky. Jinými slovy, doposud nebylo vydáno ani rozhodnutí prvostupňové.

[27] Především však není přiléhavý odkaz stěžovatelky na starší judikaturu Nejvyššího správního soudu (*in concreto* rozsudek ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 147/2005-107), která akcentovala tzv. materiální pojetí správního rozhodnutí. Toto pojetí rozhodnutí správního orgánu bylo totiž postupně korigováno směrem k pojetí tzv. materiálně-formálnímu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 9, a ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 As 86/2010 - 76). Tento vývoj přitom odpovídá vývoji procesní úpravy správního soudnictví. Koncepce materiálního pojetí rozhodnutí měla svůj význam v době před nabytím účinnosti s. ř. s., kdy neexistovaly adekvátní prostředky soudní ochrany proti nečinnosti správních (daňových) orgánů a kdy se jednotlivec mohl domáhat ochrany pouze vůči konečnému meritornímu rozhodnutí. Tak tomu však již nyní není, neboť s. ř. s. umožňuje bránit se proti nečinnosti správních orgánů (která může mít i podobu vydání neformálních aktů namísto řádných rozhodnutí) cestou žaloby na ochranu proti nečinnosti (§ 79 a násl. s. ř. s.).

pokračování

[28] Aby určitý úkon správního orgánu bylo možné považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., musí vykazovat jak materiální, tak i formální znaky rozhodnutí. V usnesení ze dne 10. 7. 2018, č. j. 9 As 79/2016-41 rozšířený senát vymezil, že formálními znaky rozhodnutí je (i) předepsaná formalizovaná podoba úkonu, který obvykle obsahuje výrok a odůvodnění; (ii) skutečnost, že úkon je vydáván v rámci formalizovaného postupu, byť nemusí jít o řízení ve smyslu správního řádu či daňového řádu; (iii) o průběhu a výsledku postupu je pořizována dokumentace; a (iv) výsledný úkon je oznamován účastníkům řízení. Za materiální znaky lze považovat fakt, že (i) jde o úkon orgánu veřejné správy, který (ii) byl učiněn při výkonu veřejné správy a (iii) jeho cílem bylo upravit právní postavení konkrétních adresátů, přičemž (iv) se skutečně v jejich právní sféře mohl projevit.

[29] Žalobou napadený úkon evidentně nesplňuje všechny shora uvedené formální znaky kladené na správní rozhodnutí již jen proto, že nemá podobu formalizovaného úkonu, sestávajícího z výroku a odůvodnění (znak první). Jedná se pouze o dopis (sdělení), kterým předseda Rady žalovaného stěžovatelku informuje, že neshledal důvody pro zahájení přezkumného řízení, a tudíž její podnět odkládá. Současně napadený úkon nebyl ani vydán v rámci formalizovaného postupu, ač je takový postup pro rozhodnutí o námitce podle § 254 odst. 5 daňového řádu předepsán (znak druhý). Řízení o námitce bylo jejím podáním sice *de iure* zahájeno, žalovaný však dané řízení fakticky vůbec nevedl, nečinil v jeho rámci žádné úkony a ani dopis předsedy Rady žalovaného nebyl vydán v jeho rámci. Jak již bylo uvedeno, z jeho obsahu bez nejmenších pochybností vyplývá, že jde pouze o vyznění předsedy Rady žalovaného o tom, že nehodlá ve věci žádosti stěžovatelky o zaplacení úroku z neoprávněného jednání žalovaného použít nápravných prostředků dozorčího práva, přičemž má mimo jiné za to, že se ve věci žádosti stěžovatelky žádné správní řízení nevede. Již z toho je zároveň zřejmé, že absentuje i třetí pojmový znak materiální stránky správního rozhodnutí, neboť předseda Rady žalovaného jím rozhodně nezamýšlel zasahovat do právních poměrů adresáta (stěžovatelky), ba naopak. Současně tento dopis nemohl ani pojmově jakkoli změnit právní postavení stěžovatelky (čtvrtý materiální znak).

[30] Nelze tak než dospět k závěru, že žalobou napadený dopis předsedy Rady žalovaného není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.; za takové situace pak ani nepřicházelo v úvahu, aby proti němu stěžovatelka brojila žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Podáním stěžovatelky ze dne 15. 4. 2015, jež je třeba materiálně posoudit jako námitku ve smyslu § 254 odst. 5 daňového řádu, bylo sice zahájeno řízení o této námitce, dosud však o ní nebylo žalovaným rozhodnuto. Jediným prostředkem soudní ochrany tak za dané situace byla žaloba na ochranu proti nečinnosti, jíž by se stěžovatelka mohla domáhat, aby žalovaný o podané námitce rozhodl. Takovou žalobu však stěžovatelka nepodala.

[31] Vzhledem k tomu, že ve věci dosud nebylo vydáno ani rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně, nelze přisvědčit argumentaci stěžovatelky, že měl městský soud žalobu odmítnout z důvodu nevyčerpání řádného opravného prostředku [§ 68 písm. a) s. ř. s.] a současně ji podle § 46 odst. 5 s. ř. s. postoupit k vyřízení opravného prostředku správnímu orgánu k tomu příslušnému (tj. předsedovi Rady žalovaného). Nebylo-li totiž dosud vůbec rozhodnuto o námitce stěžovatelky, nepřichází logicky ani v úvahu, že by proti takovému (neexistujícímu) rozhodnutí mohla podat opravný prostředek. Stěžovatelka se proto mýlí, má-li za to, že takovýmto opravným prostředkem je ve smyslu § 46 odst. 5 s. ř. s. její žaloba proti dopisu předsedy Rady žalovaného.

[32] Nejvyšší správní soud přitom nepřehlédl, že na pozadí prakticky identické skutkové situace o jakou se jedná v nyní posuzované věci, rozhodoval (se stejnými účastníky) ve věci, o níž rozhodl rozsudkem č. j. 5 Afs 134/2019-51. Podstata přezkumu v uvedené věci, k níž se tak váží nosné důvody (*ratio decidendi*) rozhodnutí pátého senátu, byla však odlišná oproti

věci nyní posuzované. V dané věci totiž pátý senát tohoto soudu, s ohledem na formulaci kasačních námitek žalovaným, tedy s ohledem na to, jak byl žalovaným vymezen rozsah soudního přezkumu, meritorně posuzoval pouze otázku, zda vůbec v souvislosti s platbou na účet univerzální služby připadá v úvahu nárok na úrok z neoprávněného jednání žalovaného jakožto správce daně, je-li stanovená platba následně zrušena. Pátý senát ve vztahu k této otázce dospěl ke kladnému závěru, k otázce povahy napadeného úkonu předsedy Rady žalovaného (a tedy ani k tomu, zda bylo možné při odmítnutí žaloby postupovat podle § 46 odst. 5 s. ř. s.) se ale vůbec nevyjádřil. Přestože tedy aproboval usnesení městského soudu, kterým byla žaloba odmítnuta a věc postoupena žalovanému k vyřízení opravného prostředku podle § 46 odst. 5 s. ř. s., (což považuje tento soud ze shora vyložených důvodů za vyloučené), učinil tak na základě hodnocení zcela jiných právních otázek; nedochází tak ke kolizi dvou právních názorů senátů Nejvyššího správního soudu, která by vyžadovala aktivaci rozšířeného senátu tohoto soudu podle § 17 odst. 1 s. ř. s.

[33] Závěrem je nutno připomenout závěry rozšířeného senátu tohoto soudu, z nichž vyplývá, že žalobce nemůže mít újmu z toho, že mylně zvolil nesprávný žalobní typ, bez ohledu na to, zda judikatura ohledně této otázky doznala změn, byla jednotná, nejednotná či byla již sjednocena, popřípadě ohledně povahy toho kterého úkonu dosud nebylo judikováno. V takové situaci musí být žalobce poučen o tom, že soud hodnotí odlišně povahu úkonu či nečinnosti správního orgánu, které mají být soudem přezkoumány, a vyzván, aby tomu přizpůsobil obsah žaloby (viz rozsudek ze dne 21. 11. 2017, č. 7 As 155/2015-160). Ačkoli byl tento rozsudek zrušen nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 635/18 ze dne 15. 5. 2018, zrušovací důvody se citovaného závěru netýkaly a Nejvyšší správní soud se jej přidržel i v další rozhodovací činnosti (viz například rozsudek ze dne 21. 3. 2019, č. j. 10 Afs 190/2017-36). Uvedený závěr rozšířeného senátu následně potvrdil také Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 2398/18 ze dne 14. 8. 2019. V něm zdůraznil, že před odmítnutím žaloby pro špatnou volbu žalobního typu je povinností soudu poučit účastníka řízení, že hodlá vycházet z jiného právního posouzení věci, a nabídnout mu příležitost účinně argumentovat ve vztahu k otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí soudu o odmítnutí žaloby spočívat; opačný postup by představoval tzv. překvapivé rozhodnutí. Odmítne-li tedy správní soud žalobu z důvodu nesprávné volby žalobního typu v situaci, která nebyla pro účastníka řízení žádným způsobem předvídatelná, dopustí se porušení práva účastníka na přístup k soudu. Respektování takového postupu po správních soudech vyžaduje i navazující judikatura Ústavního soudu (viz nálezný sp. zn. III. ÚS 389/19 ze dne 7. 1. 2020).

[34] Za určitých okolností je tak namístě, aby správní soud žalobce vyzval k případné úpravě zvoleného žalobního typu (srov. například rozsudek tohoto soudu ze dne 27. 11. 2015, č. j. 4 As 173/2015-31). Taková povinnost však není absolutní. Výzva k úpravě žaloby (tedy i překvalifikování žalobního typu) není nutná především tehdy, pokud by ani po případné úpravě žaloby nebyly splněny podmínky řízení dle správního žalobního typu (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2018, č. j. 4 As 57/2018-78).

[35] V nyní posuzované věci by výzva (městského soudu) ke změně žalobního typu na žalobu na ochranu proti nečinnosti byla nadbytečná, neboť ani případně upravená žaloba by nebyla přípustná. Ustanovení § 79 odst. 1 s. ř. s. totiž podmiňuje podání žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu tím, že účastník *bezvýsledně vyčerpал prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k ochraně proti nečinnosti správního orgánu*. Prostředkem ochrany proti nečinnosti daňového orgánu je podnět k ochraně proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu. Ten však stěžovatelka nepodala.

[36] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žaloba stěžovatelky proti dopisu předsedy Rady žalovaného je podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení

pokračování

s § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. nepřijatelná, neboť napadený akt předsedy Rady žalovaného není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Relevantním prostředkem soudní ochrany v nynější věci byla žaloba na ochranu proti nečinnosti, k jejímuž podání by nicméně stěžovatelka mohla přistoupit teprve poté, co by bezvysledně vyčerpala prostředek na ochranu proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu.

[37] Výsledný závěr městského soudu o existenci důvodů pro odmítnutí žaloby pro její nepřijatelnost podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je tak správný, jakkoli bylo nutné jeho některé závěry korigovat. Za této situace není důvod napadené usnesení městského soudu rušit a věc mu vracet k dalšímu řízení, neboť takový postup by vedl jen k tomu, že prvoinstanční soud žalobu opětovně odmítne, tentokrát již však s odpovídajícím odůvodněním, v intencích právního názoru, kterým by byl kasačním soudem zavázán. Z tohoto důvodu proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl postupem podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[38] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak žádné náklady přesahující jeho běžné administrativní výdaje v souvislosti s tímto řízením nevznikly, proto mu náhrada nákladů tohoto řízení nebyla přiznána.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. října 2020

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu