



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **A. M.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2020, č. j. 5 A 15/2019 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který měl spočívat v tom, že žalovaný nevyhotovil a nezaložil do daňového spisu platební výměr ze dne 3. 4. 2018, č. j. 3589927/18/2002-51522-107666, a nezaevidoval na osobní daňový účet daně z příjmů fyzické osoby žalobce částku přeplatku na dani z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období 2017 ve výši 433.626 Kč. Žalobce požadoval, aby městský soud uložil žalovanému povinnost vyhotovit a založit do spisu předmětný platební výměr a zaevidovat na osobní daňový účet daně z příjmů fyzické osoby žalobce příslušnou částku přeplatku na dani z příjmů fyzické osoby.

[2] Městský soud shora nadepsaným usnesením žalobu odmítl pro nepřijatelnost dle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. Dospěl totiž k závěru, že žalobce nevyčerpal prostředky ochrany nebo nápravy poskytované daňovým řádem, když proti průtahům správce daně nepodal podnět dle § 38 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Městský soud nebyl přitom povinen vyzvat žalobce k úpravě žalobního petitu, kdy se dozvěděl od žalovaného, že tvrzený zásah již netrvá. V této souvislosti odkázal městský soud na ustálenou judikaturu Nejvyššího

správního soudu, která zavazuje soud upozornit žalobce na nevhodně zvolený žalobní typ, případně nevhodně označeného žalovaného. V posuzovaném případě však byl zvolen žalobcem odpovídající žalobní typ a označen patřičný žalovaný. Ostatně, žalobci bylo zasláno vyjádření žalovaného, rovněž mu již byl vrácen přeplatek na dani, přesto žalobce nepřikročil k žádné úpravě žalobního petitu, z čehož možno dovodit, že žalobce nepovažoval zásah za ukončený. Podaná zásahová žaloba je žalobou čistě záporní, tudíž je žalobce v souladu s principem subsidiarity správního soudnictví povinen nejprve vyčerpat prostředky ochrany nebo nápravy v rámci veřejné správy, jsou-li k dispozici.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti tomuto usnesení městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítl nezákonnost odmítnutí žaloby městským soudem. Soud měl z úřední povinnosti dle § 87 odst. 1 s. ř. s. přihlídnout k tomu, že nezákonný zásah již netrvá, a stěžovatele vyzvat ke změně žalobního petitu ze záporní žaloby na žalobu deklaratorní. V případě deklaratorní žaloby přitom není stěžovatel povinen před podáním žaloby využít všech opravných prostředků, které daňový řád nabízí. Pokud by tedy městský soud stěžovatele vyzval ke změně petitu a poté k návrhu stěžovatele rozhodl usnesením o připuštění změny petitu, odpadl by údajný důvod pro odmítnutí žaloby městským soudem pro nevyčerpání prostředků nápravy podle § 38 daňového řádu.

[4] Ani v případě záporní žaloby však stěžovatel nebyl povinen vyčerpat opravné prostředky podle § 38 daňového řádu. Z dikce tohoto ustanovení totiž vyplývá, že ochrany před nečinností správce daně se lze domáhat pouze v situaci, že je správce daně v prodlení s provedením úkonu v řízení nebo s vydáním rozhodnutí. O takovou situaci se v posuzovaném případě však nejednalo, jelikož vytištění platebního výměru podle § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu neprobíhá v žádném řízení. Stěžovatel se domáhá pouze faktické činnosti správce daně a nikoli provedení úkonu v řízení nebo vydání rozhodnutí. Stěžovatel se tedy nemohl domáhat ochrany před nečinností podle § 38 daňového řádu, a to z důvodu nenaplnění hypotézy § 38 daňového řádu, jelikož ochrana před nečinností nedopadá na faktickou činnost.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry napadeného usnesení. Dále uvedl, že stěžovatel podával žalobu v době, kdy tvrzený nezákonný zásah v podobě nečinnosti žalovaného trval, měl být prostředek ochrany v podobě podnětu dle § 38 daňového řádu využit. Skutečnost, že po podání žaloby žalovaný nečinnost odstranil, by neměla mít žádný vliv na povinnost splnění podmínky dle § 85 s. ř. s.

III. Posouzení kasační stížnosti

[6] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud předně shledal bezpředmětnou polemiku stěžovatele stran povinnosti městského soudu vyzvat stěžovatele ke změně žalobního petitu z negatorního

pokračování

na deklaratorní v důsledku ukončení nezákonného zásahu ze strany žalovaného v době mezi podáním žaloby a vydání napadeného usnesení. Ani případná změna žalobního petitu z negatorního na deklaratorní by v posuzovaném případě neměla vliv na povinnost vyčerpání prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., jak se snaží dovodit stěžovatel. V této souvislosti zdejší soud upozorňuje na závěry právní doktríny, dle kterých „[p]odá-li žalobce klasickou zápornou žalobu, aniž by vyčerpал prostředky ochrany, je taková žaloba nepřijatelná dle komentovaného § 85. Pokud snad v průběhu řízení o žalobě zásah pomine a žalobce změni žalobu na čistě deklaratorní, nestává se jen proto podaná žaloba zpětně přijatelnou. Přijatelnost nutno v tomto pohledu testovat k okamžiku podání žaloby, a to včetně požadavku vyčerpání prostředků ochrany či nápravy“ (viz Kühn, Z., Kocourek, T. a kolektiv. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha, Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 725). Stejně tak (byť ve vztahu k nečinnostní žalobě) dovodil rozšířený senát v rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 5 As 9/2015 - 59, č. 3409/2016 Sb. NSS, že podmínka přijatelnosti žaloby spočívající v povinnosti vyčerpání prostředku ochrany podle předpisů upravujících řízení před správními orgány musí být splněna ke dni podání žaloby, a pokud tomu tak není, nelze tento nedostatek později zhojit.

[9] Otázka změny z negatorní na deklaratorní zásahovou žalobu je tak ve světle výše uvedených skutečností nepodstatná, neboť stěžovatelem podaná nepřijatelná žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu se nemohla stát přijatelnou pouze v důsledku toho, že v průběhu řízení před městským soudem byl tvrzený zásah ukončen, ani pokud by stěžovatel žalobu změnil na deklaratorní. Jak bylo vysvětleno, přijatelnost žaloby dle § 85 s. ř. s. se posuzuje k okamžiku podání žaloby, kdy stěžovatel podal zásahovou žalobu s negatorním petitem, na který se vztahuje povinnost vyčerpání jiných právních prostředků ochrany. Dále se tedy kasační soud zabýval otázkou, zda stěžovatel vyčerpал jiné právní prostředky ochrany proti tvrzenému zásahu ze strany žalovaného, které mu poskytuje daňový řád.

[10] Podle § 85 s. ř. s. *žaloba je 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.*

[11] Podle § 38 odst. 1 *osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon, b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.*

[12] Podle § 140 odst. 1 daňového řádu *neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Platební výměr správce daně založí do spisu.*

[13] Podle § 155b odst. 3 písm. b) daňového řádu *vznikne-li v důsledku stanovení daňového odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně daňovému subjektu bez žádosti do 30 dnů ode dne, který se považuje za den doručení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru v případě, kdy se výsledek vyměření nebo doměření daňovému subjektu neoznamuje.*

[14] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že by jednání žalovaného spočívající v nevyhotovení platebního výměru (včetně jeho nezaložení do daňového spisu) nespadlo pod dikci § 38 odst. 1 daňového řádu; tedy, že by se proti takovému nezákonnému zásahu nemohl stěžovatel bránit podáním podnětu k nejbližší nadřízenému správci daně ve smyslu citovaného ustanovení daňového řádu. Stěžovatel se předně mýlí, když namítá, že předestřené pochybení žalovaného představuje neučinění faktické činnosti a jako takové nespadá pod dikci

§ 38 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný byl v posuzované věci povinen dle § 140 odst. 1 daňového řádu vydat platební výměr a tento založit do spisu. Pro povinnost vyhotovení a založení platebního výměru zakotvenou v § 140 odst. 1 daňového řádu přitom neexistuje zvláštní zákonem stanovená lhůta; vymáhání této povinnosti tak bude spadat pod dikci § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Zmíněnou povinnost je přitom nutno podřadit pod provedení úkonu v intencích daňového řádu, nikoli pod faktickou činnost, jejíž podmínky by daňový řád neupravoval. Provedení předestřené úkonu se tedy měl stěžovatel domáhat prostřednictvím institutu ochrany před nečinností zakotvené v § 38 daňového řádu. Uvedený závěr přitom potvrzuje judikatura kasačního soudu, dle které „[n]ečinnost' podle § 38 odst. 1 daňového řádu je pojmem širším, než jak „nečinnost“ vymezuje § 79 odst. 1 s. ř. s., když daňový řád krom nečinnosti spočívající v nevydání rozhodnutí [§ 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu, obdobně § 79 odst. 1 s. ř. s.] umožňuje osobě zúčastněné na správě daní využít podnět proti nečinnosti i v případech, že nečinnost správce daně spočívá v neprovedení úkonu, který není rozhodnutím [§ 38 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu]. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že – bez ohledu na následný typ žaloby ve správním soudnictví – prostředkem ochrany proti nečinnosti daňového orgánu spočívající v neprovedení úkonu, který není rozhodnutím, je právě podnět proti nečinnosti podle § 38 odst. 1 daňového řádu“ (viz rozsudek NSS ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 60/2016 - 25, obdobně též rozsudek ze dne 18. 9. 2018, č. j. 8 Afs 170/2018 - 36).

[15] Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel měl v rámci obrany proti namítaným zásahům správce daně spočívajících v nečinnosti při provádění některých úkonů dle daňového řádu primárně využít jiných právních prostředků ochrany, které mu poskytuje daňový řád, konkrétně institutu ochrany před nečinností dle § 38 daňového řádu. Ze správního spisu vyplývá, že tak neučinil, protože jeho žalobu městský soud správně odmítl jako nepřipustnou dle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s.

[16] Pokud jde o nezaevidování přeplatku na dani z příjmů fyzické osoby na osobním daňovém účtu stěžovatele, Nejvyšší správní soud musí upřesnit názor vyslovený městským soudem v napadeném usnesení, že stěžovatel měl povinnost využít ochrany před nečinností dle § 38 daňového řádu. Zdejší soud totiž ve své judikatuře (např. v rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017 - 106, č. 3644/2017 Sb. NSS) vysvětlil, že úkony správce daně týkající se osobního daňového účtu daňového subjektu představují úkony při placení daní jiné než rozhodnutí, proti nimž by bylo přípustné odvolání. Proto prostředkem ochrany v takovém případě je podání námítky dle § 159 daňového řádu, o které musí správce daně rozhodnout (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, č. 3686/2018 Sb. NSS). Pokud stěžovatel tvrdí, že na jeho osobním daňovém účtu daně z příjmů fyzické osoby měl být správně evidován vratitelný přeplatek na dani, mohl zároveň požádat o jeho vrácení dle § 155 odst. 2 daňového řádu. I o takové žádosti by byl správce daně povinen vydat rozhodnutí, které podléhá soudnímu přezkumu. Žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného spočívajícímu v nezaevidování přeplatku na dani z příjmů fyzické osoby na osobním daňovém účtu stěžovatele je proto nepřipustná z tohoto důvodu. Tato dílčí nepřesnost však ve výsledku nezpůsobila nezákonnost napadeného usnesení, neboť i v této části městský soud žalobu stěžovatele správně odmítl jako nepřipustnou.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[17] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[18] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu

pokračování

nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

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

V Brně dne 28. června 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu