



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Workpress Aviation s. r. o.**, se sídlem Folmavská 2980/2, Plzeň, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Plaská 614/10, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 10. 2019, čj. 30 A 56/2019-157,

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 d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou podanou u krajského soudu dne 5. 5. 2019 domáhala, aby soud uložil žalovanému vydat *a)* rozhodnutí o vrácení zajištěné daně ve výši 21 773 681 Kč; *b)* rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku ve výši 14 489 690 Kč; *c)* rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně z částky 7 283 991 Kč.

[2] Krajský soud žalobu zamítl. Konstatoval, že dne 11. 4. 2018 bylo žalovanému doručeno podání žalobkyně, v němž žádala, aby jí vrátil přeplatek v celkové výši 21 773 681 Kč, úrok z části vratitelného přeplatku odpovídající částce 14 489 690 Kč a úrok ze zbývajících částí vratitelného přeplatku odpovídající částce 7 283 991 Kč. Podle krajského soudu bylo podáním žalobkyně zahájeno řízení, které bylo ukončeno vydáním tří rozhodnutí ze dne 15. 6. 2018, kterými žalovaný nevyhověl požadavkům žalobkyně. Podle krajského soudu se proto žalobkyně měla případně bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, a nikoli žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu. *Obiter dictum* krajský soud uvedl, že i kdyby tato rozhodnutí nepředstavovala

rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., musela by žalobkyně jako prostředek ochrany využít žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu.

I. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítla, že krajský soud měl žalobu odmítnout jako opožděnou, pokud dospěl k závěru, že stěžovatelka zvolila nesprávný žalobní typ.

[4] Stěžovatelka popsala průběh řízení před žalovaným a uvedla, že pro projednávanou věc je podstatné posouzení povahy nečinnosti žalovaného spočívající v neoprávněném zadržování finančních prostředků. Krajský soud omezil ochranu proti nezákonnému jednání žalovaného pouze na žalobu podle § 65 s. ř. s. V době, kdy stěžovatelka podávala žalobu, však obdobné skutkové okolnosti soudy ještě neřešily, a proto stěžovatelka nemohla vědět, který žalobní typ zvolit (odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18).

[5] Stěžovatelka zdůraznila, že požadovala poskytnutí ochrany před nečinností žalovaného spočívající v nevrácení neoprávněně zajištěné daně, nikoli proti správnímu aktu žalovaného. Povinnost vrátit zajištěné finanční prostředky vyplývala ze zákona, nebylo potřeba, aby žalovaný vydával jakékoli rozhodnutí. Této argumentaci se ovšem krajský soud vůbec nevěnoval. Pokud by věc nebylo možné posoudit jako nečinnost správního orgánu, nic nebránilo krajskému soudu, aby věc případně posoudil jako žalobu proti nezákonnému zásahu správního orgánu.

[6] Dále krajskému soudu vytkla závěr, že podáním stěžovatelky ze dne 11. 4. 2018 bylo zahájeno řízení; soud ovšem nespecifikoval, o jaké řízení se jednalo. Stěžovatelka se domnívá, že postup žalovaného při vydání rozhodnutí ze dne 15. 6. 2018 byl nesprávný. Nadto krajský soud ani nevysvětlil, z jakého důvodu považuje tato rozhodnutí za relevantní pro projednávanou věc. Za absurdní považuje stěžovatelka také to, že správce daně vyhodnotil její podnět jako námitku. Námitka totiž může směřovat pouze proti komisivnímu, nikoli omisivnímu jednání. Stěžovatelka také dodala, že rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018 nelze považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. (viz rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS).

[7] Stěžovatelka namítla, že proti zajišťovacím příkazům podala odvolání, o kterém nebylo ve lhůtě 30 dnů rozhodnuto, a proto byl žalovaný povinen zajištěné finanční prostředky bez dalšího vrátit ve lhůtě 15 dnů. Vzhledem k tomu, že tak žalovaný neučinil, dostal se do prodlení, proti kterému se lze bránit podnětem proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství shledalo podnět nedůvodným, neboť neuplynuly lhůty pro vydání rozhodnutí o podání ze dne 11. 4. 2018. Tomuto prodlení však nebylo dle názoru stěžovatelky možné zabránit vydáním jakéhokoli rozhodnutí.

[8] Stěžovatelka navrhla, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu o postupu ve vztahu k vydání rozhodnutí o vrácení zajištěné daně, rozhodnutí o výši úroků z vratitelného přeplatku a rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[10] Žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka neustále opakuje argumentaci ohledně svého nesouhlasu se zajišťovacími příkazy z ústního jednání ze dne 20. 2. 2017. Později bylo vyjasněno za přítomnosti několika osob přítomných za stěžovatelku včetně jejího tehdejšího

zástupce - advokáta JUDr. Filipa Behenského, že toto vyjádření nemá být považováno za odvolání proti zajišťovacím příkazům. Nový zástupce stěžovatelky, který ji zastupuje i v řízení o kasační stížnosti, po nahlédnutí do spisu posoudil vyjádření stěžovatelky ze dne 20. 2. 2017 jako odvolání, o kterém nebylo rozhodnuto, aniž přihlédl k dříve jednoznačně projevené vůli stěžovatelky, že toto vyjádření nemá být považováno za odvolání. Žalovaný v podrobnostech odkázal na své vyjádření k žalobě a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

II. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Dne 25. 7. 2016 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola. Následně byly dne 26. 1. 2017 vydány zajišťovací příkazy ve věci zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (v celkové výši 21 773 681 Kč). Částku ve výši 14 489 690 Kč stěžovatelka dobrovolně uhradila dne 27. 1. 2017 a částku ve výši 7 283 991 Kč vymohl žalovaný v daňové exekuci.

[13] Dne 20. 2. 2017 se konalo před žalovaným ústní jednání, při kterém tehdejší zástupce stěžovatelky JUDr. Behenský předložil správci daně vyjádření stěžovatelky ze dne 20. 2. 2017 k zajišťovacím příkazům, v němž brojila proti zákonnosti a správnosti zajišťovacích příkazů a navrhovala jejich zrušení. Do protokolu tehdejší zástupce stěžovatelky výslovně uvedl, že toto vyjádření k zajišťovacím příkazům nemá být považováno za odvolání.

[14] Podle úředního záznamu ze dne 13. 4. 2018 se před ústním jednáním dne 20. 2. 2017 konala schůzka, které se účastnily osoby patřící ke stěžovateli včetně jejího zástupce. Na této schůzce bylo také předloženo vyjádření stěžovatelky o nesouhlasu se zajišťovacími příkazy. Všechny zúčastněné osoby uvedly, že toto vyjádření nemá být považováno za odvolání. Tímto podáním chtěla stěžovatelka pouze vyjádřit svůj nesouhlas, rozhodnutí ovšem akceptovala a požadované částky uhradila. Z tohoto důvodu by uvítala vstřícný přístup žalovaného ve věci žádosti o povolení splátek při úhradě daňových povinností na DPH.

[15] V roce 2018 se novým zástupcem stěžovatelky stal advokát JUDr. Jakub Hlína, který podal dne 11. 4. 2018 za stěžovatelku podání označené jako „*Žádost o vrácení zajištěné daně včetně příslušenství*“, které bylo posouzeno jako:

1. žádost o vrácení přeplatku dle § 155 odst. 2 daňového řádu (bod 38 podání), o které žalovaný rozhodl dne 15. 6. 2018 tak, že se požadavku na vrácení přeplatku na DPH ve výši 21 773 681 Kč nevyhovuje; stěžovatelka byla poučena o možnosti podat opravný prostředek. Stěžovatelka v zákonem stanovené lhůtě proti tomuto rozhodnutí nepodala opravný prostředek.
2. námitka podle § 159 daňového řádu týkající se přiznání úroku z vratitelného přeplatku (bod 39 podání), o které žalovaný rozhodl dne 15. 6. 2018 tak, že se námitka zamítá; stěžovatelka byla poučena o možnosti podat opravný prostředek. Stěžovatelka v zákonem stanovené lhůtě proti tomuto rozhodnutí nepodala opravný prostředek.
3. námitka podle § 159 daňového řádu ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu týkající se přiznání úroku z neoprávněného jednání žalovaného (bod 40 podání), o které žalovaný rozhodl dne 15. 6. 2018 tak, že se námitka zamítá; stěžovatelka byla poučena o možnosti podat opravný prostředek. Stěžovatelka v zákonem stanovené lhůtě proti tomuto rozhodnutí nepodala opravný prostředek.

[16] Dne 24. 4. 2018 zaslala stěžovatelka žalovanému podání označené jako „*Žádost o vrácení zajištěné daně včetně příslušenství - Urgence*“, které jako podnět na ochranu před nečinností dle § 38 daňového řádu přešlo Odvolací finanční ředitelství, jež dne 25. 5. 2018 vyzoomělo stěžovatelku o odložení tohoto podnětu podle § 38 odst. 4 daňového řádu, neboť jej shledalo nedůvodným. Odvolací finanční ředitelství konstatovalo, že žalovaný nebyl nečinný, protože dosud neuplynuly lhůty k vyřízení podání stěžovatelky ze dne 11. 4. 2018.

[17] Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. ten, kdo bezvysledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, *může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.* To neplatí, spojuje-li zvláštní zákon s nečinností správního orgánu fikci, že bylo vydáno rozhodnutí o určitém obsahu nebo jiný právní důsledek.

[18] NSS konstatuje, že stěžovatelka uplatnila v podání ze dne 11. 4. 2018 požadavek na vrácení zajištěné daně (tj. vratitelného přeplatku), na zaplacení (příznání) úroků z tohoto přeplatku a konečně požadavek na zaplacení úroku z neoprávněného jednání žalovaného. O všech těchto požadavcích rozhodl žalovaný třemi zamítavými rozhodnutími ze dne 15. 6. 2018, proti nimž (podle obsahu spisu předloženého soudu) stěžovatelka nepodala odvolání.

[19] Stěžovatelka se přitom nyní podanou nečinnostní žalobou domáhá vůči žalovanému právě vydání rozhodnutí o vrácení zajištěné daně ve výši 21 773 681 Kč, rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku (tj. jeho příznání a následné zaplacení) ve výši 14 489 690 Kč, jakož i rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně (tj. o jeho příznání a následné zaplacení) z částky 7 283 991 Kč. Krajský soud správně uvedl, že o všech těchto požadavcích žalovaný rozhodl dne 15. 6. 2018; žalovaný tedy byl činný. Již z tohoto důvodu nemůže být stěžovatelka úspěšná.

[20] Stěžovatelka zjevně nepochopila, že žalobou na ochranu proti nečinnosti se lze domáhat pouze toho, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. Stěžovatelka se zřejmě (mylně) domnívá, že při rozhodování o její nečinnostní žalobě lze přezkoumat správnost (zákonnost) rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018 a těmto rozhodnutím předcházející procesní postup. K tomu totiž směřuje převážná část její argumentace (např. námitky týkající se hodnocení řízení, které rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 6. 2018 předcházelo; argumentace, že žalovaný nemohl rozhodovat o námitkách stěžovatelky, atd.). V této souvislosti NSS opětovně zdůrazňuje, že předmětem řízení o nečinnostní žalobě je pouze otázka, zda správní orgán měl (má) povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení, ale ve stanovené lhůtě tak neučinil. Vydal-li, jako v nyní posuzované věci, správní orgán (žalovaný) rozhodnutí (o požadavcích stěžovatelky dle podání ze dne 11. 4. 2018), není nečinný a žaloba na ochranu proti jeho nečinnosti nemůže být úspěšná.

[21] Zcela jinou otázkou je, zda rozhodnutí vydaná správním orgánem (žalovaným) jsou zákonná (a tak jak po materiální, tak procesní stránce - zákonosti procesního postupu, které vydání rozhodnutí předcházelo). Tuto otázku v řízení o nečinnostní žalobě nemohou správní soudy posuzovat, protože se nachází mimo předmět jejich řízení. Proti tvrzené nezákonnosti správních rozhodnutí (v nyní projednávané věci např. stěžovatelka namítá, že bylo rozhodnuto o námitkách, přestože se jednalo o podněty, popř. rozhodnutí vůbec neměla být vydána, že finanční prostředky měly být vráceny a měly být vyplaceny příslušné úroky atd.) lze brojit pouze žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s.

[22] Namítá-li pak stěžovatelka v bodu [46] kasační stížnosti s odkazem na rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 234/2014-43, že rozhodnutí žalovaného nejsou rozhodnutími podle § 65 s. ř. s., protože její podání ze dne 11. 4. 2018 mělo být posouzeno jako podnět, o němž se nerozhoduje, neboť úkony správce daně (žalovaného) související s takovým podnětem jsou neformální, nic to nemění na tom, že v projednávané věci žalovaný zvolil formální cestu a o požadavcích stěžovatelky, které vyhodnotil jako námitky, rozhodl třemi rozhodnutími (tedy stěžovatelce sdělil své závěry vyšší formou než pouhým přípisem či sdělením). NSS se shoduje s krajským soudem, že tato rozhodnutí jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 s. ř. s. a ani stěžovatelka nepředkládá relevantní důvody, proč by tomu tak být nemělo. Posouzení, zda žalovaný postupoval správně či nikoli (tj. zda měl vydat rozhodnutí, či na podání stěžovatelky reagovat pouze sdělením, jakou roli případně mohlo hrát vyřízení podnětu stěžovatelky proti nečinnosti apod.), není předmětem toho řízení, jak již bylo rozvedeno.

[23] Jinými slovy řečeno, v řízení o nečinnostní žalobě v této věci nebyl krajský soud povinen (ani oprávněn) závazně hodnotit zákonnost řízení předcházejícího vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018 a zákonnost těchto rozhodnutí, nebyl povinen (ani oprávněn) závazně posuzovat, zda proti zajišťovacím příkazům bylo podáno odvolání či nikoli, atd.

[24] Pochybnosti o tom, zda stěžovatelka pochopila smysl nečinnostní žaloby, vzbuzuje také její námitka, že požadovala poskytnutí ochrany před nečinností žalovaného spočívající v nevrácení neoprávněně zajištěné daně, nikoli proti správnímu aktu žalovaného. Nečinnostní žalobou se totiž stěžovatelka podle znění § 79 odst. 1 s. ř. s. nemůže domáhat vrácení (tj. zaplacení) peněžní částky (daně), ale jen a pouze vydání rozhodnutí či osvědčení. S ohledem na znění zákona není zapotřebí, aby se o této otázce krajský soud blíže rozepisoval. Ostatně v rozporu s touto námitkou je i žalobní návrh, v němž se stěžovatelka naopak domáhá vydání rozhodnutí - rozporná s tímto žalobním návrhem je pak i kasační argumentace, že není zapotřebí, aby žalovaný o vrácení zajištěné daně vydával rozhodnutí (viz bod [5] tohoto rozsudku). Celková argumentace stěžovatelky je ostatně velmi obtížně uchopitelná, jedná se o poměrně nekonzistentní směr.

[25] Nedůvodná je i kasační námitka, že když věc nebylo možné posoudit jako nečinnost žalovaného, nic nebránilo krajskému soudu, aby věc posoudil jako žalobu proti nezákonnému zásahu. K této námitce je NSS nucen stěžovatelce připomenout, že právě ona jako „paní sporu“ disponuje předmětem řízení a je na její vůli, jakým způsobem bude svá práva před soudy uplatňovat. Soudy mohou rozhodovat pouze o takové žalobě, jakou žalobce (v tomto případě stěžovatelka) podá. Ani ve správním soudnictví soudy nemohou svou aktivitou nahrazovat činnost žalobce. V projednávané věci ostatně neměl krajský soud ani důvod, aby např. stěžovatelce poskytl prostor k případné změně žaloby na zásahovou žalobu, neboť dospěl k závěru, že v případě rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018 se jedná o rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. (viz bod [62] rozsudku). Krajský soud pouze *obiter dictum* (tj. nad rámec důvodů svého rozhodnutí) poznamenal, že i kdyby se o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. nejednalo, nebylo by možné se bránit nečinnostní žalobou, ale žalobou zásahovou. Dovozuje-li tedy stěžovatelka v kasační stížnosti, že krajský soud dospěl k závěru, že ve věci se bylo možné bránit zásahovou žalobou, vkládá krajskému soudu do úst něco, co nevyšlo.

[26] Krajský soud jinak v napadeném rozsudku jen poukázal na nesprávný procesní postup stěžovatelky při obraně jí tvrzených práv. Volba způsobu obrany (procesního postupu) je ovšem výhradně v dispozici stěžovatelky.

[27] NSS v této souvislosti rovněž konstatuje, že krajský soud nemusel třeba ani uvažovat (za součinnosti stěžovatelky) o možné změně žaloby na žalobu podle § 65 s. ř. s. (srov. usnesení

rozšířeného senátu ze dne 17. 9. 2019, čj. 1 As 436/2017-43, č. 3931/2019 Sb. NSS). Žaloba podle § 65 s. ř. s. proti všem rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 6. 2018 by totiž byla nepřijatelná, neboť stěžovatelka nevyčerpala všechny řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem [§ 68 písm. a) s. ř. s.]. Podle obsahu správního spisu, který byl předložen soudu, stěžovatelka proti žádnému z rozhodnutí ze dne 15. 6. 2018 nepodalala odvolání. Bylo by tedy nesmyslné, aby krajský soud „nutil“ stěžovatelku k úpravě žaloby (žalobního typu) tak, aby po její změně žalobu odmítl jako nepřijatelnou podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., protože nevyčerpala opravné prostředky [§ 68 písm. a) s. ř. s.]; tedy nikoli jako „předčasnou“, jak se opět mylně stěžovatelka domnívá.

[28] Nelze souhlasit ani s námitkou, že v době podání žaloby obdobné skutkové okolnosti soudy ještě neřešily, a proto stěžovatelka nemohla vědět, který žalobní typ zvolit. Judikatura správních soudů k jednotlivým žalobním typům ve vztahu k rozhodnutím, nečinnosti, anebo nezákonným zásahům finančních orgánů je značně rozsáhlá, dlouhodobá a snadno dostupná např. na www.nssoud.cz. V této souvislosti NSS pouze na okraj podotýká, že „nevědomost“ stěžovatelky zřejmě spíše spočívá v jejím přesvědčení (které uvedla např. v bodu 16 kasační stížnosti), že „v důsledku uplynutí lhůty pro odvolání se staly zajišťovací příkazy neúčinnými a správce daně měl ex officio vrátit žalobci nezákonně zadržované finanční prostředky včetně úroků z prodlení s vrácením přeplatku daně, přičemž na této skutečnosti nemohly změnit ničeho následně vydaná rozhodnutí“. Stěžovatelka při této úvaze ovšem opomíjí zcela zásadní skutečnost, že oněmi rozhodnutími ze dne 15. 6. 2018 žalovaný jí tvrzené nároky zamítl.

[29] Stěžovatelka konečně navrhovala, aby NSS provedl důkazy jednotlivými částmi správního spisu a napadeným rozsudkem. K tomuto návrhu může NSS pouze konstatovat, že správní spis ani kasační stížností napadený rozsudek se ve správním soudnictví (resp. v řízení o kasační stížnosti) k důkazu neprovádí. Správní soudy z nich bez dalšího vycházejí.

[30] Z výše uvedeného je zřejmé, že krajský soud správně zamítl žalobu stěžovatelky na ochranu proti nečinnosti.

III. Závěr a náklady řízení

[31] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[32] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 23. listopadu 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu