



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **K. S., s. r. o.**, zastoupené Ing. Mgr. Petrou Fifkovou, advokátkou se sídlem Karlovo nám. 17, 120 00 Praha 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, 371 87 České Budějovice, proti nečinnosti správního orgánu v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 6. 2007, č. j. 10 Ca 85/2007 - 16,

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 :

Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 23. 1. 2006, č. j. 4577/120/2005, zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob vydanému Finančním úřadem v Trhových Svinech (dále jen „správce daně“), jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň ve výši 1 966 950 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta ve výši 26 265 163 Kč za zdaňovací období roku 2002. Rozhodnutí žalovaného zrušil Krajský soud v Českých Budějovicích k žalobě žalobkyně svým rozsudkem ze dne 26. 7. 2006, č. j. 10 Ca 61/2006 - 61. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost; nové rozhodnutí ve věci však nevydal.

Žalobou podanou dne 14. 5. 2007 u Krajského soudu v Českých Budějovicích se žalobkyně domáhala ochrany před nečinností žalovaného – vydání nového rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně. Krajský soud svým rozsudkem ze dne 12. 6. 2007 žalobu zamítl a v odůvodnění uvedl, že byť je rozsudek

krajského soudu ve věci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru pravomocný, nemůže žalovaný pokračovat v odvolacím řízení a musí vyčkat výsledku řízení o jím podané kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem, který může ve věci zaujmout i zcela opačný názor než krajský soud.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně napadla zamítavý rozsudek krajského soudu. Žalobkyně se v první řadě neztotožňuje s názorem soudu, že zrušující rozsudek ze dne 26. 7. 2006, č. j. 10 Ca 61/2006 - 61, se týkal pouze rozhodnutí žalovaného, zatímco dodatečný platební výměr vydaný správcem daně zůstal nedotčen. Naopak žalovaný jakožto nadřízený orgán správce daně měl po vydání zrušujícího rozsudku vydat pokyn, aby bylo ve věci samé znovu rozhodnuto v souladu se zněním zrušujícího rozsudku.

Dále žalobkyně s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04 uvádí, že svévolným jednáním žalovaného je porušována základní zásada daňového řízení vyjádřená v § 2 odst. 2 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Žalobkyně je dále přesvědčena že vyčkávání žalovaného na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o jím podané kasační stížnosti naplňuje znaky nečinnosti podle § 79 s. ř. s. Tvzení krajského soudu, že i přes existenci pravomocného zrušujícího rozsudku nemůže žalovaný pokračovat v odvolacím řízení za situace, kdy ještě nebylo rozhodnuto o jím podané kasační stížnosti, nemá dle žalobkyně oporu v platném právu. Toto tvrzení je navíc popřením základní právní zásady, že podání kasační stížnosti nemá odkladný účinek, a ve svém důsledku porušuje i základní právo týkající se rovnosti před zákonem. Pokud by byla totiž v soudním řízení neúspěšná žalobkyně, byla by nucena konat ihned po nabytí právní moci soudního rozhodnutí a jistě by se nemohla odvolávat na neexistující odkladný účinek v podobě podané kasační stížnosti, jak to činí žalovaný. Žalobkyně nezpochybňuje právo žalovaného podat proti pravomocnému rozsudku kasační stížnost, ale odmítá, aby tomuto podání byly přiznány neexistující právní účinky. Žalobkyně rovněž nesdílí názor soudu, že by mohla nastat neřešitelná situace v případě, kdy by kasační soud rozhodl o kasační stížnosti žalovaného (proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 7. 2006, č. j. 10 Ca 61/2006 - 61) tak, že by ji vyhověl a zrušil napadený rozsudek. Judikaturu Nejvyššího správního soudu, o níž krajský soud opřel svoje rozhodnutí, pak žalobkyně považuje za překonanou.

Závěrem žalobkyně navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 7. 2006, č. j. 10 Ca 61/2006 - 61, zrušil pouze rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení; žalovaný nemůže dát pokyn správci daně, aby ve věci samé rozhodl v souladu s rozsudkem, neboť tento postup nemá oporu v daňovém řádu. Nález Ústavního soudu, jímž žalobkyně argumentuje, není pro danou věc přílehlavý, týká se zcela jiné problematiky. Žalovaný sdílí názor soudu, že by nastala neřešitelná a absurdní situace, pokud by žalovaný rozhodl, jsa vázán pravomocným rozsudkem krajského soudu, a Nejvyšší správní soud by poté zaujal odlišný názor od soudu správního. Takovou situaci nepředvídá ani daňový řád. Jelikož bylo zahájeno řízení o nečinnosti žalovaného, podal žalovaný návrh na přiznání odkladného účinku ve smyslu § 107 s. ř. s. a závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost není důvodná.

Na úvod Nejvyšší správní soud poznamenává, že se neztotožňuje s námitkou žalobkyně týkající se nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04, který se zabývá zcela odlišnou materií (soudní přezkoumatelností rozhodnutí podle § 67 odst. 5 daňového řádu). Rovněž nelze přisvědčit tvrzení žalobkyně, že žalovaný měl po zrušení svého rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru vydat pokyn správci daně, aby bylo ve věci samé znovu rozhodnuto v souladu se zněním zrušujícího rozsudku. K takovému postupu není žalovaný ze zákona oprávněn a došlo by tím k porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení.

Podstatou předložené kasační stížnosti je však otázka, zda má správní orgán povinnost poté, co bylo jeho rozhodnutí krajským správním soudem zrušeno, vydat nové rozhodnutí ve věci i za situace, kdy tento správní orgán podá proti pravomocnému rozsudku krajského soudu mimořádný opravný prostředek – kasační stížnost. Předmětnou otázkou se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 – 49 (publikováno pod č. 1255 Sb. NSS), z něhož především plyne, že ve správním soudnictví se nejedná o pokračování ve správním řízení, nýbrž o výraz ústavně zakotvené dělby moci. Právo správního orgánu podat kasační stížnost proto nelze chápat jako vlastní výkon pravomoci ve správním řízení, nýbrž jako uplatnění procesních práv účastníka v soudním řízení vůči soudu s předpokládanými účinky, stejně jako by takový úkon učinil kterýkoliv jiný účastník řízení. To vše v ústavním rámci daném čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, tedy v prostředí rovného postavení všech účastníků řízení bez rozdílu. Ve správním soudnictví se přezkoumává pravomocné rozhodnutí správního orgánu a kasační stížnost představuje mimořádný opravný prostředek, který lze podat rovněž teprve proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. *„Podání kasační stížnosti žalovaným správním orgánem proto nemůže bránit správnímu orgánu v pokračování ve správním řízení; není úkonem tohoto řízení, které se rozhodnutím soudu znovu dostalo do stadia před vydáním konečného (případně dokonce prvostupňového) rozhodnutí, jež by odůvodnilo neprovádění řádných procesních úkonů či bránilo vydání nového rozhodnutí správním orgánem v mezích právního názoru vysloveného v kasačním rozhodnutí krajského soudu. Tak jako účastník správního řízení nemůže podáním kasační stížnosti vyloučit účinky právní moci a vykonatelnosti rozhodnutí, nemůže tak učinit ani správní orgán svou kasační stížností směřující proti rozsudku zrušujícímu. Zruší-li tedy krajský soud rozhodnutí správního orgánu, je povinností správního orgánu pokračovat v řízení a řídit se přitom závazným právním názorem vyjádřeným v pravomocném soudním rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je ve věci podána kasační stížnost, v níž správní orgán polemizuje s vysloveným právním názorem. Nerespektuje-li správní orgán pravomocné soudní rozhodnutí a nepokračuje řádně v řízení, může se dle okolností jednat o nečinnost, proti níž se lze bránit podáním žaloby dle ustanovení § 79 a násl. s. ř. s.“*

Z uvedeného názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tedy jednoznačně plyne, že postup žalovaného nebyl v souladu se zákonem a stejně tak i právní názor krajského soudu uvedený v napadeném rozsudku nelze považovat za správný. Naopak je nutné přisvědčit námitkám žalobkyně, že podání kasační stížnosti žalovaným není překážkou, která by žalovanému bránila v rozhodnutí ve věci samé a že kasační stížnost nemá odkladný účinek. Ten lze přiznat pouze k žádosti jedné ze stran. Judikatura, o níž krajský soud opřel svoje rozhodnutí, pak byla překonána právě výše citovaným rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

Podle § 81 odst. 1 s. ř. s. nicméně soud o žalobě proti nečinnosti správního orgánu rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí. Toto ustanovení je nutné je vztáhnout i na řízení o kasační stížnosti. Ačkoliv § 120 s. ř. s. odkazuje pro řízení o kasační stížnosti pouze na přiměřené použití části třetí hlavy I, kam zvláštní ustanovení o žalobě proti nečinnosti správního orgánu (a tedy i § 81 odst. 1) nepatří, bylo by proti logice věci a smyslu ochrany v tomto řízení soudy poskytované, kdyby Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu o žalobě na nečinnost toto ustanovení zcela ignoroval. Takový postup by totiž v některých případech vedl pouze k nedůvodnému prodlužování řízení: pokud by totiž krajský soud ve svém rozhodnutí nesprávně žalobu zamítl, ačkoliv zde nečinnost správního orgánu byla, a byl by tu tedy dán důvod pro kasaci jeho rozhodnutí (jako v projednávaném případě), avšak v době rozhodování Nejvyššího správního soudu by se již správní orgán nečinnosti nedopouštěl, nemělo by zrušení rozsudku krajského soudu pro stěžovatele žádný praktický význam. Krajský soud by totiž v novém řízení (vázán § 81 odst. 1 s. ř. s.) věc posoudil podle aktuálního skutkového stavu a žalobu opět zamítl; nové řízení před krajským soudem by se tak stalo ryze formálním. Je proto zcela na místě aplikovat i v řízení o kasační stížnosti ustanovení § 81 odst. 1 a posoudit skutkový stav věci ke dni rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud byl proto povinen zjistit, zda namítaná nečinnost žalovaného stále trvá. Z podání žalovaného ze dne 11. 10. 2007 jakož i z úřední činnosti je zdejšímu soudu známo, že rozsudek krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 7. 2006, č. j. 10 Ca 61/2006 - 61, který zrušil rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru, byl napaden kasační stížností žalovaného vedenou pod sp. zn. 8 Afs 137/2006. O této kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud (jeho osmý senát) rozsudkem ze dne 22. 8. 2007, který nabyl právní moci dne 10. 10. 2007. Tímto rozsudkem zdejší soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích a věc mu vrátil k dalšímu řízení; krajskému soudu přitom vytkl nesprávné právní posouzení věci. Tím, že Nejvyšší správní soud zrušil předmětný rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobkyně opětovně „obživlo“, a je proto nutné jej považovat nadále za platné a existující. V tomto kontextu pak nelze dospět k závěru, že by se žalovaný v současné době dopouštěl nečinnosti, neboť rozhodnutí o odvolání žalobkyně, jehož vydání se žalobkyně žalobou na nečinnost domáhá, tu existuje. Ačkoliv tedy v době podání kasační stížnosti žalobkyně ve věci nečinnosti žalovaného byl žalovaný zjevně nečinný, ke dni rozhodnutí o kasační stížnosti se žalovaný žádné nečinnosti nedopouští, a proto není možné shledat kasační stížnost žalobkyně za důvodnou právě s ohledem na dikci § 81 odst. 1 s. ř. s.

Na okraj zdejší soud dodává, že výsledek kasačního řízení nebyl způsoben záměrným vyčkáváním na rozhodnutí osmého senátu Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti ve věci rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Kasační stížnost týkající se nečinnosti žalovaného byla kasačnímu soudu doručena dne 20. 8. 2007; o kasační stížnosti týkající se dodatečného platebního výměru pak osmý senát Nejvyššího správního soudu rozhodl již 22. 8. 2007. Osmý senát Nejvyššího správního soudu tedy o kasační stížnosti žalovaného týkající se dodatečného platebního výměru rozhodl dříve, než mohl první senát k rozhodování o kasační stížnosti žalobkyně týkající se nečinnosti žalovaného vůbec reálně přistoupit.

Žádostí žalovaného o přiznání odkladného účinku (nijak neodůvodněnou) se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť jednak rozhodoval ve věci samé v brzké době po předložení

kasační stížnosti a jednak se žalovaný zřejmě domáhal přiznání odkladného účinku ve věci kasační stížnosti týkající se dodatečného platebního výměru (sp. zn. 8 Afs 137/2006), což je ovšem odlišné řízení, v němž by bylo nutné uplatnit žádost o odkladný účinek samostatně. Žádost žalovaného o přiznání odkladného účinku ve věci kasační stížnosti týkající se nečinnosti totiž poněkud postrádá rozumný smysl, když krajský soud v této věci zamítl žalobu žalobkyně a vyhověl tedy žalovanému. Nejvyššímu správnímu soudu proto není jasné, jak by odložení právní moci zamítavého rozsudku krajského soudu mohlo být žalovanému ku prospěchu.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 8. listopadu 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu