



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **L. Ž.**, zastoupené Mgr. Lukášem Raidou, advokátem se sídlem 28. října 875/275, Ostrava - Mariánské Hory, proti žalovanému: **Finanční úřad v Ústí nad Orlicí**, se sídlem T. G. Masaryka 1393, Ústí nad Orlicí, o ochraně proti nečinnosti žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 25. 11. 2008, č. j. 52 Ca 62/2008 - 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností napadá výroky I. a III. v záhlaví označeného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“). Výrokem I. předmětného usnesení byla z důvodu nevyčerpání prostředků, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k ochraně proti nečinnosti, odmítnuta žaloba stěžovatelky v části, jíž se domáhala, aby soud žalovanému přikázal do 7 dnů od právní moci rozsudku vrátit stěžovatelce nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období listopad 2002 až leden 2003, a aby ve stejné lhůtě vydal

platební výměry na úrok z přeplatku zaviněného správcem daně za uvedená zdaňovací období. Výrokem III. krajský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení.

Stěžovatelka v podané kasační stížnosti zpochybňuje zákonnost napadeného usnesení o odmítnutí žaloby. Ačkoli důvody kasační stížnosti výslovně nepodřazuje pod konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), je z jejího obsahu patrné, že uplatňuje důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Stěžovatelka má zato, že vyčerpala veškeré prostředky, které jí procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu, tj. zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), stanoví k ochraně proti nečinnosti. Konstatuje, že již dne 26. 7. 2008 se obrátila na žalovaného svým přípisem, v němž na str. 2, ve 2. odst. shora obsáhle nečinnost popsala. Nepochybně se tedy jednalo o podání ve smyslu § 34c zákona o správě daní a poplatků, které byl žalovaný povinen dle ustanovení § 22 odst. 1 téhož zákona neprodleně postoupit Finančnímu ředitelství v Hradci Králové jakožto nadřízenému orgánu. Stěžovatelka dále uvádí, že bez ohledu na správnost závěrů krajského soudu ohledně vyčerpání či nevyčerpání možnosti procesní obrany proti nečinnosti žalovaného, vycházela při volbě svého dalšího procesního postupu ze závěrů usnesení soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 52 Ca 22/2008 - 44, na jehož základě doručila nadřízenému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové podnět dle ustanovení § 34c zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka se domnívala, že uvedeným postupem zhojila veškeré vady svého dosavadního postupu, a tedy dne 13. 11. 2008 opětovně podala žalobu na ochranu proti nečinnosti, která ovšem byla z týchž důvodů (pro nevyčerpání prostředků ochrany) krajským soudem odmítnuta. Stěžovatelka je toho názoru, že krajský soud vyvinul enormní úsilí k odmítnutí žaloby, a to ryze z formálních důvodů spočívajících v neuplynutí zákonné třicetidenní lhůty pro vyřízení podnětu dle § 34c zákona o správě daní a poplatků. Nadto je přesvědčena, že krajský soud si rozhodné skutkové okolnosti zjišťoval nikoli formou standardního provádění důkazů, ale pravděpodobně pouze vyžádaným telefonickým sdělením vedoucího oddělení metodiky správy daní nadřízeného finančního orgánu. Stejně tak, vzhledem k rychlosti vedeného řízení, soud nemohl mít k dispozici správní spis. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný odkázal na své vyjádření k podané žalobě, navrhl kasační stížnost zamítnout.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu vplynuly pro věc následující podstatné skutečnosti:

Žalobou podanou u krajského soudu dne 13. 11. 2008, označenou jako žaloba v řízení o ochraně proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 a násl. s. ř. s., se stěžovatelka domáhala „vrácení přeplatků na DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2002 a leden 2003 a vyplacení příslušného úroku z těchto přeplatků“. Stěžovatelka jako předmět řízení vymezila nečinnost správce daně při vrácení nadměrných odpočtů DPH za zdaňovací období měsíců 11/2002, 12/2002 a 1/2003, dle jejího názoru konkludentně vyměřených na základě podaných daňových priznání, jakož i vydání úroku z těchto přeplatků na DPH, jejichž vznik správce daně zavinil. Stěžovatelka v dané souvislosti zpochybnila zákonnost proběhlých vytýkacích řízení, zejména namítala nezákonnost vydaných vytýkacích výzev ze dne 14. 1. 2003, č. j. 2352/03/273910/5424 (na zdaňovací období 11/2002), ze dne 21. 2. 2003, č. j. 16010/03/273910/5424 (na zdaňovací období 12/2002) a ze dne 21. 3. 2003, č. j. 27092/03/273910/5424 (na zdaňovací období 1/2003), neobsahujících sdělení konkrétních, jednoznačných a srozumitelných pochybností tak, jak vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102 (zveřejněno na www.nssoud.cz, jakož i veškerá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu citovaná níže). Proto se stěžovatelka domáhala, aby soud v rámci řízení o nečinnosti přezkoumal také zákonnost předmětných „rozhodnutí“ – vytýkacích výzev, a to podle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., tj. jako rozhodnutí podkladových, případně aby vyslovil jejich nicotnost. V tomto smyslu také stěžovatelka v petitu žaloby pod body VI., VII. a VIII. navrhl, aby krajský soud předmětná rozhodnutí pro nezákonnost zrušil. Pod body I. - V. žalobního petitu stěžovatelka koncipovala návrh výroků rozhodnutí krajského soudu tak, že se žalovanému prikazuje, aby ve stanovené lhůtě vrátil stěžovateli nadměrné odpočty DPH za předmětná zdaňovací období a vydal rozhodnutí o vyměření DPH a platební výměry na úrok z takto zaviněných přeplatků. Pod bodem IX. žalobního návrhu se stěžovatelka domáhala, aby krajský soud žalovanému prikázal ve lhůtě 7 dnů od právní moci rozhodnutí vydat ve dvou titulech regionálního tisku s nejméně krajským dosahem a vyvěsit na úřední desce omluvu v žalobě přesně specifikovaného znění.

Krajský soud usnesením ze dne 25. 11. 2008, č. j. 52 Ca 62/2008 - 29, shora označená rozhodnutí žalovaného (vytýkací výzvy) vyloučil k samostatnému projednání s tím, že řízení proti nim bude nadále vedeno pod sp. zn. 52 Ca 67/2008. Dospěl k závěru, že v mezích části petitu žaloby, která je obsažena pod body VI., VII. a VIII., odpovídá zákonnému postupu soudu její posouzení podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s., a nikoli v řízení o ochraně proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 a násl. téhož zákona. Předmětem řízení ve věci vedené pod sp. zn. 52 Ca 62/2008 tak zůstala pouze ochrana proti nečinnosti žalovaného.

Krajský soud následně výrokem I. odmítl žalobu stěžovatelky z důvodu nevyčerpání prostředků, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k ochraně proti nečinnosti, a to v té části, již se domáhala, aby soud žalovanému prikázal do 7 dnů od právní moci rozsudku vrátit stěžovateli

nadměrné odpočty DPH za zdaňovací období listopad 2002 až leden 2003; vydal rozhodnutí o výsledku vyměření DPH a rovněž vydal platební výměry na úrok z přeplatku zaviněného správcem daně. Výrokem II. pak krajský soud žalobu stěžovatelky odmítl pro nedostatek pravomoci soudu v té části, jíž se stěžovatelka domáhala, aby soud žalovanému přikázal vydat ve dvou titulech regionálního tisku a vyvěsit na úřední desce žalovaného omluvu v žalobě specifikovaného znění. Výrok I. krajský soud odůvodnil poukazem na znění ustanovení § 34c zákona o správě daní a poplatků, jehož ochrany proti nečinnosti sice stěžovatelka využila (podáním nadřízenému finančnímu orgánu ze dne 5. 11. 2008, doplněným dne 7. 11. 2008), avšak nevyčkala výsledku, až nadřízený správce daně podnět stěžovatelky prověří a učiní některé z opatření podle § 34c zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka tak dle názoru krajského soudu neposkytla orgánům veřejné správy možnost, aby samy svá případná pochybení napravily, a tedy nelze hovořit o bezvýsledném vyčerpání prostředků, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví. Ve vztahu k výroku II. krajský soud poukázal na nedostatek své pravomoci o návrhu meritorně rozhodnout.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a vzhledem k tomu, že je jí napaden výrok usnesení soudu o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatelku z povahy věci pouze kasační důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu (k tomu srovnej rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98). Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu vymezeném kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Při posuzování důvodnosti stěžovatelkou uplatněných kasačních námitek přitom Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah:

Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. se ten, kdo bezvýsledně vyčerpал prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může 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.

Z citovaného ustanovení s. ř. s. vyplývá, že nezbytnou podmínkou řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (*conditio sine qua non*) je i bezvýsledné vyčerpání prostředků, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k ochraně proti jeho nečinnosti.

V souladu s předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu (k tomu srovnej rozhodnutí ze dne 25. 7. 2007, č. j. 2 Ans 4/2007 - 53) krajský soud za tento prostředek ochrany označil postup podle ustanovení § 34c zákona o správě daní a poplatků, dle kterého je daňový subjekt oprávněn svým podnětem upozornit nejbližší nadřízeného správce daně, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože

- a) nevydal rozhodnutí, ačkoli uplynulo 6 měsíců ode dne, kdy byl vůči daňovému subjektu učiněn poslední úkon v řízení, kterého se předpokládána nečinnost týká,
- b) nevydal rozhodnutí, ačkoli již došlo k soustředění podkladů potřebných pro vydání tohoto rozhodnutí, nebo
- c) marně uplynula daňovým zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon, nebo
- d) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu obvyklá.

Podle odst. 2 téhož ustanovení nadřízený správce daně v takovém případě podnět prověří, a pokud je důvodný, přikáže správci daně, který zásadu postupovat v řízení bez zbytečných průtahů porušil, odstranění zjištěného porušení. Nedojde-li k nápravě správcem daně, který zásadu porušil, do 30 dnů od doručení podnětu daňového subjektu, zjedná nadřízený správce daně nápravu ve své působnosti, popřípadě ve věci rozhodne sám, nebo pověří jiného věcně příslušného správce daně ve svém územním obvodu tak, aby náprava byla provedena bezodkladně. O provedených opatřeních vyrozumí nadřízený správce daně neprodleně daňový subjekt. Na žádost daňového subjektu je správce daně povinen vyrozumět jej o tom, které podklady pro vydání rozhodnutí podle odstavce 1 písm. b) dosud nebyly soustředěny. Neshledá-li nejbližší nadřízený správce daně podnět oprávněným, odloží jej a daňový subjekt o tom vyrozumí s uvedením důvodů. Opatření proti nečinnosti učiní nadřízený správce daně i tehdy, nezažít-li příslušný správce daně řízení ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se dozvěděl o skutečnostech odůvodňujících zahájení řízení z moci úřední.

Podmínka bezvýsledného vyčerpání prostředků ochrany zakotvená v ustanovení § 79 odst. 1 s. ř. s. vychází z celkové koncepce správního soudnictví, která je založena na subsidiaritě ochrany veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob oproti ochraně, která je těmto právům poskytována v rámci veřejné správy. Před použitím některé z žalob ve správním soudnictví je nutné vždy vyčerpat řádné opravné prostředky či jiné procesní prostředky nápravy, které jsou zde k dispozici v řízení před správním orgánem. Tato zásada je v obecné rovině vyjádřena v ustanovení § 5 s. ř. s. a pro jednotlivé typy žalob je konkretizována v ustanovení § 68 písm. a) s. ř. s., § 79 odst. 1 s. ř. s. a § 85 s. ř. s.

Z výše uvedeného je zřejmé, že rozhodný procesní předpis, kterým je v souzené věci zákon o správě daní a poplatků, upravuje v ustanovení § 34c prostředek k ochraně daňového subjektu před nečinností správce daně, jímž je

možno ve správním řízení dosáhnout nápravy. Zákon o správě daní a poplatků ponechává využití tohoto prostředku na vůli daňového subjektu a nestanoví jeho využití jako povinné, což je logické, neboť povinnost dbát o rychlost správního řízení a dodržování lhůt pro rozhodnutí leží primárně na správním orgánu a nemůže být založena na aktivitě daňových subjektů. Daňový subjekt má k dispozici možnost domáhat se nápravy, a teprve neuspěje-li, může nastoupit ochrana prostřednictvím moci soudní.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že veškeré prostředky, které jí zákon dává k ochraně proti nečinnosti žalovaného, řádně vyčerpala, a tedy žaloba neměla být krajským soudem odmítnuta. Nejvyšší správní soud však uvedené námitce stěžovatelky nepřisvědčil. Naopak, ve shodě se závěry krajského soudu, je toho názoru, že za vyčerpání prostředku ochrany proti nečinnosti správce daně není možno považovat žádost stěžovatelky o sdělení výsledku vyměření rozhodnutím ze dne 26. 7. 2008, adresovanou žalovanému, neboť z jejího obsahu není možno dovodit, že by se mělo jednat o podnět ve smyslu ustanovení § 34c zákona o správě daní a poplatků. Důvodné proto nejsou ani výtky stěžovatelky, že žalovaný měl předmětné podání postoupit nadřízenému správci daně, neboť pro tento postup zjevně nebyly splněny zákonné podmínky obsažené v ustanovení § 22 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Z obsahu spisu je dále patrné (a stěžovatelka na tuto skutečnost upozorňuje v kasační stížnosti), že s ohledem na závěry učiněné krajským soudem v předchozím usnesení o odmítnutí žaloby ze dne 22. 10. 2008, č. j. 52 Ca 22/2008 - 44, se stěžovatelka na nadřízený finanční orgán obrátila s podnětem podle § 34c zákona o správě daní a poplatků. Z korespondence vedené mezi krajským soudem a vedoucím oddělení metodiky správy daní Finančního ředitelství v Hradci Králové Nejvyšší správní soud ověřil, že podnět stěžovatelky byl nadřízenému finančnímu orgánu doručen faxem dne 5. 11. 2008, a následně byl dne 7. 11. 2008 doplněn písemným podáním, jemuž bylo přiděleno č. j. 10232/08-1300 (č. l. 24 – 27 soudního spisu).

Protože však stěžovatelka již dne 13. 11. 2008 podala u krajského soudu opětovnou žalobu na nečinnost, je nutno přisvědčit závěrům krajského soudu, že ani v tomto případě nenaplnila jednu ze základních podmínek pro podání žaloby proti nečinnosti dle § 79 odst. 1 s. ř. s., a to podmínku *bezvýsledného* vyčerpání prostředků, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k ochraně proti nečinnosti. Stěžovatelka sice postupovala v souladu s ustanovením § 34c zákona o správě daní a poplatků, podala podnět k nadřízenému finančnímu orgánu, avšak nevyčkala jeho rozhodnutí, resp. nevyčkala, až finanční ředitelství podnět stěžovatelky ve lhůtě stanovené zákonem prověří a učiní některé z opatření podle citovaného ustanovení. Stěžovatelka tak finančním orgánům nedala možnost, aby samy napravily svá případná pochybení s využitím prostředků, které jsou zde k dispozici před správním orgánem. Přitom teprve tehdy, nebyla-li by před správním orgánem úspěšná, by mohla nastoupit ochrana prostřednictvím moci soudní.

V projednávaném případě pak krajskému soudu nelze vytýkat ani rychlost, s níž přistoupil k řešení věci a vydání konečného rozhodnutí. Ačkoli soudní řád správní výslovně nestanoví povinnost vyřizovat žaloby na ochranu proti nečinnosti správních orgánů přednostně, je jistě vhodné, aby soudy z povahy věci a s ohledem na charakter vedeného řízení přistupovaly k vyřizování žalob na ochranu proti nečinnosti bez zbytečného odkladu. Zároveň je nutno podotknout, že rozhodnutí soudu o odmítnutí žaloby nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté (*res iudicatae*), a stěžovatelce tedy nic nebrání se znovu žalobou obrátit na soud, je-li toho názoru, že žalovaný (a případně i nadřízený správce daně) zůstávají i po podání podnětu dle § 34c zákona o správě daní a poplatků nadále nečinní.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je-li povinnost bezvýsledného využití prostředku ochrany proti nečinnosti správního orgánu podle ustanovení § 34c zákona o správě daní a poplatků nutnou podmínkou pro podání žaloby podle § 79 odst. 1 s. ř. s., a tato nebyla stěžovatelkou využita, krajský soud se nedopustil nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., pokud žalobu podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl.

Nad rámec výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud považuje za nutné upozornit, že stěžovatelka (na rozdíl od věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 9 Ans 2/2009) neučinila předmětem přezkumu kasačním soudem výrok II. usnesení, kterým krajský soud pro nedostatek pravomoci odmítl žalobu v té její části, jíž se stěžovatelka domáhala, aby soud žalovanému přikázal do 7 dnů od právní moci rozsudku vydat ve dvou titulech regionálního tisku s nejméně krajským dosahem a dále po dobu 1 roku vyvěsit na úřední desce Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí omluvu ve znění: „*Finanční úřad v Ústí nad Orlicí pochybil při výkonu státní správy a svojí nečinností způsobil paní L. Ž. z L. škodu značného rozsahu, když jí po dobu 6 let nezákonně zadržoval nadměrné odpočty DPH. Za tuto svoji chybu se omlouváme. Za Finanční úřad v Ústí nad Orlicí Ing. Stanislav Škoda, ředitel.*“

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud je ve smyslu ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s. vázán rozsahem kasační stížnosti, nemohl se z tohoto důvodu zabývat pochybením krajského soudu, vztahujícím se k nenapadenému výroku II. usnesení a spočívajícím v opomenutí poučit stěžovatelku dle ustanovení § 46 odst. 2 s. ř. s. o možnosti podat do jednoho měsíce od právní moci rozhodnutí žalobu v občanském soudním řízení a ke kterému věcně příslušnému soudu.

Vázanost zdejšího soudu rozsahem kasační stížnosti přitom neplatí pouze tehdy, je-li na napadeném výroku závislý výrok, který napaden nebyl, nebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné. O žádný z uvedených případů se však v projednávané věci nejedná. Vzhledem k výše uvedenému proto Nejvyšší správní soud může stěžovatelku pouze odkázat na odůvodnění svého rozhodnutí ve věci

vedené pod sp. zn. 9 Ans 2/2009, v němž se skutečnosti týkající se poučení dle § 46 odst. 2 s. ř. s. v celém rozsahu vztahují i na tuto věc.

Nejvyšší správní soud tak nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných stěžovatelkou, sám neshledal ani jiné důvody uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 26. března 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu