



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, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 1. 2003, č. j. 2352/03/273910/5424, ze dne 21. 2. 2003, č. j. 16010/03/273910/5424 a ze dne 21. 3. 2003, č. j. 27092/03/273910/5424, o přezkumu výzev k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 4. 11. 2008, č. j. 52 Ca 27/2008 - 40,

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 v záhlaví označené usnesení Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla odmítnuta její žaloba proti výzvám k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období listopad 2002, prosinec 2002 a leden 2003, vydaným žalovaným dne 14. 1. 2003, č. j. 2352/03/273910/5424, ze dne

21. 2. 2003, č. j. 16010/03/273910/5424 a ze dne 21. 3. 2003, č. j. 27092/03/273910/5424, podle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Stěžovatelka v podané kasační stížnosti zpochybňuje zákonnost napadeného usnesení o odmítnutí žaloby a napadá procesní postup krajského soudu, který předmětná rozhodnutí (vytýkácí výzvy) vyloučil k samostatnému projednání a rozhodnutí. Ačkoli stěžovatelka 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 poukazuje na skutečnost, že v podané žalobě zmiňovala předmětná rozhodnutí (vytýkácí výzvy) jako rozhodnutí podkladová, nikoli jako rozhodnutí samostatná, a jejich přezkum žádala pouze a jedině v souvislosti s řešením meritorní otázky v podobě nečinnosti žalovaného, resp. ochrany před nezákonným zásahem. Stěžovatelka namítá, že ačkoli předmětné výzvy byly vydány zjevně nezákonně a zásadním způsobem zasáhly do její materiální sféry, dosud nebyly v žádném řízení soudem přezkoumány. Krajský soud v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Ca 4/2007 vyslovil prekluzi daňových nároků žalovaného vůči stěžovateli a následkem toho se podkladovými rozhodnutími (vytýkácími výzvami) věcně nezabýval. Doposud tak trvá stav, kdy stěžovatelka od finančních orgánů neobdržela nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty, které řádně přiznala. Stěžovatelka má zato, že krajský soud nesprávně posoudil obsah podané žaloby, kterou měl věcně projednat a v části napadající nezákonnost vytýkácích výzev ji měl vyhodnotit nejspíše jako žalobu o ochraně před nezákonným zásahem. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby, stejně jako usnesení o vyloučení předmětných vytýkácích výzev k samostatnému projednání, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti shrnuje dosavadní průběh řízení a je toho názoru, že při vyměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období postupoval v souladu se zákonem, zejména s ustanovením § 43 zákona o správě daní a poplatků.

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

Žalobou podanou u krajského soudu dne 12. 5. 2008, označenou jako žaloba v řízení o ochraně proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 a násl. s. ř. s., ve znění repliky ze dne 22. 9. 2008, 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 přiznání, jakož i vydání úroku z těchto přeplatků na DPH, jejichž vznik správce daně zavinil. Stěžovatelka v dané souvislosti zpochybnila zákonnost proběhlých vytykácích řízení, zejména namítala nezákonnost vydaných vytykácích 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. Proto se stěžovatelka domáhala, aby soud v rámci řízení o nečinnosti přezkoumal také zákonnost předmětných „rozhodnutí“ – vytykácích 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 V., VI. a VII. navrhla, aby krajský soud předmětná rozhodnutí pro nezákonnost zrušil; pod body I. – IV. žalobního petitu pak stěžovatelka koncipovala návrh výroků rozhodnutí krajského soudu tak, že se žalovanému přikazuje, aby ve stanovené lhůtě vrátil stěžovateli nadměrné odpočty DPH za předmětná zdaňovací období a vydal platební výměry na úrok z takto zaviněných přeplatků.

Krajský soud usnesením ze dne 13. 6. 2008, č. j. 52 Ca 22/2008 - 19 shora označená rozhodnutí žalovaného (vytykácí výzvy) vyloučil k samostatnému projednání s tím, že řízení proti nim bude nadále vedeno pod sp. zn. 52 Ca 27/2008. Dospěl k závěru, že v mezích části petitu žaloby, obsažené pod body V., VI. a VII., odpovídá zákonnému postupu soudu její posouzení podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s., a nikoli jako žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 a násl. téhož zákona. Krajský soud v této souvislosti odůvodnil, že příslušný druh žaloby podle soudního řádu správního, jakož i výběr řízení, v němž bude žaloba projednána, nezáleží na tom, jak žalobce žalobu označí, ale na tom, čeho se podle jejího obsahu domáhá.

K charakteru samotných výzev, vydaných správcem daně podle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků v rámci vytykácího řízení, pak krajský soud uzavřel, že uvedená výzva je pouze úkonem umožňujícím správci daně odstranit pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, a jako taková není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť se jí nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují veřejná subjektivní práva nebo povinnosti stěžovatelky. Vytykácí výzva je podle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučena a soud ji podle § 46 odst. 1 písm. d), ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s., odmítne.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a vzhledem k tomu, že je jí napadeno usnesení 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.

Stěžovatelka kasační stížností napadla usnesení o odmítnutí žaloby, jehož nezákonnost spatřuje v nesprávném postupu krajského soudu, který shora označená „rozhodnutí“, tj. vytýkácí výzevy, vyloučil k samostatnému projednání a nepřezkoumal jejich zákonnost jako rozhodnutí podkladových v rámci řízení o ochraně proti nečinnosti žalovaného. Nejvyšší správní soud při posuzování důvodnosti podané kasační stížnosti vycházel z následujících úvah:

Stěžovatelka se podanou žalobou (ve znění repliky ze dne 22. 9. 2008) domáhala ochrany před nečinností správního orgánu dle § 79 a násl. s. ř. s., a to ve věci vrácení přeplatků na DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2002 a leden 2003 včetně vyplacení příslušného úroku z těchto přeplatků, a v tomto duchu také v závěru žalobního návrhu koncipovala pod body I. až IV. žalobní petit. Z obsahu žaloby dále vyplynulo, že stěžovatelka žalovanému finančnímu orgánu vytýkala také pochybení při vydání tří vytýkácích výzev, které dle jejího názoru neobsahovaly sdělení konkrétních a jednoznačně a srozumitelně sdělených pochybností o správnosti, pravdivosti a úplnosti podaných daňových přiznání a ze kterých nebylo jednoznačně patrné, jaké pochybnosti by měla stěžovatelka žalovanému vysvětlit nebo vyvrátit. Z uvedených důvodů proto stěžovatelka požadovala, aby soud dle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal také zákonnost vytýkácích výzev jakožto rozhodnutí podkladových a v závěru žaloby pod body V. až VII. navrhla, aby soud tato „rozhodnutí“ (specifikovaná dnem jejich vydání a číslem jednacím) jako nezákonná zrušil.

Z výše uvedeného je patrné, že stěžovatelka se podanou žalobou výslovně domáhala ochrany před nečinností žalovaného finančního orgánu, čemuž odpovídají i první čtyři body žalobního petitu, a dále je z jejího obsahu a bodů V. až VII. petitu zřejmé, že požadovala také zrušení konkrétních rozhodnutí finančního orgánu, která nezaměnitelným způsobem (dnem vydání a číslem jednacím) identifikovala. Stěžovatelka v žalobě podrobným způsobem popsala jednání žalovaného, kterým se cítila být zkrácena na svých právech, a svým obsahem toto jednání odpovídalo jednak požadavku na ochranu proti nečinnosti žalovaného, a dále požadavku na zrušení konkrétních rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost. Nemůže proto obstat kasační námitka stěžovatelky, dle níž si soud měl podaný návrh na zahájení řízení vyhodnotit jako žalobu na ochranu před nezákonným

zásahem. Pro uvedený závěr žaloba soudu neposkytovala žádný podklad, a to ani z hlediska svých obsahových náležitostí, ani z hlediska povahy popsaného jednání žalovaného.

V dané souvislosti je nutno připomenout, že *ochrana proti nečinnosti* správního orgánu je upravena v *části třetí, hlavě druhé, dílu druhém* s. ř. s. Dle ustanovení § 79 odst. 1 s. ř. s. ten, kdo bezvýsledně 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. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu jakožto další ze zvláštních druhů řízení pak soudní řád správní upravuje v *části třetí, hlavě druhé, dílu prvním*.

Nejvyšší správní soud rovněž poukazuje na znění ustanovení § 37 odst. 3 s. ř. s., které vypočítává náležitosti, které musí obsahovat každé podání učiněné u soudu (tzv. obecné náležitosti podání), kdy z každého podání musí být zřejmé, čeho se týká, kdo jej činí, proti komu směřuje, *co navrhuje*, a musí být podepsáno a datováno. Kromě obecných náležitostí podání pak žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle ustanovení § 71 odst. 1 s. ř. s. musí obsahovat: a) označení napadeného rozhodnutí a den jeho doručení nebo jiného oznámení žalobci, b) označení osob na řízení zúčastněných, jsou-li žalobci známy, c) označení výroků rozhodnutí, které žalobce napadá, d) žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné, e) jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést, f) *návrh výroku rozsudku*. Žaloba na ochranu proti nečinnosti pak musí kromě obecných náležitostí podání obsahovat: a) označení věci, v níž se žalobce ochrany proti nečinnosti domáhá, b) vylíčení rozhodujících skutečností, c) označení důkazů, jichž se žalobce dovolává, d) *návrh výroku rozsudku* (§ 80 odst. 3 s. ř. s.).

Stanovené náležitosti je třeba v podání uvést takovým způsobem, aby z obsahu podání jednoznačně vyplývaly, popřípadě aby bylo možné je bez jakýchkoli pochybností z textu podání dovodit. Řízení před soudy jednajícími a rozhodujícími ve správním soudnictví je determinováno dispoziční zásadou, z níž mimo jiné vyplývá, že soud je vázán obsahem a rozsahem žalobních námitek uplatněných žalobcem. Z žalobního návrhu tak musí být objektivně zřejmé, jakými pochybeními správního orgánu je třeba se zabývat a z jakých konkrétních důvodů, přičemž tyto následně nacházejí svůj odraz ve formulaci návrhu výroku rozhodnutí soudu.

V projednávané věci stěžovatelka dostala své povinnosti vyplývající jí z procesního postavení žalobce a účastníka řízení, kterou bylo podat soudu řádný návrh na zahájení řízení ve smyslu shora citovaných ustanovení soudního řádu správního. Krajský soud byl po zahájení řízení povinen dle obsahu žalobního

návrhu určit, jakému typu ochrany odpovídají tvrzení stěžovatelky. Pokud by tak nemohl bez pochybností učinit, pak by bylo namístě odstranění vad podání postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s., který zcela odpovídá povinnosti soudu posuzovat úkony účastníků podle jejich obsahu a nikoli podle formy. O takovou situaci se však v posuzovaném případě nejednalo.

Krajský soud v souzené věci vyloučil v petitu žaloby specifikovaná rozhodnutí (pod body V. až VII.) k samostatnému projednání a rozhodnutí, a tedy využil aplikace ustanovení § 39 odst. 2 s. ř. s., z něhož vyplývá, že předseda senátu může usnesením vyloučit rozhodnutí k samostatnému projednání, není-li společné řízení možné nebo vhodné. V uvedeném postupu krajského soudu Nejvyšší správní soud neshledal pochybení. Na rozdíl od stěžovatelky je toho názoru, že krajský soud při posuzování vhodnosti vyloučení předmětných rozhodnutí k samostatnému projednání nepřekročil meze svého uvážení, ale „pouze“ reagoval na stěžovatelkou podaný žalobní návrh, o jehož obsahu neměl důvod pochybovat. Úvaha krajského soudu byla vedena obsahem žalobního návrhu a formulací žalobního petitu, který vymezila sama stěžovatelka a který svým obsahem a strukturou jednoznačně odpovídal ustanovení § 71 odst. 1 s. ř. s. Na to nemá vliv ani ta skutečnost, že stěžovatelka se podanou žalobou domáhala přezkumu vytýkacích výzev jakožto rozhodnutí podkladových ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť i v takovém případě se jedná o přezkum zařazený do *dílu prvního* části třetí, hlavy druhé, tedy do zvláštní části upravující řízení o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu, a nikoli žaloby na ochranu proti nečinnosti. Kasační námitka stěžovatelky, již zpochybňuje zákonnost postupu krajského soudu, tak nebyla shledána důvodnou.

Stěžovatelka dále v kasační stížnosti namítá, že ve věci samé, tj. v řízení o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného ohledně jí stanovené daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2002 až leden 2003, vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 30 Ca 4/2007, byla konstatována prekluze daňových nároků žalovaného vůči stěžovateli a v důsledku toho se soud věcně nezabýval žalobními námitkami zpochybňujícími zákonnost vydaných vytýkacích výzev. Doposud tak trvá stav, kdy zákonnost a platnost vydaných vytýkacích výzev nebyla v žádném soudním řízení přezkoumána.

K takto uplatněné kasační námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že rozhodnutí krajského soudu ve věci vedené pod sp. zn. 30 Ca 4/2007 bylo Nejvyšším správním soudem ke kasační stížnosti žalovaného zrušeno (rozhodnutím ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. 9 Afs 36/2008) a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud byl zdejším soudem zavázán znovu posoudit obsah stěžovatelkou podané žaloby, a tedy se zabývat veškerými námitkami uplatněnými v žalobě včetně těch, které se vztahují a zpochybňují zákonnost předmětných vytýkacích výzev, jinak samostatně ze soudního přezkumu vyloučených (k tomu srovnej rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 92/2006 - 69, zveřejněno na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud tak na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že krajský soud se ve svém rozhodování nedopustil nezákonnosti, a tedy nedošlo k naplnění důvodu kasační stížnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nejvyšší správní soud nezjistil ani jiné vady 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