ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **M. J.,** zastoupeného Mgr. Lukášem Raidou, advokátem se sídlem 28. října 875/275, Ostrava, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Ústí nad Orlicí**, se sídlem T. G. Masaryka 1393, Ústí nad Orlicí, o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích ze dne 26. 11. 2009, č. j. 52 Ca 17/2009-67,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 26. 11. 2009, č. j. 52 Ca 17/2009-67, **se** v e výrocích č. I. a č. VII. **zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost proti výrokům č. II., III., IV., V. a VI. rozsudku krajského soudu **se zamítá**.

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti proti výrokům č. II., III., IV., V. a VI. rozsudku krajského soudu.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti proti výrokům č. II., III., IV., V. a VI. rozsudku krajského soudu.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný zaslal žalobci dne 23. 8. 2007, dne 21. 11. 2007 a dne 21. 2. 2008 přípisy označené jako výzva k odstranění pochybností podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"), které se vztahovaly k žalobcem přiznané dani z přidané hodnoty za 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2007.

[2] Při ústním jednání před žalovaným dne 28. 1. 2009 podal žalobce podnět nadřízenému orgánu ve smyslu § 34c daňového řádu, v němž poukázal na nečinnost žalovaného, spočívající v tom, že doposud žalobci nevrátil ani nevyměřil nadměrné odpočty.

[3] Dne 9. 3. 2009 podal žalobce žalobu ke krajskému soudu, označenou jako žaloba v řízení o ochraně proti nečinnosti správního orgánu dle §§ 79 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Uvedl, že předmětem žaloby je nečinnost správce daně při vydání rozhodnutí o výsledku vyměření a vrácení nadměrných odpočtů, které byly konkludentně vyměřeny za 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2007. Zároveň s tím poukázal na nečinnost žalovaného při vyměření a vydání úroku z přeplatku zaviněného správcem daně. Pozdní vrácení přeplatku dovodil žalobce z rozdílu mezi okamžikem, kdy měl být nadměrný odpočet DPH vrácen za běžných okolností, a skutečností, že se tak dosud nestalo. Žalobce svou námitku, podle níž došlo ke konkludentnímu vyměření daně, založil zejména na tvrzení, že výše uvedené výzvy žalovaného nebyly dostatečně srozumitelné a určité. V důsledku toho nedošlo k platnému zahájení vytýkacího řízení a žalobce tak neučinil žádný úkon, který by mu umožnil nepřistoupit k vrácení nadměrných odpočtů v řádném termínu. V petitu žaloby se žalobce domáhal vydání následujícího rozsudku:

„I. Žalovanému se přikazuje, aby do sedmi dnů po právní moci tohoto rozhodnutí vydal rozhodnutí o vyměření DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007, 3. čtvrtletí 2007 a 4. čtvrtletí 2007 a ve stejné lhůtě jej předal k doručení

II. Žalovanému se přikazuje, aby do sedmi dnů po právní moci tohoto rozhodnutí vrátil žalobci nadměrné odpočty DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007, 3. čtvrtletí 2007 a 4. čtvrtletí 2007 ve výši, jak byly žalobcem přiznány

III. Žalovanému se přikazuje, aby do sedmi dnů po právní moci tohoto rozhodnutí vydal platební výměr na úrok z přeplatku zaviněného správcem daně na dobu od 25. 7. 2007 do dne vrácení DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007 a ve stejné lhůtě jej předal k doručení

IV. Žalovanému se přikazuje, aby do sedmi dnů po právní moci tohoto rozhodnutí vydal platební výměr na úrok z přeplatku zaviněného správcem daně na dobu od 25. 10. 2007 do dne vrácení DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007 a ve stejné lhůtě jej předal k doručení

V. Žalovanému se přikazuje, aby do sedmi dnů po právní moci tohoto rozhodnutí vydal platební výměr na úrok z přeplatku zaviněného správcem daně na dobu od 25. 1. 2008 do dne vrácení DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 a ve stejné lhůtě jej předal k doručení

VI. Rozhodnutí č. j. 76452/07/273910/5280, ze 23. 8. 2007 (za zdaňovací obd. 2Q/07) je nezákonné a ruší se.

VII. Rozhodnutí č. j. 94247/07/273910/5424, ze 21. 11. 2007 (za zdaňovací obd. 3Q/07) je nezákonné a ruší se.

VIII. Rozhodnutí č. j. 17131/08/273910/5424, ze 21. 2. 2008 (za zdaňovací obd. 4Q/07) je nezákonné a ruší se.

IX. Žalovanému se přikazuje, aby do sedmi dnů po právní moci tohoto rozhodnutí ukončil veškeré následky opakovaných nezákonných zásahů - takzvaných vytýkacích řízení

X. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady soudního řízení".

[4] Dne 31. 3. 2009 žalobce doplnil žalobu. Uvedl, že podáním žaloby se situace zásadně změnila. Dosavadní nečinnost žalovaného se dle něj změnila v „*imitaci prudké aktivity*". K doplnění žaloby zároveň přiložil vyjádření nadřízeného orgánu žalovaného ze dne 3. 3. 2009, který na základě podnětu žalobce ze dne 28. 1. 2009 dospěl k závěru, že žalobce nepostupoval v souladu s pokynem Ministerstva financí D-144, stanovícím lhůty pro uzavření vytýkacího řízení. Finanční ředitelství v Hradci Králové tak uložilo žalovanému „*urychleně činit kroky k ukončení vytýkacích řízení*". Žalobci dále sdělilo, že žalovaný do 5 dnů po marném uplynutí lhůty k vyjádření k přípisu zaslaném žalovaným žalobci dne 2. 3. 2009 vypracuje konečné znění zpráv a učiní kroky směřující k uzavření vytýkacích řízení dle § 43 a § 16 daňového řádu. K tomu žalobce konstatoval, že „*tento slib je nereálný*", neboť na jednání naplánovaném na 3. 4. 2009 bude teprve seznámen s některými názory správce daně a poprvé bude moci navrhovat důkazní prostředky apod. Rozhodnutí zde tedy padnout nemůže. Za klíčové však označil, že ani nadřízený správní orgán nezkoumal zákonnost vytýkacích výzev. Nemá-li totiž výzva náležitosti stanovené např. v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), pak není úkonem, který by měl následky předvídané zákonem a potvrzené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 7 Afs 236/2006 - 77. Důsledkem není nic jiného než konkludentní vyměření daně a tvrzená nečinnost ve vrácení nadměrných odpočtů.

[5] Krajský soud vyloučil k samostatnému projednání žalobu v rozsahu petitu VI., VII. a VIII., obsahující návrh na zrušení tří „rozhodnutí" žalovaného, tj. vytýkacích výzev žalovaného. Usnesením ze dne 7. 9. 2009, č. j. 52 Ca 20/2009 - 38, žalobu proti těmto „rozhodnutím" odmítl. Kasační stížnost proti uvedenému usnesení podána nebyla.

[6] V záhlaví specifikovaným rozsudkem ze dne 26. 11. 2009 pak krajský soud rozhodl, že:

„*I. Žaloba se v části návrhu, aby soud uložil žalovanému povinnost vydat do 7 dnů po právní moci rozsudku rozhodnutí o vyměření DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007, 3. čtvrtletí 2007 a 4. čtvrtletí 2007 a ve stejné lhůtě jej předat k doručená,* ***zamítá****.*

II. Žaloba se v části návrhu, aby soud uložil povinnosti žalovanému vrátit žalobci nadměrné odpočty DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007, 3. čtvrtletí 2007 a 4. čtvrtletí 2007 ve výši, jak byly žalobcem přiznány, ***odmítá****.*

III. Žaloba se v části návrhu, aby soud uložil žalovanému povinnost vydat do 7 dnů po právní moci rozsudku platební výměr na úrok z přeplatku zaviněného správcem daně na dobu od 25. 7. 2007 do dne vrácení DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007 a ve stejné lhůtě jej předat k doručení, ***zamítá****.*

IV. Žaloba se v části návrhu, aby soud uložil žalovanému povinnost vydat do 7 dnů po právní moci rozsudku platební výměr na úrok z přeplatku zaviněného správcem daně na dobu od 25. 10. 2007 do dne vrácení DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007 a ve stejné lhůtě jej předat k doručení, ***zamítá****.*

V. Žaloba se v části návrhu, aby soud uložil žalovanému povinnost vydat do 7 dnů po právní moci rozsudku platební výměr na úrok z přeplatku zaviněného správcem daně na dobu od 25. 1. 2008 do dne vrácení DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 a ve stejné lhůtě jej předat k doručení, ***zamítá****.*

VI. Žaloba se v části návrhu, aby soud uložil žalovanému povinnost ukončit do 7 dnů po právní moci rozsudku veškeré následky opakovaných nezákonných zásahů - takzvaných vytýkacích řízení, ***zamítá****.*

VII. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává."

[7] Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku předně poukázal na rozdíl mezi dvěma možnými postupy správce daně při vyměřování daně, zakotvenými v § 46 odst. 4 a 5 daňového řádu. Pokud správce daně dospěje k závěru, že se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání či hlášení, nevydá platební výměr a daň je vyměřena podle § 46 odst. 5 daňového řádu konkludentním způsobem. Pokud však správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti či úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, zvolí zákonem stanovené postupy směřující k vydání rozhodnutí ve formě platebních výměrů podle § 46 odst. 4 téhož zákona. Tímto postupem je zejména vytýkací řízení, zahajované výzvou podle § 43 citovaného zákona. Správce daně přitom nemůže zvolit oba zmíněné postupy současně a zároveň v souladu se zásadou právní jistoty a předvídatelnosti nemůže změnit právní stav vzniklý z aplikace zákonných postupů směřujících k vydání jednoho z druhů uvedených rozhodnutí. Jinak řečeno, pokud správce zvolil zákonný postup směřující k vydání platebních výměrů dle § 46 odst. 4 daňového řádu, není oprávněn změnit zpětně tento právní stav a posuzovat jej jako stav vzniklý v důsledku aplikace § 46 odst. 5 uvedeného zákona.

[8] Žalobce se přitom svým „*originálním procesním postupem*" domáhal toho, aby byl rozhodnutím soudu *de facto* odstraněn právní stav vzniklý v důsledku správcem daně zvoleného postupu dle § 43 daňového řádu, který směřuje k vydání platebních výměrů dle § 46 odst. 4 téhož zákona, což však soudu v rámci řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu nepřísluší. V uvedeném řízení se nelze domáhat přezkoumání zákonnosti jednotlivých úkonů správce daně (tj. v dané věci vydaných vytýkacích výzev), k tomuto účelu slouží jiný institut, a to žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle §§ 65 a násl. s. ř. s. Jak již krajský soud judikoval dříve (rozsudek ze dne 16. 5. 2006, č. j. 52 Ca 15/2006 - 42), institut žaloby na ochranu proti nečinnosti nemůže nahrazovat jiné zákonné postupy, které slouží k přezkoumávání zákonnosti rozhodnutí správních orgánů. Tím dle krajského soudu není vyloučeno, že vytýkací řízení probíhalo nezákonně, žalobce však své právo na přezkum úkonů správce daně uplatnil předčasně. Krajský soud z tohoto důvodu nemohl ani „*provádět žalobcem navrhované dokazování (listinami, tj. zmíněnými výzvami).*" Navíc, i kdyby krajský soud přisvědčil žalobci v tom, že zde není žádný úkon správce daně, který by směřoval k odchylnému vyměření daně, než jak jej žalobce přiznal, stejně by žalobci nemohl vyhovět v části I. návrhu petitu. Podle konstantní soudní judikatury totiž § 46 odst. 5 daňového řádu konstruuje nejenom fikci rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, ale také fikci doručení tohoto rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81). Pokud by přitom bylo rozhodnutí již jednou vydáno, pak by nebylo možné se domáhat jeho opakovaného vydání, tomu by bránila překážka *rei iudicatae*. Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Ans 5/2007 - 195, podle nějž ustanovení věty druhé § 79 odst. 1 s. ř. s.

vylučuje žalobní legitimaci v případech, kdy sice správní orgán ve skutečnosti požadované rozhodnutí nevydal, avšak v důsledku splnění podmínek stanovených zvláštním zákonem vznikla fikce, že rozhodnutí o určitém obsahu bylo vydáno. Z těchto důvodů dospěl krajský soud k závěru o nedůvodnosti žaloby v I. části navrženého petitu.

[9] Krajský soud dále uvedl, že skutkový stav věci k datu vydání jeho rozsudku je takový, že žalobci nevznikl nárok na vrácení nadměrných odpočtů DPH za předmětná zdaňovací období. Pak ovšem nemohla žalovanému vzniknout ani povinnost vydat platební výměry na úrok z přeplatku a žaloba je nedůvodná také v částech III., IV. a V. petitu žaloby. V části II. návrhu petitu krajský soud žalobu odmítl, protože není v pravomoci soudu na základě žaloby na ochranu proti nečinnosti ukládat správnímu orgánu povinnost k vrácení nadměrných odpočtů; soud může žalovanému uložit toliko povinnost vydat rozhodnutí. Krajský soud konečně také zamítl žalobu v rozsahu navržené části IX. petitu (tedy aby přikázal žalovanému ukončit „*veškeré následky opakovaných nezákonných zásahů - tzv. vytýkacích řízení*“). Krajský soud posoudil návrh žalobce obsažený v této části žaloby i z pohledu ustanovení §§ 82 a násl. s. ř. s. a zvážil, zda je možné žalobcem tvrzené skutečnosti posuzovat jako nezákonný zásah. K tomu opětovně uvedl, že nemůže v daném řízení „suplovat“ rozhodovací činnost soudů určenou pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Zároveň odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkající se posouzení ukončení následků nezákonného zásahu v případě ukončení daňové kontroly. V té je dle krajského soudu zdůrazněn subsidiární charakter žaloby dle §§ 82 a násl. s. ř. s. V daném případě má přitom žalobce právo zpochybnit zákonnost vytýkacího řízení v žalobě proti meritornímu rozhodnutí žalovaného.

II.

[10] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku krajského soudu. Stěžovatel předně namítl, že hlavní důvod kasační stížnosti spočívá v tom, že „*soud vůbec o nečinnosti nejednal*“. I kdyby se totiž ztotožnil s argumentací krajského soudu, podle níž lze zákonnost vytýkací výzvy soudně přezkoumat výhradně v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, stále zde dle stěžovatele zůstává otázka, jestli není správní orgán „*bezdůvodně nečinný v tomto jinak „bezvadném“ vytýkacím řízení*“. Předmětem žaloby na nečinnost totiž bylo nevydání rozhodnutí na DPH za období 2., 3. a 4. čtvrtletí 2007 a soud rozhodoval 26. 11. 2009, tedy po dvou a půl letech. Neprováděl však žádné dokazování v této otázce, výslovně se odmítl zabývat skutkovým stavem. Nezjišťoval ani nekonstatoval nic, z čeho by bylo možno usoudit, zda žalovaný byl či nebyl nečinný. Soud ani nevyhodnotil důkaz navržený v doplnění žaloby ze dne 31. 3. 2009, tj. konstatování nadřízeného správního orgánu, že žalovaný porušil lhůty stanovené pokynem Ministerstva financí D-144.

[11] Stěžovatel nicméně spatřuje pochybení krajského soudu již v obecném závěru, že není možno podat žalobu na nečinnost (případně na nezákonný zásah), pokud je zde možnost podat žalobu na přezkum meritorního rozhodnutí. Soud zde dle něj „*srovnal nesrovnatelné*“, daňovou kontrolu a vytýkací řízení, tj. situaci, kdy již daň byla vyměřena, se situací, kdy daň stále vyměřena nebyla a žalobce se domáhá vydání platebního výměru, tedy právě toho rozhodnutí, které by eventuálně mohlo být přezkoumáno soudem postupem podle §§ 65 a násl. s. ř. s. Za této situace je ve „*schizmatické situaci*“ - domáhá se „*vydání rozhodnutí a soud konstatuje, že správnou cestou je přezkum rozhodnutí*“. Stěžovatel

tak namítá, že v obecné rovině žaloba na nečinnost nesmí být vyloučena jen proto, že je možno případně také žalovat věc samu. Soud dle něj musí vždy zkoumat skutkový stav a zákonnost, tedy i zákonnost vytýkacích výzev. Závěr soudu o tom, že vytýkací výzva byla nezákonná a že bylo vyměřeno konkludentně, by byl ostatně přínosný i pro stát. Nezáleží na tom, jakou formou se nalezne spravedlnost, podstatné je, aby se tak stalo zákonnou cestou a pokud možno co nejdříve. Pro stát a finanční orgány totiž není ani v tomto případě „*nic ztraceno*“. I kdyby soud konstatoval, že bylo vyměřeno konkludentně, a správce daně by byl důvodně přesvědčen o tom, že „*je něco špatně*“, stále by mohl vydat zajišťovací příkaz a zahájit daňovou kontrolu. To by však již byla konkrétní rozhodnutí s nutností odůvodnění. Dnešní stav je „*nejen bez odůvodnění, ale i bez jakéhokoli přezkoumatelného rozhodnutí - jen a jen bezbřehá mlha*“.

[12] Dále stěžovatel namítl, s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2005, sp. zn. I. ÚS 403/03, N 160/38 SbNU 277 (všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), že za odepření spravedlnosti lze považovat i postup, kdy se soud nevypořádá s právním názorem, který je mu znám. Poukázal přitom na rozsudky sp. zn. 31 Ca 68/2008 a 6 Ca 226/2006. V prvém rozsudku dle stěžovatele soud konstatoval, že nezákonná výzva nemůže spustit zákonné vytýkací řízení, v druhém případě se soud měl věnovat vztahu rozhodnutí podle § 46 odst. 4 a 5 daňového řádu. Jako „*drobný kasační důvod*“ stěžovatel zmínil to, že krajský soud rozhodoval o nečinnosti i o nezákonném zásahu v jednom rozsudku. Uvedl, s odkazem na rozsudek sp. zn. 29 Ca 21/2009, že soudní praxe je v této otázce nejednotná.

[13] Stěžovatel konečně také namítl, že rozsudek krajského soudu je „*velmi nový až radikální*“. Úvahy obsažené v odůvodnění rozhodnutí se neobjevily v argumentaci žalovaného a nebylo na ně možno reagovat před zahájením řízení. Soud navíc odkázal na svou dřívější judikaturu (rozsudek sp. zn. 52 Ca 15/2006), která však stěžovateli není známa. Rozsudek nebyl nikde publikován a stěžovatel tak neměl možnost se k němu vyjádřit, což kontrastuje se zásadou *audiatur et altera pars*, o které jej krajský soud poučil v přípise ze dne 4. 9. 2009.

[14] Žalovaný nevyužil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti.

III.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Stěžovatel předně namítá, že je mylný závěr krajského soudu, podle nějž není možné podat žalobu na nečinnost (případně na nezákonný zásah), pokud lze podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu (blíže viz bod [11] výše). K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel poněkud dezinterpretuje závěry, k nimž v napadeném rozsudku dospěl krajský soud. Ten totiž toliko konstatoval, že se v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle §§ 79 a násl. s. ř. s. nelze domáhat přezkoumání zákonnosti jednotlivých úkonů správce daně směřujících k vyměření daně (tj. v dané věci přesné formulace pochybností správce daně ve vydaných vytýkacích výzvách). Dle krajského soudu lze namítat nezákonnost uvedených úkonů až v případném řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle §§ 65 a násl. s. ř. s. S tímto závěrem se přitom Nejvyšší správní soud v zásadě ztotožňuje. Nelze než přisvědčit krajskému soudu, že účelem řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu je obecně poskytnutí ochrany účastníku správního řízení před nečinností s důsledkem

nerozhodování ve věci samé (případně nevydání osvědčení), nikoli před jinými procesními vadami, nebo před rozhodnutími nezákonnými z hlediska hmotného práva. Opačný závěr by znamenal setření rozdílů mezi uvedenými řízeními, která soudní řád správní záměrně koncipuje jako odlišná, a dotaženo *ad absurdum* by mohl vést k tomu, že by se řízení podle §§ 65 a násl. s. ř. s. stalo v mnoha případech zcela nadbytečným, neboť by účastník správního řízení mohl jednotlivé procesní úkony správního orgánu podrobovat soudnímu přezkumu ještě před vydáním rozhodnutí ve věci. Výjimkou z této zásady, kterou si lze představit, je situace, kdy by předmětné vytýkací výzvy byly zjevně nicotné (např. kdyby je vydal správní orgán, který k tomu nemá pravomoc); nic takového však v nynější věci stěžovatel nenamítá.

[17] Neobstojí ani námitky stěžovatele, že rozsudek krajského soudu je v tomto ohledu „*velmi nový až radikální*“ a že krajský soud svým postupem porušil zásadu *audiatur et altera pars* (viz bod [13] výše). To, že řízení o žalobě podle §§ 65 a násl. s. ř. s. a podle §§ 79 a násl. s. ř. s. jsou řízeními ovládanými odlišnou logikou a že institut žaloby na ochranu proti nečinnosti nemůže nahrazovat jiné zákonné postupy, které slouží k přezkoumávání zákonnosti rozhodnutí správních orgánů, je zřejmé již z nahlédnutí do soudního řádu správního; rozhodně se nejedná o žádný převratný judikatorní závěr. Ani komentářová literatura nemá v této věci žádných pochyb (viz např. Vopálka, V. et al. 2004. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: C. H. Beck, str. 185). Ostatně jak je patrno z doplnění žaloby ze dne 31. 3. 2009, také stěžovatel si byl vědom toho, že volí, slovy krajského soudu, značně „*originální procesní postup*“ (stěžovatel zde uvedl: „*Ačkoli bychom přirozeně rádi dostali zapravdu, přijmeme jakékoli rozhodnutí. Dá se totiž předpokládat, že ať bude výsledek jakýkoli, druhá strana podá kasační stížnost. Protože v judikatuře doposud tato cesta chybí, je zřejmé, že výsledek sporu velmi přesahuje osobní zájmy žalobce*“). Krajský soud se se stěžovatelem předestřenými žalobními námitkami vypořádal ve svém obsáhle odůvodněném rozhodnutí. Na závěry, k nimž dospěl, měl stěžovatel následně možnost reagovat podáním kasační stížnosti, což také učinil.

[18] Jestliže stěžovatel namítá, že mu krajský soud odepřel spravedlnost tím, že se nevypořádal s odlišným právním názorem, a odkazuje přitom na nález Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2005, sp. zn. I. ÚS 403/03 (viz bod [12] výše), pak je třeba poukázat na skutečnost, že předmětný nález na stěžovatelovu věc nedopadá. Ústavní soud totiž v citovaném nálezu uvedl, že „*jakkoliv není obecný soud formálně vázán judikaturou vyšších soudů, resp. právní vědou, měl by při řešení otázky quid juris vzít v úvahu i relevantní judikaturu a právní vědu, zejména v situaci, kdy takovou relevantní judikaturou nebo závěry právní vědy argumentuje účastník řízení. Ústavní soud připomíná svou dřívější judikaturu, že má „rysy jurisdikční libovůle“ a jako takové může být protiústavní rozhodnutí, v němž se obecný soud odchýlí od ustálené rozhodovací praxe, aniž by „dostatečným způsobem vyložil důvody, pro které ustálenou rozhodovací praxi odmítá“* (...) *Jinými slovy, pokud nejde o situaci, kdy právní řešení bez dalšího vyplývá ze zákonného textu, obecný soud musí v odůvodnění dostatečným způsobem vysvětlit své právní úvahy s případnou citací publikované judikatury nebo názorů právní vědy. Argumentuje-li účastník řízení názory právní vědy nebo judikatury, musí se obecný soud s názory v těchto pramenech uvedenými argumentačně vypořádat případně i tak, že vysvětlí, proč je nepovažuje pro danou věc relevantní.*“ Stěžovatel jednak shledává odepření spravedlnosti v tom, že se krajský soud nevypořádal s právními názory vyslovenými v jiných rozhodnutích krajských soudů, jednak upozorňuje na tato rozhodnutí až v kasační stížnosti. Zmíněná rozhodnutí přitom zjevně nepředstavují ustálenou a konzistentní judikaturu; ostatně ještě v žalobě stěžovatel uváděl, že judikatura

danou otázku dosud neřešila. Za těchto okolností nelze stěžovateli přisvědčit, že by nevypořádání se s těmito rozhodnutími ze strany krajského soudu představovalo samo o sobě odepření spravedlnosti.

[19] Stěžovateli lze dát za pravdu pouze v tom, že je nevhodné, aby krajský soud odkazoval na svou judikaturu, která nebyla nijak publikována (rozsudek ze dne 16. 5. 2006, č. j. 52 Ca 15/2006 - 42). Jak totiž Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 11. 9. 2008, č. j. 6 Ads 94/2007 - 73, smysl citace judikatury spočívá v argumentačním využití závěrů již vyřčených uznávanou autoritou soudního typu a v možnosti z toho plynoucí, spočívající ve zkrácení vlastního odůvodnění. Aby však takový odkaz splnil v plné míře svůj účel a byl v souladu s požadavkem přezkoumatelnosti daného rozhodnutí, musí být odkazované rozhodnutí jednoznačně specifikováno způsobem, který umožní i účastníkům řízení jeho rozumnou dohledatelnost. Rozsudek krajského soudu, který není součástí žádné veřejně přístupné databáze soudních rozhodnutí (tak jako je tomu např. u všech rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nebo Ústavního soudu) a nebyl ani publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, kritérium „rozumné dohledatelnosti“ nesplňuje. Napadený rozsudek krajského soudu přesto v daném bodě není nepřezkoumatelný, neboť krajský soud přímo v jeho odůvodnění dostatečným způsobem ozřejmil, proč považuje předmětnou žalobní námitku za nedůvodnou. Odkaz na svou dřívější judikaturu použil krajský soud spíše podpůrně.

[20] Nejvyšší správní soud tedy neshledal žádné pochybení v závěru krajského soudu, podle nějž nelze v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu přezkoumávat zákonnost vytýkacích výzev vydaných žalovaným. Krajský soud proto nemohl než presumovat, že žalovaný zahájil vytýkací řízení v souladu s § 43 daňového řádu, dále že nemohly nastat podmínky stanovené v § 46 odst. 5 daňového řádu (tj. nemohlo dojít ke konkludentnímu vyměření daně) a že žalobci proto dosud nevznikl nárok na vrácení nadměrných odpočtů DPH za předmětná zdaňovací období. Z těchto důvodů nepřisvědčil Nejvyšší správní soud kasačním námitkám směřujícím vůči výrokům č. III., IV. a V. napadeného rozsudku. Těmi krajský soud zamítl žalobní námitky, jimiž se stěžovatel domáhal uložení povinnosti žalovanému vydat platební výměry na úroky z přeplatků zaviněnými správcem daně, který měl dle stěžovatele být v prodlení s vyplacením nadměrných odpočtů.

[21] Stejně tak obstojí napadený rozsudek ve výrocích č. II. a VI. Výrokem č. II. odmítl krajský soud žalobu v té části návrhu petitu, v níž se stěžovatel domáhal uložení povinnosti žalovanému vrátit nadměrné odpočty DPH. Krajský soud k tomu uvedl, že na základě žaloby na ochranu proti nečinnosti může žalovanému uložit toliko povinnost vydat rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Stěžovatel jej ostatně ve své kasační stížnosti nikterak nezpochybňuje. Výrokem č. VI. zamítl krajský soud žalobu v části návrhu, aby uložil žalovanému povinnost ukončit veškeré následky „*opakovaných nezákonných zásahů - takzvaných vytýkacích řízení*“. Uvedenou část žaloby posuzoval z hlediska §§ 82 a násl. s. ř. s., tedy z hlediska ustanovení soudního řádu správního, která upravují řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, konstatoval, že nemůže v daném řízení „suplovat“ rozhodovací činnost soudů určenou pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Krajský soud tak užil v podstatě stejnou argumentaci, jako v případě posouzení nečinnosti žalovaného, a tak ani Nejvyšší správní soud nemá důvod nic měnit na tom, co již ve vztahu

k této otázce uvedl výše. Ke stěžovatelově námitce, podle níž krajský soud pochybil, jestliže rozhodoval o nečinnosti i o nezákonném zásahu v jednom rozsudku, Nejvyšší správní soud uvádí, že žádné ustanovení soudního řádu správního krajskému soudu v takovém postupu nebránilo. Byl to navíc sám stěžovatel, kdo učinil tyto otázky součástí společné žaloby. Navíc je zřejmé, že spolu skutkově i právně úzce souvisí. Krajský soud tak neměl žádný důvod vylučovat některou z nich k samostatnému projednání.

[22] Důvodné jsou nicméně některé z kasačních námitek směřujících proti výroku č. I. napadeného rozsudku. Dle stěžovatele v případě, že dospěl krajský soud k závěru, že nelze zpochybňovat zákonnost zahájení vytýkacích řízení, bylo jeho povinností zabývat se alespoň tím, zda není žalovaný nečinný přinejmenším v rámci těchto vytýkacích řízení (viz bod [10] výše). Krajský soud k tomu uvedl (na str. 12 napadeného rozsudku), že stěžovatel se v části I. návrhu petitu žaloby domáhal pouze vydání rozhodnutí o výsledku vyměření a vrácení nadměrných odpočtů dle § 46 odst. 5 daňového řádu, nikoli vydání platebních výměrů dle § 46 odst. 4 téhož zákona. S tímto hodnocením žalobního návrhu však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Je sice pravdou, že v žalobě kladl stěžovatel důraz především na námitky, podle nichž žalovaný vytýkací řízení materiálně vůbec nezahájil, avšak jeho argumentace od počátku směřovala po dvou liniích. Již v podnětu nadřízenému orgánu podle § 34c daňového řádu, který podal při ústním jednání s žalovaným dne 28. 1. 2009, stěžovatel uváděl, že žalovaný je „*bezdůvodně nečinný, a to tím, že doposud daňovému subjektu nevrátil nadměrné odpočty, ani tyto nevyměřil, ačkoliv pro to nemá žádný racionální důvod.*“ Stěžovateli tedy od počátku šlo především o to, aby mu buď byly vráceny nadměrné odpočty s tím, že daň byla vyměřena konkludentně, nebo aby bylo vytýkací řízení co nejdříve ukončeno vydáním platebních výměrů. Zkrátka aby byl urychleně ukončen stav, který v kasační stížnosti expresivně nazval „*bezbřehou mlhou*“. S tímto zjevným účelem podal žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu. Ačkoli v odůvodnění žaloby stěžovatel argumentoval především tím, že vytýkací výzvy nesplňují podmínky stanovené judikaturou Nejvyššího správního soudu, výrok č. I. v žalobním petitu formuloval následovně: „*Žalovanému se přikazuje, aby* (...) *vydal rozhodnutí o vyměření DPH za zdaňovací období* (...)“. Tedy způsobem, který svědčí spíše tomu, že se alternativně domáhal také přezkumu nečinnosti žalovaného v rámci vytýkacího řízení. Jak totiž správně uvedl krajský soud v odůvodnění svého rozsudku, soud nemůže zavázat správní orgán k vydání rozhodnutí, k jehož vydání, byť na základě fikce, již jednou došlo. V případě podání žaloby podle §§ 79 a násl. s. ř. s., kterou by se žalobce domáhal vydání takového rozhodnutí, by soud byl nucen žalobu odmítnout. Krajský soud však žalobu v tomto bodě zamítl, aniž by se jakkoli zabýval tím, zda žalovaný není nečinný v předmětných vytýkacích řízeních a zda nejsou dány důvody k vydání rozsudku, kterým by žalovanému uložil ve stanovené lhůtě povinnost k vydání rozhodnutí (ve formě platebních výměrů) ve smyslu § 81 odst. 2 s. ř. s. Rozhodnutí krajského soudu tak je ve vztahu k této otázce nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů.

[23] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že k tomu, aby krajský soud mohl posoudit případnou nečinnost žalovaného, je třeba zkoumat, vůči kterým z daňových přiznání bylo vytýkací řízení zahájeno, za jaká zdaňovací období a kdy byla tato daňová přiznání správci daně podána, zda dosud nebylo vytýkací řízení ukončeno, popřípadě jak dlouho již trvá a zda se jedná o dobu s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem dané věci přiměřenou.

IV.

[24] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil ve výrocích č. I. a VII. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku.

[25] Kasační stížnost žalobce proti výrokům č. II., III., IV., V. a VI. rozsudku byla jako nedůvodná zamítnuta. Žalobce neměl v řízení o této kasační stížnosti úspěch a proto nemá podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení (výrok č. IV. tohoto rozsudku). Žalovanému náklady v řízení o této kasační stížnosti nevznikly (výrok č. V. tohoto rozsudku).

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti proti výrokům č. I. a VII. napadeného rozsudku rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. dubna 2010

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu