

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce: **Solight s.r.o.**, se sídlem Křižíkova 2987/70b, Brno, zastoupen Mgr. Ing. Antonínem Továrkem, advokátem se sídlem třída Kpt. Jaroše 1844/28, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad Brno III,** se sídlem Šumavská 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 30 Af 83/2010 – 130.

takto:

I. Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 30 Af 83/2010 – 130, **se zrušuje.**

II. Žaloba **se** v části týkající se žádosti o přiznání úroku z prodlení z částky ve výši vyměřeného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010, určené v platebním výměru daně z přidané hodnoty ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14% bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí od 26. 5. 2010 do zaplacení, **odmítá.**

III. Ve zbylých částech žaloby se řízení **zastavuje**.

IV. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Dne 26. 4. 2010 podal žalobce řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2010, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 7.587.057 Kč. Dne 19. 5. 2010 bylo doručením výzvy k odstranění pochybností zahájeno žalovaným proti žalobci vytýkací řízení ve smyslu § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Proti této výzvě učinil žalobce dne 2. 6. 2010 námitku do protokolu o ústním jednání. Dne 20. 6. 2010 podal žalobce k Finančnímu ředitelství v Brně podnět na ochranu před nečinností. Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 6. 2010, č. j. 144139/10/290513706385, námitce ze dne 2. 6. 2010 nevyhověl. Dne 30. 6. 2010 byla žalobci doručena druhá výzva dle § 43 odst. 1 ZSDP v návaznosti na § 31 odst. 9 ZSDP č. j. 147752/10/290933710149. Dne 5. 7. 2010 podal žalobce proti této výzvě námitky společně s reklamací dle § 53 ZSDP. Dne 13. 7. 2010 bylo žalobci doručeno vyrozumění o odložení podnětu podle § 34c ZSDP vydané Finančním ředitelstvím v Brně, č. j. 10587/10-1300-706595. Dne 29. 7. 2010 bylo žalobci doručeno rozhodnutí o námitce ze dne 5. 7. 2010 č. j. 165688/10/29093302233, ve kterém žalovaný rozhodl tak, že námitce nevyhověl. Dne 4. 8. 2010 rozhodl žalovaný rozhodnutím o reklamaci, č. j. 167534/10/290513707521, tak že reklamaci ze dne 5. 7. 2010 nevyhověl.

[2] Žalobce následně podal žalobu ke Krajskému soudu v Brně ze dne 30. 8. 2010, č. j. 30 Af 83/2010-1a, nadepsanou jako *„Žaloba k ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu“*. V žalobě namítal nezákonnost výzvy k odstranění pochybností ze dne 19. 5. 2010, č. j. 123013/10/290513706385 z důvodů její nekonkrétnosti, z čehož dále dovozoval nezákonnost vytýkacího řízení. Dále měly být v samotném vytýkacím řízení zjišťovány skutečnosti, které se netýkají jeho předmětu. Tím měly být porušeny zásady daňového řízení dle § 2 odst. 1 a 2 ZSDP. Žalobce jako nezákonný zásah spatřoval předně rozhodnutí žalovaného o námitkách ze dne 29. 6. 2010, č. j. 144139/10/290513706385 a jeho další postup. Na základě výše uvedeného žalobce soudu navrhl, aby vydal následující rozsudek:

I. Žalovanému se zakazuje pokračovat v porušování žalobcových práv v řízení o vyměření DPH žalobci za první čtvrtletí 2010
II. Žalovanému se ukládá povinnost vydat platební výměr, kterým žalobci vyměří DPH za první čtvrtletí 2010
III. Žalovanému se ukládá povinnost obnovit stav před nezákonným zásahem zahlazením následků nezákonného jednání přiznáním úroku z prodlení z částky ve výši vyměřeného nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010, určené v platebním výměru DPH ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14% bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí od 26. 5. 2010 do zaplacení a to do 15 dnů od právní moci rozsudku
IV. Žalovanému se ukládá povinnost nahradit žalobci náklady řízení, a to do tří dnů od právní moci rozsudku.

[3] Krajský soud usnesením ze dne 6. 9. 2010, č. j. 30 Af 83/2010-62, vyzval žalobce, aby odstranil vady podání ze dne 30. 8. 2010 a to tak, že uvede, zda svým podáním žádá o zahájení řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, nebo o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, nebo o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. V rámci usnesení byl žalobce poučen, že nebude-li výzvě ve stanovené lhůtě vyhověno, soud žalobu odmítne. V odůvodnění tohoto

usnesení krajský soud uvedl, že žalobcem navrhované žalobní petity neodpovídají petitům, které musí žalobce uvést podle § 84 odst. 3 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), v žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem, nebo donucením správního orgánu, přičemž žalobce se podle názvu podání ze dne 30. 8. 200 vedení tohoto typu řízení domáhá. Dále soud k petitu č. II [jímž žalobce požaduje, aby soud žalovanému uložil povinnost vydat platový výměr] uvedl, že neodpovídá výroku, jenž může soud uložit v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, nýbrž se jedná o petit, který lze uplatnit v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu dle § 81 odst. 2 s. ř. s. Podle názoru soudu vznikl rozpor mezi označením podání ze dne 30. 8. 2010 a jednotlivými petity. Dále soudu uvedl, že z odůvodnění podání také vyplývá, že žalobce brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2010, č. j. 144139/10/290513706385, byť v petitu svého podání nepožaduje jeho zrušení.

[4] Na uvedenou výzvu odpověděl žalobce krajskému soudu sdělením ze dne 21. 9. 2010, v němž mimo jiné uvedl, že podáním ze dne 30. 8. 2010 žádá o zahájení řízení na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. K výzvě soudu týkající se žalobního petitu č. II [jímž žalobce požaduje, aby soud žalovanému uložil povinnost vydat platový výměr] žalobce uvedl, že je přesvědčen, že formulace tohoto petitu spadá pod pojem *„obnovení stavu před zásahem"*, tak, jak je užit v 87 s. ř. s. Obnovením stavu před zásahem chápe žalobce postup, na základě kterého dojde k replikaci stavu, který zde byl, kdyby nedošlo k nezákonnému zásahu. Obnovení stavu před zásahem by ve sledovaném případě bylo vyplacení nadměrného odpočtu jakožto vratitelného přeplatku dle § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZoDPH"). Vzhledem ke skutečnosti, že zákon odvozuje vrácení vratitelného přeplatku od vyměření daně, není obnovení stavu možné bez vyměření daně. K úvaze soudu, že žalobce brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2010, č. j. 144139/10/290513706385, byť v petitu svého podání nepožaduje jeho zrušení, žalobce uvedl, že podání ze dne 30. 8. 2010 nesměřovalo proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2010, č. j. 144139/10/290513706385, jako takovému, nýbrž tímto podáním napadá žalobce popsané vytýkací řízení jako celek – jako jediný trvající nezákonný zásah správního orgánu. V této argumentaci se žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2005, č. j. 2 Afs 44/2004 – 110, a ze dne 8. 6. 2007, č. j. 4 Aps 4/2006-70. Závěrem žalobce uvedl, že jelikož by žaloba proti rozhodnutí správního orgánu nebo žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu v této věci nebyly na místě, má zato, že je v kompetenci soudu dle s. ř. s. rozhodnout o předložené žalobě v souladu s původním žalobním návrhem.

[5] Krajský soud v Brně usnesením ze dne 29. 9. 2010, č. j. 30 Af 83/2010-70, vyloučil k samostatnému projednávání část žalobního nároku týkajícího se návrhu žalobce, aby soud uložil žalovanému vydat platební výměr, kterým žalobci vyměří DPH za první čtvrtletí roku 2010 [žalobní bod č. II], neboť soud dospěl přes vysvětlení žalobce k závěru, že v případě vylučované části nároku se jedná o žalobu na ochranu před nečinností správního orgánu. Podáním ze dne 15. 11. 2010 nadepsaným jako *„zpětvzetí žaloby"* žalobce vzal svůj návrh v části týkající se žalobního petitu č. II zpět.

[6] Doplňujícím podáním nadepsaným jako „*Doplnění žaloby ze dne 30. 8. 2010 a návrh na změnu žalobního petitu*“ ze dne 24. 11. 2010 se žalobce domáhal, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v porušování žalobcova práva, spočívajícím ve skutečnosti, že mu následkem nezákonného zásahu žalovaného nebyl v řádné lhůtě vrácen přeplatek na DPH. Žalobce dále navrhl soudu, aby usnesením rozhodl o změněně žalobního petitu žaloby ze dne 30. 8. 2010, a to následovně:
Povoluje se změna žaloby ze dne 30. 8. 2010 tak, že žalobní návrh zní:

I. Žalovanému se zakazuje pokračovat v porušování žalobcových práv, jež spočívá v nevrácení vratitelného přeplatku na dani z přidané hodnoty za první čtvrtletí roku 2010 včetně úroku z prodlení dle § 64 zákona o správě daní a poplatků ve výši stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí od 26. 5. 2010 do zaplacení.
II. Žalovanému se ukládá povinnost nahradit žalobci náklady řízení, a to do tří dnů od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobce.

Dále žalobce v podání rozvedl argumentaci na podporu svých tvrzení na úrovni práva EU a ústavního práva.

[7] Podáním označeným jako „*částečné zpětvzetí žaloby*“ ze dne 10. 1. 2011 žalobce vzal žalobu částečně zpět, a to v části týkající se samotného přeplatku na DPH. Toto odůvodnil tím, že mu byl dne 22. 11. 2010 daňový přeplatek - nadměrný odpočet DPH za 1. čtvrtletí 2010 - bez příslušenství vrácen. Dále navrhl, aby soud v řízení pokračoval v části týkající se úroku z daňového přeplatku počítaného podle § 64 ZSDP. Žalobce navrhl, aby soud rozhodl rozsudkem tak, že:

I. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci částku 554.946 Kč do tří dnů od právní moci rozsudku.
II. Žalovanému se ukládá povinnost nahradit žalobci náklady řízení, a to do tří dnů od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobce.

[8] Krajský soud žalobu usnesením ze dne 30. 3. 2011, č. j. 30 Af 83/2010-130, ve zbylých žalobních bodech odmítl. Svoje rozhodnutí odůvodnil tak, že se v dané věci jedná o řízení na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s. Ve smyslu doplňujícího procesního podání ze dne 10. 1. 2011 učinil žalobce předmětem řízení povinnost žalovaného zaplatit žalobci částku 554.946 Kč. V řízení podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. však není soud oprávněn rozhodovat o povinnosti žalovaného zaplatit žalobci požadovanou částku. Chybějící řádný návrh výroku rozsudku, který by soudu umožňoval rozhodnout v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, je vadou žaloby, způsobující její neprojednatelnost před soudem. Nadto soud poznamenal, že žalobce může podat žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu ve smyslu § 79 a násl. s. ř. s., v jejímž rámci by se mohl domáhat vydání rozhodnutí ohledně úroku z daňového přeplatku podle § 64 ZSDP.

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[9] Proti posledně uvedenému usnesení krajského soudu podal žalobce (dále stěžovatel) z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. kasační stížnost. Dle stěžovatele je zřejmé, že nebyly splněny zákonné podmínky pro odmítnutí návrhu ve smyslu § 46 soudního řádu správního a žalobu lze tedy meritorně projednat. Navrhuje tedy zdejšímu soudu, aby v záhlaví specifikované usnesení krajského soudu v rozsahu výroků I. a II. bylo zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Stěžovatel v kasační stížnosti právní argumentaci strukturoval do 9 bodů.

a) Formulace žalobního petitu – stěžovatel žalobním petitem [v žalobě ze dne 24. 11. 2010 bod. I.] požadoval, aby soud žalovanému určil povinnost vrátit stěžovateli nadměrný odpočet DPH, který mu žalovaný správní orgán ke dni uplatnění tohoto podání neoprávněně zadržoval. Stěžovatel se jako žalobce domáhal, aby mu jeho peněžní prostředky žalovaný vrátil i s úroky, které za dobu jejich neoprávněného zadržování přirostly. Po uvolnění peněžních prostředků nedošlo k uvolnění žalovaným požadovaného příslušenství zadržené částky (úroků dle § 64 odst. 6 ZSDP). Následně došlo k úpravě petitu, kdy stěžovatel v zájmu materiální vykonatelnosti požadovaného rozsudku formuloval žalobní petit s uvedením konkrétní částky [v podání ze dne 10. 1. 2011 bod. I.]. Dle stěžovatele je možné, aby soud na základě žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 s. ř. s. žalovanému určil povinnost uhradit žalobci konkrétní finanční částku (viz rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2010, č. j. 30 Ca 53/2009 – 38). Pokud by rozhodující soud nadřadil formální formulaci žalobního petitu dle vzoru v příslušném zákonném ustanovení nad způsobilost reálně poskytnout ochranu právům účastníka právního vztahu, popřel by tím účel soudnictví v materiálním právním státě jako instituce ochrany práv a spravedlnosti.

b) Povaha návrhu na změnu žalobního petitu – pokud soud dopěje k názoru, že poslední navrhované znění petitu [podání ze dne 10. 1. 2011 bod. I.] není možné meritorně projednat, odkazuje stěžovatel na § 64 s. ř. s a přiměřené použití zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“). Jelikož s. ř. s. neobsahuje vlastní ustanovení o změně žalobního petitu, je potřeba se řídit § 95 o. s. ř. Z výše uvedených ustanovení zákona tedy vyplývá, že pokud je právním názorem soudu prvního stupně, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu nelze rozhodnout o žalobním petitu znějícím na zaplacení konkrétní částky, byl soud povinen postupovat tak, že změnu nepřipustí a dál povede řízení o žalobním návrhu žalobce v původním znění. O tom, zda soud prvního stupně změnu návrhu připustil či nikoliv, nebyl stěžovatel informován. Soud tak měl porušit svou povinnost dle § 95 odst. 2 o. s. ř., připustil-li změnu žalobního návrhu tak, že se žaloba stala neprojednatelnou.

c) Nedostatek výzvy k odstranění vad žaloby – stěžovatel shledává, že v případě napadeného usnesení nebyly splněny podmínky dle § 37 odst. 5 s. ř. s. Výzva uplatněná vůči stěžovateli soudem prvního stupně v rámci usnesení č. j. 30 Af 83/2010-62 se vztahovala k části žalobního návrhu, která byla vyloučena k samostatnému projednání. Navíc, i kdyby tato výzva měla dopadat i na jiné části původního žalobního návrhu, tento petit byl od vydání tohoto usnesení dvakrát změněn. Z napadeného usnesení je zřejmé, že soud rozporuje až chronologicky poslední navržené znění žalobního petitu.

d) Nemožnost bránit se žalobou proti nečinnosti – dle stěžovatele je vrácení nadměrného odpočtu DPH jako daňového přeplatku, i s případným úrokem z prodlení, faktickým úkonem správce daně, o kterém se nevydává žádné rozhodnutí ani osvědčení. Text § 79 s. ř. s. vylučuje možnost domáhat se ochrany před nečinností, pokud správní orgán prodlévá v nečinnosti ohledně provedení faktického úkonu. Nečinnost správního orgánu spočívající v nevyplacení daňového přeplatku nebo jeho příslušenství je tedy třeba brát jako nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.

e) Alternativní hodnocení nezákonného zásahu a jeho následků – stěžovatel má za to, že faktické nevyplacení nadměrného odpočtu z DPH v řádné lhůtě a včetně zákonného příslušenství je z hlediska českého právního řádu i z hlediska práva EU nezákonným zásahem. Stěžovatel dále nabízí druhý výklad, a totiž ten, že nevyplacení dlužného úroku z neoprávněně zadrženého přeplatku ještě samo o sobě nemusí být nezákonným zásahem. Stěžovatel i v tomto případě spatřuje nezákonný zásah v neoprávněném zadržení nadměrného odpočtu DPH tam, kde nebylo do dnešního dne zahájeno vytýkací řízení. Nevyplacení zákonného úroku z prodlení lze chápat jako trvající část nezákonného zásahu, či jako trvající následek nezákonného zásahu (opětovně odkazuje na rozsudek krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2010, č. j. 30 Ca 53/2009 – 38).

f) Nemožnost domoci se efektivní ochrany práv využitím jiného právního institutu - stěžovatel tvrdí, že na danou věc nelze aplikovat rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 9 Aps 5/2010 – 81, dle kterého je prostředkem právní ochrany proti tvrzenému nezákonnému zahájení vytýkacího řízení žaloba dle § 65 a násl. s. ř. s., neboť by vedla ke zřejmému odepření spravedlnosti daňového subjektu. Stěžovatel má zato, že z důvodů uvedených v jeho předchozích podáních i v kasační stížnosti, nedošlo k zahájení vytýkacího řízení, nýbrž k nezákonnému zadržení jeho přeplatku na dani. Dle stěžovatele je ochrana vyplývající z výše uvedeného rozsudku zdejšího soudu neefektivní, jelikož jen dochází k dalšímu prodlužování nezákonného stavu spočívajícího v zadržení daňového přeplatku. Stěžovatel dále dovozuje, že i v případě prohlášení rozhodnutí o vyměření daně za nicotné by byl po proběhnuvším odvolacím řízení a řízení o správní žalobě dle § 65 a násl. s. ř. s. stále ve stejném postavení, v jakém je nyní, a po správci daně by se domáhal vydání neoprávněně zadržovaného daňového přeplatku žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Stěžovatel má zato, že porušení jeho práv nebylo možné sanovat ani žalobou na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem.

Stěžovatel považuje za odporující zásadám materiálního právního státu, aby byl daňový subjekt orgány výkonné nebo i soudní moci nucen strpět akutní nezákonnost spočívající v protiprávně vedeném vytýkacím řízení (tam, kde dle zákonné úpravy žádné nemělo být vedeno) a v souvisejícím zadržování daňového přeplatku jen proto, že za určitý čas v budoucnu bude mít možnost dosáhnout určitého zadostiučinění, podá-li návrh na zahájení dalšího řízení dle zákona č. 82/1998 Sb.

g) Povaha nezákonného zásahu žalovaného – navrhovatel zpochybňuje splnění náležitosti výzvy k odstranění pochybností (§ 43 ZSDP) č. j. 123013/10/290513706385, a tedy zpochybňuje zahájení celého vytýkacího řízení. Dále se měl žalovaný dopustit obcházení zákonných lhůt, a to ze dvou hledisek, jednak ve vztahu k § 105 ZoDPH a

jednak vůči § 43 odst. 2 ZSDP, tím, že se pokusí zahájit vytýkací řízení i bez konkrétních pochybností a pak po prakticky neomezenou dobu přeplatek zadržuje. Dále navrhovatel rozvádí argumentaci, dle níž nebylo vytýkací řízení zahájeno, a poukazuje, že § 43 odst. 1 ZSDP obsahuje i prvek vyloučení libovůle. Závěrem uvádí, že pokud správce daně pochybnosti nemá (a místo nich pouze pocit či dojem, že s daňovou povinností daňového subjektu není vše v pořádku), nejsou dány podmínky pro zahájení vytýkacího řízení. Ustálená rozhodovací praxe soudu sděluje, že výzva správce daně obsahující pouze kusý odkaz na řádek daňového přiznání těmto požadavkům neodpovídá (rozhodnutí Krajského soudu v Brně ve věci sp. zn. 30 Ca 212/2003).

h) Ústavní rozměr nezákonného zásahu – dle stěžovatele je jednáním žalovaného porušována celá řada stěžovatelových práv a základních svobod a zároveň též ústavních zásad vztahujících se k výkonu státní moci (čl. 11 odst. 1, čl. 26 odst. 1, čl. 2 odst. 2 a 4, odst. 4 a 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Stěžovatel namítá, že by bylo v rozporu se smyslem a účelem omezení práva soukromého subjektu vlastnit majetek instituty daňového práva, pakliže orgán státní moc by jeho majetek mohl zadržovat pouze na základě svého vlastního uvážení. Žalobci není znám žádný jiný právní prostředek, než v tomto případě uplatněná žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu, pomocí něhož by mohl efektivně žádat vrácení zadržovaného nadměrného odpočtu DPH. Odmítnutím žaloby by tak bylo stěžovateli odejmuto právo na soudní ochranu.

i) Řešení problému z hlediska práva Evropské unie – navrhovatel odkazuje na čl. 18 odst. 4 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkající se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění pozdějších předpisů (dále jen *„šestá směrnice“*), a judikaturu Soudního dvora EU ve spojených případech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/95. Stěžovatel má s odkazem na výše uvedenou judikaturu a směrnici zato, že pokud ustanovení ZSDP umožňují správci daně zadržet výplatu nadměrného odpočtu DPH vykázaného daňovým subjektem v daňovém přiznání po celou dobu vytýkacího řízení, jehož délka trvání navíc ani není obecně závazným předpisem stanovena, přičemž proti tomuto zadržení se daňový subjekt nemůže nikterak bránit, nejsou tato ustanovení v souladu s právem Evropské unie a zásadou přiměřenosti, a z toho důvodu nemají a neměla být orgány výkonné ani soudní moci aplikována. Závěrem navrhovatel vyzval zdejší soud, aby se ve výše uvedených otázkách obrátil na Soudní dvůr Evropské unie s žádostí o rozhodnutí o předběžných otázkách.

III.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[10] Po konstatování přípustnosti a včasnosti kasační stížnosti podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k přezkoumání napadeného usnesení krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a přitom neshledal, že by řízení před soudem bylo zatíženo vadami, k nimž by musel přihlédnout z moci úřední i bez návrhu účastníka řízení. Poté přistoupil k posouzení námitek uvedených v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je v části důvodná. Vzhledem k tomu, že již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zastavení části řízení a odmítnutí části návrhu,

Nejvyšší správní soud současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu rozhodl v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. tak, jak je uvedeno ve výroku.

[11] Nejvyšší správní soud předem dalšího odůvodnění konstatuje, že byla-li žaloba odmítnuta, přichází pojmově v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., jako zvláštní ustanovení ve vztahu k ostatním důvodům podle § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 – 98, č. 625/2005 Sb. NSS). Soud se tedy v dané věci musel předně vypořádat se dvěma námitkami, a to, zda krajský soud nepochybil v daném řízení v souvislosti se změnou žalobního petitu a zda je v dané věci přípustná žaloba dle § 82 a násl. s. ř. s. na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu.

[12] Z obsahu prvního návrhu ze dne 30. 8. 2010 (viz. odst. 2 tohoto rozsudku; dále jen „*prvotní návrh*“) mimo jiné vyplývá [z bodu VI., jenž je uvozen nadpisem „*Porušení práv žalobce*“, tedy shodně jako obsah návrhu výroku I.], že stěžovatel ve velmi obecně formulovaném návrhu č. I spatřuje porušování svých práv především v nevyplacení nadměrného odpočtu DPH ve výši 7.587.057 Kč, neboť neúměrným odkládáním jeho vyplacení měla být výrazně oslabena jeho finanční stabilita.

[13] V podání ze dne 24. 11. 2010, nadepsaném jako „*Doplnění žaloby ze dne 30. 8. 2010 a návrh na změnu žalobního petitu*“ (viz. odst. 6 tohoto rozsudku; dále jen „*návrh na změnu žalobního petitu*“), reflektoval stěžovatel skutečnost, že usnesením krajského soudu č. j. 30 Af 83/2010 – 70, ze dne 29. 9. 2010, byla část, vtahující se k II. žalobního návrhu prvotního návrhu, vyloučena k samostatnému projednání, a že byl ze strany správce daně již v mezidobí vydán platební výměr. Stěžovatel v této souvislosti navrhl změnu žalobního petitu žaloby ze dne 30. 8. 2010.

[14] Dle názoru zdejšího soudu tímto podáním nedošlo v daném řízení ke změně žalobního petitu, neboť petit prvotního návrhu tento nově formulovaný petit plně obsahoval. Došlo pouze k změně formulace, kdy petit obsažený pod body I. a III. prvotního návrhu byl nově obsažen v bodě I. návrhu na změnu žalobního petitu. Dále byl vypuštěn bod II. petitu prvotního návrh, avšak to s ohledem na vyloučení této části k samostatnému projednávání. Návrh na změnu žalobního petitu tak lze považovat jen za podání doplňující argumentace stěžovatele, a nikoliv za návrh změny žalobního petitu, neboť k ní v rámci toho návrhu nedošlo. Protože se nejednalo o změnu návrhu na zahájení řízení dle § 95 o. s. ř., nebyl soud o tomto podání povinen vydat rozhodnutí, kterým by připustil změnu petitu. Zdejší soud ovšem podotýká, že přinejmenším přípis ze strany krajského soudu by přispěl k větší transparentnosti řízení. Toto nekonání krajského soudu však nemá samo o sobě vliv na zákonnost rozhodnutí.

[15] V podání ze dne 10. 1. 2011, označeném jako „*částečné zpětvzetí žaloby*“ (viz. odst. 7 tohoto rozsudku; dále jen „*částečné zpětvzetí žaloby*“), vzal stěžovatel žalobu v části týkající se samotného přeplatku na DPH (bod I prvotního návrhu i návrhu na změnu žalobního petitu) zpět. Tímto stěžovatel reflektoval skutečnost, že mu byl dne 22. 11. 2010 daňový přeplatek - nadměrný odpočet DPH za 1. čtvrtletí 2010 - bez příslušenství vrácen. Dále navrhl, aby soud v řízení pokračoval v části týkající se úroku z daňového přeplatku počítaného podle § 64 ZSDP.

[16] Výše uvedeným podáním tak došlo k částečnému zpětvzetí žaloby, které je upraveno v § 96 o. s. ř., a nejedná se tak o změnu návrhu na zahájení řízení dle § 95 o. s. ř., kdy o případném připuštění změny návrhu je soud povinen rozhodnout. Dále bylo dle stěžovatele ukončeno období, po které zadržoval správce daně neoprávněně přeplatek na DPH. Stěžovatel následně v souladu se způsobem výpočtu uvedeným v petitu (v prvotním návrhu uvedeným pod bodem III., v návrhu na změnu žalobního petitu pod bodem I) svůj nárok vyčíslil. Samotné vyčíslení nároku také není změnou žalobního petitu ve smyslu § 96 o. s. ř.

[17] V průběhu řízení tedy nedošlo žádným podáním ze strany stěžovatele ke změně žalobního petitu, o kterém by byl krajský soud dle § 95 o. s. ř. povinen vydat rozhodnutí. V tomto ohledu se mimo jiné odkazuje na judikaturu Ústavního soudu, který v této souvislosti vyřknul názor, že: *„Mylný je názor spočívající v tom, že omezení návrhu je změnou návrhu podle § 95 o. s. ř. a že tudíž má procesní dosah jen tehdy, je-li soudem projeven s omezením souhlas. Takové „oznámení návrhu" je totiž procesním úkonem, jenž se řídí podle své povahy režimem částečného zpětvzetí návrhu podle § 96 o. s. ř."* (nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 20/99, Sb. ÚS sv. 20 č. 139 s. 3). Jednotlivými podáními došlo k doplnění právní argumentace, částečnému zpětvzetí žaloby a konečně k vyčíslení nároku. Vzhledem k výše uvedenému tak soud shledal námitku stěžovatele uvedenou pod bodem b) kasační stížnosti, týkající se změn žalobního petitu (především nevydání rozhodnutí o změně žalobního petitu dle § 95 o. s. ř. a nepřipuštění změny návrhu) jako nedůvodnou.

[18] Soud dále shledal jako nedůvodnou i námitku stěžovatele uvedenou pod bodem c), tvrdící nedostatek výzvy k odstranění vad žaloby ze dne 6. 9. 2010, č. j. 30 Af 83/2010 – 62. V usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k odstranění vad žaloby, krajský soud mimo jiné konstatoval, že všechny petity navrhované stěžovatelem neodpovídají petitům, které žalobce musí uvést dle § 84 odst. 3 písm. d). s. ř. s. Dále krajský soud stěžovatele v případě petitu uvedeného pod bodem II (uložení povinnosti vydat platební výměr) konkrétně poučil, že tento petit spíše odpovídá výroku, jenž lze uplatnit v žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu. Na základě tohoto konkrétní poučení nelze usuzovat, že krajský soud se věnoval pouze tomuto bodu, naopak v něm lze spatřit snahu soudu o maximální možné procesní poučení žalobce. Dále se soud v usnesení dotazoval, zda stěžovatel brojí proti rozhodnutí, které bylo v žalobě zmíněno. Soud se tak ve výzvě zabýval celým obsahem podání a nelze souhlasit se stěžovatelem, že se toto usnesení vztahuje pouze k části žalobního návrhu, jež byla později vyloučena k samostatnému projednávání.

[19] Vzhledem k tomu, že zdejší soud shledal, že v průběhu řízení nedošlo ke změně žalobního petitu ve smyslu § 95 o. s. ř., vztahovala se tak logicky výzva k odstranění vad žaloby i na poslední znění žalobního petitu, kdy došlo pouze k vyčíslení daného nároku, způsobem, který byl uveden již v prvotním návrhu. Krajský soud tedy nepochybil, pokud vycházel z chronologicky posledního znění navrženého petitu. V tomto ohledu shledává navíc zdejší soud stěžovatelovu argumentaci jako vnitřně rozpornou, kdy v části návrhu [bod a)] sám argumentuje, že vyčíslení částky je dovolávání se téhož práva, kdy pouze díky znalosti počátečního a konečného data mohlo dojít v zájmu reálné materiální vykonatelnosti k vyčíslení, následně, že touto změnou došlo ke změně žalobního petitu.

[20] Po vyloučení části žalobního nároku k samotnému projednávání (usnesením krajského soudu ze dne 29. 9. 2012, č. j. 30 Af 83/2010-70) a částečnému zpětvzetí žaloby (ze dne 10. 1. 2011) zůstal předmětem řízení žalobní návrh na určení povinnosti správci daně zaplatit stěžovateli úrok z prodlení dle § 64 ZSDP (později přesně vyčíslen na částku 554.946 Kč). Zdejší soud se tedy musel vypořádat s námitkami týkajícími se otázky samotné přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu (dle § 82 a násl. s. ř. s.) v této věci.

[21] Nejvyšší správní soud obecně souhlasí s argumenty uvedenými v kasační stížnosti pod bodem a) nazvaným *„formulace žalobního petitu“*, a to, že je možné žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu žalovanému určit povinnost uhradit žalobci konkrétní finanční částku, a že nelze nadřadit formální formulaci žalobního petitu nad způsobilost poskytnout ochranu právům účastníkům řízení. Krajský soud tak pochybil, pokud odmítl žalobu s odůvodněním, že v řízení dle § 82 a násl. s. ř. s. není soud oprávněn rozhodovat o povinnosti žalovaného zaplatit žalobci požadovanou částku.

[22] Dle názoru zdejšího soudu však rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3 2010, č. j. 30 Ca 53/2009 - 38, na který stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje, na nyní projednávanou věc nedopadá. V případě zmíněného řízení u Krajského soudu v Hradci Králové se jednalo o situaci, kdy bylo vydáno rozhodnutí správního orgánu – České správy sociálního zabezpečení – ve kterém bylo rozhodnuto, že žalobce je povinen vrátit přeplatek na jemu vypláceném starobním důchodu. K faktickým srážkám ze starobního důchodu došlo až v roce 2009 a ve vztahu k nezákonnému zásahu byla ze strany žalobce namítána především prekluze tohoto nároku.

[23] Oproti tomu v nyní projednávaném případu nebylo vydáno žádné rozhodnutí, jakkoliv upravující vznik nároku na vyplacení úroku z prodlení při vracení přeplatku, kterého se stěžovatel u krajského soudu domáhá. Stěžovatel spatřuje nezákonný zásah v nevyplacení úroku z prodlení s vrácením přeplatku podle § 64 ZSDP, avšak vznik tohoto nároku usuzuje ze svého tvrzení, že vytýkací řízení bylo zahájeno nezákonně. Stěžovatel se tak v souladu s § 46 odst. 5 ZSDP domnívá, že došlo ke konkludentnímu vyměření daně ke dni 26. 4. 2010, v jehož důsledku vznikl vratitelný přeplatek. Dle § 105 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), se za den vzniku vratitelného přeplatku považuje den vyměření daně. Dle stěžovatele tak dne 26. 5. 2010 v souladu s § 105 odst. 1 zákona o DPH uběhla 30 denní lhůta, kterou má správce daně na to, aby přeplatek bez žádosti vrátil. Od tohoto dne do vrácení přeplatku tak stěžovatel na základě § 64 odst. 6 ZSDP požaduje vyplacení úroku z prodlení při opožděném vrácení přeplatku.

[24] Výše uvedená ustanovení zákona, na základě kterých stěžovatel dovozuje svůj nárok na zaplacení úroku z prodlení, podmiňují vznik tohoto nároku nedodržením zákonné lhůty pro vrácení přeplatku. Ve vztahu k této otázce zdejší soud dále v rozsudku ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006-57, č. 1872/2009 Sb. NSS, vyslovil právní názor, že zahájení vytýkacího řízení představuje absolutní překážku pro možnou aplikaci § 46 odst. 5 ZSDP. Správce daně je tak po ukončeném vytýkacím řízení vždy povinen vydat platební

výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné. Až den vydání platebního výměru je tedy dnem vyměření daně. V případě, že se jedná o daň z přidané hodnoty, je tento den i dnem vyměření ve smyslu § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ačkoliv soud rozhodoval v dané věci na základě v té době účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, je tento názor přímo aplikovatelný i na nyní projednávanou věc, neboť zákon o DPH obsahuje shodné ustanovení v § 105 odst. 1.

[25] V souladu s právním názorem soudu tak zahájení vytýkacího řízení neumožňuje konkludentní vyměření daně a daň je vyměřena až okamžikem vydání platebního výměru. Soud tak souhlasí se stěžovatelem, že nezákonně zahájené vytýkací řízení a tím oddálené vyplacení přeplatku může zasáhnout do právní sféry daňového subjektu, proto musí být i v tomto případě poskytnuta soudní ochrana. Zdejší soud se touto otázkou zabýval již dříve a v rozsudku ze dne 16. 11. 2010, č. j. 9 Aps 5/2010-81 mimo jiné uvedl, že prostředkem právní ochrany proti tvrzenému nezákonnému zahájení vytýkacího řízení (§ 43 ZSDP) je žaloba dle § 65 a násl. s. ř. s. podaná proti konečnému rozhodnutí správce daně ve věci vyměření daně, nikoli žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od tohoto právního názoru v této věci odchýlit.

[26] V souladu s výše uvedeným právním názorem má stěžovatel možnost se proti zahájení vytýkacího řízení bránit opravnými prostředky podanými dle ZSDP proti platebnímu výměru. Proti konečnému rozhodnutí správce daně pak žalobou proti rozhodnutí správního orgánu (dle § 65 a násl. s. ř. s.). Vzhledem k subsidiární povaze žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu je tedy žaloba v souladu s § 85 s. ř. s. nepřípustná, neboť se lze domáhat ochrany a nápravy jinými právními prostředky. Žalobní návrh na určení povinnosti správci daně zaplatit stěžovateli úrok z prodlení dle § 64 ZSDP (později přesně vyčíslen na částku 554.946 Kč) je ve smyslu § 85 s. ř. s. nepřípustný a soud jej musí ve spojení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnout. Tento závěr se vztahuje i k námitce uvedené bod bodem d) a namítané nemožnosti bránit se žalobou proti nečinnosti.

[27] Shodně u námitek uvedených pod bodem e) a f) je opětovně právní argumentace stěžovatele založena na chybném předpokladu, a to na tvrzeném nezákonném zahájení vytýkacího řízení a konkludentním vyměření daně. V námitce uvedené pod bodem e) stěžovatel nabízí alternativní výklad, kdy spatřuje nezákonný zásah v neoprávněném zadržení nadměrného odpočtu DPH tam, kde nebylo do dnešního dne zahájeno vytýkací řízení. V námitce shrnuté pod bodem f) tvrdí, že v dané věci není možné domoci se efektivní ochrany práv využitím jiného právního institutu.

[28] Jak bylo uvedeno výše, předmětem tohoto řízení je, po vyloučení části žalobního nároku k samotnému projednávání a částečném zpětvzetí žaloby, návrh na určení povinnosti správci daně zaplatit stěžovateli úrok z prodlení dle § 64 ZSDP. Stěžovatel vznik tohoto nároku dovozuje pouze na základě svého názoru, že vytýkací řízení nebylo zahájeno zákonným způsobem, a došlo tedy ke konkludentnímu vyměření daně. Oproti tomu ze spisové dokumentace vyplývá, že po vytýkacím řízení byl vydán, v souladu s judikaturou zdejšího soudu, platební výměr, proti kterému žalobní návrh nijak nemíří. Zdejší soud tak nesouhlasí se stěžovatelem, že došlo k faktickému zadržení finanční částky,

neboť v souladu se zásadou presumpce správnosti správních rozhodnutí, je každé správní rozhodnutí považováno za bezvadné a vyvolává zamýšlené právní účinky, a to až do doby, kdy je autoritativně zrušeno.

[29] Jak zdejší soud již výše uvedl, v projednávaném případě je nástrojem právní ochrany proti tvrzenému nezákonnému zahájení vytýkacího řízení žaloba proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 s. ř. s.) a žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucení správního orgánu nelze dosáhnout prohlášení zahájení vytýkacího řízení za nezákonné. Tento právní názor přímo dopadá i na námitku uvedenou pod bodem g), ve které stěžovatel uvádí především argumenty vztahující se k otázce zákonnosti zahájení vytýkacího řízení. K námitce, že by bylo správci daně umožněno účelově prodlužovat vytýkacím řízení okamžik vyplacení vratitelného přeplatku, soud uvádí, že i zde je možná právní ochrana, a to skrze žalobu na nečinnost správního orgánu (dle § 79 s. ř. s.). Soud tak považuje i tyto námitky za nedůvodné, neboť právní řád obsahuje dostatečně efektivní nástroje ochrany práv daňových subjektů.

[30] Ani námitku uvedenou pod bodem h) *„Ústavní rozměr nezákonného zásahu“* neshledal soud jako důvodnou, neboť stěžovatel má plně v dispozici výše uvedené právní prostředky, a to jak proti nadměrnému či účelovému protahování vytýkacího řízení, tak i na ochranu před jeho nezákonným zahájením. Právo na soudní ochranu nebylo odejmuto.

[31] K poslední námitce uvedené pod bodem i) *„Řešení problému z hlediska práva Evropské unie“* může soud uvést jen, že ačkoliv ustanovení ZSDP umožňují správci daně zadržet výplatu nadměrného odpočtu DPH vykázaného daňovým subjektem v daňovém přiznání po celou dobu vytýkacího řízení, může se proti tomuto zadržení daňový subjekt bránit, jak prostředky poskytovanými ZSDP (námitky a reklamace), následně je zaručena i soudní ochrana skrze žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 s. ř. s.). Soud tak shledal tato ustanovení v souladu s právem Evropské unie a zásadou přiměřenosti a neshledal tak důvod se ve výše uvedených otázkách obrátit na Soudní dvůr Evropské unie s žádostí o rozhodnutí o předběžných otázkách.

[32] Soud však nepominul námitku stěžovatele, že nedošlo v části zpět vzaté žaloby k zastavení řízení. Dle § 37 odst. 4 společně s § 47 písm. a) s. ř. s. soud usnesením řízení zastaví, pokud vezme navrhovatel svůj návrh zpět. Doručením přípisu nazvaným *„částečné zpětvzetí žaloby“* byla dále stěžovatelem vzata zpět žaloba v části týkající se samotného přeplatku na DPH (bod I prvotního návrhu i návrhu na změnu žalobního petitu). Krajský soud tak pochybil v řízení, když místo zastavení řízení v části týkající se samotného přeplatku na DPH (bod I prvotního návrhu i návrhu na změnu žalobního petitu) návrh odmítl, místo toho, aby řízení v této části zastavil.

[33] Jakkoliv tedy Nejvyšší správní soud shledal postup krajského soudu nedostatečným a jeho závěry nesprávnými, dospěl k závěru, že odmítnutí žaloby, domáhající se vyplacení úroku z prodlení vzniklého nevyplacením přeplatku na DPH v zákonné lhůtě, bylo v souladu s ustanovením § 85 s. ř. s., byť z jiných důvodů, než ke kterým dospěl krajský soud. Užití jiného důvodu k jinak správnému odmítnutí žaloby však nemůže být důvodem pro zrušení rozhodnutí krajského soudu v řízení o kasační stížnosti; výsledek řízení po případném vrácení věci k řízení před krajský soud – co do praktického efektu pro

účastníka – by byl týž. Podstatné je, aby soud neodmítl věcně jednat tam, kde na to má účastník řízení právo. Nezbývá proto, než tuto část kasačních námitek uzavřít s tím, že rozhodnutí správních orgánů a řízení jejich vydání předcházející jsou podrobeny primárně soudní kontrole v řízeních o žalobách podle § 65 a násl. s. ř. s. a žaloba podaná v režimu ustanovení § 82 s. ř. s. na ochranu před nezákonným zásahem je proto přípustná až v okamžiku, kdy nelze podat žalobu dle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. Obdobně se nelze žalobou dle ustanovení § 82 s. ř. s. domáhat ochrany v těch případech, kdy se jedná o neodůvodněné oddalování vydání meritorního rozhodnutí, tedy fakticky o nečinnost správního orgánu.

[34] Vzhledem k výše uvedenému byly tedy již v řízení před krajským soudem dány důvody jak k odmítnutí části návrhu (týkající se otázky samotné přípustnosti žaloby dle § 82 a násl. s. ř. s. na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu v této věci), tak i k zastavení části řízení (ve vztahu ke zpět vzaté části návrhu). Nejvyšší správní soud tak současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu rozhodl v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s., že se v části, týkající se vyplacení úroku z prodlení dle § 64 ZSDP (později v částečném zpětvzetí žaloby vyčísleno na částku 554.946 Kč), návrh odmítá a v části návrhu, který byl podáním ze dne 10. 1. 2011 vzat zpět, řízení zastavuje.

V.
Závěry a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčil stěžovateli v tom, že řízení v jeho věci nemělo být odmítnuto podle § 37 odst. 5 s. ř. s. pro rozpor mezi navrženým žalobním petitem a rozhodovací pravomocí soudu ve smyslu § 87 odst. 2 s. ř. s.; zároveň však shledal, že žaloba byla nepřípustná na základě § 85 s. ř. s. Za situace, kdy sice výrok rozhodnutí krajského soudu obstojí, avšak důvody, pro něž takto bylo rozhodnuto, již nikoliv, neměl Nejvyšší správní soud jinou možnost, než kasační stížností napadené usnesení zrušit (srov. usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Současně však postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. z úřední povinnosti [§ 109 odst. 4, § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.] v části žalobu proti rozhodnutím žalovaného odmítl a v části řízení zastavil.

[36] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta. To se vztahuje jak na řízení před Nejvyšším správním soudem, tak na řízení před soudem krajským (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. září 2012

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu