



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **BGC DEVELOPERS, a. s.**, se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zastoupeného JUDr. Kateřinou Tomkovou, advokátkou se sídlem Lesnická 52, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad Brno - venkov**, se sídlem Příkop 8, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2006, č. j. 30 Ca 91/2006 - 16,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2006, č. j. 30 Ca 91/2006 - 16, byla odmítnuta žaloba, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení výzvy Finančního úřadu Brno - venkov (dále jen „finanční úřad“) ze dne 15. 2. 2006 č. j. 34697/06/293512/9745 pro nezákonnost a uložena povinnost vrátit stěžovateli nárokovaný přeplatek nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. V odůvodnění usnesení krajský soud uvedl, že předmětná výzva předchází platebnímu výměru, proti kterému se lze odvolat a teprve tímto rozhodnutím bude zasaženo do práv a povinností stěžovatele. Stěžovateli tak bude zachována možnost soudní ochrany a v žalobě proti platebnímu výměru bude moci namítat i nezákonnost předmětné výzvy. Stěžovatel nemůže současně tvrdit, že výzva podle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) je nezákonným pokynem a donucením správního orgánu, jak je uvedeno v hlavičce žaloby, neboť taková žaloba by byla nepřípustná podle § 85 s. ř. s., když se ochrany lze domáhat podáním žaloby proti následnému platebnímu výměru, resp. rozhodnutím o odvolání proti platebnímu výměru. Krajský soud také uvedl, že přímo nevynutitelnou výzvou, aby stěžovatel něco činil, a informaci o případných negativních důsledcích, které stěžovatele za určitých zákonem předvídaných podmínek mohou postihnout, ještě nelze považovat za zkrácení

subjektivních práv stěžovatele. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, publikovaný pod. č. 603/2005 Sb. NSS.

Proti tomuto usnesení podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost s tím, že důvody pro podání kasační stížnosti spatřuje zejména v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s., když krajský soud nesprávně posoudil otázku charakteru napadené výzvy. V kasační stížnosti namítal, že napadené správní rozhodnutí je nezákonné, a tudíž nicotný, právní akt, který pro něj nemůže zakládat povinnost hmotné ani nehmotné povahy. Tento svůj postoj odůvodňuje tím, že ve výzvě chybělo uvedení konkrétních pochybností správce daně. Dále namítal, že výzva je natolik nesrozumitelná, že ji nelze považovat za platný právní úkon, a vytýkácí řízení ve smyslu § 43 zákona o správě daní a poplatků tedy nebylo ve lhůtě zahájeno. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 11. 2004, č. j. 30 Ca 212/2003 - 5. Stěžovatel již ve své námitce k odstranění pochybností a výzvě k vrácení přeplatku ze dne 21. 2. 2006 upozornil finanční úřad na nezákonnost jeho postupu, ale ten nadále pokračuje v řízení, které nebylo vůbec zahájeno. Stěžovatel také vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, že napadená výzva není rozhodnutím. Povinnosti jak hmotného, tak nehmotného charakteru lze v daňovém řízení daňovému subjektu ukládat pouze na základě rozhodnutí (§ 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Pokud by tedy stěžovatel přisvědčil názoru krajského soudu, nebyla by pro něj předmětná výzva závazná a neměl ani povinnost jí vyhovět, což označil za absurdní. Napadená výzva je rozhodnutím, a to rozhodnutím konečným, neboť proti ní není v daňovém řízení přípustný opravný prostředek. Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel rozhodnutí krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že již z povahy správního soudnictví vyplývá, že nelze připustit, aby byl subjekt veřejného práva nucen splnit povinnost, kterou mu orgán veřejné moci uloží na základě nicotného právního aktu. Smyslem žaloby pak bylo vyslovení nicotnosti napadené výzvy jako správního aktu a jejího následného zrušení soudem. Stěžovatel v průběhu správního řízení bezvýsledně požadoval po finančním úřadu vyslovení nicotnosti předmětné výzvy. Jeho žaloba tedy nemůže být nepřipustná ani za použití ustanovení § 68 písm. c) s. ř. s. Ve smyslu § 5 s. ř. s. stěžovatel nepochybně vyčerpal všechny opravné prostředky, které mu daňové řízení umožňuje, a nezbylo mu než se obrátit v této věci na správní soud. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas i s názorem soudu, že by měl vyčkat meritorního rozhodnutí v řízení zahájeném nezákonným způsobem a teprve po jeho vydání se bránit. Stěžovatel v této souvislosti připomněl, že opravné prostředky v daňovém řízení bez výjimky nemají odkladný účinek, a že i nezákonná a nepravomocná rozhodnutí jsou vykonatelná.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti především rozporuje tvrzení stěžovatele ohledně zákonnosti svého postupu. Z hlediska posouzení důvodnosti kasační stížnosti se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že předmětná výzva není přezkoumatelná ve správním soudnictví, a proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Ke sdělení finančního úřadu ze dne 28. 5. 2008, že v důsledku změny sídla stěžovatele přestal být místě příslušným správcem daně stěžovatele a místně příslušným správcem daně se v důsledku změny sídla stěžovatele stal Finanční úřad pro Prahu 10 a v budoucnu jím bude Finanční úřad pro Prahu 4, Nejvyšší správní soud poznamenává, že tato skutečnost je z hlediska soudního řízení nerozhodná. Podle § 69 s. ř. s. je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. O přechod působnosti správního orgánu se nejedná, protože předmětem řízení je rozhodnutí i nadále spadající do působnosti finančních úřadů, pouze došlo ke změně místní příslušnosti. Změna místní příslušnosti správce daně nemá na jeho postavení žádný vliv (viz. usnesení Nejvyššího

správního soudu ze dne 8. 11. 2006, č. j. 2 Afs 120/2006 - 75, publikované pod č. 1076/2007 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Jak již Nejvyšší správní soud judikoval „odmítl-li krajský soud žalobu jako neprojednatelnou a nezabýval-li se jí věcně, přezkoumává Nejvyšší správní soud v kasačním řízení jen to, zda krajský soud správně posoudil nesplnění procesních podmínek; věcný obsah žaloby přezkoumávat nemůže“ (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud se tedy při posuzování důvodnosti kasační stížnosti omezil pouze na otázku, zda krajský soud postupoval v souladu se zákonem, když žalobu zamítl. Nezákonností, příp. nicotností, přičemž je nezbytné zdůraznit, že tyto pojmy nelze zaměňovat tak, jak to v kasační stížnosti činí stěžovatel, neboť nejsou obsahově shodné, výzvy se proto Nejvyšší správní soud nezabýval.

Meritem kasační stížnosti je, zda výzva podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a zda byla žaloba tuto výzvu napadající důvodně odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d), § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s.

Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 92/2006 - 69, dostupném na www.nssoud.cz „Výzva vydaná správcem daně podle § 43 zákona o správě daní a poplatků v rámci vytýkácího řízení není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., protože se jí nezakládají, nemění, neruší nebo závazně neurčují veřejná subjektivní práva nebo povinnosti stěžovatele, a proto je podle § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkoumání vyloučena, soud žalobu na přezkoumání takové výzvy jako nepřípustnou odmítne dle § 46 odst. 1 písm. d) citovaného zákona“.

Výzvou podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se daňový subjekt pouze vyzývá k plnění povinnosti spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Tuto povinnost ostatně daňovému subjektu ukládá i § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by správce daně v rámci tohoto procesu zjistil důvody pro odlišné vyměření daně než uvádí daňový subjekt ve svém daňovém přiznání, bylo by výsledkem jeho činnosti rozhodnutí, kterým by daňovou povinnost stanovil, ať už dokazováním nebo za použití pomůcek, tj. rozhodnutí o daňové povinnosti. Takové rozhodnutí nesporně zasahuje do subjektivní práva daňového subjektu a je, resp. rozhodnutí o odvolání proti tomuto rozhodnutí, přezkoumatelné ve správním soudnictví. Závěr krajského soudu, že předmětná výzva není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. je tedy v souladu se zákonem. Tímto postupem krajský soud nerezignuje na své poslání, jak nedůvodně tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti, ale je v něm vyjádřen přezkumný charakter správního soudnictví, jehož primárním úkolem je kontrola zákonnosti již vydaných správních rozhodnutí, která zasahují do práv žalobce. Na tom nemůže změnit nic ani skutečnost, že zákonodárce s opravnými prostředky v daňovém řízení nespojil odklad vykonatelnosti. Daňový subjekt totiž může o přiznání odkladného účinku žaloby, resp. kasační stížnosti, požádat soud.

Pojem rozhodnutí ve smyslu zákona o správě daní a poplatků v žádném případě nelze ztotožnit s rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Celá řada úkonů správce daně, které mají povahu rozhodnutí podle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků není přezkoumatelná ve správním soudnictví. Jedná se např. o rozhodnutí o reklamaci proti stavu

osobního účtu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze den 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 150/2005 - 53, publikováno pod. č. 887/2006 Sb. NSS), dále je to výzva vydaná správcem daně podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Afs 10/2006 - 45, publikováno pod. č. 1047/2007 Sb. NSS) nebo rozhodnutí, jímž se zamítá žádost o přezkoumání rozhodnutí postupem podle § 55b zákona o správě daní a poplatků (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, publikováno pod. č. 1113/2007 Sb. NSS). Závěr krajského soudu není proto absurdní, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti, neboť rozhodnutí správce daně je pro daňový subjekt závazné, i když není přezkoumatelné ve správním soudnictví.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. se nezabýval otázkou, zda předmětný úkon správce daně není nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s., neboť posouzení této otázky stěžovatel ve své kasační stížnosti vůbec nenamítal. Kasační stížnost obsahuje pouze námitky týkající se nezákonnosti (nicotnosti) samotné výzvy, nezákonnosti následného postupu správce daně a námitky proti názoru krajského soudu, že předmětná výzva není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Kasační stížnost neobsahuje žádnou námitku, která by napadala názor krajského soudu, že předmětná žaloba nemůže být ani přípustnou žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s. Touto otázkou se tedy Nejvyšší správní soud nemohl zabývat.

K námitce stěžovatele, že vytýkácí řízení bylo zahájeno po uplynutí lhůty pro jeho zahájení, Nejvyšší správní soud znovu opakuje, že v tomto řízení mohl posuzovat pouze otázku, zda bylo na místě žalobu stěžovatele odmítnout. Otázkou zahájení vytýkácího řízení v zákonné lhůtě se nezabýval a ani zabývat nemohl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění důvodu kasační stížnosti uplatňovaného stěžovatelem, a proto kasační stížnost podle ust. 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu úřadu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 18. června 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu