



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **JUDr. K. T.**, proti žalovanému **Finančnímu úřadu Brno III**, se sídlem Šumavská 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 7. 6. 2006, č. j. 30 Ca 79/2006 - 17,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen stěžovatelka) domáhá zrušení usnesení Krajského soudu v Brně, kterým byla odmítnuta její žaloba proti rozhodnutím Finančního úřadu Brno III:

- a) ze dne 19. 12. 2005, č. j. 207397/05/290912/6384 (zamítajícím její námitky proti výzvě k odstranění pochybností ze dne 21. 11. 2005, č. j. 195618/05/290912/6384),
- b) ze dne 29. 3. 2006, č. j. 73574/06/290912/8069 (zastavujícím řízení ve věci jejího podání označeného jako „doplnění námitky proti výzvě k odstranění pochybností“ ze dne 8. 2. 2006).

Krajský soud dospěl k závěru, že výzva předchází vydání platebního výměru, proti němuž lze podat odvolání a v rámci tohoto odvolání lze namítat i nezákonnost vydané výzvy. Konečným rozhodnutím, kterým je zasaženo do práv a povinností ve smyslu § 65 s. ř. s., je právě až platební výměr. Proto krajský soud žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za použití § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. Nadto v usnesení dále krajský

soud uvedl, že je vyloučeno současně žádat přezkoumání vydaných rozhodnutí a současně je označit za nezákonný pokyn a donucení správního orgánu, nehledě na to, že i taková žaloba by byla nepřipustná podle § 85 s. ř. s. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65.

Stěžovatelka proti tomu v kasační stížnosti namítá, že se žalobou domáhala ochrany proti rozhodnutí správního orgánu a proti nezákonnému pokynu a donucení správního orgánu. Nezákonným pokynem a donucením je podle jejího názoru rozhodnutí Finančního úřadu Brno III, a to výzva k odstranění pochybností 195618/05/290912/6348 ze dne 21. 11. 2005, doručená jí až dne 1. 12. 2005, týkající se správnosti podaného přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2005.

Proti nezákonnosti této výzvy stěžovatelka podala v řádném termínu námitku, která byla rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 12. 2005 č. j. 207397/05/290912/6384 zamítnuta z důvodů, že námitka proti výzvě vydané ve vyměřovacím řízení není možná. Dále byly žalovaným v tomto rozhodnutí uvedeny důvody směřující k její námitce. Žalovaný, vědom si svého pochybení při vydání výzvy (její neurčitosti a nejasnosti), dne 29. 3. 2006 vydal „Doplnění výzvy č. j. 195618/05/290912/6348“, v němž se pokusil o její specifikaci. Skutečnosti vztahující se k tvrzené neoprávněnosti této výzvy stěžovatelka sdělila žalovanému podáním označeným jako „Doplnění námítky proti výzvě k odstranění pochybností“ Rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 3. 2006, č. j. 73574/06/290912/8069 bylo řízení o tomto podání zastaveno. Žalovaný posoudil tuto námitku jako opravný prostředek proti výzvě k odstranění pochybností. V důvodech opět uvedl, že řádný i mimořádný opravný prostředek proti výzvě je zákonem vyloučen. Následně pak žalovaný stěžovatelce dne 24. 5. 2006 sdělil, že výzva je zákonná a odmítl vydat rozhodnutí o její nicotnosti.

Nezákonnost vydané výzvy stěžovatelka spatřuje v její opožděnosti, neboť jí nebyla doručena v poslední den lhůty, jímž byl 25. 11. 2005, ale až 1. 12. 2006, tedy poté, co uplynula lhůta k zahájení vytýkacího řízení. Tuto skutečnost však soud při svém rozhodování vůbec nezkoumal. Dále je výzva nezákonná pro svou obecnost, nekonkrétnost a nesrozumitelnost a takový akt je třeba považovat za nicotný.

Stěžovatelka se proto domáhala u správního soudu ochrany před nezákonným rozhodnutím a nezákonným postupem a pro svůj postup spatřuje oporu i v rozhodnutích soudů vztahujících se k vytýkacímu řízení či k žalobní legitimaci. V rozporu s tím krajský soud nepovažuje výzvu za rozhodnutí a zcela přehlíží, že daňovému subjektu lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím (§ 32 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků - dále jen "daňový řád"), která jsou pro příjemce účinná jen řádným doručením. Jinak by totiž výzva nemohla být pro daňový subjekt závazná. V rozporu se základním posláním správního soudnictví je připustit, aby subjekt veřejného práva byl nucen splnit povinnost plynoucí z nicotného aktu. Smyslem stěžovatelčiny žaloby pak bylo zcela zřejmě vyslovení nicotnosti napadené výzvy jako správního aktu a její následné zrušení správním soudem. Stěžovatelka se toho také bezvysledně domáhala u správního orgánu, a proto její žaloba nemůže být nepřipustná ani za použití § 68 písm. c) s. ř. s. Ve smyslu § 5 s. ř. s. nepochybně vyčerpala všechny, i odvozené, opravné prostředky, které jí daňové řízení umožňuje, a nezbylo jí než obrátit se na soud, který však na své základní poslání rezignoval. Nepřihlížel přitom k tomu, že opravné prostředky v daňovém řízení nemají odkladný charakter a že i nezákonná a nepravomocná rozhodnutí jsou vykonatelná.

Důvodnost kasační stížnosti opírá stěžovatelka o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť krajský soud nesprávně posoudil charakter napadené výzvy, a o ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., neboť rozhodnutí o odmítnutí jejího návrhu je nezákonné. Proto navrhuje zrušení napadeného usnesení krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný nevyužil možnosti podání vyjádření k této kasační stížnosti.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a stěžovatelka v ní namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

V případě, že žaloba byla krajským soudem odmítnuta, nepřichází ovšem v úvahu jiný kasační důvod než uvedený pod písm. e) cit. ustanovení - tj. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Nejvyšší správní soud není v tomto řízení oprávněn zkoumat věcnou správnost postupu či rozhodnutí žalovaného, ale jen zákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu soudem. Proto se nemůže zabývat námitkami odpovídajícími ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a nejsou tak pro posouzení věci rozhodné tvrzené skutečnosti ani judikáty vztahující se k náležitostem a včasnosti výzvy vydané v rámci vytykácího řízení. Stejně tak krajský soud, pokud byl názoru, že nejde o rozhodnutí soudnímu přezkumu podléhající, nebyl oprávněn zkoumat jejich zákonnost, vyjma posouzení, že se skutečně o výzvu podle § 43 odst. 1 daňového řádu jedná.

Rozhodující pro posouzení zákonnosti napadeného usnesení krajského soudu je charakter aktů stěžovatelkou označených za zásah či rozhodnutí.

V první řadě je však třeba vážit, čeho se stěžovatelka domáhala svou žalobou. V ní sice označila, že ji podává „proti rozhodnutí správního orgánu a proti nezákonnému pokynu a donucení správního orgánu“, petitem se však domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2005 a ze dne 29. 3. 2006 a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Tento petit odpovídá ust. § 78 s. ř. s., tedy výroku rozsudku vydávanému při přezkoumání zákonnosti rozhodnutí, nikoliv výroku podle § 87 odst. 2 s. ř. s., který je možno vydat v řízení o ochraně před nezákonným zásahem. Přes určitou nejasnost v označení předmětu žaloby tedy krajský soud správně identifikoval, že se jedná o žalobu na zrušení rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.

Z označení předmětu žaloby stěžovatelkou a ostatně i z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka jednotlivé instituty správního soudnictví nerozlišuje a je názoru, že správní úkon může být současně rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. i nezákonným zásahem či pokynem ve smyslu § 82 s. ř. s., a že lze takto z obou důvodů žalovat. K tomu lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, podle něhož: *z ustanovení § 85 s. ř. s. plyne, že ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí a možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější a které řízení bude žalobou iniciovat (zveřejněno: Sb. NSS 720/2005).* Je-li určitý akt rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., nemůže být současně zásahem či pokynem, jak jednoznačně plyne z ust. § 82 s. ř. s. Žalobu proto také nelze stavět na obou tvrzeních o charakteru správního aktu, nehledě k tomu, že v daném případě se stěžovatelka žalobním petitem jednoznačně domáhala pouze rozhodnutí o zrušení

napadených rozhodnutí žalovaného. Zmínil-li krajský soud, že by nemohla být úspěšná ani žaloba podaná proti nezákonnému zásahu či donucení, učinil tak jen z důvodu jejího nejasného označení.

Vycházet je proto dále třeba ze skutečnosti, že stěžovatelkou byla podána žaloba na zrušení rozhodnutí správního orgánu. Poukazuje-li v kasační stížnosti současně na skutečnost, že šlo o rozhodnutí nicotné, je třeba odkázat na rozdíl mezi nezákonností a nicotností aktu. Nezákonnost může stát na jakýchkoliv vadách řízení, na nedostatku náležitostí rozhodnutí, či na jeho nepřezkoumatelnosti, kdežto nicotnost přichází v úvahu jen u těch nejzávažnějších vad. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96: *nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí.* (zveřejněno: Sb. NSS 793/2006).

Z obsahu žaloby i kasační stížnosti lze také dovodit, že stěžovatelka mínila označit výzvu a její doplnění za nicotné, kdežto rozhodnutí o jejich námitkách proti nim podaným za nezákonné. Žalobou lze ovšem napadat vždy až konečné rozhodnutí ve věci (§ 5 s. ř. s.) a nelze se současně domáhat vyslovení nicotnosti prvostupňového rozhodnutí podle § 76 s. ř. s. a zrušení druhostupňového rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 s. ř. s. Navíc jak nicotnost, tak i nezákonnost rozhodnutí lze zkoumat, jen je-li žaloba přípustná (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 4 As 31/2004 - 53, zveřejněn: Sb. NSS 619/2005).

Lze tedy přikročit k řešení rozhodné otázky, a to zda výzva vydaná podle § 43 odst. 1 daňového řádu je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je rozhodnutím pouze úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti. Žalobkyně tvrdí, že výzvou jí byla uložena povinnost, a tu lze podle § 32 daňového řádu uložit jen rozhodnutím. Z ust. § 43 odst. 1 daňového řádu plyne, že v případě pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání (...) sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. K tomu mu určí přiměřenou lhůtu a poučí o následcích nevyhovění (odst. 2). Tento následek podle § 44 odst. 2 daňového řádu spočívá v tom, že správce daně stanoví daň podle pomůcek. Proti výzvě se podle § 48 odst. 2 a § 56a odst. 3 daňového řádu nelze samostatně odvolat ani podat mimořádný opravný prostředek.

Výzva k odstranění pochybností podle § 43 odst. 1 je úkonem zpravidla zahajujícím vytýkací řízení, je součástí vytýkacího řízení a předchází rozhodnutí o stanovení daně. V případě pochybností o daňovém přiznání je tedy výzva k jejich odstranění nezbytným předpokladem pro vydání rozhodnutí. Je určitým procesním úkonem správce daně, jehož účelem je dát možnost daňovému subjektu k odstranění daných pochybností. Přednost při stanovení daně má vždy postup podle důkazů; jen tam, kde daňový subjekt důkazní břemeno neunes, lze postupovat podle pomůcek. Neunesení důkazního břemene může spočívat nejen ve vyvrácení důkazních prostředků daňového subjektu správcem daně, ale i v nesoučinnosti daňového subjektu. Je na úvaze daňového subjektu, zda výzvě vyhoví, či zda ponese důsledek nesoučinnosti spočívající případně ve stanovení daně podle pomůcek. Výzva tak není žádným

závazným a vykonatelným rozhodnutím, které by bylo konečným výsledkem rozhodovacího procesu, je součástí tohoto procesu a jejím cílem je odstranění pochybností. V případě, že pochybnosti jsou odstraněny, na právní pozici daňového subjektu (jeho povinnosti platit daň) se oproti daňovému přiznání nic nemění. V případě neodstranění pochybností je daň stanovena zpravidla v jiné výši, než byla přiznána, a teprve tímto platebním výměrem je zasaženo do právní pozice daňového subjektu. Judikatura zabývající se náležitostmi výzvy je obsáhlá (stěžovatelka také některá rozhodnutí cituje), ovšem lze z ní dovodit pouze to, že pokud je výzva nejasná, nesrozumitelná či nekonkrétní, znamená to, že správce daně neumožnil řádně daňovému subjektu odstranit vzniklé pochybnosti a že takové pochybení správce daně zpochybňuje jeho následně vydané rozhodnutí o dani (platební výměr). Také tato rozhodnutí o stanovení daně, resp. rozhodnutí o opravných prostředcích proti nim podaných (včetně stěžovatelkou citovaných), byla předmětem soudního přezkumu v judikovaných případech.

Výzva podle § 43 odst. 1 daňového řádu je úkonem správního orgánu, kterým je uložena určitá povinnost, tato povinnost však není vymahatelná a ani jinak přímo neovlivňuje právní pozici adresáta; důsledkem nesplnění je další zákonný postup vedoucí ke stanovení daně podle pomůcek. V rámci rozhodnutí o dani pak lze zkoumat její náležitosti z hlediska zachování řádného procesu předcházejícího vydání rozhodnutí. Skutečnost, že výzva má formální znaky rozhodnutí, z ní ještě nečiní rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Proto také ust. § 70 písm. a) s. ř. s. vylučuje ze soudního přezkumu úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími - vylučuje tak i akty, které jsou formálně rozhodnutími, ale nemají přímý dopad do práv a povinností subjektů. Žaloba proti takovému rozhodnutí je nepřijatelná podle § 68 písm. e) s. ř. s.

Lze proto souhlasit se závěrem krajského soudu, že výzva správce daně vydaná podle § 43 odst. 1 daňového řádu není tím úkonem správního orgánu, kterým by bylo zasaženo do práv či povinností stěžovatelky. Odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. bylo zákonné.

Nejvyšší správní soud dospěl ze všech shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 (§120) s. ř. s., neboť neúspěšné stěžovatelce náhrada nákladů řízení nepřisluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žalobkyně žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 12. června 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu