



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Jitky Zavřelové a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **CZT a.s.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav, zastoupená Mgr. Zbyškem Malíkem, advokátem se sídlem Střelecká 672/14, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, ve věci ochrany proti nečinnosti žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 12. 2020, čj. 31 Af 2/2019 - 228,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 12. 2020, čj. 31 Af 2/2019 - 228, **se ruší.**
- II. Žaloba **se odmítá.**
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyni byla dodatečnými platebními výměry z 28. 4. 2011 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z tabákových výrobků za zdaňovací období březen až listopad roku 2006. Důvodem bylo, že celní orgán u daných tabákových výrobků doměřil spotřební daň [podle § 36 odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013, totiž základ daně zahrnuje také spotřební daň]. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, které bylo 16. 9. 2011 zamítnuto a dodatečné platební výměry byly potvrzeny. Žalobkyně nepodala proti rozhodnutí o odvolání správní žalobu.

[2] Žalobkyně se následně návrhem z 28. 2. 2013 domáhala obnovy řízení ve věci dodatečného vyměření DPH. Jako důvod obnovy uplatňovala rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové z 29. 1. 2013, čj. 30 Af 6/2011 - 334, kterým byla zrušena rozhodnutí celního orgánu, jimiž byla žalobkyni doměřena spotřební daň. Žádost o obnovu řízení byla zamítnuta

z důvodu uplynutí objektivní lhůty. Zamítavé rozhodnutí se žalobkyni nepodařilo zvrátit odvoláním ani soudní cestou (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně z 24. 1. 2017, čj. 29 Af 31/2014 - 80, rozsudek NSS z 25. 10. 2017, čj. 2 Afs 76/2017 - 45, a usnesení Ústavního soudu z 27. 3. 2018, sp. zn. III. ÚS 4060/17).

[3] Platebními výměry Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze 17. 5. 2013 bylo žalobkyni předepsáno penále za prodlení úhrady DPH stanovené výše uvedenými dodatečnými platebními výměry. Žalobkyně proti platebním výměrům na penále podala odvolání, které Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím z 15. 11. 2013 zamítlo a platební výměry potvrdilo. Žalobkyně proti rozhodnutí o odvolání brojila žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, který řízení o žalobě zastavil, neboť žalobkyně prohlásila, že byla po podání žaloby plně uspokojena postupem správního orgánu ve smyslu § 62 s. ř. s. (Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím z 20. 3. 2014 zrušilo platební výměry na penále a zastavilo řízení). Generální finanční ředitelství následně 23. 9. 2014 nařídilo přezkoumání odvolacího rozhodnutí z 15. 11. 2013 ve znění rozhodnutí z 20. 3. 2014. Nařízení přezkoumání rozhodnutí se žalobkyni nepodařilo zvrátit odvoláním ani soudní cestou (srov. rozsudek Městského soudu v Praze z 19. 2. 2020, čj. 6 Af 39/2015 - 88, a rozsudek NSS z 19. 11. 2020, čj. 7 Afs 74/2020 - 31).

[4] Podnětem z 22. 10. 2018 žalobkyně požádala Odvolací finanční ředitelství, aby učinilo úkony nezbytné ke správnému vyměření DPH za období březen až listopad 2006, tj. aby žalovanému postupem podle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, přikázalo zjednat nápravu. Dále žádala, aby Odvolací finanční ředitelství zajistilo, že žalovaný nebude provádět úkony směřující k vymožení platebních výměrů na penále. Žalobkyně měla za to, že žalovaný je nečinný, neboť nepostupoval tak, aby v návaznosti na zrušení rozhodnutí celního orgánu, jimiž byla žalobkyni doměřena spotřební daň, zajistil *ex officio* nápravu nezákonného stavu spočívajícího v nesprávně doměřené DPH. Dále namítala, že rozhodnutí o nařízení přezkumu ve věci platebních výměrů na penále bylo vydáno v rozporu s § 121 odst. 2 daňového řádu.

[5] Odvolací finanční ředitelství ve vyrozumění z 22. 11. 2018, čj. 52220/18/5100-41454-711974, žalobkyni sdělilo, že její podnět odložilo, neboť žalovaný není ani nemůže být v dané věci nečinný. Pokud jde o doměřenou DPH, zákon mu totiž nedovoluje vést řízení o stanovení DPH za březen až listopad roku 2006, protože již uplynula lhůta pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období. K nařízení přezkumu ve věci platebních výměrů na penále Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že k porušení § 121 odst. 2 daňového řádu nedošlo. Rozhodnutí z 15. 11. 2013 o odvolání proti platebním výměrům na penále totiž nebylo krajským soudem meritorně přezkoumáno, neboť řízení o žalobě bylo zastaveno pro uspokojení žalobkyně.

[6] Žalobkyně podala ke Krajskému soudu v Hradci Králové nečinnostní žalobu, v níž se domáhala, aby soud uložil žalovanému vydat v přiměřené lhůtě rozhodnutí ve věci správného vyměření DPH za zdaňovací období březen až listopad roku 2006 a dále rozhodnutí ve věci správného předepsání penále z DPH za totéž zdaňovací období.

[7] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že žalovanému nelze vytýkat nečinnost ve smyslu § 79 s. ř. s. z důvodu, že lhůta pro stanovení předmětné DPH uplynula 31. 12. 2012. Konstatoval, že žalobkyně nevyužila všechny dostupné prostředky ochrany proti dodatečnému vyměření DPH, neboť nepodala žalobu proti zamítavému rozhodnutí o odvolání z 16. 9. 2011. I když v době, kdy bylo takovou žalobu třeba podat, nebyla ještě otázkou vyměření spotřební daně, jako podkladu pro vyměření DPH, postavena najisto, podání takové žaloby by podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu ovlivnilo běh prekluzivní lhůty pro stanovení DPH. Z důvodu uplynutí této lhůty (tj. v důsledku nečinnosti žalobkyně) pak nebylo možné nařídit ani obnovu řízení ve věci stanovení DPH. Krajský soud tedy přisvědčil názoru žalovaného, podle něhož mu z důvodu prekluze práva vyměřit daň zákon neumožňuje

pokračování

provést jakoukoliv změnu ve věci vyměření DPH za březen až listopad roku 2006, a to ani cestou přezkumného řízení podle § 121 až § 123 daňového řádu. Co se týče nařízení přezkumu ve věci platebních výměrů na penále, krajský soud konstatoval, že žalobkyně zde naopak využila všech dostupných prostředků ochrany, avšak Městský soud v Praze shledal nařízení přezkumu zákonným a jeho názor potvrdil i Nejvyšší správní soud (srov. bod [3] výše). Od žalovaného proto nelze za dané situace očekávat již žádný procesní postup, a to ani nařízení přezkoumání rozhodnutí ve smyslu § 121 odst. 1 daňového řádu, neboť to je za daného skutkového stavu vyloučeno pravidlem v § 121 odst. 2 daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[9] Stěžovatelka v první řadě setrvává na své argumentaci uplatněné v řízení před krajským soudem, podle níž je na žalovaném, aby v návaznosti na zrušení dodatečných platebních výměrů na spotřební daň využil existující instituty, kterými napraví nesprávně stanovenou DPH a její příslušenství, neboť má podle § 1 odst. 2 daňového řádu povinnost naplňovat cíl správy daní, tj. správné stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Vytýká žalovanému, že z moci úřední nepřistoupil k žádnému úkonu, jímž by nesprávné doměření DPH napravil. Krajskému soudu pak stěžovatelka vytýká, že se nevypořádal s její argumentací a nevzal v potaz judikaturu, která žalovanému vytváří prostor k tomu, aby učinil kroky k nápravě nesprávně stanovené DPH. Konkrétně nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nevyužila na ochranu svých práv všechny dostupné procesní prostředky. V době, kdy bylo třeba podat žalobu proti dodatečným platebním výměrům na DPH, byla totiž spotřební daň pravomocně stanovena, tj. postavena na jisto. K podání žaloby ve věci dodatečných platebních výměrů na DPH tedy v dané době nebyl věcný důvod. Krajský soud se dále nevypořádal s námitkou, podle níž došlo ve věcně shodném případě k nařízení přezkoumání rozhodnutí i po uplynutí prekluzivní lhůty. K tomu, jak se krajský soud vypořádal s otázkou předepsání penále, stěžovatelka zejména namítá, že nařízení přezkoumání rozhodnutí ve věci platebních výměrů na penále odporuje usnesení rozšířeného senátu NSS ze 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, podle něhož není možné pokračovat v řízení za situace, kdy došlo ke zrušení platebních výměrů a zastavení řízení.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s rozsudkem krajského soudu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Dříve, než Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení kasačních námitek, se zabýval tím, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Konkrétně zkoumal otázku, zda byla žaloba na nečinnost v dané situaci přípustným procesním prostředkem ochrany stěžovatelky, tedy správně zvoleným žalobním typem.

[12] Žalobou na nečinnost podle § 79 s. ř. s. se může *ten, kdo bezvýsledně vyčerpá prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení*. V oblasti správy daní je prostředkem k ochraně proti nečinnosti ve smyslu tohoto ustanovení podnět podle § 38 daňového řádu, který lze ze stanovených důvodů podat *v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů*.

[13] Podle ustálené judikatury se osoba nemůže nečinností žalobou domáhat vydání rozhodnutí v těch případech, kdy žádné správní řízení neběží (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu NSS z 26. 3. 2021, čj. 6 As 108/2019 - 39, č. 4178/2021 Sb. NSS, bod 67).

[14] V pojednávaném případě je zcela zřejmé, že žádné řízení vedeno nebylo. Podnět stěžovatelky učiněný podle § 38 daňového řádu, který sám o sobě žádné řízení nezahájil, byl materiálně podnětem k přezkoumání rozhodnutí z moci úřední podle § 121 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatelce ve skutečnosti nešlo o vydání rozhodnutí v probíhajícím řízení, ale o samotné zahájení řízení. Toho se však nečinností žalobou domáhat nemůže. Krajský soud měl proto žalobu odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť v projednávané věci pojmově o nečinnost správního orgánu zjevně jít nemohlo.

[15] S ohledem na nesprávně zvolený žalobní typ se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda krajský soud nebyl povinen poučit stěžovatelku o nutnosti změnit žalobní typ, tj. konkrétně zvolit namísto nečinností žaloby žalobu proti nezákonnému zásahu podle § 82 s. ř. s. (k otázce volby žalobního typu a přístupu k soudu srov. např. nálezy Ústavního soudu ze 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18, a z 24. 8. 2021, sp. zn. IV. ÚS 3523/20). Při posouzení této otázky soud vyšel z toho, že podle judikatury není z povahy věci nutno žalobce vyzývat k úpravě žaloby, pokud je z okolností jasné, že odmítnutí „nesprávné“ žaloby nemůže způsobit žalobci újmu, např. proto, že pro projednání žaloby jiného typu, který by mohl přicházet v úvahu, nejsou splněny procesní podmínky (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze 17. 9. 2019, čj. 1 As 436/2017 - 43, č. 3931/2019 Sb. NSS, bod 35, a nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3523/20, bod 57).

[16] Soud dospěl k závěru, že krajský soud nebyl povinen stěžovatelku poučit o nutnosti změnit žalobní typ, neboť by se proti tvrzené faktické nečinnosti žalovaného nemohla úspěšně bránit ani zásahovou žalobou, a to ani ve světle závěrů vyslovených v rozsudku rozšířeného senátu čj. 6 As 108/2019 - 39. V tomto rozsudku totiž soud výslovně vyloučil vztažení tam učiněných závěrů na soudní ochranu proti nezahájení přezkumného řízení (srov. bod 86).

[17] Nad rámec výše uvedených úvah lze k vlastnímu obsahu kasační stížnosti uvést, že argumentace stěžovatelky se významně překrývá s argumentací, kterou uplatňovala v kasačních stížnostech ve věci obnovy řízení týkajícího se dodatečného vyměření DPH (srov. bod [2] výše) a ve věci nařízení přezkoumání rozhodnutí o odvolání proti předmětným platebním výměrům na penále (srov. bod [3] výše). Řízení v projednávané věci je projevem snahy domoci se opětovného přezkumu otázek, které již byly správními soudy skutkově i právně postaveny na jisto. Soud proto odkazuje na závěry vyslovené v rozsudcích z 25. 10. 2017, čj. 2 Afs 76/2017 - 45, a z 19. 11. 2020, čj. 7 Afs 74/2020 - 31. Lze dodat, že kasační argumentace stěžovatelky tyto závěry v ničem relevantně nezpochybňuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť žaloba nebyla s ohledem na nedostatek podmínek řízení projednatelná a krajský soud, který takovou žalobu projednal, se dopustil vady řízení, které mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil (výrok I.) a podle § 110 odst. 1 věty za středníkem s. ř. s. žalobu současně odmítl (výrok II.).

[19] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. platí, že rozhodl-li Nejvyšší správní soud současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu také o odmítnutí návrhu, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu. Vzhledem k tomu, že byla žaloba

pokračování

odmítnuta, nemá podle § 60 odst. 3 s. ř. s. žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení (výrok III.). Do těchto nákladů řízení patří jak náklady vzniklé v řízení před krajským soudem, tak i náklady, které vznikly v řízení o kasační stížnosti (srov. rozsudek NSS z 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008 - 98).

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

V Brně 16. prosince 2021

Milan Podhrázký
předseda senátu