



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **BOLECH IMPEX, spol. s r. o.**, se sídlem Opatov č. p. 73, Dušejov, zastoupena JUDr. Zdeňkem Sochorcem, advokátem se sídlem V Teničkách 614, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2009, čj. 29 Ca 10/2007 - 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala návrh na ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 18. 10. 2005, čj. 5005/05/FŘ 120. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil platební výměr Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 14. 3. 2005, čj. 37370/05/314912/8105, kterým byla doměřena daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby z plateb splatných k 31. 1. 2002. Návrh na ověření neplatnosti rozhodnutí byl doručen Finančnímu úřadu v Jihlavě dne 2. 2. 2006 a ten jej postoupil k vyřízení žalovanému. Žalovaný vyřídil návrh žalobkyně

sdělením ze dne 10. 8. 2006, čj. 12401/06/FŘ/120, které bylo doručeno žalobkyni dne 4. 9. 2006. Žalovaný tímto sdělením oznámil žalobkyni, že rozhodnutí obsahuje všechny zákonem stanovené náležitosti, a nesplňuje tak podmínky neplatnosti.

[2] Současně s tím podala žalobkyně též návrh na ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2005, čj. 5455/04/FŘ/120, kterým byl změněn platební výměr Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 20. 5. 2004, čj. 75397/04/314911/6184, jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001. S tímto podnětem se žalovaný vypořádal ve sdělení ze dne 10. 8. 2006, čj. 12402/06/FŘ/120, které bylo doručeno žalobkyni rovněž dne 4. 9. 2006. Žalovaný tímto sdělením oznámil žalobkyni, že i toto rozhodnutí obsahuje všechny zákonem stanovené náležitosti, a nesplňuje tak podmínky neplatnosti.

[3] Žalobkyně podala v obou věcech podnět Ministerstvu financí na ochranu proti nečinnosti žalovaného ve smyslu § 34c zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Podnětem se domáhala toho, aby žalovaný vydal rozhodnutí v řízeních o návrhu na ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí a tím ukončil tato řízení. Ministerstvo financí sdělilo žalobkyni přípisem ze dne 9. 11. 2006, čj. 10/101 237/2006-431, že pokud příslušný správce daně dospěje k závěru, že nejsou splněny podmínky neplatnosti, nevydává o tom rozhodnutí. Dle ministerstva byly návrhy žalobkyně žalovaným řádně vyřízeny sděleními ze dne 10. 8. 2006, jejichž doručením byla řízení ukončena. Žalovaný není v těchto věcech nečinný.

[4] Žalobkyně podala ke krajskému soudu žalobu na ochranu proti nečinnosti žalovaného. Soud však žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že žalovaný nebyl nečinný, neboť zkoumal, zda nejsou splněny podmínky neplatnosti a své závěry sdělil žalobkyni. Žalovaný v souladu se zákonem nevydal v této věci rozhodnutí, neboť daňový řád neumožňuje vydat rozhodnutí v případě, kdy nejsou splněny podmínky neplatnosti.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatelka napadá závěr krajského soudu, že správce daně, pokud neshledá důvody neplatnosti rozhodnutí, nevydává o tom rozhodnutí a tuto skutečnost sdělí daňovému subjektu přípisem. Je toho názoru, že návrhem na ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí bylo zahájeno daňové řízení, které je formalizovaným procesním postupem, jehož smyslem je zajistit ochranu práv daňového subjektu (viz rozsudky NSS sp. zn. 5 Aps 2/2008, sp. zn. 5 Afs 155/2006, sp. zn. 2 Ans 4/2006). Jestliže žalovaný dospěl k závěru, že nejsou splněny podmínky neplatnosti, měl o tom vydat formální rozhodnutí o zastavení řízení dle § 27 daňového řádu, jímž by ukončil zahájené daňové řízení. Proti tomuto rozhodnutí by se pak mohla stěžovatelka bránit soudní cestou. Žalovaný však na místo toho vyřídil návrh stěžovatelky prostým přípisem, který je projevem libovůle žalovaného, a zamezil tak stěžovateli v přístupu k soudu. Tato praxe je v rozporu s principem dobré správy a veřejné správy jako služby, neboť nutí stěžovatelku k podávání žalob a oddaluje konečné vyřízení žádosti. Zároveň dochází ke zkrácení stěžovatelky na právu na vyměření daně ve

správné výši. Postup žalovaného je patrně motivován snahou zabránit znovuotevření řízení, v němž byla stěžovatelce stanovena daň v rozporu s právními předpisy a za významných procesních pochybeních. Stěžovatelce nadto byla tímto postupem způsobena škoda, neboť finanční úřad prodloužil lhůtu k placení daně do vydání rozhodnutí ve věci návrhu na vyslovení neplatnosti rozhodnutí. Rozhodnutí dosud vydáno nebylo, avšak exekuce provedena byla.

[6] Dalším okruhem námitek stěžovatelky je nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Předně mu vytýká, že na s. 4 dole uvádí, že judikatura uvedená stěžovatelkou byla překonána pozdějšími rozhodnutími NSS ze dne 11. 10. 2007. Soud však toto rozhodnutí blíže nespecifikuje, dne 11. 10. 2007 bylo vydáno 7 rozhodnutí. Stěžovatelka neví, o jaké rozhodnutí se jedná, nemůže se k tomuto závěru krajského soudu vyjádřit a považuje jej z tohoto důvodu za nepřezkoumatelný. Krajský soud dále opominul argumentaci stěžovatelky založenou na § 27 daňového řádu. Nevypořádal se ani s judikáty, které stěžovatelka citovala na podporu svých tvrzení, přitom dle judikátu I. ÚS 403/03 se musí obecný soud vypořádat též s názory právní vědy nebo judikatury, jestliže jimi účastník řízení argumentuje. Lze se dovolávat i judikatury vztahující se k jiným právním předpisům, pokud její závěry mají obecnou platnost (viz rozsudek rozšířeného senátu sp. zn. 2 Afs 81/2004). Jestliže krajský soud uvedl, že návrhem na osvědčení neplatnosti nebylo zahájeno řízení, měl uvést, co bylo tímto návrhem zahájeno. Stěžovatelka taktéž upozorňuje na vyjádření žalovaného během soudního jednání, že pokud stěžovatelce nebylo známo, na základě jakých podkladů žalovaný rozhodl, měla se obrátit na soud, kde by se vše v rámci soudního přezkumu dozvěděla. Takovýto postup je však s odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 4 As 20/2007 nepřípustný. Na závěr navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí základních argumentů ve vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 21. 4. 2009 uvádí, že krajský soud respektoval konstantní judikaturu NSS a ÚS, soudem citovaná judikatura (rozsudek NSS sp.zn. 7 Ans 2/2007 a usnesení ÚS sp. zn. IV. ÚS 390/01) na věc plně dopadá. Sdělení, kterými se žalovaný vypořádal s návrhy stěžovatelky na ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí, obsahují vysvětlení, kdy se jedná dle § 32 odst. 7 daňového řádu o neplatné rozhodnutí a které náležitosti musí rozhodnutí obsahovat a také obsahuje. Pokud jde o možnost aplikace § 27 daňového řádu, stěžovatelka v textu žaloby poukazuje na toto ustanovení toliko jako na možnost, jak mohl žalovaný návrh vyřídit. Nelze dospět k závěru, že by se krajský soud s touto námitkou nevypořádal, neboť v odůvodnění uvedl, že zákon neukládá správci daně vydat rozhodnutí o tom, že nejsou splněny podmínky neplatnosti rozhodnutí. Požadavek stěžovatelky na vydání rozhodnutí, z něhož by bylo patrné, na základě jakých podkladů a úvah shledal žalovaný návrh na ověření splnění podmínek neplatnosti bezdůvodným, je absurdní. Byla to totiž právě stěžovatelka, která měla ve svém návrhu uvést, která konkrétní náležitost předmětným rozhodnutím o odvolání chybí. To však neučinila.

[8] Žalovaný taktéž nesouhlasí s hodnocením stěžovatelky, že rozsudek soudu je nepřezkoumatelný. Na straně 4 jsou uvedeny konkrétní důvody, proč nelze aplikovat judikáty, kterými argumentovala stěžovatelka. Žalovaný upozorňuje, že krajský soud v rozsudku neuvádí, že by návrhem na ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí nebylo zahájeno řízení v této věci, proto je bezpředmětná též námitka, že soud měl uvést, co bylo návrhem zahájeno. Nedůvodná je též námitka zkrácení stěžovatelky na jejím právu na vyměření daně ve správné výši, neboť tímto sdělením se nic nemění na daňové povinnosti pravomocně stanovené dodatečnými platebními výměry. Pokud stěžovatelka namítá, že jí byla doměřena daň v nesprávné výši či v důsledku nezákonného postupu, měla napadnout žalobou rozhodnutí o doměření daně, což ovšem neučinila. Stěžovatelka směšuje dva odlišné pojmy, neplatnost a nezákonnost. Žalovaný se zabýval neplatností vydaných rozhodnutí a své závěry sdělil stěžovateli. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, že žalovaný má povinnost vydat rozhodnutí ve věci neplatnosti rozhodnutí žalovaného (IV.A.), a posléze námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu (IV.B.). Ačkoliv stěžovatelka v úvodu kasační stížnosti avizuje, že ji podává i z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., nevznesla žádnou konkrétní námitku, kterou by bylo lze podřadit pod toto ustanovení.

IV. A.

Nečinnost správce daně při posuzování splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí

[11] Stěžovatelka napadá posouzení právní otázky v řízení před krajským soudem [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Domnívá se, že žalovaný je povinen ukončit řízení o návrhu na ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí tak, že vydá v této věci rozhodnutí.

[12] V řízení dle § 79 a násl. s. ř. s. se lze domáhat ochrany proti nečinnosti správního orgánu pouze v případě, jestliže má správní orgán povinnost vydat rozhodnutí nebo osvědčení, které koresponduje subjektivní nárok žalobce na vydání rozhodnutí či osvědčení v dané věci (viz rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2007, čj. 4 Ans 10/2006 - 59, obdobně též rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 9 Ans 1/2008 - 135 ve věci *Občanské sdružení SALAMANDR*, všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz). Rozhodnutí, jehož vydání se žalobce v řízení na ochranu proti nečinnosti domáhá, musí splňovat definiční znaky rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. Rozhodnutí tedy musí zakládat, měnit či rušit práva a povinnosti žalobce, popřípadě závazně určovat, že žalobce určitá práva, resp. povinnosti má nebo nemá (viz rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2004, čj. 1 Ans 1/2003 - 50, a ze dne 2. 7. 2008, čj. 1 Ans 5/2008 - 104 ve věci *Honební*

společenstvo Velký Bor). Nejnovější judikatura rozšířeného senátu NSS tenduje k širšímu výkladu pojmu rozhodnutí, neboť za něj považuje úkon správního orgánu, kterým byl žalobce dotčen ve své právní sféře (srov. usnesení NSS ze dne 21. 10. 2008, čj. 6 As 7/2005 - 97, zejm. bod 41).

[13] Dle § 32 odst. 7 daňového řádu je rozhodnutí neplatné, chybí-li v něm některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. Základní náležitosti rozhodnutí jsou vyjmenovány v § 32 odst. 2 daňového řádu.

[14] Smyslem tohoto ustanovení je „umožnit vydání osvědčení o neplatnosti takových rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených podstatných (základních) náležitostí, takže je nelze za rozhodnutí vůbec považovat. Na takové rozhodnutí se proto právem hledí, jako by bylo neplatné od samého počátku a osvědčení o jeho neplatnosti tedy nemá konstitutivní, nýbrž toliko deklaratorní účinky. Osvědčením neplatnosti rozhodnutí se proto neodstraňují jeho nedostatky, nýbrž se pouze prohlašuje (deklaruje) jeho neplatnost a vytváří se tím podmínky pro vydání rozhodnutí nového“ (nález ÚS ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, č. 300/1998 Sb.).

[15] Ústavní soud ještě v době před zřízením Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 3. 2001, sp. zn. IV. ÚS 65/01 (přístupný na <http://nalus.usoud.cz>) uvedl: „Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. To musí samozřejmě učinit rozhodnutím. Neshledá-li však správní orgán splnění podmínek neplatnosti, zákon mu neukládá vydat o tom rozhodnutí. Správní orgán může podatele vyrozumět toliko přípisem o tom, že neshledal důvod pro ověření neplatnosti. Uvedený názor považuje Ústavní soud za ústavně zcela konformní a takto ve věci stěžovatele správní orgán také postupoval.“ Totožné závěry jsou artikulovány též v usnesení ze dne 29. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 390/01 (Sb. n. u., sv. 23, č. 31, s. 371, na s. 372). Shodně k této otázce přistupuje i judikatura NSS, dle níž nemá daňový subjekt subjektivní veřejnoprávní nárok na vydání rozhodnutí v případě, že nejsou splněny podmínky neplatnosti rozhodnutí. Zákon neukládá správci daně, aby v takovém případě vydal rozhodnutí. Příslušný návrh daňového subjektu, není-li opodstatněný, lze vyřídit prostým přípisem (viz rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2004, čj. 7 Afs 33/2003 - 80, rozsudek ze dne 19. 7. 2007, čj. 7 Ans 2/2007 - 77, rozsudek ze dne 25. 4. 2007, čj. 7 Ans 9/2006 - 72, či rozsudek ze dne 14. 6. 2007, čj. 9 Ans 3/2007 - 182).

[16] Nejvyšší správní soud dovodil v rozsudku ze dne 13. 12. 2006, čj. 1 Afs 92/2006 - 56, že rozhodnutí vydané na základě § 32 odst. 7 daňového řádu, kterým se ověřuje splnění podmínek neplatnosti, je přezkoumatelné soudem. Je tomu tak proto, že v některých případech vede prohlášení rozhodnutí za neplatné k potvrzení neexistence přeplatku na dani, přičemž nemusí být vydáno žádné nové rozhodnutí správce daně. Formálním odklizením neplatného rozhodnutí může být zasaženo do práv daňového subjektu, zejména je-li daňový subjekt toho názoru, že rozhodnutí není neplatné.

[17] Od situace rozvedené v předchozím bodě je ovšem zcela odlišná situace, kdy správce daně dojde k závěru, že rozhodnutí není neplatné. V tomto případě totiž vůbec nedochází

tím k zásahu do právní sféry daňového subjektu. Daňová povinnost totiž byla stanovena konečným způsobem pravomocným platebním výměrem, přičemž právě tento výměr naposledy do právní sféry daňového subjektu zasáhl. Právě proti platebnímu výměru ve spojení s rozhodnutím o odvolání je možné bránit se u správního soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, v jejímž rámci je soud povinen posoudit též platnost rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2005, čj. 1 Afs 16/2004 - 90). Jestliže stěžovatelka zmeškala lhůtu k podání žaloby proti rozhodnutím o odvolání, jde tato skutečnost pouze a jen k její tíži. Stěžovatelka proto nemůže dosáhnout téhož výsledku prostřednictvím jiných procesních institutů (ověření neplatnosti rozhodnutí, přezkum rozhodnutí dle § 55b daňového řádu – tuto stěžovatelčinu věc projednával NSS pod sp. zn. 1 Afs 149/2008). V opačném případě by totiž docházelo k řetězení soudního přezkumu ve stejné věci: naprostá pasivita daňového subjektu ve fázi vydání platebního výměru by byla snadno nahrazena domáháním se vydání rozhodnutí na základě mimořádných opravných prostředků nebo třeba postupem dle § 32 odst. 7 daňového řádu. I kdyby tedy snad bylo bývalo povinností žalovaného vydat rozhodnutí, kterým by zamítl návrh na osvědčení splnění podmínek neplatnosti jako nedůvodný, což tvrdí stěžovatelka, a kterýžto názor NSS nesdílí, nemohla by se stěžovatelka domáhat vydání tohoto rozhodnutí žalobou na ochranu proti nečinnosti. Takovéto rozhodnutí by totiž v každém případě beztak nebylo rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., neboť by nezasahovalo do právní sféry stěžovatelky (viz rozsudky NSS čj. 1 Ans 1/2003 - 50 a 1 Ans 5/2008 - 104, cit. v bodě [12] shora).

[18] Podle § 32 odst. 1 daňového řádu lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Pokud ovšem správce daně dospěje k závěru, že nejsou splněny podmínky prohlášení neplatnosti rozhodnutí, nezasahuje tím do práv ani povinností daňového subjektu ani do jeho právní sféry (viz bod [17] shora), a proto není povinen vydat rozhodnutí.

[19] Stěžovatelka argumentuje též svévolí žalovaného při posuzování splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí, neboť pokud není ve věci vydáváno rozhodnutí, nelze se domct soudní ochrany. V této souvislosti se sluší připomenout, že přípis, kterým je daňovému subjektu sděleno, že nejsou splněny podmínky neplatnosti rozhodnutí, opravdu není přezkoumatelný soudem (viz rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 18/2008 - 85 ve věci *Nieten Internationale Spedition, k.s.*). Daňový subjekt, a tedy i stěžovatelka, ovšem může uplatnit námitku neplatnosti rozhodnutí v odvolacím řízení i v řízení o žalobě proti rozhodnutí před krajským soudem, navíc odvolací orgán i soud se neplatností rozhodnutí zabývají vždy *ex offio* (viz rozsudek NSS čj. 1 Afs 16/2004 - 90, cit. v bodě [17] shora). Nelze proto hovořit o svévolí správce daně, neboť posouzení neplatnosti rozhodnutí je v tomto případě předmětem soudního přezkumu. Zde opět nezbyvá než zopakovat, že stěžovatelka nevyužila včas svého práva podrobit rozhodnutí žalovaného, jejichž neplatnosti se nyní dovolává, soudnímu přezkumu. Ve smyslu všeobecně uznávané právní zásady, podle níž práva svědčí bdělým (*Vigilantibus iura*), proto dříve zcela pasivní stěžovatelka nemůže rozhojňovat prostředky své ochrany v dalších jí vyvolávaných řízeních (srov. bod [17] shora).

[20] Nejvyšší správní soud se nemůže v řízení na ochranu proti nečinnosti zabývat formálními náležitostmi (otázkou neplatnosti) rozhodnutí žalovaného o samotné daňové

povinnosti, neboť předmětem tohoto řízení je toliko posouzení, zda je žalovaný povinen vydat rozhodnutí ve věci. Soud nemůže žalovanému uložit, aby vydal rozhodnutí o bližší specifikovaném obsahu (srov. rozsudek NSS čj. 7 Afs 33/2003 - 80, cit. v bodě [15] shora).

[21] Stěžovatelka dále argumentuje tím, že návrhem na ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí bylo zahájeno daňové řízení a jako každé řízení musí být ukončeno rozhodnutím. Na podporu svého tvrzení odkazuje na judikaturu (rozsudky NSS sp. zn. 5 Aps 2/2008, sp. zn. 5 Afs 155/2006, sp. zn. 2 Ans 4/2006). Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatelky, že jejím návrhem bylo zahájeno daňové řízení o neplatnosti rozhodnutí. V první řadě je třeba zdůraznit, že dodatečné platební výměry včetně rozhodnutí žalovaného o odvolání byly zcela nepochybně vydány v daňových řízeních, která byla pravomocně ukončena rozhodnutími žalovaného. Rozhodnutí je neplatné tehdy, pokud postrádá některou ze zákonem stanovených náležitostí, přičemž se současně musí jednat o základní náležitost rozhodnutí. Nedostatek musí dosahovat jisté intenzity, při níž nelze spravedlivě očekávat od daňového subjektu, že bude rozhodnutí respektovat (viz rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2003, čj. 2 Afs 12/2003 - 216, rozsudek ze dne 15. 12. 2005, čj. 1 Afs 130/2004 - 90). Neplatnost rozhodnutí je pouze deklarována, neboť působí již od počátku vydání rozhodnutí (viz náleží ÚS sp. zn. Pl. ÚS 8/98, cit. v bodě [14] shora). Daňový řád neupravuje řízení o vydání rozhodnutí o neplatnosti rozhodnutí, nýbrž pouze dává v § 32 odst. 7 správci daně pravomoc vydat rozhodnutí, jímž formálně odkládá rozhodnutí neplatné. Současně se tím otevírá správci daně cesta k vydání nového platného rozhodnutí v dané věci. Posuzování neplatnosti rozhodnutí nelze zaměňovat s přezkumem jeho zákonnosti. Správce daně musí vydat rozhodnutí o prohlášení neplatnosti rozhodnutí z moci úřední, jsou-li splněny podmínky neplatnosti, případné návrhy daňových subjektů na vyslovení neplatnosti rozhodnutí nejsou ničím jiným než podněty.

[22] Stěžovatelka uvádí, že žalovaný správně konstatoval, že její návrh splňuje všechny předepsané náležitosti. Tato skutečnost ovšem nic nemění na tom, že se nejedná o návrh, kterým by bylo zahajováno daňové řízení. Každé podání musí splňovat určité minimální formální náležitosti, zejména z něho musí být patrné, kdo jej činí, jaké věci se týká, čeho se domáhá. Dále je vhodné uvést též konkrétní důvody, které má správce daně zohlednit a posoudit. Pouze na takto upřesněné a konkretizované podání může správce daně reagovat zákonem předvídaným postupem.

[23] Stěžovatelka se dovolává usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 7. 2007, čj. 2 Ans 4/2006 - 91, v němž se uvádí, že každý návrh opřený o platný právní předpis, který není podán zjevně mimo pravomoc a působnost správního orgánu, je způsobilý zahájit správní řízení. Je ovšem zapotřebí dodat další část odůvodnění tohoto usnesení, totiž že tento platný právní předpis musí předvídat, že o nároku, který je uplatňován předmětným návrhem, se vede správní řízení. Smyslem citovaného usnesení rozšířeného senátu je vyzvednout skutečnost, že je možné zahájit a vést správní řízení na základě právních předpisů, které lze označit za neaktuální, „historické“, „spící“, avšak které jsou stále platnou a účinnou součástí právního řádu. Tyto závěry nelze vztáhnout na nyní projednávaný případ, neboť daňový řád nestanoví, že o návrhu na ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí se vede daňové řízení. Taktéž rozsudek NSS ze dne 11. 10. 2007, čj. 5 Afs 155/2006 - 90, se týká jiného případu. Zde bylo daňové řízení

zahájeno v důsledku kvalifikovaného podání (daňového přiznání) a přímo směřovalo k vyměření daně. Smyslem tohoto rozsudku, na jehož část stěžovatelka odkazuje, je zdůraznění, že i daňové přiznání, ačkoliv nemá formu žádosti či návrhu na zahájení daňového řízení, je kvalifikovaným podáním, které je s to zahájit dle § 21 odst. 1 daňového řádu daňové řízení. V rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 5 Aps 2/2008 - 170, bylo zahájeno daňové řízení zahájením daňové kontroly, v jejímž průběhu má daňový subjekt četná práva a povinnosti a která zpravidla směřuje k doměření daně. Ani tento případ není porovnatelný s nyní projednávanou věcí.

[24] Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný měl ukončit zahájené řízení rozhodnutím o jeho zastavení na základě § 27 daňového řádu. Nejvyšší správní soud již v bodě [21] shora uvedl, že návrhem stěžovatelky nebylo zahájeno žádné řízení, a proto nelze postupovat dle § 27 daňového řádu a řízení zastavit. Přesto by soud rád poukázal na skutečnost, že § 27 daňového řádu neumožňuje zastavit řízení v případě, že správce daně dospěje k závěru, že návrh je nedůvodný (jak tvrdila stěžovatelka).

IV. B.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[25] Další okruh námitek stěžovatelky se týká nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů [důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Podstata nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů byla vyložena např. v rozsudku NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75 (publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS): „*Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“

[26] Nejvyšší správní soud se shoduje se stěžovatelkou, že citace judikatury a doktríny je právní argumentací účastníka řízení, kterou se musí soud zabývat. Způsob, jakým se s ní soud vypořádá, závisí na relevanci citované judikatury a doktríny (srov. stěžovatelkou citovaný nálezn ÚS ze dne 17. 8. 2005, sp. zn. I. ÚS 403/03, Sb. n. u., sv. 38, č. 160, s. 277, na s. 282; srov. k výkladu tohoto nálezu rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2009, čj. 1 Afs 149/2008 - 83, bod 14). Samozřejmě je možné odkázat též na soudní rozhodnutí, která přímo nedopadají na danou věc, avšak týkají se souvisejících právních institutů či se zabývají obecnými přístupy a východisky k řešení matérie (zpravidla se bude jednat o systémový argument či argument *per analogiam*).

[27] Stěžovatelka argumentovala při jednání v rámci řízení před krajským soudem rozsudky NSS čj. 5 Afs 155/2006 - 90 a sp. zn. 2 Ans 4/2006, kterými hodlala podpořit svůj názor, že ve věci bylo zahájeno daňové řízení, které je třeba ukončit vydáním rozhodnutí. Krajský soud ve svém rozsudku nejprve srozumitelně a dostatečně podrobně vyložil, proč žalovaný nemohl vydat rozhodnutí, jestliže neshledal naplnění podmínek neplatnosti rozhodnutí. Jelikož se jedná o postup, který není explicitně řešen textem daňového řádu,

odkázal krajský soud plně v souladu s nálezem sp. zn. I. ÚS 403/03 (cit. v bodě [26] shora) na ustálenou judikaturu Ústavního soudu a NSS v této otázce (usnesení ÚS sp. zn. IV. ÚS 390/01, rozsudek NSS čj. 7 Ans 2/2007 - 77). Dále se krajský soud vyjádřil též k aplikovatelnosti právních závěrů obsažených v rozsudcích NSS, kterými argumentovala stěžovatelka. Uvedl, že v těchto věcech se nejednalo o osvědčení neplatnosti rozhodnutí, nýbrž v prvním případě o podání daňového přiznání a v druhém případě o restituční spor. Nejvyšší správní soud neshledává v logice odůvodnění rozsudku krajského soudu žádné nedostatky, neboť krajský soud přesně identifikoval soudní rozhodnutí, která řeší totožnou právní otázku, a nezabýval se rozhodnutími označenými stěžovatelkou, která se týkají otázek zcela odlišných. Přitom tyto dvě skupiny soudních rozhodnutí nejsou v přímém rozporu, s kterým by se musel krajský soud vypořádat, neboť řeší jiné situace a právě v kontextu těchto situací je třeba vykládat příslušné právní závěry. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, ke správnosti předestřených úvah krajského soudu viz výše zejména body [21] a [23].

[28] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud neuvedl spisovou značku rozhodnutí NSS ze dne 11. 10. 2007, které mělo překonat judikaturu citovanou stěžovatelkou. V této části je odůvodnění opravdu neurčité, krajský soud má patrně na mysli rozsudek čj. 5 Afs 155/2006 - 90, který byl toho dne vydán a na nějž stěžovatelka poukazovala při jednání před krajským soudem. Jedná se ovšem jen o dílčí nedostatek odůvodnění, který v žádném případě nepůsobí nepřezkoumatelnost rozsudku. Z rozsudku je totiž naprosto jednoznačně patrný právní názor krajského soudu a taktéž důvody pro nepřihlídnutí k judikatuře citované stěžovatelkou (viz bod [27] shora). Poněkud nejasná úvaha soudu o tom, že stěžovatelkou uváděná judikatura NSS byla překonána rozhodnutím ze dne 11. 10. 2007, je činěna nad rámec nezbytného odůvodnění a nemá vliv na zřetelnost základní (nosné) argumentační linie krajského soudu.

[29] Další z námitek týkajících se nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu je, že se soud nevypořádal s případnou aplikací § 27 daňového řádu. Z žaloby na s. 5 dole a s. 6 shora vyplývá, že stěžovatelka argumentovala tím, že je třeba rozhodnutím ukončit zahájené řízení o ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí. Stěžovatelka dále uvádí, že jí je známo, že správce daně má možnost např. zastavit řízení, jsou-li splněny podmínky § 27 daňového řádu. Tuto část žaloby nelze interpretovat jako žalobní bod, dle něhož měl žalovaný řízení zastavit na základě § 27 daňového řádu, nýbrž jako námitku, že zahájené řízení je třeba ukončit vydáním rozhodnutí. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku jasně uvedl, že pokud správce daně dospěje k závěru, že nejsou splněny podmínky neplatnosti, nevydává se žádné rozhodnutí, ale tato skutečnost se sdělí daňovému subjektu prostým přepisem. Tento právní názor soudu reaguje na meritum žalobního bodu (ukončení řízení vydáním rozhodnutí). Jestliže krajský soud uvádí, že se v daném případě nevydává žádné rozhodnutí, je tím automaticky vyloučena i aplikace § 27 daňového řádu. K věcnému posouzení případné aplikace § 27 daňového řádu viz bod [24] shora.

[30] Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu, že pokud uvedl, že doručením návrhu na ověření splnění podmínek neplatnosti nebylo zahájeno řízení, měl dodat, co zahájeno bylo. Nejvyšší správní soud k této námitce sděluje, že výše parafrázované údajné tvrzení krajského soudu není vůbec součástí odůvodnění jeho rozsudku. Tato skutečnost činí

výtku stěžovatelky bezpředmětnou. Stejně tak je bezpředmětná námitka, dle níž se měl žalovaný během soudního jednání vyjádřit tak, že pokud stěžovatelce nebylo známo, na základě jakých podkladů žalovaný rozhodl, měla se obrátit na soud, kde by se vše v rámci soudního přezkumu dozvěděla. Tato námitka nemá žádné opodstatnění v řízení o ochraně proti nečinnosti správního orgánu, jehož předmětem není přezkum zákonnosti správního rozhodnutí.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[31] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 16. července 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu