

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **ZETEN spol. s r.o.**, se sídlem Husova 276, Blovice, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, zastoupenému JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem Nám. 14. října 3, Praha 5, o nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2009, č. j. 9 Ca 140/2006 - 221,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2009, č. j. 9 Ca 140/2006 - 221, **se zrušuje**.

II. Žaloba ZETEN spol. s r.o. ze dne 17. 7. 2003, ve znění jejího doplnění ze dne 3. 4. 2007, **se odmítá**.

III. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o žalobě.

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba ze dne 17. 7. 2003, ve znění jejího doplnění ze dne 3. 4. 2007, na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle ustanovení § 79 a následujících

zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti a jejím doplnění vymezuje jako předmět sporu otázku, zda rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „žalovaný“) ze dne 15. 12. 1997, o nepovolení přezkumu rozhodnutí dle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je či není podle ustanovení § 32 odst. 7 téhož zákona neplatné a zda žalovaný svou nečinností spočívající v nevydání rozhodnutí neporušuje zákon. Bez bližšího upřesnění uvádí, že ve své žalobě obsáhle předestřel námitky, dle kterých je rozhodnutí neplatné; městský soud se k nim však nijak konkrétně nevyjádřil. Podle stěžovatele je v pravomoci správního soudu v rámci řízení o ochraně proti nečinnosti zkoumat i neplatnost správním orgánem vydaného rozhodnutí. K tomu stěžovatel odkazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 10. 2004, vydané ve věci sp. zn. III. ÚS 178/04 a dále na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Ans 6/2005 - 53 a ze dne 14. 6. 2007, č. j. 9 Ans 3/2007 - 182. Stěžovatel nezpochybňuje, že rozhodnutí o nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí vydané podle § 55b zákona o správě daní a poplatků nepodléhá přezkoumání soudem ve správním soudnictví, dle jeho tvrzení by ovšem neměly být z hlediska § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků činěny rozdíly mezi rozhodnutím o stanovení daně a o nepovolení přezkumu rozhodnutí.

Stěžovatel dále formálně brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 1997 a poukazuje na jeho formální i obsahové nedostatky. Dle jeho názoru není pravdou, že na jeho žádost k ověření neplatnosti rozhodnutí žalovaného bylo reagováno vyjádřením se Krajskému soudu v Plzni ve věci vedené pod sp. zn. 30 Ca 127/97. Krajský soud v Plzni se problematikou ověření neplatnosti rozhodnutí vůbec nezabýval a k podané ústavní stížnosti tak v téže věci neučinil ani Ústavní soud v usnesení ze dne 5. 8. 2002, sp. zn. IV. ÚS 732/2000. Tvrzení žalovaného uvedené v přípisu ze dne 14. 5. 2003, že podle ustanovení § 56 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nelze řízení o mimořádném opravném prostředku zahájit vůči rozhodnutí, vůči němuž probíhá přezkumné řízení u soudu, je sice správné, avšak na tento případ nedopadá, neboť přezkumné řízení u Krajského soudu v Plzni neprobíhalo ve věci rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 1997. Daňové řízení zahájené žádostí stěžovatele o ověření neplatnosti rozhodnutí žalovaného vůbec nebylo řízením o mimořádném opravném prostředku.

Závěrem stěžovatel poukazuje také na neplatnost rozhodnutí Finančního úřadu v Blovicích ze dne 2. 8. 1996, což má za následek i neplatnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 12. 2. 1997 a rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 1997, neboť jim chybí právní podklad.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti pokládá napadený rozsudek městského soudu za zcela správný. Stěžovatel dle názoru žalovaného v

kasační stížnosti pouze opakuje námitky, se kterými se soud dostatečně vypořádal a podrobně odůvodnil, proč neshledává rozhodnutí ze dne 15. 12. 1997 neplatným. Toto rozhodnutí bylo podle názoru žalovaného vydáno v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o správě daní a poplatků. Proto žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a stěžovateli uložil povinnost uhradit žalovanému náklady řízení k rukám právního zástupce žalovaného.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Finanční ředitelství v Plzni zamítlo svými rozhodnutími ze dne 12. 2. 1997, 18. 2. 1997 a 21. 2. 1997 odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blovicích ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců července a srpna roku 1994, zaregistrování stěžovatele ke spotřební dani z úřední povinnosti a vyměření spotřební daně za zdaňovací období měsíců července až září 1994.

Stěžovatel podal k finančnímu ředitelství žádost ze dne 5. 3. 1997 (nesprávně datovanou dne 5. 4. 1997) o přezkoumání rozhodnutí o odvolání podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 15. 12. 1997 přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství nepovolil s odůvodněním, že napadená rozhodnutí nejsou v rozporu s právními předpisy, nezakládají se na podstatných vadách řízení a okolnosti nenasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.

Následnou žádostí ze dne 23. 7. 1999 se stěžovatel domáhal ověření podmínek neplatnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 1997 podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Na to žalovaný reagoval sdělením, že toto podání nebylo shledáno jako oprávněné, neboť na podnět ze dne 23. 7. 1999 k ověření neplatnosti rozhodnutí ze dne 15. 12. 1997 bylo reagováno vyjádřením se Krajskému soudu v Plzni, který vedl na základě žalob stěžovatele přezkumné řízení o konkrétních daňových rozhodnutích. Protože ve věci probíhalo soudní řízení, nebylo již možné v souladu s ustanovením § 56a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vést další daňové řízení. Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 6. 6. 2000, sp. zn. 30 Ca 127/97, došlo ke zrušení rozhodnutí správce daně ve věci spotřební daně a v důsledku toho předmětné procesní rozhodnutí žalovaného fakticky obsahuje již jen rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty.

Stěžovatel následně podal k městskému soudu žalobu, kterou v průběhu řízení upřesnil jako žalobu na ochranu proti nečinnosti žalovaného, neboť nerozhodl o jeho žádosti ze dne 5. 3. 1997, resp. žalovaný sice o jeho žádosti dne 15. 12. 1997 rozhodl, avšak toto rozhodnutí je neplatné. Neplatnost uvedeného rozhodnutí žalovaný neověřil, ačkoli k tomu byl vyzván na základě žádosti ze dne

23. 7. 1999, doplněné dne 31. 1. 2003. Městský soud přezkoumal žalobu stěžovatele meritorně a neshledal ji důvodnou, neboť žalovaný rozhodl o žádosti stěžovatele ze dne 5. 3. 1997 rozhodnutím podle § 55b zákona o správě daní a poplatků vydaným dne 15. 12. 1997. Vedle toho městský soud zdůraznil, že v době podání žádosti o přezkoumání rozhodnutí ze strany stěžovatele již v téže věci probíhalo přezkumné řízení u Krajského soudu v Plzni. Řízení o mimořádném opravném prostředku proto ve smyslu § 56a odst. 2, věty druhé, zákona o správě daní a poplatků vůbec nemělo být zahájeno a rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem. Podle stanoviska městského soudu nicméně žalovaný nebyl za dané situace povinen vydat rozhodnutí, a tedy nebyla splněna základní podmínka pro ochranu proti nečinnosti správního orgánu. Ke kasační stížnosti stěžovatele byl tento rozsudek městského soudu zrušen Nejvyšším správním soudem, který dovodil, že závěr městského soudu nebyl obsahem žádné žalobní námitky, nekorespondovalo mu ani tvrzení žalovaného a městský soud k němu dospěl na základě vlastní úvahy po provedené analýze skutkových i právních okolností relevantních v dané věci. Městský soud se přitom dopustil pochybení, neboť nesprávně posoudil okamžik zahájení řízení o mimořádném opravném prostředku dle § 55b zákona o správě daní a poplatků.

V následujícím řízení městský soud ve věci rozhodl rozsudkem, který je předmětem přezkumu v projednávané věci. V odůvodnění tohoto rozhodnutí nejprve konstatoval, že podstatou věci je posouzení, zda žalovaný je nečinný, neboť dosud nerozhodl platným rozhodnutím o žádosti žalobce ze dne 5. 3. 1997. V této souvislosti obsáhle poukázal na ustálenou judikaturu správních soudů a Ústavního soudu, dle které je řízení podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků nápravným prostředkem dozorčího práva, nikoli skutečným opravným prostředkem. Rozhodnutí vydané v tomto řízení je rozhodnutím o právech a povinnostech jen tehdy, jestliže v prvé fázi přezkoumání bylo rozhodnutí k přezkumu vůbec otevřeno. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 1997 podle městského soudu nezasahuje a ani nemůže zasáhnout do subjektivních hmotných práv a povinností daňového subjektu, a je proto vyloučeno ze soudního přezkoumání. Není ani rozhodnutím ve smyslu § 32 zákona o správě daní a poplatků s formálními nároky v tomto ustanovení na rozhodnutí kladenými. Žádost stěžovatele o přezkum již pravomocných rozhodnutí daňových orgánů mohla být odložena pouhým sdělením o zamítnutí jeho žádosti pro nedůvodnost.

Vzhledem k tomu, že se jednalo o třetí rozhodnutí v projednávané věci, městský soud nad rámec výše uvedeného rovněž podrobně odůvodnil, že rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 1997 splňuje i nároky kladené zákonem na rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. a), b), c), d), e), f), g), odst. 3, odst. 7 a odst. 11 zákona o správě daní a poplatků. Ani nezaplacení celého správního poplatku městský soud nevyhodnotil jako důvod neplatnosti dotčeného rozhodnutí. Závěrem uvedl, že stěžovatel nebyl rozhodnutím žalovaného nijak zkrácen na svých právech, neboť rozhodnutí, jejichž přezkumu se u žalovaného domáhal, byla pravomocně přezkoumána v řízení o žalobě u Krajského soudu v Plzni pod

sp. zn. 30 Ca 131/1997. Na základě shora uvedeného tak městský soud uzavřel, že žalovaný nebyl v projednávané věci nečinný, k žádosti stěžovatele dle § 55b zákona o správě daní a poplatků sdělil, že důvody pro přezkum neshledal, a stručně uvedl podstatné skutečnosti, na základě kterých k takovému stanovisku dospěl. Městský soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel opírá kasační stížnost o důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. poukazuje na nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [písm. a)], vadu řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit [písm. b)], a jinou vadu řízení před soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [písm. d)]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že není důvodná.

Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že stěžovatel v žádné ze svých stížních námitek nebrojí proti stěžejnímu důvodu rozhodnutí městského soudu. Ten svůj rozsudek vydaný v této věci opírá o právní názor, že žalovaný nebyl v projednávané věci nečinný, neboť na základě žádosti stěžovatele o přezkum rozhodnutí dle § 55b zákona o správě daní a poplatků vydal dne 15. 12. 1997 rozhodnutí, jímž přezkum nepovolil. Toto rozhodnutí žalovaný odůvodnil tak, že důvody pro přezkum neshledal a uvedl stručně podstatné skutečnosti, pro které k takovému stanovisku dospěl. Městský soud pak již jen jako *obiter dictum* dále konstatoval, že předmětné rozhodnutí žalovaného (ač rozhodnutím vyloučeným ze soudního přezkoumání) splňuje nároky kladené zákonem na rozhodnutí ve smyslu § 32 zákona o správě daní a poplatků a podrobně svůj rozsudek i v této části odůvodnil. Oproti tomu stěžovatel – jak je již v úvodu tohoto rozhodnutí uvedeno – vznáší námitky vůči závěrům městského soudu, že žalovaný nebyl povinen vydat rozhodnutí ve smyslu § 79 odst. 1 s. ř. s. (T*en, kdo bezvýsledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. To neplatí, spojuje-li zvláštní zákon s nečinností správního orgánu fikci, že bylo vydáno rozhodnutí o určitém obsahu nebo jiný právní důsledek).* Dále stěžovatel nesouhlasí s tvrzením, že u rozhodnutí vydaného v rozporu se zákonem je nadbytečné ověřovat splnění podmínek neplatnosti podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatelem výše citované závěry městského soudu jsou však obsaženy v jeho předchozím rozsudku v této věci vydaným již dne 20. 2. 2008, který Nejvyšší

správní soud zrušil svým rozhodnutím ze dne 29. 1. 2009. Ostatně téměř celá kasační stížnost stěžovatele je zcela shodného obsahu jako ta předcházející, stěžovatel nijak nereflektoval rozdílné důvody obou rozhodnutí městského soudu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za nutné poukázat na svůj rozsudek ze dne 16. 4. 2007, č. j. 8 Afs 161/2005 - 87, dostupný na www.nssoud.cz, dle kterého „*Nejvyšší správní soud zamítne kasační stížnost, která se míjí s důvody, pro něž krajský soud napadené rozhodnutí zrušil*“. Uvedený právní názor vychází z předpokladu, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti konkrétnímu pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Již ze samotné dikce zmíněného zákonného ustanovení je zřejmé, že kasační stížností je třeba brojit vůči důvodům napadeného rozhodnutí krajského (zde městského) soudu, nikoli vůči důvodům jiného soudního, příp. předcházejícího správního rozhodnutí.

Rozhodnými pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti a přezkum zákonnosti kasační stížností napadeného rozsudku městského soudu jsou však především ty závěry, k nimž dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 21. 9. 2010, č. j. 7 Ans 5/2008 - 164. Sedmý senát zdejšího soudu postoupil věc rozšířenému senátu poté, co při předběžné poradě dospěl k závěru, že postup tohoto soudu při posuzování neplatnosti rozhodnutí finančních orgánů v řízení o žalobě proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s. není jednotný. Devátý senát projednávanou věc po zjištění, že rozhodná právní otázka byla předložena rozšířenému senátu, usnesením ze dne 17. 6. 2010 přerušil a o pokračování v řízení rozhodl po vydání rozhodnutí rozšířeného senátu, kterým je vázán.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se ve svém usnesení nejprve zabýval svou pravomocí ve věci rozhodnout. Mimo jiné citoval z usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 10. 2004, vydané ve věci sp. zn. III. ÚS 178/04, na které se v kasační stížnosti odvolává i stěžovatel: „*Pokud tedy podle názoru stěžovatelky měl příslušný finanční úřad svým rozhodnutím osvědčit neplatnost předmětného rozhodnutí, neboť toto postrádá některou z podstatných náležitostí a správní orgán (finanční úřad) uvedené neshledal a nemá povinnost o tom vydat rozhodnutí, je v pravomoci správního soudu přezkoumat, zda byly splněny podmínky pro osvědčení neplatnosti rozhodnutí (tedy zda skutečně nepostrádá některou z podstatných náležitostí) a zda správní orgán (Finanční úřad v Hustopečích) svou nečinností (nevydáním rozhodnutí) neporušuje zákon (§ 32 odst. 7 ZSDP). Stěžovatelka tedy měla k dispozici procesní prostředek k ochraně svých práv; mohla se správní žalobou domáhat, aby příslušný krajský soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení (§ 79 odst. 1 s. ř. s.).*“ Rozšířený senát odlišil procesní situaci oproti věci rozhodnuté Ústavním soudem, totiž že žádost o vyslovení neplatnosti rozhodnutí finančního úřadu byla podána až poté, co stěžovatel využil práva podat odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu a využil rovněž práva podat žalobu u krajského soudu a ústavní stížnost Ústavnímu soudu.

Rozšířený senát dále zmínil usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2010, sp. zn. I. ÚS 2543/09, jímž byl aprobován postup Nejvyššího správního soudu (ve věci sp. zn. 1 Ans 3/2009) spočívající v posouzení, že proti platebnímu výměru ve spojení s rozhodnutím o odvolání je možné se bránit u správního soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, v jejímž rámci je soud povinen posoudit též platnost rozhodnutí. Je-li zmeškána lhůta k podání správní žaloby, nelze dosáhnout téhož výsledku prostřednictvím jiných procesních institutů (ověření neplatnosti rozhodnutí, přezkum rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků). Rozšířený senát tak v této části uzavřel, že k řešení jemu předložené sporné otázky neexistuje jednoznačný ústavněkonformní výklad Ústavního soudu, který by byl povinen respektovat.

Ve vztahu k institutu ověření neplatnosti rozhodnutí správcem daně rozšířený senát dovodil, že „*ověření neplatnosti podle § 32 odst. 7 daňového řádu* [zákona o správě daní a poplatků] *vykazuje (obdobně jako přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b) znaky dozorčího oprávnění, neboť slouží k ochraně objektivního práva a vykonává se z moci úřední. Daňový subjekt nemá proto na výkon dozorčího práva nárok a nemá právo na to, aby správce daně neplatnost rozhodnutí ověřil. Neužije-li správce daně své dozorčí oprávnění, tj. neověří-li neplatnost rozhodnutí, nijak tím nezasáhne do subjektivního práva žadatele, protože subjektivní právo na výkon dozorčího oprávnění neexistuje. Je pak zcela lhostejné, zda správce daně vyřídí žádost (podnět) sdělením tomu, kdo ji podal, nebo zda vydá rozhodnutí o zamítnutí žádosti (zákon ani judikatura formu rozhodnutí v tomto případě výslovně nevyžaduje). Takové rozhodnutí by nevykazovalo znaky rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., neboť by jím nebyla založena, změněna, zrušena či deklarována subjektivní práva a nebylo by lze je napadnout žalobou ve správním soudnictví.*“

Ohledně nečinnosti správce daně při posuzování podmínek neplatnosti rozhodnutí rozšířený senát v další části svého rozhodnutí vyšel z předchozí judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které „[v] *řízení podle § 79 a násl. s. ř. s. se lze domáhat ochrany proti nečinnosti správního orgánu pouze v případě, že má správní orgán povinnost vydat rozhodnutí nebo osvědčení, jimž koresponduje subjektivní nárok stěžovatele na vydání rozhodnutí či osvědčení v dané věci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 4 Ans 10/2006 - 59, obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 9 Ans 1/2008 - 135). Rozhodnutí, jehož vydání se žalobce v řízení na ochranu proti nečinnosti domáhá, musí splňovat definiční znaky rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Rozhodnutí tedy musí zakládat, měnit či rušit práva a povinnosti žalobce, popř. závazně určovat, že žalobce určitá práva nebo povinnosti má či nemá (viz rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2004, č. j. 1 Ans 1/2003 - 50).* [...] Ze závěrů citovaných rozhodnutí pak rozšířený senát dovodil, že „[z]*a situace, kdy na postup podle § 32 odst. 7 daňového řádu není právní nárok a stěžovateli nesvědčí subjektivní nárok na vydání rozhodnutí o ověření neplatnosti, není dána povinnost finančního úřadu o ověření neplatnosti*

rozhodnout. Je-li předmětem řízení o ochraně proti nečinnosti podle § 79 a násl. s. ř. s. posouzení, zda je žalovaný povinen vydat ve věci rozhodnutí či osvědčení, pak z toho plyne, že soudy ve správním soudnictví nejsou oprávněny uložit finančnímu úřadu povinnost vydat rozhodnutí o ověření neplatnosti. Nemohou se tedy ani zabývat formálními náležitostmi (otázkou neplatnosti) rozhodnutí finančního úřadu o samotné daňové povinnosti.

Pokud finanční úřad podmínky pro ověření neplatnosti neshledá a tuto skutečnost sdělí žadateli, nedochází tím k zásahu do jeho právní sféry. I kdyby teoreticky bylo povinností finančního úřadu vydat rozhodnutí, kterým by zamítl návrh na ověření neplatnosti jako nedůvodný (tento názor však judikatura Ústavního soudu ani správních soudů nesdílí), nebylo by takové rozhodnutí rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., neboť by nezasáhlo do subjektivních veřejných práv a povinností žadatele. Daňová povinnost totiž byla stanovena konečným způsobem platebním výměrem, případně dodatečným platebním výměrem, přičemž právě tento výměr naposledy do právního postavení daňového subjektu zasáhl. Soudy tedy nejsou oprávněny uložit správnímu orgánu ani povinnost vydat případné zamítavé rozhodnutí.

Lze tedy shrnout, že v řízení na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s. nejsou soudy oprávněny uložit správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí o ověření neplatnosti, neboť na vydání takového rozhodnutí nemá žadatel právní nárok. Přípis, jímž správce daně sděluje daňovému subjektu, že neshledal podmínky pro ověření neplatnosti, není rozhodnutím podle § 65 s. ř. s.“

V projednávané věci tedy bylo pojmově vyloučeno, aby se stěžovatel domohl v řízení o ochraně proti nečinnosti u městského soudu uložení povinnosti žalovanému vydat na základě podnětu stěžovatele ze dne 23. 7. 1999 rozhodnutí o ověření neplatnosti žalovaného ze dne 15. 12. 1997, kterým nebyl povolen přezkum pěti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 12. 2. 1997, 18. 2. 1997 a 21. 2. 1997.

Z procesního hlediska se devátý senát při rozhodování v této věci nachází v obdobné situaci jako rozšířený senát v jím projednávané kauze. Stěžovatel v předchozích řízeních využil svého práva a na základě jeho podání byla rozhodnutí o dani vydaná finančním úřadem přezkoumána finančním ředitelstvím v odvolacím řízení, krajským soudem v řízení o žalobě (zde bylo stěžovateli částečně vyhověno a byla zrušena rozhodnutí týkající se spotřebních daní) i Ústavním soudem v řízení o ústavní stížnosti. Rozhodnutí, ohledně něhož je namítána neplatnost podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, správním soudem přezkoumáno nebylo, neboť rozhodnutí podle § 55b téhož zákona, kterým není přezkum mimo odvolací řízení povolen, soudnímu přezkumu podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nepodléhá (k tomu blíže viz dále). Stěžovatel však není nijak zkrácen na svých právech, pokud je procesní situace v projednávané věci zhodnocena obdobně jako v případě rozšířeného senátu, a to z důvodu, že původní

rozhodnutí, která založila sporná práva a povinnosti, přezkumu podléhala (a jak vyplývá z výše uvedeného, řádně přezkoumána také byla). Stěžovateli se tedy v konečném důsledku dostalo ještě další právní ochrany prostřednictvím využití mimořádného opravného prostředku podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků a k jeho žádosti žalovaný zkoumal, zda jsou dány důvody k povolení přezkoumání rozhodnutí postupem podle uvedeného ustanovení. K tomu lze opět citovat z usnesení rozšířeného senátu vydaného dne 21. 9. 2010 ve věci vedené pod sp. zn. 7 Ans 5/2008: „*Při postupu, o jehož správnosti je stěžovatel přesvědčen, by docházelo k řetězení soudního přezkumu ve stejné věci. Pasivita daňového subjektu ve fázi vydání platebního výměru by byla snadno nahrazena domáháním se vydání rozhodnutí na základě přezkoumání daňových rozhodnutí podle § 55b daňového řádu nebo postupem podle § 32 odst. 7 daňového řádu. Ve smyslu všeobecně uznávané právní zásady, podle níž práva svědčí bdělým (vigilantibus iura), proto dříve zcela pasivní daňové subjekty nemohou účinně rozšiřovat prostředky své ochrany v dalších jimi vyvolávaných řízeních (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Ans 3/2009 - 84).*“

Další stížní námitky stěžovatele směřují proti formálním náležitostem rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 1997. S ohledem na skutečnost, že toto rozhodnutí vydané podle § 55b zákona o správě daní a poplatků nepodléhá soudnímu přezkumu, nelze se samostatně zabývat ani jeho formálními náležitostmi. K tomu lze navíc odkázat na výše citovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, v němž je výslovně konstatováno, že soudy ve správním soudnictví se nemohou v daném typu řízení (posouzení povinnosti správního orgánu vydat rozhodnutí v řízení o ochraně proti nečinností) zabývat ani formálními náležitostmi původního rozhodnutí zakládajícího práva a povinnosti.

K podrobnému rozboru judikatury k § 55b zákona o správě daní a poplatků, provedenému městským soudem v jeho rozsudku, Nejvyšší správní soud *obiter dictum* připojuje, že je třeba rozlišovat rozhodnutí vydaná na základě uvedeného ustanovení nejen podle fází na řízení o povolení přezkumu a na řízení po tomto povolení, ale v rámci první fáze též podle výroku na rozhodnutí o povolení přezkumu a rozhodnutí, jímž se přezkum nepovoluje. Blíže k této problematice Nejvyšší správní soud odkazuje na městským soudem zmiňovaný rozsudek ze dne 13. 12. 2007, č. j. 9 Afs 76/2007 - 84, který systematicky rozlišuje jednotlivá rozhodnutí vydávaná v řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. označuje rozhodnutí o povolení přezkumu, nikoli rozhodnutí, jímž se přezkum nepovoluje. Jednoznačně to vyplývá ze samotného výroku zmíněného rozsudku, kterým byla zamítnuta kasační stížnost proti usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby proti rozhodnutí o nepovolení přezkumu podle § 55b uvedeného zákona. Vedle společně vydaného rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 75/2007 a dále např. rozsudků v řízeních vedených pod sp. zn. 1 Afs 56/2004, 6 A 153/2002 a 5 A 143/2002, reprezentuje uvedený

(citovaný) rozsudek názor, jenž je Nejvyšším správním soudem jednotně a dlouhodobě zastáván.

Vzhledem k tomu, že městský soud v rozporu s výše uvedenými závěry žalobu stěžovatele namísto rozhodnutí o odmítnutí, meritorně přezkoumal, Nejvyšší správní soud rozsudek ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil pro vadu, která měla vliv na jeho zákonnost. Zároveň v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 46 odst. 2 s. ř. s., žalobu stěžovatele odmítl, neboť v řízení o ochraně proti nečinnosti se nelze meritorně zabývat povinností vydat rozhodnutí o ověření neplatnosti předchozího rozhodnutí. Nejvyšší správní soud dále rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě, a to z důvodu, že žaloba byla zdejším soudem odmítnuta (§ 60 odst. 3 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 7 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť zrušení napadeného rozhodnutí přecházející odmítnutí žaloby (a nikoliv vrácení věci k dalšímu řízení) nelze považovat za úspěch žádného z účastníků ve smyslu § 60 odst. 1 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 21. října 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu