



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **L. P.**, zast. advokátkou Mgr. Markétou Fichtnerovou, se sídlem Most, SNP 1872, proti žalovanému: **Finanční úřad v Podbořanech**, Masarykovo nám. 733, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. prosince 2003, č. j. 15 Ca 233/2003 - 38,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem shora označeného, kterým byla odmítnuta žaloba stěžovatele na zdržení se nezákonných zásahů žalovaným do procesních práv stěžovatele spočívajících v zasílání výzev neobsahujících konkrétní vytknuté pochybnosti, ke kterým se má stěžovatel vyjadřovat nebo je odstraňovat, a výzev, ve kterých požaduje dokládání všech skutečností a dokladů nad rámec konkrétního úkonu, ke kterému se výzva vztahuje, dále na zdržení se nezákonných zásahů do procesních práv žalobce spočívající v zasílání vyrozumění o konání úkonů, kdy lhůty k přípravě jsou kratší osmi dnů.

Usnesení krajského soudu napadá stěžovatel z důvodů uvedených v § 103 odst. 1, písm. d) a e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), neboť má za to, že toto rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů o tom, jak soud dospěl k závěru,

že výzvy zasílané správcem daně nejsou nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s. Rovněž má stěžovatel zato, že rozhodnutí o odmítnutí žaloby je nezákonné a že výzvy, které mu zaslal správce daně nebyly v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Stěžovatel poukazuje na to, že se brání svévoli ze strany žalovaného v rámci daňové kontroly, spočívající v tom, že stěžovateli správce daně ukládá nezákonné pokyny a hrozí jejich opakování. V žalobě se stěžovatel domáhal přezkoumání postupu správního orgánu v rámci prováděných daňových kontrol. Výzvy, které byly stěžovateli zaslány, jsou dle jeho názoru právě zásahem orgánu veřejné moci, který má na mysli Ústavní soud ČR ve svém rozhodnutí III. ÚS 63/95 ze dne 30. 11. 1995, tedy útokem orgánu veřejné moci proti stěžovatelově základnímu ústavně zaručenému právu na spravedlivý proces, když tyto výzvy nejsou výrazem řádné rozhodovací pravomoci žalovaného. Navíc stěžovatel tvrdí, že je nemožné domáhat se přezkumu těchto výzev v jakémkoliv jiném řízení. Touto námitkou se však krajský soud vůbec nezabýval. V kasační stížnosti uvádí výčet procesních úkonů správce daně, které jsou stěžovatelem označeny jako nekonkrétní, nezákonné a zasahující do jeho práv. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Doplněním kasační stížnosti ze dne 9. 2. 2004 stěžovatel vyslovuje konstrukci, že pokud krajský soud ve svém usnesení vyslovil právní závěr, že daňová kontrola je úkon, který je upraven zákonem o správě daní a poplatků, v jejímž rámci je možné daňový subjekt vyzývat k odstranění nejasností či předkládání dokladů, tudíž se jedná o úkony konané na základě zákona, je nutno namítat, že správní orgán musí právě tyto úkony provádět v souladu se zákonem. Pokud byly provedeny úkony správcem daně, konkrétně v případě opakovaných nezákonných výzev v průběhu daňové kontroly v rozporu se zákonem, došlo k nezákonným zásahům, přičemž je zřejmé, že zde hrozí následky těchto zásahů (viz možnost stanovení daně za užití pomůcek), včetně jejich opakování. Krajský soud se nevyjádřil k procesní správnosti a oprávněnosti výzev, proto stěžovatel požaduje odstranění neplatných právních aktů (paaktů).

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje s názorem soudu, že výzvy zasílané stěžovateli účastníkem řízení nelze chápat jako nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Žalovaný jako územní finanční orgán provádí v souladu se zákonem č. 337/1992Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „ZSDP“ nebo „daňový řád“) správu daní, kterou se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně je oprávněn a povinen účastník řízení zjišťovat nebo prověřovat také daňovou kontrolou. V rámci kontroly prováděné u stěžovatele žalovaný postupoval v souladu s § 16 ZSDP. Vzhledem k tomu, že vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání stěžovatele a dokladů předložených stěžovatelem a o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělil žalovaný tyto pochybnosti stěžovateli a vyzval jej, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a prokázal pravdivost údajů. Žalovaný je oprávněn a povinen v souladu s § 46 odst. 7 ZSDP dodatečně vyměřit daň, pokud zjistí po vyměření daně, že daňová povinnost je vyšší. Podle § 43 ZSDP byl žalovaný oprávněn postupovat také v případech, kdy vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání stěžovatele a dokladů předložených stěžovatelem a o pravdivosti údajů v nich uvedených při vyměrování daně z přidané hodnoty. Podle výsledků vyměřovacích řízení stanovil nebo stanoví žalovaný základ daně a její výši za jednotlivá zdaňovací období. Veškeré stěžovatelem napadené výzvy byly vydány v rámci daňové kontroly nebo ve vyměřovacích řízeních týkajících se daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období, žalovaný tedy byl oprávněn uvedené výzvy vydat a zaslat stěžovateli. Pokud by některé výzvy nebyly v souladu se ZSDP a mělo by to za následek vadu řízení před

účastníkem řízení, je stěžovatel oprávněn se bránit odvoláním proti rozhodnutí o vyměření nebo dodatečnému stanovení daně. Ze strany žalovaného se tedy nemůže jednat o nezákonný zásah, ale o činnost zcela v souladu se ZSDP a zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Ohledně důvodů, které již byly uvedeny v žalobě a týkají se jednotlivých výzev, žalovaný odkazuje na své vyjádření ze dne 19. 11. 2003. Výzvy doručené stěžovateli po podání žaloby nebyly uplatněny v řízení před soudem, soud se jimi nezabýval, proto nemohou být posuzovány v rámci opravného prostředku proti rozhodnutí soudu. Žalovaný na základě výše uvedených skutečností navrhuje, aby Nejvyšší správní soud v Brně kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu zjištěného ke dni rozhodnutí krajského soudu (§ 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Důvod podřazený pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. spočívá v nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

Krajskému soudu v Ústí nad Labem byla dne 13. 10. 2003 doručena žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s., která byla doplněna dne 9. 12. 2003. V žalobě stěžovatel uvedl, že v daňovém řízení, zahájeném dle jeho názoru výzvou žalovaného ze dne 14. 1. 2003, č. j. 541/03/202930/5909, dochází k opakovaným porušením jeho procesních práv daňového subjektu. Dále stěžovatel vyjmenoval další nezákonné zásahy, spočívající ve výzvách žalovaného a vyrozumívání o konání úkonů daňového řízení, celkem 23 úkonů žalovaného, jež stěžovatel označil jako soustavné o opakované porušování ustanovení zákona, a navrhoval, aby soud ve svém rozhodnutí vyslovil, že žalovaný je povinen zdržet se nezákonných zásahů do procesních práv. Doplněním žaloby stěžovatel označil další 3 výzvy zaslané mu žalovaným, jež pokládá za nezákonné zásahy.

Pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 daňového řádu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení (NSS 5 Afs 16/2004). Daňová kontrola je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 daňového řádu zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, kterou nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 daňového řádu, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru (II. ÚS 334/02). Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem

kontrolním a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly. Pokud dodatečný platební výměr následuje, tak je to až po skončení daňové kontroly; samotný proces daňové kontroly nemusí vždy vyústit v soudem přezkoumatelné rozhodnutí.

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Tyto námitky vyřizuje podle § 16 odst. 6 daňového řádu pracovník správce daně nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž námitky směřují. Nadřízený pracovník námitce buď vyhoví a zajistí nápravu, anebo daňovému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět.

Daňová kontrola tak představuje zásah správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s. Rozšířený senát se ve věci 2 Afs 144/2004 dne 31. 8. 2005 zabýval právě tím, zda žalobu proti nezákonnému zásahu lze podat přímo, či až po vyčerpání jiných prostředků ochrany, případně, zda tyto prostředky ochrany podání žaloby nevylučují. Proto soud v tomto případě ze závěrů tam učiněných vychází.

Ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob poskytovaná správními soudy má subsidiární povahu ve vztahu k ochraně poskytované správními orgány. Tam, kde se lze ochrany domoci v rámci systému veřejné správy, je na tom, jehož práva byla ohrožena nebo porušena, aby nejprve využil této možnosti. Teprve nedosáhne-li nápravy tímto způsobem, otevírá se mu cesta ke správnímu soudu. Soudní řád správní v § 5 stanoví, že ve správním soudnictví se lze domáhat ochrany práv jen po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon. Toto ustanovení má vzhledem ke svému systematickému zařazení obecnou povahu, tj. uplatní se nejen ve vztahu k řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů podle § 65 a násl. s. ř. s., nýbrž i ve vztahu k dalším druhům řízení. Výraz „řádný opravný prostředek“ přitom nelze vykládat doslovně: jedná se pouze o právní prostředek ochrany nebo nápravy, který má fyzická nebo právnická osoba, jejíž práva byla porušena nebo ohrožena, k dispozici. V rámci „zvláštních ustanovení o řízení“ je tento princip výslovně vyjádřen např. v ust. § 68 písm. a) s. ř. s. který stanoví, že žaloba je nepřipustná také tehdy, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného.

Právní úprava žaloby na ochranu před nezákonným zásahem v § 85 s. ř. s. konstatuje, že žaloba je nepřipustná mj. tehdy, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Toto ustanovení však nelze vykládat doslova, tedy že by existence jiného právního prostředku ochrany nebo nápravy zcela vylučovala soudní ochranu. Ustanovení § 85 s. ř. s. je proto namísto interpretovat v souladu s celkovou koncepcí soudního řádu správního, vyjádřenou v jeho § 5.

Ustanovení § 85 s. ř. s. nelze tudíž vykládat tak, že by vylučovalo soudní ochranu před nezákonným zásahem, existuje-li jiný prostředek ochrany nebo nápravy. Zmíněné ustanovení pouze požaduje, v souladu s celkovou koncepcí subsidiarity soudní ochrany poskytované správními soudy, aby žalobce předtím, než se obrátí na soud, využil tohoto jiného právního prostředku, který má k dispozici. Nedosáhne-li jeho prostřednictvím ochrany nebo nápravy, tj. pokud jej bezvýsledně vyčerpá, může žalovat u správního soudu podle § 82 s. ř. s.

V případě nezákonné daňové kontroly jsou tímto jiným prostředkem ochrany námitky proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP. Kontrolovaný daňový subjekt proto bude muset nejprve využít je, a teprve nedosáhne-li jimi ochrany (nadřízený pracovník správce daně jim nevyhoví nebo o nich ve lhůtě nerozhodne), je legitimován k žalobě podle § 82 s. ř. s.

U nezákonné daňové kontroly přitom není soudní ochranou žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s. proti rozhodnutí nadřízeného pracovníka o námitkách, nýbrž žaloba proti nezákonnému zásahu spočívajícím v nezákonné daňové kontrole podle § 82 s. ř. s. a která je přípustná až poté, kdy žalobce bezvysledně vyčerpал právní prostředek stanovený zákonem k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.), tedy námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Jejich využití je tedy předpokladem věcného projednání žaloby proti nezákonnému zásahu a od vědomosti o výsledku jejich vyřízení se odvíjí lhůta k podání žaloby.

Žaloba musí být podle § 84 odst. 1 s. ř. s. podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu, nejpozději však do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.

Objektivní lhůta vztahující se k okamžiku, kdy k tvrzenému nezákonnému zásahu došlo, nebude zpravidla činit potíže a obecně lze říci, že bude vždy počítána od okamžiku, kdy došlo k úkonu, který je žalobcem označován za nezákonný.

Lhůta subjektivní je vždy vázána na vědomost žalobce o nezákonném zásahu. Jestliže došlo k vyčerpání jiných prostředků ochrany či nápravy před podáním žaloby, subjektivní lhůtu je třeba vztahovat k vědomosti o vyřízení tohoto prostředku, v daném případě vyřízení námitek. Žalobní legitimace ve smyslu § 82 s. ř. s. je ovšem dána jen za situace, kdy užití námitek nevedlo k ochraně či nápravě, tedy v první řadě za situace, kdy nadřízený pracovník podle § 16 odst. 6 daňového řádu sdělí daňovému subjektu důvody nevyhovění jeho námitkám. Okamžikem doručení se daňový subjekt dozví o tom, že cestou námitek mu ochrana před nezákonným zásahem poskytnuta nebyla, a tedy že nedosáhl touto cestou nápravy. Tento okamžik je skutečností určující počátek lhůty k podání žaloby podle § 84 odst. 1 s. ř. s. (§ 40 odst. 1 s. ř. s.).

V posuzovaném případě výzvy, k jejichž průkazu byl stěžovatel správcem daně vyzván ve smyslu § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 ZSDP (povinnosti daňového subjektu při provádění daňové kontroly), mají povahu procesního úkonu a jejich doručením se adresátova práva nemění ani nezakládají. Výzva správce daně ve smyslu ZSDP je úkonem správního orgánu, jímž se upravuje vedení řízení před správním orgánem [§ 70 písm. c) s. ř. s.]. Tento pojem sice není definován ani správním řádem ani soudním řádem správním, avšak rozumí se jím rozhodnutí, jimiž se správní orgán nedotkl přímo těch práv účastníka, která pochází z hmotného práva, ale zasáhl jen do práv daných pro vlastní vedení řízení (viz Správní řád správní. Komentář. 1. vydání, Praha, C. H. Beck, 2004, str. 166). Lze také připomenout usnesení Ústavního soudu (IV. ÚS 198/99), podle něhož i výzva k zaplacení nedoplatku daně v náhradní lhůtě má povahu pouhého rozhodnutí procesního a nepodléhá soudnímu přezkumu, na rozdíl od případu, kdy je doručována výzva podle § 73 odst. 1 ZSDP, deklaruje-li daňovou povinnost, která nebyla dosud rozhodnutím správního orgánu založena (srov. IV. ÚS 186/96). Stěžovatel u daně z nemovitosti brojí proti úkonům označeným těmito jednacími čísly: 541/03/202930/5909, 15390/03/202930/6824, 15769/03/202930/1773, 16622/03/202930/5909, u daně z příjmů fyzických osob jednacími čísly: 15768/03/202930/1773, 16073/2003/202930/1121, 16910/2003/202930/1121, 16907/2003/

202930/1121, 18036/2003/202930/1121, u daně z přidané hodnoty jednacími čísly: 6134/03/202970, 8756/03/202930/6824, 9953/03/202930/6824, 12147/202930/6824, 14529/03/202970, 13093/03/202930/6824, 15909/03/202970, 16202/03/202930/5909, 17814/03/202970, 18492/03/202930/6824 a konečně proti výzvám, vztahujících se k dani z příjmu, resp. dani přidané hodnoty č. j. 20502/2003/202930/1121 a výzvám datovaným 17. 10. 2003 a 29. 10. 2003, jež nejsou založeny ve správním spise. U všech těchto úkonů, týkajících se místního šetření, výzev a jiných procesních úkonů, uplatní se zásada shora vyslovená o nezbytnosti vyčerpání jiných prostředků ochrany proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, totiž námitek. Ta však byla podána pouze v jediném případě, dne 2. 7. 2003, a to v souvislosti s místním šetřením. O této námitce pak bylo rozhodnuto pod č. j. 16202/03/202930/5909 a toto rozhodnutí stěžovatel převzal dne 7. 7. 2003. V tomto jediném případě, kdy byl zákonem předvídaný prostředek využit, však uplynula subjektivní lhůta pro podání žaloby podle § 82 s. ř. s. Ačkoli se tedy krajský soud výslovně nevěnoval doplnění žaloby, na správnosti rozhodnutí, které učinil, to nic nemění, protože závěr týkající se potřeby využití námitek v procesu daňové kontroly platí bezzbytku i pro tyto výzvy.

Pokud se námitky nicotnosti dotýká, Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 ZSDP, podle něhož „chybí-li v rozhodnutí 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, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.“.

Při interpretaci tohoto zákonného ustanovení je nutno vycházet z právního názoru Ústavního soudu, obsaženého v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/98, č. 300/1998 Sb. (poznámka soudu: tímto nálesem Ústavní soud zamítl návrh na zrušení cit. ustanovení), v němž uvedl, že smyslem § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. 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 jeho neplatnost, a vytváří se tím podmínky pro vydání rozhodnutí nového. Přitom důvody, pro které je možno vyslovit neplatnost rozhodnutí, nelze stanovit svévolně, nýbrž pouze v případech taxativně vymezených v § 32 odst. 2 ZSDP. Rozhodnutí vydané v daňovém řízení, v němž absentuje některá ze zákonem výslovně stanovených esenciálních náležitostí, nelze vůbec považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt a ověřování neplatnosti takového rozhodnutí proto není odstraňováním jeho věcných nedostatků, neboť u paaktů se na ně hledí jako na neexistující od samého počátku a v téže věci je nutno vydat rozhodnutí nové.

Nejvyšší správní soud dále vycházel z konstantní judikatury obecných soudů, podle níž nulitní právní akt (nicotný, *non negotium*) ve skutečnosti neexistuje, neboť tu není nic, co by bylo způsobilé s účinky právní moci dotknout právní sféru fyzické nebo právnické osoby (viz např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 155/94, in: *Soudní judikatura ve věcech správních*, č. 2/1998, str. 56 a násl.; rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 3. 1995, sp. zn. 6 A 28/94, in: M. Mazanec, *Soudní judikatura ve věcech správních*, Linde, 1999, str. 351 a násl.). Toto stanovisko judikatury odpovídá rovněž stanovisku doktríny správního práva (viz např. D. Hendrych a kol., *Správní právo – obecná část*, 4. vyd., C. H. Beck, 2001, str. 94 a násl.; P. Průcha, *Správní právo – obecná část*, Brno,

2003, str. 188 a násl.; z cizojazyčných např. H. Mauer, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 10. vyd., C. H. Beck, 1995, str. 247 a násl.).

Nejvyšší správní soud na základě shora citovaného nálezu Ústavního soudu (a také s přihlédnutím k citované konstantní soudní judikatuře a doktrinálnímu stanovisku) opakuje, že za paakt ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 ZSDP je možno považovat takové daňové rozhodnutí, které - kumulativně - postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí (formální aspekt) a zároveň se musí jednat o náležitost základní (materiální aspekt). Je tedy zřejmé, že absence zákonné formy správního aktu může vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali. V daném případě však pro všechny výzvy platí, že takovými shora popsány vadami, jež by nicotnost způsobovaly, rozhodně netrpí.

Protože tedy Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodu kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) a e) s. ř. s., kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**P o u ě n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 9. prosince 2005

JUDr. Václav Novotný  
předseda senátu