



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **I. M.**, zastoupeného JUDr. Vítězslavem Blahutem, advokátem se sídlem Škrobálkova 17, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad Ostrava II**, se sídlem Horní 63, Ostrava,

- o žalobě proti rozhodnutí žalovaného o tom, že se nebude zabývat odvoláními žalobce ze dne 12. 10. 2006 proti platebním výměrům žalovaného ze dne 10. 10. 2006, č. j. 145303/06/389911/1214, č. j. 145304/06/389911/1214 a č. j. 145305/06/389911/1214, a odvoláním žalobce ze dne 21. 11. 2006 proti výzvě žalovaného ze dne 16. 11. 2006, č. j. 160343/06/389911/1214,
 - o žalobách na ochranu proti nečinnosti správního orgánu ve věci odvolání žalobce proti platebním výměrům žalovaného ze dne 10. 10. 2006, č. j. 145303/06/389911/1214, č. j. 145304/06/389911/1214 a č. j. 145305/06/389911/1214, a ve věci odvolání žalobce proti výzvě žalovaného ze dne 16. 11. 2006, č. j. 160343/06/389911/1214,
- v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 11. 2007, č. j. 22 Ca 258/2007 - 25,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost proti výroku č. I. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 11. 2007, č. j. 22 Ca 285/2007 – 25, **se zamítá.**
- II.** Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 11. 2007, č. j. 22 Ca 285/2007 – 25, **se** ve výroku č. II. **zrušuje**; žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu ve věci odvolání žalobce proti výzvě žalovaného ze dne 16. 11. 2006, č. j. 160343/06/389911/1214, **se odmítá**, ve zbývajících částech **se věc vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- III.** Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 11. 2007, č. j. 22 Ca 285/2007 – 25, **se** ve výroku č. III. **zrušuje.**
- IV.** Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 11. 2007, č. j. 22 Ca 285/2007 – 25, **se** ve výroku č. IV., v části, v níž bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení

o žalobě na ochranu proti nečinnosti ve věci odvolání žalobce proti platebním výměrům žalovaného ze dne 10. 10. 2006, č. j. 145303/06/389911/1214, č. j. 145304/06/389911/1214 a č. j. 145305/06/389911/1214, a o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu ve věci odvolání žalobce proti výzvě žalovaného ze dne 16. 11. 2006, č. j. 160343/06/389911/1214, **z r u š u j e**.

- V.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti proti výroku č. I. rozsudku krajského soudu.
- VI.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti proti výroku č. I. rozsudku krajského soudu.
- VII.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu ve věci odvolání žalobce proti výzvě žalovaného ze dne 16. 11. 2006, č. j. 160343/06/389911/1214, a kasační stížnosti proti výroku č. II. rozsudku krajského soudu.
- VIII.** Odměna advokáta JUDr. Vítězslava Blahuta **s e u r č u j e** částkou 5355 Kč, která bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Shora uvedeným rozsudkem rozhodl krajský soud v řízení vedeném na základě návrhu žalobce podaného elektronicky se zaručeným podpisem dne 27. 7. 2007, v němž žalobce vymezil celkem šest žalob. V první řadě žalobce brojil proti dopisu žalovaného č. j. 22567/07/389040/4755, v němž měl žalovaný rozhodnout o tom, že se nebude zabývat jeho odvoláním proti v záhlaví označeným platebním výměrům žalovaného podaným elektronicky se zaručeným podpisem dne 12. 10. 2006, a jeho odvoláním proti v záhlaví označené výzvě žalovaného podaným rovněž elektronicky se zaručeným podpisem dne 21. 11. 2006.

Dále se žalobce domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného, pokud jde o jeho odvolání proti v záhlaví označeným platebním výměrům žalovaného podané elektronicky se zaručeným podpisem dne 12. 10. 2006 a pokud o jeho odvolání proti v záhlaví označené výzvě žalovaného podané rovněž elektronicky se zaručeným podpisem dne 21. 11. 2006. Zároveň žalobce požadoval, aby žalovaný v souladu se zákonem č. 227/2000 Sb. o elektronickém podpisu, potvrdil přijetí jeho odvolání podaného elektronicky se zaručeným podpisem dne 12. 10. 2006 a odvolání podaného rovněž elektronicky se zaručeným podpisem dne 21. 11. 2006.

II.

Krajský soud posoudil uvedené podání žalobce tak, že šlo o tři žaloby.

Výrokem č. I. shora označeného rozsudku krajský soud dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl žalobu, kterou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného o tom, že se nebude zabývat jeho odvoláním ze dne 12. 10. 2006 proti v záhlaví označeným platebním výměrům

žalovaného a jeho odvoláním ze dne 21. 11. 2006 proti v záhlaví označené výzvě. Důvodem odmítnutí byl neodstranitelný nedostatek podmínek řízení, jež krajský soud spatřoval v tom, že rozhodnutí, jehož zrušení se žalobce domáhá, nebylo nikdy vydáno. Podle krajského soudu zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “daňový řád”), neumožňuje, s výjimkou konkludentního vyměření daně, vydání ústního či konkludentního (faktického) rozhodnutí, protože rozhodování v daňovém řízení je postaveno na zásadě vydávání písemných rozhodnutí dle § 32 daňového řádu. Jestliže žalobce v této souvislosti odkazoval na přípis žalovaného ze dne 24. 4. 2007, č. j. 8723/07/389040/4755 (poznámka NSS: žalobce odkazoval na přípis ze dne 8. 2. 2007, č. j. 22567/07/389040/4755), krajský soud poukázal na to, že se jednalo o vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti, jež v žádném případě nemůže být rozhodnutím v daňovém řízení.

Výrokem č. II. shora označeného rozsudku krajský soud zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného ohledně jeho odvolání proti platebnímu výměru ze dne 10. 10. 2006 a odvolání proti výzvě ze dne 21. 11. 2006. S poukazem na § 34c daňového řádu krajský soud uvedl, že žalobce měl možnost bránit se proti nečinnosti žalovaného v rámci daňového řízení. To žalobce patrně zamýšlel učinit svým elektronickým podáním ze dne 13. 6. 2007 (poznámka NSS: dle podkladů Finančního ředitelství v Ostravě však bylo podání odesláno dne 14. 6. 2007), adresovaným Finančnímu ředitelství v Ostravě a Ministerstvu financí. Finanční ředitelství žalobci odpovědělo, že na jeho podnět nemůže relevantně reagovat a prošetřit jej, neboť z něj nevyplývá, ve kterém daňovém řízení je správce daně nečinný, ani v čem konkrétně žalobce nečinnost správce daně spatřuje. S tímto závěrem finančního ředitelství se krajský soud plně ztotožnil; uvedl, že finančnímu ředitelství nelze vytýkat, že se podnětem žalobce nezabýval, a to navíc za situace, kdy na tyto nedostatky podnětu žalobce upozornilo. Žalobce tedy nepodal řádně podnět na ochranu proti nečinnosti, a nevyčerpal tak bezvýsledně prostředek ochrany proti nečinnosti, který mu poskytuje předpis platný pro správní řízení. Přitom bezvýsledné vyčerpání takového prostředku ochrany je dle krajského soudu základní podmínkou úspěšnosti žaloby na ochranu proti nečinnosti.

Výrokem č. III. rozsudku krajský soud pro nedostatek podmínek řízení dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl žalobu, kterou se žalobce domáhal, aby žalovaný potvrdil přijetí jeho elektronických podání, jak mu ukládá vyhláška č. 496/2004 Sb. o elektronických podatelkách, vydaná k provedení § 20 odst. 4 zákona č. 227/2000 Sb. o elektronickém podpisu. Podle krajského soudu se žalobce také touto žalobou domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného. Žalobou na ochranu proti nečinnosti se však nelze domáhat potvrzení příjmu elektronického podání, neboť se nejedná o postup správního orgánu, jehož účelem je vydání rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení (§ 79 odst. 1 s. ř. s.).

III.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce v plném rozsahu včasnou kasační stížností podanou elektronicky se zaručeným podpisem.

Proti výroku č. I. rozsudku krajského soudu žalobce v kasační stížnosti namítá, že jestliže žalovaný vydá písemné rozhodnutí, v němž uvede, že jeho podání zaslané elektronicky se zaručeným podpisem nebude akceptovat, tak je zcela jisté, že jde o rozhodnutí žalovaného. K argumentaci krajského soudu ustanovením § 32 daňového řádu žalobce uvedl, že každé rozhodnutí žalovaného je rozhodnutím svým způsobem, ať je písemné či ústní.

Pokud jde o výrok č. II. rozsudku krajského soudu, žalobce připomněl, že tentýž senát krajského soudu v červenci roku 2007 rozhodl, že žalobce podal správný podnět na ochranu proti

nečinnosti, jeho vyřízení však nevyčkal a jeho dřívější žalobu zamítl. Nyní však tento soud dospěl k závěru, že jeho námitka byla pouze obecná. Žalobce trvá na svém stanovisku, že v souladu s § 34c daňového řádu podal podnět na ochranu proti nečinnosti, s tím, že zákon nenařizuje, že takový podnět musí být konkrétní. Navíc podání podnětu je právo žalobce, nikoli jeho povinnost. Kromě toho je žalobce toho názoru, že za námitku lze považovat i samotnou žalobu, již se žalobce domáhal ochrany proti nečinnosti.

Výrok č. III. rozsudku krajského soudu napadá žalobce s tím, že žalovaný porušuje zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a jeho prováděcí vyhlášku, jestliže má veřejnou adresu na internetu a nepotvrzuje přijetí elektronických podání. Dále uvedl, že podstatou jeho žaloby bylo to, že žalovaný odmítá „brát za právoplatná“ podání, jež podal elektronicky se zaručeným podpisem, přičemž šlo o běžná podání, nikoli o daňová přiznání.

IV.

Z dostupného správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalovaný vydal dne 10. 10. 2006 platební výměry na daňové penále č. j. 145303/06/389911/1214, č. j. 145304/06/389911/1214, a č. j. 145305/06/389911/1214. Tyto byly žalobci doručeny 12. 10. 2006 a téhož dne žalobce zaslal na elektronickou adresu podatelny žalovaného podání označené jako odvolání. Skutečnost, zda bylo toto odvolání podáno se zaručeným elektronickým podpisem podle zvláštního předpisu žalovaný neověřil, žalobci elektronickou cestou obratem sdělil, že pro podání v daňových věcech je třeba použít aplikaci EPO s udáním příslušné internetové adresy a dále jej informoval o tom, že podání zaslané na emailovou adresu podatelna@mfc.cz, byť opatřené elektronickým podpisem, je třeba do tří dnů písemně nebo ústně do protokolu zopakovat.

Dne 16. 11. 2006 žalovaný vydal žalobci dle § 73 odst. 1 daňového řádu výzvu, č. j. 160343/06/389911/1214, k zaplacení nedoplatku ve výši 18 221 Kč v náhradní lhůtě. Výzva byla žalobci doručena dne 21. 11. 2006, žalobce téhož dne zaslal žalovanému elektronické podání označené jako odvolání. Zda bylo podání opatřeno zaručeným elektronickým podpisem podle zvláštního předpisu žalovaný neověřil a elektronickou cestou informoval žalobce o týchž skutečnostech, jako v případě odvolání proti platebním výměrům.

Součástí spisu je i vyjádření žalovaného ze dne 8. 2. 2007, č. j. 22567/07/389040/4755, ke kasační stížnosti žalobce v jiném řízení, vedeném krajským soudem pod sp. zn. 22 Ca 448/2006. Žalovaný v něm uvedl, že k výše popsaným podáním žalobce nepřihlížel, neboť nebyla i přes výslovné upozornění opakována písemně nebo ústně do protokolu ve lhůtě tří dnů, jak vyžaduje § 21 odst. 5 daňového řádu.

Z podkladů poskytnutých finančním ředitelstvím vyplývá, že dne 14. 6. 2007, zaslal žalobce na elektronickou adresu podatelny Finančního ředitelství v Ostravě podání označené jako „fú – podnět – 13. 6. 07“, v němž uvedl, že upozorňuje na to, že správce daně nepostupuje v několika jeho řízeních bez zbytečných průtahů a odkázal na § 34c daňového řádu. Není zřejmé, zda finanční ředitelství ověřovalo, zda bylo toto podání učiněno se zaručeným elektronickým podpisem. Přípisem ze dne 21. 6. 2006, doručeným žalobci dne 25. 6. 2007, finanční ředitelství žalobci sdělilo, že nemůže na jeho podnět relevantně reagovat a prošetřit jej, neboť žalobce v něm nijak nespécifikoval daňové řízení, v němž by měl být správce daně nečinný a v čem konkrétně by měla tato nečinnost spočívat.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil ve své kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

V první řadě musí Nejvyšší správní soud korigovat posouzení, které krajský soud učinil v otázce, čeho se žalobce svým návrhem domáhal a v důsledku toho i „počtu“ v jeho návrhu obsažených žalob. Z obsahu návrhu žalobce je zřejmé, že se domáhal ochrany proti postupu žalovaného, který spočívá v tom, že žalovaný nečinil žádné úkony ohledně odvolání, jimiž žalobce napadl v záhlaví označené platební výměry a výzvu a o odvoláních žalobce nerozhodl. Za tím účelem zvolil dva způsoby ochrany, a to jednak žalobu proti rozhodnutí upravenou v § 65 a násl. s. ř. s., a jednak žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s.

Přestože žalobce ve svém návrhu vymezil dvě samostatné žaloby proti rozhodnutí žalovaného, v obou jako napadený vymezil tentýž úkon žalovaného, a to přípis ze dne 8. 2. 2007, č. j. 22567/07/389040/4755. Krajský soud tedy správně posoudil, že se jedná pouze o jedinou žalobu.

Pokud však jde o žalobcem samostatně vymezené žaloby na ochranu proti nečinnosti, je nutné nejprve odlišit žalobu týkající se odvolání žalobce proti platebním výměrům a žalobu týkající se odvolání žalobce proti výzvě; žalobcem tvrzená nečinnost se v těchto případech vztahuje ke dvěma samostatným úkonům žalobce.

Dále je však třeba uvést, že pokud se žalobce ve svém návrhu domáhal, aby žalovaný dodatečně žalobci v zákonem stanovené formě potvrdil, že jeho elektronická podání - odvolání proti platebním výměrům a výzvě přijal a že byla opatřena zaručeným elektronickým podpisem, bylo na místě, aby krajský soud s ohledem na celkový obsah žaloby posoudil, zda se skutečně jedná o samostatné žaloby, nebo jde o žalobní body již výše vymezených žalob na ochranu proti nečinnosti. Jak již zdejší soud výše uvedl, z návrhu žalobce je zcela zřejmé, že se domáhal ochrany proti postupu žalovaného, který spočíval v tom, že žalovaný nečinil žádné úkony ohledně odvolání, jimiž žalobce napadl v záhlaví označené platební výměry a výzvu a o odvoláních žalobce nerozhodl. Jestliže přitom tvrdil, že podal svá odvolání žalovanému elektronicky se zaručeným podpisem, pak součástí meritorního rozhodování výše vymezených žalob na ochranu proti nečinnosti je také posouzení otázek, zda žalobce zaslal svá podání žalovanému v náležitě formě a na elektronickou adresu k tomu řádně určenou, a tedy zda měl žalovaný povinnost učinit žalobcem požadované potvrzení či nikoli. Proto pokud žalobce ve svém návrhu poukazoval na to, že žalovaný přijetí jeho odvolání nepotvrdil, jak měl, šlo ve skutečnosti o součást výše vymezených žalob na ochranu proti nečinnosti, nikoli o samostatné žaloby. To ostatně žalobce potvrdil ve své kasační stížnosti, kde výslovně uvádí, že podstatou jeho námitek je, že žalovaný odmítá považovat jeho podání za taková, která byla učiněna v náležitě formě, a proto se jimi nezabývá.

Naproti tomu krajský soud z návrhu žalobce vymezil další žalobu na ochranu proti nečinnosti, kterou výrokem č. III. rozsudku odmítl, protože dospěl k závěru, že žalobcem tvrzená nečinnost spočívala v absenci jiného úkonu žalovaného, než je vydání rozhodnutí ve věci samé či osvědčení. S ohledem na shora popsané však Nejvyšší správní soud uvedený výrok bez dalšího zrušil (výrokem č. III. tohoto rozsudku) a dále rozhodoval pouze o žalobcem skutečně vymezeném předmětu řízení.

V/a

Nejvyšší správní soud se tedy zabýval kasační námitkou, již žalobce brojil proti výroku č. I. rozsudku krajského soudu. Jestliže tímto výrokem byla žaloba proti rozhodnutí odmítnuta, přichází z hlediska systematiky kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 s. ř. s. v úvahu v zásadě pouze důvod dle písm. e). Skutečnost, že žalobce v kasační stížnosti svou námitku tomuto písmenu výslovně nepodřadil, však nebrání jejímu projednání.

Otázku, zda je proti určitému úkonu správního orgánu přípustná žaloba dle části třetí, hlavy II soudního řádu správního, je třeba posuzovat především podle příslušných ustanovení této části zákona. Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je rozhodnutím takový *úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závažně určují práva nebo povinnosti* subjektu. Ustanovení § 70 s. ř. s. pak upravuje tzv. kompetenční výluky, vymezuje tedy druhy úkonů správních orgánů, jejichž samostatný přezkum v režimu dle § 65 a násl. s. ř. s. je vyloučen. Výklad ustanovení § 65 odst. 1 i § 70 s. ř. s. je dále precizován judikaturou správních soudů. Způsoby vymezení pojmu rozhodnutí pro účely ať již obecného správního řízení nebo daňového řízení proto nejsou pro posouzení přípustnosti žaloby proti rozhodnutí správního orgánu zcela rozhodující.

Ze žaloby a kasační stížnosti, je zřejmé, že žalobce za rozhodnutí, resp. za formu jeho sdělení, považoval vyjádření žalovaného ze dne 8. 2. 2007, č. j. 22567/07/389040/4755, ke kasační stížnosti žalobce v jiném řízení, vedeném krajským soudem pod sp. zn. 22 Ca 448/2006.

Svým vyjádřením ke kasační stížnosti v jiné věci však žalovaný pouze, coby účastník jiného soudního řízení, učinil procesní úkon adresovaný soudu předvídaný v § 108 odst. 1 s. ř. s. Využil tedy svého procesního práva podat soudu vyjádření k obsahu opravného prostředku jiného účastníka řízení, ve kterém toliko popsal soudu svůj postup ohledně odvolání žalobce proti výše uvedeným platebním výměrům a výzvě, uvedl své právní hodnocení tohoto postupu a navrhl soudu, aby v oné věci projednávanou kasační stížnost zamítl. Tímto úkonem žalovaného tak nemohla být založena, změněna ani zrušena jakákoli práva či povinnosti žalobce, ani nedošlo k jejich závaznému určení.

Rovněž nelze souhlasit s tím, že uvedené vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti v jiném řízení mělo být pouze formou sdělení rozhodnutí, které žalovaný před tím učinil v ústní či faktické formě, jak naznačuje žalobce ve své kasační stížnosti. Žalobce zjevně zaměňuje pojem rozhodnutí coby úkonu správního orgánu, kterým správní orgán v rámci své pravomoci projevuje navenek svou vůli zákonem stanovenou formou, s jiným postupem žalovaného správního orgánu, kdy si tento vyhodnotil úkony žalobce učiněné elektronickou formou dne 12. 10. 2006 a dne 21. 11. 2006 a dospěl k závěru, že odvolání proti shora označeným platebním výměrům a výzvě podána nebyla. Toto zhodnocení situace se projevilo tak, že žalovaný nečinil žádné úkony dle § 49 daňového řádu a o žalobcových podáních ani žalovaný, ani jemu nadřízený správní orgán nerozhodl. Výsledkem tedy byla nečinnost žalovaného správního orgánu, popřípadě jemu nadřízeného správního orgánu. Jestliže se však ve svém hodnocení ohledně podání odvolání žalovaný správní orgán mylil, šlo o takovou nečinnost, proti níž se lze, za splnění dalších podmínek stanovených zákonem, bránit dle § 79 a následujících soudního řádu správního. To ostatně žalobce také ve svém návrhu ke krajskému soudu učinil.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost v části směřující proti výroku rozsudku krajského soudu č. I. za důvodnou a výrokiem č. I tohoto rozsudku jí zamítl.

V/b

Žaloby na ochranu proti nečinnosti ve věci odvolání proti v záhlaví označeným platebním výměrům a výzvě krajský soud zamítl, protože podle jeho názoru nebyla splněna podmínka bezvýsledného vyčerpání prostředků ochrany stanoveného procesním předpisem platným pro řízení před správním orgánem podle § 79 odst. 1 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal zamítavý výrok krajského soudu ve vztahu k žalobě na ochranu proti nečinnosti ve věci odvolání žalobce proti platebním výměrům. Dospěl přitom k závěru, že v této části je kasační stížnost, v níž žalobce trvá na tom, že podmínku bezvýsledného vyčerpání prostředků ochrany splnil, důvodná.

Podle § 34c odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění je daňový subjekt v určitých případech *oprávněn svým podnětem upozornit nejbližše nadřízeného správce daně, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů. Podle odst. 2 nadřízený správce daně podnět prověří, a pokud je důvodný, učiní v tomto ustanovení popsaná opatření. Neshledá-li nejbližše nadřízený správce daně podnět oprávněným, pak podle odst. 3 tento podnět odloží a daňový subjekt o tom vyrozumí s uvedením důvodů.*

V případě žalobce přichází v úvahu využití podnětu na ochranu proti nečinnosti podle § 34c odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle něhož *ačkoliv uplynulo 6 měsíců ode dne, kdy byl vůči daňovému subjektu učiněn poslední úkon v řízení, kterého se předpokládána nečinnost týká.* Žalobce tvrdí, že náležitě podal odvolání proti platebnímu výměru ke správci daně, který tento platební výměr vydal, avšak tento správce daně o jeho podání nerozhodl dle § 49 odst. 1 a 2 daňového řádu, ani dle § 49 odst. 4 daňového řádu nepostoupil odvolání odvolacímu orgánu.

Krajský soud však dospěl k závěru, že žalobce neuplatnil prostředek ochrany proti nečinnosti dle § 34c daňového řádu řádně a účinně, protože podání, které žalobce dne 14. 6. 2007 zaslal finančnímu ředitelství (a patrně i Ministerstvu financí), bylo natolik neurčité, že se jím finanční ředitelství nemohlo vůbec zabývat.

Tomuto závěru však nelze přisvědčit.

Ustanovení § 34c daňového řádu nestanoví formu a obsah podnětu, ani způsob odstranění jejich nedostatků. Podnětem na ochranu proti nečinnosti je aktivován určitý dílčí, zákonem předvídaný postup nadřízeného správce daně, a proto je třeba tento podnět považovat za *jiné podání* ve smyslu § 21 odst. 3 daňového řádu. Na podání podnětu, jeho náležitosti a odstraňování jejich nedostatků se tak vztahuje obecná úprava obsažená v § 21 daňového řádu

Po podání podnětu na ochranu proti nečinnosti by měl správce daně postupovat podle § 21 odst. 8 a 9 daňového řádu. Pokud tedy žalobce podal takový podnět, který nebyl dostatečně konkrétní, a tato vada bránila jeho prošetření, avšak byla odstranitelná, finanční ředitelství mělo dle § 21 odst. 8 daňového řádu, žalobce vyzvat, aby tuto vadu podle jeho pokynu a ve stanovené lhůtě odstranil. Současně mělo žalobce poučit o následcích spojených s neodstraněním vady podání; zejména s tím, že v případě neodstranění vad se na jeho podnět hledí, jako by vůbec nebyl učiněn (§ 21 odst. 9 daňového řádu).

Jestliže však finanční ředitelství svým přípisem ze dne 21. 6. 2007 žalobci pouze sdělilo, že jeho podnět nemohlo prošetřit, byť tento svůj postup odůvodnilo vadami podnětu, nedostalo svým povinnostem podle § 21 odst. 8 a 9 daňového řádu. K naplnění postupu dle citovaných ustanovení nestačí, že finanční ředitelství ve svém přípisu vady podnětu žalobce popsalo, či, jak uvádí krajský soud žalobce na vady „upozornilo“, pokud jej zároveň nevyzvalo k jejich odstranění a nestanovilo mu k tomu lhůtu. Naopak způsob, jakým finanční ředitelství věc vyřídilo se ve svém důsledku rovnal odložení podnětu dle § 34c odst. 3 daňového řádu.

Pochybení finančního ředitelství nelze přičítat k tíži žalobce v tom směru, že účinně neuplatnil prostředek ochrany proti nečinnosti, který mu daňový řád stanoví. Teprve v případě, kdy by žalobce na základě výzvy finančního ředitelství vadu podnětu neodstranil, by bylo možné hledět na jeho podnět tak, jako by nebyl vůbec podán. V takovém případě by mohl závěr krajského soudu obstát.

Pro posouzení, zda žalobce podal podnět podle § 34c náležitou formou, není podstatné, že z podkladů poskytnutých finančním ředitelstvím není zřejmé, zda bylo ověřeno, že žalobce svůj podnět ze dne 14. 6. 2007 podal elektronicky se zaručeným podpisem. Z těchto podkladů totiž jednoznačně vyplývá, že finanční ředitelství žalobce identifikovalo a jeho podnětem se, alespoň pokud jde o posouzení jeho „prošetřitelnosti“, zabývalo.

Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud zrušil výrok č. II. rozsudku krajského soudu v té části, která se týká žaloby na ochranu proti nečinnosti ve věci odvolání proti v záhlaví označeným platebním výměřům, a vrátil věc k dalšímu řízení před krajským soudem – výrok č. II. tohoto rozsudku. Zde vysloveným právním závěrem je krajský soud v dalším řízení vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nad rámec již uvedeného lze poznamenat, že pokud krajský soud dospěl k závěru, že žalobce nevyčerpal bezvysledně prostředek k ochraně proti nečinnosti upravený v § 34c daňového řádu, měl žalobu na ochranu proti nečinnosti odmítnout, nikoli o ní meritorně rozhodnout. Zdejší soud již např. v rozsudku ze dne 25. 7. 2007, č. j. 2 Ans 4/2007 - 53, uvedl, že podmínka vyčerpání prostředků, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k ochraně proti nečinnosti, *daná v § 79 odst. 1 s. ř. s. má zabránit tomu, aby byl aktivován soud tam, kde lze nápravy dosáhnout přímo u správních orgánů. ... Neuspěje-li (daňový subjekt s podnětem dle § 34c daňového řádu), teprve nastupuje ochrana mocí soudní. ... Povinnost využít prostředek ochrany proti nečinnosti správního orgánu podle § 34c daňového řádu je podmínkou pro podání žaloby podle § 79 odst. 1 s. ř. s.; nebyla-li tato možnost využita nejsou splněny podmínky řízení a krajský soud takovou žalobu odmítne podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.* 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 subjektu, jehož práva byla ohrožena nebo porušena, aby nejprve využil této možnosti. Teprve nedosáhne-li nápravy tímto způsobem, otevírá se mu cesta ke správnímu soudu. To odpovídá základní koncepci správního soudnictví jako kontroly veřejné správy a nikoli náhrady v její věcné kompetenci. Bezvysledné vyčerpání prostředku ochrany proti nečinnosti upraveného v předpisu platném pro řízení před správní orgány je tedy podmínkou řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, nikoli podmínkou úspěšnosti takové žaloby, jak uvedl krajský soud.

Ohledně žaloby na ochranu proti nečinnosti ve věci odvolání proti v záhlaví označené výzvě, Nejvyšší správní soud uvádí, že je mu z jeho úřední činnosti známo, že krajský soud se již dříve žalobou v této věci zabýval. Rozsudkem ze dne 27. 6. 2007, č. j. 22 Ca 156/2007 – 23, krajský soud zamítl žalobu, jíž žalobce brojil proti nečinnosti žalovaného ve věci odvolání proti výzvě. Nejvyšší správní soud však ke kasační stížnosti žalobce tento rozsudek krajského soudu svým rozsudkem ze dne 8. 11. 2007, č. j. 1 Ans 10/2007 - 46, zrušil a současně žalobu odmítl. Dospěl totiž k závěru, že pro řízení o této žalobě nebyla dána pravomoc soudu a krajský soud měl žalobu pro nedostatek této podmínky řízení podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítnout. Žalobou na ochranu proti nečinnosti se lze domáhat ochrany u soudu jen tehdy, pokud je správní orgán nečinný ve vydání rozhodnutí, kterým má být rozhodováno o právech nebo povinnostech; výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě dle § 73 odst. 1 daňového řádu, resp. rozhodnutí o odvolání proti ní, v zásadě není rozhodnutím, které zakládá, mění, ruší nebo závazně určuje práva nebo povinnosti, ale úkonem, jímž se upravuje vedení řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 - 48, publikovaný pod č. 187/2004 Sb. NSS), přičemž v případě žalobce nenastaly takové okolnosti, které by svědčily o opaku (jako tomu bylo v případě, jehož se týká nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 78/05). Jestliže krajský soud ve věci meritorně rozhodoval a žalobu zamítl, bylo řízení před soudem zmatečné a Nejvyšší správní soud proto za použití ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a současně rozhodl o odmítnutí žaloby. Pro úplnost lze odkázat na odůvodnění rozsudku zdejšího soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 1 Ans 10/2007 - 46, který byl účastníkům nynějšího řízení doručen a nabyl právní moci dne 17. 12. 2007.

Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od svého dřívějšího stanoviska odchylovat. Proto výrok č. II. nyní napadeného rozsudku v té části, v níž krajský soud zamítl žalobu na ochranu proti nečinnosti ve věci odvolání žalobce proti v záhlaví označené výzvě, zrušil a tuto žalobu odmítl – viz výrok tohoto rozsudku č. II.

VI.

Pokud jde o náhradu nákladů řízení, rozhodl Nejvyšší správní soud (s výjimkou určení odměny a hotových nákladů advokáta) zvláště o náhradě nákladů v řízení o kasační stížnosti proti výroku č. I. rozsudku krajského soudu a zvláště o náhradě v řízení o kasační stížnosti proti výroku č. II., a to rovněž odděleně, pokud jde o žalobu na ochranu proti nečinnosti ve věci odvolání proti platebním výměřům a žalobu na ochranu proti nečinnosti ve věci odvolání proti výzvě.

Kasační stížnost žalobce proti výroku č. I. rozsudku, jímž krajský soud odmítl žalobu proti rozhodnutí, byla jako nedůvodná zamítnuta. Žalobce neměl v řízení o této kasační stížnosti úspěch a proto nemá podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení (výrok č. V. tohoto rozsudku NSS). Žalovanému náklady v řízení o této kasační stížnosti nevznikly (výrok č. VI. tohoto rozsudku NSS).

Výrokem svého rozsudku č. IV. krajský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení všech tří před ním vedených řízení; výrok č. IV. rozsudku krajského soudu tak navazuje na jemu předcházející výroky č. I. a II. Proto s ohledem na zrušení výroku rozsudku č. II. Nejvyšší správní soud zrušil také výrok č. IV. rozsudku krajského soudu v té části, v níž krajský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o žalobách na ochranu proti nečinnosti (výrok č. IV. tohoto rozsudku NSS).

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil výrok rozsudku krajského soudu č. II. a žalobu na ochranu proti nečinnosti ve věci odvolání žalobce proti výzvě odmítl, musel zároveň rozhodnout (§ 109 odst. 2 s. ř. s.) o nákladech řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti ve věci odvolání proti výzvě před krajským soudem i o nákladech řízení o kasační stížnosti proti výroku č. II. rozsudku krajského soudu v tomu odpovídající části (výrok č. VII. tohoto rozsudku NSS). Podle § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s. v případě odmítnutí žaloby nemá žádný z účastníků řízení právo na náhradu nákladů řízení.

Pokud jde o žalobu na ochranu proti nečinnosti ve věci odvolání žalobce proti platebním výměrům, Nejvyšší správní soud zrušil část výroku č. II. rozsudku krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto dalším řízení pak krajský soud rozhodne o náhradě nákladů řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti ve věci odvolání žalobce proti platebním výměrům a také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti proti výroku č. II. přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, v té části, v níž byl tento výrok na základě kasační stížnosti stížnosti zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Odměna a hotové výdaje ustanoveného advokáta (§ 35 odst. 8 s. ř. s.) byly stanoveny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v tomto případě za jeden úkon právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení ve třech věcech, které byly projednány společně, a náhrady hotových výdajů, tedy ve výši $(1 + \frac{1}{2} + \frac{1}{2}) \times 2100$ Kč a 1×300 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. b), § 12 odst. 3, § 13 odst. 3 citované vyhlášky] celkem 4500 Kč. Protože ustanovený advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 855 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Ustanovenému advokátovi se tedy přiznává náhrada nákladů v celkové výši 5355 Kč.

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

V Brně dne 11. března 2008

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu