



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **MUDr. J. S.**, zastoupeného JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem se sídlem Havlíčkova 99, 537 01 Chrudim, proti žalovanému: **Finančnímu úřadu v Hradci Králové**, se sídlem U Koruny 1632, 502 00 Hradec Králové, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 10. 2008, č. j. 30 Ca 44/2008 - 51,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **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 :

Dne 27. 3. 2006 vydal žalovaný rozhodnutí, podle něž je ode dne doručení tohoto rozhodnutí povinen plátce mzdy Parenteral, a. s., pokračovat ve stanovených srážkách ze mzdy vyplácených žalobci k vymožení vykonatelného nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za rok 1993 ve výši 827 296 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce námitku, v níž se dovolával promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek; předmětnou námitku žalovaný svým rozhodnutím ze dne 5. 5. 2006 zamítl. Žalobce následně podal odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí námítky promlčení. Na toto odvolání reagoval žalovaný sdělením dne 27. 9. 2006, v němž posoudil žalobcovu podání jako námitku promlčení podle § 70 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) a neakceptoval ji.

Ve sdělení žalovaného spatřoval žalobce nezákonný zásah správního orgánu a brojil proti němu žalobou ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který ji svým usnesením ze dne 31. 10. 2007, č. j. 30 Ca 107/2006 - 23, odmítl. V odůvodnění uvedl, že sdělením žalovaný žádný zásah do jeho práv nezpůsobil, a proto toto sdělení není zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. a nejsou

tedy splněny podmínky řízení. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobce zrušil usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení: dospěl totiž k závěru, že posouzení splnění podmínek § 82 s. ř. s. a následné vyslovení závěru, zda jde či nejde o nezákonný zásah, je již rozhodováním o věci samé, o němž musí krajský soud rozhodnout rozsudkem.

Krajský soud tedy pokračoval v řízení a dalším usnesením ze dne 20. 10. 2008, č. j. 30 Ca 44/2008 - 51, žalobu opět odmítl. Svůj závěr tentokrát založil na ustanovení § 85 s. ř. s., podle něž je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. V projednávaném případě je přitom dle krajského soudu zřejmé, že žalobce příslušných právních prostředků nevyužil. Pokud totiž nebyl s rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 5. 2006, které bylo rozhodnutím konečným, mohl proti němu podat žalobu podle § 65 s. ř. s., což neučinil a o nápravu se nažil prostředkem neupraveným v daňovém řádu, s nímž však nemohl spojovat žádné právní důsledky. Přípis žalovaného ze dne 27. 9. 2006 má čistě informativní charakter, z něhož pro žalobce žádné povinnosti neplynou. Žalovaný se v něm pouze znovu vyjádřil k okolnostem, o nichž již rozhodl dříve (5. 5. 2006), avšak proti tomuto rozhodnutí žalobce žalobu nepodal. Krajský soud proto žalobu odmítl pro nepřipustnost podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Současně podotkl, že ani v případě věcného rozhodnutí by neměl důvody se odchýlit od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 163/2004 - 87), podle níž se promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek posuzuje podle § 70 odst. 2 daňového řádu a nikoliv podle zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.

V nové kasační stížnosti žalobce namítl, že je aktivně legitimován k podání žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu. Žalobce byl přímo zkrácen na svých právech činností žalovaného a dodržel subjektivní i objektivní lhůtu k podání žaloby. Žalobce se nemůže domáhat ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky a nedomáhá se pouze určení, že zásah byl nezákonný. Proto neexistuje nepřipustnost podle § 85 s. ř. s. Žalobce tvrdí, že námitku promlčení (o níž žalovaný rozhodl dne 5. 5. 2006) podal nikoliv podle § 52 daňového řádu, ale podle § 70 odst. 3 téhož zákona. Námitka podle § 70 odst. 3 má zcela odlišný charakter od námítky podle § 52 daňového řádu, neboť se netýká řízení vymáhacího nebo zajišťovacího. Promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky nelze považovat za součást řízení vymáhavého a zajišťovacího. Jde o hmotněprávní institut, jehož se musí daňový subjekt dovolat, přičemž tak může učinit v jakékoliv fázi řízení. Žalobce dále uvádí, že podle § 32 odst. 1 daňového řádu lze v daňovém řízení ukládat povinnosti a přiznávat práva jen rozhodnutím; je však sporné, zda správce daně při uplatnění námítky promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky podle § 70 daňového řádu daňovému subjektu přiznává práva – promlčení vzniká přímo ze zákona, správce daně ho může pouze vzít na vědomí. Současně žalobce tvrdí, že pokud by musel správce daně reagovat na námitku promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky formou rozhodnutí, musí být proti tomuto rozhodnutí přípustné odvolání, neboť jej zákon nevyklučuje (§ 48 odst. 1 daňového řádu).

Podle žalobce není pro odmítnutí žaloby podstatný názor, zda se promlčecí lhůta posuzuje podle § 70 odst. 2 daňového řádu nebo podle zákona o soustavě daní. V případě, že by se krajský soud ztotožnil s právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 163/2004 - 87, měl žalobu zamítnout a nikoliv odmítnout. Podle žalobce je v nicméně v daném případě nutné posuzovat promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek podle zákona o soustavě daní, neboť tento zákon obsahuje speciální lhůty promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky oproti obecné úpravě obsažené v § 70 zákona o správě daní a poplatků. Navzdory čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky, totiž podle § 97 daňového řádu platí, že se tento zákon použije, pokud zvláštní daňový zákon nestanoví jinak; do 31. 12. 2003 patřil mezi zvláštní daňové zákony právě zákon o soustavě daní, podle něhož se tedy má promlčecí lhůta posuzovat.

Závěrem žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení Krajského soudu v Hradci Králové a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud nejprve vážil, zda je předložená kasační stížnost přípustná k projednání. Podle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. totiž platí, že kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Smyslem uvedeného ustanovení o omezení přípustnosti kasačních stížností je zamezení opakování kasační stížnosti ze stejných důvodů, které by logicky nemohlo přinést jiný výsledek a vedlo by jen k protahování řízení. Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí správního soudu prvního stupně, uvede v rozsudku své důvody, které jej k danému zrušujícímu výroku vedly, přičemž tyto důvody ve svém celku formují právní názor závazný pro příslušný soud prvního stupně; tento názor je často návodem, jak by měl příslušný správní soud v dalším řízení správně postupovat. Další rozhodnutí správního soudu prvního stupně se pak zakládá na tomto názoru Nejvyššího správního soudu a je i pro jeho účastníky relativně předvídatelné, neboť správní soud vychází ze skutečností, ke kterým se strany sporu již vyjádřili, a sporná právní otázka byla vyřešena v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem. V projednávané věci však krajský soud ve svém novém rozhodnutí otevřel novou otázku (věc odmítl z jiných důvodů, než v předchozím rozhodnutí), která nebyla a ani nemohla být Nejvyšším správním soudem v předchozím řízení řešena, a také žádný z účastníků řízení se k ní nemohl vyjádřit. Odmítnutí kasační stížnosti v tomto případě z důvodu nepřipustnosti se proto jeví jako přepjatý formalismus, kterým by v podstatě byla eliminována role Nejvyššího správního soudu jako sjednotitele judikatury krajských správních soudů a který by zjevně zasahoval do práva žalobce na spravedlivý proces.

V daném případě je pak nutné uvést také nálezn Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, podle něž je možné novou kasační stížnost odmítnout podle § 104 odst. 1 písm. a) pouze v případě, že v předchozím řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud vyjádřil závazný právní názor týkající se posouzení věci samé. Podle Ústavního soudu *„vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav (...), by ve svých důsledcích, v rozporu i s úmyslem zákonodárce, mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť byl-li by výklad předestřený v projednávané věci Nejvyšším správním soudem přípustný, mohl by tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum napíkaného rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva“*. Ústavní soud zde tedy postavil najisto, že omezení přípustnosti kasační stížnosti lze uplatnit pouze v případech, kdy již měl Nejvyšší správní soud možnost vyjádřit se k věci samé, tj. k výkladu hmotného práva; naopak byla-li předmětem první kasační stížnosti pouze otázka procesní (resp. procesní pochybení správního soudu prvního stupně), není možné novou kasační stížnost týkající se věci samé bez dalšího odmítnout. V projednávaném případě se Nejvyšší správní soud v řízení o první kasační stížnosti k věci samé nevyjádřil, a i když je předmětem druhé kasační stížnosti žalobce opět otázka procesní povahy, tím spíše je nutné takovou kasační stížnost považovat za přípustnou (arg. a maiori ad minus). Tato otázka navíc Nejvyšším správním soudem v předchozím řízení o kasační stížnosti řešena nebyla, a nelze tudíž ani usuzovat na to, že by se krajský soud mohl v daném případě řídit již dříve vyřčeným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je přípustná.

Dále Nejvyšší správní soud poznamenává, že předmětná kasační stížnost napadá usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby, a proto přichází pro žalobce v úvahu z povahy věci pouze kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít

za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem. Nejvyšší správní soud může podrobit přezkumu pouze postup krajského soudu a jeho úvahy, tedy posoudit správnost závěrů krajského soudu, které jej vedly k odmítnutí žaloby. Ačkoliv zdejší soud již ve svém předchozím rozsudku ve věci konstatoval, že námitky žalobce směřující k důvodnosti samotné námitky promlčení a ke vztahu zákonů č. 337/1992 Sb. a č. 212/1992 Sb. nemohou být předmětem kasačního řízení, posuzuje-li se usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby, žalobce je ve své druhé kasační stížnosti opět uvedl. Takové námitky jsou však nepřijatelné.

Nejvyšší správní soud se tedy dále zabýval otázkou, zda byly splněny zákonné podmínky pro odmítnutí žaloby, resp. zda závěr krajského soudu o nepřijatelnosti žaloby je v souladu s úpravou v s. ř. s. Ustanovení § 85 s. ř. s. upravuje nepřijatelnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením v případě existence jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy. Jedná se o projev subsidiarity tohoto žalobního řízení vůči jiným řízením obsaženým v soudním řádu správním, jakož i vůči opravným prostředkům zakotveným v jednotlivých předpisech správního práva. Pro posouzení toho, zda z hlediska přípustnosti žaloby dle ustanovení § 85 s. ř. s. v konkrétním případě existují či neexistují jiné právní prostředky ochrany, je přitom rozhodné, zda právní řád ochranu jinými právními prostředky objektivně připouští a nikoli zda mohou být v konkrétním případě v době podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem užity. Žaloba proti nezákonnému zásahu správního orgánu proto bude nepřijatelná nejen tehdy, pokud žalobce má v době podání žaloby jiné právní prostředky ochrany k dispozici, nebo se mohl nezákonnému zásahu bránit v jiném řízení opravnými prostředky ve správním řízení nebo žalobou u soudu a této možnosti v zákonem stanovené lhůtě nevyužil, ale také tehdy, pokud právní prostředky vyčerpal, a přesto není s výsledkem řízení spokojen (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2007, č. j. 9 Aps 2/2007 - 67, www.nssoud.cz; rovněž usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. II. ÚS 1779/07, <http://nalus.usoud.cz>).

Pro závěr o objektivní existenci jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy je třeba v předložené věci vyjasnit vztah § 52 a § 70 odst. 3 daňového řádu. Ustanovení § 52 umožňuje daňovému subjektu uplatnit námitku proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím. Takovou námitku je třeba podat do třiceti dnů ode dne, kdy se daňový subjekt o úkonu dozvěděl, námitka nemá odkladný účinek a proti rozhodnutí o ní se nelze odvolat. Typicky lze námitku podle § 52 daňového řádu podat proti exekučnímu příkazu správce daně. Pojem „námitka“ se v daňovém řádu objevuje na více místech a v různých souvislostech (námitka proti obsahu protokolu, námitka proti postupu správce daně při daňové kontrole či námitka podjatosti); tyto námitky však nelze považovat za námitku ve smyslu § 52 daňového řádu, neboť nejsou směřovány proti úkonům správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím (srov. Kobík, J.: Správa daní a poplatků s komentářem, 5. aktualizované vydání, Olomouc : ANAG, 2007, str. 532). Obdobně však nelze za námitku podle § 52 daňového řádu považovat námitku promlčení podle § 70 téhož zákona. Podle § 70 odst. 1 zmiňovaného zákona ustanovení se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným, přičemž v souladu s § 70 odst. 3 citovaného zákona se k promlčení přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky. Zde sice může být námitka promlčení vznesena v řízení vymáhacím a zajišťovacím (stejně jako námitka podle § 52 daňového řádu) a ustanovení § 70 navíc neupravuje bližší procesní podmínky uplatnění námitky promlčení. To však není důvod k tomu, aby se na posouzení této námitky vztáhla úprava § 52 citovaného zákona. Předně by bylo nelogické vázat možnost podání námitky promlčení na lhůtu 30 dnů – námitku promlčení musí mít daňový subjekt možnost podat kdykoliv a navíc není zřejmé, od jakého okamžiku by se zmiňovaná lhůta počítala. S tím souvisí i skutečnost, že samo promlčení nelze považovat za úkon správce daně: ten totiž nemůže učinit nějaký akt, který by způsobil promlčení daňového nedoplatku a proti kterému by tak daňový subjekt mohl podat námitku. Promlčení nastává za splnění zákonných podmínek ex lege a záleží pouze na daňovém subjektu, zda se ho vznesením námitky promlčení dovolá.

Z výše uvedených úvah vyplývá, že námitku promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky podle § 70 odst. 3 daňového řádu nelze posuzovat jako námitku proti úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím podle § 52 téhož zákona. Pro správné posouzení věci je však ještě třeba vyjasnit, jakým způsobem má správce daně o námitce promlčení rozhodnout, není-li postup podle § 52 daňového řádu možný. Jak bylo uvedeno výše, § 70 žádný bližší procesní postup správce daně v případě podání námitky promlčení neupravuje. Podle § 32 odst. 1 však platí, že v daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Nejvyšší správní soud proto vážil zda správce daně aktem, kterým rozhodne o námitce promlčení, přiznává nějaká práva či ukládá povinnosti – pak by tento akt musel mít formu rozhodnutí – anebo zda práva nepřiznává a povinnosti neukládá – pak by se jednalo o akt, jenž rozhodnutím ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu není. Nejvyšší správní soud již zmínil, že promlčení nastává bez nějakého úkonu správce daně ze zákona: od toho je však třeba odlišovat skutečnost, že daňový subjekt se musí promlčení nastalého ex lege u správce daně dovolat. Pokud tedy daňový subjekt v námitce promlčení tvrdí, že jeho povinnost odvést daňový nedoplatek je promlčena, resp. už neexistuje, má rozhodnutí správce daně o námitce promlčení pro daňový subjekt zcela zásadní důsledky. Totiž teprve rozhodnutím správce daně o námitce promlčení se daňový subjekt dozvídá, zda jeho povinnost odvést daňový nedoplatek je či není promlčena. Akt, kterým se konstatuje, zda daňový subjekt je povinen daňový nedoplatek odvést, resp. zda tato jeho povinnost již neexistuje, tedy splňuje podmínky § 32 odst. 1 daňového řádu. O námitce promlčení podle § 70 odst. 3 daňového řádu proto musí správce daně rozhodnout rozhodnutím ve smyslu § 32 odst. 1 téhož zákona. Proti tomuto rozhodnutí je přitom přípustné odvolání v souladu s § 48 odst. 1 daňového řádu, neboť daňový řád tento opravný prostředek nevyklučuje a současně se nejedná o rozhodnutí, které předchází pravomocnému stanovení daňového základu a daně, proti němuž se samostatně dovolat nelze (§ 48 odst. 2 daňového řádu). Proti rozhodnutí o odvolání lze pak postupem podle § 65 a násl. s. ř. s. podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu.

Nejvyšší správní soud podotýká, že rozhodnutím ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu a § 65 s. ř. s., je jak kladné rozhodnutí správce daně (vyhovující námitce promlčení), tak rozhodnutí záporné (považující námitku promlčení za nedůvodnou). V této souvislosti je třeba poukázat na rozdíl mezi rozhodnutím o námitce promlčení a ověřením neplatnosti daňového rozhodnutí podle § 32 odst. 7 daňového řádu. Podá-li totiž daňový subjekt podnět k ověření neplatnosti určitého rozhodnutí, považuje se za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. pouze rozhodnutí, jímž je neplatnost ověřena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2006, č. j. 1 Afs 92/2006 - 56, publikovaný pod č. 1145/2007 Sb. NSS); pokud však správce daně dospěje k závěru, že důvody neplatnosti zde nejsou, nevydává o tom rozhodnutí, ale pouze tuto skutečnost sdělí přípisem daňovému subjektu (viz rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 5. 1998, sp. zn. 30 Ca 177/97, publikované v časopisu Finance a úvěr č. 12/1998 na str. 776 a potvrzené řadou usnesení Ústavního soudu, např. usnesením ze dne 16. 4. 2002, sp. zn. II. ÚS 230/02, <http://nalus.usoud.cz>). Zásadním rozdílem oproti negativnímu rozhodnutí o námitce promlčení je zde totiž skutečnost, že sdělením správce daně o neověření neplatnosti nedochází k zásahu do právní sféry daňového subjektu, neboť jeho práva a povinnosti již byla určena v rozhodnutí, jež je předmětem ověření. Naproti tomu rozhodnutí správce daně o tom, že daňová povinnost daňového subjektu není promlčena, řeší dosavadní stav nejistoty daňového subjektu ohledně toho, zda daňový subjekt svou daňovou povinnost plnit musí či nemusí a závazně tak určuje jeho povinnost.

Nejvyšší správní soud aplikoval výše uvedené závěry na právě projednávanou věc a dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná.

Jak vyplývá ze správního spisu, vydal žalovaný dne 27. 3. 2006 rozhodnutí, podle něž je ode dne doručení tohoto rozhodnutí povinen plátce mzdy Parenteral, a. s., pokračovat ve stanovených srážkách ze mzdy vyplácených žalobci k vymožení vykonatelného nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za rok 1993 ve výši 827 296 Kč. Žalovaný současně žalobce poučil,

že proti zmiňovanému rozhodnutí může podat námitky podle § 52 daňového řádu do 30 dnů od jeho doručení. Žalobce podal dne 25. 4. 2006 námitku, jejímž obsahem byla mimo jiné námitka promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky podle § 70 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný posoudil námitku promlčení jako námitku proti úkonu správce daně v řízení vymáhacím a zjišťovacím podle § 52 daňového řádu a spolu s dalšími námitkami ji svým rozhodnutím ze dne 5. 5. 2006 zamítl. Z výše uvedených důvodů nelze tento postup žalovaného považovat z části za správný, neboť námitka promlčení nemohla být posouzena podle § 52 daňového řádu; tento nedostatek však neměl vliv na samotné obsahové posouzení námitky promlčení. Žalobce následně (v souladu s výše popsáním závěrem Nejvyššího správního soudu) podal odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí námitky promlčení. Žalovaný však toto podání zcela chybně vyhodnotil jako „první“ námitku promlčení podle § 70 daňového řádu, nezacházel s ním jako s odvoláním a dne 27. 9. 2006 zaslal žalobci sdělení, v němž zopakoval své důvody z rozhodnutí ze dne 5. 5. 2006 a odvolání neakceptoval.

Sdělení žalovaného k odvolání žalobce nicméně nelze považovat formálně ani materiálně za rozhodnutí, neboť není způsobilé založit, změnit, zrušit či závazně určit práva a povinnosti žalobce, resp. zasáhnout do jeho právní sféry, a pouze konstatuje, že námitku bere na vědomí a neakceptuje ji. Ostatně v situaci, kdy žalovaný odvolání žalobce „neakceptoval“ byl na místě pouze postup podle § 49 odst. 4 daňového řádu – žalovaný tedy měl odvolání postoupit svému nadřízenému orgánu k rozhodnutí, což však neučinil. Jestliže o odvolání žalobce nebylo dosud příslušným orgánem rozhodnuto, je jedinou možností žalobcovy obrany domáhat se ochrany před nečinností podle § 34c daňového řádu, tedy upozornit podnětem nejbližší nadřízeného správce daně, že žalovaný nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů. Pokud by ani toto opatření nevedlo k nápravě, má žalobce k dispozici žalobu na ochranu před nečinností správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s. Vzhledem k tomu že § 85 s. ř. s. před žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu upřednostňuje jiné právní prostředky ochrany – mezi nimi bezpochyby i postup podle § 34c daňového řádu a žalobu proti nečinnosti správního orgánu – nezbývá, než uzavřít, že žalobce se musí primárně domáhat ochrany těmito právními prostředky; žaloba proti nezákonnému zásahu je proto podle § 85 s. ř. s. nepřijatelná.

Ačkoliv krajský soud odůvodnil nepřijatelnost žaloby odlišným způsobem, který s ohledem na výše popsanou argumentaci Nejvyššího správního soudu nemůže obstát, je jeho závěr o nutnosti žalobu odmítnout pro nepřijatelnost správný. Kasace rozhodnutí krajského soudu pro nesprávné odůvodnění výroku by v tomto případě byla přepjatým formalismem s žádným hmatatelným důsledkem pro žalobce, neboť jeho žaloba by i pak zůstala ve správním soudnictví neprojednatelná a došlo by tak pouze ke zbytečnému prodlužování řízení.

Pokud žalobce namítá, že ztotožnil-li se krajský soud s právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 163/2004 - 87, měl žalobu zamítnout a nikoliv odmítnout, pak lze poznamenat, že tato námitka na nedůvodnosti kasační stížnosti ničeho nezmění. Krajský soud chtěl svým odkazem na předmětné rozhodnutí Nejvyššího správní soudu patrně poukázat na to, že v případě, kdyby byla žaloba připuštěna k věcnému přezkumu, by nemohla být z jeho strany shledána důvodnou. Tento závěr krajského soudu je možno vnímat jako jakési dobrozdání pro žalobce, které však nemá žádný vliv na posouzení přijatelnosti žaloby, a jeho uvedení v napadeném usnesení nečiní toto usnesení nezákonným.

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud

v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. ledna 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu