



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mráky v právní věci žalobce: **HP IZOL Napajedla s.r.o.**, se sídlem v Praze, U dubu 691/48, zast. advokátem JUDr. Radkem Kellerem, se sídlem AK Jaselská 23, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 11. 2015, č. j. 29 A 26/2015 - 86,

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 :

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, kterou se stěžovatel domáhal určení, že zásah žalovaného spočívající v neprošetření způsobu vyřízení stížnosti, o kterém byl stěžovatel vyrozuměn přípisem ze dne 11. 12. 2014, č. j. 33232/14/5000-14507-711502, byl nezákonný.

I. Vymezení věci

V rámci daňové kontroly zahájené dne 6. 11. 2012 byl stěžovatel dne 10. 4. 2013 (výzva č. j. 462634/13/3306-05401-706635) vyzván dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále daňový řád“) k prokázání skutečností podrobně specifikovaných. Vzhledem k tomu, že na výzvu stěžovatel nereagoval a požadované skutečnosti nedoložil, dne 8. 4. 2014 vydal správce daně opakovanou výzvu (č. j. 596904/14/3306-05401-

706635). Stěžovatel na výzvu reagoval podáním ze dne 2. 5. 2014, označeným jako „*Nesprávný postup správce daně*“, v němž uvedl, že z ústního jednání nevyplývalo, že by výzvě nevyhověl, a navrhl, aby správce daně nahradil tuto nezákonnou výzvu výzvou zákonnou. Přípisem ze dne 1. 7. 2014, č. j. 1405703/17/3306-05401-707224, správce daně vyrozuměl žalobce, že na základě stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu ze dne 2. 5. 2014 prošetřil zákonnost výzvy ze dne 8. 4. 2014, přičemž tuto shledal zákonnou a účinnou; ve vyrozumění se správce daně podrobně zabýval vznesenými výtkami. Dne 21. 7. 2014 stěžovatel zaslal správci daně podání označené jako „*K č. j. 1405703/17/3306-05401-707224*“, v němž se jednak ohradil proti závěrům uvedeným v označeném vyrozumění, jednak se opětovně domáhal zrušení opakované výzvy ze dne 8. 4. 2014, č. j. 596904/14/3306-05401-706635. Toto podání správce daně posoudil jako stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu, kterou prošetřil, a dne 25. 9. 2014 vyrozuměl pod č. j. 1654018/14/3300-14500-701892 stěžovatele o její nedůvodnosti; mimo jiné odkázal na vyrozumění ze dne 1. 7. 2014, č. j. 1405703/17/3306-05401-707224, v němž se zabýval zákonností výzvy ze dne 8. 4. 2014 a dodal, že správce daně jednal v souladu se zákonem. Na to stěžovatel zareagoval podáním označeným jako „*K č. j. 1619631/14/3306-05401-706635 – stížnost podle § 261 DR*“.

Žalovaný pak přípisem (vyrozuměním) ze dne 11. 12. 2014, č. j. 33232/14/5100-41457-711502, sdělil stěžovateli, že jeho žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti shledal částečně důvodnou (žalovaný uvedl, že správce daně neprošetřil stížnost řádně, nicméně toto pochybení napravil žalovaný), proto není na místě přijímat opatření k nápravě; současně shledal většinu námitek uplatněných ve stížnosti (týkajících se samotného dokazování) nepřipustnými; poukázal na to, že stěžovatel de facto napadá postup správce daně při hodnocení důkazů, který je však napadnutelný až v rámci případného odvolacího řízení, rovněž uvedl, že zasahováním žalovaného do neukončeného dokazování by došlo k porušení zásady dvojinstančnosti.

Proti vyrozumění žalovaného podal stěžovatel žalobu, v ní uvedl, že ve vyrozumění vydaném na základě žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti směřující proti vyrozumění Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 25. 9. 2014, č. j. 1654018/14/3300-14500-701892, žalovaný odepřel vyjádření k meritu argumentace, pokud jde o postup správce daně v daňovém řízení. Dopustil se tak nezákonného zásahu do práv stěžovatele, jemuž svědčilo právo na to, aby žalovaný na základě námitek nesprávnosti postupu správce daně v daňovém řízení tento postup přezkoumal se závěrem o důvodnosti nebo nedůvodnosti námítky. Poukázal na to, že se podanou žádostí o přešetření způsobu vyřízení stížnosti nedomáhal toho, aby žalovaný zasahoval do hodnocení důkazů prvoinstančním správcem daně, ale aby byla přešetřena správnost názoru prvoinstančního správce daně, který se podanou stížností námítkou odepřel zabývat z důvodu, že ji považoval za nepřipustnou. Vyjádřil nesouhlas s názorem žalovaného, že pro odlišení přípustných a nepřipustných stížností týkajících se dokazování je dělicí hranicí fakt, zda se stížnost týká procedury získání důkazního prostředku (stížnost přípustná), nebo hodnocení důkazního prostředku a rozhodnutí o jeho provádění či neprovádění (stížnost nepřipustná); není zřejmé, proč by proti postupu v dokazování, kterým např. správce daně opomenul provést důkaz, neměla být přípustná stížnost ještě v průběhu důkazního řízení. „Nepřipustnou“ stížností stěžovatel primárně brojil proti postupu správce daně, který v rámci jím prováděného dokazování uzavřel, že plně nesplnil důkazní povinnost uloženou mu výzvou č. j. 462634/13/3306-05401-706635. Proti postupu správce daně při hodnocení důkazních prostředků přitom zákon nedává jiný prostředek ochrany. Žalovaný dle stěžovatele zkrátil jeho práva i tím, že odepřel posuzovat námítku, která vedla ke zpochybnění správnosti procesního rozhodnutí správce daně. Pokud stížností podle § 261 odst. 1 daňového řádu lze brojit pouze proti nevhodnému chování úředních osob správce daně nebo proti postupu správce daně, neznamená to, že stížností nelze brojit proti rozhodnutí správce daně, neboť rozhodnutí není nic jiného nežli součást procesního postupu správce daně a obsahuje části (např. odůvodnění), které nelze přezkoumávat jinak, nežli

pokračování

postupem podle § 261 daňového řádu. Navrhl, aby soud deklaroval, že se žalovaný dopustil nezákonného zásahu, pokud vyrozuměním ze dne 11. 12. 2014, č. j. 33232/14/5100-41457-711502, posoudil stížnost jako částečně nepřipustnou a odepřel uložit Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj, aby se podanou stížností v úplnosti meritorně zabýval.

Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že o zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. se v prvé řadě jedná pouze za předpokladu, že v žalobě tvrzeným jednáním by žalobce mohl alespoň potenciálně být přímo zkrácen na svých právech. To konkrétně znamená, že mezi napadeným zásahem a tvrzeným porušením práv musí existovat bezprostřední vztah. Poukázal zejména na to, že napadeným vyrozuměním žalovaného nebyl stěžovatel přímo zkrácen na svých právech, neboť tímto přípisem žalovaný pouze reagoval na jeho podání – žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu ohledně postupu správce daně souvisejícího s vydáním výzvy k prokazování skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Tímto podáním se žalovaný zabýval a částečně mu vyhověl, byť současně shledal stížnost ze dne 21. 7. 2014 v některých částech nepřipustnou. Tímto vyrozuměním žalovaný neuložil stěžovateli žádné povinnosti, ani neomezil jeho práva, současně nelze hovořit o jeho nečinnosti. Krajský soud podotkl, že daňový subjekt má samozřejmě dle okolností právo na podání stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu, resp. posléze na podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, zahrnující v sobě též povinnost, aby se příslušný orgán takovou žádostí zabýval, nelze však již hovořit o právu na vyhovění stížnosti či žádosti. O žádný přímý zásah do práv stěžovatele se tak nejednalo. Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu je zvláštním prostředkem nápravy ve vztahu k vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu podřízeným správcem daně. Nadřízený správce daně samozřejmě má možnost na základě žádosti daňového subjektu do jisté míry regulovat postup podřízeného správce daně, to však nic nemění na tom, že soudní ochraně dle § 82 a násl. s. ř. s. podléhá onen prvotní zásah do práv žalobce, tedy zásah způsobený postupem podřízeného správce daně. Krajský soud s odkazem na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu a žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona jsou pouhým prostředkem ochrany na úrovni správních orgánů, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby směřující proti přímému zásahu správce daně do práv osoby zúčastněné na správě daní.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu dne 28. 12. 2015 kasační stížností s odkazem na § 103 odst. 1 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že kasační stížnost neobsahovala náležitosti dle § 106 odst. 1 s. ř. s., vyzval Nejvyšší správní soud stěžovatele usnesením ze dne 11. 1. 2016, č. j. 5 Afs 266/2015 – 4, k doplnění kasační stížnosti.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel polemizoval s postupem správního orgánu; fakticky zopakoval námitky, které uvedl již v žalobě. Co se týče samotného napadeného rozsudku krajského soudu, uvedl, že soud mylně posoudil, že poukázal-li stěžovatel na skutečnost, že mu žalovaný odepřel právo na rozhodnutí o meritě námitek dle předchozí stížnosti, tedy jinak řečeno, že žalovaný svým postupem odmítl stěžovateli ochranu, je toto tvrzení z hlediska důvodnosti žaloby liché. Stěžovateli svědčilo právo na vyřízení stížnosti jako důvodné či nedůvodné nebo na to, aby žalovaný či správce daně posoudili jeho podání jako jiný prostředek ochrany, který by dle jejich názoru v dané situaci zákon poskytoval. Soud rovněž nespřávně dle stěžovatele posoudil, že v daném případě by takovým zásahem, vůči němuž by žaloba teoreticky měla směřovat, byla buď daňová kontrola, nebo konkrétněji výzva správce daně. Stěžovatel se však žalobou nedomáhal ani toho, aby soud uložil žalovanému ukončit daňovou kontrolu

nebo aby rozhodl o tom, že výzva je nezákonným zásahem, ale aby určil, že žalovaný měl posoudit meritum jeho podání, nikoli tvrdit jeho nepřipustnost, a to bez z opory v zákoně, který nepřipustnou stížnost nepředpokládá. Žalovaný měl dle stěžovatele případně stížnost posoudit jako jiný prostředek ochrany, což se nestalo; z uvedeného je zřejmá nezákonnost zásahu žalovaného. Za nesprávné považuje stěžovatel i posouzení právní otázky pravomoci správního orgánu, resp. závěru soudu, že názor ohledně modalit, jimiž mají správní orgány se stížnostmi nakládat, je přepjatě formalistický, neboť podstatné ve věci je, zda správní orgány stížnosti vyhoví či nikoli. Soud uvedl, že shledají-li podání daňového subjektu nepřipustným, není v příkrém rozporu se zákonem, sdělí-li tento závěr stěžovateli, aniž by stížnost např. formálně zamítl. Stěžovateli ale nešlo o formu, tedy o to, zda správní orgán použije výraz nepřipustná nebo nedůvodná stížnost, když této nevyhoví, ale o skutečnost, že nepřipustná stížnost není správcem daně vůbec co do její důvodnosti posuzována. Stěžovateli však takové právo, aby se žalovaný meritem námitek zabýval, svědčilo, a to bez ohledu na to, ať již pak závěr o důvodnosti či nedůvodnosti označí formálně jakkoliv. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu v tom, že stěžovatel nebyl nikterak zkrácen na svých právech; pokud takové právo dovozuje stěžovatel z toho, že nebyly meritorně vypořádány jeho námitky, konstatuje žalovaný, že takové právo z § 261 daňového řádu nevyplývá. Pokud stěžovatel uvádí, že měl žalovaný přehodnotit nepřipustné námitky dle § 70 odst. 2 daňového řádu na jiný prostředek ochrany, žalovaný poukazuje na to, že nebylo důvodu stížnost posuzovat jako jiné podání; stěžovatel fakticky napadal ve stížnosti výzvu k prokázání skutečností, proti které není odvolání přípustné. Danou část výzvy nebylo možno posoudit ani jako odvolání proti stanovení daně, neboť takové rozhodnutí nebylo dosud vydáno; z obsahu stížnosti ani nevyplývalo, jaké jiné podání by mohlo přicházet v úvahu. Stěžovatel napadal dále způsob hodnocení důkazů správcem daně, ani v případě těchto námitek nebylo možno podání posoudit jako jiný prostředek obrany, stěžovatel nebyl dosud seznámen s výsledky kontrolního zjištění ani nebylo vydáno rozhodnutí o stanovení daně. K námitce stěžovatele stran nepřipustnosti zaměňování způsobu vyřízení stížnosti, resp. její označení za nepřipustnou, žalovaný považuje závěry krajského soudu za správné. Namítal-li totiž stěžovatel v žalobě že *stížnost podle § 261 d .ř. nelze charakterizovat jako přípustnou či nepřipustnou, ale jako důvodnou či nedůvodnou*, postupoval krajský soud zcela v intencích žalobní námítky, pokud v odst. 40 rozsudku uvedl: „*Takový názor ohledně modalit, jimiž mají správní orgány se stížnostmi nakládat je přepjatě formalistický. Podstatné ve věci je, zda správní orgány stížnosti vyhoví či nikoli. Shledají-li podání daňového subjektu nepřipustným, není v přímém rozporu se zákonem, sdělí-li tento závěr stěžovateli, aniž by stížnost např. formálně zamítl.*“ Bez ohledu na uvedené má žalovaný za to, že rozsudek krajského soudu není nezákonný, neboť krajský soud se nedopustil nesprávného posouzení právní otázky ve smyslu §103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil; neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlídnout ex offio (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti v podstatě opakovaně vznáší námitky, které uplatnil již v žalobě. V obecné rovině vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení právní otázky.

pokračování

Stěžovatel za nezákonný zásah, proti němuž podal žalobu, výslovně označil vyrozumění žalovaného ze dne 11. 12. 2014, č. j. 33232/14/5100-41457-711502, resp. skutečnost, že žalovaný odepřel vyjádření k meritu jeho argumentace, pokud jde o postup správce daně v daňovém řízení, čímž mu měl současně odepřít právo na vyřízení stížnosti proti postupu správce daně. Z takto vymezeného zásahu a žalobou označeného správního orgánu, který jej měl provést, soud vycházel při posouzení žaloby. Nutno doplnit, že žalobce se domáhal pouze určení nezákonnosti tvrzeného zásahu, soud proto vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (§ 87 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud opakovaně judikuje, že ochrana podle ust. § 82 s. ř. s. je důvodná tehdy, pokud jsou kumulativně splněny všechny podmínky stanovené v tomto ustanovení. Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS, ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012 - 20, nebo rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 7 Afs 125/2014 - 32). Podle krajského soudu nebyla naplněna první z uvedených podmínek, jelikož stěžovatel nebyl přímo zkrácen na svých právech.

Nejvyšší správní soud se proto zabýval otázkou, zda byl stěžovatel v důsledku vyrozumění žalovaného 11. 12. 2014 přímo zkrácen na svých právech, a ve shodě s krajským soudem dospěl k závěru, že tímto vyrozuměním nebyly stěžovateli uloženy žádné povinnosti ani omezena jeho práva. Tímto vyrozuměním žalovaný stěžovateli pouze sdělil, že mu lze v některé námitce přisvědčit, nicméně zdůvodnil, proč není důvodné stran dílčích nedostatků správce daně již přijímat opatření k nápravě (nevypořádání se s tvrzenou obsolencí výzvy), některé námitky shledal nedůvodné (nevhodné chování správce daně) a některé označil za nepřijatelné. Z vyrozumění však vyplývá, že jakkoli označil žalovaný námitky za nepřijatelné, jejich „nepřijatelnost“ také podrobně odůvodnil. Stěžovatel tak nebyl vyrozuměním žalovaného na svých právech zkrácen.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu, z níž krajský soud rovněž vycházel, vyplývá, že stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu může být podána ze dvou důvodů; jednak v případě nevhodného chování úředních osob správce daně a jednak v případě postupu správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Stížnost nelze v žádném případě chápat jako řádný nebo mimořádný opravný prostředek, resp. dozorčí prostředek. Jedná se o doplňkový prostředek ochrany sloužící zejména k bezprostřední nápravě vad postupu správce daně a nevhodného chování úředních osob. Nutno rovněž podotknout, že jak šetření stížnosti, tak i prošetřování způsobu jejího vyřízení nadřízeným orgánem není řízením, s jehož výsledkem by bylo spojeno vydání rozhodnutí. Stížnost je navíc prostředkem subsidiárním, ultima ratio, který lze podat pouze v případě, nepřipadá-li v úvahu žádný jiný prostředek ochrany, jako např. odvolání, rozklad, námitka, obnova řízení, přezkum, ochrana před nečinností, žádost o prodloužení lhůty, stížnost na postup plátce daně, námitka podjatosti, apod.

Z výše uvedeného je zřejmé, že stížností podle § 261 daňového řádu nelze napadat skutkové ani právní závěry správce daně. Daňové orgány a potažmo také krajský soud proto správně dovodily, že stížností na postup správce daně nelze namítat nesprávnost hodnocení důkazních prostředků, které předchází zjištění skutkového stavu věci. Hodnocení důkazních prostředků totiž není postupem ve smyslu § 261 daňového řádu; takovým postupem je např. daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností, nikoli však jednotlivé úkony v rámci

takového postupu, které se týkají zjišťování skutkového stavu (dokazování), který má být podkladem pro stanovení daně. Pokud by žalovaný v rámci přešetření způsobu vyřízení stížnosti přezkoumával hodnocení důkazů, které je však napadnutelné až v rámci případného odvolacího řízení, takovým zásahem do dosud neukončeného dokazování by nepřipustně předjímal rozhodnutí, které by případně dále posuzoval v odvolání.

Stěžovatel předmětem stížnosti učinil postup při dokazování a hodnocení důkazních prostředků, jimiž je zjišťován skutkový stav věci, napadá také skutkové závěry správce daně, což stížnost dle § 261 daňového řádu neumožňuje. Stěžovatel má především možnost podle § 88 odst. 3 daňového řádu vyjádřit se ke kontrolním zjištěním, tedy i k postupu při dokazování před ukončením daňové kontroly. Po ukončení daňové kontroly a po vydání dodatečného platebního výměru lze proti tomuto rozhodnutí podat odvolání podle § 109 daňového řádu, v němž lze uplatnit námitky jak proti postupu správce daně při hodnocení důkazů, tak proti dostatečnosti skutkových a právních závěrů. Jak již bylo uvedeno, stížnost je subsidiárním prostředkem obrany, přitom subsidiarita neznámá, že jiný prostředek ochrany se nabízí v ten samý okamžik jako stížnost, ale postačí, je-li možné postup správce daně napadnout tímto jiným opravným prostředkem v budoucnu.

Z podané žaloby je zřejmé, že stěžovatel nemířil podanou žalobou do daňové kontroly nebo samotné výzvy. Námitky stěžovatele v tomto směru jsou zcela liché. Krajský soud poznámku o možnosti brojit zásahovou žalobou např. do samotné daňové kontroly učinil pouze pro srovnání v rámci odůvodnění zcela nad rámec rozhodovacích důvodů.

Namítá-li stěžovatel, že měl žalovaný, resp. správce daně podřadit jeho podání, mě-li je za nepřipustné, pod jiný prostředek ochrany, nelze mu přisvědčit.

Podání se posuzuje vždy podle skutečného obsahu, a to bez ohledu na to, jak je označeno (§70 odst. 2 daňového řádu). Tato zásada je zárukou toho, že účastník řízení nemůže utrpět újmu v důsledku nesprávného označení podání. V případě nejasného nebo nesrozumitelného podání nemůže správce daně sám určit obsah podání a musí podatele vyzvat k odstranění nejasností. Uvedený postup vyplývá ze zásady materiální pravdy, vyjádřené v § 8 odst. 3 daňového řádu, podle které správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. To však nebyl případ stěžovatele. Stěžovatel zcela jednoznačně podání označil a rovněž z obsahu nebylo sporné, proti čemu stěžovatel stížností míří. Skutečnost, že některé jeho námitky uplatněné v jednoznačně určeném podání nemohou uspět, ještě neznámá, že správce daně má povinnost vyhledávat případné jiné možné prostředky obrany.

Nejvyšší správní soud částečně přisvědčil námitce stěžovatele stran způsobu rozhodování správního orgánu a považuje za vhodný názor krajského soudu v tomto směru poněkud korigovat. Lze s krajským soudem nepochybně souhlasit v tom, že podstatné z hlediska účastníka řízení je, zda správní orgány stížnosti vyhoví či nikoli. Poněkud nepřesný je však závěr: „*Shledá –li správní orgán podání daňového subjektu nepřipustným, není v příkrém rozporu se zákonem, sdělí-li tento závěr stěžovateli, aniž by stížnost např. formálně zamítl.*“

Je třeba rozlišovat nepřipustnost podání a nedůvodnost námitek v podání uvedených. S nepřipustností podání spojuje zákon výslovně určité právní důsledky; např. podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu podání zjevně právně nepřipustné je důvodem pro zastavení řízení. Zákon buď přímo sám výslovně určité podání jako nepřipustná označuje (např. § 141 odst. 6 daňového řádu), nebo lze nepřipustnost chápat v širším pojetí, a to jako každé podání, jehož vyřízení nemá oporu v zákoně, resp. jemuž nelze vyhovět, neboť zákon takovou možnost ani nepředvídá (např. bude žádáno o vydání závazného posouzení ve věci, kdy to daňový zákon

pokračování

neumožňuje, apod). Zastavovat řízení je možné pouze za podmínek zde uvedených, a pokud procesní situace, kterou zákon řeší zastavením řízení, skutečně nastala. Pro nepřipustnost podání dle § 106 odst. 1 písm. b) lze zastavit řízení pouze tehdy, pokud zákon toto podání výslovně za nepřipustné označuje nebo zjevně nepřipustným je (viz nemožnost právní). V případě stěžovatele nebylo jeho podání označeno jako nepřipustné a ani jako nepřipustné je správce daně neodmítl, resp. řízení nezastavil. Tím podání stěžovatele „posunul“ do roviny meritorního posouzení, tedy jeho důvodnosti. Je pravdou, že žalovaný označil některé námitky stěžovatele jako nepřipustné, nicméně jejich „nepřipustnost“ řádně odůvodnil; nelze mu proto vytýkat zkrácení na právech stěžovatele tím, že by se odmítl meritorně zabývat vznesenými námitkami; pokud tak konstatoval, odůvodnil řádně, proč se jimi zabývat – a to konkrétně v případě postupu správce daně při dokazování – nemůže.

Z uvedeného vyplývá, že pokud by shledal správní orgán podání nepřipustným, nemohl by se již nikterak zabývat důvodností námitek, tedy by ani nemohl „stížnost formálně zamítnout“. V případě zamítnutí je totiž vždy nutno vypořádat skutkové a právní důvody ve věci samé, které však v případě nepřipustného podání jsou zcela bezpředmětné.

Nicméně uvedená nepřesnost, proti které rovněž stěžovatel v kasační stížnosti mívá, neměla žádný vliv na zákonnost rozsudku krajského soudu. Jak bylo již výše uvedeno, stěžovateli se vyrozuměním žalovaného dostalo odůvodnění stran veškerých jeho námitek, tedy i odůvodnění toho, proč některé z nich označil žalovaný za nepřipustné.

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu přezkoumatelný; krajský soud řádně vypořádal vznesené námitky, které stěžovatel v žalobě uplatnil, a své závěry řádně odůvodnil, přitom se nedopustil excesu v právním posouzení a jeho rozsudek z hlediska zákona obstojí.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost, nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 3. června 2016

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu