



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Antonína Koukala v právní věci žalobce: **Doc. RNDr. P. S., CSc.**, zastoupen JUDr. Petrem Vrchlabským, advokátem se sídlem Ostrava, Smetanovo nám. 2, proti žalovanému: **Finanční úřad Ostrava I**, se sídlem Ostrava - Moravská Ostrava, Jurečkova 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 1. 2003, č. j. 22 Ca 210/2002 - 31,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 1. 2003, č. j. 22 Ca 210/2002 – 31, **se zrušuje** a žaloba **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasným podáním kasační stížnosti dne 7. 4. 2003 domáhal zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 1. 2003, č. j. 22 Ca 210/2002 – 31, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava I ze dne 26. 3. 2002, č. j. 48281/02/388942/1738. Rozhodnutí správního orgánu byla zamítnuta jeho námitka proti exekučnímu příkazu ze dne 16. 1. 2002, č. j. 4014/02/388942/1738, kterým Finanční úřad Ostrava I přikázal daňovému subjektu Soukromá vyšší odborná škola obchodně právní, s. r. o., jako poddlužníkovi vyplatit plnění z vypořádacího podílu žalobce.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí Finanční úřad Ostrava I uvedl, že žalobcem uváděné skutečnosti byly posouzeny jako neopodstatněné, neboť s odkazem na ust. § 2 odst. 1 a 2 zák. č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, neodpovídá správce daně za ekonomické důsledky dopadu exekučního řízení, neboť nevznikly činnosti

správce daně, který daňové nedoplatky vybírá a vymáhá, ale činností daňového subjektu, jenž sám ohrozil ekonomický chod provozovaných zařízení. S odkazem na ust. § 73 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. a příslušných ustanovení občanského soudního řádu je správce daně oprávněn k vystavení exekučního příkazu k postižení jiných majetkových práv ve smyslu § 320 a § 320a občanského soudního řádu.

Krajský soud v Ostravě přezkoumal napadený výrok rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava I v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního vztahu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Žalobce ve svém podání namítal, že daňovou exekucí je postihován jeho majetek přesto, že u něj nebyla provedena žádná daňová kontrola a tímto je zkrácen na svém právu vlastnit majetek, jež má být exekucí postižen. Protože tedy žalobci nebyla žádným způsobem zjištěna daňová povinnost, jednal Finanční úřad Ostrava I podle názoru žalobce v rozporu s § 16 odst. 1a, jakož i § 31 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb. Tuto žalobní námitku neshledal Krajský soud v Ostravě důvodnou, protože žalobce v ní uvádí skutečnosti, které se týkají jiného řízení než exekučního. K otázce zjištění daňové povinnosti, odkázal krajský soud na citovaná pravomocná rozhodnutí žalovaného o vyměření a předepsání dlužné částky, která je předmětem exekuce. Z těchto důvodů nemohl žalovaný svým postupem jednat v rozporu s ust. § 16 odst. 1 a 8, jakož i § 31 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., protože jejich aplikace v exekučním řízení nepřichází v úvahu. Obdobně to platí pro tvrzené porušení ust. § 45 zák. č. 337/1992 Sb. o nepřípustnosti přenosu daňové povinnosti, neboť žalovaný neuzavřel, a ani uzavřít dohodu nemohl, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba. V důsledku toho také nejednal žalovaný v rozporu s § 2 odst. 1 a 2 zák. č. 337/1992 Sb. a nedošlo tak postupem žalovaného k porušení práv daných k ochraně občana Listinou základních práv a svobod, konkrétně čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 1 a 5.

Rovněž tak další žalobní námitku dovozující rozpor postupu žalovaného s ust. § 2 odst. 1 a 3 zák. č. 337/1992 Sb. nepovažoval Krajský soud v Ostravě za opodstatněnou. V této souvislosti žalobce tvrdil, že v ust. § 73 odst. 6 zák. č. 337/1992 Sb. je taxativní výčet způsobů daňové exekuce a v tomto směru jako *lex specialis* vůči části šesté občanského soudního řádu postižení obchodního podílu ve společnosti nezná, i když zná jako způsob exekuce příkázání „jiné pohledávky“. Podle ust. § 73 odst. 6 písm. a) zák. č. 337/1992 Sb. se daňová exekuce provádí vydáním exekučního příkazu, mj. na jiné pohledávky, přičemž pro výkon daňové exekuce se podle odst. 7 citovaného ustanovení použije přiměřeně občanský soudní řád. Krajský soud sice souhlasil se žalobcem, že šestá část občanského soudního řádu, kterou lze přiměřeně použít pro daňovou exekuci, postižení obchodního podílu ve společnosti nezná, a to proto, že obchodní podíl je souborem práv a povinností, z nichž jen některá jsou právy majetkovými postižitelnými exekucí, ale mezi ta práva, která mohou být exekucí postižena, patří mj. také vypořádací podíl, jak také vyplývá z ust. § 320a o. s. ř. Prikázal-li tedy žalovaný za použití ust. § 320 odst. 1 o. s. ř. poddlužníkovi Soukromé vyšší odborné škole obchodně právní, s. r. o., vyplatit plnění z vypořádacího podílu žalobce, neporušil tím žalobcem citovaná ustanovení.

Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Ostravě podal žalobce - stěžovatel kasační stížnost, v níž vytýká napadenému rozsudku, že se toliko striktně omezil na otázku úzké aplikace jednotlivých konkrétních ustanovení zák. č. 337/1992 Sb., aniž poskytl stěžovateli ochranu v kontextu základních zásad daňového řízení, které jsou výrazem práv chráněných

Listinou základních práv a svobod. Kasační stížnosti odůvodňuje nezákonností napadeného rozhodnutí, spočívající v nesprávném právním posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále je vytýkána vada řízení před správním orgánem spočívající v porušení zákona při zjišťování skutkové podstaty způsobem ovlivňujícím zákonnost, pro kterou měl soud napadené rozhodnutí zrušit, dále stěžovatel napadá nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů a jiné vady řízení.

Dále stěžovatel namítá, že Krajský soud v Ostravě se vůbec nezabýval ústavně právní rovínou porušení zásad, na kterých stojí daňové řízení a v důsledku této skutečnosti došlo i k porušení práv daných k ochraně občana Listinou základních práv a svobod a to článkem 4 odst. 1, kdy stěžovateli byla uložena povinnost na základě vybočení z meze zákona, čl. 11 odst. 5, kdy daňová povinnost byla stěžovateli uložena za současného porušení zákona, čl. 11 odst. 1, když takovýmto protizákonným uložením povinnosti, došlo k postižení vlastnického práva stěžovatele, aniž mu v důsledku protizákonného postupu byla poskytnuta řádná ochrana a čl. 36 odst. 1 a 2, kdy stěžovateli bylo upřeno právo spravedlivého procesu zejména tím, že věc nebyla přezkoumávána z hlediska roviny ústavně právní.

Stěžovateli nebyla žádným způsobem zjištěna daňová povinnost, tedy nebyla u něj provedena daňová kontrola. Příslušné platební výměry předepisují odvod do státního rozpočtu ČR poukazem na předchozí zprávu o výsledku kontroly použití prostředků ze státního rozpočtu ze dne 15. 10. 1988 až 10. 2. 1999 sp. zn. 15951/99/388960/1741, kterou správce daně provedl u daňového subjektu a příjemce dotace, kterým je výslovně subjekt označovaný jako „Soukromá vyšší odborná škola právní, s. r. o.“. V období provádění kontroly jednoznačně byla provozovatelem školy obchodní společnost. Došlo tedy k porušení základní zásady daňového řízení, vyjádřené v § 31 zák. č. 337/1992 Sb. odst. 1 až 4 o dokazování v daňovém řízení, k ust. § 16 odst. 1 a 8 o zásadách daňové kontroly. Skutečnosti rozhodné pro zjištění daňové-odvodové povinnosti nebyly u stěžovatele řádně zjištěny. Po obsahové stránce musí projednání zprávy o daňové kontrole obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale současně i vyjádření daňového subjektu ke zjištěným závadám. Správce daně nejprve na základě daňové kontroly vyměřil platebními výměry č. 19679/99/388960/1710 a č. 26559/99/388960/1741, ze dne 10. 2. 1999 a 24. 2. 1999 povinnost úhrady právnické osobě, tedy „Soukromé vyšší odborné škole obchodně právní, s. r. o.“, a že posléze tyto platební výměry sám zmatečně svým rozhodnutím č. j. 39855/99/388960/1741, ze dne 29. 3. 1999 zrušil s tím, že při vystavení výše uvedených rozhodnutí došlo ke stanovení daňové povinnosti někomu, kdo ji podle zákona není povinen platit a následně došlo ke zmíněnému vystavení nových platebních výměrů vůči stěžovateli. Již tento postup správce daně samotný je sám o sobě zásadně důkazem toho, že daňovou povinnost lze stanovit tomu, vůči kterému byl zachován formální postup podle zákona č. 337/1992 Sb. Správce daně v podstatě způsobem, který právní předpis nepřipouští, jednal v rozporu s ust. § 45 zák. č. 337/1992 Sb. o nepřipustnosti přenosu daňové povinnosti, což je výslovně vyjádřenou zásadou daňového řízení. Správce daně popsáním způsobem tedy jednal i v rozporu s ust. § 2 odst. 1, 2, 3 a 8 zák. č. 337/1992 Sb., tedy porušil základní zásady daňového řízení tím, že se neřídil zákonem č. 337/1992 Sb., zasáhl do chráněného zájmu stěžovatele a nařídil daňovou povinnost někomu, komu daňová povinnost nesvědčí.

Stěžovatel navíc soudí, že příjemcem dotace ze státního rozpočtu podle nařízení vlády č. 324/1996 Sb. je škola a nikoliv zřizovatel. Podle § 13 a odst. 2 zák. č. 564/1990 Sb. je vedle zřizovatele účastníkem řízení o zařazení do sítě škol i škola samotná. Škola je tedy příjemcem dotace, je odlišným subjektem práva od jejího zřizovatele a důsledně vzato tedy Finanční úřad

Ostrava I měl provést daňovou kontrolu u příjemce dotace, kterým byla soukromá škola. Se školou správce daně ani nezahájil daňové řízení a z tohoto pohledu jsou platební výměry nulitními akty. Ani z tohoto pohledu nejsou tedy způsobilými tituly pro daňovou exekuci. Podle názoru stěžovatele soudní přezkum má poskytnout ochranu i z hlediska ústavnosti vůbec, když se nejedná o řízení podle části 3. o. s. ř. a tedy zásad, na kterých daňové řízení stojí, jakož i zásad, na kterých stojí ochrana ústavně zaručených práv vyjádřených Listinou základních práv a svobod.

Napadeným rozhodnutím podle stěžovatele došlo i k vadě řízení pro nepřezkoumatelnost, resp. z nedostatku důvodů pro jeho rozhodnutí, a to v otázce dalších porušení zásad, na kterých stojí daňové řízení. Zásadou projevenou v ust. § 263 o. s. ř. je vyjádřena míra nutného uvážení soudu. Toto uvážení však není zajisté libovolné, ale musí být v souladu s uvedenými pravidly. Stěžovatel zásadně vytýká napadenému rozhodnutí, že ač tato otázka byla v přezkumu otevřena správní žalobou, napadený rozsudek se s ní nevypořádává žádným způsobem a tedy v mezích tohoto žalobního bodu stěžovatelům návrh nepřezkoumal.

Napadený rozsudek se vypořádává naprosto neúplně s dovolaným právním názorem stěžovatele spočívajícím v tvrzení, že podle § 73 zák. č. 337/1992 Sb. nelze daňovou exekuci postižením obchodního podílu daňového dlužníka v obchodní společnosti provést. Stěžovatel především tvrdí, že ust. § 73 odst. 6 zák. č. 337/1992 Sb. zná taxativně pouze tam uvedené způsoby daňové exekuce a jiné nikoliv. Stěžovatel tedy tvrdí, že toto ustanovení zákona o správě daní a poplatků představuje lex specialis vůči části VI. občanského soudního řádu. Podle názoru stěžovatele napadené rozhodnutí nesprávně vykládá právní normu, když argumentuje přípustností daňové exekuce poukazem na „jiné pohledávky“, jež zákon č. 337/1992 Sb. předpokládá v ust. § 73 odst. 6 písm. a). Stěžovatel ve své správní žalobě argumentuje v tomto kontextu rubrikami o. s. ř., který rozlišuje postižení jiných pohledávek podle § 312 a násl. o. s. ř. a zcela samostatně rubrikuje postižení jiných majetkových práv, kam patří i práva uváděná v § 320 a násl. Zákon č. 337/1992 Sb. by přípustnost daňové exekuce postižením obchodního podílu společníka musel za použití terminologie o. s. ř. zmínit jako postižení „jiných majetkových práv“. Jelikož zák. č. 337/1992 Sb. koneckonců i v jiných směrech nesleduje zcela všechny způsoby vedení exekuce, jak je zná o. s. ř., je nutno dle stěžovatele rozsah těchto způsobů vykládat doslovně a nikoliv excesivním způsobem, jaký užil napadený rozsudek. Pro tyto skutečnosti stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Stěžovatel napadá i jiná rozhodnutí správců daně vydaná vůči němu, jež však nebyla předmětem řízení před soudem, jehož výsledkem byl kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 1. 2003, č. j. 22 Ca 210/2002 - 31.

Žalovaný správní orgán Finanční úřad Ostrava I ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 23. 5. 2003 mj. uvádí, že odkazuje na své vyjádření k žalobě, které předložil dne 8. 8. 2002. Dále žalovaný uvádí, že rozhodnutí, jimiž byla stěžovateli uložena povinnost vrátit neoprávněně čerpané prostředky státního rozpočtu (rozhodnutí č. j. 40238/99/388960/1710, ze dne 29. 3. 1999 a rozhodnutí č. j. 40305/99/388960/1741, ze dne 29. 3. 1999), později vymáhaná nabyla právní moci v souladu s § 48 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., neboť stěžovatel se vůči těmto rozhodnutím vzdal práva na odvolání. Tvrzení stěžovatele o tom, že tímto úkonem (vzdáním se práva odvolání) zásadně pochybil a bylo učiněno na základě externí daňové rady je irelevantní. Stěžovatel je osobou,

kteřá je plně zodpovědná za své právní úkony. Správci daně není známo, že by došlo u stěžovatele ke zbavení nebo omezení způsobilosti k právním úkonům dle příslušných ustanovení občanského zákoníku. Poradenství proběhlo zajisté na základě smlouvy a jestliže se stěžovatel domnívá, že byl tímto poškozen musí k této skutečnosti zahájit jiné řízení s poradcem. Opravné prostředky proti vyměření musí směřovat ze zákonem stanovených podmínek a v zákonu stanovených lhůtách proti rozhodnutím o vyměření povinnosti. Tuto zákonnou možnost stěžovatel dobrovolně nevyužil.

Daňové subjekty neplatí daně na základě smluvního ujednání se státem, ale z donucení (upraveného v zákoně), což je zásadní rozdíl oproti občanskoprávním a obchodněprávním vztahům, z nichž vznikají práva a povinnosti na základě vzájemné smlouvy. Znamená to, že daňový subjekt nemá rovné postavení vůči státu, na rozdíl od postavení mezi daňovými subjekty navzájem. Státní moc je uplatňována zákonným způsobem, nikoliv svévolně. Proto tato zákonnost je znakem rovnosti všech občanů a potažmo daňových subjektů před zákonem. Pokud stát nutí zákonným způsobem platit občany daně, musí mít i zákonné (a z logiky věci donucující) prostředky k vybrání těchto daní. Jednotlivé články Ústavy a Listiny základních práv a svobod nejsou s tím v rozporu. Lidská práva vstupují do daňového řízení až poté, co se daňový subjekt podřídí účelu vedeného řízení, resp. záměru správce daně příslušné řízení v souladu se zákonem provést.

Dále žalovaný uvádí, že základní zásady daňového řízení obsažené v § 2 zák. č. 337/1992 Sb. představují soubor základních pravidel., která jsou důležitým prostředkem pro správnou aplikaci a interpretaci ostatních ustanovení zákona. Na prvním místě stojí zásada zákonnosti, což znamená, že správce daně je povinen chránit zájem státu, který je prioritní, při zachování práva a právem chráněných daňových subjektů, to je v daném případě stěžovatel. Správce daně není povinen dbát všech oprávněných zájmů daňových subjektů, ale jen těch, které jsou výslovně chráněny nějakým zákonem, což znamená jednoznačnou prioritu státu a teprve sekundární je respektování práv právem chráněných zájmů daňových subjektů. S tím velmi úzce souvisí zásada volného hodnocení důkazu zakotvená v § 2 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb. Z ní vyplývá, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Správce daně není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovými subjekty, neboť má právo nejprve samostatně posoudit jejich věrohodnost a rozhodnout o jejich osvědčení jako důkazu, popř. je i vyloučit ze svého rozhodování. V daném případě takto oprávněný – správce daně postupoval od samotného zahájení řízení. Ze shora uvedených důvodů žalovaný Finanční úřad Ostrava I navrhuje kasační stížnosti nevyhovět.

Exekuční příkaz, který je citován v rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 210/2002-31, byl vydán dle ust. § 73 odst. 6 písm. a) zák. č. 337/1992 Sb. Podle tohoto ustanovení se daňová exekuce provede vydáním exekučního příkazu na příkázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky. Jelikož toto ustanovení hovoří obecně o jiné pohledávce, aniž je specifikováno, o jakých druh pohledávky se jedná, je správce daně oprávněn nařídít exekuci i na postižení jiných majetkových práv, např. postižení pohledávky, která vzniká v souvislosti s ukončením účasti společníka, člena v právnické osobě.

Z výpisu z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ostravě Nejvyšší správní soud zjistil, že v den zápisu 12. 8. 1997 byla zapsána obchodní firma: Soukromá vyšší odborná škola obchodně právní, s. r. o., jejímž statutárními orgány jsou Doc. RNDr. P. S, CSc., bytem O., N. J. 3025/12, a PaedDr. D. S., bytem O., H. 45. Společníky této obchodní

firmy jsou Doc. RNDr. P, S., CSc., a PaedDr. D, S.. Tato obchodní firma byla zřízena jako společnost s ručením omezeným s předmětem podnikání výchova a vzdělávání na vyšších odborných školách.

Nejvyšší správní soud posoudil věc takto:

Podle ust. § 52 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů může daňový subjekt uplatnit námitku proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím. Podle odst. 2 námitka musí být podána písemně nebo ústně do protokolu ve lhůtě třiceti dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděl, a to u správce daně, který úkon provedl. Správce daně posoudí námitky, rozhodne o nich a toto rozhodnutí odůvodní. Podle odst. 3 se proti tomuto rozhodnutí nelze odvolat. Podaná námitka nemá odkladný účinek pro samotné řízení.

Námitku zařazuje sice zákon č. 337/1992 Sb. mezi řádné opravné prostředky, nicméně na rozdíl od odvolání, které směřuje proti rozhodnutím správce daně, námitka směřuje proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím. V daném případě byl námitkou stěžovatele napaden exekuční příkaz Finančního úřadu Ostrava I na přikázání jiné pohledávky podle § 73 odst. 6 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb. ze dne 16. 1. 2002, č. j. 4014/02/388942/1738. Rozhodnutím podle ust. § 52 zákona č. 337/1992 Sb. ze dne 26. 3. 2002, č. j. 48281/02/388942/1738, Finanční úřad Ostrava I námitku uplatněnou stěžovatelem zamítl. Tento exekuční příkaz byl vydán k poškození jiných majetkových práv daňového dlužníka – obchodního podílu společníka Doc. RNDr. P. S., CSc., přičemž o daňových nedoplatecích bylo rozhodnuto jinými rozhodnutími správce daně, která nabyla právní moci (rozhodnutí č. j. 40238/99/388960/1710 ze dne 29. 3. 1999, rozhodnutí č. j. 40305/99/388960/1741 ze dne 29. 3. 1999, rozhodnutí č. j. 60362/00/388960/1710 ze dne 13. 4. 2000, rozhodnutí č. j. 38333/00/388960/1710 ze dne 14. 3. 2000). Stěžovatel vůči těmto hmotněprávním rozhodnutím neuplatnil řádné opravné prostředky a práva odvolání se vzdal.

Právo domáhat se obrany ve správním soudnictví je zakotveno s ust. čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož se může obrátit na soud za účelem přezkoumání zákonnost rozhodnutí orgánu veřejné správy každý, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen takovýmto rozhodnutím, nestanoví-li zákon jinak.

Podle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. může se ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.

S ohledem na použitou legislativní zkratku lze dovodit, že za rozhodnutí ve smyslu citovaného ustanovení lze považovat pouze takové úkony správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti. Svou formou se jeví kasační stížností napadený úkon správce daně jako rozhodnutí, jaké má na mysli ust. § 4 odst. 1 písm. a) s. ř. s., není jím však ve své podstatě, neboť mu chybí v ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. předpokládaný právní obsah rozhodnutí, které lze napadnout žalobou ve správním soudnictví. V daném případě stěžovatel kasační stížností napadá rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu, tedy rozhodnutí spadajícímu do oblasti výkonu práva, o kterém již bylo rozhodnuto. Nejedná se tedy o rozhodnutí jímž se zakládají, mění, ruší

nebo závazně určují práva nebo povinnosti stěžovatele, neboť tato jeho práva a povinnosti byla založena rozhodnutími již dříve vydanými a výše citovanými.

Stěžovatel v daném případě není odmítnutím návrhu krácen na svém právu přístupu k soudu, neboť v případě meritorního hmotněprávního rozhodování měl možnost uplatnit opravné prostředky jak ve správním řízení, tak i v řízení před soudem rozhodujícím ve správním soudnictví, nicméně jich nevyužil. Nemůže si proto přístup k soudu osobovat dodatečně v případě, kdy již správce daně nerozhodoval o jeho právech a povinnostech, nýbrž pouze o způsobu výkonu těchto práv a povinností.

Ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. stanoví, že ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, jež nejsou rozhodnutími (jak je chápe ust. § 65 odst. 1 s. ř. s.). Právě takovým úkonem je rozhodnutí žalovaného, jehož přezkumu se žalobce domáhá. Žalobce jím nemohl být zkrácen na právech, protože se jím o žádných jeho právech či povinnostech v oblasti veřejného práva nerozhodovalo.

Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 1. 2003, č. j. 22 Ca 210/2002 – 31, je zatížen vadou zmatečnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. c/ s. ř. s., neboť jím bylo meritorně rozhodnuto o žalobě, která měla být podle ust. § 46 odst. 1 písm. a/ s. ř. s. odmítnuta. Proto jej dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a současně stěžovatelem podanou žalobu ze dne 28. 5. 2002, na jejímž základě byl uvedený rozsudek vynesena, odmítl.

Podle ust. § 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s ust. § 60 odst. 3 s. ř. s. pak Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 11. 5. 2004

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu