

USNESENÍ

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudkyň JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobce: **Ing. J. T.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v neprohlášení nicotnosti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 4. 9. 2017, č. j. 1677448/17/2308-50521-401864, č. j. 1677386/17/2308-50521-401864, č. j. 1677403/17/2308-50521-401864, č. j. 1677258/17/2308-50521-401864, č. j. 1677473/17/2308-50521-401864, č. j. 1677285/17/2308-50521-401864, č. j. 1677472/17/2308-50521-401864, č. j. 1677475/17/2308-50521-401864, č. j. 1677707/17/2308-50521-401864, č. j. 1677477/17/2308-50521-401864,

takto:

- I. Žaloba se odmítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci se ve lhůtě 30 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto usnesení vrací zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč, k rukám jeho daňového poradce Ing. Radka Lančíka, sídlem Divadelní 4, Brno.

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou soudu dne 25. 12. 2019 brojí žalobce proti nezákonnému zásahu, který má spočívat v tom, že žalovaný na základě podnětu žalobce ze dne 2. 12. 2019 neprohlásil nicotnost ve výroku specifikovaných rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, jimiž bylo zastaveno řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. O tom žalovaný informoval žalobce vyrozuměním ze dne 20. 12. 2019, č. j. 52623/19/5100-41452-712275. Přípustnost zásahové žaloby dovozuje žalobce z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek č. j. 9 Afs 74/2015-32, usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Ans 5/2008-164) nebo z nálezů Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 31/99.
2. Podle žalobce jsou výše specifikovaná rozhodnutí finančního úřadu nicotná. Bylo jimi zastaveno odvolací řízení proti dodatečným platebním výměrům, které byly vydány na základě podaných dodatečných daňových přiznání, v jejichž komentáři žalobce vyjádřil

nesouhlas s podáním dodatečných daňových přiznání. Finanční úřad si měl ujasnit, co je myšleno komentářem k podaným dodatečným daňovým přiznáním, a měl žalobce vyzvat, zda svým komentářem nemyslel opravné přiznání nebo další dodatečné přiznání. Komentář nemohl být pominut pouze z důvodu, že nebyl na předepsaném tiskopise. Tímto způsobem však finanční úřad nepostupoval a komentář ponechal bez povšimnutí. Dodatečně doměřenou daň proto nelze považovat za daň vyměřenou v souladu s údaji tvrzenými v dodatečných daňových přiznáních. Rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení tak zjevně trpí vnitřním rozporem. Finanční úřad na jedné straně tvrdí, že se doměřená daň neodchyluje od daně tvrzené žalobcem, ovšem podle komentáře se tvrzená daň od daně doměřené odchyluje. Podmínka pro prohlášení nicotnosti dle § 105 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, tak byla naplněna. Vyrozumění žalovaného ze dne 20. 12. 2019 podle žalobce představuje nezákonný zásah. Soud by proto měl žalovanému zakázat porušovat žalobcova práva a přikázat mu obnovit stav před zásahem, tj. zahájit řízení o prohlášení nicotnosti předmětných rozhodnutí finančního úřadu.

3. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě upozornil, že žalobce mohl nicotnost rozhodnutí finančního úřadu namítat v odvolání a následně i v žalobě proti rozhodnutím o odvolání podané podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“). Tu projednával Krajský soud v Plzni pod sp. zn. 30 Af 28/2018. Nyní podaná žaloba je proto podle žalovaného nepřijatelná, proto navrhuje, aby ji soud odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud by se soud s uvedeným návrhem neztotožnil, žalovaný má za to, že vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti nelze charakterizovat jako úkon způsobilý jakkoliv zasáhnout do subjektivních veřejných práv žalobce. Nemůže proto představovat zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Předmětný úkon navíc podle žalovaného nebyl nezákonný. Nicotnost rozhodnutí je totiž důsledkem jen takových vad, které způsobují, že vůbec nelze o rozhodnutí hovořit. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by rozhodnutí finančního úřadu trpěla zjevně vnitřním rozporem. Rozhodnutí byla vydána v elektronické podobě, jsou formulována určitým způsobem, nejsou zmatečná, nesmyslná, ani neurčitá; výrok není ve zjevném rozporu s odůvodněním. Případná nezákonnost spočívající podle žalobce v tom, že nebyl zohledněn jeho komentář k dodatečným daňovým přiznáním, v žádném případě nemůže mít za následek nicotnost předmětných rozhodnutí. Navíc nicotnost rozhodnutí nebyla shledána ani Krajským soudem v Plzni, přestože byl povinen k ní přihlížet i bez návrhu. Žalovaný proto uzavřel, že zpochybňovaná rozhodnutí finančního úřadu netrpí nicotností podle § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu, proto vyrozumění ze dne 20. 12. 2019 bylo plně v souladu s platnou právní úpravou. Z popsanych důvodů navrhl, aby soud, pokud žalobu neodmítne, ji zamítl jako nedůvodnou.
4. V doplnění žaloby ze dne 23. 2. 2020 žalobce zdůraznil, že ze žalovaným zmiňované judikatury toliko plyne, že zásahová žaloba v případě nicotnosti je nepřijatelná, domáhá-li se žalobce, aby soud uložil žalovanému povinnost prohlásit nicotnost rozhodnutí. Naopak přípustný je podle něj deklaratorní petit, jímž by bylo konstatováno, že vyrozumění o odložení podnětu k prohlášení nicotnosti bylo nezákonné. Žalobce proto změnil žalobní petit a navrhl, aby soud určil, že zásah spočívající ve vyrozumění žalovaného ze dne 20. 12. 2019 byl nezákonný. Přípustnost takto upravené zásahové žaloby plyne podle žalobce i z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 98/2018-52. Ve zbytku žalobce setrval na argumentaci obsažené v žalobě.

5. Soud se v první řadě zabýval splněním podmínek řízení, zejména tím, zda žalobcem označený úkon žalovaného pojmově může představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Dospěl přitom k závěru, že nikoliv.
6. Z ustanovení § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. vyplývá, že *nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže soud o téže věci již rozhodl nebo o téže věci již řízení u soudu probíhá nebo nejsou-li splněny jiné podmínky řízení a tento nedostatek je neodstranitelný nebo přes výzvu soudu nebyl odstraněn, a nelze proto v řízení pokračovat.*
7. Podle § 82 s. ř. s. *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.* Z § 84 odst. 3 písm. a) a b) s. ř. s. dále vyplývá, že *zásahová žaloba musí obsahovat označení zásahu, proti němuž se žalobce ochrany domáhá, a vylíčení rozhodných skutečností.*
8. Podmínkou řízení o zásahové žalobě je tedy takové označení tvrzeného zásahu a takové vylíčení skutkových okolností, jež alespoň v teoretické rovině nevylučuje závěr, že by se o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. mohlo jednat. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodu 63 rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, „[p]okud je zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem „zásahem“ ve smyslu legislativní zkratky v § 84 s. ř. s., i kdyby byla tvrzení žalobce pravdivá, musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném (plausibilním) tvrzení nezákonného zásahu. V tomto ohledu je třeba upřesnit závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2008, čj. 8 Aps 6/2007-247, č. 1773/2009 Sb. NSS“. Nejvyšší správní soud přitom zdůraznil, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu lze pouze tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, zjevná a nepochybná. Soud zde musí mj. přihlížet též k závěrům ustálené judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být (přestože byl předmětný rozsudek rozšířeného senátu zrušen náležením Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, citovaných závěrů se Ústavní soud ve svém nálezu nedotkl, proto z nich lze i nadále vycházet).
9. Žalobce za nezákonný zásah označil skutečnost, že žalovaný na základě jeho podnětu neprohlásil nicotnost dodatečných platebních výměrů.
10. Z ustanovení § 105 odst. 1 daňového řádu plyne, že *nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje z moci úřední, a to kdykoliv, správce daně nejbližše nadřízený správci daně, který rozhodnutí vydal. Jde-li o rozhodnutí, které vydala úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje tato úřední osoba na základě návrhu jí ustanovené komise.* Odstavec 5 předmětného ustanovení pak uvádí, že *podnět, který neshledal správce daně oprávněným, odloží a podatele o tom do 30 dnů vyrozumí.*
11. Z právní úpravy obsažené v daňovém řádu je zřejmé, že správce daně zjišťuje a prohlašuje naplnění podmínek nicotnosti z úřední povinnosti. Podnět osoby zúčastněné na správě daní k prohlášení nicotnosti představuje toliko upozornění pro správce daně, aby přezkoumal, zda v podnětu označené rozhodnutí netrpí některou z vad zakotvených v § 105 odst. 2 daňového řádu. Podnět k prohlášení nicotnosti tedy nelze považovat za návrh

na zahájení speciálního daňového řízení, ani za opravný prostředek, ať již řádný či mimořádný. Návrh na zahájení řízení a opravné prostředky jsou totiž procesními instituty, které jsou v rukou účastníků řízení. Podnět k prohlášení nicotnosti lze přirovnat k podnětu osoby zúčastněné na správě daní k nařízení přezkoumání rozhodnutí dle § 121 odst. 4 daňového řádu, který je považován za nápravný prostředek dozorčího práva, nikoli za opravný prostředek. Zatímco podání opravných prostředků je ponecháno vlastní aktivitě účastníků, přičemž správní orgán nemůže tuto aktivitu nahradit, v případě podnětu k prohlášení nicotnosti tomu tak není, neboť správce daně prohlašuje nicotnost i bez takového podání. Z toho ovšem plyne, že osoba zúčastněná na správě daní nemá právní nárok na postup podle § 105 odst. 1 daňového řádu a nemá ani právní nárok na to, aby správce daně nicotnost rozhodnutí prohlásil. Neprohlásí-li správce daně k podnětu osoby zúčastněné na správě daní nicotnost rozhodnutí, nijak tím nezasáhne do jejího subjektivního práva, neboť subjektivní právo na výkon dozorčího oprávnění neexistuje. Z judikatury proto vyplývá, že vyrozumění či sdělení správce daně o tom, že naplnění podmínek pro prohlášení nicotnosti neshledal, nelze považovat za rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., neboť jím nejsou založena, změněna, zrušena či deklarována subjektivní práva (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 61/2011-47).

12. Z judikatury tedy jasně vyplývá, že proti vyrozumění o neprohlášení nicotnosti se nelze bránit žalobou podle § 65 s. ř. s., neboť vyrozumění o vyřízení podnětu nezasahuje do veřejných subjektivních práv podatele. Zbývá tedy posoudit, zda se proti neprohlášení nicotnosti lze bránit jiným typem správní žaloby, konkrétně zásahovou žalobou, čehož se dovolává žalobce.
13. Možností podání zásahové žaloby směřující proti sdělení o vyřízení podnětu k prohlášení nicotnosti podle § 105 daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 8. 2018, č. j. 8 Afs 98/2018-52. V něm potvrdil závěr Městského soudu v Praze vyslovený v usnesení ze dne 11. 4. 2018, č. j. 10 A 163/2017-24, že vyrozumění o neprohlášení nicotnosti nemůže být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Nejvyšší správní soud potvrdil odmítnutí zásahové žaloby městským soudem podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a v bodě 17 citovaného rozsudku odkázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 9. 2010, č. j. 7 Ans 5/2008-164, č. 2181/2011 Sb. NSS, z něhož lze vycházet i při výkladu § 105 daňového řádu. Podle rozšířeného senátu je prohlášení nicotnosti [resp. ověření neplatnosti rozhodnutí dle předchozí právní úpravy – zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)] svou podstatou nápravným prostředkem dozorčího práva, na jehož výkon a užití není právní nárok. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že „[v] případě, že neexistuje veřejné subjektivní právo na určitý úkon, není z povahy věci možné, aby jeho neuplatněním bylo zasazeno do práv podatele.“
14. Závěry rozsudku č. j. 8 Afs 98/2018-52 jsou plně aplikovatelné i v nyní projednávané věci. Nemá-li žalobce veřejné subjektivní právo na to, aby byla na základě jeho podnětu nicotnost rozhodnutí prohlášena, nemůže vyrozumění o neoprávněnosti žalobcova podnětu nijak zasáhnout do jeho veřejných subjektivních práv. Žaloba proti takto vymezenému zásahu proto nesplňuje podmínky řízení (žalobcem tvrzený zásah pojmově nemůže být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s.), proto ji nelze věcně projednat.
15. Soud se neztotožnil s úvahami žalobce, že domáhá-li se deklaratorního určení nezákonnosti zásahu, je jeho žaloba přípustná. Žalobce k tomu odkazoval na § 85 s. ř. s., podle něhož je *žaloba na ochranu před nezákonným zásahem nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy*

domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. V projednávaném případě však soud žalobu odmítl pro nenaplnění podmínek řízení z důvodu, že předmětné vyrozumění žalovaného vůbec pojmově nemůže být zásahem podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nikoliv pro nepřípustnost dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ani změna petitu (doplnění žaloby ze dne 23. 2. 2020) proto nemohla v daném případě vést k věcnému projednání zásahové žaloby. Navíc, jak žalovaný poznamenal ve vyjádření k podané žalobě, není pochyb o tom, že případnou nicotnost rozhodnutí finančního úřadu mohl žalobce namítat v řízení o žalobě proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení podané u Krajského soudu v Plzni. I pokud by žalobce námitku nicotnosti nevznnesl, zabýval by se jí soud z úřední povinnosti (§ 76 odst. 2 s. ř. s.).

16. Žalobce ve svých podáních uváděl, že v jiných případech Nejvyšší správní soud potvrdil odmítnutí zásahových žalob pro nepřípustnost (např. rozsudek č. j. 7 Aps 11/2013-78, nebo č. j. 9 Afs 74/2015-32). K tomu soud doplňuje, že v rozsudku č. j. 8 Afs 98/2018-52, který byl vydán později, Nejvyšší správní soud potvrdil odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; tímto způsobem soud postupoval i v nyní projednávané věci. Lze nicméně doplnit, že citované rozsudky Nejvyššího správního soudu nepochybně mohou obstát vedle sebe, neboť v daných případech mohlo dojít ke kumulaci důvodů pro odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a záleželo na rozhodujícím soudu, jaký důvod k odmítnutí žaloby zvolí. Pro nynější rozhodnutí je však zásadní, že v rozsudku č. j. 8 Afs 98/2018-52 Nejvyšší správní soud jasně potvrdil, že domáhá-li se žalobce ochrany zásahovou žalobou proti neprohlášení nicotnosti, nemůže se jednat o přípustitelný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. a takovou žalobu je nutno odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Tímto způsobem soud v nyní projednávaném případě postupoval.
17. Soud proto uzavírá, že prohlášení nicotnosti podle § 105 daňového řádu je chápáno jako dozorcí prostředek. Žalobci tak proti tvrzenému zásahu nepřísluší ochrana prostřednictvím zásahové žaloby dle § 82 s. ř. s., neboť samotné vyrozumění o neprohlášení nicotnosti z povahy věci nijak nemohlo zasáhnout do veřejných subjektivních práv žalobce. K zásahu do práv žalobce mohlo dojít vydáním rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, které žalobce mohl a taky napadl žalobou podle § 65 s. ř. s.; v tomto řízení mohla být případná pochybení finančního úřadu přezkoumána. Další štěpení soudních řízení a přezkoumávání týchž věcí po liniích jiných typů žalob ve správním soudnictví, v nichž žalobcova veřejná subjektivní práva *prima facie* nemohou být dotčena, popírá smysl správního soudnictví, proto mu soud neposkytl ochranu.
18. Z uvedených důvodů soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl, neboť neprohlášení nicotnosti žalovaným se z povahy věci nemohlo dotknout právní sféry žalobce. Nemůže se proto jednat o zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Uvedený závěr přitom zřetelně plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu (zejm. z rozsudků č. j. 5 Afs 61/2011-47 a č. j. 8 Afs 98/2018-52, nebo z usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Ans 5/2008-164.)
19. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jestliže byla žaloba odmítnuta.
20. Vzhledem k tomu, že žaloba byla odmítnuta před prvním jednáním ve věci, rozhodl soud o vrácení zaplaceného soudního poplatku ve výši 2 000 Kč žalobci k rukám jeho zástupce (§ 10 odst. 3, věta poslední, zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích), a to ve lhůtě plynoucí z ustanovení § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích.

Poučení:

Proti tomuto usnesení lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 23. dubna 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu