



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **Ing. J. T.**, zast. JUDr. Marií Martinovou, advokátkou se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci ochrany 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. 1674707/17/2308-50521-401864 a č. j. 1677477/17/2308-50521-401864, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 23. 4. 2020, č. j. 30 A 159/2019 - 62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) brojil žalobce proti nezákonnému zásahu, který spatřoval v tom, že na základě jeho podnětu ze dne 2. 12. 2019 žalovaný neprohlásil nicotnost rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 4. 9. 2017 specifikovaných v záhlaví, jimiž bylo pro nepřipustnost ve smyslu § 113 odst. 1 písm. c) ve vazbě na § 144 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zastaveno řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným dne 28. 7. 2017. Ty byly vydány na základě žalobcem podaných dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2011 až 3. čtvrtletí roku 2013. K nim však žalobce připojil komentář, v němž vyjádřil nesouhlas s podáním dodatečných daňových přiznání, takže finanční úřad jej měl podle jeho názoru vyzvat, zda šlo o opravné přiznání nebo o další dodatečné přiznání. O odmítnutí prohlásit nicotnost žalovaný informoval žalobce vyrozuměním ze dne 20. 12. 2019, č. j. 52623/19/5100-41452-712275.

[2] Krajský soud žalobu odmítl usnesením ze dne 23. 4. 2020. Shledal, že bylo zjevné a nepochybné, že v žalobě tvrzené jednání nebylo nezákonným zásahem. Připomněl, 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 uvedených 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. Osoba zúčastněná na správě daní tak nemá právní nárok na postup podle § 105 odst. 1 daňového řádu ani 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 jejích subjektivních práv, neboť subjektivní právo na výkon dozorčího oprávnění neexistuje.

[3] Z judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) vyplývá, že proti vyrozumění o neprohlášení nicotnosti se nelze bránit žalobou podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť vyrozumění o vyřízení podnětu nezasahuje do veřejných subjektivních práv podatele. Nelze se proti němu bránit ani zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., jak plyne z rozsudku NSS ze dne 29. 8. 2018, č. j. 8 Afs 98/2018 - 52, č. 3793/2018 Sb. NSS. Nemá-li žalobce veřejné subjektivní právo na to, aby byla na základě jeho podnětu nicotnost rozhodnutí prohlášena, nemůže vyrozumění o neoprávněnosti takového podnětu nijak zasáhnout do jeho veřejných subjektivních práv. Žalobcem tvrzený zásah proto pojmově nemůže být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. a žalobu proti němu nelze věcně projednat. Na nepřípustnosti žaloby nic nezměnilo ani to, že se žalobce domáhal deklaratorního určení nezákonnosti zásahu. Krajský soud proto žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl usnesení krajského soudu kasační stížností, z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[5] Připomněl, že v rozsudku ze dne 29. 7. 2015, č. j. 9 Afs 74/2015 - 32, se NSS také zabýval poskytnutím ochrany v případě nicotnosti rozhodnutí a shledal, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem nebyla podána opožděně a napadené usnesení Městského soudu v Praze zrušil. Pokud by byla zásahová žaloba proti nevyslovení nicotnosti nepřípustná, měl by NSS v takovém případě usnesení Městského soudu v Praze zrušit a sám žalobu odmítnout. Pokud jej však pouze zrušil z důvodu včasnosti podané zásahové žaloby, uznal tím její přípustnost. Z rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 7 Aps 11/2013 - 78, taktéž plyne, že zásahová žaloba, jíž se žalobce domáhá pouze deklarace nezákonnosti zásahu spočívajícího v neprohlášení nicotnosti platebního výměru, je přípustná. Totéž lze dovodit i z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, a z bodu 26 rozsudku NSS č. j. 8 Afs 98/2018 - 52, z něž vycházel krajský soud, přestože v něm nešlo o zásahovou žalobu s deklaratorním petittem.

pokračování

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu, že o nezákonný zásah jít nemohlo a bylo namístě žalobu odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., přičemž odkázal na judikaturu, z níž vycházel již krajský soud.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Stěžovatel se dožadoval prohlášení nicotnosti výše uvedených rozhodnutí finančního úřadu ze dne 4. 9. 2017 podnětem podle § 105 odst. 1 daňového řádu: *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.*

[9] Žalovaný však jeho podnět odložil podle § 105 odst. 5 daňového řádu: *Podnět, který neshledal správce daně oprávněným, odloží a podatele o tom do 30 dnů vyrozumí.*

[10] Možností podání zásahové žaloby proti sdělení o vyřízení podnětu k prohlášení nicotnosti podle § 105 daňového řádu se NSS zabýval zejména v rozsudku č. j. 8 Afs 98/2018 - 52. V něm potvrdil, že vyrozumění o neprohlášení nicotnosti nemůže být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. a zásahovou žalobu proti němu je namístě odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Vyšel z usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 9. 2010, č. j. 7 Ans 5/2008 - 164, č. 2181/2011 Sb. NSS, které se týkalo ověření neplatnosti rozhodnutí dle předchozí právní úpravy, tedy dle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a z něhož lze vycházet i při výkladu § 105 daňového řádu. Podle rozsudku č. j. 8 Afs 98/2018 - 52 je i prohlášení nicotnosti svou podstatou nápravným prostředkem dozorčího práva, na jehož výkon a užití není právní nárok. NSS proto uzavřel, že „[v] případě, že neexistuje veřejné subjektivní právo na určitý úkon, není z povahy věci možné, aby jeho neuplatněním bylo zasaženo do práv podatele.“

[11] Skutečnost, že vyrozumění o neprohlášení nicotnosti podle § 105 odst. 2 daňového řádu nemůže zasáhnout do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, potvrdil NSS i v rozsudku ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 61/2011 - 47, kde toto sdělení odmítl přezkoumat jako rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. a uvedl: „Ve světle výše uvedeného představuje institut prohlášení nicotnosti obdobně jako přezkum rozhodnutí upravený v § 121 daňového řádu prostředek dozorčího práva, který je vykonáván z moci úřední. 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. Vyrozumění či sdělení správce daně o tom, že naplnění podmínek pro prohlášení nicotnosti neshledal, tak nelze považovat za rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., neboť jím nejsou založena, změněna, zrušena či deklarována subjektivní práva. Nelze jej tedy napadnout žalobou ve správním soudnictví.“

[12] Právní názor vyjádřený v rozsudku č. j. 8 Afs 98/2018 - 52 nebyl dosud zpochybněn. Ústavní stížnost proti němu odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 29. 1. 2019, sp. zn. I. ÚS 3608/18. Žádnou relevanci pro nyní posuzovaný případ nemá stěžovatelem zmiňovaný nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, jenž byl přijat ještě před účinností s. ř. s. i daňového řádu, takže se k přípustnosti zásahové žaloby proti sdělení podle § 105 odst. 5 daňového řádu nemohl vyjádřit.

[13] Stěžovatel spatřuje určité zpochybnění výše uvedených závěrů v rozsudku č. j. 9 Afs 74/2015 - 32, který se však k přípustnosti zásahové žaloby proti vyrozumění o neprohlášení nicotnosti nijak nevyjadřoval. Vyjadřoval se pouze k tomu, že u žaloby v projednávané věci, kterou Městský soud v Praze označil za opožděnou, bylo nejprve třeba vyjasnit, zda se žalobce dožadoval určení nezákonnosti zásahu nebo naopak zákazu pokračovat v nezákonném zásahu, neboť od toho se odvíjela i včasnost či opožděnost žaloby. Za situace, kdy důvodem odmítnutí žaloby byla její opožděnost a právě jí se týkala i argumentace v kasační stížnosti, není překvapivé, že se NSS vyjadřoval právě k opožděnosti, a nikoli k její přípustnosti podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., zvláště za situace, kdy byl nejasný petit žaloby.

[14] Stejným způsobem ostatně vyložil právní závěry rozsudku č. j. 9 Afs 74/2015 - 32 i NSS v bodě 26 rozsudku NSS č. j. 8 Afs 98/2018 - 52, z něž vyšel v nynější věci krajský soud: „Stěžovatel uvedl, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 74/2015 plyne, že žaloba ve věci odložení podnětu na prohlášení nicotnosti je ‚přezkoumatelná‘. Takový závěr z daného rozsudku však neplyne. V dané věci městský soud jednak odmítl podanou žalobu proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v odložení podnětu k prohlášení nicotnosti z důvodu opožděnosti podané žaloby. Dále odmítl žalobu proti nečinnosti pro nevyčerpání prostředků k ochraně proti nečinnosti. Nejvyšší správní soud seznal, že pokud by žaloba směřovala proti nezákonnému zásahu, nebyla by podána opožděně. Z žaloby nicméně nebylo zřejmé, jaké formy ochrany se žalobce domáhal. V žalobě sice byl označen nezákonný zásah žalovaného, ale v petitu se již domáhal pouze toho, aby soud uložil žalovanému zjištěnou nicotnost prohlásit (tato část petitu odpovídala žalobě proti nečinnosti). V části týkající se žaloby proti nečinnosti kasační soud souhlasil s posouzením, které provedl městský soud. Nejvyšší správní soud tak zrušil rozhodnutí městského soudu, věc mu vrátil k dalšímu řízení a uložil mu, že je nutné nejprve odstranit vadu nejednoznačného petitu, resp. rozporu petitu s odůvodněním. Nejvyšší správní soud nemohl zrušit usnesení městského soudu a sám žalobu odmítnout (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), jelikož nebylo zřejmé, čeho se žalobce domáhá. Městský soud si tak nejprve musel vyjasnit, jaký žalobní typ byl žalobcem použit a teprve podle tohoto mohl uvažovat o možné přípustnosti podané žaloby.“

[15] V nyní posuzovaném případě se stěžovatel žalobním petitem dožadoval deklarace nezákonnosti zásahu, k čemuž podle něj ponechal NSS prostor v rozsudku č. j. 7 Afs 11/2013 - 78, v němž uvedl: „Z uvedené dikce soudního řádu správního a s přihlédnutím k recentní judikatuře Nejvyššího správního soudu, zejména pak se zřetelem k judikatornímu závěru vyslovenému v rozsudku sp. zn. 1 Afs 16/2004, vyplývá jednoznačný právní závěr, že je ve smyslu ust. § 85 s. ř. s. nepřípustná žaloba proti nezákonnému zásahu v případě, kdy žalobce (zde stěžovatel) měl k dispozici ve správním řízení a v možném následném soudním přezkumu daňového rozhodnutí jiné právní prostředky ochrany před nezákonným zásahem. Domáhá-li se proto stěžovatel svou žalobou podanou podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. toho, aby žalovaný již neodkládal jeho podněty k prohlášení nicotnosti poukazovaného platebního

pokračování

výměru správce daně č. 2/94 [nikoliv tedy pouze určení, že zásah (tento úkon - oznámení/vyrozumění o odložení podnětu ze dne 14. 3. 2013, č. j. 8368/13/5000-14502-709523) byl nezákonný], domáhá se svou žalobou ve skutečnosti toho, aby krajský soud uložil žalovanému povinnost prohlásit neplatnost, resp. nicotnost poukazovaného platebního výměru správce daně č. 2/94, neboť tento je podle mínění stěžovatele v rozporu se zákonem. Pokud by totiž mělo být žalovanému zakázáno odložit podnět stěžovatele podle ust. § 105 odst. 5 daňového řádu, znamenalo by to ve svém důsledku povinnost žalovaného rozhodnout o podnětu stěžovatele pozitivně, tj. prohlásit nicotnost dodatečného platebního výměru č. 2/94. Z obsahu předloženého správního spisu však vyplývá, jak správně zjistil a uvedl již krajský soud, že se stěžovatel mohl domáhat ochrany před uvedeným rozhodnutím - platebním výměrem správce daně č. 2/94 již dříve jinými právními prostředky. Konkrétně odvoláním ve správním řízení, v jehož rámci mohl zcela oprávněně namítat totožné skutečnosti, jaké uvádí nyní ve svých žádostech (ze dne 6. 1. 2011, či ze dne 2. 1. 2013 a ze dne 23. 1. 2013).“

[16] Je pravdou, že zde NSS založil nepřípustnost zásahové žaloby podle § 85 s. ř. s. na tom, že měl žalobce k dispozici jiný prostředek ochrany, což je důvod, který se podle části za středníkem tohoto ustanovení neuplatní, *domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný*. Odkazem na jiné prostředky ochrany (které však ve skutečnosti směřovaly již proti platebnímu výměru, nikoli proti sdělení o odložení podnětu k prohlášení nicotnosti tohoto platebního výměru) NSS implicitně akceptoval, že zde mohou být dotčena žalobcova veřejná subjektivní práva, jimž je třeba poskytnout ochranu. Takový závěr, byť jen implicitně učiněný, je však v rozporu s názorem vyjádřeným v usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Ans 5/2008 - 164. V něm rozšířený senát ve vztahu k dřívější úpravě obsažené v § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků konstatoval, že tehdejší ověření neplatnosti vykazuje „*znaky dozorčího oprávnění, neboť slouží k ochraně objektivního práva a vykonává se z moci úřední. Daňový subjekt nemá proto na výkon dozorčího práva nárok a nemá právo na to, aby správce daně neplatnost rozhodnutí ověřil. Neužije-li správce daně své dozorčí oprávnění, tj. neověří-li neplatnost rozhodnutí, nijak tím nezasáhne do subjektivního práva žadatele, protože subjektivní právo na výkon dozorčího oprávnění neexistuje. Je pak zcela lhostejné, zda správce daně vyřídí žádost (podnět) sdělením tomu, kdo ji podal, nebo zda vydá rozhodnutí o zamítnutí žádosti (zákon ani judikatura formu rozhodnutí v tomto případě výslovně nevyžaduje).*“

[17] Právě na toto usnesení rozšířeného senátu pak výslovně navázal výše rozebraný rozsudek č. j. 8 Afs 98/2018 - 52, v němž NSS jasně uvedl, že důvodem nepřípustnosti zásahové žaloby proti vyrozumění o neprohlášení nicotnosti je skutečnost, že tímto sdělením nemůže dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu a vyšel právě z citovaného závěru rozšířeného senátu, když v bodě 17 rozsudku uvedl: „*Ve vztahu k prohlášení nicotnosti již Nejvyšší správní soud vyjádřil názor v usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 9. 2010, čj. 7 Ans 5/2008-164, č. 2181/2011 Sb. NSS, dle kterého je prohlášení nicotnosti (resp. ověření neplatnosti rozhodnutí dle předchozí právní úpravy – zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) svou podstatou nápravným prostředkem dozorčího práva, na jehož výkon a užití není právní nárok. Jak již správně poukázal i městský soud, tuto judikaturu lze užít i na novou úpravu danou v daňovém řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2012, čj. 5 Afs 61/2011-47). V případě, že neexistuje veřejné subjektivní právo na určitý úkon, není z povahy věci možné, aby jeho neuplatněním bylo zasaženo do práv podatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Ans 4/2009-66).*“

Z kombinace závěrů usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Ans 5/2008 - 164 a na něj navazujícího rozsudku č. j. 8 Afs 98/2018 - 52 tedy plyne, že důvodem nepřipustnosti zásahové žaloby proti sdělení o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti je skutečnost, že toto sdělení nijak nezasahuje do veřejných subjektivních práv daňového subjektu. Tento důvod se vztahuje na oba typy zásahových žalob a závěry naznačené v rozsudku č. j. 7 Aps 11/2013 - 78, že rozhodující pro nepřipustnost zásahové žaloby je přípustnost jiných prostředků ochrany, nemohou obstát vedle jasného názoru vysloveného již před tímto rozsudkem v usnesení rozšířeného senátu.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Z výše uvedeného vyplývá, že napadené usnesení krajského soudu není nezákonné z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[19] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud mohl přiznat náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 18. června 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu