

USNESENÍ

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a JUDr. Veroniky Burianové v právní věci

žalobce: J. R., nar.X, bytem K. V.
*zastoupený JUDr. Liborem Čihákem, advokátem,
se sídlem T. G. Masaryka 57, 360 01 Karlovy Vary*

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti vyrozumění žalovaného ze dne 19. 8. 2021, č. j. 32069/21/5100-41452-711893,

takto:

- I. Žaloba se odmítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci se z účtu Krajského soudu v Plzni vrací zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč k rukám zástupce žalobce JUDr. Libora Čiháka, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Žalobce v žalobě uvedl, že se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 2021, č. j. 32069/21/5100-41452-711893 (dále též i „napadené rozhodnutí“), které mu bylo doručeno dne 20. 8. 2021. Uvádí se v něm, že žalovaný posoudil jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 9. 6. 2021, č. j. 541059/21/2401-50522-400558 (dále též i: „rozhodnutí správce daně I. stupně“), coby podnět na prohlášení nicotnosti rozhodnutí a tento podnět podle § 105 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád (dále též: „daňový řád“), odložil, neboť neshledal, že by platební výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj byly nicotné. Současně žalobce navrhl, aby bylo zrušeno i rozhodnutí správce daně I. stupně a také i platební výměry na DPH ze dne 8. 12. 2015, č. j. 944530/15/2401-50521-402993 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010, č. j. 944555/15/2401-50521-402993 za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010, č. j. 944558/15/2401-50521-402993 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 a č. j. 944579/15/2401-50521-402993 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 (dále též: „předmětné platební výměry“). Původně žalobce namítal i nečinnost žalovaného s odkazem na právní úpravu tzv. nečinnostní žaloby ve smyslu § 79 a násl. s. ř. s., svým podáním ze dne 21. 9. 2021 však konstatoval, že námitku nečinnosti minil ve smyslu nesprávného postupu správního orgánu, žaloba je koncipována jako žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Obsah žaloby

2. Žalobce sdělil, že napadené rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, další vadu spatřoval v tom, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spise, v průběhu správního řízení došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí.
3. Následně žalobce zrekapituloval dosavadní průběh řízení. Uvedl, že jeho otec J. R., narozený X, byl Okresním soudem v Karlových Varech dne 25. 1. 2018 uznán vinným ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. c) trestního zákoníku, za což mu byl uložen trest podle § 240 odst. 2 trestního zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání dvou a půl let s podmíněným odkladem výkonu trestu na zkušební dobu v trvání tří let a dále mu byla uložena povinnost uhradit škodu činem způsobenou. Spáchání zločinu zkrácení daně se měl žalobcův otec dopustit v období od měsíce února 2010 do měsíce března 2011, kdy využil předchozí dohody o spolupráci se žalobcem (daňovým subjektem), a na základě této dohody, podle které měl mimo jiné za žalobce vést účetní a daňovou evidenci a podávat daňová přiznání, jménem žalobce, ale bez jeho vědomí jako daňového subjektu, nakupoval ve Spolkové republice Německo motorová vozidla, která následně prodával odběratelům na území České republiky, tedy uskutečňoval zdanitelná plnění, jež byla předmětem daně z přidané hodnoty podle § 2 odst. 1 písm. a), c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, avšak v úmyslu vyhnout se povinnosti odvést za uskutečněná zdanitelná plnění daň z přidané hodnoty v rozporu s § 21 odst. 1 a § 25 odst. 1 citovaného zákona záměrně nepodal v zákonné lhůtě daňová přiznání za jednotlivá zdaňovací období, uskutečnění zdanitelného plnění před správcem daně zatajil a daň z přidané hodnoty byla vyměřena až správcem daně na základě provedené daňové kontroly, kdy takto konkrétně ve dnech 19. 2. 2010, 29. 6. 2010, 12. 10. 2010 a 24. 11. 2010 otec žalobce odebral jménem žalobce jako daňového subjektu od dodavatelů registrovaných k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě Evropské unie vozidla, která následně při dovozu nepřiznal, čímž zkrátil daň z přidané hodnoty v zákonné sazbě 20 %, a následně předmětná vozidla jménem žalobce prodal, když tyto prodeje též nepřiznal a zkrátil daň z přidané hodnoty v zákonné sazbě 20 %.
4. Žalobce nepodal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010, 3. čtvrtletí 2010, 4. čtvrtletí 2010 a 1. čtvrtletí 2011, a to ani v náhradní lhůtě stanovené výzvami správce daně k podání daňových přiznání. Dne 10. 10. 2013 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty.
5. Na základě výsledků daňové kontroly vydal následně správce daně platební výměry, konkrétně platební výměr ze dne 10. 12. 2015, č. j. 944530/15/2401-50521-402993, ve věci daně z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2010, platební výměr ze dne 10. 12. 2015, č. j. 944530/15/2401-50521-402993, ve věci daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2010, platební výměr ze dne 10. 12. 2015, č. j. 944558/15/2401-50521-402993, ve věci daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2010, a platební výměr ze dne 10. 12. 2015, č. j. 944579/15/2401-50521-402993, ve věci daně z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2011 (dále též: „předmětné platební výměry“). Proti těmto platebním výměrům nebyl podán žádný opravný prostředek a všechny nabyly právní moci dne 21. 1. 2016.
6. Na základě těchto zjištění se poté, co mu byl doručen shora již zmíněný rozsudek Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Okresního soudu v Karlových Varech ze dne 25. 1. 2018, sp. zn. 5 T 167/2017 (dále též jen: „rozsudek Okresního soudu v Karlových Varech“), podal žalobce návrh na obnovu řízení podle § 117 a násl. daňového řádu. V něm uvedl, že byly naplněny důvody obnovy řízení ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, když citovaným rozsudkem žalobce prokázal, že daňové delikty na úseku DPH spáchal jeho otec, a tuto skutečnost se nedozvěděl dříve než 5. 1. 2021, kdy obdržel elektronickou poštu s uvedeným rozsudkem. Současně byly dle žalobce naplněny i důvody obnovy řízení podle § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť v trestním řízení vedoucím posléze k vydání označeného rozsudku Okresního soudu v Karlových Varech bylo zjištěno, že to byl jeho otec, kdo za žalobce vedl účetní a daňovou evidenci a podával daňová přiznání jeho jménem coby daňového subjektu a bez jeho vědomí dále nakupoval v SRN motorová vozidla, která následně prodával odběratelům v ČR, tedy uskutečňoval zdanitelná plnění, jež byla předmětem DPH dle § 2 odst. 1 písm. a), c) zákona o DPH, avšak v úmyslu vyhnout se povinnosti odvést za uskutečněná zdanitelná plnění DPH v rozporu s § 21 odst. 1 a § 25 odst. 1 zákona o DPH záměrně nepodal v zákonné lhůtě daňová přiznání za jednotlivá zdaňovací období, uskutečnění zdanitelného plnění před správcem daně zatajil a DPH byla vyměřena správcem daně až na základě provedené daňové kontroly, a to žalobci. Proto žalobce navrhl, aby správce daně I. stupně povolil obnovu řízení týkající se předmětných platebních výměrů. Správce daně I. stupně však rozhodnutím ze dne 9. 6. 2021, č. j. 541059/21/2401-50522-400558, vyslovil, že se řízení zastavuje, a to z důvodu uplynutí objektivní lhůty pro podání návrhu na povolení obnovy řízení dle § 119 odst. 4 daňového řádu.

7. Proti tomuto rozhodnutí správce daně I. stupně brojil žalobce odvoláním, kterým se domáhal vyslovení nicotnosti předmětných platebních výměrů, přičemž namítal, že podle § 102 odst. 1 písm. c) daňového řádu je náležitostí rozhodnutí i označení příjemce rozhodnutí. Žalobce má na základě shora uvedených skutečností za to, že v předmětných platebních výměrech je nesprávně jako jejich příjemce označen on, ačkoliv by jejich příjemcem měl být jeho otec, J. R.. Právě on byl totiž tím subjektem, který předmětná zdanitelná plnění činil. Z toho důvodu má za to, že předmětné platební výměry jsou nicotné; důvodem jejich nicotnosti je dle žalobce záměna příjemce rozhodnutí, tedy omyl v osobě.
8. Namísto vyřízení podaného odvolání žalovaný posoudil žalobcovo odvolání jako podnět na prohlášení nicotnosti rozhodnutí a tento podnět odložil podle § 105 odst. 5 daňového řádu, neboť neshledal naplnění zákonných znaků nicotnosti dle § 105 daňového řádu. Takový postup má žalobce za rozporný s právními předpisy.
9. Žalobce dále uplatnil tři žalobní body.
10. V prvním z nich tvrdí, že napadené rozhodnutí a rozhodnutí, jež mu předcházela, tj. platební výměry správce daně I. stupně, jsou nezákonná a nicotná. Tyto vady žalobce spatřuje v tom, že u předmětných platebních výměrů je nesprávně uveden jejich příjemce, tedy on, ačkoliv na základě rozsudku Okresního soudu v Karlových Varech byl subjektem, který předmětná zdanitelná plnění prováděl, jeho otec, pan J. R.. Tím je naplněn důvod nicotnosti způsobený absolutním omylem v osobě adresáta.
11. Ve druhém žalobním bodu žalobce namítl nečinnost žalovaného, který dle jeho názoru měl jím podané odvolání projednat v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí správce daně I. stupně a dále měl zjistit a prohlásit ze své úřední povinnosti nicotnost předchozích rozhodnutí správce daně I. stupně, tedy předmětných platebních výměrů, a to pro absolutní omyl v osobě jejich příjemce. Žalovaný však namísto toho jeho odvolání Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

posoudil jako podnět na prohlášení nicotnosti a tento podnět odložil, přičemž nicotnost předmětných platebních výměrů z moci úřední neprohlásil. Tento postup žalovaného je dle žalobce nezákonný.

12. Konečně, ve třetím žalobním bodu pak žalobce uvedl, že napadené rozhodnutí je nezákonné. Žalobcem podané odvolání bylo žalovaným posouzeno jako podnět, nikoli jako odvolání proti rozhodnutí správce daně I. stupně ze dne 9. 6. 2021, č. j. 541059/21/2401-50522-400558. Jím podané odvolání mělo být projednáno v rámci odvolacího řízení podle daňového řádu, nikoli být odloženo. Vzhledem k tomu, že tak žalovaný neučinil, považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné.

Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě stručně zrekapituloval průběh správního řízení a obsah žaloby. Následně se vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům.
14. Ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že žalovaný neshledal, že by platební výměry splňovaly podmínku nicotnosti rozhodnutí dle § 105 daňového řádu, když tento svůj závěr ve vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí náležitě odůvodnil, podnět žalobce na prohlášení jejich nicotnosti postupem dle § 105 odst. 5 daňového řádu odložil a žalobce o tom vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí vyrozuměl. Žalovaný se neztotožnil s tvrzením žalobce o naplnění podmínky dle § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu, ve kterém je zakotven důvod způsobující nicotnosti rozhodnutí spočívající v tom, že rozhodnutí trpí takovými vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným. Za vady, které činí rozhodnutí vnitřně rozporným, je možné považovat takový obsah rozhodnutí, který je zmatečný, nesmyslný, neurčitý, ve zjevném protikladu je výrok a jeho odůvodnění. Za právně či fakticky neuskutečnitelné rozhodnutí lze považovat rozhodnutí, jehož uskutečněním by došlo ke spáchání protiprávního, deliktního či dokonce trestního jednání, resp. rozhodnutí, které by ukládalo povinnost objektivně nesplnitelnou, event. rozhodnutí, kterým by povinnosti byly adresovány neexistujícímu subjektu, či rozhodnutí s absolutním nedostatkem formy projevu vůle stanovené zákonem (např. ústně vydaný platební výměr). V nyní řešeném případě byla na základě výsledku daňové kontroly vedené s žalobcem žalobci platebními výměry doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010, 3. čtvrtletí 2010, 4. čtvrtletí 2010 a 1. čtvrtletí 2011. Proti platebním výměrům žalobce nebrojil odvoláním. Platební výměry byly vydány v listinné podobě, jejich obsah je formulován určitým způsobem, není tedy zmatečný, nesmyslný ani neurčitý; výroky jednotlivých platebních výměrů nejsou v rozporu s jejich odůvodněním. Jejich uskutečněním by nedošlo ke spáchání protiprávního, deliktního či dokonce trestního jednání, resp. nejedná se o rozhodnutí, která by ukládala objektivně nesplnitelnou povinnost. Předmětné platební výměry tedy nejsou vnitřně rozporné ani právně či fakticky neuskutečnitelné. Rovněž přesvědčení žalobce, že daň z přidané hodnoty měla být doměřena jeho otci, neboť to byl on, kdo fakticky jménem podatele uskutečňoval zdanitelná plnění, z nichž byla podateli platebními výměry stanovena daňová povinnost, nemá za následek nicotnost platebních výměrů.
15. Žalovaný dále uvedl, že vyrozumění o doložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí není rozhodnutím, které by šlo napadnout žalobou ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s., neboť nenaplnňuje definiční znaky rozhodnutí. Aby bylo možné domáhat se jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zrušení, muselo by zakládat, měnit, rušit nebo závazně určovat práva a povinnosti žalobce, resp. negativně se projevit v jeho právní sféře. O takový případ se však nejedná. Podaná žaloba je tedy dle žalovaného nepřijatelná a je naplněn důvod pro její odmítnutí.

16. Ve vazbě na uplatněnou žalobní argumentaci spočívající v tvrzené nečinnosti žalovaný uvedl, že proti nečinnosti správního orgánu lze brojit toliko samostatnou žalobou dle § 79 a násl. s. ř. s., přičemž žalobce sám v upřesnění žaloby uvedl, že žalobu podává dle § 65 s. ř. s. Takto uplatněná námitka se tedy zcela míjí s předmětem nyní vedeného řízení. Dle žalovaného rovněž na vydání pozitivního rozhodnutí o podnětu žalobce, to je rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí dle § 105 daňového řádu, není právní nárok. V kontextu uvedeného je zřejmé, že prohlášení nicotnosti rozhodnutí se nelze domáhat ani cestou nečinnostní žaloby.
17. Žalovaný doplnil, že vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí není nezákonné, jak tvrdí žalobce, neboť správce daně i žalovaný postupovali zcela v souladu s právními předpisy (§ 70 odst. 2 daňového řádu), když podání žalobce ze dne 6. 7. 2021 označené jako „Odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 6. 6. 2021, č. j. 541059/21/2401-50522-400558“ posoudili jednak jako odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení a jednak jako podnět na prohlášení nicotnosti rozhodnutí (platebních výměrů).
18. Ke druhému a třetímu žalobnímu bodu žalovaný zopakoval, že podání žalobce označené jako „Odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 9. 6. 2021, č. j. 541059/212401-50522-400558“ bylo postupem dle § 70 odst. 2 daňového řádu posouzeno jednak jako podnět na prohlášení nicotnosti platebních výměrů (tento byl vyřízen vyrozuměním o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí) a jednak jako odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení (které je předmětem samostatného řízení; odvolání bylo správcem daně postoupeno postupem dle § 113 odst. 3 daňového řádu k rozhodnutí odvolacímu orgánu). Uvedené jednoznačným způsobem vyplývá i z bodů 1, 8 a 15 vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí. Žalovanému tedy není zřejmé, na základě čeho žalobce usuzuje, že předmětné podání bylo posouzeno toliko jako podnět na prohlášení nicotnosti rozhodnutí (platebních výměrů). Žalobcem uplatněná argumentace je tak evidentně důsledkem nepochopení nastalé procesní situace. O odvolání žalobce ze dne 6. 7. 2021 proti rozhodnutí o zastavení řízení nebylo prozatím rozhodnuto. Požaduje-li žalobce v žalobě zrušení rozhodnutí o zastavení řízení, je třeba konstatovat, že v této věci by se jednalo o žalobu předčasnou, neboť dosud nebylo žalovaným rozhodnuto o odvolání proti tomuto rozhodnutí. Takto uplatněnou žalobu by pak bylo na místě dle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítnout.
19. Konečně k návrhu žalobce na zrušení předmětných platebních výměrů žalovaný konstatoval, že podle § 68 písm. a) s. ř. s. je *žaloba nepřijatelná také tehdy, nevycerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného*. Žalobci byly platební výměry doručeny fikcí dne 21. 12. 2015, proti platebním výměrům nebylo podáno odvolání (zákonem připuštěný řádný opravný prostředek) a právní moci nabyly dne 21. 1. 2016. Požaduje-li žalobce rovněž zrušení platebních výměrů (popř. prohlášení jejich nicotnosti), je namístě žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s. odmítnout. Teprve po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení může soud případně posoudit zákonnost resp. nicotnost správního rozhodnutí, pokud tak neučinil správní orgán z moci úřední.

Obsah správního spisu

20. Ve správním spisu je založena zpráva ze dne 6. 11. 2015 o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2010 a 1. čtvrtletí 2011 u daňového subjektu – J. R.. Dále jsou ve spisu založeny platební výměry na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 10. 12. 2015, č. j. 944530/15/2401-50521-402993 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010, č. j. 944555/15/2401-50521-402993 za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010, č. j. 944558/15/2401-50521-402993 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 a č. j. 944579/15/2401-50521-402993 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011.
21. Z rozsudku Okresního soudu v Karlových Varech ze dne 25. 1. 2018, sp. zn. 5 T 167/2017, vyplývá, že obžalovaný J. R., nar. X, byl uznán vinným ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. c) trestního zákoníku, za což mu byl uložen trest v trvání dva a půl roku s podmíněným odkladem na 3 roky.
22. Na základě návrhu žalobce na povolení obnovy řízení vydal Finanční úřad pro Karlovarský kraj dne 9. 6. 2021 pod č. j. 541059/21/2401-50522-400558 rozhodnutí, jímž řízení o návrhu žalobce na obnovu nalézacího řízení na dani z přidané hodnoty vyměřené předmětnými platebními výměry zastavil. Proti rozhodnutí brojil žalobce podáním nazvaným jako odvolání, které bylo správnímu orgánu doručeno dne 6. 7. 2021. V odvolání se žalobce domáhal vyslovení nicotnosti předmětných platebních výměrů a jejich zrušení.
23. Správní spis Finanční úřad pro Karlovarský kraj následně postoupil k vyřízení Odvolacímu finančnímu ředitelství, které vyrozuměním ze dne 19. 8. 2021 pod č. j. 32069/21/5100-41452-711893, vyrozumělo žalobce o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí podle § 105 odst. 5 daňového řádu. Ve vyrozumění žalovaný správní orgán mimo jiné již v úvodní části uvedl, že odvolání žalobce proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně ze dne 9. 6. 2021, č. j. 541059/21/2401-50522-400558, posoudil v souladu § 70 odst. 2 daňového řádu dle skutečného obsahu mj. (zdůraznění připojil soud) jako podnět na prohlášení nicotnosti rozhodnutí vydaných Finančním úřadem pro Karlovarský kraj (tj. předmětných platebních výměrů).

Posouzení věci

24. V projednávané věci byla podána žaloba proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. Napadeným aktem, v pojetí žaloby rozhodnutím, je vyrozumění žalovaného ze dne 19. 8. 2021, č. j. 32069/21/5100-41452-711893. Tímto vyrozuměním žalovaný sdělil žalobci, že jeho podnět na prohlášení nicotnosti předmětných platebních výměrů podaný podle § 105 odst. 5 daňového řádu odložil. Jako podnět na prohlášení nicotnosti předmětných platebních výměrů bylo přitom dle svého obsahu posouzeno žalobcovo podání ze dne 10. 8. 2021. Již v samotném vyrozumění nicméně žalovaný uvádí, že se tak stalo „mimo jiné“, tzn., indikuje, že zmíněné žalobcovo podání bylo posouzeno dle svého obsahu i jinak, a sice jako odvolání proti rozhodnutí správce daně I. stupně. Toto odvolání bylo správcem daně zaevidováno pod č. j. 683323/21 a vede se o něm samostatné odvolací řízení. Jde tu tedy o situaci, ve které bylo jedno a totéž žalobcovo podání (rozuměj: podání ze dne 10. 8. 2021 nazvané jako odvolání směřující proti rozhodnutí správce daně I. stupně) posouzeno dle svého obsahu jako dvě samostatná podání, a sice jednak jako podnět na prohlášení nicotnosti, jednak jako odvolání proti Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Jde tedy o příklad realizace povinnosti správce daně posuzovat každé podání dle jeho obsahu, bez ohledu na to, jak je označeno. Postupovat takto ukládá správci daně § 70 odst. 2 daňového řádu. Bylo by naopak pochybením správce daně, pokud by příslušné žalobcovo podání nazvané sice coby odvolání, posoudil toliko právě jako odvolání a již se nezabýval možností posoudit je zároveň také jako podnět k prohlášení nicotnosti, pokud po obsahové stránce tomuto podnětu takové podání rovněž odpovídá.

25. Z hlediska merita tohoto řízení bylo však nutné zabývat se povahou napadeného aktu žalovaného, tedy vyrozuměním o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti. Jak totiž správně ve svém vyjádření konstatoval žalovaný, žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. lze napadnout jen takové úkony správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti. Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. totiž platí: *„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"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.“*
26. Je nutno přisvědčit žalovanému i v tom, že vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti takovým úkonem není, a proto je nelze napadnout žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.
27. Postup prohlášení nicotnosti upravuje § 105 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení: *„Nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje z moci úřední, a to kdykoliv, správce daně nejblíže 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.“* Jedná se tu tedy o postup vedený výlučně z moci úřední. Tím samozřejmě není vyloučeno, aby byl příslušný správce daně na nicotnost určitého rozhodnutí upozorněn cestou podnětu; takový podnět ale není úkonem zahajujícím správní řízení, ale toliko iniciativou k prošetření skutečností. I po podání podnětu je pak pouze na příslušném správci daně, zda správní řízení o prohlášení nicotnosti zahájí, nebo zda tak neučiní, protože např. podmínky pro prohlášení nicotnosti neshledá. Tato skutečnost se pak zrcadlí v povinnosti správce daně, kterému byl podnět k prohlášení nicotnosti adresován, upravené v § 105 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení zní: *„Podnět, který neshledal správce daně oprávněným, odloží a podatele o tom do 30 dnů vyrozumí.“* Takové vyrozumění pak v logice věci nemůže být úkonem, kterým by se správní řízení končilo, když podnět není úkonem, kterým by se správní řízení zahajovalo. Správce daně jím toliko sděluje, že neshledal podmínky pro prohlášení nicotnosti konkrétního rozhodnutí, plní tím svou informační povinnost vůči podateli, ale nijak tím nezasahuje do jeho právní sféry (ani do právní sféry kohokoli jiného), neboť koneckonců to, zda k zahájení řízení o prohlášení nicotnosti přistoupí, spadá do jeho výlučné kompetence v rámci jeho úřední povinnosti. Naopak, pokud podnět k prohlášení nicotnosti určitého rozhodnutí vede, správce daně o prohlášení nicotnosti rozhodne, jak stanoví § 105 odst. 3 daňového řádu.
28. Samotné vyrozumění o odložení podnětu pak nesplňuje ani formální, ani materiální znaky rozhodnutí, nelze je napadnout ani žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, neboť jeho vydání není zásahem, jakož jím nemůže být ani případné nezahájení správního řízení o prohlášení nicotnosti. Tyto závěry již ostatně zcela jednoznačně dovodil a přesvědčivě zdůvodnil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 8Afs 87/2018-56, a v tomto směru na ně lze bez dalšího odkázat.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

29. Podle § 70 písm. a) s. ř. s. jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správních orgánů, které nejsou rozhodnutími. Dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. platí: „*Nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh je podle tohoto zákona nepřipustný.*“ Ze shora obsaženého odůvodnění je zjevné, že žaloba směřující proti vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti ze dne 19. 8. 2021, č. j. 32069/21/5100-41452-711893, směřuje proti úkonu, který není rozhodnutím, a proto musí být odmítnuta.
30. Jelikož žalobce v žalobě uplatnil kromě návrhu na zrušení vyrozumění žalovaného o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti i další návrhy, zabýval se soud i jimi. Předně se žalobce domáhal vedle zrušení samotného vyrozumění o odložení žalobcova podnětu na prohlášení nicotnosti i zrušení rozhodnutí správce daně I. stupně. Jen pro přehlednost tohoto usnesení soud připomíná, že se jedná o rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 9. 6. 2021, č. j. 541059/21/2401-50522-400558. Tímto rozhodnutím správce daně I. stupně zastavil řízení o žalobcově návrhu na obnovu řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu z důvodu uplynutí objektivní lhůty pro podání takového návrhu stanovené v § 119 odst. 4 daňového řádu. Připomenout dlužno i tu skutečnost, že toto rozhodnutí žalobce napadl odvoláním; jedná se tu právě o to podání, které bylo žalovaným posouzeno jednak jako odvolání, jednak jako podnět k prohlášení nicotnosti předmětných platebních výměrů.
31. Z této skutečnosti nicméně zcela jednoznačně vyplývá, že žalobce tu napadá rozhodnutí správce daně I. stupně. K tomu soud konstatuje, že podle § 5 s. ř. s. platí: „*Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, lze se ve správním soudnictví domáhat ochrany práv jen na návrh a po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon.*“ Pokud se týče žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, stanoví § 68 písm. a) s. ř. s.: „*Žaloba je nepřipustná také tehdy, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného.*“ Žaloba směřující samostatně proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, ačkoliv zákon připouští proti němu opravný prostředek v rámci správního řízení, musí proto být odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s. Tak je tomu i v projednávané věci, neboť žalobce toto rozhodnutí napadl odvoláním a o tomto odvolání se vede odvolací řízení, které dosud nebylo skončeno.
32. Konečně, pokud jde o žalobcův návrh na zrušení předmětných platebních výměrů, o něm je nutno usoudit v duchu shora uvedeného. I ony jsou totiž rozhodnutím správního orgánu I. stupně. Na rozdíl ovšem od rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 9. 6. 2021, č. j. 541059/21/2401-50522-400558, jsou navíc pravomocné, řádný opravný prostředek proti nim uplatněn nebyl. Ani proti nim tedy není možno brojit žalobou proti rozhodnutí ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s., neboť i takovou žalobu je nutné odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

33. Shora uvedené odůvodnění je možné shrnout tak, že žaloba, kterou žalobce podal, musí být ve všech směrech odmítnuta. Soud proto výrokem I. tohoto usnesení rozhodl, že podaná žaloba se odmítá.
34. Výrokem II. tohoto usnesení soud ve smyslu § 60 odst. 3 s. ř. s., podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta, rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

35. Výrokem III. tohoto usnesení v souladu s § 10 odst. 3 in fine, zákona o soudních poplatcích č. 549/1991 Sb., soud vrátil žalobci zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, neboť žaloba byla před prvním jednáním soudem odmítnuta.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, která se podává do dvou týdnů po jeho doručení u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 24. listopadu 2021

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu