

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: V. G.**, zast. Mgr. Martinem Keřtem, advokátem se sídlem Sladkovského 2059, Pardubice, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 11. 2010, č. j. 16095/10-1102-701130, č. j. 16096/10-1102-701130 a č. j. 16097/10-1102-701130, ve věci nepovolení přezkoumání rozhodnutí, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2011, č. j. 30 Af 13/2011 - 25,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného usnesení Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým tento soud odmítl jeho žalobu proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 23. 11. 2010, č. j. 16095/10-1102-701130, č. j. 16096/10-1102-701130 a č. j. 16097/10-1102-701130, kterými žalovaný nepovolil přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále jen „finanční úřad“) ze dne 27. 11. 2009, č. j. 75711/09/341910705683, č. j. 75712/09/341910705683 a č. j. 75713/09/341910705683, podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Citovanými rozhodnutími finanční úřad dodatečně vyměřil stěžovateli daň z příjmů za zdaňovací období roku 2006, 2007 a 2008.

Krajský soud v záhlaví uvedeným usnesením odmítl žalobu stěžovatele podle § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s." nebo „soudní řád správní"), neboť soudní přezkum výše uvedeného rozhodnutí žalovaného o nepovolení přezkoumání rozhodnutí finančního úřadu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků není podle soudního řádu správního, konkrétně v návaznosti na jeho § 65 odst. 1, § 68 písm. e) a § 70 písm. a), přípustný. Krajský soud uvedl, že v daném případě žalovaný neshledal podmínky pro povolení přezkumu, a proto vydal rozhodnutí o jeho nepovolení. Přezkumné řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků je mimořádným procesním prostředkem dozorčího práva, přičemž na meritorní projednání nemá daňový subjekt právní nárok. Dále uvedl, že předmětné rozhodnutí o nepovolení přezkumu není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť nemohlo zasáhnout do veřejných subjektivních práv stěžovatele. Krajský soud doplnil, že přezkumné řízení se skládá ze dvou fází. V první fázi se rozhoduje o tom, zda jsou splněny podmínky pro povolení přezkumu, ve druhé fázi, jsou-li podmínky splněny, se znovu rozhoduje o tom, zda původní, tj. přezkoumávané, rozhodnutí bude změněno, zrušeno nebo potvrzeno. Soudnímu přezkumu podléhá až rozhodnutí vydané ve druhé fázi přezkumného řízení, zasáhne-li toto nové rozhodnutí do subjektivních oprávnění a povinností daňového subjektu.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. s tím, že má za to, že toto ustanovení v sobě zahrnuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) téhož zákona. Nebylo-li by tomu tak, podává kasační stížnost z důvodů podle všech výše uvedených ustanovení. Stěžovatel je názoru, že krajský soud měl povinnost o jeho žalobě meritorně rozhodnout, nikoli ji odmítnout, neboť pro povolení přezkumu byly splněny podmínky uvedené v § 55b a 56a zákona o správě daní a poplatků. Je přesvědčen, že má zákonný nárok na to, aby bylo rozhodnutí žalovaného přezkoumáno v soudním řízení. Nesouhlasí se závěry krajského soudu, že se v daném případě jednalo o mimořádný procesní prostředek dozorčího práva. Upozorňuje na to, že nezákonný postup finančního úřadu vedl k nesprávnému stanovení základu daně a tím i samotné daňové povinnosti.

Dále v kasační stížnosti uvádí, že stejně jako v žalobě i nyní rozporuje zákonnost rozhodnutí žalovaného. Podle stěžovatele tato rozhodnutí obsahují ve své výrokové části a v samostatném záhlaví zjevné a zásadní vady, které činí předmětné rozhodnutí nepřezkoumatelným, nejednoznačným a matoucím, a proto by mělo být takové rozhodnutí soudem zrušeno. Zároveň má za to, že i samotný postup žalovaného trpí vážnými vadami. Poukazuje především na absenci uvedení § 55b zákona o správě daní a poplatků, podle něhož se přezkoumání řídí, ve výrokové části či v záhlaví předmětného rozhodnutí žalovaného. Ve výrokové části je totiž uvedeno toliko ustanovení § 55b odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Další vadou je skutečnost, že v napadených rozhodnutích nebyla původní rozhodnutí

finančního úřadu potvrzena, ačkoliv tak být učiněno v souladu s § 55b citovaného zákona mělo. Takové vady činí podle stěžovatele rozhodnutí žalovaného nicotným.

Stěžovatel dále upozorňuje na to, že daňová kontrola zahájená proti jeho osobě byla zahájena bezdůvodně, toliko na základě urgencí, výzev a dotazů orgánů činných v trestním řízení, což je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu. Daňovou kontrolu považuje v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu za nezákonnou. Nesouhlasí s odmítnutím jeho žaloby a tvrzením, že by institut přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků nebyl skutečným opravným prostředkem, jehož pojmovým znakem je založení právního nároku na meritorní rozhodnutí. Naopak tvrdí, že se v daném případě jedná o řádný mimořádný opravný prostředek a nelze v takovém případě odmítnout soudní přezkum. Na základě všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný využil svého práva a zaslal ke kasační stížnosti vyjádření. V něm uvedl, že se plně ztotožňuje s právním posouzením věci, které učinil krajský soud. Na podporu závěrů svých i krajského soudu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, publikovaný pod č. 1113/2007 Sb. NSS, a dále na „rozhodnutí Ústavního soudu č. 5/2001 Sb. ÚS, č. 37/2004 Sb. ÚS a na stanovisko pléna č. 12/2000 Sb. ÚS“. K námitce nicotnosti uvádí, že měl stěžovatel postupovat podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Závěrem podotkl, že má za to, že vzhledem k tomu, že se stěžovatel nebránil relevantními ochrannými prostředky ani proti daňové kontrole, ani nevyužil řádných opravných prostředků proti dodatečným platebním výměrům, ačkoli mu v tom nic nebránilo, jedná se v případě stěžovatele o opožděnou ochranu jeho práv způsobem, který zákon nepřipouští. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené usnesení krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dříve než Nejvyšší správní soud přistoupil k věci samotné, podotýká, že stěžovatel při uvedení kasačního důvodu správně odkázal na ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. na nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení. Z ustálené judikatury zdejšího soudu totiž vyplývá, že z povahy věci v daném případě přichází v úvahu podání kasační stížnosti pouze z tohoto důvodu [k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publikovaný pod č. 625/2005 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz)]. Je tomu tak i proto, že důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu, v sobě zahrnuje také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného

rozhodnutí o odmítnutí návrhu či případy, kdy krajský soud nesprávně posoudí právní otázku v předcházejícím řízení. Právě uvedené je nutno aplikovat rovněž v daném případě, kdy byla žaloba stěžovatele na soudní přezkum rozhodnutí žalovaného o nepovolení přezkoumání rozhodnutí finančního úřadu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků soudem odmítnuta. Přezkum zdejšího soudu proto spočívá v posouzení otázky, zda krajský soud nepochybil, když žalobu stěžovatele odmítl.

Při přezkumu napadeného usnesení Nejvyšší správní soud vycházel především z následujících ustanovení.

Podle § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *může být na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno*.

Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. *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, může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.*

Ustanovení § 68 písm. e) s. ř. s. stanoví, že *žaloba je nepřípustná, domáhá-li se přezkoumání rozhodnutí, které je z přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno.*

Podle § 70 písm. a) s. ř. s. *jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími.*

V prvé řadě se zdejší soud zabýval zásadní otázkou, zda je předmětné rozhodnutí o nepovolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků skutečně vyloučeno ze soudního přezkumu na základě § 70 písm. a) s. ř. s., tj. z důvodu, že není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., a byl tak krajský soud oprávněn žalobu stěžovatele podle § 46 odst. 1 písm. d) citovaného zákona odmítnout. Problematikou povahy rozhodnutí o nepovolení přezkumu se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval. Bylo tomu tak mimo jiné v usnesení ze dne 29. 4. 2003, č. j. 6 A 153/2002 - 18, publikovaném pod č. 14/2003 Sb. NSS, v usnesení ze dne 12. 6. 2003, č. j. 7 A 54/2002 - 30, v usnesení ze dne 25. 6. 2003, č. j. 5 A 143/2002 - 98, a také v rozsudku ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, publikovaném pod č. 1113/2007 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 - 80. Zdejší soud při rozhodování o dané věci vycházel z této konstantní judikatury.

Pro posouzení přípustnosti soudního přezkumu předmětného rozhodnutí je zásadní, aby tento správní akt splňoval atributy rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Je tedy nutno posoudit, zda takové rozhodnutí žalovaného daňovému subjektu, resp. stěžovateli, zakládá, mění, ruší nebo závazně určuje práva nebo povinnosti. Pouze za podmínky, že by tomu tak bylo, podléhalo by předmětné rozhodnutí soudnímu přezkumu. Podle Nejvyššího správního soudu rozhodnutí žalovaného ve věci žádosti o povolení přezkoumání takovým rozhodnutím není, přičemž na věci nic nemění ani skutečnost, že byl předmětný správní akt, jímž bylo o nepovolení předmětného přezkumu rozhodnuto, označen jako rozhodnutí. Pro posouzení povahy tohoto správního aktu je totiž podstatné, že toto „rozhodnutí" nijak nezasáhlo do subjektivních hmotněprávních oprávnění a povinností stěžovatele. Tímto rozhodnutím žalovaný pouze vyjádřil, že se věcí dále zabývat nebude a že původní pravomocná rozhodnutí finančního úřadu se nijak nemění. Pokud se tedy rozhodnutí finančního úřadu, na jejichž základě byly stěžovateli určité povinnosti uloženy, nijak nezměnila, logicky z daného vyplývá, že se tak ani nijakým způsobem nemohly změnit jakákoliv jeho práva a povinnosti. V souladu s ustálenou judikaturou tak zdejší soud setrvává na názoru, že zamítnutí žádosti stěžovatele o přezkoumání rozhodnutí finančního úřadu, resp. nepovolení jejich přezkoumání, není rozhodnutím způsobilým zasáhnout jeho subjektivní práva.

Vzhledem k tomu, že předmětné rozhodnutí žalovaného o nepovolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků nelze považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., nelze než uvést, že soudní přezkum takového správního aktu, resp. individuálního správního aktu, je na základě § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučen, neboť z tohoto ustanovení vyplývá, že *ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími*. Je-li tedy předmětný individuální správní akt vyloučen ze soudního přezkumu a krajský soud žalobu směřující proti tomuto správnímu aktu na základě § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl pro nepřípustnost, učinil tak zcela v souladu se zákonem. Ve světle předestřeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že nelze stěžovateli přisvědčit, má-li za to, že byl krajský soud povinen se jeho žalobou zabývat meritorně.

V návaznosti na právě uvedené zdejší soud konstatuje, že ve skutkově obdobné věci stěžovatele již jednou Nejvyšší správní soud rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 26. 1. 2011, č. j. 9 Afs 88/2010 - 46, přičemž dospěl k totožnému závěru jako v nyní posuzované věci. Nejvyššímu správnímu soudu je navíc známo, že stěžovatel proti citovanému rozsudku podal ústavní stížnost, kterou však Ústavní soud usnesením ze dne 23. 8. 2011, sp. zn. I. ÚS 994/11, odmítl pro zjevnou neopodstatněnost a závěry Nejvyššího správního soudu potvrdil.

Zdejší soud k danému dodává, že krajský soud zcela správně ve svém usnesení uvedl, že o zásahu do subjektivních chráněných práv lze hovořit až v rámci rozhodnutí, které by bylo výsledkem druhé fáze přezkumného řízení, tj. po povolení přezkumu. Jednalo by se tak o rozhodnutí, které by bylo výsledkem

„nově“ otevřeného řízení, v případě, že by bylo způsobilé subjektivní práva a povinnosti daňového subjektu změnit, zrušit nebo založit. Nad rámec rozhodnutí Nejvyšší správní soud poznamenává, že o zásahu do subjektivních chráněných práv při rozhodování o povolení či nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí lze uvažovat pouze v případě, že by bylo přezkumné řízení nařízeno správcem daně ex offo. Jak vyplývá z rozsudku zdejšího soudu ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 - 80, je tomu tak proto, že rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí, jež instančně vyšší správce daně vydává z úřední povinnosti, a to na základě podnětu kteréhokoliv správce daně, může představovat zásah do právní sféry daňového subjektu a tedy zakládat žalobní legitimaci podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání daňového rozhodnutí, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo se zakládá na podstatných vadách řízení) a zároveň, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Tímto právním názorem je přitom správce daně, který rozhodl v posledním stupni a který pak rozhoduje ve fázi samotného přezkumného řízení, ve smyslu § 55b odst. 6, věta druhá, zákona o správě daní a poplatků vázán, to znamená, že tak má závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému. Stejně tak ani daňový subjekt se nemůže proti tomuto závěru nijak bránit, neboť mu to zakazuje § 55b odst. 5, věta druhá, zákona o správě daní a poplatků a v rámci přezkumné fáze mu právo bránit se upírá vázanost správce daně, provádějícího přezkumné řízení, právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkumu. Jestliže tedy instančně vyšší správce daně nařídí přezkum daňového rozhodnutí, a to rozhodnutím, v němž se závazně vyslovuje o protiprávnosti rozhodnutí původního, nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházely, zasahuje tím do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí, tj. ve smyslu § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti. Tyto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou. Z právě předestřeného je tedy zřejmé, že v takovém případě se jedná o situaci zcela odlišnou od situace v právě projednávané věci, přičemž je nutno tyto dva případy od sebe odlišovat.

Následně se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele, že z ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků vyplývá za splnění v něm stanovených podmínek de facto právní nárok na přezkum ve smyslu citovaného ustanovení. Zároveň posuzoval s tím související nesouhlas stěžovatele, že se v případě přezkumu podle citovaného ustanovení jedná o mimořádný opravný prostředek. K otázce povahy § 55b zákona o správě daní a poplatků se již dříve Nejvyšší správní soud vyjadřoval v rozsudku ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, publikovaném pod č. 1113/2007 Sb. NSS. V tomto

rozhodnutí dospěl k závěru, že „*přezkoumávání daňových rozhodnutí postupem podle pozitivní právní úpravy § 55b d. ř.* [zákona o správě daní a poplatků – pozn. Nejvyššího správního soudu] *vykazuje všechny znaky tradičního dozorčího oprávnění, formulované doktrínou (...) Ustanovení § 55b d. ř. (...) svou textací i systematickým řazením zřetelně naznačuje, že zákonodárce nepomýšlel na to, ‚žádost' konstruovat jako – lhostejno jaký – opravný prostředek, jsoucí v dispozici účastníka řízení. Pokud by se ustanovení mělo tímto způsobem vykládat, vznikl by tu mimo jiné nevysvětlitelný a nelogický rozpor s institutem řádných opravných prostředků (§ 48 a násl. d. ř.) co do lhůt, rozsahu přezkumu atd. Naproti tomu výkon dozorčího práva slouží k ochraně práva objektivního a vykoná se z moci úřední. Hoetzel správně upozorňuje, že řádné provedení dozorčího práva může sice fakticky ‚jít k duhu' i občanům, je to ale jen důsledek jeho výkonu, nikoli zamýšlený účel. Dozorčí právo může být vykonáno i proti vůli účastníků či zájemníků a také na jejich újmu. Hácha poznamenal, že projev dozorčí moci se zásadně uskutečňuje z úředního podnětu; účastník či jiná osoba na to nemá právní vliv, třebaže právní předpisy počítají s tím, že interesent či účastník (připomíná se, že i osoba třetí či jiný správní orgán atd.) může úřad na věc upozornit. Takový podnět (podle staršího práva např. tzv. ‚dozorčí stížnost') však není opravným prostředkem, ale právě jen upozorněním dozorčího úřadu*". Zdejší soud nemá důvodu odklonit se od citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu a setrvává ve shodě s předchozí judikaturou na tom, že přezkoumávání daňových rozhodnutí není opravným prostředkem, ale nápravným prostředkem správního dozoru. Není to nic neobvyklého, protože takové prostředky při výkonu dozoru běžně užívají správní orgány jako organickou formu své činnosti, a to při tzv. vnitřní dozorčí činnosti.

Daný názor vyslovil rovněž Ústavní soud ve svém plenárním stanovisku ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st 12/2000, ve kterém uvedl, že „*je třeba mít na paměti, že se v souzeném případě jedná o dvojí prostředky ochrany práva. Jednak jsou tu prostředky instanční (řádné) a mimořádné (obnova řízení), jednak soudní (správní žaloba) - tedy prostředky, které může strana využít (má na ně tak říkajíc právní nárok). Vedle toho existují i prostředky jiné, dozorčí, mezi něž patří právě přezkoumání podle § 55b daňového řádu. Ty slouží k ochraně objektivního práva a strana na ně nárok nemá*". Ve stejném smyslu se ubírala i následná četná judikatura Ústavního soudu. V usnesení Ústavního soudu ze dne 25. 6. 2009, sp. zn. II. ÚS 874/09, týkajícím se problematiky § 55b zákona o správě daní a poplatků, bylo uvedeno, že „*daňové řízení probíhá v režimu daňového řádu, který upravuje možnost podávat proti daňovým rozhodnutím řádné opravné prostředky a mimořádné opravné prostředky, kam patří též přezkoumávání rozhodnutí podle § 55b tohoto zákona. Podle tohoto ustanovení může být v řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí vadné pravomocné rozhodnutí zrušeno, změněno či nahrazeno rozhodnutím jiným, a to na základě žádosti daňového subjektu či podnětu kteréhokoliv správce daně. O povolení či nařízení přezkoumání rozhoduje instančně vyšší orgán, nové řízení provede správce daně, který rozhodoval v posledním stupni. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, řízení o přezkoumání příslušného rozhodnutí tvoří dvě fáze. Nejprve se rozhoduje, zda bude vůbec přezkoumání povoleno či nařízeno, a teprve v případě kladné odpovědi se rozhoduje o*

zrušení či změně původního rozhodnutí. Nejsou-li k tomu důvody, přezkoumávání není nařízeno či povoleno. Neúspěšný žadatel je o tom vyrozumíván formálním úkonem ve formě procesního rozhodnutí o nepovolení přezkoumání. Přes takto formalizovaný postup zůstává přezkoumání rozhodnutí mimořádným prostředkem dozorčího práva, kde - na rozdíl od řádných opravných prostředků - nemá žadatel právní nárok na jeho věcné projednání". Rovněž ve výše citovaném usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 8. 2011, sp. zn. I. ÚS 994/11, v jiné skutkově obdobné věci stěžovatele, vyslovil Ústavní soud, že je vázán svými dříve uvedenými závěry o tom, že na přezkum řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků nemá účastník řízení právní nárok. Z uvedeného jasně vyplývá, že neužil-li správní orgán své dozorčí oprávnění, nijak tím nezasáhl do subjektivního práva stěžovatele, protože tu žádné subjektivní právo na výkon dozorčího oprávnění není.

Institut přezkumného řízení nelze považovat za jakousi „nástavbu" řádných opravných prostředků, neboť potom by byl zcela rozporován účel řádných opravných prostředků. Pokud by § 55b zákona o správě daní a poplatků měl nárokovou povahu, znamenalo by to, že by daňový subjekt nebyl nucen dbát svých práv a povinností využívat řádných opravných prostředků, neboť by měl vždy v „záloze" záruku pro uplatnění institutu přezkoumání rozhodnutí daňového orgánu, čímž by byl smysl řádných opravných prostředků a v rámci nich stanovených lhůt zcela bezúčelný (k tomu srovnej rovněž rozsudek ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 - 80). Nejvyšší správní soud dodává, že podmínky stanovené v citovaném ustanovení je nutno chápat jako podmínky omezující pravomoc správních orgánů, kdy pouze za existence těchto podmínek je správní orgán oprávněn přezkumné řízení povolit, a tak případně zasahovat do již pravomocných rozhodnutí. Je tedy zřejmé, že v souladu nejen s judikaturou Nejvyššího správního soudu, ale i s ustálenou judikaturou Ústavního soudu, nelze námitku stěžovatele o nárokovosti přezkumného řízení za splnění podmínek uvedených v § 55b zákona o správě daní a poplatků považovat za důvodnou.

Na závěr zdejší soud dodává, že pokud krajský soud dospěl k závěru, že žalobu stěžovatele je nutno z důvodů výše uvedených odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v návaznosti na § 68 písm. e) a § 70 písm. a) téhož zákona, neshledal zdejší soud na jeho postupu žádné pochybení. V této souvislosti zdejší soud uvádí, že za takové situace není vůbec možné nicotnost rozhodnutí žalovaného přezkoumávat. Z judikatury Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu může soud vyslovit nicotnost rozhodnutí správního orgánu jen za procesního předpokladu, že žaloba sama není nepřípustná podle § 46 odst. 1 písm. d) a § 68 s. ř. s. (k tomu srovnej rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 4 As 31/2004 - 53, publikovaný pod č. 619/2005 Sb. NSS). Daný závěr byl Nejvyšším správním soudem potvrzen v rozsudku ze dne 27. 11. 2008, č. j. 2 As 53/2007 - 111, ve kterém se zabýval problematikou přezkumu nicotnosti v případě absence podmínky řízení. V citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, „*zda právě případná námitka nicotnosti správního*

rozhodnutí nepředstavuje výjimku z výše uvedených zásad omezujících přezkum rozhodnutí o zamítnutí opožděného odvolání pouze na otázku opožděnosti podaného opravného prostředku. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tomu tak není přesto, že vzal v úvahu, jak závažnými vadami nicotné správní rozhodnutí trpí a že zde existuje veřejný zájem na deklarování této nicotnosti. Jak však vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 4 As 31/2004 - 53, publikovaného pod č. 619/2005 Sb. NSS, správní soud může vyslovit nicotnost rozhodnutí správního orgánu pouze za předpokladu, že jsou v dané věci splněny veškeré podmínky řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Obdobný závěr vyplývá rovněž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 7 Afs 17/2005 - 42, www.nssoud.cz či z rozsudku ze dne 22. 8. 2006, č. j. 5 As 67/2005 - 88, www.nssoud.cz.“

Nejvyšší správní soud uzavírá, že v daném případě krajský soud věc zcela správně posoudil, když neshledal podmínky řízení za splněné, věcí se meritorně nezabýval a žalobu odmítl. V takovém případě tedy úspěšnost námitky nicotnosti rozhodnutí správního orgánu nepřipadá v úvahu, neboť se k ní mohou soudy vyjadřovat teprve až při věcném přezkumu. Na tom nic nemění ani skutečnost, že vyslovit nicotnost rozhodnutí pro jeho vady musí soud ex offo, tj. z moci úřední, aniž by musel nařizovat jednání. Nejvyššímu správnímu soudu v nyní projednávané věci přísluší přezkoumat, zda krajský soud věc posoudil správně. Jak bylo uvedeno výše, v postupu krajského soudu neshledal žádné pochybení, a proto se ani zdejší soud v tomto řízení nemůže námitkou nepřezkoumatelnosti, nesrozumitelnosti, nezákonnosti a nicotnosti rozhodnutí žalovaného zabývat.

Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., 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 v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Účastníku řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto 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 20. prosince 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu