



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **J. M.**, zastoupeného Mgr. Jiřím Dvořáčkem, advokátem se sídlem v Kralupech nad Vltavou, Jungmannova 852, za účasti **Finančního úřadu v Kralupech nad Vltavou**, se sídlem v Kralupech nad Vltavou, Přemyslova ul. 502, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2006, č. j. 44 Ca 74/2006 – 21,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Praze usnesením ze dne 27. 10. 2006, č. j. 44 Ca 74/2006 - 21, odmítl žalobu stěžovatele proti Finančnímu úřadu v Kralupech nad Vltavou (dále také „finanční úřad“) na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nevydání rozhodnutí, v němž by finanční úřad podle ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) osvědčil namítanou nicotnost dodatečných platebních výměrů ze dne 19. 6. 1997, č. j. 19477/97/044970 a č. j. 19486/97/044970. V odůvodnění tohoto usnesení krajský soud uvedl, že stěžovatel v žalobě požadoval, aby soud přikázal finančnímu úřadu postupovat v souladu s ustanovením § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a osvědčit splnění podmínek nicotnosti jím vydaných dodatečných platebních výměrů. Nezákonným zásahem je však třeba rozumět jen aktivní úkony správního orgánu, které odporují čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle nichž lze státní moc uskutečňovat a uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsoby, které zákon stanoví. V řízení podle ustanovení § 82 s. ř. s. proto může soud poskytnout ochranu pouze proti aktivnímu nezákonnému jednorázovému úkonu správního orgánu a nemůže chránit účastníka před řízením vedeným podle zákonného předpisu. V tomto případě však nebylo možno žalobu projednat, neboť se stěžovatel žalobou domáhal, aby soud svým rozhodnutím zasáhl do pravomoci správního orgánu svěřené mu zákonem o správě daní a poplatků a nikoliv, aby posoudil zákonnost jednorázového zásahu. Ostatně ani podle ustálené judikatury (č. 635

Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z roku 2005) není nezákonným zásahem správního orgánu úkon správce daně, kterým podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vyrozumí poplatce o tom, že neshledal důvod pro ověření neplatnosti rozhodnutí. Postup správního orgánu podle zákona o správě daní a poplatků proto není zásahem ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s.

Stěžovatel podal proti tomuto usnesení krajského soudu v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) a e) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že se finanční úřad ve svém sdělení vyjadřoval pouze k neplatnosti rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a nikoliv k namítané nicotnosti rozhodnutí. Zásah správního orgánu, tj. sdělení, že nelze osvědčit neplatnost, proto nebyl proveden v souladu se zákonem, neboť z něho není patrné, zda se zabýval nicotností a s jakým výsledkem. Ani krajský soud se v napadeném usnesení uváděnou nicotností nezabýval přesto, že v žalobě byly uvedeny skutečnosti, z nichž nicotnost rozhodnutí vyplývala. Krajský soud proto v rozporu se zákonem neposoudil ani zákonost uvážení finančního úřadu. Navíc finanční úřad a krajský soud neuznávají názor Ústavního soudu vyslovený v nálezu sp. zn. Pl 8/98, resp. ústavně konformní výklad ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků o vztahu vydání rozhodnutí podle tohoto ustanovení a lhůty tří roků podle ustanovení § 47 citovaného zákona. Krajský soud konečně pochybil i po formální stránce, protože pokud dospěl k závěru, že se nejedná o nezákonný zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s., nešlo o žalobu neprojednatelnou, ale o žalobu nedůvodnou. Z těchto důvodů se stěžovatel domáhal, aby bylo usnesení krajského soudu zrušeno a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel dopisem ze dne 2. 12. 2005 požádal finanční úřad o ověření splnění podmínek neplatnosti dodatečných platebních výměrů ze dne 19. 6. 1997, č. j. 19477/97/044970 a č. j. 19486/97/044970 na daň z přidané hodnoty. Finanční úřad dopisem ze dne 28. 2. 2006 sdělil stěžovateli, že k jeho žádosti nelze osvědčit neplatnost uvedených platebních výměrů, neboť již uplynula lhůta k vyměření daně uvedená v ustanovení § 47 odst. 1, popř. odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Dne 11. 5. 2006 byla doručena krajskému soudu žaloba stěžovatele na ochranu před nezákonným zásahem finančního úřadu, který odmítl osvědčit neplatnost citovaných platebních výměrů.

Podle ustanovení § 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, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

Zásahem ve smyslu citovaného ustanovení je třeba rozumět aktivní úkony správních orgánů nebo jiné součásti veřejné správy v rámci výkonu veřejné moci související s výkonem správní činnosti. Nezákonným zásahem jsou výše uvedené úkony správního orgánu, které odporují čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle nichž lze státní moc uskutečňovat a uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsoby, které zákon stanoví. Zásahem v tomto smyslu není vydání právního

předpisu ani vydání rozhodnutí, jak je definováno v ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a zjevně jím není ani nečinnost správního orgánu, proti níž je poskytována ochrana podle ustanovení § 79 až § 81 s. ř. s. Z ustanovení § 82 s. ř. s. navíc vyplývá, že zákon stanoví pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu tři podmínky, a to a) přímé zkrácení žalobce na právech, b) nezákonný zásah, jímž nemůže být rozhodnutí ani nečinnost správního orgánu a c) zásah zaměřený přímo proti žalobci nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, přičemž takový zásah nebo jeho důsledky trvá nebo hrozí-li jeho opakování. Zásahem ve smyslu citovaného ustanovení však není dopis finančního úřadu stěžovateli ze dne 28. 2. 2006, že nelze osvědčit neplatnost vydaných dodatečných platebních výměrů.

Nejvyšší správní soud musí především poukázat na usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 390/01, v němž tento soud uvedl, že se k postupu správních orgánů při aplikaci ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vyjádřil již ve své předchozí judikatuře (např. v usnesení sp. zn. IV. ÚS 65/01, IV. ÚS 355/01, IV. ÚS 705/2000), ve které vyslovil právní názor, že neshledá-li správní orgán splnění podmínek neplatnosti, zákon mu neukládá povinnost vydat o tom rozhodnutí. Správní orgán proto může podatele vyrozumět toliko přípisem o tom, že neshledal důvod pro ověření neplatnosti.

Finanční úřad postupoval uvedeným způsobem, když dopisem ze dne 28. 2. 2006 sdělil stěžovateli, že k jeho žádosti nelze osvědčit neplatnost uvedených dodatečných platebních výměrů, neboť již uplynula lhůta k vyměření daně uvedená v § 47 odst. 1, popř. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. V tomto dopise tedy finanční úřad uvedl, z jakého důvodu nelze osvědčit neplatnost dodatečných platebních výměrů ze dne 19. 6. 1997 a jelikož tento dopis není správním rozhodnutím, nebylo třeba uvádět správní uvážení, jak se mylně domnívá stěžovatel. Nedůvodná je i námitka, že se finanční úřad, a ani krajský soud, nezabýval nicotností dodatečných platebních výměrů. Jak již bylo uvedeno, stěžovatel v žádosti ze dne 2. 12. 2005 výslovně požadoval ověření splnění podmínek neplatnosti a přitom ztotožňoval neplatné a nicotné rozhodnutí. Ostatně teprve Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 vyložil pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu, které nelze navzájem směšovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah.

Podmínky zakotvené v ustanovení § 82 s. ř. s. v daném případě proto splněny nejsou. Na stěžovatelovu žádost reagoval správce daně zákonem předepsaným způsobem a ve skutečnosti, že žádosti stěžovatele finanční úřad nevyhověl, ještě nelze spatřovat nezákonný zásah. Dopis finančního úřadu ze dne 28. 2. 2006, že neshledal důvody pro postup podle ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, takového zásahu sám o sobě schopen není. Přijetí výkladu, že se jedná o meritorní rozhodnutí o právech a povinnostech, by proto ve svých důsledcích znamenalo, že se daňovému subjektu otevírá možnost nedbat o ochranu svých práv a nevyužít prostředků, které jsou určeny ke změně nebo zrušení rozhodnutí o vyměření daně (odvolání, správní žaloba), resp. možnost formou zcela specifického institutu de facto obejít veškeré lhůty a v případě neúspěchu teprve poté nastoupit cestu ke správnímu, či dokonce k Ústavnímu, soudu. Smyslem právní úpravy zakotvené v ustanovení § 82 s. ř. s. však není obnovit na základě žádosti o osvědčení neplatnosti rozhodnutí pravomocně skončené řízení, v němž bylo závazně rozhodnuto o právech a povinnostech daňového subjektu (srov. usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 1. 3. 2004, č. j. 30 Ca 265/2003 - 40, které je uveřejněno pod č. 635/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Lze proto souhlasit s krajským soudem, že se stěžovatel žalobou fakticky domáhá, aby soud zasáhl do pravomoci finančního úřadu, která je mu svěřena zákonem o správě daní a poplatků a nikoli, aby posoudil zákonnost jednorázového zásahu. Podle ustanovení § 82 s. ř. s. proto nemůže krajský soud chránit stěžovatele jako účastníka před řízením vedeným podle zákona (§ 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků), ale jen proti nezákonnému aktivnímu jednorázovému úkonu správního orgánu, kterým však dopis finančního úřadu ze dne 28. 2. 2006 není. Krajský soud proto nemohl rovněž posuzovat ani zákonnost uvážení finančního úřadu v tomto dopise. Krajskému soudu též v řízení podle ustanovení § 82 s. ř. s. nepřísluší přezkoumávat, zda předmětné dodatečné platební výměry ze dne 19. 6. 1997 obsahují veškeré základní náležitosti rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků či nikoliv. Takový postup by byl případný v řízení podle hlavy druhé dílu prvního s. ř. s., ale nikoliv v souvislosti s podanou žalobou, kterou se stěžovatel domáhal ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu. Krajský soud se proto v rámci tohoto řízení nemohl zabývat ani nicotností platebních výměrů.

Nejvyšší správní soud má současně za to, že v souvislosti s námitkou stěžovatele ohledně konformního výkladu ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nelze ponechat bez povšimnutí rovněž nález Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98 (Sb.n.u.ÚS Svazek č.12 Nález č.141 str.305). V tomto nálezu totiž Ústavní soud zcela jednoznačně deklaroval, že osvědčení o neplatnosti rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nemůže být vydáno v „časově libovolném horizontu“, nýbrž pouze v rámci zákonem stanovených lhůt (§ 47 téhož zákona). Rovněž se vyslovil, že ověřování neplatnosti rozhodnutí nelze považovat za prostředek k odstraňování věcných nedostatků neplatného rozhodnutí, neboť k tomu slouží řádné a mimořádné opravné prostředky.

Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit ani s námitkou stěžovatele, že žaloba není neprojednatelná. Jak již bylo uvedeno, stěžovatel se fakticky domáhá zásahu soudu do pravomoci správního orgánu, svěřené tomuto orgánu zákonem o správě daní a poplatků. Uložení takové povinnosti správnímu orgánu však není v pravomoci soudu. Dopis ze dne 28. 2. 2006 není pojmově zásahem ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s., a proto byla žaloba důvodně odmítnuta.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), a to postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., které umožňuje tomuto soudu rozhodnout bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu úřadu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 16. srpna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu