



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Ing. J. B.**, zastoupeného Mgr. Jiřím Skálou, advokátem se sídlem Praha, Rubešova 162/8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 11. 2013, č. j. 31 A 22/2013 - 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se svým podáním domáhal v řízení před Krajským soudem v Brně (dále jen „krajský soud“) ochrany před zásahem žalovaného podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), spočívajícím v nezákonném odložení podnětu na prohlášení nicotnosti dodatečného platebního výměru č. j. 7064/916/95 vydaného Finančním úřadem v Plzni dne 3. 11. 1995. Uvedený platební výměr podle stěžovatele postrádá odkaz na právní předpis, podle něhož bylo rozhodováno a je proto nicotný. Stěžovatel má za to, že v souzené věci byly splněny podmínky pro postup podle § 105 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a správce daně měl podnětu vyhovět.

Krajský soud žalobu stěžovatele usnesením ze dne 13. 11. 2013, č. j. 31 A 22/2013 - 50, dle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pro nepřipustnost odmítl.

Z hlediska právního hodnocení věci krajský soud konstatoval, že dle § 85 s. ř. s. je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem nepřijatelná, lze-li se ochrany domáhat jinými právními prostředky. Podle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 1996 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), chybí-li v rozhodnutí některá z náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Z uvedených ustanovení je dle krajského soudu zřejmé, že stěžovatel mohl brojit proti dodatečnému platebnímu výměru na základě úpravy platné v roce 1995 ze stejných důvodů, ze kterých se domáhá určení nicotnosti téhož platebního výměru nyní, tedy z důvodu absence uvedení hmotněprávního předpisu v textu platebního výměru. Uvedené skutečnosti mohl namítat jak v odvolacím řízení, tak i v řízení před soudem. Krajský soud má proto za prokázané, že se stěžovatel mohl domáhat poskytnutí ochrany proti případně nezákonnému rozhodnutí správce daně, přitom není rozhodné, zda prostředky ochrany vyčerpal či nikoli.

II.

Shrnutí kasační stížnosti stěžovatele

Usnesení krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, a to z důvodu nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Ve svém podání uvedl, že rozhodnutí, jehož prohlášení nicotnosti se domáhal, je nicotné a je třeba ho považovat za *paakt*. Jestliže je dodatečný platební výměr nicotný, tak ho nebylo možné za rozhodnutí dle názoru stěžovatele vůbec považovat. Nebylo tedy možné se proti takovému rozhodnutí ani domáhat ochrany právními prostředky (odvoláním, stížností nebo i mimořádnými prostředky). Tyto prostředky lze užít jen u rozhodnutí, které jsou nadány *presumpcí správnosti* do doby zjištění neplatnosti. Relevantní právní úprava také ani neuváděla prostředky, kterými bylo možné se domáhat prohlášení nicotnosti rozhodnutí.

Současná úprava (§ 105 odst. 1 daňového řádu) dle názoru stěžovatele umožňuje prohlásit nicotnost rozhodnutí kdykoliv. Z tohoto důvodu se tedy svou žádostí ze dne 5. 2. 2013 domáhal prohlášení nicotnosti předmětného platebního výměru. Tím vyčerpal prostředky ochrany, a proto jeho žaloba nemohla být nepřijatelná ve smyslu § 85 s. ř. s. Stěžovatel proto navrhuje, aby zdejší soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III.

Z obsahu vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že ochrana před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, vymezená v ust. § 82 a násl. s. ř. s. poskytuje ochranu subjektivním veřejným právům fyzických i právnických osob v případě jejich porušení formou nezákonného zásahu správního orgánu. Žaloba je však nepřijatelná, lze-li se ochrany či nápravy domáhat jinými právními prostředky (§ 85 s. ř. s.).

V této souvislosti je dle názoru žalovaného třeba konstatovat, že stěžovatel se v roce 2013 domáhal ochrany před nezákonným zásahem v souvislosti s neosvědčením nicotnosti rozhodnutí vydaného v roce 1995. Učinil tak přesto, že neplatnost předmětného rozhodnutí mohl namítat již v odvolání proti tomuto rozhodnutí a následně v případě zamítnutí odvolání v žalobě podle § 244 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů („o. s. ř.“).

pokračování

V kontextu uvedeného žalovaným odmítá tvrzení stěžovatele, že před nabytím účinnosti daňového řádu právní řád neznal prostředky a neupravoval lhůty pro jejich podání, kterými by bylo možné brojit proti nicotnému, resp. neplatnému rozhodnutí správce daně. Ačkoli předchozí právní úprava, tj. zákon o správě daní a poplatků, neupravovala nicotnost rozhodnutí, pracovala s pojmem neplatnosti rozhodnutí. Je tedy evidentní a nezpochybnitelné, že již v roce 1995 mohl stěžovatel brojit proti předmětnému platebnímu výměru ze stejných důvodů, na základě kterých se nyní domáhá prohlášení jeho nicotnosti.

Uvedenou námitku mohl vznést jak v odvolacím řízení, tak v řízení před soudem dle ust. § 244 a násl. o. s. ř. Předchozí právní úprava tedy stěžovateli nepochybně poskytovala prostředky, prostřednictvím nichž mohl brojit proti neplatnému rozhodnutí správce daně. Je nerozhodné, zda jich využil či nikoliv, podstatné je, že tuto možnost měl, proto žaloba podaná dle ust. § 82 a násl. s. ř. s., která je toliko subsidiárním prostředkem ochrany, uplatnitelným tam, kde se ochrany nebo nápravy nelze domáhat jinými právními prostředky, je zjevně nepřipustným návrhem ve smyslu § 85 s. ř. s.

Žalovaný považuje právní úvahy a závěry krajského soudu za správné. Kasační stížnost, resp. důvody, které v této stížnosti stěžovatel uvádí na podporu svých tvrzení, má žalovaný za irelevantní, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud dle ust. § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. tuto kasační stížnost svým rozsudkem zamítl.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s ust. § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání. Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Kasační soud předně připomíná, že dle ustálené judikatury zdejšího soudu v případě, kdy je kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí návrhu (nebo o zastavení řízení), lze kasační stížnost podat pouze z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. K tomu srovnej např. rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publ. pod č. 625/2005 Sb. NSS: *„Je-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem.“* (zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná také na www.nssoud.cz). Úkolem zdejšího soudu tedy není přezkoumávat žalobou napadené správní rozhodnutí či zpochybňovaný zásah, nýbrž prověřit, zda soud při odmítnutí přezkumu postupoval a uvažoval správně.

Podle ust. § 105 odst. 1 daňového řádu nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje z moci úřední, a to kdykoliv, správce daně nejbližše nadřízený správcí daně, který rozhodnutí vydal. Jde-li o rozhodnutí, které vydala osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje tato úřední osoba na základě návrhu jí ustanovené komise.

Nicotnost správce daně prohlásí pouze tehdy, jestliže rozhodnutí trpí natolik intenzivními a zřejmými vadami, že po subjektech dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby jej respektovaly. Dle odstavce druhého § 105 daňového řádu je nicotné rozhodnutí, pokud

- a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný,
- b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo
- c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.

Neshledá-li správce daně podmínky pro prohlášení nicotnosti, podnět odloží a podatele o tom do 30 dnů vyrozumí. Daňový řád pro tento úkon nepředepisuje žádné formální náležitosti, a to ani písemnou formu.

Z výše uvedené právní úpravy je zřejmé, že správce daně zjišťuje a prohlašuje naplnění podmínek nicotnosti z moci úřední. Na podnět daňového subjektu je tedy nutno nahlížet jako na upozornění správci daně, aby přezkoumal, zda v podnětu označené rozhodnutí netrpí některou z vad zakotvených v ustanovení § 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.

Podnět k prohlášení nicotnosti je považován za nápravný prostředek dozorcího 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. Z toho ovšem plyne, že osoba zúčastněná na správě daní nemá právní nárok na postup dle § 105 odst. 1 daňového řádu a nemá ani právní nárok na to, aby správce daně nicotnost rozhodnutí prohlásil.

Institut prohlášení nicotnosti ve smyslu § 105 daňového řádu nahradil institut osvědčení neplatnosti upravený v ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Charakter řízení nicméně zůstává stejný. I když se tedy zdejší soud v období od účinnosti daňového řádu neměl možnost vyjádřit k otázkám soudní ochrany poskytované daňovým subjektům při nevyhovění žádosti o prohlášení nicotnosti dle ust. § 105 odst. 5 daňového řádu, neshledal důvod odchytil se od své předchozí judikatury vztahující se k výkladu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, na níž v dalším poukazuje.

V tomto směru lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 21. 9. 2010, č. j. 7 Ans 5/2008 - 164, publ. pod č. Sb. NSS 2181/2011, v němž kasační soud konstatoval, že na žádost daňového subjektu o ověření splnění podmínek neplatnosti podle ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (v současnosti § 105 odst. 1 daňového řádu) nelze nahlížet jinak, než jako na podnět či upozornění správci daně: „*Žádost o ověření neplatnosti rozhodnutí tedy nelze považovat za žádost o zahájení speciálního daňového řízení o ověření neplatnosti ani za opravný prostředek, ať již řádný či mimořádný. Žádost ve smyslu návrhu na zahájení řízení a opravné prostředky jsou totiž procesními instituty, které jsou v rukou účastníků řízení. Jejich podání je ponecháno vlastní aktivitě účastníků, správní orgán nemůže tuto aktivitu nahradit. V případě žádosti o ověření neplatnosti tomu tak není, neboť správce daně ověří neplatnost i bez takového podání.*“

Rozšířený senát zdejšího soudu uzavřel, že „*ověření neplatnosti podle § 32 odst. 7 daňového řádu vykazuje [...] znaky dozorcího oprávnění, neboť slouží k ochraně objektivního práva a vykonává se z moci úřední. Daňový subjekt nemá proto na výkon dozorcího práva nárok a nemá právo na to, aby správce daně neplatnost rozhodnutí ověřil. Neužije-li správce daně své dozorcí oprávnění, tj. neověří-li neplatnost rozhodnutí, nijak tím nezasáhne do subjektivního práva žadatele, protože subjektivní právo na výkon dozorcího oprávnění neexistuje.*“ Institut prohlášení nicotnosti tedy představuje prostředek dozorcího práva,

pokračování

který je vykonáván z moci úřední. Neprohlásí-li správce daně k podnětu osoby zúčastněné na správě daní nicotnost rozhodnutí, nijak tím nezasáhne do jejích práv, neboť subjektivní právo na výkon dozorcího oprávnění neexistuje. Vyrozumění či sdělení správce daně o tom, že naplnění podmínek pro prohlášení nicotnosti neshledal, tak za zásah, vůči němuž je poskytována ochrana ve správním soudnictví, považovat nelze. Opětovně lze k tomu odkázat na výše uvedené usnesení rozšířeného senátu, v němž zdejší soud uvedl, že: „*Pokud finanční úřad podmínky pro ověření neplatnosti neshledá a tuto skutečnost sdělí žadateli, nedochází tím k zásahu do jeho právní sféry. I kdyby teoreticky bylo povinností finančního úřadu vydat rozhodnutí, kterým by zamítl návrh na ověření neplatnosti jako nedůvodný (tento názor však judikatura Ústavního soudu ani správních soudů nesdílí), nebylo by takové rozhodnutí [s to zasáhnout] do subjektivních veřejných práv a povinností žadatele. Daňová povinnost byla stanovena konečným způsobem platebním výměrem, případně dodatečným platebním výměrem, přičemž právě tento výměr naposledy do právního postavení daňového subjektu zasáhl.*“ Věcmi obdobnými nyní projednávané věci se pak již Nejvyšší správní soud zabýval, a to zejména v rozsudcích ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004 - 90, a ze dne 25. 4. 2007, č. j. 9 Aps 2/2007 - 67, od nichž se nemá důvod zdejší soud odchytil ani v této věci.

Žalobní legitimace k podání žaloby podle § 82 s. ř. s. svědčí tomu, 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 zasazeno. Podle § 85 s. ř. s. však žaloba není přípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Ve shodě s výše uvedenými rozsudky lze proto uvést, že soudní řád správní konkrétně nestanoví, jaké právní prostředky ochrany nebo nápravy vylučují možnost domáhat se ochrany podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., a jinak tomu ani pro různorodost možných zásahů být nemůže. Je však nepochybné, že existují-li jiné právní prostředky, jimiž se lze proti dalšímu trvání či možnému opakování zásahu bránit nebo napravit stav zásahem působený (za předpokladu, že jde o zásah nezákonný), zákon nedává na výběr, jakými právními prostředky proti zásahu brojit. Žaloba podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. je právním prostředkem ochrany pouze tehdy, pokud právní řád jiné právní prostředky ochrany neposkytuje. Zákon jednoznačně upřednostňuje jiné formy ochrany před protiprávním konáním správních orgánů a tato soudní ochrana se uplatní jen tam, kde jiná ochrana není.

Pro posouzení toho, zda z hlediska přípustnosti žaloby dle ustanovení § 85 s. ř. s. v konkrétním případě existují či neexistují jiné právní prostředky ochrany, je rozhodné, zda právní řád ochranu jinými právními prostředky objektivně připouští a nikoli zda mohou být v konkrétním případě v době podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem užity. Žaloba proti nezákonnému zásahu správního orgánu proto nebude přípustná nejen tehdy, pokud žalobce má v době podání žaloby jiné právní prostředky ochrany k dispozici, nebo se mohl nezákonnému zásahu bránit v jiném řízení opravnými prostředky ve správním řízení nebo žalobou u soudu a této možnosti v zákonem stanovené lhůtě nevyužil, ale také tehdy, pokud právní prostředky vyčerpal, a přesto není s výsledkem řízení spokojen.

V přezkoumávané věci stěžovatel spojuje tvrzený nezákonný zásah s tím, že žalovaný k jeho podnětu nepřistoupil k prohlášení nicotnosti rozhodnutí podle ust. § 105 odst. 1 daňového řádu, a to z důvodu, že předmětné rozhodnutí nespĺňuje základní náležitosti rozhodnutí stanovené v § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Zákon o správě daní a poplatků pak ve svém § 32 odst. 7 spojoval neplatnost rozhodnutí s absencí některé z náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nejde-li o zřejmou chybu v psaní.

V této souvislosti je na místě vypořádat se v době vydání předmětného platebního výměru s pojmem „neplatnost rozhodnutí“ používaným zákonem o správě daní a poplatků a pojmem „nicotnost rozhodnutí“ používaným nyní platným daňovým řádem.

Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96: „*Pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze navzájem směřovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. Nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. K nicotnosti soud přibližuje z úřední povinnosti. Dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho nicotnost.*“ Daňový řád pak již neupravuje pojem „neplatnost rozhodnutí“ dle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, který byl judikaturou Ústavního soudu ztotožněn právě s nicotností, byť tento názor byl pozdější judikaturou Nejvyššího správního soudu korigován a výklad těchto pojmů se ustálil (viz dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 146/2004 - 66, ze dne 17. 6. 2004, č. j. 2 Afs 27/2003 - 55, ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216, ze dne 3. 2. 2005, č. j. 7 Afs 161/2004 - 44, ze dne 1. 9. 2004, č. j. 7 Afs 35/2003 - 67 a ze dne 27. 8. 2004, č. j. 5 Afs 88/2004 - 89. Ústavní soud ve své judikatuře několikrát konstatoval, že „*v rámci daňového řádu jde o neplatnost rozhodnutí, fakticky se ovšem jedná o neexistenci či nicotnost aktů*“ (viz. např. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2003, sp. zn. IV. ÚS 624/02, ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02. Ve státní správě neexistují akty platné, neplatné a neexistující, ale pouze akty existující (bezvadné i vadné) a neexistující. Rozhodnutí vydaná do 1. 1. 2011 je třeba posuzovat z hlediska případného osvědčení jejich neplatnosti, ať již z podnětu daňového subjektu, nebo správce daně, podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků v intencích ustanovení § 105 daňového řádu. Jinými slovy neplatnost lze osvědčit pouze tehdy, pokud jsou splněny podmínky pro nicotnost podle daňového řádu (Matyášová, L., Grossová, M. E.: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb. Praha: Leges, 2011, str. 369 – 375). K tomu je třeba také odkázat na ust. § 264 odst. 9 daňového řádu, podle kterého u rozhodnutí vydaného do dne nabytí účinnosti tohoto zákona lze osvědčit neplatnost podle dosavadních právních předpisů, pouze pokud jsou současně splněny podmínky pro nicotnost rozhodnutí podle tohoto zákona.

Při interpretaci ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a ust. § 105 odst. 1 daňového řádu, který je nahradil, je zapotřebí aplikovat právní názor Ústavního soudu, obsažený v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/98, č. 300/1998 Sb., podle něhož je smyslem ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků umožnit vydání osvědčení o neplatnosti takových rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených podstatných (základních) náležitostí, takže je nelze za rozhodnutí vůbec považovat. Na takové rozhodnutí se proto právem hledí, jako by bylo neplatné od samého počátku, a osvědčení o jeho neplatnosti tedy nemá konstitutivní, nýbrž toliko deklaratorní účinky. Osvědčením neplatnosti rozhodnutí se proto neodstraňují jeho nedostatky, nýbrž se pouze prohlašuje jeho neplatnost a vytváří se tím podmínky pro vydání rozhodnutí nového. Obdobné závěry platí i pro prohlášení nicotnosti rozhodnutí podle § 105 odst. 1 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že ačkoliv daňový řád (a dříve zákon o správě daní a poplatků) upravuje samostatný procesní postup, ve kterém se ověřuje splnění podmínek nicotnosti (neplatnosti) rozhodnutí a který správci daně umožňuje vydání rozhodnutí o prohlášení nicotnosti (dříve osvědčení o neplatnosti rozhodnutí), může se prostředkem nápravy

pokračování

stát i odvolání podané proti takovému rozhodnutí. Odvolací orgán nemůže ponechat bez povšimnutí námitku, již účastník řízení (daňový subjekt) zpochybňuje samotnou existenci (platnost) napadeného rozhodnutí. Nelze-li totiž takové „rozhodnutí“ vůbec za rozhodnutí považovat, není takové rozhodnutí způsobilé věcného přezkumu v odvolacím řízení, natož způsobilé změny provedené odvolacím orgánem. Je-li tedy proti rozhodnutí správce daně podáno odvolání, musí odvolací orgán, a to bez ohledu na uplatněné odvolací námitky, nejprve uvážit, zda přezkoumávané rozhodnutí není rozhodnutím nicotným (neplatným) a teprve poté může přistoupit k jeho věcnému přezkoumání. Tím spíše by tak měl odvolací orgán učinit, pokud by v podaném odvolání nicotnost (neplatnost) daňového rozhodnutí namítal sám odvolatel.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004 - 90, pak: „Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nevyhovění žádosti o ověření neplatnosti platebního výměru, není podle § 85 s. ř. s. přípustná, neboť žalobce má ve správním řízení a v následném soudním přezkumu daňových rozhodnutí k dispozici jiné právní prostředky, jimiž se může domáhat ochrany před tvrzeným nezákonným zásahem.“

Nejvyšší správní soud proto na základě všech výše uvedených důvodů uzavírá, že krajský soud v souzené věci postupoval správně, jestliže žalobu podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl, neboť žaloba není podle § 85 s. ř. s. přípustná.

Přijetí výkladu, že by v situacích, jako je nyní přezkoumávaná, měl být připuštěn soudní přezkum zákonnosti odložení podnětu, by mimoto nepochybně, jak to naznačuje i krajský soud, znamenalo, že se daňovému subjektu otevírá možnost nedbat na ochranu svých práv a nevyužít prostředků, které jsou určeny ke změně nebo zrušení rozhodnutí o daňové povinnosti (odvolání, správní žaloba), resp. možnost formou zcela specifického institutu obejít veškeré zákonné lhůty a v případě neúspěchu teprve poté nastoupit cestu ke správnímu soudu. Smyslem právní úpravy zakotvené v § 82 s. ř. s. však není obnovit na základě žádosti o osvědčení neplatnosti rozhodnutí již skončené řízení, v němž bylo rozhodnuto o právech a povinnostech daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2007, č. j. 7 Aps 1/2007 - 44).

Závěrem je třeba odmítnout i tvrzení stěžovatele, že předmětný platební výměr je *paaktem* a proto ho nebylo možné napadnout opravnými prostředky, když se vůbec nejedná o rozhodnutí. Odkazuje-li totiž stěžovatel na náleží Ústavního soudu České republiky ze dne 17. 11. 1998, Pl. ÚS 8/98 (N 141/12 SbNU 305; náleží je dostupný také na adrese nalus.usoud.cz), pak nelze než jeho argumentaci považovat za účelovou a dezinterpretaci závěrů Ústavního soudu vyplývajících z tohoto rozhodnutí. V souzené věci dodatečný platební výměr (jak vyplývá ze správního spisu) byl předmětem opravných prostředků. Stěžovatel se ochrany svých práv domáhal také i ve správním soudnictví. Možností, které mu poskytoval zákon, využil, když se na základě odvolání domáhal změny, resp. zrušení dodatečného platebního výměru.

Stejně tak nelze souhlasit s tím, že by relevantní předpisy v rozhodné době neupravovaly institut, jímž by bylo možné domáhat se osvědčení nicotnosti rozhodnutí o vyměření daně. Tomuto účelu sloužilo jednak odvolání a jednak také podnět k osvědčení neplatnosti podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (v současné terminologii tedy „*nicotnosti*“ dle § 105 daňového řádu). Všechny tyto prostředky musely být uplatněny ve stanovených lhůtách. Právě v náleží Ústavního soudu, na který odkazuje i stěžovatel a je si ho tedy nepochybně vědom, přitom 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). Lze proto uzavřít, že stěžovatel již před 19 lety měl k dispozici a také i (minimálně některé) využil zákonné prostředky k nápravě jím tvrzené nezákonnosti dodatečného platebního výměru. Jestliže

je využil a následně neuspěl, pak mu v žádném případě po uplynutí téměř dvou desetiletí nepřísluší žádné veřejné subjektivní právo na zvrácení předchozích (pro něj) negativních rozhodnutí.

V.

Závěr a náklady řízení

Ze shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě ustanovení § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 28. března 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu