



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. B. B.**, zastoupen Mgr. Jířím Skálou, advokátem se sídlem Rubešova 162/8, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 11. 2013, č. j. 31 A 27/2013 - 99,

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 :

Včas podanou kasační stížností se žalobce Ing. B. B. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 11. 2013, č. j. 31 A 27/2013 - 99, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále také „krajský soud“) napadeným usnesením ze dne 13. 11. 2013, č. j. 31 A 27/2013 - 99, odmítl žalobu Ing. B. B., kterou se domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) a navrhoval, aby soud zakázal žalovanému zasahovat do práv žalobce postupem podle ust. § 105 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tj. vyrozuměním o odložení podnětu k prohlášení nicotnosti rozhodnutí správce daně [žalobce se domáhal prohlášení/ověření nicotnosti dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Domažlicích č. 2/94, ze dne 24. 3. 1994, č. j. 33-41/1367/2-94, na daň z přidané hodnoty ve výši 544.460 Kč a zvýšení daně ve výši 100 % z vyměřené daně, tj. 544.460 Kč (dále také „platební výměr č. 2/94“)].

Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce mohl brojít proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Domažlicích č. 2/94 již v roce 1994 [postupem podle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění do 31. 12. 2002 (dále jen „OSŘ“), nebo i podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Mohl tak učinit ze stejných důvodů, ze kterých se nyní domáhá nicotnosti platebního výměru č. 2/94 ze dne 24. 3. 1994, č. j. 33-41/1367/2-94, tedy pro absenci uvedení hmotně-právního předpisu v textu platebního výměru jako základní náležitosti daňového rozhodnutí podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Tuto nezákonnost tak mohl žalobce namítat jak v odvolacím řízení proti dodatečnému platebnímu výměru č. 2/94, tak i v případném navazujícím řízení před správním soudem. V souzené věci není rozhodné, zda žalobce prostředky ochrany svých práv vyčerpal, či nikoliv, ani s jakým výsledkem. Pro správní soud je rozhodná jen ta okolnost, že tak mohl učinit. Mohl se proto domáhat ochrany svých práv jinými právními prostředky. Jelikož se žalobce svou žalobou nedomáhal pouhého určení, že zásah žalovaného je nezákonný, nezbylo krajskému soudu, než podanou žalobu odmítnout podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Proti tomuto usnesení krajského soudu podal žalobce Ing. B. B. jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřel o důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Stěžovatel především v kasační stížnosti setrvává na svém právním názoru obsaženém v žalobě, že rozhodnutí, prohlášení jehož nicotnosti se v daňovém řízení domáhal, je nicotné a je třeba jej považovat za paakt. Pokud byl platební výměr správce daně paaktem, nebylo jej ani možno vůbec považovat za rozhodnutí. Z tohoto důvodu proto není také možné, aby se proti takovému paaktu domáhal ochrany právními prostředky, na které poukazuje krajský soud. Je tomu tak proto, že právní řád takové prostředky ochrany neznal, stejně jako neznal lhůty k jejich podání. Žaloba pak za tohoto stavu nemůže být nepřijatelná ve smyslu ust. § 85 s. ř. s., neboť vyčerpal prostředky ochrany právě tím, že se domáhal žádostí ze dne 5. 2. 2013 prohlášení dodatečného platebního výměru za nicotné rozhodnutí. Jelikož je dodatečný platební výměr nicotným, není možné, jak to vadně učinil krajský soud, uvažovat o tom, zda paakt mohl být napaden opravnými prostředky, kterými disponoval zákon o správě daní a poplatků (odvolání, stížnost, námítky, reklamace, či mimořádné opravné prostředky). Tyto opravné prostředky bylo možno uplatnit pouze vůči rozhodnutím nadaným presumpcí správnosti. To ale není případ poukazovaného nicotného platebního výměru správce daně. Zákon o správě daní a poplatků neupravoval prostředky, jimiž by byl sto se domáhat prohlášení nicotnosti paaktu. Z těchto důvodů proto musí dovozovat, že mu postupem krajského soudu, který odmítl jeho žalobu, bylo upřeno právo domáhat se svého práva u nestranného a nezávislého soudu, jež mu je garantováno Ústavou.

Žalované Odvolací finanční ředitelství považuje kasační stížnost za neopodstatněnou. Je tomu tak proto, že právní ochrana před nezákonným zásahem je toliko právní ochranou subsidiární, která nastupuje jen tam, kde jiná právní možnost ochrany práv žalobce chybí. Tak tomu ale v projednávané věci není. Žalobce (stěžovatel) mohl namítat dovozovanou nicotnost/nezákonnost platebního výměru správce daně č. 2/94 v odvolání proti tomuto platebnímu výměru ve smyslu zákona o správě daní a poplatků. Současně mohl, bylo-li by jeho odvolání odvolacím orgánem zamítnuto, nyní dovozovanou nicotnost, resp. nezákonnost platebního výměru namítat i před soudem v rámci žaloby podané podle ust. § 244 a násl. OSŘ, ve znění účinném do 31. 12. 2002. Nyní vytykána nicotnost, resp. neplatnost platebního výměru č. 2/94 byla ostatně již dříve předmětem řízení před Finančním ředitelstvím v Plzni (viz vyrozumění č. j. 825/11-1500-402566) i žalovaným (vyrozumění č. j. 6324/13/5000-14502-709523). Je proto nutno odmítnout nepravdivé tvrzení stěžovatele, že právní řád neznal před nabytím účinnosti daňového řádu (zákonu č. 280/2009 Sb.) prostředky

pokračování

k nápravě a neupravoval lhůty pro jejich podání. Stěžovatel měl dokonce k dispozici speciální procesní prostředek, na základě jehož použití mohlo dojít ke zrušení poukazovaného platebního výměru správce daně č. 2/94. Byla jím žádost o osvědčení neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Je tedy evidentní a nepochybné, že stěžovatel mohl již v roce 1994 brojit proti nicotnému, resp. neplatnému rozhodnutí správce daně, a to za použití stejných argumentů, jako v nynějších opakovaných žádostech, a v nyní podané žalobě, která byla po právu krajským soudem odmítnuta pro její nepřípustnost ve smyslu ust. § 85 s. ř. s. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené usnesení krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem dovozuje, že se stěžovatel svou žalobou domáhal, aby soud zakázal žalovanému postupovat podle § 105 odst. 5 daňového řádu, tj. vyrozumívat jej o odložení podnětu k prohlášení nicotnosti platebního výměru správce daně č. 2/94 (tedy aby již neodkládal jeho podněty - a namísto toho prohlásil nicotnost poukazovaného platebního výměru č. 2/94, který byl žalobci doručen dne 29. 3. 1994).

Podle ust. § 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 nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle ust. § 85 s. ř. s. je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Nejvyšší správní soud se již dříve zabýval otázkou přípustnosti žaloby na ochranu před shora uvedeným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo.

Bylo tomu tak např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2004, č. j. 3 As 52/2003 - 278, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 983/2006, v němž tento soud vyslovil, že *„Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu je podle § 85 s. ř. s. nepřípustná, pokud žalobce nevyužil možnosti ochrany či nápravy stavu pomocí právních prostředků, které mu právní řád poskytuje (zde: podání rozkladu); přitom není rozhodující, zda žalobce subjektivně považuje právní prostředky, jimiž se může domáhat ochrany či nápravy stavu, za efektivní či nikoliv“*. V rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 720/2005, Nejvyšší správní soud vyslovil závěr, že: *„Z ustanovení § 85 s. ř. s. plyne, že ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí a možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější a které řízení bude žalobou iniciovat“*.

Stranou pozornosti správních soudů nezůstala ani lhůta pro podání žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s., ve které se lze domáhat ochrany před nezákonným zásahem. Bylo tomu tak např. v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, v němž tento soud mimo jiné judikoval, že *„Lhůta pro podání takové*

žaloby (§ 84 s. ř. s.) počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek (§ 16 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek“. Jde-li pak o určení nejzazší lhůty, ve které lze žádat o osvědčení neplatnosti rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, tak touto otázkou se zabýval i Ústavní soud, který v stěžovatelském poukazovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/1998, dostupném na www.nalus.usoud.cz, (obdobně náleží Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, dostupný na www.nalus.usoud.cz) konstatoval, že „... příslušný správce daně ověří neplatnost vydaného rozhodnutí ve lhůtě tří let podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb.“. V neposlední řadě již dříve Nejvyšší správní soud - v rozsudku ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004 - 90, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1541/2008 a který prošel i testem ústavnosti (srov. usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 267/05, dostupné na www.nalus.usoud.cz) - formuloval jednoznačný právní závěr, že: „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 tvrzeňým nezákonným zásahem“. O takový případ jde pak i v nyní posuzované věci.

Z uvedené dikce soudního řádu správního a s přihlédnutím k recentní judikatuře Nejvyššího správního soudu, zejména pak se zřetelem k judikatornímu závěru vyslovenému v rozsudku sp. zn. 1 Afs 16/2004, vyplývá jednoznačný právní závěr, že je ve smyslu ust. § 85 s. ř. s. nepřipustná žaloba proti nezákonnému zásahu v případě, kdy žalobce (zde stěžovatel) měl k dispozici ve správním řízení a v možném následném soudním přezkumu daňového rozhodnutí jiné právní prostředky ochrany před nezákonným zásahem.

Domáhá-li se proto stěžovatel svou žalobou podanou podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. toho, aby žalovaný již neodkládal jeho podněty k prohlášení nicotnosti poukazovaného platebního výměru správce daně č. 2/94 [nikoliv tedy pouze určení, že zásah (tento úkon - oznámení/vyrozumění o odložení podnětu ze dne 14. 3. 2013, č. j. 8368/13/5000-14502-709523) byl nezákonný], domáhá se svou žalobou ve skutečnosti toho, aby krajský soud uložil žalovanému povinnost prohlásit neplatnost, resp. nicotnost poukazovaného platebního výměru správce daně č. 2/94, neboť tento je podle mínění stěžovatele v rozporu se zákonem. Pokud by totiž mělo být žalovanému zakázáno odložit podnět stěžovatele podle ust. § 105 odst. 5 daňového řádu, znamenalo by to ve svém důsledku povinnost žalovaného rozhodnout o podnětu stěžovatele pozitivně, tj. prohlásit nicotnost dodatečného platebního výměru č. 2/94.

Z obsahu předloženého správního spisu však vyplývá, jak správně zjistil a uvedl již krajský soud, že se stěžovatel mohl domáhat ochrany před uvedeným rozhodnutím - platebním výměrem správce daně č. 2/94 již dříve jinými právními prostředky. Konkrétně odvoláním ve správním řízení, v jehož rámci mohl zcela oprávněně namítat totožné skutečnosti, jaké uvádí nyní ve svých žádostech (ze dne 6. 1. 2011, či ze dne 2. 1. 2013 a ze dne 23. 1. 2013). Tedy, že v poukazovaném dodatečném platebním výměru č. 2/94 absentovala jeho základní náležitost - uvedení hmotně-právního předpisu, podle kterého byla stěžovateli stanovena příslušná daň z přidané hodnoty. Stejně tak se mohl následně, jak podrobně uvedl ve svém usnesení krajský soud, domáhat soudního přezkoumání zákonnosti stěžovateli platebním výměrem stanovené daně z přidané hodnoty a jejího 100 % zvýšení. Nad rámec uvedeného krajským soudem v napadeném usnesení se mohl stěžovatel ve správním řízení domáhat i osvědčení neplatnosti poukazovaného platebního výměru zcela samostatně, a to žádostí/podnětem k osvědčení/ověření neplatnosti rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Musel by tak však učinit ve lhůtě konstatované Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/98, na který i sám ve správním

pokračování

řízení poukazoval (tj. ve lhůtě podle § 47 zákona o správě daní a poplatků), a nikoliv až podáními ze dne 6. 1. 2011, či ze dne 2. 1. 2013 a ze dne 23. 1. 2013.

Ze shora uvedeného je proto zřejmé, že stěžovatel měl jak ve správním řízení, tak i v možném následném soudním řízení právní prostředky k tomu, aby se domáhal ochrany svých práv. Je tomu tak proto, že otázka platnosti (nicotnosti) dodatečného platebního výměru č. 2/94 byla předpokladem způsobilosti jeho přezkoumání v odvolacím daňovém řízení nebo v navazujícím soudním přezkoumání zákonnosti správního rozhodnutí (rozhodnutí o odvolání, či samotného platebního výměru), resp. správních rozhodnutí v přezkumném řízení soudním. Lze-li se však domáhat ochrany nebo nápravy práv stěžovatele (zde před nezákonným, resp. neplatným rozhodnutím správce daně - platebním výměrem č. 2/94) jinými právními prostředky, není taková žaloba přípustná, resp. není přípustná žaloba, kterou by se fakticky domáhal „zrušení platebního výměru v režimu § 82 a násl. s. ř. s.“. Pokud proto krajský soud žalobu stěžovatele odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. s poukazem na ust. § 85 s. ř. s., není jeho usnesení nezákonné, jak mylně dovozuje stěžovatel.

Stěžovatel se rovněž mylí, pokud dovozuje, že právní řád neznal právní prostředky ochrany před paakty, resp. před neplatnými rozhodnutími správce daně, ani že neznal lhůty k jejich podání. Jak již Nejvyšší správní soud shora uvedl, stěžovateli nic nebránilo napadnout poukazovaný platební výměr č. 2/94 odvoláním, a namítat jeho neplatnost pro absenci základní náležitosti daňového rozhodnutí [§ 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků], která je nadto předpokladem jeho zákonnosti. Je tomu tak proto, že odvolací správní orgán před právním posouzením věci samé musí vyhodnotit nejprve otázku platnosti/neplatnosti posuzovaného rozhodnutí. Obdobně nic nebránilo stěžovateli, domáhat se v rámci zákonných lhůt ověření neplatnosti poukazovaného dodatečného platebního výměru. Je-li totiž správce daně povinen podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků ověřit neplatnost rozhodnutí ex officio, tím spíše je povinen, při splnění zákonných podmínek, toto učinit i z podnětu/žádosti oprávněného daňového subjektu. Je při tom limitován jen během zákonných lhůt (§ 47 téhož zákona), jak ostatně vyslovil již Ústavní soud v poukazovaných nálezech sp. zn. Pl. ÚS 8/98 a sp. zn. II. ÚS 31/99.

Nejvyšší správní soud proto neshledal v posuzované věci důvody, aby se odchýlil od svých dřívějších judikatorních závěrů, v nichž se mimo jiné zabýval přípustností žaloby na ochranu před nezákonným zásahem v případech, kdy ze strany správních orgánů není ověřena/prohlášena neplatnost či nicotnost daňových rozhodnutí - platebních výměrů.

Současně za stavu, kdy Nejvyšší správní soud neshledal, že by bylo usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby stěžovatele nezákonné, má tento soud za nedůvodnou i námitku stěžovatele, že mu bylo v důsledku odmítnutí jeho žaloby bráněno v přístupu k soudu ve smyslu čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost směřující proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 11. 2013, č. j. 31 A 27/2013 - 99 (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly

žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 27. února 2014

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu