

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **B. S., spol. s r. o.,** zastoupeného JUDr. Jaroslavem Buriánkem, advokátem se sídlem Praha 2, Záhořanského 3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2005, č. j. 8 Ca 26/2005 - 15,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (dále též „stěžovatel“) napadá shora označené usnesení Městského soudu v Praze, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2004, č. j. FŘ-8341/13/04, jímž žalovaný podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“), nevyhověl jeho žádosti a nepovolil přezkoumání dodatečného platebního výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 22. 8. 2003, č. j. 307763/03/005513/4532 vyměřujícímu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2000 částku 41 537 Kč.

Městský soud odmítl žalobu s odůvodněním, že rozhodnutí, jehož zrušení se žalobce domáhá, je vyloučeno ze soudního přezkumu. Poukázal na ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. a na skutečnost, že napadeným rozhodnutím se nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují práva nebo povinnosti. Jedná se tak o rozhodnutí jen po formální stránce, podle § 70 písm. a) s. ř. s. je však za rozhodnutí považovat nelze. Přezkoumání rozhodnutí podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků je mimořádným opravným

prostředkem. Na povolení přezkoumání není právní nárok a jen za situace, kdy jsou splněny podmínky přezkoumání, je toto povoleno či nařízeno a vede se nové řízení, v němž může být původní rozhodnutí změněno nebo zrušeno. Při nenaplnění důvodů pro jeho povolení není žádosti určitým formalizovaným způsobem vyhověno. Negativní rozhodnutí podle názoru městského soudu do práv žalobce zasáhnout nemohlo, neboť se tím původní rozhodnutí nijak nemění. Proto žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a namítá, že soud vycházel z nesprávného posouzení právní otázky. Soud rozhodl v rozporu se zájmy účastníka a znevýhodnil jej způsobem popsaným v žalobě. Stěžovateli bylo odňato zákonné právo na podání řádného opravného prostředku – odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, který mu nebyl řádně doručen. Při povolení přezkumného řízení by mohly být provedeny důkazy a posouzeny skutečnosti, které nemohly být provedeny v odvolacím řízení. V obnoveném řízení by mohlo dojít ke zrušení dodatečného platebního výměru nebo ke změně vyměřené daně a nepovolením přezkumu tak bylo vyloučeno stěžovatelovo právo na meritorní projednání. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného usnesení a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b daňového řádu je mimořádným opravným prostředkem, kterým se ověřuje, zda daň nebyla vyměřena v rozporu s právními předpisy a v nesprávné výši. V daném případě bylo v rozhodnutí o nepovolení přezkumu podrobně zdůvodněno, že podmínky splněny nejsou, neboť nebylo prokázáno přijetí či dokonce existence zdanitelného plnění. Jen v případě nového otevření řízení přichází v úvahu rozhodnutí, které může do práv daňového subjektu zasáhnout. Daným rozhodnutím ovšem byl pouze vyjádřen názor, že se správce daně věcí znovu zabývat nebude. Dodatečný platební výměr byl řádně doručen zmocněnci správce konkursní podstaty, odvolání podáno nebylo. Dále se žalovaný vyjadřuje ke kasační námitce rozsahu žaloby; tato námitka ovšem předmětem této kasační stížnosti není. Kasační námitky žalovaný považuje za neodůvodněné, a proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Podle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost kromě obecných náležitostí podání obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. I pro kasační řízení platí zásada dispoziční. Je to stěžovatel, který požaduje přezkoumání rozhodnutí krajského soudu, a je to on, kdo vymezuje z jakých důvodů má být napadené rozhodnutí zkoumáno. V daném případě kasační stížnost stanovené náležitosti obsahovala a stěžovatel v ní skutkově i právně vymezil důvody, pro které považuje napadené usnesení městského soudu za nezákonné. Není povinností soudu vyhledávat další možné nezákonnosti, pokud se nejedná o případ (a v dané věci tomu tak není), kdy soud rozsahem kasační stížnosti není vázán. Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadené usnesení Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s).

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. lze namítat nezákonnost rozhodnutí soudu o odmítnutí řízení; přitom je možné sice uplatnit jakékoliv důvody, některé jsou však pojmově vyloučeny. K nim patří námitka nesprávného posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neboť vážit právní posouzení lze jen tam, kde správnost posouzení právní otázky v předchozím řízení byla soudem meritorně zkoumána; v případě odmítnutí žaloby tomu tak není.

Stěžovatel v dané věci namítá nesprávný závěr soudu o vlivu nepovolení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b daňového řádu. Toto posouzení se však odvíjí nikoliv od konkrétní situace stěžovatele, ale od charakteru tohoto rozhodnutí. K tomu je pro stručnost vhodné poukázat na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (příkladmo viz usnesení ze dne 29. 4. 2003 sp. zn. 6 A 153/2002 - 18, Sb. NSS č. 14/2003; usnesení ze dne 25. 6. 2003 sp. zn. 5 A 143/2002; usnesení ze dne 12. 6. 2003 sp. zn. 7 A 54/2002), od které neshledal důvod se odchylovat ani v souzené věci a z níž vyplývá zejména následující:

Podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. se může 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, žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti. S ohledem na použitou legislativní zkratku lze dovodit, že za rozhodnutí ve smyslu citovaného ustanovení lze považovat pouze takové úkony správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti. Ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. stanoví, že ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, jež nejsou rozhodnutími; na tom nic nemění skutečnost, že z formálního hlediska rozhodnutími nepochybně jsou, pouze však nejsou takovými rozhodnutími, která zakládají žalobní legitimaci podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Právě takovým úkonem je rozhodnutí žalovaného, jehož přezkumu se žalobce domáhá; žalobce napadeným rozhodnutím nemohl být zkrácen na svých právech, protože se jím o žádných jeho právech nerozhodovalo.

Zákon č. 337/1992 Sb. totiž upravuje možnost podat proti rozhodnutí správce daně řádné opravné prostředky (část čtvrtá, § 48 a násl.) a tzv. „mimořádné opravné prostředky“ (část pátá, § 54 a násl.), mezi něž zákon zařadil i „přezkoumávání daňových rozhodnutí“ podle § 55b tohoto zákona. V řízení o přezkoumávání daňových rozhodnutí dle ustanovení § 55b daňového řádu může být vadné pravomocné rozhodnutí zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno, a to na základě žádosti daňového subjektu a nebo z vlastního podnětu kteréhokoli správce daně. Rozhodnutí o tom, zda přezkoumání bude povoleno nebo nařízeno, vydává vždy instančně vyšší správce daně. Proti takovému rozhodnutí není přípustný opravný prostředek. Je-li přezkoumání povoleno nebo nařízeno, má to odkladný účinek vůči rozhodnutí přezkoumávanému. Po povolení nebo nařízení provádí nové řízení správce daně, který rozhodl v posledním stupni; je vázán právním názorem toho, kdo přezkoumání povolil nebo nařídil; proti novému rozhodnutí ve věci se lze odvolat. Z toho je patrno, že řízení se tu rozpadá do dvou fází: v prvé se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumání vůbec bude povoleno či nařízeno; ve druhé fázi, a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno či nařízeno a řízení tedy znovu „otevřeno“, o tom, zda původní, přezkoumávané rozhodnutí bude změněno či zrušeno (a to u orgánu, který původně rozhodl v posledním stupni).

Je zřejmé, že shledá-li orgán, který má rozhodnout o povolení nebo nařízení přezkumu, že pro přezkoumání nejsou důvody, žádost zamítne (popř. formulačně jinak, věcně však stejně, přezkoumání nepovolí). Věcně jde o totéž jako v přezkumném řízení podle § 94 a násl. zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Zatímco v řízení podle správního řádu je nedůvodný podnět odložen pouhým intimátem, sdělením úřadu podateli, v daňovém řízení je vydáno procesní, formální rozhodnutí o nepovolení přezkoumání. Formalizovaný způsob odložení nedůvodného podnětu však nic nemění na charakteru řízení podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb.: jedná se o mimořádný procesní prostředek dozorčího práva, nikoli o skutečný opravný prostředek, jehož pojmovým znakem je založení právního nároku

žadatele na meritorní projednání. Proto jen v případě, že vůbec bylo řízení nově otevřeno (k čemuž však v rozhodované věci nedošlo), přichází v úvahu další rozhodnutí, jímž se buď „rozhodnutí potvrzuje“ tam, kde se v přezkumném řízení nezákonnost neshledala, nebo se zruší, nahradí jiným či změní, byly-li tu právní vady nebo nedostatky skutkových zjištění. Rozhodnutí žalovaného však nezasáhlo do subjektivních hmotněprávních oprávnění a povinností žalobce. Tímto rozhodnutím jen žalovaný vyjádřil, že věcí se zabývat dále nebude, a že původní pravomocné rozhodnutí finančního úřadu ve spojení s rozhodnutími finančního ředitelství se nijak nemění.

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že shora citovaný právní názor je konformní rovněž s právním názorem Ústavního soudu (stanovisko pléna ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st.-12/2000).

Nejvyšší správní soud také vážil, zda na toto posouzení nemá vliv jeho judikatura týkající se rozhodování o jiných mimořádných opravných prostředcích, v daném případě zejména o institutu prominutí daně podle § 54a daňového řádu. Nejvyšší správní soud tak např. v rozsudku ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000 - 55 uzavřel, že rozhodnutí závisející na diskreci správního orgánu je přezkoumatelné co do dodržení předepsaného procesního postupu a dodržení mezí správního uvážení. Dospěl k závěru, že toto a obdobná rozhodnutí na posouzení charakteru institutu § 55b daňového řádu z následujících důvodů vliv nemají.

I když jsou oba instituty v systematice daňového řádu řazeny mezi mimořádné opravné prostředky, jsou jejich podstata i cíle různé, stejně tak jako je jiný jejich vztah k řízení, v němž byla daň vyměřena. Prominutí daně podle § 55a daňového řádu slouží k odstranění nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, u příslušenství slouží k odstranění tvrdosti. Předmětem tohoto řízení je tedy posouzení skutečností jiných, než které vedly k vyměření daně. Při vyměření daně byl zkoumán skutkový stav a naplnění zákonných podmínek, při prominutí daně je zkoumán stav těchto právních předpisů ve vztahu k jejich aplikaci, případně skutečnost, zda penalizace není za daných podmínek přílišnou tvrdostí. Při zkoumání podmínek ust. § 55a daňového řádu tedy oprávněný správní orgán řeší jiné otázky než v původním daňovém řízení. Žaloba proti rozhodnutí o vyměření daně a žaloba proti rozhodnutí (postupu) o prominutí daně mají různé předměty. Při vymezení soudního přezkumu ve vztahu k rozhodnutí o prominutí daně, tak je vyloučeno, aby soud zkoumal správnost vyměření daně v předchozím daňovém řízení.

Jestliže institut prominutí daně není typickým mimořádným opravným prostředkem, je jím jistě přezkum daňových rozhodnutí podle § 55b daňového řádu. Předmětem tohoto řízení je totiž správnost postupu a rozhodnutí správce daně při stanovení a vyměření daně, neboť oprávněný správní orgán zde zkoumá, zda rozhodnutí není v rozporu s právními předpisy nebo se nezakládá na podstatných vadách řízení a zda okolnosti nenasvědčují stanovení daně v nesprávné výši. Zkoumá tedy zákonnost postupu a rozhodnutí vydaného v předchozím řízení, v němž daňový subjekt ze stejných důvodů mohl využít opravných prostředků i žaloby. Možností soudního přezkumu takového rozhodnutí by byla založena ochrana stejných práv, jaká jsou chráněna soudním přezkumem původního rozhodnutí, jímž byla daň vyměřena. Z tohoto hlediska je institut daňového přezkumu podle § 55b daňového řádu odlišný nejen od rozhodování o prominutí daně, ale i od rozhodování o jiných tzv. „nenárocích“.

Podporou pro danou argumentaci je i ust. § 56a daňového řádu, jehož odst. 2) vylučuje použití přezkoumání rozhodnutí podle § 55b za situace, kdy bylo rozhodnutí správce daně přezkoumáno soudem, nebo za situace, kdy se takové řízení před soudem vede; oproti tomu na institut prominutí daně se tato výluka nevztahuje (odst. 5 téhož ustanovení). Dále toto ustanovení (odst. 1) za rozhodný skutkový a právní stav označuje u přezkumu podle § 55b daňového řádu stav existující v době vydání rozhodnutí, což v případě prominutí daně podle § 55a daň. ř. neplatí (odst. 5). I z toho lze dovodit, že v případě přezkumu podle § 55b je jeho předmětem opětovně rozhodnutí správce daně o dani, kdežto v případě prominutí daně to jsou skutečnosti jiné.

Z hlediska ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. v případě prominutí podle § 55a daňového řádu je zde tedy rozhodováno o něčem jiném než v původním daňovém řízení a možnost a rozsah přezkumu je třeba vážit, kdežto v případě přezkumu podle § 55b daňového řádu, je rozhodováno znovu o zásahu do práv, k němuž došlo již vyměřením daně. Zásahem do práv ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. pak může být jen nové rozhodnutí o dani vydané po povolení přezkoumání.

Na základě shora uvedeného lze proto shrnout, že podle stávající zákonné úpravy, obsažené v soudním řádu správním, výrok podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., kterým nebylo přezkoumání povoleno, není svojí materiální podstatou vůbec rozhodnutím ve smyslu tohoto zákona, neboť se jím nezasahuje do subjektivních práv daňového subjektu, a proto není přezkoumatelný ve správním soudnictví.

Městský soud tak nemohl přihlížet k žádným individuálním skutečnostem na straně stěžovatele, týkajícím se možnosti podání opravného prostředku proti dodatečnému platebnímu výměru, ohledně něhož se domáhal povolení mimořádného přezkumu.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že se Městský soud v Praze odmítnutím žaloby v této části nedopustil nezákonnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 22. února 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu