

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky 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 4. 2. 2005, č. j. 8 Ca 32/2005 - 15,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 4. 2. 2005, č. j. 8 Ca 32/2005 - 15 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

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-8347/13/04, 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. 307734/03/005513/4532 vyměřujícímu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2001 částku 73 831 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. Ze správní žaloby je zřejmé, že bylo současně napadeno i správní rozhodnutí prvního stupně a petitem bylo požadováno zrušení jak rozhodnutí žalovaného, tak i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Pouze pro případ, že by to nebylo možné, byl navrhován eventuální petit, aby bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného. Soud se však svým rozhodnutím vyslovil jen k části návrhu, a to k návrhu na zrušení rozhodnutí žalovaného. Pokud byl nesprávně označen jen jeden žalovaný, byl soud povinen žalobce vyzvat k odstranění této vady. Soud žalobci nedal možnost vadu podání napravit a nevzal v úvahu všechny okolnosti daného případu. 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. Pokud jde o rozsah žaloby, stěžovatel v ní označil pouze jednoho žalovaného a tudíž soud správně rozhodl jen o návrhu proti jeho rozhodnutí. Žaloba proti rozhodnutí finančního ředitelství by ostatně byla nepřípustná pro nevyčerpání řádného opravného prostředku. Kasační námitky žalovaný považuje za neodůvodněné, a proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud 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 lze 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 zkoumána; v případě odmítnutí žaloby tomu tak není.

Stěžovatel v prvé řadě 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 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.

Stěžovatel ovšem dále namítá, že městský soud nevyčerpal žalobu v plném rozsahu, neboť ta současně směřovala proti dodatečnému platebnímu výměru, a pokud nesprávně v této části rovněž označil v žalobě za žalovaného finanční ředitelství, měl být vyzván k odstranění vady návrhu.

Ze žaloby Nejvyšší správní soud zjistil, že směřovala proti osmi rozhodnutím žalovaného a proti deseti dodatečným platebním výměrům. Po rozhodnutí soudu o vyloučení osmi jednotlivých rozhodnutí k samostatnému projednání bylo předmětem žaloby vedené pod sp. zn. 8 Ca 32/2005 rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č. j. FŘ-8347/13/04 a dle kontextu žaloby i s ním souvisící dodatečný platební výměr ze dne 22. 8. 2003, č. j. 307734/03/005513/4532. To je dovoditelné ze skutečnosti, že tento platební výměr je považován za prvostupňové rozhodnutí ve vztahu k rozhodnutí finančního ředitelství (část V. odstavec první žaloby), a z návrhu rozsudečného výroku požadujícího zrušení jak rozhodnutí finančního ředitelství, tak i dodatečného platebního výměru, a teprve pro případ nemožnosti zrušení dodatečného platebního výměru *in eventum* zrušení jen rozhodnutí finančního ředitelství. Platební výměr je také společně s rozhodnutím finančního ředitelství k žalobě připojen.

Je pravdou, že jako žalovaného stěžovatel v žalobě označil pouze finanční ředitelství. Pokud však soud zjistil, že žalobou je napadán i dodatečný platební výměr vydaný finančním úřadem a že v daném případě nejde o prvostupňové rozhodnutí ve vztahu k rozhodnutí žalovaného, měl podle § 37 odst. 5 s. ř. s. vyzvat k odstranění vady podání. Ze zákona je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni (§ 69 s. ř. s.); ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru o vyměření daně není takovým rozhodnutím rozhodnutí finančního ředitelství o nepovolení přezkumu podle § 55b daňového řádu. Skutečnost, že žalobce v žalobě zčásti o dodatečném platebním výměru pojednává jako o rozhodnutí předcházejícím rozhodnutí žalovaného a požaduje tak jeho zrušení, patrně ve smyslu § 78 odst. 3 s. ř. s. je sice na újmu srozumitelnosti žaloby, není to ovšem důvodem k opomenutí této části žaloby a rozsudečného výroku. Nebylo vyloučeno ani to, že žalobce mínil podat žalobu jen proti rozhodnutí žalovaného a dodatečný platební výměr považoval ve vztahu k němu za rozhodnutí prvostupňové, ani to, že žalobce mínil napadnout samostatně rozhodnutí finančního ředitelství a samostatně rozhodnutí finančního úřadu, což s ohledem na to, že nejde o rozhodování o téže věci, rovněž přicházelo v úvahu. Pokud soud nebyl schopen rozsah žaloby dostatečně identifikovat, i zde byl na místě postup podle § 37 odst. 5 s. ř. s. I při určité nesrozumitelnosti žaloby spočívající ve vymezení napadených rozhodnutí finančního úřadu a finančního ředitelství jako rozhodnutí o téže věci ve dvou instancích (což není správné, neboť předmětem dodatečného platebního výměru bylo vyměření daně, kdežto předmětem rozhodnutí žalovaného bylo rozhodnutí o tom, zda bude povolen mimořádný přezkum tohoto výměru) je však z textu žaloby i žalobního petitu zřejmé, že žalobou byla napadena tato dvě rozhodnutí, ke každému z nich jsou samostatně a výslovně vázány žalobní námitky. Soud tak nevyčerpal napadeným usnesením žalobní návrh v celém rozsahu. Nerozhodné je, zda rozhodnutí finančního úřadu by bylo věcně přezkoumatelné či nikoliv, to by soud musel vážit až na základě konkrétních skutkových zjištění. Podotknout lze, že počtu rozhodnutí, která měla být přezkoumána, neodpovídá ani vyměřený a zaplacený soudní poplatek. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2004, č. j. 5 Afs 3/2003 - 27 (Sb. NSS 570/2005): *Směřuje-li jedna žaloba proti více rozhodnutím správního orgánu a není-li zaplacen soudní poplatek z celého předmětu řízení, nemůže se soud sám a bez dalšího rozhodnout, že přezkoumá právě takový počet rozhodnutí, který odpovídá výši skutečně zaplaceného soudního poplatku, neboť není oprávněn namísto žalobce určit, která rozhodnutí má přezkoumat a stran kterých má řízení zastavit.*

Lze uzavřít, že městský soud jednak neodstranil vady žaloby, jednak nevyčerpal celý její rozsah. K tomu lze poukázat na obdobný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 6 As 45/2004 - 84, podle něhož: *Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona (§ 75 odst. 2 s. ř. s.); rozsah přezkumné činnosti soudu nelze proto v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu zúžit s poukazem na znění návrhu rozsudečného výroku rozhodnutí soudu, který žalobce v žalobě formuloval.*

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud napadené usnesení Městského soudu v Praze podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, při němž je podle odst. 3) téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

V dalším řízení městský soud rozhodne o nákladech řízení této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. března 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu