

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **A., spol. s r. o.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkou Jedličkovou, advokátkou se sídlem Štefánikova 8, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2003, č. j. 4409/01/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 9. 2005, č. j. 29 Ca 176/2003-32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhal zrušení pravomocného usnesení krajského soudu, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 3. 2003, č. j. 4409/01/FŘ/130. Tímto rozhodnutím žalovaný nepovolil přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě ze dne 17. 5. 1999, č. j. 56708/99/346914/1473.

V odůvodnění odmítavého usnesení soud uvedl zejména, že rozhodnutím, kterým žalovaný nepovolil přezkoumání rozhodnutí podle § 55b daňového řádu, je mimořádným procesním prostředkem dozorčího práva, kterým nemohl být žalobce krácen na svých právech. Takové rozhodnutí není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a soud proto žalobu dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl.

Žalobce napadl usnesení soudu kasační stížností, v níž tvrdil důvody, jež lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. Odmítl závěr krajského soudu, že rozhodnutí o nepovolení přezkoumání je vyloučeno ze soudního přezkumu, neboť nezakládá ani nemění žádná žalobcova práva či povinnosti. Je přece v zájmu zachování zákonnosti, aby soud mohl přezkoumat úvahu pro kterou správní orgán žádosti o povolení přezkoumání mimo odvolací řízení vyhověl, popřípadě nevyhověl. V závěru navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS – st. 12/2000, a na jeho právní závěr, podle něhož se v takovém případě jedná o rozhodování o právech a povinnostech daňového subjektu jen tehdy, pokud v prvé fázi přezkoumání bylo rozhodnutí k přezkumu vůbec otevřeno a teprve ve druhé fázi bylo zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Připomněl rovněž, že žalovaný nevyužil možnosti podání řádného opravného prostředku proti rozhodnutí, jehož přezkoumání se užitím mimořádného opravného prostředku domáhá. Z uvedených důvodů navrhl kasační stížnost jako bezpředmětnou zamítnout.

Kasační stížnost není důvodná.

Nastolenou spornou otázkou především zůstává, zda rozhodnutí o nepovolení přezkoumání podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), podléhá soudnímu přezkumu, či nikoliv.

V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je klíčovým ustanovením soudního řádu správního pro posouzení žalobní legitimace § 65. Jak připomněl Nejvyšší správní soud kupř. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002-42 (č. 906/2006 Sb. NSS) – stejně jako v řadě dalších rozhodnutí – tvoří právo na přístup k soudu jednu ze základních komponent práva na spravedlivý proces, garantovaného jak mezinárodními smlouvami, tak i vnitrostátním ústavním právem. Na ústavní úrovni má pro správní soudnictví klíčový význam čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, na úrovni mezinárodní především čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Citovaný článek Listiny zakládá pravomoc správních soudů na generální klauzuli: přezkoumat lze každé rozhodnutí správního orgánu, ledaže by je ze soudního přezkumu výslovně vyloučil zákon (u rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod však žádná zákonná kompetenční výluka možná není). Právo na soudní přezkum každého rozhodnutí správního orgánu (ledaže by bylo zákonem výslovně vyloučeno), je tedy jedním z veřejných subjektivních práv explicitně zaručených Listinou. Dopadá na něj i příkaz ústavodárce obsažený v čl. 4 odst. 4 Listiny, aby při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod bylo šetřeno jejich podstaty a smyslu, a aby taková omezení nebyla zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena. Mezemi práva na přístup k soudu jsou mj. kompetenční výluky: proto při jejich používání je nutno vždy klást si otázku, proč zákon určitou kompetenční výluku obsahuje, a respektovat její smysl; nepřípustný je zejména formalistický výklad, dovolávající se textu zákona proti jeho skutečnému smyslu. Z ústavních interpretačních pravidel zároveň plyne, že v pochybnostech o tom, zda žalobci svědčí právo na přístup k soudu či nikoliv, je nezbytné přiklonit se k výkladu svědčícímu ve prospěch výkonu tohoto práva.

Z těchto ústavních východisek se zároveň podává, jak přistupovat k interpretaci a aplikaci § 65 s. ř. s.: toto ustanovení nelze vykládat doslovným jazykovým výkladem, ale podle jeho smyslu a účelu tak, že žalobní legitimace je dána pro všechny případy,

kdy se úkon správního orgánu, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, dotýká právní sféry žalobce. Nejde tedy o to, zda úkon správního orgánu založil, změnil, zrušil či závazně určil práva a povinnosti žalobce, nýbrž o to, zda se – podle tvrzení žalobce v žalobě – negativně projevil v jeho právní sféře (v podrobnostech se odkazuje na citované usnesení rozšířeného senátu).

V této souvislosti je nutno rovněž připomenout, že z hlediska posuzování žalobní legitimace zcela pozbylo významu rozlišování meritorních a procesních rozhodnutí, tak, jak tomu bylo do 31. 12. 2000. Až do tohoto data občanský soudní řád v § 248 odst. 1 písm. e) vylučoval ze soudního přezkumu rozhodnutí procesní povahy. Novela provedená zákonem č. 30/2000 Sb. tuto výluku velmi podstatně zúžila tak, že z přezkumu vyloučila pouze rozhodnutí, jimiž se upravuje vedení řízení. K této změně poznamenal Ústavní soud v nálezu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 419/01, že *„pokud zákonodárce zcela jasně celou skupinu tzv. procesních rozhodnutí podrobil zákonem č. 30/2000 Sb. opětovně soudnímu přezkumu, nelze jeho vůli ignorovat cestou extenzivního výkladu, v jehož důsledku by rozhodnutí, dříve výslovně považovaná za rozhodnutí procesní povahy, byla opětovně vyloučena ze soudního přezkumu s odvoláním na skutečnost, že nezasahují do práv účastníka, která vyplývají z práva hmotného. Takový právní závěr soudu v podstatě diskvalifikuje účel novely zák. č. 30/2000 Sb., jenž nepochybně směřoval k tomu, podřadit soudnímu přezkumu i procesní rozhodnutí, tudíž rozhodnutí, jež nezasahují do hmotných práv účastníků, ale do jejich práv ve sféře procesní.“* Soudní řád správní na tomto přístupu nic nezměnil: v § 70 písm. c) stanoví kompetenční výluku nikoliv paušálně pro celou skupinu rozhodnutí procesní povahy, ale toliko pro jejich dílčí výseč, představovanou rozhodnutími, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem. Z tohoto hlediska je nutno konstatovat, že veškerá dřívější judikatura, která zkoumala přípustnost soudního přezkumu rozhodnutí vydaných podle § 55b daňového řádu z toho pohledu, zda jde o rozhodnutí procesní povahy či nikoliv, pozbyla relevanci. Kompetenční výluka v § 70 písm. c) s. ř. s. je nyní koncipována jinak, mnohem úžeji, než tomu bylo v dobách před 1. 1. 2001. Zároveň přitom platí, že kompetenční výluky představují výjimky ze soudní pravomoci a omezení práva na přístup k soudu; proto je nelze extenzivním výkladem rozšiřovat, nýbrž – jak již bylo řečeno – je nutno interpretovat je naopak restriktivně a v pochybnostech se přiklánět k interpretaci připouštějící soudní přezkum.

Z těchto hledisek je nutno přistupovat k výkladu § 55b daňového řádu.

Řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b d. ř. se 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 původní řízení tedy znovu „otevřeno“ – rozhoduje orgán, který v původním řízení rozhodoval v posledním stupni, o tom, zda původní (přezkoumávané) rozhodnutí bude změněno, zrušeno či nahrazeno jiným. Rozhodnutí, proti němuž směřuje žaloba, bylo vydáno v rámci prvé fáze; proto se soud bude zabývat nadále pouze jí, a nikoliv též fází druhou.

V rámci prvé fáze je nutno rozlišit, zda správce daně rozhoduje podle § 55b z úřední povinnosti, nebo zda tak činí na základě žádosti daňového subjektu. Dospěje-li instančně vyšší správce daně k závěru, že jsou splněny podmínky přezkoumání daňového rozhodnutí (1. rozpor s právními předpisy nebo podstatné vady řízení; 2. okolnosti nasvědčující tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, ať již nižší či naopak vyšší; 3. zachování dvouleté lhůty), pak v prvém případě přezkoumání daňového rozhodnutí nařídí,

ve druhém povolí. Paušální závěr, že by tato kladná rozhodnutí měla být vyloučena ze soudního přezkumu vždy, není na místě. Zejména rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí, jež instančně vyšší správce daně vydává z úřední povinnosti, a to na základě podnětu kteréhokoliv správce daně, může představovat zásah do právní sféry daňového subjektu, a tedy zakládat žalobní legitimaci podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání daňového rozhodnutí, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo se zakládá na podstatných vadách řízení) a zároveň, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Tímto právním názorem je přitom správce daně, který rozhodl v posledním stupni, a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, ve smyslu § 55b odst. 6 věta druhá d. ř. vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému. Stejně tak ani daňový subjekt se nemůže v této druhé fázi přezkumného řízení proti tomuto závěru nijak bránit (dospěje-li např. instančně vyšší správce daně k závěru, že určitý výdaj, který daňový subjekt původně uplatnil jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, takovým výdajem ve skutečnosti není, výsledek řízení je tím předznamenán, aniž by měl daňový subjekt jakoukoliv možnost obrany: proti rozhodnutí o nařízení přezkumu se odvolat nemůže, neboť mu to zakazuje § 55b odst. 5, věta druhá, a v rámci druhé fáze mu právo bránit se upírá vázanost správce daně, provádějícího přezkumné řízení, právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkumu). Jestliže tedy instančně vyšší správce daně nařídí přezkum daňového rozhodnutí, a to rozhodnutím, v němž se závazně vyslovuje o protiprávnosti rozhodnutí původního, nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházely, zasahuje tím do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí, tj. ve smyslu § 55b odst. 5 d. ř. má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti. Tyto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou.

Rozhodnutí o nařízení přezkumu nemůže mít ani povahu rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. Jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. 2 Afs 183/2005-64 (č. 886/2006 Sb. NSS), rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. musí současně splňovat následující znaky: 1) musí jít o rozhodnutí správních orgánů ve věcech veřejnoprávních, upravující předběžně či dočasně poměry osob, zajišťující určité věci nebo osoby či zatímně fixující určitý stav (materiální znak); 2) proti tomuto rozhodnutí nebo proti jeho důsledkům musí mít každá osoba, jejíž subjektivní práva jím byla dotčena, možnost bránit se v řízení, jež musí nutně proběhnout (tj. musí být následně po vydání rozhodnutí zahájeno anebo v něm musí být pokračováno, došlo-li k jeho zahájení před vydáním rozhodnutí nebo současně s ním) před správním orgánem, který v dané věci rozhodne s konečnou platností (procesní znak).

V případě rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení však není splněn ani znak materiální, ani znak procesní. Nedostatek materiálního znaku je dán tím, že nařízení přezkumu nijak dočasně nebo předběžně poměry daňového subjektu neupravuje, tj. předběžně nebo dočasně mu nestanoví, že má povinnost něco konat, něčeho se zdržet nebo něco naopak strpět; stejně tak se jím ani určité osoby či věci nezajišťují, a konečně se jím ani zatímně nefixuje určitý stav. Absence procesního znaku je patrná na první pohled a Nejvyšší správní soud již na ni shora poukazoval: daňový subjekt nemá jakoukoliv možnost v řízení podle § 55b brojit proti právnímu názoru vyslovenému instančně vyšším správcem daně v rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí.

Z těchto důvodů lze tedy dospět k závěru, že rozhodnutí o nařízení přezkumu není vyloučeno z přezkoumání ve správním soudnictví.

Jiná právní situace ovšem nastane, rozhoduje-li instančně vyšší správce daně o žádosti o povolení přezkumu. Zde může rozhodnout buď tak, že přezkum povolí, nebo naopak tak, že jej nepovolí. Vyhoví-li instančně vyšší správce daně žádosti o povolení přezkumu, je nadbytečné se otázkou soudního přezkumu takového rozhodnutí zabývat, neboť na něm nemůže mít žalobce dostatečný právní zájem. Nevyhoví-li – ať již zcela nebo pouze zčásti –, tj. nepovolí-li přezkum daňového rozhodnutí, bude zásadně, tj. eventuálně s výjimkami, které v budoucnu dovodí judikatura, soudní přezkum vyloučen. Důvodem je skutečnost, že takové rozhodnutí pojmově nemůže znamenat zásah do právní sféry daňového subjektu. Daňová povinnost žadatele o povolení přezkumu již byla pravomocně stanovena dřívějším rozhodnutím finančního orgánu; tím, že instančně vyšší správce daně nepovolí přezkum tohoto rozhodnutí, se na původním rozhodnutí nic nemění, tj. nemění se ani práva a povinnosti daňového subjektu. Nedochází-li rozhodnutím o nepovolení přezkumu podle § 55b d. ř. k zásahu do právní sféry žalobce, potom není dána ani žalobní legitimace podle § 65 odst. 1 s. ř. s.

Krom toho daňový subjekt má zpravidla k dispozici právní prostředky, jimiž se proti rozhodnutí vydanému v původním řízení může bránit. Tyto možnosti zahrnují jak opravné prostředky (kupř. odvolání), tak i ochranu soudní, jíž se může daňový subjekt domáhat po neúspěšném vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení. Zcela nepřijatelná – a nedůvodně narušující právní moc rozhodnutí – by byla taková interpretace, která by daňovému subjektu, jenž zmeškal využití právních prostředků nápravy, které měl k dispozici, umožňovala toto opomenutí dohnat tím, že kdykoliv ve lhůtě dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci, by podal (bezúspěšně) žádost o povolení přezkumu a negativní rozhodnutí o ní by posléze napadl žalobou u soudu; vzhledem k tomu, jak široce jsou koncipovány podmínky povolení přezkumu podle § 55b d. ř., znamenalo by to, že soud by se vlastně zabýval tím, zda původní rozhodnutí je či není nezákonné nebo zda se zakládá na podstatných vadách řízení či nikoliv, jakož i tím, zda daň byla stanovena ve správné výši, resp. zda tomu okolnosti nasvědčují. Jinak řečeno, soud by tímto způsobem přezkoumával v daleko delším časovém horizontu to, co by mohl přezkoumávat mnohem dříve, kdyby se daňový subjekt staral náležitě o svá práva. Takový přístup jistě nemůže obstát.

Tyto principy se uplatní i v souzené věci. V prvé řadě platí, že žalobce nebyl rozhodnutím o nepovolení přezkumu podle § 55b d. ř. na své právní sféře nijak dotčen. Jeho daňová povinnost již byla pravomocně stanovena rozhodnutím Finančního úřadu ve Znojmě ze dne 17. 5. 1999 a nepovolením přezkumu se na žalobcových právech a povinnostech nic nezměnilo. Z tohoto důvodu je žaloba nepřípustná podle § 46 odst. 1 písm. d), § 65 odst. 1 a § 70 písm. a) s. ř. s. Dále je nutno zdůraznit, že žalobce nijak nebyl zkrácen na svém právu domoci se přezkoumání rozhodnutí využitím řádných opravných prostředků (podáním odvolání) a dále pak popřípadě podáním žaloby proti konečnému rozhodnutí ve věci. Žalobce tuto možnost měl, ale nevyužil ji, aniž by tvrdil existenci mimořádných okolností, které mu v tom bránily. Ani z tohoto dalšího hlediska tak nelze mít rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby za nesprávné.

Závěr krajského soudu o odmítnutí žaloby tedy obstojí, byť k němu krajský soud dospěl na základě nesprávných úvah. Protože není dán důvod pro zrušení napadeného

rozhodnutí (výrok o odmítnutí žaloby je správný) Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně dne 19. října 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu