

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 **Ing. I. Š.,** zastoupeného Mgr. Pavlem Švestákem, advokátem se sídlem Šumperk, Starobranská 4, proti žalovanému **Ministerstvu financí,** se sídlem Praha 1, Letenská 15, zastoupeného JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem Praha 5- Smíchov, nám. 14. října 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2005, č. j. 7 Ca 43/2004 - 32,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2005, č. j. 7 Ca 43/2004 - 32 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného usnesení Městského soudu v Praze, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí ministra financí ze dne 18. 12. 2003, č. j. ZK/14 872/2003, jímž bylo podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen "daňový řád"), zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 24. 1. 2003,

č. j. 533/2 442/2003 zastavující řízení o žádosti o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě podle § 55b daňového řádu.

Městský soud vyšel ze skutečnosti, že žádost o přezkoumání rozhodnutí podle § 55b daňového řádu se týkala rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 26. 9. 2001, č. j. 6031/110/2000, které bylo pravomocně přezkoumáno Krajským soudem v Ostravě (rozsudek ze dne 25. 10. 2002, č. j. 220 Ca 394/2001 - 23). Odkázal na ust. § 56a daňového řádu, podle něhož je použití mimořádného opravného prostředku nepřípustné vůči rozhodnutím správce daně, která pravomocně přezkoumal soud. V daném případě tomu tak bylo a tím se žádost o přezkum stala nepřípustným podáním. Městský soud proto s odkazem na § 70 písm. a) a § 68 písm. e) s. ř. s. podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žalobu jako nepřípustnou odmítl. Za nerozhodné označil, že žádost o přezkoumání rozhodnutí podal žalobce dříve než žalobu, i skutečnost, že v žalobě podané u Krajského soudu v Ostravě nebyla namítána nicotnost rozhodnutí správce daně a tento soud se jí tedy nezabýval; k tomu připomněl, že k nicotnosti by soud přihlížel z moci úřední. Dále se zabýval i charakterem rozhodování podle § 55b daňového řádu ve vztahu k soudnímu přezkumu.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Odmítnutí žaloby nepovažuje za správné. Podotýká, že se jedná o daň z příjmu za rok 1993, která mu ve výši 4 986 125 Kč byla doměřena z důvodu neuznání vkladu do podnikání opatřeného z půjčky. K první žalobě bylo rozhodnutí správce daně pro procesní pochybení zrušeno (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 8. 2000, č. j. 22 Ca 5/98 - 31), druhá žaloba proti dalšímu rozhodnutí finančního ředitelství však byla týmž soudem zamítnuta (rozsudek ze dne 25. 10. 2002, č. j. 22 Ca 394/2001 - 23) a stěžovatel neuspěl ani u Ústavního soudu (usnesení ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 80/03), ačkoliv v jiných srovnatelných věcech bylo rozhodováno i jinak. Daňový řád předpokládá možnost mimořádného přezkumu podle § 55b, k zastavení řízení může dojít podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, jen pokud je podání nepřípustné. Proti rozhodnutí o zastavení řízení se lze odvolat a toto odvolání musí být podle § 50 odst. 2 daňového řádu projednáno.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že rozhodnutí ministra financí ze dne 18. 12. 2003 nemá povahu rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Stěžovateli podáním žádosti podle § 55b daňového řádu vznikl nárok na projednání žádosti a na to, aby o ní bylo určitým zákonem stanoveným způsobem rozhodnuto a aby byl posouzen soulad přezkoumávaného rozhodnutí se zákonem. Navíc podmínky pro zastavení řízení nebyly splněny proto, že stěžovatel podal žádost podle § 55b daňového řádu dne 10. 11. 2001 a v té době překážka pravomocného soudního rozhodnutí neexistovala. Podání proto bylo přípustné a řízení jím bylo řádně zahájeno. Proto stěžovateli vzniklo právo na přezkoumání věci v rozsahu jím namítaném, a to nejméně v rámci odvolacího řízení. Nepřípustnost odvolání nelze dovodit ani z ust. § 56a odst. 2 daňového řádu, které s ohledem na systematiku daňového řádu na toto podání nemůže dopadat. Jeho žádost proto měla být vyřízena postupem podle § 55b daňového řádu a soud měl v tomto směru sjednat nápravu. Soudem vyjádřený názor na povahu ust. § 55b daňového řádu pak stěžovatel považuje za předčasný; k tomu odkazuje na vybranou judikaturu Ústavního soudu a na dopad na jeho právo na přístup k soudu.

Městský soud podle názoru stěžovatele nepřípustně zúžil přezkumné oprávnění soudu a zkrátil tak stěžovatele na právu na meritorní posouzení daňového rozhodnutí v mezích uplatněných námitek. Rozhodnutí o uložení daně postrádalo základní náležitosti [§ 32 odst. 2

písm. d) daňového řádu] do té míry, že je třeba je považovat za absolutně neplatné. Pro tvrzenou nulitu takto vadného správního aktu žádá stěžovatel, aby se Nejvyšší správní soud zabýval i touto stránkou věci a předmětem posouzení učinil i rozhodnutí správce daně ze dne 9. 12. 1996, a to podle § 75 odst. 2 s. ř. s.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby rozhodnutí městského soudu bylo zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Dodatečně stěžovatel předložil usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 26. 4. 2006, č. j. 20 Cdo 187/2005 - 116, zrušující usnesení Krajského soudu v Ostravě-pobočka v Olomouci ze dne 27. 5. 2004, č. j. 40 Co 1364/2003 - 91, a Okresního soudu v Šumperku ze dne 10. 9. 2003, č. j. E 7227/99 - 62, a to z důvodů absence lhůty k plnění ve vykonávaném rozhodnutí správce daně, které je proto třeba považovat za neplatné.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry městského soudu a má za to, že předmětem žaloby bylo rozhodnutí, jehož soudní přezkum je vyloučen, neboť se jím nezakládají, nemění, ani neruší žádná práva. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti a náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalovanému.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

K tomu je třeba především uvést, že předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu je zákonnost postupu a rozhodnutí městského soudu, tedy v daném případě to, zda v souladu se zákonem odmítl žalobu směřující proti rozhodnutí žalovaného. Je vyloučeno, aby v rámci tohoto kasačního řízení zkoumal soulad rozhodnutí, jímž byla stěžovateli v r. 1996 vyměřena daň. K tomu není oprávněn ani podle žalobcem označeného ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. Dané ustanovení upravuje řízení o žalobě a je řazeno v části třetí hlavě druhé soudního řádu správního. Kasační řízení je upraveno v části třetí hlavě třetí s. ř. s. a v něm lze na základě ust. § 120 v případě nedostatku vlastní úpravy přiměřeně užít jen ustanovení části třetí hlavy druhé. Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.) a důvody vymezené v § 103 s. ř. s. musí směřovat jen vůči pochybením tohoto soudu při posouzení žalobou napadeného správního rozhodnutí. Zkoumat podkladové rozhodnutí závazné pro rozhodnutí správního orgánu může Nejvyšší správní soud jen za situace, že tak činil městský soud, či že tak učinit měl. V daném případě však rozhodnutí o vyměření daně vůbec nelze považovat za závazné podkladové rozhodnutí ve vztahu k rozhodnutí soudem přezkoumávanému. Ostatně stěžovatelem označené ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. výslovně stanoví, že podkladovým úkonem, který lze zkoumat v rámci žaloby proti následnému rozhodnutí, je pouze úkon, který nebylo možno napadnout samostatnou žalobou ve správním soudnictví. Rozhodnutí o vyměření daně takový charakter nemá a také bylo ke stěžovatelově žalobě Krajským soudem v Ostravě přezkoumáváno.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a tvrdí, že jeho žaloba neměla být odmítnuta.

K tomu ze správního spisu vyplynulo, že stěžovateli byla vyměřena platebním výměrem Finančního úřadu v Šumperku ze dne 19. 7. 1996, č. j. FÚ/40913/920/96-Hni,

na dani z příjmu za zdaňovací období roku 1993 částka 4 986 125 Kč, v odvolacím řízení správce daně rozhodnutím ze dne 9. 12. 1996, č. j. FÚ 49777 a 57500/931/96-Kou, změnil platební výměr ve výši daně na částku 4 583 805 Kč. Odvolání bylo Finančním ředitelstvím v Ostravě rozhodnutím ze dne 24. 10. 1997, č. j. FŘ 1304/110/1997/Šv, zamítnuto. Jeho rozhodnutí ovšem k žalobě stěžovatele zrušil Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 10. 8. 2000, č. j. 22 Ca 5/98 - 31. Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 9. 2001, č. j. 6031/110/2000 opět odvolání zamítl. Krajský soud v Ostravě další žalobu, podanou dne 14. 11. 2001, rozsudkem ze dne 25. 10. 2002, č. j. 22 Ca 394/2001 - 23, zamítl.

Podáním ze dne 9. 11. 2001 doručeným Finančnímu ředitelství v Ostravě dne 12. 11. 2001 stěžovatel požádal o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2001, č. j. 6031/110/2000, podle § 55b daňového řádu. Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 24. 1. 2003, č. j. 533/2 442/2003, řízení o žádosti zastavilo podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu s poukazem na ust. § 56a daňového řádu a pravomocné rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě. V odvolání stěžovatel namítl, že žádost o přezkoumání rozhodnutí podle § 55b daňového řádu byla podána později než žaloba. O žádosti nebylo rozhodnuto v zákonné lhůtě a soud rozhodl, aniž vyřízení této žádosti vyčkal. Dále tvrdil, že žádost byla přípustným podáním, které mělo být věcně vyřízeno, a že rozhodnutí finančního úřadu měnící původní platební výměr neobsahovalo veškeré náležitosti. Ministr financí rozhodnutím ze dne 18. 12. 2003, č. j. ZK/14 872/2003 odvolání zamítl s tím, že zastavení řízení bylo důvodné, a s odkazem na ust. § 56a daňového řádu. Žalobou podanou proti tomuto rozhodnutí u Městského soudu v Praze stěžovatel namítal zkrácení svých procesních práv, poukázal na skutečnost, že žádost byla podána dříve než žaloba a od podání žádosti po dobu více než jednoho roku neexistovala překážka podle § 56a daňového řádu. Žalovaný byl povinen se zabývat věcně odvolacími důvody. Žaloba byla, jak výše uvedeno, městským soudem odmítnuta.

Podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu se řízení zastaví, jde-li o nepřípustné podání. Jak již vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, nelze kategorii rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 daňového řádu paušálně vyloučit ze soudního přezkumu proto, že nenaplňuje znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Soud je povinen v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se takové rozhodnutí dotýká subjektivních práv či povinností žalobce (rozsudek ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, zveřejněný ve Sb. NSS pod č. 792/2006). Proto je třeba i v daném případě zkoumat, zda rozhodnutím o zastavení řízení mohlo dojít ke zkrácení práv stěžovatele úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti.

K zastavení řízení v daném případě došlo pro nepřípustnost dovozenou z ust. § 56a daňového řádu. Podle odst. 2 tohoto ustanovení je použití mimořádných opravných prostředků podle části páté tohoto zákona nepřípustné vůči těm rozhodnutím správcům daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem. Řízení nelze zahájit, probíhá-li již o něm přezkumné řízení u soudu. Institut přezkoumání daňového rozhodnutí je systematikou daňového řádu řazen mezi mimořádné opravné prostředky. Výluka podle § 56a téhož zákona na něj proto plně dopadá. Otázkou tak je, zda v daném případě rozhodnutí o zastavení řízení je rozhodnutím, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., či zda jde o úkon, který, ač formálně naplňuje znaky rozhodnutí, materiálně jím není [§ 70 písm. a) s. ř. s.].

Stěžovatel požádal o přezkoumání daňového rozhodnutí a žalovaný řízení zastavil podle ustanovení, které obsahuje určité podmínky (podmínky nepřípustnosti návrhu). Zastavením řízení tak mohlo dojít k zásahu do práv žadatele na řádné projednání jeho návrhu, když bylo závazně vysloveno, že nárok na projednání návrhu za dané situace žadatel nemá pro naplnění podmínek přezkum vylučujících. Předmětem soudního přezkumu by jistě nemohlo být posouzení naplnění podmínek podle § 55b daňového řádu (tedy, zda správní orgán měl či neměl přezkum povolit), ani přípustnost soudního přezkumu rozhodnutí vydaného podle tohoto ustanovení (tedy, zda rozhodnutí vydané správním orgánem podle § 55b daňového řádu podléhá přezkumu či nikoliv), ale jen to, zda návrh měl být soudem projednán nebo zda byly splněny podmínky pro zastavení řízení. Pokud se městský soud zabýval charakterem ust. § 55b daňového řádu, učinil tak skutečně předčasně a na posouzení charakteru rozhodnutí o zastavení řízení to nemůže mít vliv, neboť jednak nelze říci, že veškerá rozhodnutí podle § 55b daňového řádu by byla z přezkumu soudu vyloučena, jednak zřejmě vycházel z předpokladu důvodného zastavení řízení, což jakékoliv věcné vyřízení návrhu vylučovalo.

Soud také naplnění podmínek pro zastavení řízení fakticky zkoumal, neboť dospěl k závěru, že důvodem pro výluku ze soudního přezkumu je skutečnost, že návrhem bylo požadováno přezkoumání správního rozhodnutí, které již bylo pravomocně přezkoumáno soudem. Za zcela nerozhodné označil, zda byl dříve podán tento návrh nebo žaloba. Přitom v případě předchozího podání žaloby přezkumné řízení vůbec nelze zahájit: podle § 56a odst. 2 věta druhá *řízení o mimořádném opravném prostředku nelze zahájit vůči rozhodnutí tehdy, probíhá-li již o něm přezkumné řízení u soudu.* V daném případě tomu tak ovšem nebylo: žaloba k soudu byla podána dne 14. 11. 2001, a tímto dnem bylo zahájeno soudní řízení (§ 32 s. ř. s.), návrh na přezkoumání podle § 55b daňového ze dne 26. 9. 2001 byl příslušnému finančnímu ředitelství doručen dne 12. 11. 2001 a tímto dnem bylo zahájeno řízení o tomto návrhu. Soud označil pořadí žaloby a návrhu za nerozhodné, stěžovatel naopak je názoru, že bylo na soudu, aby za takového stavu řízení přerušil a vyčkal vyřízení návrhu žalovaným.

Konkurence návrhů a řízení, která by mohla vyústit v současné rozporné posouzení, je jistě nepřijatelná. Lze-li pravomocné rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jak cestou správní, tak i cestou soudní, je třeba vycházet z určité hierarchie těchto přezkumů. Staví-li zákonodárce výše přezkum soudní, je to logické již z toho důvodu, že je třeba preferovat vlastní správní nápravný systém, který bez větších problémů a nákladů umožňuje dosáhnout změny či zrušení napadeného rozhodnutí. Soudní přezkum je zvláštní formou přezkumu, značně formalizovanou, a tím i nákladnější a složitější. Přitom přezkoumání pravomocného rozhodnutí v linii správního orgánu soudní přezkum nevylučuje, soudní přezkum však následný správní přezkum zpravidla vylučuje. Toho je příkladem i právní úprava v daňovém řádu. Nelze ovšem přisvědčit stěžovateli v tom, že Krajský soud v Ostravě byl povinen za dané situace řízení o žalobě přerušit. Žaloba (druhá proti rozhodnutí o vyměření daně) byla podána v r. 2001. Tehdy byl soudní přezkum správních rozhodnutí upraven v části páté občanského soudního řádu. Podle § 250i odst. 2 o. s. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2002 *zjistí-li soud, že bylo zahájeno řízení, v němž má být napadené rozhodnutí přezkoumáno, zpravidla řízení o žalobě přeruší a vyčká výsledku; bude-li napadené rozhodnutí zrušeno, změněno nebo nahrazeno jiným, řízení zastaví.* Nešlo tedy o povinnost soudu, ostatně řízení podle § 55b daňového řádu obecně za překážku soudního přezkumu podle zmíněného ustanovení považováno nebylo. (K tomu srovnej Komentář k občanskému soudnímu řádu, Bureš, Drápal, Mazanec, C. H. Beck, 5. vydání, 2001, str. 1220, 1221). Skutečnost, že překážka podle § 56a odst. 2 daňového řádu neexistovala v době podání návrhu na tento

přezkum, není rozhodná, rozhodné je, zda existovala v době rozhodování žalovaného o tomto návrhu. Je sice pravdou, že podání žaloby po podání návrhu podle § 55b daňového řádu nebránilo žalovanému o něm rozhodnout, z toho, že tak neučinil a vyčkal rozhodnutí soudu, byť nešlo o správný postup, nelze pro stěžovatele ničeho vytěžit.

Posouzení rozhodnutí o zastavení řízení nespočívá pouze ve srovnání s podmínkami v zákoně uvedenými. V daném případě byl za důvod nepřípustnosti návrhu označen v souladu s § 56a odst. 2 daňového řádu předchozí pravomocný rozsudek krajského soudu. Tato překážka by ovšem platila jen v případě, že by se správního přezkoumání domáhal žadatel na základě důvodů shodných, jaké zkoumal, nebo měl zkoumat, i soud. V případě, že by soud, vázán žalobními námitkami, zkoumal správní rozhodnutí z určitých hledisek a žalobu zamítl, nebrání to podání návrhu na mimořádný přezkum správní, domáhá-li se jej účastník z důvodů jiných, které předmětem soudního přezkumu nebyly a být nemohly. Tuto námitku rovněž věcně vážil městský soud, ovšem vůbec neporovnal žalobní důvody (2. žaloby podané ke Krajskému soudu v Ostravě) s důvody, pro které byl podán návrh podle § 55b daňového řádu. Pokud by tak učinil, zjistil by zejména, že se v návrhu žalobce nedomáhal posouzení platebních výměrů jako nicotných, a že tak není třeba poukazovat na skutečnost, že otázkou nicotnosti se soud vždy zabývá z moci úřední, tudíž že ji zřejmě i v daném případě zkoumal. Pokud by tuto námitku v návrhu žadatel vznesl, musel by městský soud naopak vážit nejen zákonnou povinnost soudu zabývat se nicotností z moci úřední, ale i skutečnost, zda krajský soud této povinnosti dostál. I když úvaha městského soudu v tomto případě nebyla zcela přesná a podložená, jeho závěry nasvědčují tomu, že danou námitku zkoumal věcně, což v případě odmítnutí žaloby nemá místa.

V každém případě to však značí, že rozhodnutí o zastavení řízení záviselo nejen na splnění formální podmínky existence předchozího pravomocného meritorního rozhodnutí soudu, ale i na posuzování podmínek dalších, zejména zda toto soudní rozhodnutí skutečně překážkou správního přezkumu bylo, neboť tomu tak vždy být nemusí. Nesprávný úsudek žalovaného o této otázce by pak upřel stěžovateli možnost projednání návrhu podle § 55b daňového řádu a posouzení jeho důvodnosti. V tom lze spatřovat možnost porušení jeho práva na přezkum rozhodnutí a nelze než dospět k závěru, že rozhodnutí o zastavení řízení v daném případě je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a nejsou zde dány důvody výluky soudního přezkumu shledané městským soudem, a tedy ani důvod pro odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Oproti tomu Nejvyšší správní soud neuznal stěžovateli důvodnou kasační námitku porušení práva na odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení, neboť to mu upřeno nebylo, odvolání podal a žalovaným o něm bylo rozhodnuto. Stejně tak nepřihlížel k námitkám směřujícím proti jiným rozhodnutím, než které mělo být zkoumáno městským soudem v tomto řízení.

Nejvyšší správní soud také nepřihlížel k rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR, stěžovatelem dodatečně předloženému. Jednak toto rozhodnutí neexistovalo v době rozhodování městským soudem, jednak z celého rozhodnutí nelze ztotožnit posuzovaný exekuční titul.

Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. byl naplněn, a proto Nejvyšší správní soud napadené usnesení městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu současně věc vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. městský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 20. září 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu