

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: **Z. .M.,** zast. JUDr. Janem Brožem, advokátem se sídlem Praha 2, Sokolská 60, proti žalovanému: **Ministerstvo financí,** se sídlem Praha 1, Letenská 15, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2005, č. j. 8 Ca 149/2005 - 42,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2005, č. j. 8 Ca 149/2005 - 42 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá shora označené usnesení Městského soudu v Praze, kterým byla odmítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2005, č. j. 54/82662/2003-543, jímž žalovaný podle ustanovení § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“), nevyhověl opakované žádosti a neprominul pravomocně vyměřenou daň z příjmů právnických osob za rok 1999 ve výši 25 050 005 Kč.

Městský soud vycházel ze žaloby, která se domáhala vyslovení nicotnosti rozhodnutí žalovaného s poukazem na zákon č. 144/1999 Sb., jímž byl změněn zákon č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Žalobce tvrdil, že daň mu měla být po splnění tímto zákonem stanovených podmínek prominuta, v případě zaplacení se měla stát přeplatkem, a proto řešení zvolené žalovaným není vůbec možné. Žalobce sice připustil zrušení rozhodného ustanovení

Ústavním soudem, ovšem jednalo se o zvláštní formu osvobození od daně, která měla být na něho aplikována i poté, neboť nález Ústavního soudu nemohl mít retroaktivní účinky. Městský soud považoval za rozhodné, že ust. § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů v podobě získané novelou provedenou zákonem č. 144/1999 Sb. platilo pouze do 6. 1. 2000 včetně, kdy byla tato úprava zrušena nálezem Ústavního soudu ze dne 1. 12. 1999, publikovaným pod č. 3/2000 Sb. Ode dne publikace nálezu (7. 1. 2000) se proto nelze tohoto prominutí daně domáhat, neboť hmotněprávní podklad byl zrušen, a tak žádost žalobce mohla být posouzena jedině podle § 55a daňového řádu. Tento institut však považuje městský soud za nenárokový, rozhodnutí o žádosti nemá důsledky předpokládané v ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., je proto rozhodnutím vyloučeným ze soudního přezkumu podle § 70a s. ř. s., proti němuž není žaloba přípustná [§ 68 písm. e) s. ř. s.], a proto byla podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. s odmítnuta. Dále městský soud zmínil, že žalobci nesvědčí ani argumentace ust. § 71 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, o nedotčení pravomocných rozhodnutí v trestních věcech na základě zrušeného zákona.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.

Konkretizoval, že písemně požádal dne 26. 6. 2000 Finanční úřad ve Znojmě o prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 1999 a opíral se právě o zákon č. 144/1999 Sb. měnící mj. ust. § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení zakotvilo dobrodiní ve prospěch zemědělských družstev a obchodních společností vzniklých transformací, které splnily podmínku uzavřít do konce r. 1999 dohody s oprávněnými osobami o vypořádání jejich nároků. Finanční úřad o žádosti nerozhodl, postoupil ji žalovanému, a to zcela bezdůvodně, a ten ji pak po několika urgencích zamítl, označuje ji za žádost podle § 55a daňového řádu. O takovou žádost se však nejednalo, proto bylo žalobou požadováno vyslovení nicotnosti rozhodnutí žalovaného, neboť šlo o paakt pro nedostatek kompetence. Pro případ jiného náhledu soudu žaloba poukazovala na krácení žalobce na jeho právech. Norma zakládající nárok byla součástí právního řádu, podmínky byly žadatelem splněny, proto mělo být žádosti vyhověno. Při hodnocení druhu žádosti o prominutí daně městský soud pojal účinky nálezu Ústavního soudu retroaktivně. Nález ovšem neomezuje ani nevylučuje aplikaci oprávnění daňových subjektů, pokud splnily zákonné podmínky. Pokud by tomu tak nebylo, znamenalo by to nepřípustnou pravou retroaktivitu. Z těchto důvodů stěžovatel považuje posouzení právní otázky soudem za nesprávné a posouzení účinků citovaném nálezu za vadné. Z těchto důvodů navrhuje zrušení napadeného usnesení a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti předně odkázal na citovaný nález Ústavního soudu zrušující ust. § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů. Dále uvedl, že prominutí daně podle tohoto ustanovení nebylo nárokovou složkou, pokud by tomu tak bylo, zákon by musel obsahovat formulaci „daň se promíjí“. Možnost prominutí daně byla provázena řadou procesních úkonů včetně vydání rozhodnutí. Po dni 7. 1. 2000 ovšem cit. ustanovení nebylo možno aplikovat vůbec, neboť by byla aplikována neexistující právní úprava, a z ničeho nelze dovodit oprávnění Finančního úřadu ve Znojmě o takové žádosti rozhodnout. Tento nedostatek kompetence byl odstraněn aplikací ust. § 55a daňového řádu. V tomto řízení pak žalovaný zkoumal jak skutečnost, zda jsou dány nesrovnalosti vyplývající z uplatňovaní daňových předpisů, tak i důsledky nálezu Ústavního soudu vyhlášeného pod č. 3/2000 Sb. Nesrovnalosti shledány nebyly, proto bylo možno žádost jedině zamítnout. S přihlédnutím k § 97 daňového řádu žalovaný nedisponoval žádným jiným zákonným zmocněním k rozhodování o prominutí daně než plynoucím z § 55a. Postup městského soudu

proto žalovaný považuje za oprávněný. Rozhodnutí podle § 55a daňového řádu není rozhodnutím upraveným v § 32 daňového řádu, a tedy ani rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Dále se vyjadřuje k žalobnímu požadavku aplikace ust. § 71 zákona č. 182/1993 Sb. Z těchto důvodů 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 namítat nezákonnost rozhodnutí soudu o odmítnutí řízení je třeba s poukazem na ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.; 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 meritorně zkoumána; v případě odmítnutí žaloby tomu tak není. Stejně tak i procesní vady správního řízení jsou zcela nerozhodné tam, kde se soud věcí meritorně nezabývá a kde žalobu pro vyloučení ze soudního přezkumu odmítá, neboť zrušit správní rozhodnutí lze rovněž jen u věcí, které ze soudního přezkumu vyloučeny nejsou [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Není však rozhodné, jak stěžovatel kasační důvody označil, pokud je zcela jednoznačné, že brojí proti tomu, že soud jeho žalobu odmítl, a tak tomu v daném případě je. Součástí posouzení zákonnosti odmítnutí žaloby podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. pak je v mezích kasačních námitek i posouzení správnosti užitých důvodů a právní argumentace. Z toho plyne, že v daném případě Nejvyšší správní soud vážil pouze existenci kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

V prvé řadě je rozhodné, že soud odmítl žalobu proto, že jí bylo napadeno rozhodnutí vydané podle § 55a daňového řádu, které považuje za vyloučené ze soudního přezkumu

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.

Daňový řád 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 prominutí daně podle § 55a tohoto zákona. Není rozhodné, že prominutí daně není typickým mimořádným opravným prostředkem. V tomto řízení ministerstvo může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo u příslušenství z důvodů odstranění tvrdosti. Předmětem tohoto řízení je tedy posouzení skutečností jiných, než které vedly k vyměření daně, a nelze tak říci, že by v něm opakovaně byla posuzována správnost vyměření daně, a že by tak byla otevřena cesta k opakovanému soudnímu přezkumu stejných skutečností, jako byly či mohly být zkoumány k žalobě proti rozhodnutí o vyměření daně. Současně pak jsou stanoveny určité nové podmínky, za nichž lze žádosti vyhovět. Nejedná

se tedy o dobrodiní rozhodujícího orgánu, které by spočívalo na jeho ničím nelimitované úvaze. K tomu je třeba poukázat na právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000 - 55, že rozhodnutí závisející na diskreci správního orgánu (m.j. i rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a daňového řádu) je přezkoumatelné co do dodržení předepsaného procesního postupu a dodržení mezí správního uvážení (rozhodnutí je dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud ani v této věci nemá důvod se od tohoto názoru odchýlit.

Již z tohoto hlediska usnesení městského soudu neobstojí.

Stěžovatel ovšem zejména namítá, že žalovaný rozhodl podle § 55a daňového řádu, aniž taková žádost byla vůbec podána. Vzhledem k tomu, že městský soud nemohl žalobu odmítnout jen proto, že směřovala proti rozhodnutí podle § 55a daňového řádu, byl povinen se touto otázkou zabývat. Také tak učinil, byť jen proto, aby uzavřel, že nemohl-li stěžovatel podat žádost o prominutí daně podle § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 144/199 Sb., jednalo se o žádost podle § 55a daňového řádu, o níž bylo žalovaným rozhodnuto; toto rozhodnutí pak z přezkumu vyloučil.

K tomu bylo ze správního spisu zjištěno, že stěžovatel podal dne 26. 6. 2000 u Finančního úřadu ve Znojmě žádost o prominutí daně podle zákona č. 144/1999 Sb. Tato žádost byla posouzena jako žádost o prominutí daně podle § 55a daňového řádu a rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 6. 2001, č. j. 391/15984/2001, byla zamítnuta. Další žádost podal stěžovatel u Finančního úřadu ve Znojmě dne 2. 6. 2003. I v tomto případě žádal o prominutí daně podle zákona č. 144/1999 Sb. a výslovně označil způsob vyřízení jeho první žádosti podle § 55a daňového řádu za nesprávný. Obsáhle argumentoval, že žádost podle § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů je přípustná a že jí lze vyhovět bez ohledu na to, že rozhodná část zákona č. 144/1999 Sb. byla zrušena nálezem Ústavního soudu. V závěru uvedl, že považuje svou první žádost za dosud nevyřízenou. Správcem daně byl dne 23. 6. 2003 vyzván k odstranění vad podání, a to k výslovnému sdělení, čeho se jím domáhá. Stěžovatel reagoval podáním ze dne 7. 7. 2003 tak, že se nejedná o žádost podle § 55a daňového řádu, že s takovým posouzením nesouhlasí a předchozí posouzení obdobné žádosti považuje za nesprávné. Znovu konkretizoval, že se jedná o žádost o prominutí daně podle § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů a zopakoval svůj názor na přípustnost takové žádosti. Přitom ovšem za rozhodnou žádost označil žádost z 26. 6. 2000.

Podle § 21 odst. 6 daňového řádu je pro řízení rozhodující obsah podání, i když je nesprávně označeno. Z podání musí být patrno, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje. Žalovaný tvrdí, že o první žádosti rozhodl, a proto je podání ze dne 2. 6. 2003 novou žádostí, podle jejího obsahu žádostí o prominutí daně podle § 55a daňového řádu.

V prvé řadě mu nelze přisvědčit v tom, že šlo o opakovanou žádost; bylo v ní totiž výslovně uvedeno, že je požadováno vyřízení původní žádosti ze dne 26. 6. 2000, a k odstranění pochybnosti o tom, zda žadatel podává žádost novou, či zda se jen domáhá ze svého hlediska řádného vyřízení žádosti z r. 2000, nebyl vyzván.

K posouzení žádosti podle § 55a daňového řádu je třeba poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 - 74 (publikován pod č. 819/2006 Sb. NSS), v němž tento soud mj. vyjádřil, že posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal

jiný než účastníkem sledovaný smysl, podání domýšlel nebo činil závěry z jeho obsahu nevyplývající.

Ve vztahu k posouzení žádosti podle § 55a daňového řádu nebylo v daném případě žádného sporu, mezi označením jeho žádosti a jejím obsahem nebyl rozpor a k výzvě správce daně pak žadatel přímo vyloučil, že by se domáhal prominutí daně podle § 55a daňového řádu. Za takové situace tomuto podání nelze vnutit obsah žádosti podle § 55a daňového řádu, jak učinil žalovaný a soud akceptoval jako správné. Jediná pochybnost, která měla být výzvou odstraněna (a nebyla), je pochybnost o tom, zda šlo o novou žádost či doplnění argumentace žádosti původní, jejíž vyřízení bylo takto urgováno.

Žalovaný tedy neměl najisto postaveno, zda žádostí ze dne 2. 6. 2003 je urgováno vyřízení žádosti ze dne 26. 6. 2000, naopak zcela najisto postaveno bylo, že nejde o žádost podle § 55a daňového řádu.

Z toho mělo vycházet posouzení žalobou napadeného rozhodnutí a z tohoto hlediska nemohlo obstát, neboť žalovaný rozhodl o návrhu, jaký fakticky podán nebyl (a to ať už se jednalo o opakovanou žádost nebo o urgenci vyřízení žádosti první).

Vzhledem k tomu se nelze již blíže zabývat tím, zda nárok stěžovatele v době podání žádosti existoval a kdo byl povinen o něm rozhodnout. Podal-li stěžovatel návrh určitému orgánu a ten o něm nerozhodl, může stěžovatel jen zvážit možnost podání žaloby směřující proti nečinnosti tohoto orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s. a jen v rámci tohoto řízení by soud byl povinen zkoumat, zda označený orgán měl povinnost rozhodnout či nikoliv; jen v tom případě by také mohl posuzovat relevanci zákonného ustanovení, o které byla žádost opřena (tedy kdo a zda vůbec v dané době o něm mohl rozhodovat).

Z výše uvedených hledisek je třeba považovat kasační stížnost za důvodnou, neboť stěžovateli byl v rozporu se zákonem odepřen přístup k soudu. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. byl naplněn.

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 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 18. října 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu