

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **N. T. T. H.,** zastoupené JUDr. Františkem Grznárem, advokátem se sídlem nám. Republiky 108, Horšovský Týn, proti žalovanému: **Ministerstvo financí,** se sídlem Letenská 15, Praha 1, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2006, sp. zn. 8 Ca 86/2005,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému usnesení Městského soudu v Praze, kterým soud odmítl její žalobu proti rozhodnutí Ministerstva financí („žalovaný“) ze dne 30. 12. 2004, č. j. 53/96 196/2004-533, kterým žalovaný podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) nevyhověl její žádosti a nepovolil přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 3. 10. 2003, č. j. FŘ-1958/11/03. Tímto rozhodnutím finanční ředitelství zamítlo odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru, vydanému Finančnímu úřadu v Praze dne 19. 11. 2002, č. j. 129150/02/012913/7786, kterým byla stěžovatelce vyměřena na dani z příjmů fyzických osob za rok 2001 částka 740 049 Kč.

Svoje odmítavé usnesení odůvodnil Městský soud v Praze tím, že řízení o přezkoumávání daňových rozhodnutí probíhá ve dvou fázích, kdy v první fázi se rozhoduje o tom, zda jsou dány podmínky pro povolení a nařízení přezkumu, a ve druhé fázi o zrušení původního rozhodnutí, o jeho změně či o nahrazení jiným. V daném případě však bylo

citované rozhodnutí žalovaného vydáno teprve ve zmíněné první fázi řízení, takže subjektivní práva stěžovatelky zasažena být nemohla.

Stěžovatelka v kasační stížnosti se sedmiřádkovým odůvodněním namítá, že městský soud napadeným usnesením rozhodl nesprávně a že předmětné rozhodnutí žalovaného nemělo být vyloučeno ze soudního přezkumu. Proto stěžovatelka navrhla napadené usnesení zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení a zároveň požádala o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. K výzvě městského soudu na doplnění kasační stížnosti zejména o uvedení, v jakém rozsahu a z jakých důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadá citované usnesení, následně toliko konstatovala, „že k napadenému rozhodnutí nebyly procesní ani věcné podmínky“ a že celá věc je šetřena Policií ČR.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že kasační stížnosti je na samotné hranici projednatelnosti, jelikož obsahuje toliko označení napadeného rozhodnutí a vyjadřuje s ním nesouhlas, a to bez podrobnější skutkové a právní argumentace. Za těchto okolností Nejvyšší správní soud nutně vycházel především z podstaty napadeného usnesení městského soudu, kterým byla odmítnuta žaloba stěžovatelky, takže jediným do úvahy připadajícím důvodem kasační stížnosti je nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.]. Rámec přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti se tak redukuje na posouzení toho, zda se městský nedopustil nezákonnosti, když podanou žalobu vyloučil ze soudního přezkumu a z tohoto důvodu ji procesním usnesením odmítl.

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 stěžovatelka domáhá. Jak však již dostatečně zaznělo ve shora citované ustálené judikatuře zdejšího soudu, stěžovatelka napadeným rozhodnutím nemohla být zkrácena na svých právech, protože se jím o žádných jejích právech nerozhodovalo.

Daňový řád 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. Užití správního řádu tu nemá místa, daňový řád je právním předpisem autonomním. 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. Jak ostatně konstatoval v odůvodnění napadeného usnesení městský soud, 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). Formalizovaný způsob odložení nedůvodného podnětu však nic nemění na charakteru řízení podle ustanovení § 55b daňového řádu: 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 stěžovatelky. 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), podle něhož „*rozhodnutí o nepovolení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb. má procesní povahu a tudíž nepodléhá soudnímu přezkumu*.“

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

Přestože jsou však oba instituty v systematice daňového řádu řazeny mezi mimořádné opravné prostředky, jsou jejich podstata i cíl 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 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.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že v souzené věci se Městský soud v Praze odmítnutím žaloby stěžovatelky nedopustil nezákonnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Za situace, kdy Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhodl meritorně bezprostředně poté, co ji obdržel a po nezbytném poučení účastníků řízení o složení senátu, již samostatně nerozhodoval o žádosti stěžovatelky o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť by to bylo zjevně neúčelné.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly, proto mu je soud nepřiznal.

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

V Brně dne 9. listopadu 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu