



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce JUDr. V. D., zastoupeného JUDr. Tomášem Sokolem, advokátem, Sokolská 60, 120 00 Praha 2, proti žalovanému ministru financí, Letenská 15, 118 10 Praha 1, proti rozhodnutí ministra financí ze dne 18. 11. 2003, čj. ZK/38 544/2003, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2004, čj. 10 Ca 21/2004-78,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad pro Prahu 8 dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 12. 1996 žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 1994. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal; k jeho odvolání Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu dne 11. 12. 1998 rozhodnutí správce daně změnilo.

Žalobce požádal o přezkoumání tohoto rozhodnutí o odvolání postupem podle § 55b zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (v textu jen „daňový řád“, „d. ř.“). Ministerstvo financí přezkoumání povolilo dne 26. 9. 2000; přezkumné řízení poté provedlo Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu a v tomto řízení přezkoumávané rozhodnutí potvrdilo rozhodnutím ze dne 9. 5. 2001.

Žalobce se proti rozhodnutí finančního ředitelství odvolal. V odvolacím řízení rozhodovalo Ministerstvo financí; odvolání zamítlo rozhodnutím ze dne 12. 2. 2003.

Žalobce poté požádal o přezkoumání i posléze uvedeného rozhodnutí ministerstva ze dne 12. 2. 2003 postupem podle § 55b d. ř. O této žádosti rozhodl ministr financí dne 18. 11. 2003 tak, že ji zamítl.

Proti rozhodnutí ministra podal žalobce 28. 1. 2004 žalobu u Městského soudu v Praze. Městský soud ji usnesením ze dne 18. 3. 2004 odmítl pro nepřípustnost. V odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že rozhodnutí, jímž nebylo povoleno přezkoumání daňového rozhodnutí, není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., neboť se jím nezasahuje do subjektivních práv daňového subjektu; žalobce nemohl být tímto rozhodnutím zkrácen na právech, protože se o žádných jeho právech nerozhodovalo. Rozhodnutí žalovaného proto není přezkoumatelné ve správním soudnictví.

Žalobce (stěžovatel) usnesení městského soudu napadl kasační stížností. Důvody odmítnutí žaloby stěžovatel označil za formální; z usnesení městského soudu dovozoval, že rozhodnutí žalovaného je považováno za rozhodnutí procesní povahy, tedy takové, které nezakládá, nemění ani neruší žádná práva a povinnosti konkrétního subjektu. Podle stížního tvrzení městský soud nevzal v úvahu skutečnost, že současná právní úprava správního soudnictví neobsahuje ustanovení, které vylučuje možnost proti takovýmto rozhodnutím brojit. Tato rozhodnutí navíc často shrnují předcházející rozhodnutí správních orgánů, a jsou tedy rozhodnutími ve smyslu § 65 s. ř. s. Stěžovatel vedle této námitky rovněž argumentoval ve prospěch závěru, že podmínky pro povolení přezkoumání daňového rozhodnutí byly splněny a žalovaný byl povinen přezkoumání daňového rozhodnutí povolit.

K argumentaci stěžovatele je nutno připomenout, že městský soud ve svém usnesení netvrdil, že by rozhodnutí bylo vyloučeno z přezkoumání proto, že by šlo o rozhodnutí procesní povahy. Poznamenal-li na okraj svého usnesení, že podle dřívější právní úpravy správního soudnictví také nebylo možno napadené rozhodnutí přezkoumat, výslovně uvedl, že tomu tak bylo proto, že se jím nerozhodovalo o subjektivních právech či povinnostech.

Kasační stížnost není důvodná. O námitkách stížnosti usoudil Nejvyšší správní soud takto:

Především lze v plném rozsahu odkázat na správné důvody, které způsobem zcela postačujícím vypočetl městský soud; to platí i o judikatuře, které se dovolal a která se vztahuje k nové procesní úpravě správního soudnictví, nikoli, jak stížnost mylně vytýká, k původní části páté občanského soudního řádu ve znění účinném do konce roku 2002. Podobných rozhodnutí je ovšem mnohem více,

srov. např. dále čj. 5 A 143/2002-98 nebo 6 A 153/2002-18 (všechna dostupná v anonymizované podobě na <http://www.nssoud.cz/anonymous.php>).

Pro úplnost je vhodné připomenout, že novější judikatura pak navazuje na četnou rozhodovací činnost Vrchního soudu v Praze a krajských soudů mezi léty 1992 až 2002, která rovněž přezkoumání rozhodnutí o nepovolení přezkumu vylučovala z kognice správního soudu (ke starší judikatuře srov. Výběr soudních rozhodnutí ve věcech správních č. 150/1997; Daňové judikáty I. Linde, Praha: č. 48 a 49/1999; Soudní judikatura ve věcech správních č. 431 a 521/1998; Sbírka ORAC daňová č. 87/2001 a jiné). K této dřívější judikatuře je samozřejmě nutno poznamenat, že převážně nacházela důvod inkompetence v tom, že tu jde o rozhodnutí procesní povahy [původní ustanovení § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř.].

Vyskytly se ovšem – byť minoritní – nesprávné názory jiné a odchýlné posuzování se pak promítlo i v nejednotném rozhodování Ústavního soudu. Ten však posléze sjednocujícím stanoviskem pléna č. 12/2000 Sb. ÚS z podnětu jednoho ze senátů vyslovil, že rozhodnutí o nepovolení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b d. ř. má procesní povahu a nepodléhá soudnímu přezkumu.

Legislativní vývoj pokračoval tím, že slova „*rozhodnutí procesní povahy*“ byla z textu § 248 odst. 2 o. s. ř. vypuštěna novelou č. 30/2000 Sb. s účinností od 1. 1. 2001; stalo se tak ale proto, že toto ustanovení bylo v aplikační praxi soudů nepřiměřeně nadužíváno na újmu účastníků řízení i pro případy, kdy žalobci se marně domáhali ochrany svých – skutečně existujících – subjektivních procesních práv; tím soudy překračovaly původní záměr zákonodárce. Zmíněná novela nahradila vypuštěný text slovy „*rozhodnutí, jimiž se upravuje vedení správního řízení*“; tato textace byla později převzata jako ústavně konformní i do textu soudního řádu správního [§ 70 písm. c) s. ř. s.].

Nicméně – jak je z usnesení městského soudu patrné – se argumentace opírá nikoli o ustanovení právě zmíněné, ale o § 70 písm. a) s. ř. s., a správně dovozuje, že tu jde o úkon, který není rozhodnutím (ve smyslu § 65 s. ř. s.).

Tento posun je logický, protože za existence kompetenční výluky „*rozhodnutí procesní povahy*“ ji soudy využívaly jako důvod odmítnutí návrhu (podle tehdejšího práva zastavení řízení), aniž by bylo nutno blíže zkoumat právní povahu napadaného správního aktu, protože jeho procesní povaha byla mimo pochybnost. Po novele občanského soudního řádu zákonem č. 30/2000 Sb., která vypustila slova „*rozhodnutí procesní povahy*“, bylo ovšem nutno zabývat se vlastní podstatou rozhodnutí o zamítnutí žádosti, jak to ostatně činí i toto rozhodnutí.

Je možné připomenout i to, že původní text daňového řádu vůbec nepředpokládal, že přezkoumá-li správce daně (ať na žádost daňového subjektu, nebo z úřední povinnosti) rozhodnutí postupem podle § 55b d. ř. a shledá-li, že k

povolení přezkoumání nemělo dojít, má se o tom vydávat rozhodnutí. Teprve novelou č. 255/1994 Sb. byl § 55b odst. 1 d. ř. doplněn v tom smyslu, že v takovém případě přezkoumávané rozhodnutí potvrdí.

Z toho, co bylo dosud uvedeno (a z platné právní úpravy), plyne, že tu jsou dva typy rozhodnutí: prvním z nich se povoluje či nařizuje přezkoumání postupem podle § 55b d. ř. (načež následuje vlastní přezkumné řízení, které může skončit změnou, zrušením, nahrazením atd. rozhodnutí přezkoumávaného), druhým typem rozhodnutí (potvrzením přezkoumávaného rozhodnutí) končí vlastní přezkoumání tam, kde je zjištěno, že podmínky pro přezkum ve skutečnosti nejsou dány.

Ani jeden z těchto typů rozhodnutí – jak bude dále ukázáno – nepodléhá soudnímu přezkumu. Praxe finančních orgánů využívá ovšem ještě třetího typu, zákonem výslovně nezmíněného (ale zřejmě jen *implicite* dovozovaného z odst. 4 § 55b); tu jde o rozhodnutí, jímž ten, kdo je k přezkoumání věcně příslušný, vyslovuje, že podmínky pro přezkum vůbec neshledal, přezkoumání nepovolil ani nenařídil a – jako v souzeném případě – žádost o přezkoumání zamítl.

Nad rámec toho, co k věci správně uvedl městský soud, lze k podstatě problému dodat:

Přezkoumávání daňových rozhodnutí postupem podle pozitivní právní úpravy § 55b d. ř. vykazuje všechny znaky tradičního dozorčího oprávnění, formulované doktrínou (srov. k tomu např. Háchovo heslo „Dozor“ ve Slovníku veřejného práva, nebo vymezení rozdílů mezi dozorčím právem a instanční revizí *in* Jiří Hoetzel: Československé správní právo. Část všeobecná. Melantrich, Praha 1934, s. 333 a n., nověji pak kapitola o správním dozoru *in* Dušan Hendrych: Správní právo. Obecná část. 6. vydání. C. H. Beck, Praha 2006, s. 279 a n. a s. 388 a n.).

Na věci nic nemůže měnit, že daňový řád očividně v rozporu s naukou (ostatně značně matoucím způsobem i se sebou samým) nesprávně zařazuje přezkoumávání daňových rozhodnutí postupem podle § 55b d. ř. mezi „mimořádné opravné prostředky“. O mimořádný opravný prostředek tu nejde a jít nemůže:

Opravný prostředek – řádný nebo mimořádný – je vždy procesním institutem, který je plně v rukou účastníka řízení; je charakterizován tím, že účastník má subjektivní procesní právo na to, aby takový prostředek byl projednán v zákonem předpokládané procesní formě. Správní orgán se jej nemůže zbýt a zůstat pasivní; opravný prostředek musí být projednán předepsaným pořadem správních stolic; nestane-li se tak, dochází k porušení účastníkovy subjektivního procesního práva. Zpravidla je také opravný prostředek vázán zákonnou lhůtou, ve které musí být podán (řádný prostředek ve lhůtě kratší, mimořádný ve lhůtě delší) a jejíž zmeškání má za následek ztrátu

takového prostředku. Opravný prostředek je přizpůsoben k ochraně subjektivního práva účastníka a jeho podání je ponecháno jeho vlastní aktivitě; úřad nemůže tuto aktivitu nahradit.

Ustanovení § 55b d. ř. (*„Na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti může být rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno“*) svou textací i systematickým řazením zřetelně naznačuje, že zákonodárce nepomýšlel na to, „žádost“ konstruovat jako – lhostejno jaký – opravný prostředek, jsoucí v dispozici účastníka řízení. Pokud by se ustanovení mělo tímto způsobem vykládat, vznikl by tu mimo jiné nevysvětlitelný a nelogický rozpor s institutem řádných opravných prostředků (§ 48 a násl. d. ř.) co do lhůt, rozsahu přezkumu atd.

Naproti tomu výkon dozorčího práva slouží k ochraně práva objektivního a vykoná se z moci úřední. Hoetzel správně upozorňuje, že řádné provedení dozorčího práva může sice fakticky „jít k duhu“ i občanům, je to ale jen důsledek jeho výkonu, nikoli zamýšlený účel. Dozorčí právo může být vykonáno i proti vůli účastníků či zájemníků a také na jejich újmu. Hácha poznamenal, že projev dozorčí moci se zásadně uskutečňuje z úředního podnětu; účastník či jiná osoba na to nemá právní vliv, třebaže právní předpisy počítají s tím, že interestent či účastník (připomíná se, že i osoba třetí či jiný správní orgán atd.) může úřad na věc upozornit. Takový podnět (podle staršího práva např. tzv. „dozorčí stížnost“) však není opravným prostředkem, ale právě jen upozorněním dozorčího úřadu (dřívější terminologií „denunciací“).

Proto Nejvyšší správní soud setrvává ve shodě s předchozí judikaturou na tom, že přezkouvání daňových rozhodnutí není opravným prostředkem, ale nápravným prostředkem správního dozoru. Není to nic neobvyklého, protože takové prostředky při výkonu dozoru běžně užívají správní orgány jako organickou formu své činnosti, a to při tzv. vnitřní dozorčí činnosti.

Obdobu podobných postupů lze nalézt v pozitivním či recentním procesním právu na mnoha místech (srov. např. přezkumné řízení podle § 94 a násl. správního řádu, obdobně také přezkouvání rozhodnutí mimo odvolací řízení podle § 65 a násl. správního řádu z roku 1967, přezkouvání pravomocných rozhodnutí podle § 135 a násl. zákona ČNR č. 186/1992 Sb., o služebním poměru příslušníků Policie ČR).

Z toho, co bylo uvedeno, vyplývá, že neužil-li správní orgán své dozorčí oprávnění, nijak tím nevsáhl do subjektivního práva účastníka řízení (ani kohokoli jiného, kdo podnět k výkonu dozoru případně podal), protože tu žádné subjektivní právo na výkon dozorčího oprávnění není.

Je pak zcela lhostejné, zda dozorčí orgán odloží denunciaci pouhým sdělením zaslaným tomu, kdo ji podal, nebo se zda o zamítnutí žádosti (podnětu) pro nedůvodnost vysloví aktem, oděným do procesní formy rozhodnutí. (Znovu je vhodné připomenout, že zákon tu ani tuto formu výslovně nevyžaduje a je dovozována jen *a contrario* z § 55b odst. 4 d. ř.) Nelze ale zaměnit formu za obsah: podstatné je posouzení, zda takové „rozhodnutí“ je skutečně „rozhodnutím“ ve smyslu legislativní zkratky § 65 s. ř. s., tedy správním aktem, jímž byla založena, změněna, zrušena či deklarována subjektivní práva. A protože – jak z několika stran osvětleno – tomu tak není, nemůže být takový správní akt bez ohledu na jeho označení naříkán žalobou ve správním soudnictví.

Dovolal-li se městský soud ve svém rozhodnutí inkompetenčního ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. a nepovažoval-li vydané „rozhodnutí“ za „rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.“, učinil tak zcela správně.

Na závěr lze ještě odkázat na přčetnou starší judikaturu, která naprosto stabilně a opakovaně razila tezi, že na výkon práva dozorčího v různých správních oborech není právní nárok a nevyhovění podnětu nelze napadat stížností u Nejvyššího správního soudu. (srov. k tomu např. Boh. A 71, 96, 103, 139, 140, 166, 544, 597, 642, 714, 834, 852, 892, 1290). Velmi instruktivně se k tomu vyslovilo např. Boh. A. 9597/1932: *„Dozorčí právo podle tohoto zákona (pozn.: zde šlo o zákon č. 118/1920 Sb. z. a n.) vykonává žalovaný úřad jako část své úřední, citovaným zákonem mu přikázané kompetence k ochraně veřejných zájmů a práva objektivního. Veřejné zájmy mohou arcí jíti a často také skutečně jdou souběžně se zájmy soukromými, takže dozorčím zákrokem úřadu, čelícím k ochraně zájmů veřejných, dostane se zároveň ochrany i individuálním zájmům soukromým. Leč tu jde toliko o reflexní účinek takového dozorčího úředního zákroku na prospěch osoby, zúčastněné na věci svým soukromým zájmem. Již z toho, že při výkonu dozorčího práva jde o ochranu veřejných zájmů, plyne, že soukromá strana nemůže nikdy uplatňovati nárok na to, aby úřad vykonal dozorčí právo jemu příslušející, neboť ochrana zájmů veřejných náleží toliko úřadu, jak nejvyšší správní soud v četných svých nálezech opětovně již vyslovil a jak konstantně judikuje. Nemá-li strana podle toho vůbec subjektivního právního nároku na to, aby úřad užil svého dozorčího práva, lze jí tím méně přiznati nárok, aby je vykonal v její prospěch určitým, o ní žádaným způsobem (srv. Boh. A 1577/22, 5440/26 aj.). Odepře-li dozorčí úřad vykonal své dozorčí právo, na jehož výkon strana nemá subjektivního právního nároku, pak tímto odepřením nemůže býti její subjektivní právo porušeno.“*

Ze všech vyložených důvodů posoudil proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou a zamítl ji.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel 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.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 19. prosince 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu