



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **I., spol. s r. o.**, zastoupené JUDr. Janem Hájkem, advokátem se sídlem v Ústí nad Labem, Masarykova 43, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 5. 2006, č. j. 15 Ca 124/2003 – 71,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem usnesením dne 2. 5. 2006, č. j. 15 Ca 124/2003 - 71, odmítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 2. 2003, č. j. 11928-1997/120/02, jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 19. 3. 2002, č. j. 58624/02/214913/1033, tak, že dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 4 575 090 Kč byla snížena na částku 3 924 960 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že žaloba stěžovatelky byla podána proti správnímu rozhodnutí, které bylo v důsledku řízení vedeného podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) změněno rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 5. 2004, č. j. 7635 - přezkum/120/03, které nabylo právní moci poté, kdy Ministerstvo financí rozhodlo o odvolání stěžovatelky. Napadené správní rozhodnutí bylo tedy změněno jiným rozhodnutím, na jehož základě byla stěžovatelce doměřena daňová povinnost v odlišné výši a stěžovatelka již nemohla být napadeným rozhodnutím zkrácena na svých právech. Krajský

soud proto dovodil, že změnou napadeného rozhodnutí finančního ředitelství již nejsou dány podmínky pro to, aby projednal věc meritorně.

Proti tomuto usnesení krajského soudu podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatelka v kasační stížnosti vyjádřila nesouhlas se závěrem krajského soudu, že nemohla být zkrácena na svých právech, jelikož v daňovém řízení bylo o její povinnosti rozhodnuto nově. Domnívá se, že vydání nového rozhodnutí v téže věci ještě neznamená, že jí bylo odstraněno vše, čím byl daňový subjekt zkrácen na svých právech. Tomuto závěru svědčí i okolnost, že předmětem „nového“ rozhodnutí ve věci byla jiná skutečnost než ty, které byly napadány v odvolání proti původnímu dodatečnému platebnímu výměru a než pro které byla podána správní žaloba. Přezkumné řízení se v podstatě týkalo toliko chyby ve výpočtu, aniž by bylo posuzováno meritum věci, tj. to, co bylo uplatněno v odvolání, resp. v žalobě. Má rovněž za to, že pokud by měla být její žaloba odmítnuta po právu, nastal by stav, kdy by nebylo odvolání, resp. žaloba, věcně projednány přesto, že důvody pro podání odvolání a posléze žaloby nepominuly. Stěžovatelka se proto domnívá, že byla zkrácena na svých právech, neboť byla postupem krajského soudu fakticky přinucena k podání jiné žaloby, přičemž původní žaloba zůstala neprojednána. Z uvedených důvodů se proto domáhala, aby usnesení krajského soudu bylo zrušeno a její žaloba byla věcně projednána.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že bylo zcela na stěžovatelce, aby se domáhala podáním žaloby zrušení rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 9. 12. 2005, č. j. 54/800090/2005-391, které je posledním rozhodnutím ve věci dodatečného stanovení daně za rok 1997. V rámci této žaloby pak mohla uplatnit veškeré námitky proti daňovému řízení jako celku a krajský soud by byl povinen se jimi zabývat. Tomuto odpovídá i dikce ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s., podle kterého je správní soud oprávněn, zrušuje-li napadené rozhodnutí, zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, jež mu předcházelo. Stěžovatelka tak mohla dosáhnout zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství Ústí nad Labem ze dne 20. 5. 2004, č. j. 7635-přezkum/120/03 zcela zákonným postupem. Jelikož krajský soud žalobu stěžovatelky odmítl po právu, navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Pokud stěžovatelka namítala nesprávné právní posouzení věci krajským soudem podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zdůraznit, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

V dané věci se však krajský soud meritorně věci nezabýval, a proto podle obsahu posoudil Nejvyšší správní soud tento stížní bod tak, že se jedná o nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Ke stěžovatelkou namítané nezákonnosti se Nejvyšší správní soud již vyjádřil v rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 130/2004 - 70, v němž dovodil, že „pro posouzení rozsahu, v jakém bude přezkoumáváno konečné rozhodnutí vydané v rámci daňového řízení, je nezbytné zohlednit skutečnost, zdali daňový subjekt podal proti původnímu rozhodnutí správní žalobu (tedy proti rozhodnutí vůči kterému byl v omezeném rozsahu povolen přezkum podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). I když by musela být jeho žaloba nutně odmítnuta podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., měla by tato procesní aktivita daňového subjektu za následek jeho možnost uplatnit ve své žalobě proti konečnému rozhodnutí veškeré námitky proti daňovému řízení jako celku. V případě, že by daňový subjekt nevyužil své možnosti a proti původnímu rozhodnutí žalobu nepodal, mohl by pak účinně namítat žalobní body jen v rozsahu, v jakém byl povolen přezkum podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů“. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku tak deklaroval nutnost odmítnutí původní žaloby, když rozhodnutí o dodatečném stanovení daně bylo následně přezkoumáno v rámci žaloby („druhé v pořadí“) proti rozhodnutí ministerstva financí o odvolání proti rozhodnutí po povoleném správním přezkumu, v níž mohl stěžovatel namítat veškeré námitky proti daňovému řízení jako celku. Naopak v případě, kdy by původní rozhodnutí o dodatečném stanovení daně (rozhodnutí finančního ředitelství jako odvolacího správního orgánu) napadeno nebylo, bylo by možno toto rozhodnutí v soudním řízení správním proti rozhodnutí ministerstva financí přezkoumat pouze v rozsahu povoleného přezkumu podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2003, č. j. 5 A 88/2001 - 46).

Uvedená otázka byla předmětem rozhodovací činnosti Ústavního soudu, který ve stanovisku ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS 12/2000-st., vyslovil právní názor, že rozhodnutí o nepovolení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků nepodléhá soudnímu přezkumu. Plénem Ústavního soudu dovodilo, že v případě rozhodování podle § 55b citovaného zákona se jedná o rozhodování o právech a povinnostech daňového subjektu pouze tehdy, jestliže v první fázi přezkoumání bylo rozhodnutí k přezkumu otevřeno a teprve ve druhé fázi bylo zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Ve všech těchto případech pak nastane situace, kdy je po přezkoumání napadeného rozhodnutí vydáno nové meritorní, vlastně prvoinstanční rozhodnutí, a proto z povahy věci odpadá logická možnost krajského soudu přezkoumat žalobou napadené původní, nyní již změněné či zrušené rozhodnutí, neboť odpadá vlastně předmět řízení a je nahrazen novým rozhodnutím. Krajskému soudu proto nezbude, než takové řízení zastavit podle ust. § 250i odst. 2 o. s. ř. V usnesení ze dne 6. 2. 2003, sp. zn. III. ÚS 195/02, Ústavní soud uvedl, že „pokud krajský soud zastavil řízení o žalobě proti rozhodnutí finančního ředitelství, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu (dodatečnému platebnímu výměru), jímž byla poplatníkovi dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob z toho důvodu, že Ministerstvo financí povolilo přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků a pokud obecný soud v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že za situace, kdy žalobou napadené rozhodnutí bylo „nahrazeno“ novým rozhodnutím finančního ředitelství a odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo pravomocně zamítnuto, nezbylo než řízení zastavit ... poplatník má totiž proti novému rozhodnutí ve věci (rozhodnutí finančního ředitelství) k dispozici řádné opravné prostředky (odvolání)

a prostředky soudní ochrany (správní žalobu); k tvrzenému porušení práva obsaženého v čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod proto dojít nemohlo“.

Neobstojí proto námitka stěžovatelky, že byla postupem krajského soudu zkrácena na svých právech a bylo i porušeno její právo na soudní ochranu. O jejích právech a povinnostech bylo nově a pravomocně rozhodnuto v řízení podle ustanovení § 55b zákona o správě daní s poplatků. V jeho první fázi byl ministerstvem financí nařízen přezkum (rozhodnutí ze dne 5. 5. 2004, č. j. 54/22 497/2003-543) a posléze ve fázi druhé bylo přezkoumávané rozhodnutí finančním ředitelstvím změněno (rozhodnutí ze dne 20. 5. 2004, č. j. 7635-přezkum/120/03). Proti tomuto rozhodnutí stěžovatelka uplatnila řádný opravný prostředek, který ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 9. 12. 2005 pod č. j. 54/80090/2005-391 zamítlo. Stěžovatelka se poté mohla domáhat soudní ochrany žalobou právě proti tomuto rozhodnutí ministerstva financí, v níž mohla v žalobních bodech uplatnit i totožné námitky jako ty, jež uplatnila v původně podané žalobě, tedy opakovaně uvést všechny námitky proti daňovému řízení.

Stěžovatelka v kasační stížnosti také ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. namítala, že řízení před krajským soudem trpělo i jinou vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. K tomuto stížnímu důvodu však neuvedla žádnou argumentaci, z níž by bylo možno dovozovat jeho naplnění. Nespecifikovala, v čem namítaná jiná vada řízení před krajským soudem spočívá a neuvedla skutečnosti, z nichž dovozuje možnou nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud proto na základě takto neurčitě formulované stížní námitky nemohl napadené rozhodnutí přezkoumat, zejména, když ve věci ani nebylo meritorně rozhodováno.

Nejvyšší správní soud proto z výše uvedených důvodů neshledal kasační stížnost stěžovatelky důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 12. dubna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu