



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **I. M. service, spol. s r. o.**, se sídlem Libišany 65, Opatovice nad Labem, zastoupený JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2004, čj. 6107/130/2003-Šp, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2005, čj. 31 Ca 27/2005 - 26,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2005, čj. 31 Ca 27/2005 - 26, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 12. 2004, čj. 6107/130/2003-Šp, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 20. 3. 2003, čj. 4200/03/228932/2221 (č. 3/03), jímž správce daně v řízení o přezkoumání rozhodnutí podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), potvrdil svůj platební výměr ze dne 15. 12. 2000, čj. 32995/00/228912/5098 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 ve výši 110 000 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného o přezkoumání rozhodnutí podle § 55b daňového řádu žalobou s tím, že v řízení před správními orgány došlo k řadě procesních pochybení, jejichž následkem je nutné jejich rozhodnutí označit za nezákonná.

Krajský soud v Hradci Králové žalobu odmítl, neboť dospěl k závěru, že v daném případě byl přezkum rozhodnutí finančním ředitelstvím nařízen, avšak finanční úřad po doplnění řízení neshledal napadený platební výměr nezákonným. Následně žalovaný zamítl odvolání žalobce do tohoto rozhodnutí. Napadené rozhodnutí žalovaného ani jemu předcházející rozhodnutí správce daně nezasáhlo do subjektivních hmotně právních oprávnění a povinností žalobce. Žalovaný se jen vyjádřil tak, že se původní pravomocné rozhodnutí nemění. Toto rozhodnutí není rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Chtěl-li se žalobce domoci změny platebního výměru ze dne 15. 12. 2000, mohl tak učinit v odvolacím řízení před žalovaným, avšak tento opravný prostředek nevyužil.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozhodnutí krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž uplatnil důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Soud sám v tomtéž odstavci svého rozhodnutí připustil, že „z formálního hlediska může jít o rozhodnutí, pouze však nejsou takovými rozhodnutími, která zakládají žalobní legitimaci podle § 65 odst. 1 s. ř. s.“ Stěžovatel má za to, že se jedná o rozhodnutí nejen pro formální označení, ale i pro jeho obsah. Nesouhlasí s tím, že by tímto rozhodnutím nebyl zkrácen na svých právech. V případě, kdy bylo povoleno přezkoumání podle § 55b daňového řádu, je správce daně povinen přezkoumat, zda původně vydané rozhodnutí je nesprávné, či zda je založeno na podstatných vadách řízení, přičemž je vázán právním názorem nadřízeného správního orgánu, který přezkoumání povolil. V řízení se tedy opakovaně jedná o právech a povinnostech daňového subjektu, tedy takové výsledné rozhodnutí do práv a povinností daňového subjektu zasahuje, zvláště pak v projednávaném případě, neboť stěžovatel tvrdí, že správce daně v rámci přezkumného řízení ani nedodržel závazný právní názor správního orgánu, který přezkoumání povolil. Stěžovatel z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

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

Dosavadní judikatura, včetně Ústavního soudu, se převážně přiklání k tomu, že rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. nejsou ta rozhodnutí, jimiž byla zamítnuta žádost o přezkoumání rozhodnutí. K této otázce viz např. rozhodnutí ze dne 9. února 2006, čj. 2 Afs 53/2005 - 39 (či stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st 12/200). V citovaném rozhodnutí zdejší soud dospěl k závěru, že 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 zákona č. 337/1992 Sb.: 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 došlo právě v rozhodované věci), 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. Jak správně uvedl městský soud, jen takové rozhodnutí je*

následně přezkoumatelné v rámci řízení o správní žalobě. Citované rozhodnutí žalovaného však nezasáhlo do subjektivních hmotněprávních oprávnění a povinností stěžovatele, jelikož jím žalovaný jen otevřel procesní prostor pro přezkum rozhodnutí Celního úřadu Mladá Boleslav. Přitom je zjevné, že v rámci tohoto řízení bude mít stěžovatel možnost dostatečně hájit svá práva. (...) Na základě shora uvedeného lze proto shrnout, že podle stávající zákonné úpravy, obsažené v s. ř. s., výrok podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., kterým se nařídil přezkum rozhodnutí celního úřadu, nezasahuje do subjektivních práv daňového subjektu, a proto není přezkoumatelný ve správním soudnictví ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. „

Obdobně se již dříve vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 20. 5. 2004, čj. 5 A 4/2001 - 43: *Ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků pak upravuje mimořádný opravný prostředek - přezkoumávání daňových rozhodnutí. Toto přezkoumání se rozpadá do dvou samostatných fází, a to do tzv. fáze povolovací a do tzv. fáze přezkumné. Ve fázi povolovací správní orgán (instančně nadřazený tomu, který vydal rozhodnutí, o jehož přezkum je žádáno) rozhoduje pouze o tom, zda přezkum povolí (nařídí přezkoumání), či nikoliv. V druhé fázi, přezkumné, pak samotný přezkum provádí mu podřízený správní orgán, (který vydal rozhodnutí, které je přezkoumáváno) a teprve ten má dle dikce zákona čtyři možnosti, a to rozhodnutí zrušit, změnit, nahradit jiným nebo potvrdit. Rozhodnutí potvrdí v případě, že po jeho přezkoumání shledá, že podmínky pro povolení přezkoumání nebyly splněny. (...) Dále soud dodává, že přezkumné potvrzující rozhodnutí, dále potvrzené odvolacím orgánem, tvoří z povahy věci společně s přezkoumávaným rozhodnutím jeden celek, a daným rozhodnutím bylo deklarováno, že přezkoumávaným rozhodnutím byla dodatečně vyměřená daň stanovena ve správné výši. Soud v daném případě věc meritorně projednal.*

K těmto zmíněným rozhodnutím Nejvyšší správní soud dodává, aniž by shledal nutnost odchýlit se od vysloveného právního názoru, že podle § 55b odst. 6 daňového řádu přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, přičemž je vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil. Tento posledně zmíněný orgán k povolení či nařízení přezkoumání v souladu s § 55b odst. 1 dospěje na základě pochybností o tom, zda je přezkoumávané rozhodnutí v souladu s právními předpisy či zda se řízení nezakládalo na podstatných vadách, za kumulativní podmínky, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Správce daně povolující přezkum rozhodnutí pak uvede, v jakém směru má být řízení doplněno či korigováno. To znamená, že původní řízení se doplňuje o nové okolnosti či zjištění, v jejichž důsledku již nelze konstatovat, byť by i výsledkem přezkumu bylo potvrzení přezkoumávaného rozhodnutí, že se jednalo i identické řízení, v jehož průběhu nemohlo dojít k zásahu do práv a povinností daňového subjektu. Proto i sám daňový řád v § 55b odst. 6 připouští odvolání proti výsledku přezkoumání a odmítnutí věcného přezkumu těchto rozhodnutí ve správním soudnictví by ve svém důsledku znamenalo *denegatio iustitiae*, tedy odepření práva na přístup k soudu či odepření spravedlnosti.

Pro úplnost je třeba uvést, že na tomto závěru nic nemění ne příliš šťastná formulace věty druhé § 55b odst. 1 daňového řádu. Jak bylo např. konstatováno v nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 3. 2003, sp. zn. IV ÚS 195/02: *„dikce této části ustanovení budí dojem, jako by rozhodnutí instančně vyššího orgánu, vykonávajícího správní dozor, který přezkoumání podle § 55b odst. 4 daňového řádu povolil, mohlo být nižším orgánem, který následně přezkoumání fakticky provádí, vlastně revidováno konstatováním, že „podmínky*

přezkoumání nebyly splněny,“ jinak řečeno, že vlastně nebylo třeba věc znovu otevírat. Spíše by se tedy nabízelo, aby v citovaném ustanovení bylo použito tradiční a srozumitelné řešení, které zřejmě bylo zamýšleno, tj. že zjistí-li se po přezkoumání, že původní rozhodnutí bylo správné, přezkum provádějící úřad je potvrdí“.

Již v nálezu ze dne 1. 10. 1997 sp. zn. II. ÚS 94/96 Ústavní soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o potvrzení dle § 55b odst. 1 věta druhá daňového řádu je přezkoumatelné soudem v rámci správního soudnictví, není pouhým procesním rozhodnutím dle § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř. (ve znění účinném do 31. 12. 2002), ale jde o meritorní rozhodnutí o právech a povinnostech fyzických a právnických osob. Toto rozhodnutí má tedy hmotně právní účinky. I když se jedná o právní stanovisko vyjádřené před účinností soudního řádu správního, je možno závěry tohoto nálezu analogicky vztáhnout na posouzení, zda je jedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud, vycházející z výše uvedeného právního názoru shledal, že rozhodnutí krajského soudu je nezákonné, proto Nejvyšší správní soud postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jeho rozhodnutí zrušil.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. července 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu