



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **R.A.M.E. s.r.o.**, se sídlem Sklářská 450, Teplice, zastoupená Mgr. Janem Jungwirthem, zaměstnancem stěžovatele, bytem Javorová 715, Zeleneč, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2007, č. j. 43/84 403/2007 - 434, ve věci přezkoumání rozhodnutí, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 29. 2. 2008, č. j. 9 Ca 24/2008 - 14,

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 :

Stěžovatel se včasnou kasační stížností domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného usnesení Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „správní orgán“) ze dne 13. 11. 2007, č. j. 43/84 403/2007-434, kterým nebylo vyhověno žádosti stěžovatele, podané dle ust. § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad

Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 3. 2004, č. j. 03277/170/04/La, jímž byl změněn platební výměr č. 4/2003 Finančního úřadu v Teplicích ze dne 26. 2. 2003, č. j. 11652/03/210980/6592, na odvod zadržovaných prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu tak, že částku odvodu ve výši 195 095 Kč změnil na částku 363 095 Kč.

Městský soud žalobu odmítl, neboť dospěl k názoru, že rozhodnutí, které bylo žalobou napadeno, není rozhodnutím, kterým by se zasahovalo do subjektivních práv daňového subjektu, ale je výkonem dozorčího práva a jako takové je dle ustanovení § 70 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ze soudního přezkumu vyloučeno.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále vady správního řízení, neboť správním orgánem byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem. Závěr soudu je podle názoru stěžovatele nesprávný, neboť žádné ustanovení soudního řádu správního, vylučující soudní přezkum správních rozhodnutí, nelze vykládat extenzivně a v pochybnostech je třeba vždy postupovat ve prospěch zachování práva na přístup k soudu. Stěžovatel navrhuje, aby napadené usnesení městského soudu bylo zrušeno.

Dle názoru stěžovatele ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků stanoví správním orgánům povinnost rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčující tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušit, nahradit jiným nebo jej změnit. Protože každé povinnosti jedné strany daňového řízení odpovídá logicky právo strany druhé, i když není v daňovém řádu výslovně uvedeno, zmíněné povinnosti správních orgánů odpovídá nutně právo daňového subjektu na zrušení rozhodnutí, změnění rozhodnutí nebo nahrazení rozhodnutí rozhodnutím jiným. Rozhodnutím o nepovolení přezkumného řízení tedy správní orgán ruší zmíněné právo daňového subjektu na zrušení rozhodnutí, změnění rozhodnutí nebo nahrazení rozhodnutí rozhodnutím jiným. Jde tedy o rozhodnutí ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. a jako takové nemůže být ze soudního přezkumu vyloučeno. Usnesení soudu je tedy v rozporu s ust. § 70 písm. a) s. ř. s.

Dále stěžovatel podotýká, že pokud by se argumentace soudu aplikovala na ust. § 55a daňového řádu, pak by i rozhodnutí o žádostech o prominutí daně musela být ze soudního přezkumu vyloučena, konstantní judikatura však již nyní tato rozhodnutí ze soudního přezkumu nevylučuje.

Soud v odůvodnění k argumentaci stěžovatele uvádí, že v dané věci se nejedná o žádné soudem chráněné legitimní očekávání, ale pouze o subjektivní přesvědčení

stěžovatele o nezákonnosti rozhodnutí správce daně. Soud ovšem nezkoumal, jak dalece je subjektivní přesvědčení stěžovatele v souladu s objektivní skutečností. Soud tedy patrně bez dalšího předpokládá, že rozhodnutí správce daně bylo zcela objektivní a správné, jestliže správní orgán přezkumné řízení nepovolil. Stěžovatel v podané žalobě uvedl argumenty, které svědčí o tom, že rozhodnutí správce daně i správního orgánu bylo nesprávné. Lze tedy přezkoumat, zda rozhodnutí správce daně a správního orgánu jsou správná a v souladu s právními předpisy. Ovšem právní názor městského soudu umožňuje libovůli správních orgánů, protože zde není institut umožňující objektivní posouzení sporné věci. I když ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků vykazuje dle názoru stěžovatele všechny znaky tradičního dozorcího oprávnění, není toto ustanovení koncipováno tak, že by mělo být využíváno jenom v případech, kdy došlo ke stanovení nesprávné výše daně v neprospěch státu. Proto toto ustanovení umožňuje daňovým subjektům požádat o přezkumné řízení a výklad tohoto ustanovení ve spojitosti se shora citovanými ustanoveními s. ř. s. nemůže být takový, že umožní libovůli a zlovůli správních orgánů bez možnosti soudního a tedy nezávislého přezkumu takového rozhodnutí.

Správní orgán ke kasační stížnosti uvedl, že „trvá na argumentech uvedených v rozhodnutí o nepovolení přezkoumání ze dne 13. 11.2007, č. j. 43/84 403/2007-434.“

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadené usnesení městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Při právním posouzení projednávané věci Nejvyšší správní soud vycházel zejména z ustanovení § 65 a § 70 písm. a) s. ř. s., která byla v daném případě městským soudem aplikována. Podle § 65 odst. 1 s. ř. s., které je klíčovým ustanovením soudního řádu správního pro posouzení žalobní legitimace, 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 (dále jen „rozhodnutí“), domáhat žalobou zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.* Soud v této souvislosti konstatuje, že se stěžovatelem lze plně souhlasit, že v podmínkách moderního právního státu je vyloučeno, aby stát rozhodoval bez zákonného podkladu, pouze na základě své libovůle. V dané věci tomu však tak nebylo a ke kasační námitce stěžovatele, že napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu ust.

§ 65 odst. 1 s. ř. s. a jako takové nemůže být ze soudního přezkumu vyloučeno, je nutno uvést následující:

Rozhodování o žádosti daňového subjektu o povolení přezkumu se dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků rozpadá do dvou fází: v první se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumávání vůbec bude povoleno, tj. zkoumá se zákonnost postupu a rozhodnutí vydaného v předchozím řízení, tj. řízení, v němž daňový subjekt mohl na ochranu svých práv ze stejných důvodů využít opravný prostředek a případně i žalobu; ve druhé fázi, a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno a řízení tedy znovu „otevřeno“, se rozhoduje o tom, zda původní přezkoumávané rozhodnutí bude změněno nebo zrušeno (a to u orgánu, který původně rozhodl v posledním stupni). Shledá-li orgán, který má rozhodnout o povolení přezkumu, že pro přezkoumání nejsou důvody, žádost zamítne. Formalizovaný způsob odložení nedůvodné žádosti však nic nemění na charakteru řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, který vyplývá ze zákona; v řízení o povolení přezkumu na žádost daňového subjektu nejde o nic jiného než o rozhodování o tom, zda z podnětu daňového subjektu bude opětovně zasaženo do práv, do nichž bylo zasaženo již původním vyměřením a kde původní vyměření mohlo být právě z dispozice daňového subjektu podrobeno soudní ochraně. Skutečnost, že se tak nestalo, neboť stěžovatel nedostal svým zákonným povinností a žaloba na ochranu jeho práv byla pro opožděnost odmítnuta, nemůže na tomto závěru ničeho změnit. Již od doby římského práva platí obecně uznávaná zásada, že právo přeje bdělým (*vigilantibus iura*); proto má každý aktivně a důsledně dbát svých práv. Výrok o zamítnutí žádosti o povolení přezkumu proto již svojí podstatou vůbec nemůže zasáhnout subjektivní práva daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s. Daňová povinnost žadatele o povolení přezkumu již byla pravomocně stanovena dřívějším rozhodnutím finančního orgánu; tím, že instančně vyšší správce daně nepovolí přezkum tohoto rozhodnutí, se na původním rozhodnutí nic nemění, tj. nemění se ani práva a povinnosti daňového subjektu.

O zásahu do subjektivních chráněných práv lze v první fázi přezkumného řízení uvažovat pouze tam, kde by bylo opětovně zasaženo do subjektivních práv daňového subjektu z moci úřední, tj. přezkumné řízení by bylo nařízeno správcem daně *ex offio*. Je tomu tak proto, že rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí, jež instančně vyšší správce daně vydává z úřední povinnosti, a to na základě podnětu kteréhokoliv správce daně, může představovat zásah do právní sféry daňového subjektu a tedy zakládat žalobní legitimaci podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání daňového rozhodnutí, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo se zakládá na podstatných vadách řízení) a zároveň že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Tímto právním názorem je přitom správce daně, který rozhodl v posledním stupni a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, ve smyslu § 55b odst. 6, věta druhá,

zákona o správě daní a poplatků, vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému. Stejně tak ani daňový subjekt se nemůže v této druhé fázi přezkumného řízení proti tomuto závěru nijak bránit, neboť mu to zakazuje § 55b odst. 5, věta druhá, zákona o správě daní a poplatků a v rámci druhé fáze mu právo bránit se upírá vázanost správce daně, provádějícího přezkumné řízení, právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkumu. Jestliže tedy instančně vyšší správce daně nařídí přezkum daňového rozhodnutí, a to rozhodnutím, v němž se závazně vyslovuje o protiprávnosti rozhodnutí původního, nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházely, zasahuje tím do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí, tj. ve smyslu § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti. Tyto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou.

Stěžovatel tedy nebyl rozhodnutím o nepovolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků na své právní sféře nijak dotčen. Jeho daňová povinnost již byla pravomocně stanovena rozhodnutím Finančního úřadu v Teplicích ze dne 26. 2. 2003, č. j. 11652/03/210980/6592, a rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 29. 3. 2004, č. j. 03277/170/04/La, a nepovolením přezkumu se na stěžovatelových právech a povinnostech nic nezměnilo. Nejvyšší správní soud tak setrvává ve shodě s předchozí judikaturou na tom, že zamítnutí žádosti daňového subjektu o přezkoumání daňového rozhodnutí není rozhodnutím způsobilým zasáhnout subjektivní práva stěžovatele a je tedy ze soudního přezkumu ve smyslu ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučeno (viz rozsudek ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, publikovaný pod č. 1113/2007 Sb. NSS, dle kterého *„Rozhodnutí, jímž se žádost o přezkoumání rozhodnutí postupem podle § 55b zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zamítá, je vyloučeno ze soudního přezkoumání ve správním soudnictví dle § 70 písm. a) s. ř. s., protože materiálně nemá znaky „rozhodnutí“ podle § 65 odst. 1 s. ř. s.“*).

Ke stěžovatelovu odkazu na ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků je nutno pro úplnost uvést, že soudní přezkum správního rozhodnutí vydaného dle tohoto ustanovení není vyloučen (srov. k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000 - 55, www.nssoud.cz, a ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, www.nssoud.cz), avšak v dané věci jde jen o úvahu nad soudním přezkumem rozhodnutí o zamítnutí žádosti daňového subjektu o povolení přezkumu dle § 55b zákona o správě daní a poplatků, takže pro její posouzení nemá žádný význam.

Námitku stěžovatele směřující do ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. posoudil kasační soud jako pouhý odkaz na toto ustanovení zákona, který nesplňuje podle jeho názoru po obsahové stránce požadavky kladené zákonem na plnohodnotnou kasační námitku, neboť stěžovatel neuvádí, jaké právní a skutkové závěry z tvrzených, avšak ničím neodůvodněných vad správního řízení ve vztahu k napadenému usnesení dovozuje, proto se jí soud blíže nezabýval.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, správnímu orgánu náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 22. ledna 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu