



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **BOLECH IMPEX, spol. s r. o.**, se sídlem Opatov 73, Dušejov, zastoupená JUDr. Zdeňkem Sochorcem, advokátem se sídlem V Teničkách 614, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2007, č. j. 39/16835/2007 - 393, a ze dne 7. 8. 2007, č. j. 39/16828/2007 - 393, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 11. 7. 2008, č. j. 11 Ca 316/2007 - 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobkyně se v řízení před městským soudem domáhala zrušení dvou rozhodnutí žalovaného uvedených v záhlaví tohoto rozsudku, kterými nebylo povoleno podle § 55b daňového řádu přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně. Rozhodnutími Finančního ředitelství v Brně jakožto odvolacího orgánu byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti žalobkyně za zdaňovací období roku 2001.

[2] Městský soud žalobu odmítl jako nepřipustný návrh podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 70 písm. a) s. ř. s., neboť napadené rozhodnutí žalovaného není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.

II.

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v obsáhlé kasační stížnosti polemizuje s právním názorem městského soudu, když jako důvod podání kasační stížnosti uvádí § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatelka tvrdí, že skutková podstata, z níž správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu, a odkazuje na svá odvolání, kde rovněž argumentovala, že obrana proti rozhodnutím žalovaného byla značně ztížena nesprávným postupem správních orgánů. Upozorňuje na to, že aby bylo lze rozhodnutí žalovaného považovat za správní akt, muselo by být vydáno v souladu se zákonem. Tak tomu nebylo, žalovaný vůbec nevedl řádně daňové spisy. Stejně tak upozorňuje na závažná procesní pochybení ze strany pracovníků správce daně a Finančního ředitelství v Brně v průběhu daňové kontroly a následného řízení. Daň byla stanovena podle pomůcek, aniž by o tom stěžovatelka byla jakkoliv vyrozuměna. Ostatně na pracovníky správce daně podala stížnosti k Finančnímu ředitelství v Brně. Rozhodnutí žalovaného je zcela formální a není řádně odůvodněné, řádně nezjistilo skutkový stav, ignoruje hrubá procesní pochybení správce daně a Finančního ředitelství v Brně. Upozorňuje, že řízení zahájené podáním žádosti o povolení přezkoumání daňových rozhodnutí nebylo ke dni rozsudku městského soudu (*stěžovatelka má na mysli napadené usnesení*) řádně ukončeno, neboť proti oběma rozhodnutím podala stěžovatelka v souladu s judikaturou NSS odvolání; k této skutečnosti se ovšem městský soud nijak nevyslovil. Žaloba tak může být maximálně předčasná, nikoliv však nepřipustná. Stěžovatelka upozorňuje, že žalovaný stejně jako městský soud ignorovali judikaturu Ústavního soudu, kterou před nimi stěžovatelka argumentovala.

[4] Stěžovatelka dále analyzuje § 55b daňového řádu. Termín „může“ je vykládán soudy tak, že znamená „musí“ (s odkazem na 2 Afs 31/2005). Toto ustanovení stanoví právní nárok žadatele o přezkum. Z ustálené judikatury vyplývá, že v pochybnostech má být rozhodováno vždy ve prospěch (s odkazem na II. ÚS 485/98). Zamítnutí žádosti o povolení přezkoumání daňových rozhodnutí je zkrácením jejího práva na vyměření daně ve správné výši. V situaci, kdy rozhodnutí žalovaného není zdůvodněno, nelze vyloučit libovůli při rozhodování správního orgánu. Odkazuje na rozhodnutí Soudního dvora „Kuhne & Heitz“, které „počátkem roku 2004“ zformulovalo základní pravidla pro přezkum konečných správních rozhodnutí. Tento rozsudek je na stěžovatelčinu věc plně aplikovatelný, a proto na něj odkazuje. Stěžovatelka shrnuje, že „v situaci, kdy byla doměřena daň v nesprávné výši z důvodů nesprávných procesních postupů a v případě vyměření daně vybírané srážkou po prekluzi práva daň vyměřit, je zcela namístě přezkoumání daňových rozhodnutí a žalovaný je tak povinen učinit, neboť podle vnitrostátního práva má správní orgán výslovně danou pravomoc tato rozhodnutí přezkoumat.“ Samotná nemožnost soudního přezkumu by způsobila eventuální svévoli správců daně při aplikaci § 55b daňového řádu. Stěžovatelka nevylučuje ani možnou diskriminaci ze strany žalovaného, protože jejím jediným majitelem „není občan české národnosti“. Je opakovaně znevažováno dobré jméno stěžovatelky, „pracovníci správních orgánů sdělují náhodným osobám výši [stěžovatelčina] údajného daňového dluhu“.

Stížnosti na pracovníky správních orgánů jsou bagatelizovány a nejsou řádně vyřizovány. Stěžovatelka vždy řádně plnila své daňové závazky, pochybila pouze v případě, kdy nepodala žalobu na dodatečné platební výměry, v dobré víře, že správní orgány napraví svá pochybení samy, bez nutnosti podání žaloby a zatěžování soudů, nejpozději v rámci přezkumného řízení.

[5] Žalovaný ve svém vyjádření shrnuje procesní vývoj v této věci a dále odkazuje na judikaturu NSS a Ústavního soudu, stejně jako na názory právní doktríny k otázce rozhodnutí podle § 55b daňového řádu.

III.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně uplatnila její důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Toto podřazení však není správné, neboť směřuje-li kasační stížnost proti usnesení soudu o odmítnutí žaloby, připadá v úvahu pouze důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Tento závěr vyplývá z ustálené judikatury NSS, např. z rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publ. pod č. 625/2005 Sb. NSS (všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. v sobě tedy zahrnuje jak nezákonnost samotného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, tak i procesní pochybení soudu, která tomuto rozhodnutí předcházela. V žádném případě však tento důvod nezahrnuje eventuální pochybení žalovaného správního orgánu co se týče výkladu hmotného nebo procesního práva, resp. dokonce pochybení jiných správních orgánů v řízeních předchozích, k čemuž směřuje většina argumentů kasační stížnosti. Stěžovatelka totiž ve své kasační stížnosti promiskue hovoří o nezákonnostech předcházejících rozhodnutí stanovících samotnou daňovou povinnost, nezákonnostech rozhodnutí žalovaného podle § 55b daňového řádu, stejně jako o rozhodnutí městského soudu, které se dle stěžovatelky náležitě nevypořádalo s otázkou přípustnosti žaloby. Pokud je však vskutku dána nepřípustnost žaloby proti rozhodnutí žalovaného ve smyslu § 55b daňového řádu (k tomu viz níže), neměl městský soud vůbec pravomoc vyslovovat se meritorně k řadě výtek, které proti rozhodnutí žalovaného vnesla. Tím méně pak měl městský soud pravomoc vyjadřovat se k údajným nezákonnostem vztahujícím se k rozhodnutím správce daně stanovícím daňovou povinnost.

[8] V další části se proto zdejší soud věnoval jen otázce zákonnosti rozhodnutí městského soudu, kterým odmítl žalobu stěžovatelky jako nepřípustnou. K zodpovězení této otázky je nutno posoudit právní povahu rozhodnutí žalovaného podle § 55b daňového řádu, které se dostatečně věnuje početná judikatura Nejvyššího správního soudu (započatá již usnesením NSS ze dne 29. 4. 2003, č. j. 6 A 153/2002 - 18, publ. též jako č. 14/2003 Sb. NSS) a Ústavního soudu.

[9] Jak zdejší soud ve své judikatuře mnohokrát uvedl, rozhodování o žádosti daňového subjektu o povolení přezkumu se dle ustanovení § 55b daňového řádu 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, 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 podrobena soudní ochraně. Skutečnost, že se tak nestalo, neboť stěžovatelka žalobu nepodala (ať již z jakéhokoliv důvodu – v tomto smyslu nutno upozornit, že bylo jen rizikem stěžovatelky, pokud žalobu proti rozhodnutím stanovícím daňovou povinnost nepodala proto, že byla „v dobré víře, že správní orgány napraví svá pochybení samy, bez nutnosti podání žaloby a zatěžování soudů, nejpozději v rámci přezkumného řízení“), 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 byla pravomocně stanovena dřívějším rozhodnutím finančního orgánu; tím, že nadřízený správce daně nepovolí přezkum tohoto rozhodnutí, se na původním rozhodnutí nic nemění, tj. nemění se ani práva, ani povinnosti daňového subjektu (srov. obdobně např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 - 80; rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 - 52; rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2006 č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, č. 1113/2007 Sb. NSS a mnohé další).

[10] Tato cit. rozhodnutí NSS jsou v plném souladu s judikaturou Ústavního soudu, sjednocenou stanoviskem pléna Pl. ÚS-st. 12/2000 již dne 19. 12. 2000, podle něhož „[j]e třeba mít na paměti, že se v souzeném případě jedná o dvojí prostředky ochrany práva. Jednak jsou tu prostředky instanční (řádné) a mimořádné (obnova řízení), jednak soudní (správní žaloba) - tedy prostředky, které může strana využít (má na ně tak říkajíc právní nárok). Vedle toho existují i prostředky jiné, dozorcí, mezi něž patří právě přezkoumání podle § 55b daňového řádu. Ty slouží k ochraně objektivního práva a strana na ně nárok nemá. Pokud se navrhovatelka odvolává na to, že v případě rozhodování podle § 55b daňového řádu se jedná o rozhodnutí o právech a povinnostech, pak to platí jen tehdy, jestliže v první fázi přezkoumání bylo rozhodnutí k přezkumu vůbec otevřeno a teprve ve druhé fázi bylo zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno“ (publ. in: Sb. ÚS sv. 21, s. 484).

[11] Pokud stěžovatelka argumentuje nebezpečím svévolného jednání ze strany správních orgánů, jestliže nebudou rozhodnutí o zamítnutí žádosti o povolení přezkumu podle § 55b podrobena soudnímu přezkumu, lze ji odkázat na výše uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 75/2007 - 80 (cit. v bodě [9] shora), který k obdobné námitce uvedl, že „také právo na soudní ochranu je právem, které, má-li být úspěšně uplatněno, musí být v podmínkách právního státu uplatňováno zákonem stanoveným způsobem. Nelze se dovolávat porušení tohoto práva tam, kde sám daňový subjekt nevyužil všech možností, které mu právo přiznává. Zcela nepřijatelná – a nedůvodně narušující právní moc rozhodnutí – by byla taková

interpretace, která by daňovému subjektu, jenž zmeškal využití právních prostředků nápravy, které měl k dispozici, umožňovala toto opomenutí dohnat tím, že kdykoliv ve lhůtě dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci, by podal (bezúspěšně) žádost o povolení přezkumu a negativní rozhodnutí o ní by posléze napadl žalobou u soudu; vzhledem k tomu, jak široce jsou koncipovány podmínky povolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, znamenalo by to, že soud by se vlastně zabýval tím, zda původní rozhodnutí je či není nezákonné nebo zda se zakládá na podstatných vadách řízení či nikoliv, jakož i tím, zda daň byla stanovena ve správné výši, resp. zda tomu okolnosti nasvědčují. Jinak řečeno, soud by tímto způsobem přezkoumával v daleko delším časovém horizontu to, co by mohl přezkoumávat mnohem dříve, kdyby se daňový subjekt staral náležitě o svá práva“ (zdůraznění doplněno).

[12] Stěžovatelka argumentuje rozhodnutím Soudního dvora ve věci „Kuhne & Heitz“, se kterým má údajně být rozhodnutí městského soudu v rozporu. Zřejmě má na mysli rozhodnutí Soudního dvora ES ze dne 13. 1. 2004 ve věci C-453/00 *Kühne & Heitz* (Recueil s. I-837), podle něhož „zásada spolupráce vyplývající z článku 10 ES ukládá správnímu orgánu, jemuž byla podána žádost v tomto směru, aby přezkoumal konečné správní rozhodnutí, a zohlednil tak výklad příslušného ustanovení, který mezitím provedl Soudní dvůr, jestliže: má v souladu s vnitrostátním právem pravomoc přehodnotit toto rozhodnutí; dotčené rozhodnutí se stalo konečným v důsledku rozsudku vnitrostátního soudu rozhodujícího v posledním stupni; uvedený rozsudek je ve světle pozdější judikatury Soudního dvora založen na nesprávném výkladu práva Společenství, který byl přijat, aniž by byla Soudnímu dvoru předložena předběžná otázka podle čl. 234 třetího pododstavce ES, a dotčená osoba se obrátila na správní orgán neprodleně poté, co se dozvěděla o uvedené judikatuře.“ (cit. dle českého překladu ve stanovisku generálního advokáta Yvese Bota předneseném dne 24. dubna 2007 ve věci C-2/06, *Willy Kempter KG*). Z uvedeného právního závěru Soudního dvora je evidentní, že na stěžovatelčinu věc rozhodnutí *Kühne & Heitz* vůbec nedopadá, protože mj. na věc nijak nedopadá evropské právo (*ratione temporis* ani *ratione materiae*), není jasné, s jakými pozdějšími rozhodnutími Soudního dvora má být rozhodnutí žalovaného v rozporu (nadto i *Kühne & Heitz* předpokládá předchozí, byť pro navrhovatele neúspěšný, soudní přezkum).

[13] Stěžovatelka upozorňuje na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 31/2005 - 57 ze dne 24. 1. 2006 (publ. jako č. 868/2006 Sb. NSS), v němž šlo ovšem o výklad významu slova „lze“, užitého v § 50 odst. 3 větě druhé daňového řádu. Tam řešená právní otázka se nijak nedotýká přípustnosti žaloby proti rozhodnutí ve smyslu § 55b daňového řádu. Stěžovatelkou cit. náleze II. ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999 (Sb. ÚS sv. 16, č. 173, s. 259) se opět týká zcela jiné právní věci, když z něj plyne závěr, „soudní moci je v právním státě zakázáno napravovat pochybení zákonodárce při formulaci právních předpisů cestou výkladu, kterým změní jinak ústavně konformní, ale z hlediska státní moci nevýhodný jednoznačný text právního předpisu“. S tímto závěrem se zdejší soud v obecné rovině zajisté ztotožňuje, z kasační stížnosti však není vůbec jasné, jaké má mít tento právní závěr dopady pro nyní projednávanou kauzu.

[14] Stěžovatelka snáší na podporu svého právního názoru též náleze I. ÚS 403/03 ze dne 17. 8. 2005 (Sb. ÚS sv. 38, č. 160, s. 277), podle něhož „soud nemůže ve zjevně složitém případě reprodukovat jen text zákonného ustanovení a k němu bez dalšího přiřadit svůj právní závěr, aniž bude současně patrné, jakou cestou k tomuto právnímu závěru dospěl a jaké

argumenty přitom použil. Jakkoliv není obecný soud formálně vázán judikaturou vyšších soudů, resp. právní vědou, měl by při řešení otázky quid juris vzít v úvahu i relevantní judikaturu a právní vědu, zejména v situaci, kdy takovou relevantní judikaturou nebo závěry právní vědy argumentuje účastník řízení.“ Stěžovatelka kritizuje městský soud i žalovaného, že se s tímto nálezem nijak nevypořádal. Nejvyšší správní soud má za to, že argumentace pro věc *relevantní* judikaturou směřující k objasnění významu práva je nejen ve světle tohoto nálezu jistě záslužná, odpovídá soudobému pojetí soudního sporu jako „boje o právo“, a správní soud se proto musí s takovými argumenty vypořádat. Na druhou stranu však nutno upozornit, že erudici právního zástupce stěžovatelky nijak nesvědčí, pokud judikáty, kterými v kasační stížnosti opakovaně argumentuje, jsou pro tuto věc naprosto irelevantní. Otázka, zda je či není stěžovatelčina žaloba přípustná, je ve světle shora podané jednotné judikatury NSS i ÚS zcela jasná, ostatně městský soud sám správně na relevantní judikaturu NSS též odkázal. Nutno tedy říci, že městský soud v rozporu s tím, co tvrdí stěžovatelka, nijak neporušil kautely stanovené jí nálezem I. ÚS 403/03.

[15] Konečně stěžovatelka připouští, že její žaloba v žádném případě není nepřípustná, může však být považována za předčasnou, neboť rozhodnutí žalovaného doposud nenabylo právní moci, když proti němu v souladu s judikaturou NSS brojí odvoláním. Ani v tomto se zdejší soud nemohl dát stěžovatelce za pravdu. Zkoumat včasnost nebo předčasnost žaloby podle § 65 a násl. s. ř. s. lze pouze ve vztahu k úkonům správního orgánu, které jsou „rozhodnutími“ ve smyslu § 65. Ve vztahu k úkonům, jež „rozhodnutími“ nejsou, se proto bez toho, aby se vůbec zkoumala včasnost nebo předčasnost žaloby, uplatní přednostně důvod podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. (obdobně rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 5 Afs 69/2007 - 64). Městský soud proto postupoval i v této otázce procesně zcela správně.

[16] Stěžovatelka tedy nebyla rozhodnutím o nepovolení přezkumu podle § 55b daňového řádu na své právní sféře nijak dotčena. Její daňová povinnost již byla pravomocně stanovena rozhodnutím správce daně a nepovolením přezkumu se na stěžovatelčiných 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 stěžovatelky a je tedy ze soudního přezkumu ve smyslu ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučeno.

[17] Nejvyšší správní soud považuje za nutné nad rámec výše uvedeného připomenout, že smysl a účel institutu povinného zastoupení advokátem podle § 105 odst. 2 s. ř. s. lze spatřovat zejména v závažnosti řízení před Nejvyšším správním soudem, stejně jako ve formálně právních požadavcích kladených zákonem na náležitosti kasační stížnosti. Povinné zastoupení stěžovatele advokátem má zajistit rovnost účastníků řízení o kasační stížnosti tak, aby žalobce nebyl proti žalovanému správnímu orgánu znevýhodněn v důsledku neznalosti právních předpisů (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2008, č. j. 1 Afs 105/2008 - 43, bod 15). S ohledem na podobu kasační stížnosti je však evidentní, že smysl a účel povinného zastoupení nebyl v tomto případě naplněn.

IV.

[18] S ohledem na výše uvedené a skutečnost, že v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[19] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo, žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a ani soud z obsahu spisu žádné jeho náklady přesahující jeho obvyklou činnost neshledal. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 11. února 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu