U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **H. B. P., s. r. o**, zastoupeného Ing. R. T., daňovým poradcem, proti žalovanému **Ministerstvu financí,** se sídlem Letenská 15, Praha 1 v řízení o žalobě proti rozhodnutí Ministerstva financí č. j. 184/45 864/2001, ze dne 20. 6. 2002,

t a k t o :

I. Žaloba **s e o d m í t á**.

II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobou podanou u Vrchního soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 20. 6. 2002, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze č.j. 1286/01-130 ze dne 2. 2. 2001. V žalobě namítá především neplatnost rozhodnutí žalovaného, jakož i neplatnost všech rozhodnutí jemu předcházejících, která byla vydána správními orgány nižších stupňů, porušení základních zásad daňového řízení a v neposlední řadě namítá nesprávný procesní postup odvolacího orgánu, který rozhodoval jedním rozhodnutím ve věcech několika platebních výměrů. Žalobce požaduje zrušení rozhodnutí žalovaného a odstranění předchozích vad daňového řízení včetně ověření neplatnosti rozhodnutí, která dle jeho názoru postrádají základní náležitosti. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě poukazuje na to, že předmětem sporu s žalobcem je způsob nápravy nesprávného postupu správce daně, který byl však odstraněn povolením přezkumného řízení podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství v Praze v rámci tohoto řízení v souladu s právním názorem ministerstva financí uvedeném v rozhodnutí čj. 392/45 117/1998 ze dne 21.10.1999 zrušilo předmětné platební výměry, jejichž osvědčení neplatnosti se žalobce domáhá. Ministerstvo financí je názoru, že napadené rozhodnutí není v rozporu s právními předpisy a netrpí žalobcem uváděnými vadami, rovněž neshledalo žádné rozhodnutí, u kterého by mohlo osvědčit neplatnost podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, a proto navrhuje žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

V daném případě se jedná o věc, která na Nejvyšší správní soud přešla z Vrchního soudu v Praze. Protože věc nebyla Vrchním soudem v Praze skončena do 31. 12. 2002, byla podle ustanovení § 132 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.) postoupena Nejvyššímu správnímu soudu k dokončení v řízení podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s.

Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že žalobce podal za měsíce srpen, září a říjen 1996 daňová přiznání k dani z přidané hodnoty ve kterých uplatnil nadměrný odpočet ve výši 2 573 489 Kč, resp. 2 955 386 Kč, resp. 753 127 Kč. Daňová povinnost – nadměrný odpočet - za uvedená období byla Finančním úřadem v Dobříši (dále správce daně) vyměřena ve smyslu ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Podle uvedeného ustanovení neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Postupoval-li správce daně v intencích citovaného ustanovení, bylo žalobci řádně vyměřeno 25. 9., resp. 25. 10., resp. 25. 11. roku 1996, a to ve výši jak bylo uvedeno v daňových přiznáních. Po té, kdy bylo pravomocně vyměřeno (vzhledem k tomu, že žalobce neuplatnil řádný opravný prostředek), zaslal správce daně žalobci výzvy k odstranění pochybností o údajích v daňových přiznáních dle § 43 zákona o správě daní a poplatků č. j. 7939/970/1996 ze dne 23. 10. 1996, č. j. 8362/980/1996 ze dne 11. 11. 1996 a č. j. 9120/980/1996 ze dne 2. 12. 1996 a následně vystavil za zdaňovací období srpen 1996 platební výměr č. j. 16755/97/065970 ze dne 19. 8. 1997 na daňovou povinnost – nadměrný odpočet ve výši 474 144 Kč, za zdaňovací období září 1996 platební výměr č. j. 16756/97/065970 ze dne 19. 8. 1997 na daňovou povinnost – nadměrný odpočet ve výši 518 093 Kč a za zdaňovací období říjen 1996 platební výměr č. j. 16757/97/065970 ze dne 19. 8. 1997 na daňovou povinnost – nadměrný odpočet ve výši 129 315 Kč. Proti uvedeným platebním výměrům se žalobce odvolal, přičemž kromě porušení zásad daňového řízení v průběhu dokazovaní namítal zejména neplatnost vydaných platebních výměrů, jakož i výzev jim předcházejících. Finanční ředitelství v Praze (dále odvolací orgán) vydalo ve věci odvolání rozhodnutí ze dne 11. 2. 1998 č. j. 975/130/1998, v jehož výroku uvedlo, že odvolání se zamítá a platební výměry se mění, přičemž daňovou povinnost uvedenou ve vydaných platebních výměrech opět snížilo na 12 288 Kč, resp. 18 122 Kč, resp. 7 923 Kč, přičemž tuto změnu v rozhodnutí neodůvodnilo ani se nevypořádalo dostatečně s ostatními odvolacími námitkami. Na žádost žalobce bylo ve věci povoleno rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 21. 10. 1999 č. j. 392/45 117/1998 přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze č. j. 975/130/1998 ze dne 11. 2. 1998 podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. V odůvodnění rozhodnutí byly odvolacímu orgánu vytknuta jednak pochybení při dokazování a bylo konstatováno, že v daňovém řízení nebyly dostatečně zjištěny skutečnosti pro správné stanovení daně, přičemž bylo uloženo tyto vady odstranit, dále bylo konstatováno, že napadené rozhodnutí odvolacího orgánu je v rozporu s právními předpisy a zakládá se na podstatných vadách řízení, mimo jiné i z důvodu nesprávného dvojího vyměření daňové povinnosti. Dne 2. 2. 2001 bylo Finančním ředitelstvím v Praze vydáno rozhodnutí o přezkoumání rozhodnutí č. j. 1286/01-130 v němž, aniž by byly odstraňovány vytknuté vady, bylo ve smyslu ust. § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků původní rozhodnutí změněno tak, že předmětné platební výměry vydané Finančním úřadem v Dobříši se ruší. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání k ministerstvu financí, v němž opětovně napadá nesprávný procesní postup správce daně i odvolacího orgánu a požaduje osvědčení neplatnosti vydaných platebních výměrů. Rozhodnutím č. j. 184/45 864/2001 ze dne 20. 6. 2002 odvolání bylo zamítnuto. Proti tomuto rozhodnutí byla podána žaloba.

Soud nejprve musel zkoumat splnění procesních podmínek, za nichž může ve věci jednat. V této souvislosti se musel zabývat povahou napadeného rozhodnutí žalovaného. Ve správním soudnictví jsou kontrole zákonnosti podrobena rozhodnutí orgánů veřejné správy, jimiž bylo rozhodnuto o právech a povinnostech fyzických a právnických osob ve smyslu generální klausule obsažené v čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, která

je součástí ústavního pořádku České republiky. Současně však uvedené ustanovení připouští možnost, aby na základě výjimek zákonem výslovně stanovených byla některá rozhodnutí z přezkoumání vyloučena.

Podle ust. § 65 odst.1 s. ř. s. 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 je „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popř. vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, soud dospěl k závěru, že napadeným rozhodnutím nebylo jednáno o veřejném subjektivním právu žalobce; nejedná se tedy o rozhodnutí ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. Soud přezkoumal v dané věci řízení před správními orgány ve všech stupních, přičemž se zabýval především otázkou, zda tímto řízením, jakkoli trpělo řadou procesních vad v rozhodnutích správce daně, odvolacího orgánu i ministerstva financí, která byla v průběhu řízení vydávána, došlo ke zkrácení nebo porušení žalobcových subjektivních práv a dospěl k závěru, že tomu tak není, neboť v průběhu řízení, v nichž byla vydána rozhodnutí, která jsou ve svém důsledku žalobou napadána, nebyla těmito zakládána, měněna, rušena nebo závazně určována žalobcova práva nebo povinnosti. Za takové rozhodnutí by bylo možno považovat teprve meritorní rozhodnutí ve věci výše daně samotné, tzn. případný dodatečný platební výměr, jímž by byla změněna žalobcem přiznaná daňová povinnost v podaných daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období roku 1996, která byla v souladu s ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků naposledy vyměřena. Takové rozhodnutí – dodatečný platební výměr, kterým by se měnila výše daňové povinnosti, však v daném okamžiku nebylo vydáno a vzhledem k tomu, že rozhodnutí, jejichž osvědčení neplatnosti se žalobce dovolává, byla zrušena a daňová povinnost za zdaňovací období srpen, září a říjen 1996 je tak ve výši, jak bylo uvedeno žalobcem předložených v daňových přiznáních, nebylo do práv žalobce zasaženo. Pravomocné vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 ZSDP zůstalo nedotčeno. V dalším pak sice bylo vyvoláno řízení, které v řadě postupů nebylo v souladu s procesními předpisy, avšak bylo ukončeno způsobem, jenž eliminoval veškeré právní dopady tohoto zvlášť vyvolaného řízení. Platební výměry vydané po té, kdy byla pravomocně vyměřena daň postupem dle § 46 odst. 5 ZSDP byly zrušeny a žalobce se dostal do výchozí pozice před zahájením řízení ukončeného rozhodnutím, jehož zrušení se domáhá. Není proto důvod, aby soud řešil věc zůstávající již jen v abstraktní rovině.

Soud tak neshledal dostatek žalobní legitimace na straně žalobce ve smyslu ustanovení § 65 odst.1, resp. odst. 2 s. ř. s., a proto mu nezbylo, než žalobu podle ustanovení § 46 odst.1 písm.d) s. ř. s. odmítnout.

O nákladech řízení rozhodl soud podle ust. § 60 odst.3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jestliže žaloba byla odmítnuta.

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 7. 10. 2003

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu