

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Petra Příhody v právní věci žalobce **M. S., a. s.**, zastoupeného advokátkou Mgr. Hanou Zahálkovou, se sídlem Příkop 4, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 26. 1. 2004, sp. zn. 30 Ca 22/2001,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 26. 1. 2003, sp. zn. 30 Ca 22/2001, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému usnesení Krajského soudu v Brně. Tímto usnesením krajský soud odmítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 11. 2000, č. j. 2722/2000/FŘ/120. Citovaným rozhodnutím finanční ředitelství (žalovaný) zamítlo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 3. 2. 2000, č. j. 11191/00/351911/4125, kterým bylo zastaveno řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1995.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že citovaná rozhodnutí finančních úřadů sice jsou rozhodnutími výhradně procesní povahy, neboť nepředstavují rozhodnutí ve věci samé a stěžovateli nestanoví daňovou povinnost, nicméně jedná se o individuální správní akty. V této souvislosti stěžovatel namítá, že krajský soud postupoval značně extenzivně, když dřívější zákonnou úpravu, podle níž soudnímu přezkumu nepodléhala rozhodnutí procesní

povahy (§ 248 občanského soudního řádu), interpretoval po nabytí účinnosti zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) tak, že tato rozhodnutí jsou opět vyloučena ze soudního přezkumu s odvoláním na skutečnost, že nezasahují do práv účastníka, vyplývajících z práva hmotného (§ 70 s. ř. s.). Tento způsob interpretace stěžovatel shledává rozporným s teleologickou a historickou metodou výkladu a zejména tvrdí, že odporuje zásadě „in dubio mitius“ (v pochybnostech k mírnějšímu), tzn. za situace dvojího možného způsobu výkladu je nutno preferovat výklad co nejvíce souladný s ústavním pořádkem ČR.

Proto stěžovatel navrhuje napadené usnesení krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především poukazuje na skutečnost, že při hodnocení aktu správního orgánu není rozhodné, jak je označen, nýbrž zda je rozhodnutím ve smyslu § 244 odst. 2 o. s. ř., resp. § 65 odst. 1 s. ř. s. Pokud tedy rozhodnutí správního orgánu nesplňuje definici zakotvenou v ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a nejedná se tak o úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti fyzické či právnické osoby, je dána kompetenční výluka dle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. Proto žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního a soudního spisu především zjistil, že Finanční úřad ve Žďáru nad Sázavou citovaným rozhodnutím ze dne 3. 2. 2000 zastavil podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1995, a to z důvodu nepřípustnosti. Stěžovatel, zapsaný v obchodním rejstříku ode dne 1. 1. 1994, totiž podal za rok 1995 daňové přiznání k předmětné dani, kde jako výslednou daň uvedl částku 1 405 855 Kč. Dodatečné daňové přiznání za stejný rok stěžovatel podal na nižší daňovou povinnost, a to z důvodu uplatnění odečtu daňové ztráty ve výši 3 498 000 Kč, přičemž důvodem tohoto postupu bylo uplatnění daňové ztráty, která vznikla v roce 1993 M. S., s. p., tzn. jinému subjektu. Ustanovení § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nepřipouští možnost využití odpočtu daňové ztráty jinými subjekty, než kterým vznikla, a rovněž v ustanovení § 57 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. je upraven přechod daňové povinnosti na právního nástupce, nikoliv přechod daňové ztráty. Jelikož tedy zákon neumožňuje právnímu nástupci odečítat daňovou ztrátu vzniklou původnímu daňovému subjektu, je provedení tohoto úkonu nepřípustné a nebyl tak dán důvod pro podání dodatečného daňového přiznání.

Finanční ředitelství v Brně shora uvedeným rozhodnutím ze dne 14. 11. 2000 zamítlo odvolání proti citovanému rozhodnutí finančního úřadu, když se ztotožnilo s jeho odůvodněním. Nad tento rámec žalovaný konstatoval, že pro otázky právního nástupnictví ve veřejném právu platí to, co zákon výslovně upravuje. Protože zákon přechod daňové ztráty na právního nástupce neumožňuje, není přípustné ani podání dodatečného platebního výměru z tohoto důvodu.

Krajský soud v Brně napadeným usnesením odmítl žalobu stěžovatele proti citovanému rozhodnutí žalovaného, podanou dne 22. 1. 2001, tzn. ještě v režimu příslušné zákonné úpravy obsažené v o. s. ř., avšak soud rozhodoval již podle s. ř. s. Důvodem tohoto rozhodnutí je skutečnost, že žaloba napadla rozhodnutí, které nemá povahu vyžadovanou ustanovením § 65 odst. 1 s. ř. s., tzn. nejedná se o rozhodnutí, kterým by bylo založeno, měněno či rušeno veřejné subjektivní právo nebo povinnost. a toto rozhodnutí proto není soudně přezkoumatelné. Citovaným rozhodnutím se totiž žalovaný nedotkl práv stěžovatele,

vyplývajících z hmotného práva, a zasáhl toliko do práv daných pro vedení řízení správcem daně. Tímto rozhodnutím proto nedošlo k žádným změnám v hmotněprávní pozici stěžovatele. Krajský soud tak dospěl k závěru, že stěžovatel se domáhal přezkoumání rozhodnutí, které je ustanovením § 68 písm. e) ve spojení s § 70 písm. a) s. ř. s. z přezkoumání vyloučeno, a žalobu odmítl pro nepřípustnost. Nad tento rámec soud uvedl, že podle ustanovení § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. je možno odpočítávat ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období poplatníkovi. Možnost využití odpočtu jinými subjekty, než kterým vznikla, je upravena pouze pro akciovou společnost, u níž došlo k přeměně z investičního fondu; v ostatních případech využití ztráty jinými poplatníky možné není. V oblasti veřejného práva (placení daní) právní nástupce nevstupuje do práv původního daňového subjektu, pokud jde o možnost odečíst daňovou ztrátu, neboť taková možnost by musela vyplývat přímo ze zákona.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že stěžovatel výslovně neoznačil žádný z taxativně vymezených kasačních důvodů, obsažených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti je však patrno, že se stěžovatel dovolává důvodu zakotveného v citovaném ustanovení § 103 odst. 1 písm. e), neboť namítá nezákonnost usnesení krajského soudu o odmítnutí návrhu. V projednávané věci přitom není mezi účastníky řízení sporu o tom, že citovaná rozhodnutí finančních úřadů mají výhradně procesní povahu a klíčovou otázkou proto je, zda takováto rozhodnutí podléhají soudnímu přezkumu či nikoliv.

Podle ustanovení § 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 a povinnosti, může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popř. vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Z dikce citovaného ustanovení je tedy zřejmé, že soudnímu přezkumu podléhají všechna rozhodnutí, jimiž se zasahuje do právní sféry žalobce, pokud není dána výslovná kompetenční výluka.

Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu nemůže ztotožnit s argumentací krajského soudu, obsaženou v odůvodnění napadeného usnesení a založenou do značné míry na úvaze, že pokud nejsou zasažena práva žalobce vyplývající z práva hmotného, nejedná se o rozhodnutí o veřejném subjektivním právu a nepodléhají proto ani soudnímu přezkumu. Tato argumentace totiž v podstatě přenáší do interpretace stávající zákonné úpravy úpravu dřívější, obsaženou v občanském soudním řádu ve znění do nabytí účinnosti novely provedené zákonem č. 30/2000 Sb. Podle tehdy platného ustanovení § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř. totiž soudnímu přezkumu nepodléhala - mimo jiné – rozhodnutí procesní povahy. Jak však k tomu již judikoval Ústavní soud ČR (např. nález sp. zn. II. ÚS 419/01, in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 30, str. 224), „pokud zákonodárce zcela jasně celou skupinu tzv. procesních rozhodnutí podrobil zákonem č. 30/2000 Sb. opětovně soudnímu přezkumu, nelze jeho vůli ignorovat cestou extenzivního výkladu, v jehož důsledku by rozhodnutí dříve výslovně považovaná za rozhodnutí procesní povahy byla opětovně vyloučena ze soudního přezkumu s odvoláním na skutečnost, že nezasahují do práv účastníka, která vyplývají z práva hmotného.“ V daném případě je nutno konstatovat, že dikce ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. je ve sledovaném směru obdobná dikci ustanovení § 244 odst. 1 o. s. ř. ve znění po nabytí účinnosti novely provedené zákonem č. 30/2000 Sb. Nejvyšší správní soud proto neshledal

žádný racionální důvod, pro který by se interpretace ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. měla odchylovat od interpretace ustanovení § 244 odst. 1 o. s. ř., a to i z toho důvodu, že při dvojím možném způsobu interpretace zákonné procesní úpravy je nutno preferovat takovou, která umožňuje účastníkovi řízení domáhat se svých práv u nezávislého a nestranného soudu ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

V projednávané věci proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že jakkoliv se lze ztotožnit s tvrzením krajského soudu, že citovaná rozhodnutí finančních úřadů jsou procesní a nikoliv hmotněprávní povahy, nelze z této skutečnosti automaticky dovozovat, že nepodléhají soudnímu přezkumu. Soudním řádem správním, kterým bylo emancipováno správní soudnictví, totiž nedošlo k omezení rozsahu soudního přezkumu správních rozhodnutí v tom smyslu, že by byla z tohoto přezkumu opětovně vyloučena správní rozhodnutí procesní povahy.

Proto shledal Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu protizákonným a zrušil je pro naplnění důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je podle § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Nad tento rámec Nejvyšší správní soud uvádí, že shodný právní názor o přípustnosti soudního přezkumu zjevně zastává rovněž Ústavní soud ČR, který usnesením ze dne 9. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 42/01, pro nepřípustnost odmítl ústavní stížnost brojící proti citovaným rozhodnutím finančních úřadů, neboť shledal, že se jedná o rozhodnutí státní správy, podléhající soudnímu přezkumu dle ustanovení § 244 a násl. o. s. ř., když se na ně nevztahují důvody nepřípustnosti soudního přezkumu ve smyslu ustanovení § 248 o. s. ř.

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

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

V Brně dne 11. 8. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu