

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **RP Racing s. r. o.,** se sídlem Příkop 843/4, Brno, zastoupen JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2010, č. j. 20322/09-1200-701175, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 19. 5. 2010, č. j. 31 Af 19/2010 – 38,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 19. 5. 2009, č. j. 31 Af 19/2010 - 38 byla odmítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 1. 2010, č. j. 20322/09-1200-701175, kterým nebylo povoleno přezkumné řízení podle ust. § 55b zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ve věci přezkoumání dodatečného platebního výměru Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 9. 2008, č. j. 239596/08/288911/8433. Krajský soud se v odůvodnění usnesení nejprve zabýval charakterem napadeného správního rozhodnutí a dospěl k závěru, že se nejedná o rozhodnutí ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., protože rozhodnutí o povolení či nepovolení přezkumného řízení (§ 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) je dozorčím prostředkem, který slouží k ochraně objektivního práva a neexistuje na něj právní nárok. Zákonná možnost zahájit přezkumné řízení je oprávněním nadřízeného správce daně, ale nikoliv jeho povinností. Jelikož neexistuje nárok daňového subjektu na provedení přezkumného řízení, nemůže být jeho nepovolením zasaženo do hmotných práv tohoto

subjektu. Protože uvedený nedostatek je v podmínkách řízení před krajským soudem neodstranitelný (neexistence rozhodnutí přezkoumatelného ve správním soudnictví), není ani podaná žaloba přípustná.

Proti tomuto usnesení krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou výslovně opřel o důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil zásadní nesouhlas s právním názorem krajského soudu, že rozhodnutí o nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí není rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 s. ř. s., resp. že se tímto rozhodnutím nezakládají, nemění nebo závazně neurčují práva daňového subjektu. Pokud jsou totiž splněny podmínky pro povolení přezkumného řízení, musí správní orgán, který o povolení rozhoduje, žádosti vyhovět a přezkoumání povolit. Jak vyplývá ze stabilní judikatury, je pod výrazem „může“ třeba významově rozumět „musí“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 31/2005 – 57 ze dne 24. 1. 2006). Jsou-li tedy splněny podmínky pro povolení přezkoumání, musí příslušný správce daně rozhodnout kladně, tj. přezkoumání povolit. Jestliže Ústavní soud v mnoha případech v posledních letech opakovaně přiznal ústavní ochranu „legitimnímu očekávání“ jako základnímu právu, je pak nepovolení přezkumu daňového rozhodnutí (při splnění zákonných podmínek) třeba považovat za libovůli. Rozhodnutím o nepovolení přezkoumání správního aktu rozhodující orgán „ruší“ právo daňového subjektu na zrušení rozhodnutí, jeho změnu nebo jeho nahrazení jiným rozhodnutím. Pokud pak nejsou ze soudního přezkoumání vyloučena správní rozhodnutí o prominutí daně podle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků, není ani důvodu k tomu, vylučovat ze soudního přezkoumání rozhodnutí podle ust. § 55b citovaného zákona. Krajský soud tedy vadně posoudil otázku přípustnosti soudního přezkumu rozhodnutí finančního ředitelství o nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí podle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnilo s právním názorem vysloveným krajským soudem, že rozhodnutí o nepovolení přezkoumání podle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků je vyloučeno ze soudního přezkumu. Poukázalo přitom na to, že podaná kasační stížnost je v podstatě identická se žalobou stěžovatele, který byl zastoupen daňovým poradcem. V podrobnostech proto odkázalo na své vyjádření k žalobě a navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti může být rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Shledá-li správce daně po přezkoumání rozhodnutí, že podmínky pro povolení tohoto přezkoumání nebyly splněny, přezkoumávané rozhodnutí potvrdí.

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 jen "rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle ust. § 68 písm. e) s. ř. s. je žaloba nepřípustná také tehdy, domáhá-li se přezkoumání rozhodnutí, které je z přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno.

Podle ust. § 70 písm. a) s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími.

Nejprve považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že podřadil-li stěžovatel v kasační stížnosti její důvody podle ustanovení v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., není toto podřazení správné, neboť směřuje-li kasační stížnost proti usnesení soudu o zastavení řízení, připadá v úvahu pouze důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí o zastavení řízení. Důvod kasační stížnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. v sobě pak zahrnuje jak nezákonnost samotného rozhodnutí o zastavení řízení, tak i procesní pochybení soudu, která tomuto rozhodnutí předcházela. Nesprávná kvalifikace stížnostních důvodů stěžovatelem však není ani v nejmenším na překážku jejímu věcnému projednání. Stačí, aby stěžovatel důvody tvrdil. Jejich podřazení pod zákonné ustanovení provede v souladu se zásadou iura novit curia soud. Z tohoto pohledu stěžovatel zákonným požadavkům vyhověl.

Nejvyšší správní soud proto pouze posuzoval, zda krajský soud rozhodl v souladu se zákonem, pokud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí finančního ředitelství je ze soudního přezkoumávání vyloučeno.

Pro posouzení otázky, zda je ve správním soudnictví přípustné přezkoumávat rozhodnutí správních orgánů, kterými není povoleno přezkoumání daňových rozhodnutí, je třeba vyhodnotit jejich charakter a to, zda zasahují do veřejných subjektivních práv daňových subjektů.

Nejvyšší správní soud se již dříve zabýval otázkou, zda je rozhodnutí vydávané podle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků přezkoumatelné ve správním soudnictví, resp. zda je rozhodnutím ve smyslu legislativní zkratky rozhodnutí, jak je vymezena v ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. Např. v usnesení ze dne 29. 3. 2003, č. j. 6 A 153/2002 - 18, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 14/2003, a v němž vyslovil právní názor, že *„Přezkoumání daňových rozhodnutí podle § 55b zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je pouhým výkonem dozorčího práva správního orgánu a žádost o ně nezakládá právní nárok daňového subjektu na meritorní projednání. Výrok, jímž nebylo přezkoumání povoleno, není tedy rozhodnutím ve smyslu soudního řádu správního, neboť se jím nezasahuje do subjektivních práv daňového subjektu, a není proto přezkoumatelný ve správním soudnictví [§ 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s.]“*. Obdobný právní názor vyslovil i v usnesení ze dne 25. 6. 2003, č. j. 5 A 143/2002 - 98, když dospěl k závěru, že *„Rozhodnutí o nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 35/1993 Sb. a zákona č. 255/1994 Sb., nezasahuje do hmotně-*

právních subjektivních práv a povinností daňového subjektu. Nejde tedy o rozhodnutí zakládající žalobní legitimaci podle § 65 odst. 1 s. ř. s". V usnesení ze dne 12. 6. 2003, č. j. 7 A 54/2002 - 30, dostupné na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud dovodil, že „*Žalobu o přezkoumání rozhodnutí podle § 55b zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 35/1993 Sb. a zákona č. 255/1994 Sb., je třeba odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., protože není dána žalobní legitimace žalobce*". V rozsudku ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1113/2007, pak Nejvyšší správní soud jednoznačně judikoval, že „*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 podle § 70 písm. a) s. ř. s., protože materiálně nemá znaky „rozhodnutí" podle § 65 odst. 1 s. ř. s*". Konečně i v rozsudku ze dne 15. 3. 2007, č. j. 9 Afs 10/2007 - 72, dostupný na www.nssoud.cz, vyslovil, že „*Rozhodnutí, jímž se zamítá žádost daňového subjektu o povolení přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a je ze soudního přezkumu vyloučeno*".

Touto problematikou se zabýval i Ústavní soud, který v usnesení ze dne 24. 1. 2001, sp. zn. III. ÚS 259/2000 judikoval, že „*Rozhodnutí o nepovolení přezkoumání podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, má procesní povahu, a tudíž nepodléhá soudnímu přezkumu*". Obdobný názor vyslovil i v usnesení ze dne 9. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 516/03, v němž uvedl, že „*V případě rozhodování podle § 55b daňového řádu se jedná o rozhodnutí o právech a povinnostech (roz. daňového subjektu). jen tehdy, jestliže v prvé fázi přezkoumání bylo rozhodnutí k přezkumu vůbec otevřeno a teprve ve druhé fázi bylo zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Za rozhodnutí podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. lze považovat jen takové úkony správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti. Dle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí procesní povahy jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny. V důsledku absence žalobní legitimace stěžovatele tak nebyla správní žaloba způsobilá meritorního projednání, pročež došlo k jejímu odmítnutí*". V podstatě stejný právní závěr vyslovil Ústavní soud také v usnesení ze dne 19. 2. 2009, sp. zn I. ÚS 2799/2008, jak na to poukazuje i finanční ředitelství.

Rozhodování v řízení podle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků se tedy rozpadá do dvou fází. Ve fázi prvé rozhoduje instančně vyšší správce daně než ten, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, o tom, zda přezkum bude vůbec povolen či nařízen. To znamená, že zkoumá zákonnost postupu a rozhodnutí vydaného v předchozím řízení, tj. v řízení v němž daňový subjekt mohl na ochranu svých práv ze stejných důvodů využít řádný opravný prostředek, popř. žalobu. Ve fázi druhé, která přichází v úvahu jen tehdy, je-li přezkum povolen nebo nařízen a řízení je tak znovu „otevřeno", se rozhoduje o tom, zda původní (přezkoumávané) rozhodnutí bude změněno nebo zrušeno. Shledá-li příslušný správní orgán, že pro přezkoumání nejsou důvody, žádost zamítne, popř. přezkum nepovolí.

Ve fázi prvé je tedy vydáno procesní rozhodnutí o nepovolení přezkoumání. V tomto řízení o povolení či nepovolení (nařízení) přezkumu nejde o nic jiného než o to, zda bude opětovně zasaženo do práv, do nichž bylo zasaženo již původním rozhodnutím, které mohlo být z dispozice daňového subjektu podrobeno soudnímu přezkumu. Takovým rozhodnutím již svoji podstatou vůbec nemůže být zasaženo do subjektivní

práva, tj. nemůže být způsobilé zasáhnout do veřejného subjektivní práva daňového subjektu ve smyslu ust. § 65 s. ř. s. Zásahem do subjektivních práv daňového subjektu by byl až výsledek přezkumného řízení, tj. rozhodnutí, kterým správce daně přezkoumávané rozhodnutí mění, ruší či potvrzuje. Takové rozhodnutí je však soudní ochraně podrobeno. Pokud proto krajský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí finančního ředitelství je jen dozorčím prostředkem, který slouží k ochraně objektivního práva a na nějž neexistuje právní nárok, a že zákonná možnost zahájit přezkumné řízení je toliko oprávněním nadřízeného správce daně a nikoliv jeho povinností, uvážil věc v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud proto setrvává v souladu s předchozí judikaturou na tom, že rozhodnutí, jímž je zamítnuta žádost daňového subjektu o přezkoumání daňového rozhodnutí, není rozhodnutím způsobilým zasáhnout do jeho subjektivních práv, a je tedy ze soudního přezkumu ve smyslu ust. § 70 písm. a) s. ř. s vyloučeno.

Pokud stěžovatel srovnává charakter napadeného rozhodnutí s rozhodnutím o prominutí daně, byť se jedná také o mimořádný opravný prostředek v daňovém řízení, jde o nepřiléhavé srovnání, protože rozhodnutí vydávaná podle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků jsou rozhodnutími, jimiž je přímo dotčena hmotně-právní pozice daňových subjektů (je rozhodováno o výši daně ve smyslu ust. § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, i když se tak děje na základě volné úvahy příslušného správce daně).

Je tedy zřejmé, že napadeným rozhodnutím nedošlo ani k porušení základních práv a svobod, jichž se stěžovatel dovolává, a tím spíše nedošlo k zásahu do práva stěžovatele označovaného jako právo na „ochranu legitimního očekávání“.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 3. listopadu 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu