

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové 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, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 19. 5. 2009, č. j. 31 Af 18/2010 – 39,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce - RP Racing s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 19. 5. 2009, č. j. 31 Af 18/2010 - 39, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) napadeným usnesením ze dne 19. 5. 2009, č. j. 31 Af 18/2010 - 39, odmítl žalobu, kterou se společnost RP Racing s. r. o. domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Brně (dále též „žalovaný nebo finanční ředitelství“) ze dne 29. 1. 2010, č. j. 1118/10-1300-703609, a č. j. 1119/10-1300-703609, kterými nebylo povoleno přezkumné řízení podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ve věci přezkoumání dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu Brno I. (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 9. 2008, č. j. 239253/08/288911/8433, a ze dne 8. 9. 2008, č. j. 239230/08/288911/8433. Krajský soud se při svém rozhodování nejprve zabýval charakterem napadených správních rozhodnutí a došel k závěru, že se nejedná o rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Je tomu tak proto, že rozhodnutí o

povolení/nepovolení přezkumného řízení (§ 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) je dozorčím prostředkem, který slouží k ochraně objektivního práva a na nějž neexistuje právní nárok. Zákonná možnost zahájit přezkumné řízení je toliko oprávněním nadřízeného správce daně, a nikoliv jeho povinností. Jelikož neexistuje nárok daňového subjektu na provedení přezkumného řízení, nemůže být jeho nepovolením zasaženo do hmotných práv tohoto subjektu. Jelikož uvedený nedostatek je v podmínkách řízení před krajským soudem neodstranitelný (neexistence rozhodnutí přezkoumatelného ve správním soudnictví), není ani podaná žaloba přípustná. Krajský soud proto podanou žalobu odmítl.

Proti tomuto usnesení krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou výslovně opřel o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel zásadně nesouhlasí s právním názorem krajského soudu, že správní rozhodnutí o nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 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 orgán, který o povolení rozhoduje, žádosti vyhovět a přezkoumání povolit. Jak vyplývá ze stabilní judikatury, je pod slůvkem muže (povolit) třeba významově rozumět slovo musí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 31/2005). 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 § 55a zákona o správě daní a poplatků, není ani rozumného důvodu k tomu, vylučovat ze soudního přezkoumání rozhodnutí dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků. Správní soud tedy vadně posoudil otázku přípustnosti soudního přezkoumání rozhodnutí žalovaného o nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení Krajského soudu v Brně, věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení a rozhodl o náhradě nákladů řízení.

Žalované finanční ředitelství v písemném vyjádření k mimořádnému opravnému prostředku považuje kasační stížnost za neopodstatněnou. Zcela se ztotožňuje s právním názorem vysloveným krajským soudem, že rozhodnutí o nepovolení přezkoumání podle § 55b zákona o správě daní a poplatků je vyloučeno ze soudního přezkumu. Poukazuje při tom na skutečnost, že podaná kasační stížnost je v podstatě identická se správní žalobou stěžovatele, který byl zastoupen daňovým poradcem. V podrobnostech proto odkazuje na své vyjádření k žalobě. Současně žalované finanční ředitelství navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které

uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Podle ustanovení § 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 ustanovení § 55b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání vydává vždy instančně vyšší správce daně, a jde-li o povolení nebo nařízení přezkoumání rozhodnutí ministerstva, rozhoduje ministr financí České republiky na základě návrhu jím ustavené zvláštní komise.

Podle ustanovení § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Při tom je vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil. Proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání se lze odvolat do šedesáti dnů ode dne jeho doručení.

Podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh je podle tohoto zákona nepřípustný.

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

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

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

Přestože stěžovatel opírá kasační stížnost o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., Nejvyšší správní soud posuzoval opodstatněnost kasační stížnosti toliko z hlediska ustanovení § 103 odst. 1 písm e) s. ř. s. Je tomu tak proto, že pokud je kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přichází z povahy věci pro stěžovatele v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu.

Nejvyšší správní soud proto posuzoval jen otázku, zda krajský soud rozhodl v souladu se zákonem, pokud došel k závěru, že rozhodnutí finančního ředitelství o nepovolení přezkoumání dodatečných platebních výměrů správce daně ze dne 8. 9. 2008, č. j. 239253/08/288911/8433, a č. j. 239230/08/288911/8433, vydané podle § 55b odst. 1 a 4

zákona o správě daní a poplatků, je ze soudního přezkoumávání vyloučeno (uplatněné důvody kasační stížnosti jsou „konzumovány“ důvodem podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e/ s. ř. s.).

Napadené usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby není nezákonné.

V projednávané věci se stěžovatel domáhá přezkoumání zákonnosti shora uvedených rozhodnutí finančního ředitelství, kterými tento správní orgán nepovolil přezkoumání dodatečných platebních výměrů správce daně ze dne 8. 9. 2008, č. j. 239253/08/288911/8433, a č. j. 239230/08/288911/8433, jimiž mu byla dříve dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2004 ve výši 8 470 343 Kč a za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004 ve výši 9 527 655 Kč.

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, či nikoliv.

Nejvyšší správní soud se již dříve zabýval otázkou, zda je rozhodnutí vydávané správním orgánem podle § 55b zákona o správě daní a poplatků přezkoumatelné ve správním soudnictví, resp. zda je rozhodnutím ve smyslu legislativní zkratky rozhodnutí, jak je vymezena v ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Bylo tomu tak např. v usnesení ze dne 29. 3. 2003, č. j. 6 A 153/2002 - 18, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 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 kasační soud i v usnesení ze dne 25. 6. 2003, č. j. 5 A 143/2002 - 98, když došel 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, které je 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, sp. zn. 1 Afs 56/2004, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 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 Nejvyšší správní soud 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".

Tato problematika nezůstala ani stranou pozornosti Ústavního soudu. Tento soud např. již 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 Ústavní soud i v usnesení ze dne 9. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 516/03, když 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 nejnověji ve svém usnesení ze dne 19. února 2009, sp. zn I. ÚS 2799/2008, jak na to poukazuje i žalovaný.

Rozhodování se u řízení podle § 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 přezkoumávání vůbec bude povoleno či nařízeno. To znamená, že zkoumá zákonnost postupu a rozhodnutí vydaného v předchozím řízení, tj. řízení v němž daňový subjekt mohl na ochranu svých práv ze stejných důvodů využít řádný opravný prostředek a případně i žalobu. Ve fázi druhé, a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno nebo nařízeno a řízení tedy znovu „otevřeno", se rozhoduje o tom, zda původní přezkoumávané rozhodnutí bude změněno nebo zrušeno. Shledá-li orgán, který má rozhodnout o povolení přezkumu (instančně vyšší správce daně - zde finanční ředitelství), že pro přezkoumání nejsou důvody, žádost zamítne (popřípadě přezkoumání nepovolí). V daňovém řízení je tedy vydáno procesní, formální rozhodnutí o nepovolení přezkoumání.

Formalizovaný způsob odložení nedůvodné žádosti však nic nemění na charakteru řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, který vyplývá z tohoto zákona. V řízení o povolení přezkumu nejde o nic jiného než o rozhodování o tom, zda bude opětovně zasaženo do práv, do nichž bylo zasaženo již původním vyměřením a kde původní vyměření mohlo být z dispozice daňového subjektu podrobeno soudní ochraně. Takový výrok již svoji podstatou vůbec nemůže zasáhnout její subjektivní práva, tj. nemůže být způsobilý zasáhnout do veřejného subjektivní práva daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 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. O tento případ v souzené věci však nešlo. Pokud proto krajský soud došel k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného je toliko 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 (jelikož neexistuje nárok daňového subjektu

na provedení přezkumného řízení, jeho nepovolením nemůže být proto zasaženo do jeho hmotných práv).

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

Pokud stěžovatel srovnává charakter žalobou napadených rozhodnutí, které je výkonem dozorčího práva, s rozhodnutím o prominutí daně (byť jde také o mimořádný opravný prostředek v daňovém řízení), jde o nepřiléhavé srovnání. Je tomu tak proto, že rozhodnutí vydávaná podle § 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 ustanovení § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, byť se tak děje na základě prosté volné úvahy příslušného správce daně). O tento případ však v této věci nejde. Je tedy zřejmé, že napadenými rozhodnutími nedošlo ani k porušení základních práv a svobod, jich se stěžovatel dovolává. Tím spíše nedošlo k zásahu do práva stěžovatele označovaného, jako právo na „ochranu legitimního očekávání“.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 19. 5. 2009, č. j. 31 Af 18/2010 – 39, není opodstatněná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje kasační soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalované finanční ředitelství ve věci úspěch sice mělo, nevznikly mu však náklady řízení převyšující jeho běžnou činnost. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 14. října 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu