

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: M. R.**, zastoupena JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti **žalovanému: Ministerstvo financí,** se sídlem Letenská 15, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2008, č. j. 39/77295/2006-392, ve věci dodatečných platebních výměrů na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2009, č. j. 11 Ca 326/2008 – 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného usnesení Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým tento soud odmítl její žalobu proti rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „žalovaný“) ze dne 18. 7. 2008, č. j. 39/77295/2006-392, jímž žalovaný nepovolil přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 22. 4. 2003, č. j. 15896/110/2001, podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Citovaným rozhodnutím finanční ředitelství

zamítlo odvolání stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního úřadu v Podbořanech (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 2. 2001, tj. proti dodatečným platebním výměrům na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za roky 1996 až 1999, č. j. 3833/01/202970, č. j. 3834/01/202970, č. j. 3835/01/202970 a č. j. 3841/01/202970.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka má za to, že městský soud měl povinnost o její žalobě meritorně rozhodnout, nikoli ji odmítnout. Navzdory tomu, že si je vědoma dosavadní soudní praxe, kdy soudní orgány odmítají žaloby proti rozhodnutí ve věci povolení či nepovolení přezkoumání podle § 55b zákona o správě daní a poplatků s odkazem na kompetenční výluku podle § 70 s. ř. s., s takovou praxí nesouhlasí. Přípustnost soudního přezkumu rozhodnutí o povolení či nepovolení přezkumu podle předmětného ustanovení shledává v následujících skutečnostech. Podle stěžovatelky je nutno vycházet z toho, že rozhodnutí o povolení či odmítnutí návrhu ve smyslu citovaného ustanovení se vždy dotýká právní pozice žadatele o přezkoumání, o které je rozhodováno správní úvahou. Sama žádost, stejně jako správní úvaha, jsou limitovány zákonem, resp. podmínkami, které podání žádosti připouští. Přestože nejsou tyto podmínky zcela určité, nelze na základě této skutečnosti vyloučit soudní přezkum toho, zda byly či nebyly naplněny, a jak se s těmito zákonnými podmínkami navrhovatel vyrovnal. Dle stěžovatelky byl postup žalovaného zcela libovolný. Stěžovatelka trvá na tom, že rozhodnutí žalovaného o nepovolení předmětného přezkumu bylo rozhodnutím ve smyslu § 32 zákona o správě daní a poplatků, a proto bylo podání žaloby zcela oprávněné a žaloba zcela „projednáníschopná“. Pokračuje, že z dikce zákonného ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků de facto, za splnění podmínek v něm stanovených, vyplývá právní nárok na přezkum ve smyslu citovaného ustanovení. Proto má za to, že je-li dán právní nárok daňového subjektu na přezkoumání rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 55b zákona o správně daní a poplatků za splnění v něm stanovených podmínek, potom je rovněž rozhodnutí o povolení či nepovolení přezkumu rozhodnutím o subjektivních veřejných právech daňového subjektu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto nemůže být vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 s. ř. s.

S ohledem na předestřené stěžovatelka nesouhlasí ani se závěry ústavního soudu o dozorčí, nikoli nárokové povaze předmětného ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků jako prostředku ochrany práv. K takovému závěru lze dle stěžovatelky dospět pouze na základě extenzivního výkladu citovaného ustanovení, který je ovšem v tomto případě, kdy se jedná o ustanovení veřejného práva, nepřípustný. Dále upozorňuje na to, že předmětná dozorovost, resp. nenárokovost, připouští libovůli správních orgánů při rozhodování o předmětné žádosti.

Poté namítá, že se stále rozšiřuje okruh rozhodnutí, která dříve byla na základě kompetenčních výluk vyloučena ze soudního přezkumu, nicméně dnes již

zcela běžně soudnímu přezkumu podléhají. Dle jejího názoru se ke stejné praxi směřuje rovněž v případě rozhodnutí ve smyslu nepovolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků.

V souladu s dostupnou literaturou předestírá, že předmětem soudního přezkumu musí být vždy, a to bez ohledu na znění § 70 s. ř. s., správní úvaha, proti níž je namítána nezákonnost z důvodů vybočení z mezí zákona, resp. z důvodů zneužití správního uvážení k vydání nezákonného rozhodnutí. V návaznosti na to uvádí, že v případech, kdy ze strany orgánu veřejné moci dojde ke zneužití veřejného práva a současně k překročení mezí správního uvážení, jak je tomu v daném případě, dává věta druhá ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. možnost podání žaloby s odkazem na § 65 téhož zákona. Stěžovatelka z daného vyvozuje, že samotným předmětem žaloby tak není rozhodnutí, které dle dosavadní praxe spadá pod kompetenční výluku a které je dle stávající praxe vyloučeno ze soudního přezkumu na základě § 70 s. ř. s., ale nezákonná správní úvaha, kterou jako samostatný důvod pro zrušení následujícího rozhodnutí předpokládá věta druhá ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. V souvislosti s danou úvahou stěžovatelka odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110.

Závěrem má stěžovatelka rovněž za to, že se městský soud nevypořádal s její právní argumentací v žalobě a pouze odkázal na dnes existující praxi odmítání žalob směřujících proti rozhodnutím ve věci žádosti o přezkumné řízení dle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Na základě výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze správního a soudního spisu je patrno, že stěžovatelka podala u finančního ředitelství žádost ze dne 28. 12. 2005, aby bylo přezkoumáno jeho meritorní rozhodnutí ze dne 22. 4. 2003, č. j. 15896/110/2001. Finanční ředitelství žádost podle § 55b zákona o správě daní a poplatků postoupilo žalovanému, který rozhodnutím ze dne 18. 7. 2008, č. j. 39/77295/2006-392, rozhodl, že se přezkoumání nepovoluje, s odůvodněním, že na základě přezkumu spisového materiálu neshledal v postupu finančního ředitelství žádné zákonné pochybení. Stěžovatelka proto podala u městského soudu žalobu ze dne 21. 9. 2008, ve které požadovala zrušení výše uvedeného rozhodnutí žalovaného o nepovolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Podle stěžovatelky totiž orgán veřejné moci – žalovaný - zneužil správní úvahu a v rozporu s podmínkami zákona o správě daní a poplatků posoudil věc účelově a v nesouladu s obsahem spisového materiálu. Stěžovatelka měla za to, že podmínky dané ustanovením § 55b zákona o správě daní a poplatků pro povolení přezkumného řízení splněny byly, a proto měla nárok na jeho přezkoumání. Dle stěžovatelky je rozhodnutí o povolení či nepovolení

přezkumu rozhodnutím o subjektivních veřejných právech daňového subjektu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto nemůže být vyloučeno ze soudního přezkumu.

Městský soud žalobu napadeným usnesením odmítl, neboť dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného o nepovolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků je vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 písm. a) s. ř. s. Podle městského soudu totiž z ustanovení § 65 s. ř. s. vyplývá, že za rozhodnutí podle citovaného ustanovení lze považovat pouze takové úkony správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti. Městský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného není takovým právním úkonem správního orgánu. Proto měl za to, že platí-li podle § 70 písm. a) s. ř. s., že jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu, jež nejsou rozhodnutími, tj. rozhodnutími ve smyslu § 65 s. ř. s., je ze soudního přezkumu vyloučeno rovněž předmětné rozhodnutí o nepovolení přezkumu. Uvedl, že na daném nic nemění skutečnost, že z formálního hlediska rozhodnutími nepochybně jsou – pouze nejsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Dále dodal, že stěžovatelka nemohla být zkrácena na svých právech, protože se rozhodnutím žalovaného o žádných jejích subjektivních právech nerozhodovalo. Formalizovaný způsob odložení nedůvodného podnětu nic nemění na charakteru řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, který vyplývá ze zákona, tj. že jde o mimořádný procesní prostředek dozorčího práva, nikoli o skutečný opravný prostředek, jehož pojmovým znakem je založení právního nároku žadatele na meritorní projednání. Ve světle uvedeného a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu městský soud návrh stěžovatelky podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pro nepřípustnost odmítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené usnesení městského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dříve než Nejvyšší správní soud přistoupil k věci samotné, byl nucen upřesnit stěžovatelkou provedenou kvalifikaci jejích kasačních důvodů. Stěžovatelka totiž v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. , tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nicméně je třeba v souladu s ustálenou judikaturou zdejšího soudu konstatovat, že z povahy věci v daném případě přichází v úvahu podání kasační stížnosti pouze z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. z důvodu nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Uvedené vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publikovaného pod č. 625/2005 Sb. NSS, dle kterého rozhodne-li krajský soud (městský soud), že se v soudním řízení nebude pokračovat a vydá usnesení o odmítnutí návrhu, potom „v *takovém případě však z povahy věci pro stěžovatele*

přicházejí v úvahu pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu, přičemž pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu". Právě uvedené je nutno aplikovat rovněž v daném případě, kdy byla žaloba stěžovatelky na soudní přezkum rozhodnutí žalovaného o nepovolení přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství podle § 55b zákona o správě daní a poplatků soudem odmítnuta. Zdejší soud dodává, že kasační důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. v sobě z povahy věci zahrnuje důvody, které stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, tedy jak případnou nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, tak nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Takové překvalifikování kasačních důvodů však zdejšímu soudu nijak nebrání v meritorním projednání věci, neboť de facto pouze zpřesňuje právní kvalifikaci stěžovatelkou uplatněných důvodů v kasační stížnosti.

Při přezkumu napadeného usnesení Nejvyšší správní soud vycházel především z následujících ustanovení.

Podle § 55b zákona o správě daní a poplatků může být na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti 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.

Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. ten, 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, může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

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

Z ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. vyplývá, že je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil.

Ve vztahu k samotném přezkumu usnesení městského soudu Nejvyšší správní soud předestírá, že se zcela ztotožňuje se závěry tohoto soudu, které jsou rovněž naprosto v souladu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl k závěru, že nemá

nejmenší pochybnosti o správnosti rozhodování Nejvyššího správního soudu v předešlých případech týkajících se totožné právní otázky, a proto při svém rozhodování o předmětné kasační stížnosti vycházel z ustálené judikatury tohoto soudu. Totožnou problematikou se Nejvyšší správní soud zabýval mimo jiné v usnesení ze dne 29. 4. 2003, č. j. 6 A 153/2002 – 18, v usnesení ze dne 12. 6. 2003, č. j. 7 A 54/2002 - 30, v usnesení ze dne 25. 6. 2003, č. j. 5 A 143/2002 - 98, a také v rozsudku ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, a ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 – 80, z nichž převážně Nejvyšší správní soud v dané věci vycházel (všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).

V prvé řadě se zdejší soud zabýval zásadní otázkou, zda je předmětné rozhodnutí o nepovolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků skutečně vyloučeno ze soudního přezkumu na základě § 70 písm. a) s. ř. s., tj. z důvodů, že není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Pro posouzení dané věci není důležitá kvalifikace rozhodnutí žalovaného na základě § 32 zákona o správě daní a poplatků, jak se stěžovatelka domnívá. Pro posouzení přípustnosti soudního přezkumu předmětného rozhodnutí je totiž především zásadní, aby tento správní akt splňoval atributy rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Je tedy nutno posoudit, zda rozhodnutí žalovaného stěžovatelce zakládá, mění, ruší nebo závazně určuje práva nebo povinnosti. Pouze za podmínky, že by tomu tak bylo, podléhalo by předmětné rozhodnutí soudnímu přezkumu (k tomu srovnej rozsudek ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114). Podle Nejvyššího správního soudu rozhodnutí žalovaného ve věci žádosti o povolení přezkoumání takovým rozhodnutím není, přičemž na věci nic nemění ani skutečnost, že byl předmětný správní akt, jímž bylo o nepovolení předmětného přezkumu rozhodnuto, označen jako rozhodnutí. Pro posouzení povahy tohoto správního aktu je totiž podstatné, že toto „rozhodnutí“ nijak nezasáhlo do subjektivních hmotněprávních oprávnění a povinností stěžovatelky. Tímto rozhodnutím žalovaný pouze vyjádřil, že se věcí dále zabývat nebude a že původní pravomocné rozhodnutí finančního ředitelství se nijak nemění. Pokud se tedy rozhodnutí správce daně a finančního ředitelství, na jejichž základě byly stěžovatelce určité povinnosti uloženy, nijak nezměnilo, logicky z daného vyplývá, že se tak ani nijakým způsobem nemohly změnit jakákoliv její práva a povinnosti. Ve světle předestřeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že úvaze stěžovatelky, že její právní pozice byla zasažena, nemůže přisvědčit. V souladu s ustálenou judikaturou setrvává na názoru, že zamítnutí žádosti stěžovatelky o přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství, resp. nepovolení jeho přezkoumání, není rozhodnutím způsobilým zasáhnout subjektivní práva stěžovatelky.

Vzhledem k tomu, že předmětné rozhodnutí žalovaného o nepovolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků nelze považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., nelze než konstatovat, že soudní přezkum takového správního aktu, resp. individuálního správního aktu, je na základě § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučen ze soudního přezkumu, neboť z tohoto ustanovení

vyplývá, že *ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími*. Je-li tedy předmětný individuální správní akt vyloučen ze soudního přezkumu a městský soud žalobu směřující proti tomuto správnímu aktu na základě § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl pro nepřípustnost, učinil tak zcela v souladu se zákonem.

Nad rámec rozhodnutí zdejší soud dodává, že o zásahu do subjektivních chráněných práv lze v rozhodování o povolení či nepovolení předmětného přezkoumání daňového rozhodnutí uvažovat pouze v případě, že by bylo přezkumné řízení nařízeno správcem daně ex offo. Jak vyplývá z rozsudku ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 – 80, je tomu tak proto, že rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí, jež instančně vyšší správce daně vydává z úřední povinnosti, a to na základě podnětu kteréhokoliv správce daně, může představovat zásah do právní sféry daňového subjektu a tedy zakládat žalobní legitimaci podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání daňového rozhodnutí, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo se zakládá na podstatných vadách řízení) a zároveň, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Tímto právním názorem je přitom správce daně, který rozhodl v posledním stupni a který pak rozhoduje ve fázi samotného přezkumného řízení, ve smyslu § 55b odst. 6, věta druhá, zákona o správě daní a poplatků vázán, to znamená, že tak má závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému. Stejně tak ani daňový subjekt se nemůže proti tomuto závěru nijak bránit, neboť mu to zakazuje § 55b odst. 5, věta druhá, zákona o správě daní a poplatků a v rámci přezkumné fáze mu právo bránit se upírá vázanost správce daně, provádějícího přezkumné řízení, právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkumu. Jestliže tedy instančně vyšší správce daně nařídí přezkum daňového rozhodnutí, a to rozhodnutím, v němž se závazně vyslovuje o protiprávnosti rozhodnutí původního, nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházely, zasahuje tím do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí, tj. ve smyslu § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti. Tyto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou. Z právě předestřeného je tedy zřejmé, že v takovém případě se jedná o situaci zcela odlišnou od situace v právě projednávané věci, přičemž je nutno tyto dva případy od sebe odlišovat.

Následně se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatelky, že z ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků vyplývá za splnění v něm stanovených podmínek de facto právní nárok na přezkum ve smyslu citovaného ustanovení. Zároveň posuzoval s tím související námitku, že z dikce předmětného

ustanovení nelze dovodit dozorčí charakter tohoto ustanovení jinak než extenzivním výkladem, který je v daném případě nepřípustný. K otázce povahy § 55b zákona o správě daní a poplatků se již dříve Nejvyšší správní soud vyjadřoval v rozsudku ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114. V tomto rozhodnutí dospěl k závěru, že „*přezkoumávání daňových rozhodnutí postupem podle pozitivní právní úpravy § 55b d. ř.* [zákona o správě daní a poplatků – pozn. Nejvyššího správního soudu] *vykazuje všechny znaky tradičního dozorčího oprávnění, formulované doktrínou (...) Ustanovení § 55b d. ř. (...) svou textací i systematickým řazením zřetelně naznačuje, že zákonodárce nepomýšlel na to, ‚žádost' konstruovat jako – lhostejno jaký – opravný prostředek, jsoucí v dispozici účastníka řízení. Pokud by se ustanovení mělo tímto způsobem vykládat, vznikl by tu mimo jiné nevysvětlitelný a nelogický rozpor s institutem řádných opravných prostředků (§ 48 a násl. d. ř.) co do lhůt, rozsahu přezkumu atd. Naproti tomu výkon dozorčího práva slouží k ochraně práva objektivního a vykoná se z moci úřední. Hoetzel správně upozorňuje, že řádné provedení dozorčího práva může sice fakticky ‚jít k duhu' i občanům, je to ale jen důsledek jeho výkonu, nikoli zamýšlený účel. Dozorčí právo může být vykonáno i proti vůli účastníků či zájemníků a také na jejich újmu. Hácha poznamenal, že projev dozorčí moci se zásadně uskutečňuje z úředního podnětu; účastník či jiná osoba na to nemá právní vliv, třebaže právní předpisy počítají s tím, že interesent či účastník (připomíná se, že i osoba třetí či jiný správní orgán atd.) může úřad na věc upozornit. Takový podnět (podle staršího práva např. tzv. ‚dozorčí stížnost') však není opravným prostředkem, ale právě jen upozorněním dozorčího úřadu*". Zdejší soud nemá důvodu odklonit se od citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu a setrvává ve shodě s předchozí judikaturou na tom, že přezkoumávání daňových rozhodnutí není opravným prostředkem, ale nápravným prostředkem správního dozoru. Není to nic neobvyklého, protože takové prostředky při výkonu dozoru běžně užívají správní orgány jako organickou formu své činnosti, a to při tzv. vnitřní dozorčí činnosti.

Daný názor vyslovil rovněž Ústavní soud ve svém plenárním stanovisku ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st 12/2000, ve kterém uvedl, že „*je 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, dozorčí, mezi něž patří právě přezkoumání podle § 55b daňového řádu* [zákona o správě daní a poplatků - pozn. Nejvyššího správního soudu]. *Ty slouží k ochraně objektivního práva a strana na ně nárok nemá*". Ve stejném smyslu se ubírala i následná četná judikatura Ústavního soudu, přičemž rovněž v posledním usnesení Ústavního soudu ze dne 25. 6. 2009, sp. zn. II. ÚS 874/09, týkajícím se problematiky § 55b zákona o správě daní a poplatků, byl vyjádřen stejný názor: „*Daňové řízení probíhá v režimu daňového řádu, který upravuje možnost podávat proti daňovým rozhodnutím řádné opravné prostředky a mimořádné opravné prostředky, kam patří též přezkoumávání rozhodnutí podle § 55b tohoto zákona. Podle tohoto ustanovení může být v řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí vadné pravomocné rozhodnutí zrušeno, změněno či nahrazeno rozhodnutím*

jiným, a to na základě žádosti daňového subjektu či podnětu kteréhokoliv správce daně. O povolení či nařízení přezkoumání rozhoduje instančně vyšší orgán, nové řízení provede správce daně, který rozhodoval v posledním stupni. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, řízení o přezkoumání příslušného rozhodnutí tvoří dvě fáze. Nejprve se rozhoduje, zda bude vůbec přezkoumání povoleno či nařízeno, a teprve v případě kladné odpovědi se rozhoduje o zrušení či změně původního rozhodnutí. Nejsou-li k tomu důvody, přezkoumávání není nařízeno či povoleno. Neúspěšný žadatel je o tom vyrozumíván formálním úkonem ve formě procesního rozhodnutí o nepovolení přezkoumání. Přes takto formalizovaný postup zůstává přezkoumání rozhodnutí mimořádným prostředkem dozorčího práva, kde - na rozdíl od řádných opravných prostředků - nemá žadatel právní nárok na jeho věcné projednání". Z uvedeného jasně vyplývá, že neužil-li správní orgán své dozorčí oprávnění, nijak tím nezasáhl do subjektivního práva stěžovatelky, protože tu žádné subjektivní právo na výkon dozorčího oprávnění není. Je tedy zřejmé, že v souladu nejen s judikaturou Nejvyššího správního soudu, ale i s ustálenou judikaturou Ústavního soudu, nelze námitku stěžovatelky o nárokovosti přezkumného řízení za splnění podmínek uvedených v § 55b zákona o správě daní a poplatků považovat za důvodnou.

Má-li stěžovatelka za to, že je nutno dikci předmětného ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků, která zní, že 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, vykládat tak, že v případě splnění podmínek uvedených v tomto ustanovení (tedy podmínky, že rozhodnutí, které má být přezkoumáno, je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a kumulativně podmínky, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši), je de facto nutno slovo „může" vykládat jako „musí", potom zdejší soud konstatuje, že taková úvaha není z výše uvedených důvodů přijatelná. Přestože má Nejvyšší správní soud v souladu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu za to, že se při interpretaci právních norem nelze vždy striktně držet pouhého jazykového a gramatického výkladu - který skutečně představuje slovy Ústavního soudu „*pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity*" (viz nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, č. 30/1998 Sb.) - a že je vždy nutno předmětné právní normy podrobit rovněž teleologickému výkladu, resp. hledání smyslu a účelu zákona, nicméně ani za takové situace nelze námitce stěžovatelky přisvědčit. Účel předmětného ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků je totiž nutno, s ohledem na výše uvedené, shledávat především v dozorčí funkci tohoto ustanovení. Institut přezkumného řízení nelze považovat za jakousi „nástavbu" řádných opravných prostředků, jak de facto nabízí výklad předmětného ustanovení

navržený stěžovatelkou, neboť potom by byl zcela rozporován účel řádných opravných prostředků (k tomu srovnej rozsudek ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114). Pokud by §55b zákona o správě daní a poplatků měl nárokovou povahu, znamenalo by to, že by daňový subjekt nebyl nucen dbát svých práv a povinností využívat řádných opravných prostředků, neboť by měl vždy v „záloze" záruku pro uplatnění institutu přezkoumání rozhodnutí daňového orgánu, čímž by byl smysl řádných opravných prostředků a v rámci nich stanovených lhůt zcela bezúčelný (k tomu srovnej rovněž rozsudek ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 – 80). V daném případě je výklad jazykový, resp. gramatický, zcela nesporný a v souladu s výkladem teleologickým, a proto nelze výkladu stěžovatelky přisvědčit. Nejvyšší správní soud dodává, že podmínky stanovené v citovaném ustanovení je nutno chápat jako podmínky omezující pravomoc správních orgánů, kdy pouze za existence těchto podmínek je správní orgán oprávněn přezkumné řízení povolit, a tak případně zasahovat do již pravomocných rozhodnutí.

Pokud má stěžovatelka za to, že předestřené z právní normy vyplývá pouze na základě extenzivního výkladu, který je pro případ veřejného práva vyloučen, nelze s daným názorem souhlasit. Je sice pravdou, že extenzivní výklad zákona, na základě kterého je ukládána povinnost, není ve veřejném právu přípustný, nicméně v dané věci se nejedná o ustanovení, které by daňovému subjektu nějakou povinnost ukládalo. Zdejší soud navíc podotýká, že vzhledem k tomu, že dozorčí povaha předmětného opravného prostředku podle § 55b zákona o správě daní a poplatků byla konstatována ve výše zmíněném stanovisku pléna Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st 12/2000, je vyloučeno, aby Ústavní soud dospěl k takovému závěru, aniž by šetřil základní práva a svobody daňových subjektů a připustil tak nepřípustný výklad předmětného ustanovení.

Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítá, že se stále rozšiřuje okruh rozhodnutí, která byla dříve nepřezkoumatelná, ale která s postupem času začala soudnímu přezkumu podléhat, z čehož usuzuje, že ke stejné praxi směřuje i rozhodnutí o nepovolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, takové tvrzení je zcela bezpředmětné, neboť v dané konkrétní věci stěžovatelka nepředložila žádné podklady, které by nasvědčovaly takovému vývoji ve vztahu k předmětnému rozhodnutí.

Poslední námitkou je námitka, ve které stěžovatelka předestřela, že správní úvaha, proti níž je namítána nezákonnost z důvodů vybočení z mezí zákona, resp. z důvodů zneužití správního uvážení k vydání nezákonného rozhodnutí, musí být vždy předmětem soudního přezkumu bez ohledu na znění § 70 s. ř. s., neboť z § 78 odst. 1, věta druhá, s. ř. s. vyplývá možnost podání žaloby v případech, kdy správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil. Z dikce § 78 odst. 1 s. ř. s. - dle kterého *je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze*

správního uvážení nebo jej zneužil – a jemu předcházejících ustanovení s. ř. s. vyplývá, že pro zrušení rozhodnutí pro nezákonnost z důvodů, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil, je třeba, aby se jednalo o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., v němž je napadená správní úvaha obsažena. Ve světle výše uvedeného Nejvyšší správní soud předestírá, že pokud se v dané věci vůbec o rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s. nejedná, nelze v takovém případě správní uvážení v něm obsažené ani soudně přezkoumávat. Domnívá-li se tedy stěžovatelka, že § 78 odst. 1, věta druhá, s. ř. s. předpokládá jako samostatný důvod pro zrušení předmětného rozhodnutí nezákonnost správní úvahy, nelze se s tímto názorem ztotožnit. Stěžovatelka v souvislosti s danou námitkou odkázala na usnesení zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, které je s ohledem na zcela odlišnou problematiku – problematiku opakované daňové kontroly jako nezákonného zásahu – zcela nepřípadné. Zdejší soud proto nepovažuje ani tuto poslední námitku za důvodnou.

Nejvyšší správní soud napadené usnesení městského soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Účastníku řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud 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 4. února 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu