

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **BOLECH IMPEX, spol. s r.o.**, se sídlem Opatov 73, Dušejov, zastoupené JUDr. Zdeňkem Sochorcem, advokátem se sídlem V Teničkách 614, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, zastoupený JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem nám. 14. října 3, Praha 5, o žalobě proti rozhodnutí ministra financí ze dne 8. 9. 2008, čj. ZK/22 428/2008, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2010, čj. 8 Ca 451/2008 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 20. 11. 2006 návrh na přezkoumání rozhodnutí ve věci její daňové povinnosti na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001. Přezkoumání podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, povoleno nebylo, a to rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 8. 2007.

Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 1. 2008, a to z důvodu nepřípustnosti odvolání. Ministr financí zamítl odvolání proti posléze uvedenému rozhodnutí žalovaného rozhodnutím, které bylo předmětem správní žaloby, a je uvedeno v záhlaví tohoto rozsudku.

[2] Městský soud žalobu s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2007, čj. 9 Afs 75/2007 - 80 odmítl jako nepřípustný návrh podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 70 písm. a) s. ř. s., neboť napadené rozhodnutí žalovaného není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.

II.
Stručné shrnutí argumentů v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti předně uvádí, že městský soud se nedostatečně vypořádal s její argumentací v podané žalobě. Tvrdí, že jí nebylo v odůvodnění napadeného usnesení vysvětleno, proč se soud její žalobními námitkami nezabýval a tím jí byla odňata možnost, aby se proti právnímu hodnocení soudu případně bránila cestou kasační stížnosti. Výslovně přitom uvedla, že nežádá soudní přezkoumání rozhodnutí o zamítnutí žádosti o povolení přezkoumání daňového rozhodnutí, ale soudní přezkoumání správnosti rozhodnutí o odmítnutí odvolání (*pozn. soudu – jakkoliv stěžovatelka opakovaně hovoří o odmítnutí odvolání, má patrně na mysli zamítnutí odvolání; zvýraznění doplněno zdejším soudem*) proti zamítavému rozhodnutí o povolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Má za to, že městský soud se tak vyjádřil k jiné věci, než byla předmětem žaloby.

[4] Stěžovatelka dále trvá na zrušení rozhodnutí ministra financí a důvodech uvedených v žalobě. Je toho názoru, že právo podat opravný prostředek proti rozhodnutí o odmítnutí žádosti o povolení přezkoumání daňového rozhodnutí jí náleží. Toto právo opírá o svůj výklad § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (*pozn. NSS - zde jakož i ve zbytku kasační stížnosti stěžovatelka opět zaměňuje rozhodnutí o zamítnutí s rozhodnutím o odmítnutí. Pro úplnost zdejší soud uvádí, že ze soudního i správního spisu vyplývá, že správní orgán prvního i druhého stupně rozhodl vždy o zamítnutí žádosti, resp. odvolání).* Stěžovatelka z toho vyvozuje, že daňový řád právo podat opravný prostředek vylučuje jen v případě, kdy je přezkoumání povoleno nebo nařízeno, v ostatních případech toto právo nezakazuje, což je plně v souladu s ústavní zásadou co není zakázáno, je dovoleno. Stěžovatelka dále polemizuje, že kdyby tomu tak nebylo (tj. kdyby toto právo stěžovatelce nenáleželo), neměla by stěžovatelka před správním orgánem žádnou možnost obrany a byla by nucena strpět v podstatě jakoukoli libovůli.

[5] Dále stěžovatelka tvrdí, že odmítnutím práva na odvolání byla zkrácena na svém právu na vyměření daně ve správné výši.

[6] Konečně stěžovatelka uvádí, že postupem městského soudu bylo porušeno její právo na spravedlivý proces. Žalovaný totiž „odmítl“ její odvolání, aniž by mu takový postup zákon umožňoval. Odmítnutím práva na odvolání tam, kde ho zákon nezakazuje, byla stěžovatelce odebrána možnost obrany proti zamítavému rozhodnutí. Pokud daňový řád materiálně upravuje rozhodování podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, nelze dle názoru stěžovatelky v případě rozhodnutí o nepovolení přezkumu uplatnit libovůli, ale

musí být rozhodováno v souladu s danými předpisy a „mělo by být přípustné odvolání“. Tento závěr vyplývá dle názoru stěžovatelky z rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Kilián proti České republice* (stížnost č. 48309/99, Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva 1/2005, s. 1).

[7] Žalovaný ve svém stručném vyjádření uvádí, že k naplnění podmínek pro povolení přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně nedošlo. Stěžovatelka měla možnost uplatnit žalobu ve správním soudnictví, které však nevyužila, proto nemohla být dle názoru žalovaného zkrácena na jejich právech a to ani v případě, že se jí nepodařilo napadené rozhodnutí zvrátit postupem podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutí, kterým nebylo přezkoumání povoleno, je ze své povahy ze soudního přezkumu vyloučeno.
[8] Ve zbytku svého vyjádření odkazuje žalovaný na svá předchozí vyjádření a spisovou dokumentaci. Zároveň upozornil na obdobné řízení, které bylo se stěžovatelkou před zdejším soudem vedeno pod sp. zn. 1 Afs 149/2008, kdy Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

[9] Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

III.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti, a to v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila důvody podle § 103 s. ř. s. v obecné rovině, tj. formálně nikterak své důvody nepřiřadila k příslušným ustanovení. Z ustálené judikatury zdejšího soudu vyplývá, že směřuje-li kasační stížnost proti usnesení soudu o odmítnutí žaloby, lze uplatnit pouze důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (viz především rozsudek ze dne 21. 4. 2005, čj. 3 Azs 33/2004 - 98, publ. pod č. 625/2005 Sb. NSS; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. v sobě tak kromě nezákonnosti samotného rozhodnutí o odmítnutí návrhu zahrnuje též procesní pochybení soudu, která tomuto rozhodnutí předcházela. Tento důvod nezahrnuje eventuální pochybení žalovaného správního orgánu pokud jde o výklad hmotného nebo procesního práva, resp. dokonce pochybení jiných správních orgánů v řízeních předchozích (srov. k tomu rozsudek NSS v předchozí stěžovatelčině věci ze dne 11. 2. 2009, čj. 1 Afs 149/2008 - 83, zejména bod 7).

[13] Stěžovatelka v kasační stížnosti neustále směšuje námitky proti rozhodnutí, kterým nebylo přezkoumání daňového rozhodnutí povoleno, námitky proti zamítavému rozhodnutí o odvolání proti tomuto rozhodnutí a námitky proti napadenému usnesení soudu. Srovnatelně byla formulována i její žaloba. Stěžovatelka sama paradoxně městskému soudu vytýká, že rozhodoval o jiné věci, pokud posuzoval zamítavé rozhodnutí o povolení

přezkoumání daňového rozhodnutí, neboť stěžovatelka správní žalobou nebrojila proti rozhodnutí Ministerstva financí, nýbrž proti rozhodnutí ministra financí, tedy proti rozhodnutí vydaném ve druhém stupni správního řízení. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že ze strany městského soudu k pochybení nedošlo, neboť podle ustálené judikatury zdejšího soudu tvoří správní řízení v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Rozhodnutí prvého stupně a rozhodnutí druhého stupně tedy není vzájemně oddělitelné (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2008, čj. 2 As 20/2008 - 58). Uvedené platí o to víc, pokud správní orgán prvního stupně i odvolací správní orgán dospěly ke stejnému závěru. Naproti tomu předmětem žaloby v žádném případě není původní rozhodnutí o daňové povinnosti stěžovatelky za rok 2001.

[14] Nejvyšší správní soud se dále mohl zabývat pouze námitkami, které směřují proti usnesení městského soudu o odmítnutí žaloby. Zdejší soud tedy musí posoudit, zda je vskutku dána nepřípustnost žaloby proti rozhodnutí žalovaného. V případě kladné odpovědi městský soud neměl možnost vyslovovat se meritorně k námitkám, které stěžovatelka uvedla v žalobě a následně i v kasační stížnosti.

[15] Soud může žalobu odmítnout pouze ze zákonem stanovených důvodů. Tyto důvody jsou především uvedeny v § 46 s. ř. s. Městský soud odmítl žalobu stěžovatelky z důvodu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nepřípustnost. Nepřípustnost žaloby v posuzovaném případě správní soud dovodil z § 68 písm. e) s. ř. s., podle kterého je žaloba nepřípustná také tehdy, domáhá-li se přezkoumání rozhodnutí, které je z přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno. S odkazem na judikaturu zdejšího soudu dále městský soud uvedl, že rozhodnutí o povolení přezkoumání materiálně není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., tj. nemění, neruší nebo závazně neurčuje práva a povinnosti stěžovatelky. Z tohoto důvodu se jedná o kompetenční výluku podle § 70 písm. a) s. ř. s., na základě které jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími. Z tohoto důvodu městský soud žalobu odmítl.

[16] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující. Rozhodování o žádosti daňového subjektu o povolení přezkumu se dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků rozpadá do dvou fází: v prvé fázi se rozhoduje o tom, zda bude přezkoumávání povoleno, či nikoliv, tj. zkoumá se zákonnost postupu a rozhodnutí vydaného v předchozím řízení, tj. řízení, v němž daňový subjekt mohl na ochranu svých práv ze stejných důvodů využít opravný prostředek a případně i žalobu; ve druhé fázi, avšak pouze tam, kde bylo přezkoumání povoleno a tím řízení znovu „otevřeno“, se rozhoduje o tom, zda původní přezkoumávané rozhodnutí bude změněno nebo zrušeno (a to u orgánu, který původně rozhodl v posledním stupni). Shledá-li orgán, který má rozhodnout o povolení přezkumu, že pro přezkoumání nejsou důvody, žádost zamítne.

[17] Pro posouzení věci je tedy klíčová právní povaha rozhodnutí žalovaného, resp. ministra financí, podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. K této otázce lze odkázat na zcela jednoznačnou početnou judikaturu zdejšího soudu (započatou již usnesením NSS ze dne 29. 4. 2003, čj. 6 A 153/2002 - 18, publ. též jako č. 14/2003 Sb. NSS) a Ústavního soudu. Podle cit. usnesení „[p]*řezkoumání 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.]."

[18] Do subjektivních práv daňového subjektu zasahuje dřívější rozhodnutí finančního orgánu, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o jeho daňové povinnosti. Naopak tím, že nadřízený správce daně nepovolí přezkoumání tohoto rozhodnutí, se na původním rozhodnutí nic nemění, tj. nemění se vůbec jakákoliv práva ani povinnosti daňového subjektu (srov. k tomu především již cit. rozsudek NSS čj. 1 Afs 149/2008 - 83, obdobně též např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2007, čj. 9 Afs 75/2007 - 80; rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2006, čj. 1 Afs 21/2006 - 52; rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2006 čj. 1 Afs 56/2004 - 114, č. 1113/2007 Sb. NSS a mnohé další).

[19] Právě citovaná rozhodnutí NSS jsou v plném souladu s judikaturou Ústavního soudu, sjednocenou stanoviskem pléna Pl. ÚS-st. 12/2000 již dne 19. 12. 2000, podle něhož „[j]*e 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* [zákona o správě daní a poplatků]. *Ty slouží k ochraně objektivního práva a strana na ně nárok nemá. Pokud se navrhovatelka odvolává na to, že v případě rozhodování podle § 55b* [zákona o správě daní a poplatků] *se jedná o rozhodnutí o právech a povinnostech, pak to platí jen tehdy, jestliže v prvé fázi přezkoumání bylo rozhodnutí k přezkumu vůbec otevřeno a teprve ve druhé fázi bylo zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno*" [stanovisko pléna sp. zn. Pl. ÚS-st 12/2000 ze dne 19. 12. 2000 (ST 12/21 SbNU 484); všechna zde cit. rozhodnutí ÚS dostupná na http://nalus.usoud.cz].

[20] Nelze proto souhlasit s námitkou stěžovatelky, že bylo porušeno její právo na spravedlivý proces, neboť městský soud byl povinen před samotným posouzením žaloby zkoumat, zda rozhodnutí, proti kterému žaloba směřuje, je přezkoumatelné soudem. V posuzovaném případě dospěl zákonným způsobem k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí není přezkoumatelné soudem a žalobu bez věcného projednání odmítl v souladu se zákonem. Nelze ani souhlasit s námitkou stěžovatelky, že pokud by jí výkladem § 55b zákona o správě daní a poplatků právo na odvolání nenáleželo, neměla by před správním orgánem možnost obrany a byla by nucena strpět jakoukoliv libovůli. Pokud stěžovatelka nesouhlasila s rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně (ve věci původních platebních výměrů), měla možnost se účinně bránit podáním žaloby ve správním soudnictví postupem podle § 65 a násl. s. ř. s. Tak se však v posuzovaném případě nestalo.

[21] V této souvislosti zdejší soud plně odkazuje na rozsudek NSS čj. 9 Afs 75/2007 - 80 (již cit. v bodě [18] shora), podle kterého „*také právo na soudní ochranu je právem, které, má-li být úspěšně uplatněno, musí být v podmínkách právního státu uplatňováno zákonem stanoveným způsobem. Nelze se dovolávat porušení tohoto práva tam, kde sám daňový subjekt nevyužil všech možností, které mu právo přiznává. Zcela nepřijatelná – a nedůvodně narušující právní moc rozhodnutí – by byla taková interpretace, která by daňovému subjektu, jenž zmeškal využití právních prostředků nápravy, které měl k dispozici, umožňovala toto opomenutí dohnat tím, že kdykoliv ve lhůtě dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané*

rozhodnutí právní moci, by podal (bezúspěšně) žádost o povolení přezkumu a negativní rozhodnutí o ní by posléze napadl žalobou u soudu; vzhledem k tomu, jak široce jsou koncipovány podmínky povolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, znamenalo by to, že soud by se vlastně zabýval tím, zda původní rozhodnutí je či není nezákonné nebo zda se zakládá na podstatných vadách řízení či nikoliv, jakož i tím, zda daň byla stanovena ve správné výši, resp. zda tomu okolnosti nasvědčují.“ Již od doby římského práva platí obecně uznávaná zásada, že právo přeje bdělým (*vigilantibus iura*); proto má každý aktivně a důsledně dbát svých práv. Nevyužití nebo zanedbání svých práv v žádném případě nemůže zakládat důvodnou námitku porušení práva na spravedlivý proces. Tyto kasační námitky jsou z výše uvedených důvodů nedůvodné. Tím lze taktéž situaci stěžovatelky odlišit od rozhodnutí ESLP ze dne 7. 12. 2004 *Kilián proti České republice* (stížnost č. 48309/99). V rozhodnutí *Kilián* se v důsledku právních předpisů stojících v rozporu s ústavním pořádkem nedostalo stěžovateli vůbec soudní ochrany; naproti tomu ve stěžovatelčině věci ona sama možnost soudní ochrany proti rozhodnutí skutečně zasahujícímu do jejích práv nevyužila.

[22] Stěžovatelka namítá, že vyloučení opravných prostředků proti rozhodnutí o povolení přezkoumání daňového rozhodnutí se vztahuje pouze na případy, kdy byla žádost o přezkoumání vyřízena kladně. K tomu zdejší soud uvádí, že dle interpretace poskytnuté stěžovatelkou v kasační stížnosti by o žádosti na přezkoumání daňového rozhodnutí nemohlo být rozhodnuto negativně, neboť dle této teze daňový řád výslovně neupravuje rozhodnutí o nepovolení přezkoumání (viz § 55b). Takovýto závěr je zjevně absurdní, zcela v rozporu s povahou mimořádných opravných prostředků, pod které je přezkoumání daňových rozhodnutí systematicky zařazeno.

[23] Nejvyšší správní soud tak setrvává ve shodě s předchozí judikaturou na tom, že zamítnutí žádosti daňového subjektu o přezkoumání daňového rozhodnutí není rozhodnutím způsobilým zasáhnout subjektivní práva stěžovatelky a je tedy ze soudního přezkumu ve smyslu ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučeno. Městský soud proto správně žalobu proti zamítnutí odvolání odmítnul pro její nepřípustnost. V napadeném usnesení městský soud přitom zcela srozumitelně a dostatečným způsobem odůvodnil proč žalobu stěžovatelky odmítá.

[24] Je zcela nepochybné, že rozhodnutí o odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 nelze považovat za meritorní rozhodnutí, jehož obsahem je věcné posouzení žaloby (viz k tomu rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, čj. 4 As 43/2007 - 101). Nejvyšší správní soud proto není oprávněn zabývat se námitkami stěžovatelky, které nebyly a ani nemohly být věcně posouzeny správním soudem prvního stupně.

IV.
Závěr a náklady řízení

[25] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[26] O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační

stížnosti nemá. Žalovanému nebyla náhrada nákladů přiznána z důvodů hodných zvláštního zřetele. Důvody hodné zvláštního zřetele spočívají v tom, že žalovaný je významným ústředním orgánem státní správy a schopnost a povinnost hájit vlastní rozhodnutí na soudě je v takovém případě integrální součástí řádného výkonu státní správy, k němuž je takový státní orgán dostatečně vybaven (srov. k tomu již usnesení Vrchního soud v Praze ze dne 14. 6. 1999, čj. 6 A 7/99 - 39, publ. pod č. 1015/2002 SJS, jehož ústavnost následně potvrdil Ústavní soud usnesením ze dne 29. 5. 2000, sp. zn. II. ÚS 437/99). Obdobně viz též rozsudky NSS ze dne 26. 4. 2007, čj. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS a ze dne 22. 7. 2010, čj. 9 As 24/2010 – 132. Nelze proto na žalobci spravedlivě žádat, aby hradil náklady vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 4. května 2011

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu