

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobkyně: **E. G.,** zastoupená Mgr. Martinem Keřtem, advokátem se sídlem Sladkovského 2059, Pardubice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2011, č. j. 31 Af 8/2011 - 19,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutími ze dne 23. 11. 2010, č. j. 16098/10-1102-701130 a č. j. 16099/10-1102-701130, žalovaný k žádosti žalobkyně nepovolil podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy účinném znění (dále jen „zákon o správě daní“) přezkoumání dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 27. 11. 2009, č. j. 75709/09/341910705683 a č. j. 75710/09/341910705683, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007 ve výši 1 046 840 Kč a 204 Kč, stanoven nárok na daňový bonus ve výši 0 Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 209 372 Kč a 40 Kč.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného dne 24. 1. 2011 žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji odmítl usnesením ze dne 9. 2. 2011, č. j. 31 Af 8/2011 - 19, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud uvedl, že v daných případech žalovaný neshledal podmínky pro povolení přezkumu, a proto vydal rozhodnutí o jeho nepovolení. Přezkumné řízení podle § 55b zákona o správě daní je mimořádným procesním prostředkem dozorčího práva, přičemž na meritorní projednání nemá daňový subjekt právní nárok. Dále krajský soud konstatoval, že předmětná rozhodnutí o nepovolení přezkumu nejsou rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť nemohla zasáhnout do veřejných subjektivních práv žalobkyně. Krajský soud doplnil, že přezkumné řízení se skládá ze dvou fází. V první fázi se rozhoduje o tom, zda jsou splněny podmínky pro povolení přezkumu, ve druhé fázi, jsou-li podmínky splněny, se znovu rozhoduje o tom, zda původní, tj. přezkoumávané, rozhodnutí bude změněno, zrušeno nebo potvrzeno. Soudnímu přezkumu podléhá až rozhodnutí vydané ve druhé fázi přezkumného řízení, zasáhne-li toto nové rozhodnutí do subjektivních práv a povinností daňového subjektu.

S tímto odůvodněním krajský soud žalobu dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl jako nepřípustnou, neboť směřovala proti úkonům žalovaného, které jsou dle § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkoumání vyloučeny, neboť nejsou rozhodnutími dle § 65 odst. 1 s. ř. s.

Žalobkyně (stěžovatelka) napadla usnesení krajského soudu kasační stížností, v níž odkazuje na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s. Má za to, že krajský soud měl povinnost o její žalobě meritorně rozhodnout, nikoli ji odmítnout, neboť pro povolení přezkumu byly splněny podmínky uvedené v § 55b zákona o správě daní. Je přesvědčena, že má zákonný nárok na to, aby byla rozhodnutí žalovaného přezkoumána v soudním řízení. Stejně jako v žalobě trvá na tom, že rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná, nesrozumitelná, nezákonná a nicotná. V této souvislosti uvádí, že není možné, aby soudní moc taková rozhodnutí tolerovala. Nesouhlasí se závěry krajského soudu, že se v daném případě jednalo o mimořádný procesní prostředek dozorčího práva, naopak je názoru, že se jedná o „řádný mimořádný opravný prostředek“. Podle stěžovatelky není možné ponechat výsledek přezkumu daňových rozhodnutí na libovůli správních orgánů. Krajský soud se dle názoru stěžovatelky nevypořádal se zjevnými vadami žalobou napadených rozhodnutí a s jejich rozpory se závěry Ústavního soudu.

Dále stěžovatelka v kasační stížnosti rekapituluje obsah své žaloby, v níž rozporovala zákonnost rozhodnutí žalovaného. Uvedla, že rozhodnutí žalovaného obsahují ve své výrokové části a v samostatném záhlaví zjevné a zásadní vady, které činí předmětná rozhodnutí nepřezkoumatelnými, nejednoznačnými a matoucími, a proto by měla být taková rozhodnutí soudem zrušena. Rovněž namítala, že celé daňové řízení vykazuje vážné vady. Dovozovala nesprávnou citaci jednotlivých odstavců § 55b zákona o správě daní, podle něhož se přezkoumání řídí, ve výrokové části napadených rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka je dále přesvědčena o tom, že rovněž výroky rozhodnutí, podle nichž se přezkoumání rozhodnutí správce daně nepovoluje, jsou chybné. Tyto vady podle stěžovatelky způsobují nicotnost žalobou napadených rozhodnutí. Další vadou řízení má být skutečnost, že daňová kontrola byla proti stěžovatelce zahájena bezdůvodně, toliko na

základě urgencí, výzev a dotazů orgánů činných v trestním řízení, což má být v rozporu s judikaturou Ústavního soudu. Na základě těchto důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. Plně se ztotožnil s právním názorem krajského soudu a odkazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, podle níž nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní není rozhodnutím správního orgánu podle § 65 odst. 1 s. ř. s. a nepodléhá tudíž soudnímu přezkumu. Dále žalovaný dodává, že pokud stěžovatelka tvrdí nicotnost rozhodnutí žalovaného, je třeba upozornit na zvláštní úpravu tzv. neplatnosti daňového rozhodnutí podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní, přičemž ověření této neplatnosti mohla stěžovatelka žalovanému navrhnout. Nicméně žalovaný má za to, že v daném případě nejsou podmínky pro ověření neplatnosti jeho rozhodnutí splněny. Žalovaný nepovažuje námitky stěžovatelky vůči jeho rozhodnutím, jakož i vůči rozhodnutím správce daně, jejichž přezkoumání žalovaný nepovolil, ani vůči předcházejícímu daňovému řízení za důvodné. Stěžovatelka nevznášela v průběhu daňové kontroly vůči postupu správce daně žádné námitky, nevyužila tedy svých práv vyplývajících z § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a nenapadla ani výsledné dodatečné platební výměry odvoláním. Nynější pokus stěžovatelky o ochranu jejích práv je tedy opožděný a nemůže vést k prolomení konzistentního náhledu na institut přezkoumání pravomocných daňových rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného usnesení (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené usnesení vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud v prvé řadě předesílá, že v případě, že je kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele z povahy věci v úvahu pouze kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Nejvyšší správní soud je v řízení o kasační stížnosti oprávněn zkoumat, zda rozhodnutí krajského soudu a důvody, o které se toto rozhodnutí opírá, jsou v souladu se zákonem; jeho úkolem není přímo přezkoumávat samotné žalobou napadené správní rozhodnutí, nýbrž prověřovat, zda soud při takovémto přezkumu postupoval a uvažoval správně. Rozsah přezkumu rozhodnutí soudu je tak vymezen povahou a obsahem přezkoumávaného rozhodnutí. Jestliže krajský soud žalobu odmítl a věc samu neposuzoval, může Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti pouze přezkoumat, zda krajský soud správně posoudil podmínky pro odmítnutí žaloby, nemůže se však již zabývat námitkami týkajícími se merita, tedy toho, zda správní rozhodnutí je zákonné či nikoli (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2009, č. j. 3 As 44/2008 - 80, dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud se tedy nemůže

v nyní posuzované věci zabývat zákonností žalobou napadených rozhodnutí žalovaného vydaných podle § 55b zákona o správě daní, tvrzenými vadami řízení před žalovaným či dokonce posuzovat předcházející rozhodnutí správce daně, jimiž byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů fyzických osob a o jejichž přezkoumání podle § 55b zákona o správě daní stěžovatelka žalovaného žádala.

Vzhledem k tomu, že krajský soud žalobu odmítl, nemohl se Nejvyšší správní soud zabývat ani tvrzenou nicotností žalobou napadených rozhodnutí. Je totiž třeba rozlišovat dvě rozdílné procesní situace. První z nich je situace, kdy ve věci nejsou dány podmínky řízení a tento nedostatek podmínek řízení je neodstranitelný, v takovém případě nemá krajský soud jinou možnost než žalobu podle § 46 s. ř. s. odmítnout. Naproti tomu v případě, kdy jsou ve věci dány veškeré podmínky řízení, je soud oprávněn a zároveň tedy i povinen o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu meritorně rozhodnout, přičemž tak učiní po té, co žalobou napadené výroky rozhodnutí přezkoumá v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Z pravidla, podle něhož je soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí vázán žalobními body, ovšem existuje výjimka upravená v § 76 odst. 2 s. ř. s., podle něhož případnou nicotnost rozhodnutí správního orgánu vysloví soud i bez návrhu, tzn. z úřední povinnosti, aniž by musela být nutně žalobcem namítána. Jinými slovy rovněž rozsudek, jímž soud nad rámec žalobních bodů vysloví nicotnost žalobou napadeného rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), je meritorním rozhodnutím, k jehož vydání musí být splněny veškeré podmínky řízení. Není-li byť jediná tato podmínka řízení splněna a tento nedostatek je neodstranitelný, musí soud žalobu odmítnout, aniž by byl oprávněn žalobou napadené rozhodnutí jakkoli přezkoumávat, tedy nemůže ho přezkoumávat ani z toho hlediska, zda jde o rozhodnutí nicotné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2006, č. j. 5 As 67/2005 - 88, publikovaný pod č. 988/2006 Sb. NSS).

Ke stížní námitce, podle níž i proti nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní měla být obecně přípustná žaloba ve správním soudnictví, resp. alespoň v daném případě, neboť se stěžovatelka domnívá, že rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná a nicotná, je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že se plně ztotožňuje se stanoviskem krajského soudu, který v této souvislosti odkázal na dlouhodobou a zcela konstantní judikaturu správních soudů i Ústavního soudu. Podle této judikatury mělo sice nepovolení přezkumu daňového rozhodnutí dle § 55b zákona o správě daní formu rozhodnutí, nebylo však rozhodnutím v materiálním smyslu, tedy rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s., jímž by se zakládaly, měnily, rušily nebo závazně určovaly práva nebo povinnosti daňového subjektu či bylo jinak zasahováno do jeho právní sféry, a z tohoto důvodu je takové rozhodnutí ze soudního přezkoumání vyloučeno.

K povaze tohoto rozhodnutí se vyjádřil Ústavní soud již ve stanovisku pléna ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st.-12/2000, v němž uvedl, že daňový subjekt má ve věci své daňové povinnosti dvojí prostředky ochrany práva. Jednak jsou to prostředky instanční (řádné) a mimořádné (obnova řízení) a dále prostředky soudní (správní žaloba), tedy prostředky, na něž má daňový subjekt právní nárok. Vedle toho existují prostředky jiné, dozorčí, mezi něž patřilo právě přezkoumání podle § 55b zákona o správě daní. Ty slouží k ochraně objektivního práva a daňový subjekt na ně nárok nemá. Rozhodnutí o

nepovolení přezkoumání tudíž nepodléhalo soudnímu přezkoumání ani podle právní úpravy správního soudnictví platné do 31. 12. 2002. Tento názor potvrdil Ústavní soud i za platnosti soudního řádu správního svým usnesením ze dne 9. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 516/03, v němž uvedl, že nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí není rozhodnutím, jímž by se ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. zakládaly, měnily, rušily nebo závazně určovaly práva nebo povinnosti daňového subjektu, a proto je ze soudního přezkoumání i podle nové právní úpravy správního soudnictví vyloučeno. Rozhodnutím o právech a povinnostech bylo podle Ústavního soudu pouze takové rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní, kterým správce daně po té, co bylo jeho původní rozhodnutí v první fázi k přezkumu vůbec otevřeno, ve druhé fázi své původní rozhodnutí zrušil, nahradil jiným nebo změnil. Pouze takové rozhodnutí bylo soudně přezkoumatelné. Obdobné stanovisko zaujal Nejvyšší správní soud ve svém usnesení ze dne 29. 4. 2003, č. j. 6 A 153/2002 - 18, publikovaném pod č. 14/2003 Sb. NSS a dále ve svém rozsudku ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, publikovaném pod č. 1113/2007 Sb. NSS.

Nejvyšší správní soud nevidí ani v daném případě žádný důvod k tomu, aby se od této ustálené judikatury odchýlil. Konstatuje tedy, že nepovolení přezkumu daňového rozhodnutí dle § 55b zákona o správě daní mělo sice formu rozhodnutí, nebylo však rozhodnutím v materiálním smyslu, tedy rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s., jímž by se zakládaly, měnily, rušily nebo závazně určovaly práva nebo povinnosti daňového subjektu či bylo jinak zasahováno do jeho právní sféry. Nepovolení přezkumu daňového rozhodnutí je svou povahou nikoli mimořádným opravným prostředkem, mezi něž ho nesprávně zařazoval zákon o správě daní, ale výkonem dozorčího práva, tedy nápravným prostředkem dozoru nadřízeného správce daně, přičemž zde není subjektivní právo daňového subjektu na povolení přezkoumání daňového rozhodnutí. Prostředek dozorčího práva je tradičním procesním institutem, který je v té či oné podobě obsažen v zásadě ve všech předpisech, které upravují řízení před správními orgány. Z pozitivní právní úpravy je třeba zmínit především přezkumné řízení upravené v § 94 a násl. správního řádu. Je založeno na obdobných principech, jako bylo přezkumné řízení daňové podle zákona o správě daní, ovšem mimo jiné s tím rozdílem, že podle § 94 odst. 1 správního řádu neshledá-li nadřízený správní orgán podnět k zahájení přezkumného řízení důvodným, sdělí tuto skutečnost podateli pouhým přípisem, který nemá ani z formálního hlediska podobu rozhodnutí. I tento úkon správního orgánu je ze soudního přezkoumání vyloučen. Zcela obdobně je již přezkumné řízení daňové upraveno novým daňovým řádem (§ 121 a násl. zákona č. 280/2009 Sb.), který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011.

Jestliže tedy nadřízený správce daně nevyužil svého dozorčího práva, nijak tím nezasáhl do právní sféry daňového subjektu. Jako příklady recentních rozhodnutí, jež tento názor plně potvrzují a na jejichž odůvodnění Nejvyšší správní soud rovněž odkazuje, je možné uvést rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2008, č. j. 8 Afs 93/2007 - 56, ze dne 27. 8. 2008, č. j. 1 Afs 124/2008-42, ze dne 11. 12. 2008, č. j. 8 Afs 82/2007 – 65, ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 115/2008 - 34, ze dne 29. 10. 2009, č. j. 8 Afs 83/2008 – 47, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 9 Afs 92/2009 – 67, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 30/2010 - 63, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 76/2009 – 37, ze dne 14. 10. 2010, č. j. 7 Afs 76/2010 – 65, ze dne 3. 11. 2010, č.j. 7 Afs 75/2010 – 64, a ze dne 26. 1. 2011, č.j. 9 Afs 88/2010 – 46, všechny dostupné na www.nssoud.cz.

Jak vyplývá z uvedené judikatury, soudní ochrana daňového subjektu ve věci stanovení jeho daňové povinnosti a tudíž i ochrana jeho ústavních práv vyplývajících mimo jiné z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod je v každém případě zajištěna, neboť daňový subjekt má vždy možnost v zákonem stanovené lhůtě brojit správní žalobou proti rozhodnutí odvolacího orgánu i proti platebnímu výměru vydanému správcem daně v prvním stupni u místně příslušného správního soudu. Pokud však této možnosti ve stanovené lhůtě nevyužije, nebo pokud soud jeho žalobu neshledá důvodnou, nemůže se soudní cestou domáhat, aby k přezkoumání těchto rozhodnutí došlo výkonem dozorčího práva nadřízeného správce daně. Tímto se rozhodnutí o nepovolení přezkoumání dle § 55b zákona o správě daní výrazně odlišovalo od jiných správních rozhodnutí, kde sice účastník řízení rovněž nemá ani za splnění zákonem stanovených podmínek právní nárok na vyhovění jeho návrhu, kde však jde v každém případě o rozhodnutí správního orgánu o věci samé, proti němuž nelze brojit jiným způsobem než cestou správní žaloby. V těchto případech již judikatura Nejvyššího správního soudu došla k závěru, že zde žaloba proti takovým rozhodnutím správních orgánů musí být přípustná. Nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí však takovým případem není, neboť jak již konstatoval Ústavní soud, daňový subjekt má vždy možnost volby, zda se vydá cestou soudní ochrany, nebo zda bude spoléhat na výkon dozorčího práva nadřízeného správce daně. Vyloučením nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí ze soudního přezkumu tedy nedochází k porušení čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod ani jiných ustanovení ústavního pořádku.

Je třeba zdůraznit, že zmiňovanou možnost soudní ochrany měla stěžovatelka i v předmětné věci. Pokud s domnívala, že jsou dodatečné platební výměry správce daně na daň z příjmů fyzických osob za léta 2006 a 2007 nezákonné, měla možnost proti nim podat v zákonem stanovené lhůtě odvolání a v případě jejich neúspěchu žalobu proti odvolacím rozhodnutím finančního ředitelství. Jestliže však stěžovatelka této možnosti nevyužila a namísto toho se spolehla na použití dozorčího prostředku, nemůže se následně dovolávat soudní ochrany.

Žalobou napadené úkony žalovaného nejsou materiálním rozhodnutím správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a jsou tedy ze soudního přezkoumání dle § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučeny. Žaloba proti takovým úkonům správního orgánu je tudíž ve smyslu § 68 písm. e) s. ř. s. nepřípustná. Krajský soud postupoval v souladu se zákonem, jestliže žalobu v předmětné věci jako nepřípustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. července 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu