

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance, v právní věci žalobce: **CS Bohumín, s. r. o.**, se sídlem Lenfeldova 21/6, Vyškov, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2009, čj. 2008/3412/30, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2010, čj. 9 Ca 106/2009 - 51,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobce požádal o povolení přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 15. 9. 2006 a s ním souvisejícího rozhodnutí Celního úřadu Vyškov ze dne 24. 5. 2006. Žalovaný nevyhověl žádosti žalobce podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), rozhodnutím ze dne 12. 2. 2009.

II.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Městského soudu v Praze. Namítl, že i když je mu známa judikatura Nejvyššího správního soudu, podle které zamítavé rozhodnutí podle § 55b daňového řádu nepodléhá soudnímu přezkumu, nemůže tento závěr platit absolutně. I rozhodnutí založené na volné úvaze správního orgánu musí být podle Ústavního soudu přezkoumatelné ve správním soudnictví. Žalovaný odňal žalobci

právo na spravedlivé a řádné projednání žádosti. Zneužil svého vrchnostenského postavení v daňovém řízení. V první fázi řízení meritorně projednal a posoudil napadená rozhodnutí, i když měl podle konstantní judikatury pouze zjišťovat, zda byly ve věci dány podmínky pro povolení jejich přezkumu. Žalovaný jednal *ultra vires* a svévolně překročil svá oprávnění vyplývající z § 55b daňového řádu. Postupoval předpojatě, když pro něj žádná z namítaných nesprávností a nezákonností nebyla dostatečná pro povolení přezkumu. Žalovaný spojil obě fáze řízení do jedné a tím znemožnil žalobci do celého řízení zasáhnout. Dále žalobce uvedl důvody, které podle jeho názoru svědčily pro povolení přezkumu.

[3] Městský soud v Praze žalobu usnesením odmítl, neboť rozhodnutí, jímž se žádost o přezkum rozhodnutí postupem podle § 55b daňového řádu zamítá, není rozhodnutím a je proto vyloučeno ze soudního přezkumu. Zdůraznil, že řízení o přezkumu daňových rozhodnutí se rozpadá do dvou fází. V první fázi se rozhoduje o tom, zda přezkum rozhodnutí bude povolen nebo nařízen. V kladném případě se ve druhé fázi posuzuje, zda původní přezkoumávané rozhodnutí bude změněno či zrušeno. V této věci žalovaný přezkum nepovolil. Rozhodnutí žalovaného nezasáhlo do subjektivních hmotných práv a povinností žalobce.

III.

[4] Usnesení městského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). Namítl, že názor městského soudu nemůže platit absolutně. Byla by zcela vyloučena možnost přezkumu, zda při vydání rozhodnutí nedošlo ke zneužití správního uvážení. Žalovaný odňal stěžovateli právo na spravedlivé a řádné projednání jeho věci. Zneužil svého vrchnostenského postavení v daňovém řízení a byl si vědom, že jeho nedostatečná správní úvaha nebude podléhat soudnímu přezkumu. V řízení rozhodoval zcela svévolně. Stěžovatel poukázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2007, sp. zn. III. ÚS 103/06, které se zabývalo přezkumem rozhodnutí o prominutí daně a uzavřel, že i rozhodnutí založené pouze na volné úvaze správního orgánu lze přezkoumat ve správním soudnictví. Prominutí daně má podle stěžovatele s přezkumem rozhodnutí mnoho společného. Kromě obdobného umístění právní úpravy v zákoně navíc oba tyto instituty nezakládají určité veřejné subjektivní právo daňového subjektu, což však neznamená, že by rozhodování o nich mohlo být ovládáno naprostou svévolí rozhodujícího orgánu. Daňový subjekt má právo na spravedlivý proces a na to, aby každé rozhodování správního orgánu bylo zřetelně vymezeno normami hmotného a procesního práva, a to při vyloučení svévole rozhodujícího orgánu. Ostatně i ve věci přezkumu rozhodnutí vydaného podle § 55a daňového řádu došlo k judikatornímu obratu a rozhodnutí je nyní přezkoumatelné ve správním soudnictví (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, čj. 1 Afs 140/2008 - 77, č. 1792/2009 Sb. NSS).

[5] Žalovaný pochybil, pokud již v první fázi přezkumného řízení meritorně projednal a posoudil napadená rozhodnutí. Měl pouze zjišťovat, zda byly dány podmínky přezkumu, tj. zda mohlo být rozhodnutí s rozporu s právními předpisy, nebo zda se mohlo zakládat na podstatných vadách řízení. Povinností správního orgánu není zjistit tyto podmínky nad jakoukoli pochybnost, jinak by pravomoc správního orgánu v druhé fázi řízení postrádala smysl. Žalovaný při svém rozhodování jednal *ultra vires* a svévolně překročil

oprávnění vyplývající z § 55b daňového řádu. V řízení postupoval očividně předpojatě, když pro něj nebyla žádná z namítaných a nepochybných nesprávností a nezákonností rozhodnutí dostatečná. Tím popřel princip *in dubio pro reo* a *in dubio pro mitius*. Žalovaný spojil obě fáze řízení do jednoho a znemožnil stěžovateli do řízení jakkoli zasáhnout. Takový postup zcela popřel smysl a účel právní úpravy první fáze přezkumu daňového rozhodnutí.

[6] V replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti stěžovatel předložil údaje Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o tom, kolika žádostem daňových subjektů o přezkoumání rozhodnutí a kolika podnětům k přezkumu finanční ředitelství vyhovělo. Tyto údaje podle něj svědčí o existenci hrubého nepoměru mezi úspěšností žádostí daňových subjektů a podnětů správce daně. Podle stěžovatele je tento nepoměr pravděpodobně způsoben tím, že si správci daně jsou vědomi nemožnosti daňových subjektů dosáhnout přezkumu rozhodnutí, a proto zneužívají správního uvážení. Z tohoto důvodu by mělo být ukončeno období, kdy *„v tomto státě existuje výkon státní moci, který není podroben jakémukoliv přezkumu za strany soudu a v důsledku čehož dochází ke zneužití správního uvážení*".

IV.

[7] Žalovaný uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti, že stěžovatelem zmíněná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu se vztahují k odlišným řízením a k odlišným skutkovým okolnostem. Stěžovatel nenapadá rozhodnutí soudu, ale pouze opakuje žalobní námitky. Stěžovatel nijak neupřesnil, proč se domnívá, že žalovaný postupoval v rozporu se zákazem libovůle a čím podle něj zneužil své vrchnostenské postavení. Za nesmyslné označil tvrzení, že žalovaný nepovolil přezkum, protože věděl, že jeho rozhodnutí nebude podléhat soudnímu přezkumu.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti dle § 109 odst. 2 a 3 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.). Kasační stížnost není důvodná.

[9] Žalobou napadeným rozhodnutím nebylo podle § 55b daňového řádu vyhověno žádosti stěžovatele o přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 15. 9. 2006. Městský soud dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí nepodléhá soudnímu přezkumu ve správním soudnictví, a proto podanou žalobu odmítl. V kasačním řízení bylo proto třeba přezkoumat, zda byl právní názor městského soudu správný.

[10] Přípustností přezkumu rozhodnutí, kterým se nevyhovuje žádosti daňového subjektu o přezkoumání rozhodnutí správce daně podle § 55b daňového řádu, se soudy již v minulosti opakovaně zabývaly. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 12. 2006, čj. 1 Afs 56/2004 - 114, (dostupný na www.nssoud.cz) dospěl k závěru, že takové rozhodnutí 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. K obdobnému závěru dospěla i další judikatura zdejšího soudu (např. rozhodnutí ze dne 25. 6. 2003, čj. 5 A 143/2002 - 98, ze dne 29. 4. 2003, čj. 6 A 153/2002 – 18), či judikatura

Ústavního soudu (např. usnesení ze dne 9. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 516/03, či stanovisko pléna ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st. 12/2000, dostupná na http://nalus.usoud.cz).

[11] Ve shodě s citovanou judikaturou i názorem městského soudu zdejší soud připomíná, že řízení o přezkoumání rozhodnutí podle ustanovení § 55b daňového řádu se rozpadá do *dvou fází: v prvé fázi* se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumávání vůbec bude k žádosti daňového subjektu povoleno nebo z úřední povinnosti nařízeno, tj. zkoumá se zákonnost postupu a rozhodnutí vydaného v předchozím řízení, v němž daňový subjekt mohl na ochranu svých práv využít řádného opravného prostředku a případně i žaloby; *ve druhé fázi*, a to jen tam, kde přezkoumání vůbec bylo povoleno (resp. nařízeno), a tedy znovu „otevřeno“, se rozhoduje o tom, zda původní přezkoumávané rozhodnutí bude potvrzeno, nebo změněno, zrušeno, případně nahrazeno jiným (a to u orgánu, který původně rozhodl v posledním stupni), byl-li shledán rozpor s právními předpisy nebo zakládá-li se rozhodnutí na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.

[12] Zjistí-li orgán, který má k žádosti daňového subjektu rozhodnout o povolení přezkumu, že pro přezkoumání nejsou dány zákonné důvody, žádost zamítne, resp. přezkum nepovolí. Formalizovaný způsob odložení nedůvodné žádosti ovšem nic nemění na charakteru řízení podle § 55b daňového řádu, který vyplývá ze zákona; v řízení o povolení přezkumu na žádost daňového subjektu jde pouze o rozhodování o tom, zda z podnětu daňového subjektu bude opětovně zasaženo do práv, do nichž bylo zasaženo již původním vyměřením a kde původní vyměření mohlo být právě z dispozice daňového subjektu podrobeno soudní ochraně. Výrok o zamítnutí žádosti o povolení přezkumu proto již svou podstatou nemůže zasáhnout subjektivní práva daňového subjektu ve smyslu § 65 s. ř. s. Jiná situace nastává v případě, kdy je přezkum podle § 55b daňového řádu povolen a po přezkoumání rozhodnutí je následně přezkoumávané rozhodnutí potvrzeno. Za situace, kdy je znovu hodnocen skutkový stav a provedené důkazy, již takové rozhodnutí o potvrzení přezkoumávaného rozhodnutí lze považovat za rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. a lze jej přezkoumat ve správním soudnictví (obdobně rozsudek ze dne 19. 8. 2009, čj. 9 Afs 62/2009-79). Tato procesní eventualita však v posuzované věci nenastala, neboť žalovaný dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky již pro povolení přezkumu a žádosti proto nevyhověl.

[13] Právní názor městského soudu je tedy správný. Nejvyšší správní soud neshledal v této věci žádného důvodu odchylovat se od ustálené judikatury soudů k této otázce. Na podrobné důvody shora zmíněných rozhodnutí na tomto místě pro stručnost odkazuje. Rozhodnutím o nevyhovění žádosti o přezkum rozhodnutí podle § 55b daňového řádu se nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují práva a povinnosti ve smyslu § 65 s. ř. s., a proto nepodléhá přezkumu ve správním soudnictví.

[14] Nejvyšší správní soud si je vědom, že bylo především třeba posoudit, zda napadené rozhodnutí podléhá přezkumu ve správním soudnictví. Zaujmout stanovisko ke konkrétním okolnostem této věci představuje nebezpečí, že rozhodnutí bude fakticky z obsahového hlediska přezkoumáno, byť soud současně tvrdí, že soudnímu přezkumu nepodléhá. Protože však stěžovatel v kasační stížnosti mimo jiné namítá, že v jeho případě

došlo k naprosto bezbřehému odnětí práva na spravedlivé a řádné projednání jeho věci, považuje soud za vhodné se stručně vyjádřit k některým jeho tvrzením.

[15] Stěžovatel koncipuje kasační stížnost relativně obecně. Neuvádí, kterými konkrétními skutečnostmi případně byla porušena jeho práva, v čem konkrétně žalovaný pochybil. Zamýšlí se nad tím, zda rozhodnutí o nepovolení přezkoumání daňových rozhodnutí mají či nemají podléhat přezkumu ve správním soudnictví. Kasační stížnost je navíc vnitřně rozporná. Stěžovatel nejprve opakovaně prohlašuje, že je mu známa ustálená soudní judikatura o nepřípustnosti soudního přezkumu rozhodnutí o nevyhovění žádosti o přezkoumání rozhodnutí. Současně tvrdí, že i v tomto případě jde rozhodnutí, které závisí na volné úvaze správního orgánu a musí být dána možnost přezkoumat, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení. Domnívá se, že *„žalovaný naprosto bezbřehým způsobem a v rozporu se zákazem libovůle odňal stěžovateli právo na spravedlivé a řádné projednání jeho věci.“* Současně však v další části kasační stížnosti žalobou napadenému rozhodnutí vytýká, že *„žalovaný zcela pochybil, jelikož v první fázi de facto meritorně projednával a posuzoval napadená rozhodnutí, když se zcela podrobně zabýval tím, proč jsou dle jeho názoru rozhodnutí správná.* Oběma stěžovatelovým výhradám lze obtížně současně vyhovět. Pokud by totiž žalovaný v rozhodnutí pouze konstatoval, že ve věci neshledal okolnosti, pro které by rozhodnutí mohlo být v rozporu s právními předpisy či se mohlo zakládat na podstatných vadách řízení, nepochybně by mu následně stěžovatel vytýkal, že překročil meze správního uvážení, postupoval v rozporu se zákazem libovůle a nedostalo se mu spravedlivého projednání věci. Pokud však žalovaný své rozhodnutí podrobně zdůvodnil a podrobně vysvětlil, proč bylo rozhodnutí vydáno v souladu s právními předpisy, pak sice může úspěšně čelit výtce o zneužití správního uvážení, ale současně mu stěžovatel vytkne, že se věcí zabýval příliš podrobně, což mu dle jeho mínění v této fázi řízení podle § 55b daňového řádu nepřísluší.

[16] Obecně lze konstatovat, že žalobou napadené rozhodnutí je podrobně odůvodněno. Jsou z něj zřejmé skutkové okolnosti, které v této věci nastaly, způsob, jakým bylo v daňovém řízení rozhodnuto a žalovaný rovněž velmi podrobně zdůvodnil, proč v této věci nebyly shledány důvody pro nařízení přezkumu rozhodnutí Celního ředitelství v Brně. Rozhodně nelze jeho rozhodnutí považovat za svévolné či beroucí stěžovateli jeho právo na řádné projednání věci. Tím spíše nemohly být shledány důvody, pro které by se měl Nejvyšší správní soud odchýlit od dosavadní judikatury, se kterou se ztotožňuje. Rozhodnutí žalovaného a správního soudu nejsou nezákonná jenom proto, že s nimi stěžovatel nesouhlasí.

[17] Stěžovatel velmi volně, bez podrobnějších argumentů, připodobňuje řízení o přezkoumání daňových rozhodnutí podle § 55b daňového řádu k prominutí daně podle § 55a tohoto zákona. Podobnost shledává v tom, že rozhodování je plně založeno na správním uvážení správce daně, a proto nesmí být ovládáno naprostou svévolí rozhodujícího orgánu. Institut prominutí daně však bývá porovnáván spíše s posečkáním a povolením splátek daně podle § 60 odst. 1 daňového řádu resp. s prominutím daňového nedoplatku podle § 65 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2011, čj. 2 Afs 88/2010 - 70).

[18] Oba typy řízení však vykazují mnoho podstatných odlišností. Nelze presumovat, že požadavky oprávněné v případě prominutí daně, platí bez dalšího i v řízení o přezkoumání rozhodnutí podle § 55b. Problematika prominutí daně je otázkou nikoli procesního přezkumu pravomocného daňového rozhodnutí, ale již přímým zásahem do předtím stanovené daňové povinnosti. V případě prominutí daně není předmětem posouzení rozpor s právními předpisy či podstatné vady řízení, ale musí existovat nesrovnalosti, které vyplývají z uplatňování daňových předpisů, tedy okolnosti mající svůj původ spíše než v činnosti daňových orgánů v obsahu daňových právních předpisů. Případné prominutí příslušenství daně podle § 55a odst. 1 d. ř. by pak mělo zajistit, že v případě, kdy to sociální či ekonomická situace daňového dlužníka objektivně vyžaduje, nebo kdy je to z jiných legitimních důvodů na místě, bude sankce v jeho konkrétním případě přiměřeně snížena či zcela eliminována nebo že mu budou alespoň ulehčeny časové podmínky jejího uhrazení. Jakkoli na tyto úlevy není dán právní nárok, plyne ze zásad zákazu libovůle a předvídatelnosti rozhodování správních orgánů požadavek jednotného a racionálního rozhodování v těchto případech tak, aby nedocházelo k bezdůvodnému zvýhodňování či naopak znevýhodňování daňových subjektů (rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2008, čj. 2 Afs 97/2008 - 54). Je to právě soudní přezkum zákonnosti takových rozhodnutí, který může dodržení těchto požadavků zajistit. Je pak zcela na místě, aby soud mohl v těchto případech přezkoumat, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení a zda jeho rozhodnutí v sobě nenese znaky libovůle.

[19] Jinak je však tomu v případě postupu podle § 55b daňového řádu. Je třeba znovu připomenout, že předmětem řízení o správní žalobě nebylo rozhodnutí, kterým by celní orgány autoritativně stanovily stěžovateli povinnost. Bylo rozhodováno o tom, zda byly splněny podmínky pro připuštění přezkumu celního rozhodnutí. Žalovaný své rozhodnutí podrobně a přesvědčivě odůvodnil. Z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný provedl výklad právní normy, kterou dříve celní orgány ve věci aplikovaly a vysvětlil, proč nemohl být nárok stěžovatele na vrácení spotřební daně v daném případě uznán. „Očividnou předpojatost“ resp. „nepochybnou nesprávnost a nezákonnost předchozích rozhodnutí“ nelze shledávat v tom, že žalovaný zaujal ve věci jiný právní názor, než by si stěžovatel představoval.

[20] Nelze zapomínat rovněž na to, že daňový subjekt měl nepochybně možnost brojit proti pravomocnému rozhodnutí o opravném prostředku žalobou u správního soudu a případně se tak domoci jeho zrušení. Účelem přezkumu rozhodnutí, alespoň v jeho první fázi, není vytvořit další procesní možnost, kterou lze brojit proti nepříznivému rozhodnutí. Všechny tyto naznačené souvislosti vedly Nejvyšší správní soud k přesvědčení, že nelze požadavky, které Ústavní soud vyslovil v souvislosti s problematikou prominutí daně, mechanicky aplikovat též na řízení o žalobě proti rozhodnutí, kterým nebylo vyhověno žádosti daňového subjektu o přezkum rozhodnutí podle § 55b daňového řádu

[21] Nedůvodnou je rovněž námitka, že žalovaný spojil obě fáze řízení o přezkumu rozhodnutí do jedné, čímž stěžovateli znemožnil do celého řízení jakkoli zasáhnout. Kasační stížnost především neuvádí, zda a jak měl případně žalovaný bránit účasti stěžovatele na řízení o přezkoumání rozhodnutí. Je skutečností, že žalovaný ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že se žádosti o přezkoumání rozhodnutí nevyhovuje a předmětná rozhodnutí se potvrzují. Jak již bylo uvedeno, řízení podle § 55b

daňového řádu se rozpadá do dvou fází. Nejprve je třeba rozhodnout, zda jsou dány podmínky pro povolení nebo nařízení přezkoumání rozhodnutí. V kladném případě je takové rozhodnutí doručeno daňovému subjektu a nejsou proti němu přípustné opravné prostředky (§ 55b odst. 5). Následné přezkumné řízení pak provede orgán, který ve věci rozhodoval v posledním stupni. Z výroku žalobou napadeného rozhodnutí je bezpečně zřejmé, že podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí žalovaný neshledal a žádosti nevyhověl. Ani dovětek, že se předmětná rozhodnutí potvrzují, nemůže ničeho změnit na tom, že přezkumné řízení nebylo povoleno. Ze správního ani soudního spisu neplyne, že by ve věci následně přezkumné řízení proběhlo. Městský soud proto postupoval správně, pokud rozhodnutí vyhodnotil tak, že jím žalovaný nevyhověl žádosti o přezkoumání rozhodnutí a následně uzavřel, že takové rozhodnutí nepodléhá přezkumu ve správním soudnictví.

[22] S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud kasační stížnosti zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu soudního spisu nevznikly náklady řízení nad rámec běžné činnosti.

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

V Brně dne 1. srpna 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu