

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **R.C.P.R. Komertz, s.r.o.**, se sídlem Vrázova 13, Brno, zastoupena JUDr. Janou Skácelovou, advokátkou se sídlem Jedovnická 8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci žaloby „proti postupu Finančního ředitelství v Brně při projednání podnětu k přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV ze dne 18. 5. 2011, čj. 149319/11/291913701679, čj. 149330/11/291913701679, čj. 149335/11/291913701679, čj. 149342/11/291913701679, čj. 149344/11/291913701679, čj. 149348/11/291913701679, čj. 149350/11/291913701679, a čj. 149352/11/291913701679“, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 2. 2013, čj. 31 Af 160/2012 - 41,

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] Správce daně – Finanční úřad Brno IV doměřil žalobci na základě výsledků daňové kontroly dodatečnými platebními výměry cit. v záhlaví rozhodnutí daň z přidané hodnoty s odůvodněním, že žalobce porušil ustanovení § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani

z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“) pro kontrolovaná zdaňovací období tím, že nárokoval odpočet daně na základě dokladů, které nebyly vystaveny plátcem daně. Žalobce se proti rozhodnutí o doměření daně nebránil řádným opravným prostředkem, tedy odvoláním.

[2] Žalobce po uplynutí lhůty pro uplatnění řádných opravných prostředků podal návrh na obnovu řízení, ve kterém dovozoval, že „*zásadní změna systematiky institutu plátcovství a registrace k plátcovství zakotvené v zákoně o DPH*“ představuje důvod pro obnovu řízení. Žalobce vycházel ze závěrů Koordinačního výboru Generálního finančního ředitelství (k příspěvku daňového poradce a advokáta JUDr. Ing. Václava Pátka, č. 335/27.04.11) ve věcech nároku na odpočet DPH z daňového dokladu od neplátce. Návrh na obnovu řízení byl Finančním úřadem Brno IV zamítnut. Proti zamítavému rozhodnutí o návrhu na obnovu řízení se žalobce odvolal, načež bylo jeho odvolání Finančním ředitelstvím v Brně zamítnuto a napadená rozhodnutí potvrzena.

[3] Žalobce dne 31. 5. 2012 podal dle § 121 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu podnět k přezkoumání platebních výměrů pro jejich rozpor s právními předpisy. Žalobce vycházel především z již cit. stanoviska Generálního finančního ředitelství. V reakci na tento podnět žalovaný zaslal žalobci sdělení čj. 13262/12-1303-703172 ze dne 6. 9. 2012, ve kterém žalobci oznámil, že jeho podnět k přezkumu byl shledán nedůvodným.

[4] Žalobce se proti postupu žalovaného bránil žalobou podanou u krajského soudu. Krajský soud žalobu usnesením ze dne 13. 2. 2013 odmítl. Žaloba proti sdělení správce daně o nedůvodnosti podnětu daňového subjektu k nařízení přezkoumání daňových rozhodnutí je nepřípustná. Nepřípustnost žaloby spatřuje soud v absenci soudně přezkoumatelného rozhodnutí. Žalobou je napadán úkon, resp. postup správního orgánu, kterým nebyly zakládány, měněny, rušeny nebo závazně určovány práva a povinnosti žalobce. Jde tedy o úkon, který soudu přezkoumávat nepřísluší.

II.
Shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozhodnutí krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), d) a e) s. ř. s. Stěžovatel shledává rozpor usnesení krajského soudu se zákonem, „*přičemž tento rozpor spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem a odmítnutí žaloby vykazuje nedostatek důvodů.*“ Stěžovatel obsáhle rekapituluje již proběhlá řízení, vysvětluje, proč jsou platební výměry v rozporu se zákonem. Teprve v části IV. kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí jeho žaloby. Stěžovatel má za to, že závěry ustálené judikatury, z nichž krajský soud vycházel, nebylo možné beze všeho aplikovat, neboť v žádném z předchozích judikátů soud dosud neřešil v žalobě uvedenou skutečnost. Důvodem k rozlišení této judikatury a nynějšího případu je fakt, že ačkoliv správce daně postupoval v souladu s platným ustanovením zákona [§ 73 zákona o DPH], nešetřil práva stěžovatele podle komunitárního práva a z části stanovil jeho povinnost přímo v rozporu s ním. Stěžovatel poukazuje také na nález Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 19/04, který (jak stěžovatel uvádí) orgánům „*veřejné moci stanovuje povinnost aplikovat*

komunitární právo přednostně před právem českým právem tehdy, je-li český zákon v rozporu s právem komunitárním.“

[6] Stěžovatel se domnívá, že v jeho věci nelze spravedlivě k jeho tíži přičítat to, že se nedomáhal nápravy prostřednictvím řádného opravného prostředku, který by následně mohl být podroben soudnímu přezkumu. Toto tvrzení zdůvodňuje tím, že v době vydání rozhodnutí vycházel z platného znění zákona, na jehož základě důvod k odvolání nebyl. Proto stěžovatel považuje za rozpor s dobrými mravy, pokud by měl „*daňový subjekt, či jeho daňový poradce oplývat* [znalostmi práva EU]*, zatímco stát, který má k dispozici týmy specialistů na jednotlivé daně, tuto schopnost neměl. Nelze zřejmě ani dovodit, že tato „nečinnost“ daňového subjektu zbavuje stát odpovědnosti za svoji chybu.*“

[7] Stěžovatel namítá porušení zákazu libovůle v rozhodování správního orgánu, který spatřuje v tom, že „*odůvodnění odmítnutí podnětu k přezkumu je v rozporu s výrokem, že podnět je shledán nedůvodný.*“ Ustanovení § 65 s. ř. s. nelze vykládat doslovným jazykovým výkladem, ale podle jeho smyslu a účelu tak, že žalobní legitimace je dána pro všechny případy, kdy se úkon správního orgánu, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, dotýká právní sféry žalobce. Stěžovatel tedy tvrdí, že není až tak podstatné, „*zda úkon správního orgánu založil, změnil, zrušil či závazně určil práva a povinnosti žalobce,* [ale to] *zda se – podle tvrzení žalobce v žalobě – negativně projevil v jeho právní sféře.*“

[8] Žalovaný se ztotožňuje s odůvodněním usnesení Krajského soudu v Brně.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] V situaci, kdy krajský soud žalobu odmítl a žalobními body uplatněnými v žalobě se věcně nezabýval, může toto rozhodnutí soudu stěžovatel napadnout jen v rozsahu *nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu* [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, čj. 3 Azs 33/2004 - 98, č. 625/2005 Sb. NSS]. Zdejší soud se proto vůbec nemohl zabývat otázkou zákonnosti samotných platebních výměrů ani otázkou zákonnosti rozhodnutí žalovaného v této věci. Značná část námitek uvedených v kasační stížnosti přitom nesměruje proti usnesení krajského soudu. Proto soud posuzoval jen ty námitky, které směřují proti nezákonnosti odmítavého rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.].

[11] Dle dikce § 121 odst. 1 daňového řádu *správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.* Přezkumné řízení je zařazeno v hlavě VII. „Opravné a dozorčí prostředky.“ V systematice zákona tedy představuje dozorčí prostředek nadřízeného správního orgánu. Dozorčí prostředky obecně slouží k ochraně objektivního práva, a to i na újmu účastníkům [viz. stanovisko pléna sp. zn. Pl. ÚS-st. 12/2000 ze dne 19. 12. 2000 (ST 12/21 SbNU 484),

rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2006, čj. 1 Afs 56/2004 – 114 (č. 1113/2007 Sb. NSS)]. Přezkumné řízení bylo v dřívějším zákoně o správě daní a poplatků upraveno v § 55b.

[12] K obdobné právní situaci, jakou nyní soud posuzuje, se již vyjádřil Ústavní soud, který rozlišil opravné a dozorčí prostředky ochrany práva, a to v případě obrany proti rozhodnutí správce daně. Podle Ústavního soudu v zásadě existují *„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 daňového řádu 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“* (shora cit. stanovisko ÚS sp. zn. Pl. ÚS-st. 12/2000). Právě uvedený názor je plně použitelný též pro přezkumné řízení podle nového daňového řádu.

[13] Na názor Ústavního soudu konzistentně navazuje správní judikatura. Podle ní přezkoumání *„daňových rozhodnutí podle § 55b zákona 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.]“* (viz již rozsudek NSS ze dne ze dne 29. 4. 2003, čj. 6 A 153/2002 - 18, č. 14/2003 Sb. NSS).

[14] Jen pro srovnání lze uvést též ustálenou rozhodovací praxi správních soudů ve věcech posuzování přípustnosti žalob proti sdělením o podnětu k přezkumu správního rozhodnutí dle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. Dle této judikatury přípis, jímž správní orgán sděluje, že neshledává důvody k zahájení přezkumného řízení (§ 94 odst. 1 správního řádu z roku 2004), je pouhým sdělením úřadu straně a není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.; takový úkon je proto vyloučen z přezkoumání soudem ve správním soudnictví a žalobu proti němu podanou správní soud odmítne jako nepřípustnou (např. rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2008, čj. 7 As 55/2007 - 71, č. 1831/2009 Sb. NSS).

[15] Stěžovatelův případ není, ve smyslu výše uvedeného, odlišný od již rozhodovaných věcí. Z perspektivy smyslu a účelu přezkumného řízení nezakládá stěžovatelova námitka ohledně rozporu aplikace § 73 zákona o DPH s právem EU žádné odlišovací kritérium. Soud opakuje, že touto otázkou se v řízení o této kasační stížnosti vůbec nemůže zabývat. Předmětem této kasační stížnosti je jen a pouze posouzení, zda sdělení žalovaného ohledně nezahájení přezkumného řízení je soudně přezkoumatelné, respektive zda je toto sdělením rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.

[16] Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se s otázkou povahy přezkumného řízení dle § 121 a násl. daňového řádu vypořádal zcela správně. Sdělením o nedůvodnosti podnětu k provedení přezkumu platebních výměrů nemohlo být

zasaženo do právní sféry stěžovatele, neboť na jeho právech a povinnostech se v souvislosti s tímto sdělením naprosto nic nezměnilo.

[17] Již v rozsudku NSS ze dne 19. 10. 2006, čj. 1 Afs 21/2006 – 52, se zdejší soud vyjádřil k soudnímu přezkumu ve věcech přezkumu daňových rozhodnutí. Soud v odůvodnění rozhodnutí odlišil situace, za nichž je soudní přezkum přípustný. Obdobně jako v dřívějším zákoně o správě daní a poplatků se i přezkumné řízení podle daňového řádu rozpadá do dvou fází: v prvé se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumání vůbec bude povoleno či nařízeno; ve druhé fázi – a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno či nařízeno a původní řízení tedy znovu „otevřeno“ – rozhoduje orgán, který v původním řízení rozhodoval v posledním stupni, o tom, zda původní (přezkoumávané) rozhodnutí bude změněno, zrušeno či nahrazeno jiným. Rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí může vskutku představovat zásah do právní sféry daňového subjektu.

[18] Jiná právní situace ovšem nastane tehdy, nevyhoví-li vyšší správce daně žádosti o povolení přezkumu a nepovolí přezkum daňového rozhodnutí. Takové rozhodnutí pojmově nemůže znamenat zásah do právní sféry daňového subjektu. Daňová povinnost žadatele o povolení přezkumu již byla pravomocně stanovena dřívějším rozhodnutím finančního orgánu; tím, že instančně vyšší správce daně nepovolí přezkum tohoto rozhodnutí, se na původním rozhodnutí nic nemění, tj. nemění se ani práva a povinnosti daňového subjektu.

[19] Zcela nepřijatelná by byla taková interpretace, která by daňovému subjektu, jenž z jakéhokoliv důvodu zmeškal využití právních prostředků nápravy, které měl k dispozici, umožňovala toto opomenutí dohnat tím, že kdykoliv ve lhůtě podle § 122 daňového řádu podá (bezúspěšně) žádost o povolení přezkumu a negativní rozhodnutí o ní by posléze napadl žalobou u soudu. Jinak řečeno, soud by tímto způsobem přezkoumával v daleko delším časovém horizontu to, co by mohl přezkoumávat mnohem dříve, kdyby se daňový subjekt staral náležitě o svá práva.

[20] Právní sféra stěžovatele tedy zůstala nezahájením přezkumného řízení nedotčena. Krajský soud při výkladu žalobní legitimace plně respektoval smysl a účel práva na přístup k soudu, přičemž správně odůvodněným odmítnutím stěžovatelovy žaloby nevybočil ze zákonných ani ústavních limitů omezení základních práv a svobod a respektoval ustálenou rozhodovací praxi.

IV.
Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou. Neshledal přitom žádné vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na

náhradu nákladů řízení. Žalobci žádné náklady převyšující jeho běžnou úřední činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 7. srpna 2013

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu