



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce J. Š., zastoupeného JUDr. Jiřím Švihlou, advokátem v Českých Budějovicích, Náměstí Přemysla Otakara II 6, 370 01 České Budějovice, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, Mánesova 3, 371 87 České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2004, čj. 5564/110/2004, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 3. 2005, čj. 10 Ca 252/2004-22,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný k žádosti žalobce žalobou napadeným rozhodnutím nepovolil přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), konkrétně dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 29. 11. 2002 na daň z příjmu fyzických osob za rok 1996.

Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu usnesením dne 23. 3. 2005 odmítl. V odůvodnění usnesení uvedl, že předmětem přezkumu není rozhodnutí žalovaného o řádném opravném prostředku, ale rozhodnutí o opravném prostředku mimořádném, tj. rozhodnutí o přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b d. ř. V řízení podle tohoto ustanovení přitom může být vadné pravomocné rozhodnutí zrušeno, nahrazeno jiným rozhodnutím či změněno. Jedná se ale o mimořádný procesní prostředek dozorčího práva, který daňovému subjektu nezakládá právní nárok na nové meritorní projednání; slouží toliko k ochraně objektivního práva. V této souvislosti krajský soud poukázal na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS 12/2000. Krajský

soud uzavřel, že rozhodnutí, kterým nebylo povoleno přezkoumání daňového rozhodnutí, není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., neboť není rozhodnutím, kterým by žalobce byl zkrácen na svých subjektivních právech. Žaloba brojící proti tomuto rozhodnutí je tedy nepřípustná a bylo třeba ji odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Žalobce (stěžovatel) proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost. V první řadě tvrdil, že na souzený případ se nevztahuje kompetenční výluka uvedená v § 70 písm. a) s. ř. s., a krajský soud byl povinen žalobu přezkoumat, neboť napadeným rozhodnutím žalovaného došlo k zásahu do stěžovatelových subjektivních práv. Ve Sbírce Nejvyššího správního soudu (čísle 1/2003), jehož judikaturu krajský soud zmiňuje v pasáži rekapitulující vyjádření žalovaného k žalobě, přitom rozhodnutí dopadající na souzenou věc nenalezl. V dalším se stěžovatel věnoval otázce rozhraničení působnosti soudů správních a soudů rozhodujících v občanskoprávním řízení a otázce právního dualismu. Předestřel judikaturu Nejvyššího správního soudu ve věcech, v nichž tento soud vyslovil, že je považuje za věci soukromoprávní, přičemž otázky daňové v nich nenašel. Své úvahy pak uzavřel s tím, že v souzeném případě bylo rozhodováno o veřejném subjektivním právu. Na závěr upozornil na skutečnost, že krajský soud v odůvodnění rozsudku odkazoval na neexistující § 68 písm. s) s. ř. s.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti za podstatu sporu označil otázku, zda úkon správního orgánu, kterým nebylo povoleno přezkoumání daňového rozhodnutí, lze podřadit pod úkony správního orgánu, které jsou podle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkoumání vyloučeny z důvodu, že se jedná o úkony, které nejsou rozhodnutími. Žalovaný přitom vyjádřil stanovisko, že na povolení přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b d. ř. není právní nárok a není tu subjektivní právo, na kterém by účastník řízení mohl být zkrácen. Byť tedy z formálního hlediska o rozhodnutí nepochybně jde, nejde o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., tj. o rozhodnutí zakládající žalobní legitimaci. Jedná se tedy o úkon o nichž hovoří zmiňovaný § 70 písm. a) s. ř. s. K výtce stěžovatele, že v čísle 1/2003 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nenalezl souzené věci odpovídající rozhodnutí, žalovaný odkázal na č. 14/2003 Sb. NSS, tj. rozhodnutí, v němž Nejvyšší správní soud řešil právě problematiku povahy rozhodnutí podle § 55b d. ř. Na námitku ohledně neexistujícího § 68 písm. s) s. ř. s. žalovaný reagoval tak, že jde o písařskou chybu, má se na mysli písm. e), na které se ostatně odkazuje v dalším textu rozhodnutí krajského soudu.

Nejvyšší správní soud při přezkumu rozsudku krajského soudu neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Přezkoumal pak napadené rozhodnutí v rozsahu a v mezích důvodů vymezených stížnostními body [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.] dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Především lze v plném rozsahu odkázat na správné důvody, které způsobem postačujícím vypočetl krajský soud; to platí i o judikatuře, které se dovolal, zejm. rozhodnutí čj. 6 A 153/2002-18, kterého se dovolával i žalovaný a které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Podobných rozhodnutí je přitom mnohem více, srov. např. dále čj. 5 A 143/2002-98 (dostupné v anonymizované podobě na [http://www.nssoud.cz/anonymos.php](http://www.nssoud.cz/anonymous.php)).

Pro úplnost je vhodné připomenout, že novější judikatura pak navazuje na četnou rozhodovací činnost Vrchního soudu v Praze a krajských soudů mezi léty 1992 až 2002, která rovněž přezkoumání rozhodnutí o nepovolení přezkumu vylučovala z kognice

správního soudu (ke starší judikatuře srov. Výběr soudních rozhodnutí ve věcech správních č. 150/1997; Daňové judikáty I. Linde, Praha: č. 48 a 49/1999; Soudní judikatura ve věcech správních č. 431 a 521/1998; Sbírka ORAC daňová č. 87/2001 a jiné). K této dřívější judikatuře je samozřejmě nutno poznamenat, že převážně nacházela důvod inkompetence v tom, že tu jde o rozhodnutí procesní povahy [původní ustanovení § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř.].

Vyskytly se ovšem – byť minoritní – nesprávné názory jiné a odchylné posuzování se pak promítlo i v nejednotném rozhodování Ústavního soudu. Ten však posléze sjednocujícím stanoviskem pléna č. 12/2000 Sb. ÚS z podnětu jednoho ze senátů vyslovil, že rozhodnutí o nepovolení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b d. ř. má procesní povahu a nepodléhá soudnímu přezkumu.

Legislativní vývoj pokračoval tím, že slova „*rozhodnutí procesní povahy*“ byla z textu § 248 odst. 2 o. s. ř. vypuštěna novelou č. 30/2000 Sb. s účinností od 1. 1. 2001; stalo se tak ale proto, že toto ustanovení bylo v aplikační praxi soudů nepřiměřeně nadužíváno na újmu účastníků řízení i pro případy, kdy žalobci se marně domáhali ochrany svých – skutečně existujících – subjektivních procesních práv; tím soudy překračovaly původní záměr zákonodárce. Zmíněná novela nahradila vypuštěný text slovy „*rozhodnutí, jimiž se upravuje vedení správního řízení*“; tato textace byla později převzata jako ústavně konformní i do textu soudního řádu správního [§ 70 písm. c) s. ř. s.].

Nicméně – jak je z usnesení krajského soudu patrné – se nyní argumentace opírá nikoli o ustanovení právě zmíněné, ale o § 70 písm. a) s. ř. s., a správně se dovozuje, že tu jde o úkon, který není rozhodnutím (ve smyslu § 65 s. ř. s.).

Tento posun je logický, protože za existence kompetenční výluky „*rozhodnutí procesní povahy*“ ji soudy využívaly jako důvod odmítnutí návrhu (podle tehdejšího práva zastavení řízení), aniž by bylo nutno blíže zkoumat právní povahu napadaného správního aktu, protože jeho procesní povaha byla mimo pochybnost. Po novele občanského soudního řádu zákonem č. 30/2000 Sb., která vypustila slova „*rozhodnutí procesní povahy*“, bylo ovšem nutno zabývat se vlastní podstatou rozhodnutí o zamítnutí žádosti; k tomu viz dále.

Je možné připomenout i to, že původní text daňového řádu vůbec nepředpokládal, že přezkoumá-li správce daně (ať na žádost daňového subjektu, nebo z úřední povinnosti) rozhodnutí postupem podle § 55b d. ř. a shledá-li, že k povolení přezkoumání nemělo dojít, má se o tom vydávat rozhodnutí. Teprve novelou č. 255/1994 Sb. byl § 55b odst. 1 d. ř. doplněn v tom smyslu, že v takovém případě přezkoumávané rozhodnutí potvrdí.

Z toho, co bylo dosud uvedeno (a především z platné právní úpravy), plyne, že tu jsou dva typy rozhodnutí: prvním z nich se povoluje či nařizuje přezkoumání postupem podle § 55b d. ř. (načež následuje vlastní přezkumné řízení, které může skončit změnou, zrušením, nahrazením atd. rozhodnutí přezkoumávaného), druhým typem rozhodnutí (potvrzením přezkoumávaného rozhodnutí) končí vlastní přezkoumání tam, kde je zjištěno, že podmínky pro přezkum ve skutečnosti nejsou dány.

Ani jeden z těchto typů rozhodnutí – jak bude dále ukázáno – nepodléhá soudnímu přezkumu. Praxe finančních orgánů využívá ovšem ještě třetího typu, zákonem výslovně nezmněného (ale zřejmě jen *implicite* dovozovaného z odst. 4 § 55b); tu jde o rozhodnutí,

jímž ten, kdo je k přezkoumání věcně příslušný, vyslovuje, že podmínky pro přezkum vůbec neshledal a přezkoumání – jako v souzeném případě – nepovolil ani nenařídil.

Nad rámec toho, co k věci uvedl krajský soud, lze k podstatě problému dodat:

Přezkoumávání daňových rozhodnutí postupem podle pozitivní právní úpravy § 55b d. ř. vykazuje všechny znaky tradičního dozorčího oprávnění, formulované doktrínou (srov. k tomu např. Háchovo heslo „Dozor“ ve Slovníku veřejného práva, nebo vymezení rozdílů mezi dozorčím právem a instanční revizí in Jirí Hoetzel: Československé správní právo. Část všeobecná. Melantrich, Praha 1934, s. 333 a n., nověji pak kapitola o správním dozoru in Dušan Hendrych: Správní právo. Obecná část. 6. vydání. C. H. Beck, Praha 2006, s. 279 a n. a s. 388 a n.).

Na věci nic nemůže měnit, že daňový řád očividně v rozporu s naukou (ostatně značně matoucím způsobem i se sebou samým) nesprávně zařazuje přezkoumávání daňových rozhodnutí postupem podle § 55b d. ř. mezi „mimořádné opravné prostředky“. O mimořádný opravný prostředek tu nejde a jít nemůže:

Opravný prostředek – řádný nebo mimořádný – je vždy procesním institutem, který je plně v rukou účastníka řízení; je charakterizován tím, že účastník má subjektivní procesní právo na to, aby takový prostředek byl projednán v zákonem předpokládané procesní formě. Správní orgán se jej nemůže zbýt a zůstat pasivní; opravný prostředek musí být projednán předepsaným pořadem správních stolic; nestane-li se tak, dochází k porušení účastníkova subjektivního procesního práva. Zpravidla je také opravný prostředek vázán zákonnou lhůtou, ve které musí být podán (řádný prostředek ve lhůtě kratší, mimořádný ve lhůtě delší) a jejíž zmeškání má za následek ztrátu takového prostředku. Opravný prostředek je přizpůsoben k ochraně subjektivního práva účastníka a jeho podání je ponecháno jeho vlastní aktivitě; úřad nemůže tuto aktivitu nahradit.

Ustanovení § 55b d. ř. („*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*“) 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 interestent 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 (dřívější terminologií „denunciací“).

Proto Nejvyšší správní soud 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 vnější, anebo jako v posuzované věci v tzv. vnitřní dozorčí činnosti.

Obdobu podobných postupů lze nalézt v pozitivním či recentním procesním právu na mnoha místech (srov. např. přezkumné řízení podle § 94 a násl. správního řádu, obdobně také přezkoumání rozhodnutí mimo odvolací řízení podle § 65 a násl. správního řádu z roku 1967, přezkoumávání pravomocných rozhodnutí podle § 135 a násl. zákona ČNR č. 186/1992 Sb., o služebním poměru příslušníků Policie ČR).

Z toho, co bylo uvedeno, vyplývá, že neužil-li správní orgán své dozorčí oprávnění, nijak tím nevsáhl do subjektivního práva účastníka řízení (ani kohokoli jiného, kdo podnět k výkonu dozoru případně podal), protože tu žádné subjektivní právo na výkon dozorčího oprávnění není.

Je pak zcela lhostejné, zda dozorčí orgán odloží denunciaci pouhým sdělením zaslaným tomu, kdo ji podal, nebo se zda o zamítnutí žádosti (podnětu) pro nedůvodnost vysloví aktem, oděným do procesní formy rozhodnutí. (Znovu je vhodné připomenout, že zákon tu ani tuto formu výslovně nevyžaduje a je dovozována jen *a contrario* z § 55b odst. 4 d. ř.) Nelze ale zaměnit formu za obsah: podstatné je posouzení, zda takové „rozhodnutí“ je skutečně „rozhodnutím“ ve smyslu legislativní zkratky § 65 s. ř. s., tedy správním aktem, jímž byla založena, změněna, zrušena či deklarována subjektivní práva. A protože – jak z několika stran osvětleno – tomu tak není, nemůže být takový správní akt bez ohledu na jeho označení naříkán žalobou ve správním soudnictví.

Dovolal-li se krajský soud ve svém rozhodnutí inkompetenčního ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. a nepovažoval-li vydané „rozhodnutí“ za „rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.“, učinil tak zcela správně.

Na závěr lze ještě odkázat na přčetnou starší judikaturu, která naprosto stabilně a opakovaně razila tezi, že na výkon práva dozorčího v různých správních oborech není právní nárok a nevyhovění podnětu nelze napadat stížností u Nejvyššího správního soudu. (srov. k tomu např. Boh. A 71, 96, 103, 139, 140, 166, 544, 597, 642, 714, 834, 852, 892, 1290). Velmi instruktivně se k tomu vyslovilo např. Boh. A. 9597/1932: „*Dozorčí právo podle tohoto zákona (pozn.: zde šlo o zákon č. 118/1920 Sb. z. a n.) vykonává žalovaný úřad jako část své úřední, citovaným zákonem mu přikázané kompetence k ochraně veřejných zájmů a práva objektivního. Veřejné zájmy mohou arci jíti a často také skutečně jdou souběžně se zájmy soukromými, takže dozorčím zákrokem úřadu, čelícím k ochraně zájmů veřejných, dostane se zároveň ochrany i individuálním zájmům soukromým. Leč tu jde toliko o reflexní účinek takového dozorčího úředního zákroku na prospěch osoby, zúčastněné na věci svým soukromým zájmem. Již z toho, že při výkonu dozorčího práva jde o ochranu veřejných zájmů, plyne, že soukromá strana nemůže nikdy uplatňovati nárok na to, aby úřad vykonal dozorčí právo jemu příslušející, neboť ochrana zájmů veřejných náleží toliko úřadu, jak nejvyšší správní soud v četných svých nálezech opětovně již vyslovil a jak konstantně judikuje. Nemá-li strana podle toho vůbec subjektivního právního nároku na to, aby úřad užil svého dozorčího práva, lze jí tím méně přiznati nárok, aby je vykonal v její prospěch určitým, o ní žádaným způsobem (srv. Boh. A 1577/22, 5440/26 aj.). Odepře-li dozorčí úřad vykonati své dozorčí právo, na jehož výkon strana nemá subjektivního právního nároku, pak tímto odepřením nemůže býti její subjektivní právo porušeno.*“

Pro úplnost ke stížním námitkám je třeba ještě upozornit nato, že úvahy stěžovatele o rozhraničení působnosti soudů správních a soudů rozhodujících v občanskoprávním

řízení a o dichotomii práva nejsou přiléhavé. O tom, že právní vztah, v němž vznikl spor, spadá do oblasti práva veřejného a nikoli soukromého, není pochyb. Nepřípustnou zkratkou z toho ale stěžovatel dovozuje, že v důsledku toho bylo porušeno jeho subjektivní veřejné právo. V tom se ale mýlí, jak bylo shora ukázáno, neboť na to, aby správní úřad vykonal své dozorčí právo, strana subjektivní oprávnění nemá a nemůže být tedy v tomto neexistujícím právu ukrácena. (Upozorňoval-li pak stěžovatel na neexistující ustanovení § 68 písm. s) s. ř. s., je zcela zřejmé, že šlo pouze o písarskou chybu.).

Ze všech vyložených důvodů posoudil proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou a zamítl ji.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 19. prosince 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu