



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Mgr. L. R.**, zastoupené JUDr. Milanem Skalníkem, advokátem se sídlem Moravská Ostrava, Preslova 9, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2005, č. j. 5 Ca 29/2005 - 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá shora označené usnesení Městského soudu v Praze, kterým byla odmítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2004, č. j. 2004/7374/2, jímž žalovaný podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“), nevyhověl žádosti a nepovolil přezkoumání rozhodnutí Celního úřadu Uherské Hradiště ze dne 30. 11. 2001, č. j. 5121/2001-10 a s ním souvisejícího rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc ze dne 27. 3. 2002, č. j. 1419/2002-01.

Městský soud odmítl žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. s odůvodněním, že rozhodnutí, jehož zrušení se žalobce domáhá, je vyloučeno ze soudního přezkumu. Poukázal na ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. a na skutečnost, že napadeným rozhodnutím se nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují práva nebo povinnosti. Jedná se tak o rozhodnutí jen po formální stránce, podle § 70 písm. a) s. ř. s. je však za rozhodnutí

považovat nelze. Poukázal na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st.-12/2000.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d), e) s. ř. s., neboť městský soud vycházel z nesprávného posouzení právní otázky, své rozhodnutí řádně neodůvodnil a žalobu odmítl v rozporu se zákonem.

Městský soud ve svém rozhodnutí vycházel z názoru, že žalobou bylo napadeno rozhodnutí procesní povahy a opřel se o stanovisko Ústavního soudu, které bylo vydáno před účinností soudního řádu správního a vztahovalo se k tehdejší právní úpravě obsažené v § 248 odst. 2 písm. c) občanského soudního řádu. Aplikace tohoto stanoviska na žalovaný případ proto byla vadná. Rozhodnutí žalovaného nelze považovat za rozhodnutí nezasahující do práv a povinností daňového subjektu, tímto zásahem je samotná nemožnost uplatnění opravného prostředku. Nesprávné je i posouzení rozhodnutí Celního úřadu Uherské Hradiště ze dne 30. 11. 2001, č. j. 5121/2001 - 10 jako úkonu, který není rozhodnutím. Přitom předmětný úkon je jako rozhodnutí výslovně označen, obsahuje veškeré formální náležitosti rozhodnutí předpokládané ust. § 32 odst. 11 daňového řádu.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného usnesení a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozhodnutí o nepovolení přezkumu podle § 55b daňového řádu je podle jeho názoru rozhodnutím předběžné povahy, neboť se jím nezakládají, nemění, neruší, ani závazně neurčují subjektivní veřejná práva stěžovatele, nýbrž je jím pouze posuzována otázka, zda jsou splněny podmínky přezkumu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. lze namítat nezákonnost rozhodnutí soudu o odmítnutí řízení; přitom lze sice uplatnit jakékoliv důvody, některé jsou však pojmově vyloučeny. K nim patří námitka nesprávného posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neboť vážít právní posouzení lze jen tam, kde správnost posouzení právní otázky v předchozím řízení byla soudem meritorně zkoumána; v případě odmítnutí žaloby tomu tak není. Součástí posouzení zákonnosti odmítnutí žaloby podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. pak je v mezích kasačních námitek i posouzení správnosti užitých důvodů a právní argumentace. Z toho plyne, že v daném případě Nejvyšší správní soud vážil pouze existenci kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

V první řadě je třeba odmítnout kasační výhradu proti posouzení rozhodnutí Celního úřadu Uherské Hradiště ze dne 30. 11. 2001, č. j. 5121/2001 - 10 jako úkonu, který není rozhodnutím ve smyslu § 70 písm. a) s. ř. s. Nic takového totiž městský soud v napadeném usnesení netvrdí. Za úkon, který není rozhodnutím ve smyslu § 70 písm. a) s. ř. s., totiž výslovně označil rozhodnutí žalobou napadené, tedy rozhodnutí o nepovolení přezkumu podle § 55b daňového řádu, a to právě v souvislosti s posouzením, zda toto rozhodnutí může podléhat soudnímu přezkumu podle § 65 odst. 1 s. ř. s.

Stěžovatel tedy v první řadě namítá nesprávný závěr soudu o vlivu nepovolení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b daňového řádu. Toto posouzení se odvíjí

od charakteru rozhodnutí. K tomu je pro stručnost vhodné poukázat na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (příkladmo viz usnesení ze dne 29. 4. 2003 sp. zn. 6 A 153/2002 - 18, Sb. NSS č. 14/2003; usnesení ze dne 25. 6. 2003 sp. zn. 5 A 143/2002; usnesení ze dne 12. 6. 2003, sp. zn. 7 A 54/2002), od které neshledal důvod se odchylovat ani v souzené věci a z níž vyplývá zejména následující:

Podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti. S ohledem na použitou legislativní zkratku lze dovodit, že za rozhodnutí ve smyslu citovaného ustanovení lze považovat pouze takové úkony správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti. Ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. stanoví, že ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, jež nejsou rozhodnutími; na tom nic nemění skutečnost, že z formálního hlediska rozhodnutími nepochybně jsou, pouze však nejsou takovými rozhodnutími, která zakládají žalobní legitimaci podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Právě takovým úkonem je rozhodnutí žalovaného, jehož přezkumu se žalobce domáhá; žalobce napadeným rozhodnutím nemohl být zkrácen na svých právech, protože se jím o žádných jeho právech nerozhodovalo.

Zákon č. 337/1992 Sb. [§ 320 odst. 1 písm. c) celního zákona] totiž upravuje možnost podat proti rozhodnutí správce daně řádné opravné prostředky (část čtvrtá, § 48 a násl.) a tzv. „mimořádné opravné prostředky“ (část pátá, § 54 a násl.), mezi něž zákon zařadil i „přezkoumávání daňových rozhodnutí“ podle § 55b tohoto zákona. V řízení o přezkoumávání daňových rozhodnutí dle ustanovení § 55b daňového řádu může být vadné pravomocné rozhodnutí zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno, a to na základě žádosti daňového subjektu a nebo z vlastního podnětu kteréhokoli správce daně. Rozhodnutí o tom, zda přezkoumání bude povoleno nebo nařízeno, vydává vždy instančně vyšší správce daně. Proti takovému rozhodnutí není přípustný opravný prostředek. Je-li přezkoumání povoleno nebo nařízeno, má to odkladný účinek vůči rozhodnutí přezkoumávanému. Po povolení nebo nařízení provádí nové řízení správce daně, který rozhodl v posledním stupni; je vázán právním názorem toho, kdo přezkoumání povolil nebo nařídil; proti novému rozhodnutí ve věci se lze odvolat. Z toho je patrné, že řízení se tu rozpadá do dvou fází: v první 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 řízení tedy znovu „otevřeno“, o tom, zda původní, přezkoumávané rozhodnutí bude změněno či zrušeno (a to u orgánu, který původně rozhodl v posledním stupni).

Je zřejmé, že shledá-li orgán, který má rozhodnout o povolení nebo nařízení přezkumu, že pro přezkoumání nejsou důvody, žádost zamítne (popř. formulačně jinak, věcně však stejně, přezkoumání nepovolí). Věcně jde o totéž jako v přezkumném řízení podle § 94 a násl. zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Zatímco v řízení podle správního řádu je nedůvodný podnět odložen pouhým intimátem, sdělením úřadu podateli, v daňovém řízení je vydáno procesní, formální rozhodnutí o nepovolení přezkoumání. Formalizovaný způsob odložení nedůvodného podnětu však nic nemění na charakteru řízení podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb.: jedná se o mimořádný procesní prostředek dozorcího práva, nikoli o skutečný opravný prostředek, jehož pojmovým znakem je založení právního nároku žadatele na meritorní projednání. Proto jen v případě, že vůbec bylo řízení nově otevřeno (k čemuž však v rozhodované věci nedošlo), přichází v úvahu další rozhodnutí,

jímž se buď „rozhodnutí potvrzuje“ tam, kde se v přezkumném řízení nezákonnost neshledala, nebo se zruší, nahradí jiným či změně, byly-li tu právní vady nebo nedostatky skutkových zjištění. Rozhodnutí žalovaného však nezasáhlo do subjektivních hmotněprávních oprávnění a povinností žalobce. Tímto rozhodnutím jen žalovaný vyjádřil, že věci se zabývat dále nebude, a že původní pravomocné rozhodnutí finančního úřadu ve spojení s rozhodnutími finančního ředitelství se nijak nemění.

Nejvyšší správní soud dále vážil, zda na toto posouzení nemá vliv jeho judikatura týkající se rozhodování o jiných mimořádných opravných prostředcích, v daném případě zejména institutu prominutí daně podle § 54a daňového řádu. Nejvyšší správní soud tak např. v rozsudku ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6A 69/2000 - 55 uzavřel, že rozhodnutí závisející na diskreci správního orgánu je přezkoumatelné co do dodržení předepsaného procesního postupu a dodržení mezi správního uvážení.

I když jsou oba instituty v systematice daňového řádu řazeny mezi mimořádné opravné prostředky, jsou jejich podstata i cíl různé, stejně tak jako je jiný jejich vztah k řízení, v němž byla daň vyměřena. Prominutí daně podle § 55a daňového řádu slouží k odstranění nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, u příslušenství slouží k odstranění tvrdosti. Předmětem tohoto řízení je tedy posouzení skutečností jiných, než které vedly k vyměření daně. Při vyměření daně byl zkoumán skutkový stav a naplnění zákonných podmínek, při prominutí daně je zkoumán stav těchto právních předpisů ve vztahu k jejich aplikaci, případně skutečnost, zda penalizace není za daných podmínek přílišnou tvrdostí. Při zkoumání podmínek ust. § 55a daňového řádu tedy oprávněný správní orgán řeší jiné otázky než v původním daňovém řízení. Žaloba proti rozhodnutí o vyměření daně a žaloba proti rozhodnutí (postupu) o prominutí daně mají různé předměty. Při vymezení soudního přezkumu ve vztahu k rozhodnutí o prominutí daně, tak je vyloučeno, aby soud zkoumal správnost vyměření daně v předchozím daňovém řízení.

Jestliže institut prominutí daně není typickým mimořádným opravným prostředkem, je jím jistě přezkum daňových rozhodnutí podle § 55b daňového řádu. Předmětem tohoto řízení je totiž správnost postupu a rozhodnutí správce daně při vyměření daně, neboť oprávněný správní orgán zde zkoumá, zda rozhodnutí není v rozporu s právními předpisy nebo se nezakládá na podstatných vadách řízení a zda okolnosti nenasvědčují stanovení daně v nesprávné výši. Zkoumá tedy zákonnost postupu a rozhodnutí vydaného v předchozím řízení, v němž daňový subjekt ze stejných důvodů mohl využít opravných prostředků i žaloby. Možností soudního přezkumu takového rozhodnutí by byla založena ochrana stejných práv, jaká jsou chráněna soudním přezkumem původního rozhodnutí, jímž byla daň vyměřena. Z tohoto hlediska je institut daňového přezkumu podle § 55b daňového řádu odlišný nejen od rozhodování o prominutí daně, ale i od rozhodování o jiných tzv. „nenárocích“.

Podporou pro danou argumentaci je i ust. § 56a daňového řádu, jehož odst. 2 vylučuje použití přezkoumání rozhodnutí podle § 55b za situace, kdy bylo rozhodnutí správce daně přezkoumáno soudem, nebo za situace, kdy se takové řízení před soudem vede; oproti tomu na institut prominutí daně se tato výlučka nevztahuje (odst. 5 téhož ustanovení). Dále toto ustanovení (odst. 1) za rozhodný skutkový a právní stav označuje u přezkumu podle § 55b daňového řádu stav existující v době vydání rozhodnutí, což v případě prominutí daně podle § 55a daň. ř. neplatí (odst. 5). I z toho lze dovodit, že v případě přezkumu podle § 55b je jeho předmětem opětovně rozhodnutí správce daně o dani, kdežto v případě prominutí daně to jsou skutečnosti jiné.

Z hlediska ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. v případě prominutí podle § 55a daňového řádu je zde tedy rozhodováno o něčem jiném než v původním daňovém řízení a možnost a rozsah přezkumu je třeba vážit, kdežto v případě přezkumu podle § 55b daňového řádu, je rozhodováno znovu o zásahu do práv, k němuž došlo již vyměřením daně. Zásahem do práv ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. pak může být jen nové rozhodnutí o dani vydané po povolení přezkoumání.

Na základě shora uvedeného lze proto shrnout, že podle stávající zákonné úpravy, obsažené v soudním řádu správním, výrok podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., kterým nebylo přezkoumání povoleno, není svojí materiální podstatou vůbec rozhodnutím ve smyslu tohoto zákona, neboť se jím nezasahuje do subjektivních práv daňového subjektu, a proto není přezkoumatelný ve správním soudnictví.

V daném případě tedy mohla být podána žaloba proti rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc ze dne 27. 3. 2002, č. j. 1419/2002-01. Pokud podána nebyla, nelze se účinně domoci soudního přezkumu tohoto rozhodnutí napadením rozhodnutí podle § 55b daňového řádu.

Pokud městský soud poukázal na podporu své argumentace na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st.-12/2000, nejde o pochybení, pro které by bylo třeba jeho usnesení zrušit. Toto stanovisko sice směřovalo k právní úpravě dnes již neúčinné, nelze však říci, že jeho argumentace je zcela nepoužitelná, byť rozhodnutí podle § 55b daňového řádu označil za rozhodnutí procesní, která soudní řád správní ze soudního přezkumu nevylučuje. Ústavní soud však v tomto stanovisku také hodnotil charakter daného rozhodnutí jako prostředku dozorčího práva nezasahující do práv a povinností, a tohoto charakteru rozhodování nepozbylo ani změnou procesního předpisu ve správním soudnictví.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že se Městský soud v Praze odmítnutím žaloby v této části nedopustil nezákonnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. července 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu