



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Doc. RNDr. P. S., CSc.**, zastoupeného JUDr. Petrem Vrchlabským, advokátem se sídlem Ostrava, Smetanovo nám. 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2004, č. j. 9094/170/2004 v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 5. 2006, č. j. 22 Ca 471/2004 - 28,

t a k t o :

- 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.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u krajského soudu se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství, kterým nebylo k jeho žádosti povoleno, přezkoumání rozhodnutí - platebního výměru Finančního úřadu Ostrava I ze dne 29. 3. 1999 č. j. 40238/99/388960/1710, podle § 55 odst. 1 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Tímto platebním výměrem bylo žalobci uloženo uhradit neoprávněně čerpané prostředky státního rozpočtu za rok 1997 ve výši 615 027 Kč.

Rozhodnutí žalovaného o nepovolení přezkoumání platebního výměru napadl žalobce žalobou u krajského soudu, přičemž svou žalobní legitimaci opřel o ustanovení § 65 odst. 2 s. ř. s., když tvrdil, že byl v důsledku porušení svých práv v řízení před žalovaným finančním

ředitelstvím zkrácen na svém právu na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod takovým způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. Poukázal na to, že již jednou krajský soud svým rozsudkem ze dne 13. 5. 2004 č. j. 22 Ca 233/2003 - 27 zrušil rozhodnutí žalovaného o nepovolení přezkumu výše specifikovaného platebního výměru (rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2003 č. j. 8859-4/170/2002) pro porušení § 32 odst. 11 daňového řádu. I přesto však žalovaný v novém rozhodnutí o nepovolení přezkoumání platebního výměru nedostatky odůvodnění svého rozhodnutí neodstranil. Žalobce si je podle svých slov vědom, že soud ve správním soudnictví „nemůže věc přezkoumávat meritorně“ a proto napadenému rozhodnutí vytknul, že žalovaný svůj výrok neodůvodňuje logickým a přesvědčivým způsobem, zjištěný skutkový stav je vadný, nevychází z listinných důkazů obsažených ve spise, resp., je s nimi v rozporu, protože je rozhodnutí nepřezkoumatelné. Na vadně zjištěný skutkový stav není řádně aplikována právní norma, odůvodnění rozhodnutí se neopírá o žádné konkrétní ustanovení zákona, což rovněž činí rozhodnutí nepřezkoumatelným.

Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda napadené rozhodnutí podléhá přezkumu ve správním soudnictví. Přitom vyšel z ustanovení § 65 odst. 1 a § 70 písm. a) s. ř. s. Rozhodující je obsah úkonu správního orgánu; ze soudního přezkumu jsou tak vyloučeny úkony, které jsou rozhodnutími jen z formálního hlediska, ale nejsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Přezkoumání daňových rozhodnutí podle § 55b daňového řádu je výkonem dozorčího práva správního orgánu a žádost o ně zakládá právní nárok daňového subjektu na meritorní projednání. Výrok, jímž nebylo přezkoumávání povoleno není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť se jím nezasahuje do hmotněprávních subjektivních práv a povinností daňového subjektu. Žaloba proti takovému rozhodnutí není podle § 68 odst. 1 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. přípustná. V tomto svém závěru krajský soud odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2003 č. j. 6 A 153/2002 - 198, publikované pod č. 14/2003 Sb. NSS.

Oproti svému předcházejícímu rozhodnutí ze dne 13. 5. 2004 č. j. 22 Ca 233/2003 - 27 krajský soud dospěl k závěru, že žalobce není legitimován k žalobě podle § 65 odst. 2 s. ř. s., neboť soudní judikatura se v mezidobí ustálila na názoru, že žalobní legitimace podle tohoto ustanovení dopadá na případy dotčení tzv. zájemníka na procesních právech účastníka řízení. Odkázal přitom na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2004 č. j. 5 A 35/2002 - 29, publikované pod č. 218/2004 Sb. NSS. Navíc poukázal na to, že pojem „rozhodnutí správního orgánu“ užitý v § 65 odst. 2 je třeba vykládat ve smyslu legislativní zkratky zavedené v odst. 1 § 65 s. ř. s. Proto tedy žalobní legitimace tzv. zájemníka podle § 65 odst. 2 s. ř. s. se vztahuje pouze k takovým úkonům správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti.

Z uvedených důvodů krajský soud žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. odmítl. Zároveň stanovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Žalobce napadl usnesení krajského soudu v celém rozsahu včas podanou kasační stížností, jíž se domáhal, aby Nejvyšší správní soud toto usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Jako důvod kasační stížnosti uvedl nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a „v rámci“ tohoto důvodu též nezákonnost usnesení spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení. Svou žalobou se přitom dovolával žalobní legitimace podle § 65 odst. 2 s. ř. s., tedy skutečnosti, že jako účastník řízení před správním orgánem

byl jeho postupem zkrácen na právech, která mu přísluší takovým způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. Žaloba tedy byla přípustná a nebyl dán důvod pro její odmítnutí. S ohledem na rozsudek krajského soudu ze dne 13. 5. 2004 č. j. 22 Ca 233/2003 - 27, jímž tento soud zrušil původní rozhodnutí žalovaného o nepovolení přezkoumání platebního výměru pro vady řízení, je v současnosti napadené usnesení krajského soudu překvapivé. Ve zmíněném rozsudku krajský soud totiž uvedl, že ač je přezkoumání daňových rozhodnutí výkonem dozorčího práva správního orgánu „bylo by v rozporu se zásadami právního státu, pokud by se žalobce v případě, že mu bylo upřeno právo na spravedlivý proces, nemohl domáhat zrušení takového rozhodnutí správního orgánu podle § 65 odst. 2 s. ř. s.“ Pokud již soud takovou ochranu poskytl, o to více má být opačný přístup soudu v téže věci za nezměněných poměrů přesvědčivý a způsobitý přezkumem. Pokud soud nyní „mění názor“, pak tento postup je nezákonný z důvodů nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

Z ustanovení § 65 odst. 2 s. ř. s. totiž rozhodně nevyplývá, že účastníkem, jemuž svědčí žalobní legitimace, je „jakási osoba v postavení zájemníka“; takovýto výklad nemá oporu v zákoně a upírá legitimaci samotnému účastníku správního řízení. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů v tom, že usnesení NSS publikované pod č. 218/2004 Sb. NSS je pro účely odůvodnění napadeného usnesení nepoužitelné, je citováno pouze formálně, bez přímé konotace k projednávané věci.

Žalobce též zpochybňuje odkaz na usnesení NSS publikovaného pod č. 14/2003 Sb. NSS, když toto se dovolává tzv. kompetenční výluky nedovolující soudní přezkum, a to jen v souvislosti s případem žalobní legitimace podle § 65 odst. 1 s. ř. s. S tímto rozdílem se krajský soud nijak nevypořádal, což rovněž způsobuje nepřezkoumatelnost jeho usnesení. Je nepřesvědčivé, když soud zavádí jakési „rozhodnutí druhé kategorie“, které není rozhodnutím. Pakliže zákon rozlišuje „rozhodnutí“ (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a „postup“ (§ 65 odst. 2 s. ř. s.) správního orgánu, pak by jistě zákonodárce v ustanovení § 70 s. ř. s. „výluku z postupu správního orgánu, který není rozhodnutím“ uvedl (např. takto: „Ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, které jsou rozhodnutími, ale nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují práva a povinnosti.“).

Konečně žalobce též jako důvod kasační stížnosti namítá, že řízení je zatíženo jinou vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí, když soud upřel žalobci právo na projednání věci za jeho přítomnosti. Dne 10. 5. 2005 byl soudem dotázán na stanovisko k případnému neveřejnému projednání věci, přípisem doručeným soudu dne 16. 2. 2005 takovýto postup odmítl. Na tuto skutečnost soud nerefletoval, přestože k tomu neměl zákonný důvod, když ve skutečnosti nebyla žaloba nepřípustná. Krajský soud rovněž opominul dodatečné podání doručené soudu dne 13. 7. 2006 včetně zásadního listinného důkazu o zmatečnosti a nezákonnosti postupu správce daně při daňové kontrole, ke kterému žalobce zamýšlel podat výklad při jednání.

Žalovaný navrhl kasační stížnost žalobce zamítnout, neboť napadené rozhodnutí není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., kterýžto názor opírá o usnesení Nejvyššího správního soudu vydaná v obdobných věcech.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení městského soudu v mezích důvodů uplatněných v kasační stížnosti a shledal tuto stížnost nedůvodnou.

V prvé řadě Nejvyšší správní soud přezkoumal usnesení krajského soudu ve světle námitky, že žalobní legitimace byla v tomto případě dána nikoli ustanovením § 65 odst. 1 ale ustanovením § 65 odst. 2 s. ř. s.

Předpokladem žalobní legitimace podle § 65 odst. 2 s. ř. s. je, stejně jako v případě žalobní legitimace podle odst. 1 § 65 s. ř. s., existence rozhodnutí ve smyslu odst. 1 § 65 s. ř. s., tedy úkonu správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti účastníka řízení. Ustanovení § 65 odst. 2 s. ř. s. to výslovně předpokládá v návěti, kde se uvádí, že jde (rovněž) o žalobu proti rozhodnutí správního orgánu, přičemž rozhodnutí je vymezeno v odst. 1 § 65 s. ř. s.

Rozdíl mezi žalobní legitimací podle § 65 odst. 1 a 2 s. ř. s. není, jak naznačuje žalobce, v tom, že by odstavec 1 poskytoval žalobní legitimaci proti těm rozhodnutím, která jsou vadná po hmotněprávní stránce, a odstavec 2 proti těm, jejichž vydání předcházelo vadný postup správního orgánu. Odstavec 1 § 65 s. ř. s. totiž postihuje oba dva případy, neboť umožňuje podání žaloby tomu, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen *přímo*, tzn. samotným rozhodnutím správního orgánu, nebo *v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení*, tzn. v důsledku vadného procesního postupu.

Podle § 65 odst. 2 s. ř. s. je aktivně legitimován takový účastník řízení, jehož práva nebo povinnosti nejsou úkonem správního orgánu zakládána, měněna, rušena nebo závazně určena, protože pak by byl k žalobě legitimován podle odst. 1, avšak jde o účastníka, jemuž v řízení před správním orgánem přísluší určitá práva. Takového účastníka pak lze z podstaty věci nazývat i zájemcem, přestože nejde o zákonný pojem.

Nicméně primární otázkou pro zkoumání existence žalobní legitimace podle § 65 odst. 2 s. ř. s. je existence rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. teprve dospějeme-li k závěru, že takové rozhodnutí tu je, je na místě zkoumat, zda žalobci svědčí legitimace podle § 65 s. ř. s.

Pokud pak jde o otázku, zda rozhodnutí správce daně o nepovolení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b daňového řádu je či není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., soud odkazuje nejen na krajským soudem zmiňované usnesení NSS publikované pod č. 14/2003 Sb. NSS, ale také na svá další rozhodnutí, např. usnesení ze dne 25. 6. 2003 č. j. 5 A 143/2002 - 98 nebo usnesení ze dne 29. 4. 2003 č. j. 6 A 153/2002 - 18.

Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. 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 (dále jen „rozhodnutí“), se 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.

Daňový řád 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. Užití správního řádu tu nemá místa; daňový řád je právním předpisem zcela autonomním (§ 99).

V řízení o přezkoumávání daňových rozhodnutí podle § 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. 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, přezkoumání nepovolí. Věcně jde o totéž jako při postupu správního orgánu na základě podnětu k zahájení přezkumného řízení podle § 94 odst. 1 poslední věta zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, resp. dříve na základě podnětu k přezkoumání rozhodnutí mimo odvolací řízení podle § 65 zákona č. 71/1976 Sb., správní řád; zatímco v řízení podle správního řádu je nedůvodný podnět odložen pouhým sdělením úřadu účastníkovi, v daňovém řízení je vydáno procesní, formální rozhodnutí o nepovolení přezkoumání.

Formalizovaný způsob odložení nedůvodného podnětu však nic nemění na charakteru řízení podle § 55b daňového řádu, který vyplývá ze zákona: jde tu o mimořádný procesní prostředek dozorčího 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 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 změní, 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.

Na základě uvedeného je tedy třeba učinit závěr, že žalobci v daném případě nesvědčila žalobní legitimace podle žádného ustanovení § 65 s. ř. s., když jím napadený úkon správního orgánu nebyl rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud postupoval

tedy správně podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se zabýval dále námitkou žalobce o nepřezkoumatelnosti usnesení krajského soudu, tedy tím zda výše uvedený závěr o nepřipustnosti žaloby krajský soud v napadeném usnesení náležitě odůvodnil. Ani v tomto směru neshledal pochybení krajského soudu. Krajský soud dostačujícím způsobem zdůvodnil jak svůj závěr o tom, že rozhodnutí žalovaného není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., tak svůj závěr o tom, že legitimace žalobce podle § 65 odst. 2 s. ř. s. není dána, přičemž v obou případech vyšel z předchozí judikatury Nejvyššího správního soudu.

V případě posuzování povahy rozhodnutí správce daně o nepovolení přezkumu rozhodnutí se krajský soud přidržel usnesení NSS publikovaného pod č. 14/2003 Sb. NSS, a to i přes své dřívější rozhodnutí, jímž stejné rozhodnutí správce daně podrobil přezkumu ve správním soudnictví. Tím krajský soud jednoznačně postupoval v duchu zajišťování jednoty judikatury správních soudů (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006 č. j. 1 Aps 2/2006 - 68) a tedy tak, aby byla zachována zásada nediskriminace zakotvená v čl. 1 a 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Opačný postup by totiž vedl k tomu, že daňové subjekty nacházející se ve stejné situaci by v některých případech byly bezdůvodně zvýhodněny oproti jiným daňovým subjektům.

Pokud jde o námitku žalobce, že se krajský soud nevypořádal s tím, že usnesení NSS publikované pod č. 14/2003 Sb. NSS se týkalo tzv. kompetenční výluky, pak je třeba uzavřít, že tak ani nemusel činit, když posoudil dané rozhodnutí správce daně stejným způsobem, tedy jako úkon správního orgánu, který není rozhodnutím [§ 70 písm. a) s. ř. s.]. Kromě toho lze na tomto místě uvést, že kompetenční výluky, o jejíž formulaci se žalobce v kasační stížnosti pokusil, soudní řád správní opravdu obsahuje, a to právě v ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s.

Z výše uvedeného je však zřejmé, že krajský soud se nemusel v odůvodnění usnesení zabývat institutem zájemníka, když již náležitě odůvodnil neexistenci rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. jako předpokladu žalobní legitimace podle § 65 odst. 2 s. ř. s. To, že se tímto institutem zabýval však nezpůsobuje vadu řízení, která by měla za následek nezákonnost jeho rozhodnutí.

Konečně Nejvyšší správní soud přezkoumal k námitce žalobce postup krajského soudu ohledně nenařízení jednání a nezohlednění jeho podání doručeného soudu dne 13. 7. 2006. Vzhledem k tomu, že žaloba byla v tomto případě nepřipustná, krajský soud nebyl povinen v této věci jednání nařizovat, a to ani pokud na tom žalobce trval. „Jednání soudu je určeno k projednání a rozhodnutí věci samé (§ 49 odst. 1, § 51 odst. 1 ve vazbě na § 53 odst. 1 s. ř. s.). Usnesení (krajského) soudu, kterým byla odmítnuta žaloba z procesních důvodů, vydané bez jednání, proto nelze z tohoto důvodu považovat za nezákonné, jelikož smyslem jednání před soudem je především dokazování. Tento smysl však zjevně nemůže být naplněn tam, kde podaný návrh procesně neobstojí a soud jej odmítne pro chybějící podmínky řízení.“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 2 Afs 86/2005 - 55).

Z toho důvodu rovněž neobstojí námitka žalobce ohledně neposouzení dodatečné podání doručeného soudu dne 13. 7. 2006; ze spisu je zřejmé, že směřovalo k doplnění dokazování, avšak v dané věci nemohlo být dokazování prováděno, neboť žaloba byla nepřipustná. Nadto je z data usnesení krajského soudu (25. 5. 2006) zřejmé, že toto podání žalobce bylo soudu doručeno po vynesení napadeného usnesení, nicméně

ještě před jeho doručením.

Kasační soud se tak ztotožnil se závěrem krajského soudu o odmítnutí žaloby směřující proti rozhodnutí žalovaného podle § 46 odst. 1 písm. e) s. ř. s., neboť shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný neuplatnil nárok na náhradu nákladů řízení a ani ze soudního spisu nevyplývalo, že by mu nějaké náklady řízení vznikly.

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

V Brně dne 7. února 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu