



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **R. – M., s. r. o.**, zastoupené Mgr. Kateřinou Kavalírovou, advokátkou se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, za účasti **Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou**, se sídlem Jablonci nad Nisou, Podhorská 2, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec ze dne 25. 10. 2006, č. j. 59 Ca 55/2006 – 40,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka Liberec usnesením ze dne 25. 10. 2006, č. j. 59 Ca 55/2006 - 40, odmítl žalobu, kterou se stěžovatelka domáhala zrušení rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (dále jen „finanční úřad“) ze dne 6. 2. 2006, č. j. 14063/06/187910/6242, vydaného podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), kterým finanční úřad zčásti vyhověl žádosti stěžovatelky a rozhodl o částečném prominutí penále ve výši 40 386 Kč, jenž vzniklo v souvislosti s opožděnou úhradou daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2000 až prosinec 2002. V odůvodnění usnesení krajský soud uvedl, že dospěl k závěru, že napadeným správním rozhodnutím nebyla zkrácena veřejná subjektivní práva stěžovatelky. Žalobou se totiž lze domáhat zrušení pouze takových správních rozhodnutí, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti, nestanoví-li s. ř. s. nebo zvláštní zákon jinak (§ 65 s. ř. s.). V dané věci tomu tak nebylo. Napadené správní rozhodnutí je rozhodnutím založeným na zákonem poskytnutém oprávnění k „absolutní volné úvaze“, která zásadně není předmětem soudního přezkumu. Krajský soud, s ohledem na dikci uvedeného ustanovení zákona o správě daní a poplatků, jakož i s ohledem na nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04, proto dovodil, že rozhodnutí o prominutí příslušenství daně není rozhodnutím o věci samé,

nezasahuje se jím do hmotněprávní pozice stěžovatelky, a jako takové jej nelze podřadit legislativní zkratce „rozhodnutí“ ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s. Jeho přezkoumání soudem ve správním soudnictví je podle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučeno, a proto krajský soud žalobu stěžovatelky podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) ve vazbě na § 68 písm. e) s. ř. s. odmítl jako nepřipustnou.

Proti tomuto usnesení krajského soudu podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. V kasační stížnosti předně namítala, že rozhodnutí o prominutí daně či jejího příslušenství z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů není pouhým dobrodiním zákona. V jejím případě má na prominutí daně či jejího příslušenství právní nárok. Nelze proto akceptovat úvahu krajského soudu o tom, že finanční úřad měl možnost absolutního správního uvážení. Takový závěr považuje v prostředí demokratického právního státu za zcela nepřijatelný. Finanční úřad musí v demokratickém právním státě při realizaci své diskreční pravomoci vycházet mimo jiné z ústavních principů zákazu libovůle, principu rovnosti a proporcionality. Krajský soud měl proto podanou žalobu meritorně projednat a postup finančního úřadu podrobit soudnímu přezkumu. Stěžovatelka vyjádřila rovněž nesouhlas se závěrem krajského soudu o tom, že rozhodnutí finančního úřadu nemuselo být odůvodněno. Jelikož rozhodnutí finančního úřadu nebylo dostatečně odůvodněno, je v důsledku této vady nepřezkoumatelné. Navíc tímto postupem byla dotčena její dobrá víra v to, že řádně plní své daňové povinnosti. Na tuto výtku však krajský soud nereagoval. S poukazem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční úřad se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s právním posouzením věci krajským soudem. Vyjádřil nesouhlas s názorem stěžovatelky, že by správní rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné pro absenci odůvodnění a že by byla dotčena dobrá víra stěžovatelky v to, že řádně plní své daňové povinnosti. Podle ustanovení § 55a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků totiž platí, že rozhodnutí vydané podle tohoto ustanovení nemusí být odůvodněno. Přesto finanční úřad nad rámec zákona své rozhodnutí částečně odůvodnil. Pokud jde o dobrou víru stěžovatelky, má za nesporné, že jí byla právem dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 141 600 Kč a sděleno penále. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatelka nepodala ani odvolání. Nelze proto dovozovat porušení její dobré víry. V dalším pak odkázal na své vyjádření k žalobě a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Jelikož stěžovatelkou podaná kasační stížnost směřuje proti usnesení krajského soudu, jímž byla její žaloba pro nedostatek podmínek řízení (absence rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s.) odmítnuta pro nepřipustnost, považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné vyjádřit se nejdříve k možnému rozsahu kasační stížnosti v této věci.

Rozhodnutí o odmítnutí žaloby je rozhodnutím procesním. Je jím de facto rozhodnuto o tom, že v řízení nebude nadále pokračováno a nemá tedy věcnou vazbu na předchozí správní rozhodnutí. Z povahy věci proto nemůže být usnesení soudu o odmítnutí žaloby vystaveno stejné kritice jako předcházející správní rozhodnutí. Jak se i dříve vyslovil Ústavní

soud v nálezu ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. III. ÚS 93/06 (www.judikatura.cz), nelze z logiky věci, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení o odmítnutí žaloby, v tomto řízení uplatnit obecný požadavek vyplývající z ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., tj. aby kasační důvody sledovaly žalobní body (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Je-li tedy kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přichází z povahy věci pro stěžovatele v úvahu uplatnění pouze stížní důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, který byl uveřejněn pod č. 625/2005 Sbírkou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Stěžovatelka v kasační stížnosti, mimo důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. také namítala, že rozhodnutí finančního úřadu nebylo dostatečně odůvodněno, což jej činí zcela nepřezkoumatelným a krajský soud na tuto výtku nerefletoval. Uplatnila tedy i důvod dle ustanovení 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Otázkou uplatnění stížního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Např. v rozsudku ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 43/2003 - 38, který byl uveřejněn pod č. 524/2005 Sbírkou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, se vyslovil tak, že nerozhodl-li soud ve věci samé, ale žalobu odmítl podle § 46 s. ř. s., nepřísluší ani Nejvyššímu správnímu soudu v řízení o kasační stížnosti zabývat se stěžovatelem uplatněným stížnostním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Ve světle podaného výkladu, jakož i citované judikatury Nejvyššího správního soudu proto neobstojí námitka stěžovatelky, kterou brojí proti tomu, že krajský soud nereagoval na námitku týkající se nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí z důvodu nedostatečného odůvodnění.

Ačkoliv to nebylo stěžovatelkou explicitně namítnuto, je z podané kasační stížnosti zřejmé, že naplnění důvodu tohoto mimořádného opravného prostředku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., shledává v nesprávné aplikaci ustanovení § 70 s. ř. s., neboť má za to, že krajský soud mylně dovodil, že napadené rozhodnutí finančního úřadu vydané podle ustanovení 55a zákona o správě daní a poplatků není rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu ve správním soudnictví.

Podle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. platí, že ze soudního přezkoumávání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími. Pod termínem rozhodnutí je nutno, ve smyslu legislativní zkratky obsažené v ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., chápat jen taková rozhodnutí (úkony správních orgánů), jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují veřejná subjektivní práva nebo povinnosti stěžovatelky. Soudnímu přezkumu tedy nepodléhají veškerá rozhodnutí (úkony) správních orgánů, ale pouze ty, jež zasahují do subjektivních práv stěžovatelky, tj. možnosti chovat se způsobem garantovaným objektivním právem, resp. které jsou způsobilé porušit veřejnoprávní subjektivní práva stěžovatelky. Tak tomu ale nebylo v případě rozhodnutí finančního úřadu vydaného na základě jeho kompetence vymezené v ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků. Proto žaloba stěžovatelky směřující proti takovému rozhodnutí finančního úřadu byla ve smyslu § 68 písm. e) s. ř. s. nepřijatelnou a musela být v souladu s ustanovením § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnuta.

Předmětné rozhodnutí finančního úřadu o prominutí části příslušenství daně podle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků má sice formální znaky rozhodnutí, jímž je rozhodováno o právech a povinnostech stěžovatelky, avšak jedná se pouze o úkon

správního orgánu, jehož vydání je, v mezích zákonného zmocnění ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků, výlučnou kompetencí příslušného správního orgánu. Stěžovatelce nesvědčí nárok na vydání rozhodnutí podle citovaného ustanovení, kterým by muselo být její žádosti vyhověno. Nemohlo proto ani dojít k zásahu do veřejného subjektivního práva stěžovatelky. Výkladu, podle něhož napadené rozhodnutí nepodléhá soudnímu přezkoumání, svědčí již i samotná dikce citovaného ustanovení, v jehož odst. 4 je totiž výslovně zakotveno, že rozhodnutí o prominutí daně nemusí obsahovat odůvodnění a opravné prostředky proti němu se nepřipouštějí. Daní je pak třeba ve smyslu legislativní zkratky chápat i příslušenství daně.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí finančních orgánů vydaných podle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků před správními soudy se již dříve zabýval i Ústavní soud. Ve svém nálezu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04, uvedl, že rozhodnutí správních orgánů dosažená „absolutní“ správní úvahou jsou v zásadě mimo přezkumnou činnost správního či ústavního soudnictví, ledaže by správní orgán při svém rozhodování překročil rámec, který mu pro jeho „absolutní volnou“ úvahu dává český ústavní pořádek. O rozhodnutí založené na správním uvážení přezkoumatelném ve správním řízení jde např. u rozhodnutí podle ustanovení § 67 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, které dává správnímu orgánu v rámci na výběr mezi možnými a přípustnými řešeními. V případě rozhodnutí podle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků však správní úvaha není limitována žádnými zákonnými podmínkami.

Přezkoumatelností správních rozhodnutí vydaných podle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků soudem se rovněž dříve zabýval např. i Vrchní soud v Praze, který se v usnesení ze dne 10. 7. 2000, č. j. 6 A 39/99, vyjádřil tak, že rozhodnutí o prominutí daně vydané podle § 55a zákona o správě daní a poplatků z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z daňových zákonů, resp. prominutí příslušenství daně k odstranění tvrdosti zákona, je pouze výkonem dozorcího práva úřadu; na tento výkon nemá účastník subjektivní právo. Rozhodnutí o žádosti za prominutí daně je proto ve smyslu § 248 odst. 2 písm. i) o. s. ř. z přezkoumání soudem vyloučeno. K obdobnému závěru dospěl i Městský soud v Praze v usnesení ze dne 30. 9. 2003, č. j. 10 Ca 96/2003 - 80, které bylo publikováno i ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 2/2004 (č. 95). V tomto usnesení městský soud vyjádřil právní názor, že rozhodnutí vydané podle § 55a zákona o správě daní a poplatků je z přezkumu ve správním soudnictví vyloučeno i podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2003. Má totiž nesporně povahu úkonu, který nezakládá, nemění ani neruší práva a ani závazně neurčuje práva a povinnosti (§ 65 odst. 1 s. ř. s. a contrario), protože se jím nerozhoduje o právu ve smyslu nároku založeného zákonem.

V dané věci Nejvyšší správní soud neshledal důvodu pro to, aby se v otázce přezkoumání správního rozhodnutí vydaného podle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků odchýlil od stávající konstantní judikatury. Proto kasační stížnost stěžovatelky neshledal důvodnou a podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu úřadu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. června 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu