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 **Mgr. V. R.**, **správce konkursní podstaty úpadce P. T. cs, s. r. o.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem 602 00 Brno, nám. Svobody 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 3. 2007, č. j. 5201/07-1200-700284, č. j. 5199/07-1200-700284 a č. j. 5198/07-1200-700284, o kasačních stížnostech žalobce proti usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 13. 6. 2007, č. j. 30 Ca 138/2007 - 14, č. j. 30 Ca 141/2007 - 14 a usnesení ze dne 31. 5. 2007, č. j. 30 Ca 140/2007 - 14,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 62/2007, 1 Afs 63/2007 a 1 Afs 64/2007, **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 62/2007.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 26. 3. 2007, č. j. 5201/07-1200-700284, rozhodl žalovaný o žádosti o přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu Brno – venkov ze dne 9. 3. 2006, č. j. 61691/06/293512/0907, o převedení přeplatku na dani z příjmů právnických osob na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou dle zvláštní sazby tak, že podle § 55b odst. 4 a 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) žádost zamítl a přezkoumání rozhodnutí nepovolil. Žalovaný dospěl

k závěru, že povolení přezkumu je vázáno na současné splnění dvou podmínek. V případě první z nich žalovaný uznal, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno v rozporu s právními předpisy a poukázal na vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k problematice vracení daňových přeplatků u daňových subjektů v konkursu. Neshledal však naplněnou druhou z podmínek, jíž jsou okolnosti nasvědčující tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši; podle žalovaného mohou být přezkoumána pouze rozhodnutí o stanovení daně, takovým rozhodnutím však rozhodnutí o použití přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně není.

Obdobným způsobem žalovaný odůvodnil další rozhodnutí ze dne 26. 3. 2007, jimiž nepovolil přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu Brno – venkov ze dne 9. 3. 2006, č. j. 61657/06/293512/0907, o převedení přeplatku na dani z příjmů právnických osob na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty a konečně též i rozhodnutí, jímž nepovolil přezkoumání rozhodnutí téhož finančního úřadu ze dne 9. 3. 2006, č. j. 61681/06/293512/0907, o převedení přeplatku na dani z příjmů právnických osob na úhradu nedoplatku daně silniční.

Žalobce se třemi samostatnými žalobami domáhal zrušení shora uvedených rozhodnutí. Ty však Krajský soud v Brně usneseními odmítl s tím, že se jedná o rozhodnutí, jímž žalobce nemohl být zkrácen na svém veřejném subjektivním právu, žádost o přezkoumání daňových rozhodnutí podle § 55b daňového řádu není opravným prostředkem, který by založil právní nárok žalobce na meritorní projednání, jedná se o mimořádný procesní prostředek dozorčího práva. Tato rozhodnutí jsou vyloučena ze soudního přezkoumání ve správním soudnictví podle § 70 písm. a) s. ř. s., neboť materiálně nemají znaky rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozhodnutí krajského soudu kasačními stížnostmi, opírajícími se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. Soudu především vytýká zúžené pojetí výkladu zákona, soustřeďující se pouze na ustanovení § 65 s. ř. s. bez ohledu na další související ustanovení právního řádu. Stěžovateli je známa judikatura Nejvyššího správního soudu k přezkumu rozhodnutí vydaných podle § 55b daňového řádu (konkrétně v usneseních citované rozhodnutí ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 – 114, publikované pod č. 1113/2007 Sb. NSS), je však přesvědčen, že předmětné případy jsou svými okolnostmi odlišné; odlišnost spatřuje v tom, že mezi účastníky není sporu o tom, že rozhodnutí správce daně o převedení přeplatků na jinou daňovou povinnost jsou nezákonná, bylo zde legitimní očekávání nápravy protiprávního stavu. Jestliže žalovaný přesto přezkoumání nepovolil, stalo se tak jeho libovůlí, jeho uvážení vybočilo z předvídatelných intencí a ve výsledku vedlo k nezákonnému zvýhodnění jednoho konkursního věřitele na úkor ostatních. Podle stěžovatele krajský soud posuzoval žalobní legitimaci jen z pohledu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., aniž by se problematikou podrobněji zabýval z pohledu § 65 odst. 2 s. ř. s., které dává účastníku řízení, který je vyloučen odstavcem prvním, možnost domáhat se soudního přezkumu.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasačním stížnostem navrhl jejich spojení ke společnému projednání, protože podle něho směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí a stěžovatel uplatňuje i shodné námitky. Věcně se pak ztotožnil s názorem krajského soudu, který dle jeho názoru právem žaloby odmítl.

Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že všechny tři žaloby směřovaly proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, tj. proti rozhodnutím, jimiž nebyl povolen přezkum rozhodnutí finančního úřadu o převedení přeplatku na nedoplatek na jiné dani daňového subjektu, který je v konkursu, proti těmto rozhodnutím stěžovatel uplatnil totožné námitky, krajský soud odmítavá rozhodnutí shodně odůvodnil, totožné jsou i důvody obsažené v kasačních stížnostech. Jsou tak splněny podmínky uvedené v § 39 odst. 1 s. ř. s. a proto prvním výrokem kasační soud spojil řízení o předmětných kasačních stížnostech ke společnému projednání.

Žaloby však důvodné nejsou.

Předmětem sporu je otázka, zda rozhodnutí o nepovolení přezkoumání podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), podléhá soudnímu přezkumu, či nikoliv.

V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je klíčovým ustanovením soudního řádu správního pro posouzení žalobní legitimace § 65. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42 (č. 906/2006 Sb. NSS), tvoří právo na přístup k soudu jednu ze základních komponent práva na spravedlivý proces, garantovaného jak mezinárodními smlouvami, tak i vnitrostátním ústavním právem. Na ústavní úrovni má pro správní soudnictví klíčový význam čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, na úrovni mezinárodní především čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Citovaný článek Listiny zakládá pravomoc správních soudů na generální klauzuli: přezkoumat lze každé rozhodnutí správního orgánu, ledaže by je ze soudního přezkumu výslovně vyloučil zákon (u rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod však žádná zákonná kompetenční výluka možná není). Právo na soudní přezkum každého rozhodnutí správního orgánu (ledaže by bylo zákonem výslovně vyloučeno), je tedy jedním z veřejných subjektivních práv explicitně zaručených Listinou. Dopadá na něj i příkaz ústavodárce obsažený v čl. 4 odst. 4 Listiny, aby při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod bylo šetřeno jejich podstaty a smyslu, a aby taková omezení nebyla zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena. Mezemi práva na přístup k soudu jsou mj. kompetenční výluky: proto při jejich používání je nutno vždy klást si otázku, proč zákon určitou kompetenční výluku obsahuje, a respektovat její smysl; nepřípustný je zejména formalistický výklad, dovolávající se textu zákona proti jeho skutečnému smyslu. Z ústavních interpretačních pravidel zároveň plyne, že v pochybnostech o tom, zda žalobci svědčí právo na přístup k soudu či nikoliv, je nezbytné přiklonit se k výkladu svědčícímu ve prospěch výkonu tohoto práva.

Z těchto ústavních východisek se zároveň podává, jak přistupovat k interpretaci a aplikaci § 65 s. ř. s.: toto ustanovení 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. Nejde tedy o to, zda úkon správního orgánu založil, změnil, zrušil či závazně určil práva a povinnosti žalobce, nýbrž o to, zda se – podle tvrzení žalobce v žalobě – negativně projevil v jeho právní sféře (v podrobnostech se odkazuje na citované usnesení rozšířeného senátu).

Řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b daňového řádu se 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 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, popřípadě potvrzeno.

V rámci prvé fáze je nutno rozlišit, zda správce daně rozhoduje podle § 55b z úřední povinnosti, nebo zda tak činí na základě žádosti daňového subjektu. Dospěje-li instančně vyšší správce daně k závěru, že jsou splněny podmínky přezkoumání daňového rozhodnutí, tj. je tu rozpor s právními předpisy nebo podstatné vady řízení, jsou tu okolnosti nasvědčující tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, ať již nižší či naopak vyšší a konečně je též zachována dvouletá lhůta), pak v prvém případě přezkoumání daňového rozhodnutí nařídí, ve druhém povolí.

Ve vztahu k rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí judikatura připouští, že takové rozhodnutí může představovat zásah do právní sféry daňového subjektu a zakládat žalobní legitimaci podle § 65 odst. 1 s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správní soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 - 52, www. nssoud.cz).

Jiná právní situace ovšem nastává, rozhoduje-li instančně vyšší správce daně o žádosti o povolení přezkumu. Zde může rozhodnout buď tak, že přezkum povolí, nebo naopak tak, že jej nepovolí. Nevyhoví-li – ať již zcela nebo pouze zčásti – tj. nepovolí-li přezkum daňového rozhodnutí, dosavadní judikatura konstantně dovodila, že soudní přezkum je vyloučen. Důvodem je skutečnost, že 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. Nedochází-li rozhodnutím o nepovolení přezkumu podle § 55b d. ř. k zásahu do právní sféry žalobce, potom není dána ani žalobní legitimace podle § 65 odst. 1 s. ř. s.

Krom toho daňový subjekt má zpravidla k dispozici právní prostředky, jimiž se proti rozhodnutí vydanému v původním řízení může bránit. Tyto možnosti zahrnují jak opravné prostředky (kupř. odvolání), tak i ochranu soudní, jíž se může daňový subjekt domáhat po neúspěšném vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení. Zcela nepřijatelná – a nedůvodně narušující právní moc rozhodnutí – by byla taková interpretace, která by daňovému subjektu, jenž zmeškal využití právních prostředků nápravy, které měl k dispozici, umožňovala toto opomenutí dohnat tím, že kdykoliv ve lhůtě dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci, by podal (bezúspěšně) žádost o povolení přezkumu a negativní rozhodnutí o ní by posléze napadl žalobou u soudu; vzhledem k tomu, jak široce jsou koncipovány podmínky povolení přezkumu podle § 55b d. ř., znamenalo by to, že soud by se vlastně zabýval tím, zda původní rozhodnutí je či není nezákonné nebo zda se zakládá na podstatných vadách řízení či nikoliv, jakož i tím, zda daň byla stanovena ve správné výši, resp. zda tomu okolnosti nasvědčují. 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. Takový přístup jistě nemůže obstát.

Tyto obecné principy se uplatní i v souzené věci. V prvé řadě platí, že žalobce nebyl rozhodnutím o nepovolení přezkumu podle § 55b d. ř. na své právní sféře nijak dotčen.

O převedení přeplatku na daňové nedoplatky na jiných daních bylo pravomocně rozhodnuto rozhodnutími Finančního úřadu Brno - venkov a nepovolením přezkumu se na žalobcových právech a povinnostech nic nezměnilo. Z tohoto důvodu je žaloba nepřípustná podle § 46 odst. 1 písm. d), § 65 odst. 1 a § 70 písm. a) s. ř. s. Dále je nutno zdůraznit, že žalobce nijak nebyl zkrácen na svém právu domoci se přezkoumání rozhodnutí využitím řádných opravných prostředků (podáním námitek) a dále pak popřípadě podáním žaloby proti rozhodnutí o námitkách. Jestliže tak neučinil, rezignoval na své právo domáhat se ochrany u soudu proti rozhodnutí, jež považuje za nezákonné.

Stěžovatel se mýlí, pokud má za to, že jeho právo na soudní přezkum lze dovodit z ustanovení § 65 odst. 2 s. ř. s., kdy tato legitimace nastupuje tehdy, pokud je účastník vyloučen z žalobní legitimace dle odstavce 1. Žalobní legitimace dle § 65 odst. 2 zakládá žalobní legitimaci jinému okruhu osob než odstavec 1. Zatímco odstavec 1 vyžaduje, aby stěžovatel tvrdil zkrácení na právech rozhodnutím, které se dotýká jeho vlastní právní sféry, odstavec druhý dává legitimaci k podání žaloby tomu, komu právní předpis umožňuje být účastníkem v řízení, v němž jde o právní sféru někoho jiného (typicky legitimace občanských sdružení podle § 70 zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny), jestliže tvrdí zkrácení na právech která má v příslušném řízení. Jinými slovy žalobní legitimace podle § 65 vyžaduje existenci rozhodnutí způsobilého zasáhnout do právní sféry fyzické nebo právnické osoby; legitimace podle odstavce 1 je dána tehdy, pokud je zasažena právní sféra toho, kdo tvrdí zkrácení na právech, legitimace podle odstavce 2 tehdy, pokud jde o rozhodnutí, které zasahuje právní sféru někoho jiného než toho účastníka řízení, který žalobu podává.

Nad rámec kasační stížnosti lze poznamenat, že stěžovatel by se svou žalobou nemohl uspět ani pokud by soud věc meritorně přezkoumal. Přezkum rozhodnutí podle § 55b neumožňuje přezkum a ve výsledku pak nápravu jakýchkoliv rozhodnutí vydaných v daňovém řízení. Omezení přezkumu je dáno jednat časovým momentem, kdy přezkoumat lze rozhodnutí pouze ve lhůtě dvou let a dále i předmětem, o němž je rozhodováno. K tomu, aby přezkum mohl být povolen tak musejí být splněny podmínky § 55b odst. 1 a 2 daňového řádu současně, jinak náprava zjednána být nemůže. Nepostačuje proto, jestli rozhodující orgán shledá rozhodnutí nezákonným, ale současně tu musí být okolnosti nasvědčující tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši a současně musí ještě běžet dvouletá lhůta dle odstavce 2. V dané věci však bylo přezkoumávaným rozhodnutím rozhodováno o převedení přeplatku na dani jedné na nedoplatek na dani jiné. Rozhodnutí se netýkala daňové povinnosti (ta byla na jisto postavena již dříve platebními výměry na příslušné daně) ale pouze placení daní. Rozhodnutí, jejichž přezkumu se stěžovatel domáhal tak nemohou nic změnit na jeho daňové povinnosti a nemohly tak být naplněny podmínky k povolení přezkumu. Pokud zákonné podmínky splněny nejsou, nemůže být přezkum rozhodnutí povolen, byť bude jisté že rozhodnutí je nezákonné.

Kasační stížnost byla proto shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 věty poslední zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 a contr. ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu vyplývá, že mu náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 8. listopadu 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu