



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **PRATAL spol. s r.o.**, se sídlem Kazimírova 20, Praha 4, zastoupeného JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, zastoupeného JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem Náměstí 14. října 3, Praha 5, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2006, č. j. 54/63 966/2005-391, ve věci přezkoumání rozhodnutí podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 4. 2008, č. j. 7 Ca 267/2006 - 73,

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 :

Včas podanou kasační stížností se žalobce PRATAL, spol. s r. o., (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2006, č. j. 54/63 966/2005-391, ve věci výsledku přezkoumání rozhodnutí podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Městský soud dospěl k závěru, že bylo-li žádosti o přezkoumání daňového rozhodnutí vyhověno pouze částečně, nelze v soudním řízení o přezkoumání rozhodnutí o výsledku přezkoumání (§ 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků) namítat

skutečnosti, pro které nebylo přezkumné řízení povoleno. Konstatoval, že v souzené věci je nutné vycházet z poměrně svébytné úpravy zákona o správě daní a poplatků, která však není v rozporu s čl. 36 Listiny základních práv a svobod, neboť právo na přístup k soudu pro přezkoumání daňového rozhodnutí v celém rozsahu omezeno není. Pokud totiž daňový subjekt nesouhlasí s výsledkem vyměření či doměření daňové povinnosti, má možnost obrátit se za zákonem stanovených podmínek na nezávislý soud a požadovat soudní přezkum daňového rozhodnutí v celém rozsahu. To současně nevylučuje, aby daňový subjekt ještě před zahájením soudního řízení požádal o přezkoumání stejného rozhodnutí v rámci mimořádného opravného prostředku (§ 56a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Po skončení přezkumného řízení podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků je možné žalobu projednat ve správním soudnictví, a to v celém rozsahu, přičemž soud může celé pravomocné daňové rozhodnutí zrušit a v případě, kdy toto rozhodnutí bylo změněno podle ustanovení § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, promítne takovou skutečnost do výroku rozsudku. Takovým výrokem by bylo zrušeno původní odvolací daňové rozhodnutí a vydáno nové rozhodnutí podle ustanovení § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. To ovšem znamená, že se daňový subjekt musí svého práva domáhat v obecné dvouměsíční lhůtě u správního soudu příslušnou žalobou a tuto zákonnou lhůtu je nutné počítat od doručení původního odvolacího daňového rozhodnutí. Pokud tak daňový subjekt neučiní, nemůže věcné argumenty směřující do původního daňového rozhodnutí uplatnit až v řízení proti rozhodnutí podle ustanovení § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Vytýká městskému soudu, že ačkoliv považoval jeho žalobu směřující proti výsledku přezkumu za včasnou, v odůvodnění rozhodnutí uvádí, že byla de facto podána pozdě. Dále zdůrazňuje, že je-li povolen přezkum daňového rozhodnutí, pak se povolení týká celého rozsahu, neboť není možné, aby bylo přezkoumání daňového rozhodnutí povoleno jen vůči části daňového rozhodnutí. Z toho vyplývá, že v té části, kde nebylo daňové rozhodnutí změněno, má daňový subjekt právo se odvolat a jeho odvolání nelze vyřídit způsobem, jak učinil žalovaný, tedy tak, že právo odvolat se je omezeno jen na tu část daňového rozhodnutí, v jejímž rozsahu bylo přezkoumání povoleno.

Jelikož nemůže být správní žaloba podána zároveň včas a zároveň opožděně, je třeba věc uzavřít tak, že žaloba byla důvodná, neboť daňovému subjektu bylo znemožněno věcné posouzení jeho odvolání proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení.

V další části kasační stížnosti včetně jejího doplnění stěžovatel napadá nezákonnost původně vedeného daňového řízení s tím, že správní orgány se snažily, aby neměl procesní možnost jím odhalenou nezákonnost zvrátit.

Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost

připustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předmětem sporu je otázka, zda se má soud v řízení o žalobě proti výsledku přezkumu v daňovém řízení zabývat i žalobními námitkami, které směřují do závěrů správců daně učiněných v původním řízení, které nebyly předmětem přezkumného řízení, a to za situace, kdy původní, tj. přezkoumávané, pravomocné rozhodnutí o dani nebylo daňovým subjektem napadeno žalobou ve správním soudnictví.

Podle § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků může být na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti 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. Shledá-li správce daně po přezkoumání rozhodnutí, že podmínky pro povolení tohoto přezkoumání nebyly splněny, přezkoumávané rozhodnutí potvrdí.

Dle odst. 6 citovaného ustanovení přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Při tom je vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil. Proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání se lze odvolat do šedesáti dnů ode dne jeho doručení.

Problematikou charakteru rozhodnutí vydaného podle § 55b zákona o správě daní a poplatků z hlediska jeho přezkoumatelnosti ve správním soudnictví se opakovaně zabýval jak Ústavní soud, tak Nejvyšší správní soud.

Ve stanovisku ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS - st. 12/2000 (Sbírka rozhodnutí, svazek 21, str. 484), plénium Ústavního soudu zaujalo názor, „že rozhodnutí o nepovolení přezkoumání podle § 55b zákona o správě daní a poplatků nepodléhá soudnímu přezkumu. V případě rozhodování podle § 55b tohoto zákona se jedná o rozhodování o právech a povinnostech daňového subjektu pouze tehdy, jestliže v první fázi přezkoumání bylo rozhodnutí k přezkumu otevřeno a teprve ve druhé fázi bylo zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Ve všech těchto případech pak nastane situace, kdy je po přezkoumání napadeného rozhodnutí vydáno nové meritorní, vlastně prvoinstanční rozhodnutí, a proto z povahy věci odpadá logická možnost krajského soudu přezkoumat žalobou napadené původní, nyní již změněné či zrušené rozhodnutí, neboť odpadá vlastně předmět řízení a je nabízen nový rozhodnutí“.

Na výše uvedený náleží pak navázal náleží Ústavního soudu ze dne 6. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 195/02 (všechny zde citované náleží Ústavního soudu jsou dostupné na www.nalus.usoud.cz), ve kterém Ústavní soud upřesnil: „V situaci, kdy po přezkoumání rozhodnutí došlo k potvrzení rozhodnutí původního je zřejmé, že od vydání rozhodnutí o povolení přezkoumání rozhodnutí do doby pravomocného skončení přezkumného řízení je sice odložena vykonatelnost tohoto rozhodnutí, avšak přezkoumávané rozhodnutí je i nadále pravomocné. Pokud je tedy po přezkoumání toto rozhodnutí potvrzeno (k čemuž může dojít jen tehdy, jestliže nebylo v rozporu s právními předpisy, ani se nezakládalo na procesních vadách), a je tedy deklarováno, že daň byla stanovena ve správné výši, nejde o rozhodnutí nové. Krajský soud v Brně měl proto dle přesvědčení

Ústavního soudu za této situace v řízení o původní správní žalobě pokračovat a původní rozhodnutí přezkoumat.“

Nálezem ze dne 27. 6. 2001 (č. 276/2001 Sb.) Ústavní soud zrušil k 31. 12. 2002 celou pátou část občanského soudního řádu, upravující správní soudnictví. Od 1. 1. 2003 tak platí nová úprava správního soudnictví obsažená v soudním řádu správním.

Otázku, která je předmětem sporu v tomto řízení, tedy jakým rozsahem přezkumu se má soud v řízení o žalobě proti výsledku přezkumu v daňovém řízení zabývat se již Nejvyšší správní soud zabýval, a to v rozsudku ze dne 14. 8. 2003, č. j. 5 A 88/2001 - 46 (všechny zde citované rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz). Konstatoval, že jakkoliv se „povolení přezkoumání podle § 55b daňového řádu sice vztahuje na celé rozhodnutí, jež přezkum byl povolen, finanční ředitelství, které jako správce daně, který o daňové povinnosti rozhodl v posledním stupni, je při tomto přezkumu vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání rozhodnutí povolil (§ 55b odst. 6 daň. řádu)... Vyslovený právní názor je závažným až do pravomocného skončení přezkumného řízení, výjimkou pro vybočení z jeho mezí by mohly být jen nové skutečnosti v přezkumném řízení.... Odvolací orgán nebyl oprávněn v odvolacím řízení zkoumat doměření daně z přidané hodnoty ve větším rozsahu a zabývat se námitkami směřujícími proti postupu správce daně v původním daňovém řízení. Stejně tak soud nebyl oprávněn se v tomto přezkumném řízení zabývat dalšími námitkami uvedenými v žalobě a směřujícími proti postupu správce daně při daňové kontrole a v původním daňovém řízení. To bylo pravomocně ukončeno rozhodnutím finančního ředitelství; žalobce měl možnost proti němu podat žalobu a je jeho věcí, že tak neučinil“.

Závěry Nejvyššího správního soudu byly shledány ústavně konformními, neboť ústavní stížnost směřující do výše uvedeného rozhodnutí byla usnesením ze dne 18. 2. 2004, sp. zn. IV. ÚS 582/2003, zamítnuta. Ústavní soud výslovně uvedl, že „pokud jde o rozsah přezkumu, mohl se Nejvyšší správní soud věcně zabývat žalobou pouze v rozsahu povoleného přezkumu, tj. v takovém rozsahu, který vymezilo Ministerstvo financí ve svých rozhodnutích vydaných v řízení podle § 55b daňového řádu. Tento názor Nejvyššího správního soudu považuje Ústavní soud za zcela ústavně konformní a souladný i s jeho vlastní judikaturou, stěžovateli ostatně známou a jím samotným i citovanou. V opačném případě by se daňovému subjektu otevírala možnost nedbat o ochranu svých práv, nevyužít prostředků, které jsou k tomu určeny (v daném případě správní žaloba), jak je ostatně uvedeno ve výše citovaném usnesení Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 685/2000“.

V rozhodnutí ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 130/2004 - 70, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1473/2008, pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že „pro posouzení rozsahu, v jakém bude přezkoumáváno konečné rozhodnutí vydané v rámci daňového řízení, je nezbytné zohlednit skutečnost, zda daňový subjekt podal proti rozhodnutí správce daně, vůči kterému byl v omezeném rozsahu povolen přezkum dle § 55b zákona o správě daní a poplatků, správní žalobu. I když musela být jeho žaloba odmítnuta dle ustanovení § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., měla tato procesní aktivita daňového subjektu za následek jeho možnost namítat v žalobě proti konečnému rozhodnutí veškeré námitky proti daňovému řízení jako celku. V opačném případě by totiž daňový subjekt nikdy nedostal možnost, aby bylo přezkoumáno rozhodnutí správce daně v té části, ve které nebyl správním orgánem povolen jeho přezkum dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků, a to i přes to, že splnil všechny podmínky, které mu zákon stanovil, tedy využil jak řádných, tak i mimořádných opravných prostředků v rámci správy daně, a dále i správní žaloby“.

Od shora citovaných závěrů neshledal Nejvyšší správní soud žádný důvod se odchýlit. Nesouhlasí-li totiž daňový subjekt s výsledky vyměřovacího řízení, má možnost podrobit výsledné pravomocné rozhodnutí soudnímu přezkumu, a to v celém jeho rozsahu. Ochrana práv před správním soudem je původní ochranou ve věcech porušených nebo ohrožených subjektivních oprávnění a povinností veřejnoprávního charakteru, jejím cílem je zjištění, zda činností veřejné správy bylo či nebylo porušeno právo. Právo však přeje bdělým (*vigilantibus iura*); proto má každý aktivně a důsledně dbát ochrany svých práv.

V souzené věci však stěžovatel žalobu do původního daňového rozhodnutí nepodal. Stěžovatel žádal o přezkoumání předmětného rozhodnutí pouze po linii daňového řízení, tedy prostřednictvím mimořádného opravného prostředku. Kasační stížností se stěžovatel *de facto* prostřednictvím mimořádného opravného prostředku snaží podrobit soudnímu přezkumu původní pravomocné rozhodnutí o vyměření daně, aniž by však v zákonem stanovené lhůtě původní daňové rozhodnutí napadl správní žalobou.

V řízení o povolení přezkumu na žádost daňového subjektu dle § 55b zákona o správě daní a poplatků přitom nejde o nic jiného než o rozhodování o tom, zda z podnětu daňového subjektu bude opětovně zasaženo do práv, do nichž bylo zasaženo již původním vyměřením a kde původní vyměření mohlo být právě z dispozice daňového subjektu podrobena soudní ochraně. Skutečnost, že se tak nestalo, neboť stěžovatel žalobu do přezkoumání původního rozhodnutí nepodal, nemůže z tohoto prostředku činit jakousi „další možnost“ jak své opomenutí dohnat a původní rozhodnutí v celém rozsahu podrobit soudnímu přezkumu. Právo na soudní ochranu je právem, které, má-li být úspěšně uplatněno, musí být v podmínkách právního státu uplatňováno zákonem stanoveným způsobem. Nelze se dovolávat porušení tohoto práva tam, kde sám daňový subjekt nevyužil všech možností, které mu právo přiznává. 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 žádost o povolení přezkumu, přičemž v rozsahu ve kterém by mu nebylo vyhověno, by posléze napadl buď samotné rozhodnutí ve věci povolení přezkumu či rozhodnutí o výsledku přezkumu v rozsahu, ve kterém mu byl přezkum zamítnut, žalobou u soudu. Vzhledem k tomu, jak široce jsou koncipovány podmínky povolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, 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.

Nejvyšší správní soud zcela sdílí závěry, ke kterým dospěla dosavadní judikatura, dle kterých lze v řízení o žalobě proti výsledku přezkumu daňového rozhodnutí přezkoumat původní daňové řízení v celém jeho rozsahu pouze za předpokladu, že daňový subjekt využil všech prostředků opravy, které mu zákon k ochraně svých práv stanoví. Neztotožňuje se pouze s částí odůvodnění rozhodnutí městského soudu, ve které

je uvedeno, že soud po skončení přezkumného řízení podle ustanovení § 55b zákona o právé daní a poplatků je oprávněn projednat původně podanou žalobu s tím, že pokud bylo původní rozhodnutí změněno podle ustanovení § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, promítne takovou skutečnost do výroku rozsudku. Dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu zatím zastává názor, dle něhož dozná-li žalobou původně napadené rozhodnutí po ukončení přezkumného řízení změny, musí být původní žaloba ve smyslu ustanovení § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítnuta, neboť původní rozhodnutí, které bylo žalobou napadeno již bylo změněno či nahrazeno rozhodnutím o výsledku přezkumu (např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 7 Afs 130/2004, a ze dne 12. 4. 2007, sp. zn. 7 Afs 143/2006). Tento dílčí nesouhlas kasačního soudu s částí odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu však sám o sobě nemůže vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, ostatně kasační námitky ani s tímto názorem nepolemizovaly, neboť v souzené věci o tuto procesní situaci nešlo.

S ohledem na výše vyslovené závěry byla kasační stížnost shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému odvolacímu orgánu žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 26. března 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu