



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Ing. Petr Štillip**, Lukavická 16, Plzeň, správce konkurzní podstaty úpadce PAPIRMA NOVOSEDLICE, a. s., se sídlem Bystřická 29, Novosedlice, zastoupeného JUDr. Alenou Kasalovou, advokátkou se sídlem nám. Republiky 2, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2008, čj. 4312/08-1500-505267, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 9. 2008, čj. 15 Ca 106/2008 - 22,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Teplicích (správce daně) rozhodnutím ze dne 5. 12. 2007, čj. 173442/07/210913/5344, zamítl žádost správce konkurzní podstaty o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty úpadce společnosti PAPIRMA NOVOSEDLICE, a. s. Žalobce následně požádal o přezkoumání tohoto rozhodnutí postupem podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 4. 2008, čj. 4312/08-1500-505267, přezkoumání daňového rozhodnutí nepovolil, neboť dospěl k závěru, že napadané rozhodnutí bylo vydáno souladu s právními předpisy a zároveň rozhodnutí o přeplatku není rozhodnutím, kterým by správce daně stanovil daň a ani nemá na stanovení daně žádný vliv.

Správce konkurzní podstaty (žalobce) napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který ji následně usnesením ze dne 4. 9. 2008, čj. 15 Ca 106/2008 - 22, odmítl pro nepřipustnost na základě § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) s tím, že rozhodnutí žalovaného, kterým nebyl povolen přezkum rozhodnutí o přeplatku, je úkonem správního orgánu, které není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Tento úkon je pak na základě § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučen ze soudního přezkumu a žaloba proti takovému správnímu aktu je podle § 68 písm. e) s. ř. s. nepřipustná. Přestože je ustanovení § 55b daňového řádu

systematicky zařazeno do části páté daňového řádu nazvané „Mimořádné opravné prostředky“, je nepochybné, že v případě přezkoumávání daňových rozhodnutí nejde o opravný prostředek, nýbrž o nápravný prostředek státního dozoru. Žádost podaná na základě tohoto ustanovení nezakládá povinnost správního orgánu přezkoumání rozhodnutí provést. Neužije-li správní orgán své dozorní oprávnění, nijak tím nezasáhne do subjektivního práva účastníka řízení, jelikož tu žádné takové právo na výkon dozorního oprávnění není. Je zcela lhostejné, zda dozorní orgán odloží žádost o přezkoumání pouhým sdělením a nebo vyhotoví akt „oděný“ do procesní formy rozhodnutí, které ovšem není rozhodnutím ve smyslu legislativní zkratky dle § 65 s. ř. s.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti usnesení krajského soudu kasační stížností, v níž stížní důvody shledal ve skutečnostech uvedených v 103 odst. 1 písm. a), popř. e) s. ř. s. Uvedl, že předmětný přeplatek na dani byl použit na úhradu jiných daňových nedoplatků úpadce, které však vznikly před prohlášením konkursu na úpadce. Stěžovateli nezbylo, než podat žádost o přezkoumání rozhodnutí ve smyslu § 55b daňového řádu. Má za to, že je-li rozhodnutí správního orgánu nezákonné, nelze odmítnout zabývat se tímto rozhodnutím v rámci tzv. dozorní pravomoci nadřízeného orgánu pouze z formálních důvodů, neboť je jinak zřejmé, že takovým rozhodnutím by byla zkrácena subjektivní práva dotčených subjektů. Zároveň poukázal na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 14. 9. 2006, sp. zn. IV. ÚS 550/05, v němž vyslovil názor, že finanční úřad nemůže užít přeplatek plátce daní k úhradě nedoplatku jiné jeho daně podle obecných právních předpisů, pokud by takový postup neodpovídal speciální právní úpravě.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s právním názorem krajského soudu. Odkázal též na svá předešlá vyjádření a správní spisy správců daně obou stupňů.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že v případech, kdy je předmětem kasační stížnosti rozhodnutí o odmítnutí žaloby, lze v souladu s ustanovením § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. přezkoumávat toliko jeho zákonnost. Předpokladem toho, aby kasační soud konstatoval důvodnost kasační stížnosti podané podle tohoto ustanovení, je třeba, aby krajským soudem vydané usnesení bylo v rozporu s ustanoveními soudního řádu správního upravujícími důvody odmítnutí návrhu (§ 46 s. ř. s.). Krajský soud dospěl k závěru, že v posuzované věci nebylo možné žalobní návrh vůbec podat, přičemž nepřipustnost návrhu spatřoval s ohledem na charakter řízení podle § 55b daňového řádu.

Předmětem nyní řešeného sporu je otázka, zda rozhodnutí o nepovolení přezkoumání ve smyslu § 55b daňového řádu lze podrobit soudnímu přezkumu, či nikoliv. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení 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. Daňový subjekt přitom nemá právní nárok na přezkoumání pravomocného rozhodnutí, a tudíž na zásah do řízení již skončeného.

Nejvyšší správní soud při posuzování důvodnosti kasační stížnosti vycházel, obdobně jako krajský soud, zejména z ustanovení § 65, § 68 a § 70 písm. a) s. ř. s. Soudy ve správním

soudnictví poskytují ochranu veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob způsobem stanoveným soudním řádem správním a za podmínek stanovených tímto nebo zvláštním zákonem. K žalobě je přitom legitimován ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo a nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva a povinnosti. Těmito znaky zákon v ustanovení § 65 s. ř. s. definuje pojem rozhodnutí. Ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. přitom stanoví, že ze soudního přezkumu jsou vyloučeny úkony správního orgánu, jež nejsou rozhodnutími. Rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. bylo rozhodnutí o přeplatku. Na tomto místě lze odkázat na stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004 (viz č. 215/2004 Sb. NSS) a současně též na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2005, čj. 2 Afs 93/2004 - 51, www.nssoud.cz. V tomto stanovisku soud mimo jiné uvedl, že „*daňový subjekt může požádat správce daně o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. a nedojde-li k jeho vrácení, žádost se zamítne rozhodnutím, proti němuž je přípustné odvolání podle odst. 8 téhož ustanovení. Negativním rozhodnutím může dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť nárok na vrácení přeplatku je ve vztahu k řízení vyměřovacím nárokem jiným, samostatným. Rozhodnutí o reklamaci proti postupu správce daně i rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.*“ Co se týče rozhodnutí o přeplatku, daňový řád poskytuje právní prostředky, jimiž se lze bránit proti rozhodnutí vydanému v původním řízení, a to zejména pomocí odvolání; následně lze využít i soudní ochranu v podobě podání žaloby. Z přiloženého spisového materiálu ovšem nevyplývá, že by stěžovatel využil svého práva podat řádný opravný prostředek, tedy odvolání, ačkoliv byl v tomto smyslu řádně poučen.

Stěžovatel tedy nebrojil proti rozhodnutí o odvolání proti nevrácení přeplatku, nýbrž, až poté, co nabylo toto rozhodnutí právní moci, podal žalobu proti zamítnutí žádosti o přezkoumání tohoto rozhodnutí postupem podle § 55b daňového řádu. O povolení přezkoumání rozhoduje nadřízený správní orgán, v tomto případě žalovaný. Ten ovšem dospěl k závěru, že pro přezkoumání rozhodnutí o přeplatku nejsou splněny zákonem stanovené podmínky, a proto žádosti stěžovatele nevyhověl. K samotnému charakteru tohoto řízení konaného z podnětu stěžovatele pak lze uvést, že jde pouze o rozhodování o tom, zda 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. Zamítnutí žádosti o povolení přezkumu nenaplňuje zákonné znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Výrok o zamítnutí žádosti o povolení přezkumu totiž svou podstatou nemůže zasáhnout subjektivní práva daňového subjektu ve smyslu § 65 s. ř. s. (viz rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 4. 12. 2007, čj. 9 Afs 75/2007 - 80, www.nssoud.cz). K rozhodování o právech a povinnostech by došlo pouze za předpokladu, kdy by přezkoumání rozhodnutí bylo nařízeno či povoleno, jelikož až poté může být rozhodnutí zrušeno, nahrazeno jiným či změněno.

K posuzované věci se podrobně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 19. 12. 2006, čj. 1 Afs 56/2004 - 114, v němž uvedl, že „*ustanovení § 55b daňového řádu svou textací i systematickým řazením zřetelně naznačuje, že zákonodárce nepomyšlel na to, „žádost“ konstruovat jako - lhostejno jaký - opravný prostředek, jsoucí v dispozici účastníka řízení. Pokud by se ustanovení mělo tímto způsobem vykládat, vznikl by tu mimo jiné nevysvětlitelný a nelogický rozpor s institutem řádných opravných prostředků (§ 48 a násl. d. ř.) co do lhůt, rozsahu přezkumu atd.... Proto Nejvyšší správní soud setrvává ve shodě s předchozí judikaturou na tom, že přezkoumávání daňových rozhodnutí není opravným prostředkem, ale nápravným prostředkem správního dozoru. Není to nic neobvyklého, protože takové prostředky při výkonu dozoru běžně užívají správní orgány jako organickou formu své činnosti, a to při tzv. vnitřní dozorní činnosti... Neužil-li správní orgán své dozorní oprávnění, nijak tím nevsáhl do subjektivního práva účastníka řízení (ani kohokoliv jiného, kdo podnět k výkonu dozoru případně podal), protože tu žádné subjektivní právo na výkon dozorního oprávnění není.*“

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůvodnil, proč nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b daňového řádu nepodléhá soudnímu přezkumu. Krajským soudem vyslovené právní závěry jsou zcela v souladu s dosavadní konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, která se zabývá možností přezkumu rozhodnutí o nepovolení přezkoumání podle § 55b daňového řádu (srov. rozhodnutí ze dne 25. 4. 2006, čj. 2 Afs 123/2004 - 44, ze dne 29. 4. 2003, čj. 6 A 153/2002 - 18, ze dne 19. 12. 2006, čj. 1 Afs 56/2004 - 114 nebo ze dne 2. 2. 2005, čj. 1 Afs 79/2004 - 43, vše dostupné z www.nssoud.cz). Stejným způsobem se k posuzované věci ostatně vyjadřuje i Ústavní soud (srov. stanovisko pléna ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st. 12/2000 nebo usnesení ze dne 9. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 516/03, vše dostupné z <http://nalus.usoud.cz>).

Kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 29. října 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu