



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **EKO HORIZONT, s. r. o.**, se sídlem Donská 257/16, Praha 10, zast. JUDr. Radkem Jonášem, Ph.D., advokátem se sídlem nám. W. Churchilla 2, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2006, č. j. FR-15508/14/06, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2008, č. j. 10 Ca 411/2006 - 78,

t a k t o :

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2008, č. j. 10 Ca 411/2006 - 78, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného usnesení Městského soudu v Praze, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného. V dané věci byl Finančním úřadem pro Prahu 9 vydán dne 3. 12. 2001 platební výměr č. j. 241234/01/009961/3061, jímž byla stěžovateli vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 241 530 Kč. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatel nepodal opravný prostředek, nicméně dne 27. 5. 2002 podal žádost o přezkoumání uvedeného platebního výměru, což bylo povoleno rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 5. 2003, č. j. 8494/14/02. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 9 ze 12. 1. 2006, č. j. 7098/06/009961/3061, byla původní daňová povinnost dle platebního výměru ze dne 3. 12. 2001 potvrzena. Následné odvolání bylo žalovaným zamítnuto žalobou napadeným rozhodnutím.

Městský soud ve svém usnesení, jímž žalobu odmítl, vyšel z toho, že rozhodnutí podle § 55b věta druhá zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), kterým po přezkoumání původního rozhodnutí dojde k potvrzení

rozhodnutí původního, není rozhodnutím novým, tj. takovým, jímž by se podle § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zakládaly, měnily, rušily nebo závazně určovaly práva nebo povinnosti stěžovatele či bylo jinak zasahováno do jeho právní sféry. Proto městský soud žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., namítá tedy nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

Stěžovatel rekapituluje průběh věci (včetně toho, co namítal v žalobě) a uvádí, že se závěry městského soudu nesouhlasí. V jeho rozhodnutí spatřuje zásah do svého práva na soudní ochranu podle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod, neboť v daném případě soud nad rámec zákona extenzivním výkladem rozšířil okruh případů vymezený v § 46 s. ř. s., který upravuje odmítnutí návrhu. Je třeba vycházet z principu generální klauzule podle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, který znamená, že přezkumu podléhají všechna rozhodnutí, opak je přípustný jen tehdy, stanoví-li jinak zákon. V daném případě má stěžovatel za to, že se napadeným rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, a proto žaloba neměla být odmítnuta.

Proto stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na svá předchozí vyjádření a uvádí, že se ztotožňuje se závěry městského soudu učiněnými v napadeném usnesení. Kasační stížnost považuje tedy za nedůvodnou a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Přezkoumávání daňových rozhodnutí ve smyslu § 55b daňového řádu je mimořádným opravným prostředkem proti rozhodnutím vydávaným podle daňového řádu. Podle odst. 1 uvedeného ustanovení platí, že *na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti může být 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.* V nyní posuzovaném případě bylo postupováno podle věty poslední, tedy uvedené řízení bylo zahájeno, avšak jeho výsledkem bylo potvrzení přezkoumávaného rozhodnutí.

Problematikou charakteru rozhodnutí vydaného podle § 55b daňového řádu z hlediska jeho přezkoumatelnosti ve správním soudnictví se již zabýval i Ústavní soud. Ve stanovisku ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS - st. 12/2000 (publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 21, str. 484), plénum Ústavního soudu zaujalo názor, že rozhodnutí o nepovolení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b daňového řádu nepodléhá soudnímu přezkumu. V případě rozhodování podle § 55b tohoto zákona se jedná o rozhodování o právech a povinnostech daňového subjektu pouze tehdy, jestliže v prvé 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, prvoinstanční rozhodnutí, a proto z povahy věci odpadá logická možnost krajského soudu přezkoumat žalobou

napadené původní, nyní již změněné či zrušené rozhodnutí, neboť odpadá předmět řízení a je nahrazen novým rozhodnutím.

Zjistí-li orgán, který má k žádosti daňového subjektu rozhodnout o povolení přezkumu, že pro přezkoumání nejsou dány zákonné důvody, žádost zamítne, resp. přezkum nepovolí. Formalizovaný způsob odložení nedůvodné žádosti ovšem nic nemění na charakteru řízení podle § 55b daňového řádu, který vyplývá ze zákona; v řízení o povolení přezkumu na žádost daňového subjektu jde pouze 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. Výrok o zamítnutí žádosti o povolení přezkumu proto již svou podstatou nemůže zasáhnout subjektivní práva daňového subjektu ve smyslu § 65 s. ř. s. Obdobně ostatně vedle Ústavního soudu judikoval i soud zdejší, viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 - 80, dostupný na www.nssoud.cz.

Přezkoumání rozhodnutí podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků se rozpadá do *dvou fází*: v *prvé fázi* se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumávání vůbec bude k žádosti daňového subjektu povoleno nebo z úřední povinnosti nařízeno, tj. zkoumá se zákonnost postupu a rozhodnutí vydaného v předchozím řízení, v němž daňový subjekt mohl na ochranu svých práv využít řádného opravného prostředku a případně i žaloby; *ve druhé fázi*, a to jen tam, kde přezkoumání vůbec bylo povoleno (resp. nařízeno), a tedy znovu „otevřeno“, se rozhoduje o tom, zda původní přezkoumávané rozhodnutí bude potvrzeno, nebo změněno, zrušeno, případně nahrazeno jiným (a to u orgánu, který původně rozhodl v posledním stupni), byl-li shledán rozpor s právními předpisy nebo zakládá-li se rozhodnutí na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.

V souzené věci se však nejedná o rozhodnutí, jímž byla zamítnuta žádost o povolení přezkumu, neboť ten v daném případě byl na základě žádosti daňového subjektu (stěžovatele) povolen. Žalobou ve správním soudnictví bylo napadeno až rozhodnutí vydané ve druhé fázi přezkumu, tj. to rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí, jímž bylo „původní“ rozhodnutí finančního orgánu o daňové povinnosti potvrzeno. Pokud městský soud cituje v napadeném usnesení shora uvedené stanovisko pléna Ústavního soudu, týkající se první fáze řízení podle § 55b daňového řádu a problematiky soudního přezkumu rozhodnutí, jímž se přezkum podle § 55b citovaného zákona nepovoluje (resp. jímž se žádost o přezkum zamítá), pak tato judikatura na uvedený případ nedopadá, a proto v tomto smyslu není argumentace městského soudu příležitá.

V posuzovaném případě totiž došlo k situaci, na kterou pamatuje věta druhá § 55b odst. 1 daňového řádu, tedy k situaci, kdy po přezkoumání rozhodnutí došlo k potvrzení rozhodnutí původního. Případná tak je až argumentace městského soudu nálezem Ústavního soudu ze dne 6. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 195/02 (publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 29, nález 32, str. 273). V něm Ústavní soud uvedl: „Je pravda, že formulace této druhé věty ani její systémové zařazení není příliš šťastné a de lege ferenda by zřejmě zasluhovalo úpravy (jako ostatně celá konstrukce části páté daňového řádu). Budí totiž dojem, jako by rozhodnutí instancně vyššího orgánu, vykonávajícího správní dozor, který přezkoumání podle § 55b odst. 4 daňového řádu povolil, mohlo být nižším orgánem, který následně přezkoumání fakticky provádí, vlastně revidováno konstatováním, že „podmínky přezkoumání nebyly splněny“, jinak řečeno, že vlastně nebylo potřeba věc znovu otevírat. Spíše by se tedy nabízelo, aby v citovaném ustanovení bylo použito tradiční a srozumitelné řešení, které zřejmě bylo zamýšleno, tj., že zjistí-li se po přezkoumání, že původní rozhodnutí bylo správné, přezkum provádějící úřad je potvrdí. Přes výše zmíněnou formulační nejasnost je však 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.“

Z daného však ještě neplyne závěr o tom, že potvrzující rozhodnutí vzešlé z řízení o přezkoumání rozhodnutí nemůže být napadeno ve správním soudnictví. Ústavní soud poslední větu citovaného ustanovení v citovaném nálezu považuje za ne příliš šťastnou. Její interpretaci provedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 19. 8. 2009, č. j. 9 Afs 62/2009 - 79, in www.nssoud.cz. Uvedl, že tuto větu „*lze vyložit při zachování logického smyslu ustanovení § 55b (daňového řádu) pouze tak, že nesprávné právní posouzení či vady řízení, které byly u původního rozhodnutí shledány, po jejich nápravě nebo odstranění neměly vliv na výši stanovené daně. Lze předpokládat, že taková situace může nastat např. u aplikace nesprávného znění právního předpisu, přičemž použití platného znění nezmění výši daňové povinnosti; též zkrácení na procesních právech daňového subjektu může být v přezkumném řízení správcem daně napraveno, aniž by to mělo vliv na výši daně.“*

Proto také Nejvyšší správní soud zcela konstantně judikuje, že v dané věci relevantní typ rozhodnutí je přezkoumatelný ve správním soudnictví. V rozhodnutí ze dne 20. 5. 2004, č. j. 5 A 4/2001 - 43, in www.nssoud.cz, je uvedeno: „*Ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků pak upravuje mimořádný opravný prostředek - přezkoumávání daňových rozhodnutí. Toto přezkoumání se rozpadá do dvou samostatných fází, a to do tzv. fáze povolovací a do tzv. fáze přezkumné. Ve fázi povolovací správní orgán (instančně nadřazený tomu, který vydal rozhodnutí, o jehož přezkum je žádáno) rozhoduje pouze o tom, zda přezkum povolí (nařídí přezkoumání), či nikoliv. V druhé fázi, přezkumné, pak samotný přezkum provádí mu podřízený správní orgán, (který vydal rozhodnutí, které je přezkoumáváno) a teprve ten má dle díky zákona čtyři možnosti, a to rozhodnutí zrušit, změnit, nabravit jiným nebo potvrdit. Rozhodnutí potvrdí v případě, že po jeho přezkoumání shledá, že podmínky pro povolení přezkoumání nebyly splněny. (...) Dále soud dodává, že přezkumné potvrzující rozhodnutí, dále potvrzené odvolacím orgánem, tvoří z povahy věci společně s přezkoumávaným rozhodnutím jeden celek, a daným rozhodnutím bylo deklarováno, že přezkoumávaným rozhodnutím byla dodatečně vyměřená daň stanovena ve správné výši. Soud v daném případě věc meritorně projednal.*

Rovněž v rozsudku ze dne 16. 7. 2008, č. j. 8 Afs 88/2006 - 50, in www.nssoud.cz, se uvádí, že „*podle § 55b odst. 6 daňového řádu přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, přičemž je vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil. Tento posledně zmíněný orgán k povolení či nařízení přezkoumání v souladu s § 55b odst. 1 dospěje na základě pochybností o tom, zda je přezkoumávané rozhodnutí v souladu s právními předpisy či zda se řízení nezakládalo na podstatných vadách, za kumulativní podmínky, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Správce daně povolující přezkum rozhodnutí pak uvede, v jakém směru má být řízení doplněno či korigováno. To znamená, že původní řízení se doplňuje o nové okolnosti či zjištění, v jejichž důsledku již nelze konstatovat, byť by i výsledkem přezkumu bylo potvrzení přezkoumávaného rozhodnutí, že se jednalo o identické řízení, v jehož průběhu nemohlo dojít k zásahu do práv a povinností daňového subjektu. Proto i sám daňový řád v § 55b odst. 6 připouští odvolání proti výsledku přezkoumání a odmítnutí věcného přezkumu těchto rozhodnutí ve správním soudnictví by ve svém důsledku znamenalo denegatio iustitiae, tedy odepření práva na přístup k soudu či odepření spravedlnosti.“*

V již citovaném rozhodnutí devátého senátu je dále upozorněno na to, že ačkoliv je původní rozhodnutí potvrzeno, může tak být učiněno na základě odlišných právních úvah či jinak zjištěného (doplněného) skutkového stavu. Doplnuje-li se však původní řízení o nové okolnosti či zjištění a jejich hodnocení, nelze již bez dalšího konstatovat (být by výsledkem přezkumu bylo potvrzení přezkoumávaného rozhodnutí), že se jedná o identické řízení, v jehož průběhu nemohlo dojít k zásahu do práv a povinností daňového subjektu. Doplněním

dokazování může dojít ke změně skutkového stavu, na jehož základě je následně vydáváno rozhodnutí. Přitom je nutno ponechat daňovému subjektu možnost přezkoumat nově zjištěný skutkový stav, který je podkladem pro vyměření výše jeho daně, stejnými prostředky, jaké má k dispozici v případě stejných skutečností zjištěných a hodnocených v rámci původního rozhodnutí. Přestože původní rozhodnutí dále existují v nezměněné podobě, nelze nová rozhodnutí vydaná v řízení o přezkoumání vzhledem k změně skutkového stavu, na jehož základě bylo rozhodnuto, považovat pouze za potvrzení původních rozhodnutí a obsah nově zjištěných skutečností již vzhledem k původním (potvrzeným) rozhodnutím nijak nezohlednit. Takový výklad by zpochybňoval smysl provádění řízení dle § 55b zákona o správě daní a poplatků v případě, kdy je přezkum v první fázi povolen a následně je původní rozhodnutí potvrzeno. Odmítnutí věcného přezkumu těchto rozhodnutí ve správním soudnictví by ve svém důsledku znamenalo *denegatio iustitiae*, tedy odepření práva na přístup k soudu a porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod, jak ostatně, byť bez bližšího rozvedení, namítá stěžovatel. Daňovému subjektu musí být dána možnost v rozsahu, ve kterém bylo řízení doplněno o nové skutečnosti, tato nová zjištění finančních orgánů a výsledné závěry zpochybnit stejnými prostředky, jako je tomu v případě přezkumu stejných skutečností a závěrů v původním daňovém řízení.

Na věci nic nemění ani skutečnost, že v daném případě bylo řízení o přezkoumání rozhodnutí nařízeno kvůli tomu, že mělo dojít ke zvýšení daňové povinnosti daňového subjektu (k čemuž nakonec nedošlo) a zásadní nové okolnosti nebyly zjištěny. Je-li totiž jednou řízení o přezkoumání zahájeno a vzejde-li z něj rozhodnutí, musí být daňovému subjektu dána možnost soudní ochrany, jak je uvedeno v citovaných rozhodnutích zdejšího soudu a nelze ji *a priori* vyloučit, jak chybně učinil městský soud. Další otázky jsou pak již věcí meritorního přezkumu, k němuž v dané věci nedošlo, a tedy zdejší soud se k nim nemůže v rámci řízení o kasační stížnosti vyjadřovat.

Z těchto důvodů tedy Nejvyšší správní soud usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 1, 3 s. ř. s.). Bude tedy nutné přezkoumat věc v mezích žalobních bodů.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti městský soud rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. října 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu