ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Ing. P. Č.**, zastoupený Mgr. Lumírem Kapiasem, advokátem se sídlem ul. 30. dubna 3128/2A, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 7. 2009, č. j. 22 Ca 179/2009 - 13,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 7. 4. 2009, č. j. 1654/09-1102-803084, žalovaný k žádosti žalobce nepovolil podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava III, jež bylo vydáno podle § 46 odst. 5 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání žalobce ze dne 31. 7. 2007 a jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 292 474 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného dne 15. 6. 2009 žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který ji odmítl usnesením ze dne 2. 7. 2009, č. j. 22 Ca 179/2009 - 13, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že podle dlouholeté a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu rozhodnutí, jímž se žádost o přezkoumání rozhodnutí postupem podle § 55b daňového řádu zamítá, je vyloučeno ze soudního přezkoumání

ve správním soudnictví podle § 70 písm. a) s. ř. s., neboť materiálně nemá znaky „rozhodnutí“ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Toto rozhodnutí nijak nezasahuje do hmotně-právních subjektivních práv a povinností žalobce jako daňového subjektu, neboť tímto rozhodnutím žalovaný pouze vyjádřil, že se věcí dále zabývat nebude a že původní pravomocné rozhodnutí správce daně se nemění. Krajský soud podotkl, že přezkoumávání daňových rozhodnutí podle § 55b daňového řádu není opravným prostředkem, ale nápravným prostředkem správního dozoru. Z toho podle krajského soudu vyplývá, že neužil-li správní orgán své dozorčí oprávnění, nijak tím nezasáhl do subjektivního práva účastníka řízení, protože tu žádné subjektivní právo na výkon dozorčího oprávnění není.

S tímto odůvodněním krajský soud žalobu dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl jako nepřípustnou, neboť směřovala proti úkonu žalovaného, který je dle § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkoumání vyloučen, neboť není rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s.

Žalobce (stěžovatel) napadl usnesení krajského soudu včasnou kasační stížností.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem, podle něhož nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí nepodléhá soudnímu přezkumu. Má za to, že do práv daňového subjektu zasahuje jak rozhodnutí o povolení přezkoumání (patrně myšleno nařízení přezkoumání – pozn. NSS), tak rozhodnutí o jeho nepovolení. Takové rozhodnutí musí být dle stěžovatele přezkoumatelné vždy bez ohledu na obsah výroku.

Stěžovatel dále uváděl, že i kdyby akceptoval stanovisko krajského soudu, že daný typ rozhodnutí nepodléhá soudnímu přezkoumání, bylo by možné jej vztáhnout pouze k rozhodnutím řádným a vydaným po řádně provedeném řízení. V daném případě však stěžovatel spatřoval zkrácení svých práv v tom, že dle jeho názoru nebyla jeho žádost o přezkoumání daňového rozhodnutí vyřízena řádným a zákonným způsobem. Žalovaný důvody podání žádosti vůbec nezkoumal a tato žádost byla zamítnuta s odůvodněním zcela nepříhodným a nezákonným. Byť stěžovatel neměl právo na povolení přezkoumání rozhodnutí správce daně, měl žalovaný povinnost tuto žádost řádně přezkoumat, provést řádně řízení a vydané rozhodnutí řádně odůvodnit. Podle stěžovatele žalovaný těmto svým povinnostem nedostál. Stěžovatel má za to, že v těchto případech musí existovat možnost nápravy soudní cestou.

Stěžovatel dále podrobně vylíčil, z jakých důvodů a na základě jakých skutečností došlo k doměření daně z příjmů fyzických osob v tomto případě. Stěžovatel se cítí být poškozen tím, že důvod, proč společně s manželkou nesplnil podmínku osvobození od daně z příjmů fyzických osob dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění, tj. dobu 5 let mezi nabytím a prodejem nemovitostí, a proč tedy byla doměřena daň z příjmů získaných z prodeje těchto nemovitostí, spočívá v tom, že bylo nutné tyto nemovitosti (pozemky) prodat státu vzhledem k plánované trase dálnice. Stěžovatel dále namítá, že mu daň vůbec neměla být doměřena, neboť v době podání dodatečného daňového přiznání již podle názoru stěžovatele uplynula prekluzívní lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. Zdůraznil, že posoudil žádost stěžovatele o přezkoumání rozhodnutí správce daně řádně a jeho rozhodnutí o nepovolení přezkoumání bylo rovněž řádně odůvodněno. Žalovaný má za to, že k uplynutí prekluzívní lhůty pro vydání rozhodnutí správce daně, které mělo být přezkoumáno, nedošlo, a upozorňuje na to, že stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání v této věci dobrovolně, a to na základě upozornění správce daně.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil takto:

Především je nutno zdůraznit, že kasační stížnost míří proti usnesení krajského soudu, jímž byla žaloba v předmětné věci odmítnuta, nebyla tedy krajským soudem meritorně posuzována. Proti rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby lze v kasační stížnosti uplatnit pouze důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy uvést, proč je rozhodnutí o odmítnutí podle názoru stěžovatele nezákonné a proč mělo být o žalobě rozhodnuto meritorně. Nejvyšší správní soud se tedy nemůže v řízení o kasační stížnosti proti usnesení krajského osudu o odmítnutí žaloby zabývat zákonností žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu (tj. v daném případě rozhodnutí žalovaného podle § 55b daňového řádu), tvrzenými vadami řízení před správním orgánem či dokonce posuzovat předcházející rozhodnutí správce daně, jímž byla stěžovateli postupem dle § 46 odst. 5 daňového řádu (tj. konkludentně) doměřena daň z příjmů fyzických osob a o jehož přezkoumání podle § 55b daňového řádu stěžovatel žalovaného žádal. Z těchto důvodů se Nejvyšší správní soud v tomto řízení nemohl zabývat ani otázkou uplynutí prekluzívní lhůty, neboť tato otázka se rovněž vztahovala ke zmiňovanému rozhodnutí správce daně. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na svou ustálenou judikaturu (mj. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 43/2003 - 38, publikovaný pod č. 524/2005 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publikovaný pod č. 625/2005 Sb.NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, www.nssoud.cz).

Ke stížní námitce, podle níž i proti nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b daňového řádu má být obecně přípustná žaloba ve správním soudnictví, resp. alespoň daném případě, neboť se stěžovatel domnívá, že rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno na základě řádně provedeného řízení a nebylo řádně odůvodněno, je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že se plně ztotožňuje se stanoviskem krajského soudu, který v této souvislosti odkázal na dlouhodobou a zcela konstantní judikaturu správních soudů i Ústavního soudu. Podle této judikatury má sice nepovolení přezkumu daňového rozhodnutí dle § 55b daňového řádu formu rozhodnutí, není však rozhodnutím v materiálním smyslu, tedy rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s., jímž by se zakládaly, měnily, rušily nebo závazně určovaly práva nebo povinnosti daňového subjektu či bylo jinak zasahováno do jeho právní sféry, a z tohoto důvodu je takové rozhodnutí ze soudního přezkoumání vyloučeno.

K povaze tohoto rozhodnutí se vyjádřil Ústavní soud již ve stanovisku pléna ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st.-12/2000, v němž uvedl, že daňový subjekt má ve své daňové povinnosti dvojí prostředky ochrany práva. Jednak jsou to prostředky instanční (řádné) a mimořádné (obnova řízení) a dále prostředky soudní (správní žaloba), tedy prostředky, na něž má daňový subjekt právní nárok. Vedle toho existují prostředky jiné, dozorčí, mezi něž patří právě přezkoumání podle § 55b daňového řádu. Ty slouží k ochraně objektivního práva a daňový subjekt na ně nárok nemá. Rozhodnutí o nepovolení přezkoumání tudíž nepodléhalo soudnímu přezkoumání ani podle právní úpravy správního soudnictví platné do 31. 12. 2002. Tento názor potvrdil Ústavní soud i za platnosti soudního řádu správního svým usnesením ze dne 9. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 516/03, v němž uvedl, že nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí není rozhodnutím, jímž by se ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. zakládaly, měnily, rušily nebo závazně určovaly práva nebo povinnosti daňového subjektu, a proto je ze soudního přezkoumání i podle nové právní úpravy správního soudnictví vyloučeno. Rozhodnutím o právech a povinnostech je podle Ústavního soudu pouze takové rozhodnutí podle § 55b daňového řádu, kterým správce daně po té, co bylo jeho původní rozhodnutí v první fázi k přezkumu vůbec otevřeno, ve druhé fázi své původní rozhodnutí zruší, nahradí jiným nebo změní. Pouze takové rozhodnutí je soudně přezkoumatelné. Obdobné stanovisko zaujal Nejvyšší správní soud ve svém usnesení ze dne

29. 4. 2003, č. j. 6 A 153/2002 - 18, publikovaném pod č. 14/2003 Sb. NSS a dále ve svém rozsudku ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, publikovaném pod č. 1113/2007 Sb. NSS.

Nejvyšší správní soud nevidí ani v daném případě žádný důvod k tomu, aby se od této ustálené judikatury odchýlil. Konstatuje tedy, že nepovolení přezkumu daňového rozhodnutí dle § 55b daňového řádu má sice formu rozhodnutí, není však rozhodnutím v materiálním smyslu, tedy rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s., jímž by se zakládaly, měnily, rušily nebo závazně určovaly práva nebo povinnosti daňového subjektu či bylo jinak zasahováno do jeho právní sféry. Nepovolení přezkumu daňového rozhodnutí je svou povahou nikoli mimořádným opravným prostředkem, mezi něž ho nesprávně zařazuje daňový řád, ale výkonem dozorčího práva, tedy nápravným prostředkem dozoru nadřízeného správce daně, přičemž zde není subjektivního právo daňového subjektu na povolení přezkoumání daňového rozhodnutí. Prostředek dozorčího práva je tradičním procesním institutem, který je v té či oné podobě obsažen v zásadě ve všech předpisech, které upravují řízení před správními orgány. Z pozitivní právní úpravy je třeba zmínit především přezkumné řízení upravené v § 94 a násl. správního řádu. Je založeno na obdobných principech jako přezkumné řízení daňové, ovšem mimo jiné s tím rozdílem, že podle § 94 odst. 1 správního řádu neshledá-li nadřízený správní orgán podnět k zahájení přezkumného řízení důvodným, sdělí tuto skutečnost podateli pouhým přípisem, který nemá ani z formálního hlediska formu rozhodnutí. I tento úkon správního orgánu je ze soudního přezkoumání vyloučen. Zcela obdobně je již přezkumné řízení daňové upraveno novým daňovým řádem (§ 121 a násl. zákona č. 280/2009 Sb.), který nebude účinnosti dne 1. 1. 2011.

Jestliže tedy nadřízený správce daně nevyužil svého dozorčího práva, nijak tím nezasáhl do právní sféry daňového subjektu. Jako příklady recentních rozhodnutí, jež tento názor plně potvrzují a na jejichž odůvodnění Nejvyšší správní soud rovněž odkazuje, je možné uvést rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 30/2010 - 63, ze dne 11. 2. 2009, č. j. 1 Afs 149/2008 - 83, ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 115/2008 - 34, ze dne 27. 8. 2008, č. j. 1 Afs 124/2008 - 42, ze dne 16. 7. 2008, č. j. 8 Afs 88/2006 - 50, všechny dostupné na www.nssoud.cz.

Jak vyplývá z uvedené judikatury, soudní ochrana daňového subjektu ve věci stanovení jeho daňové povinnosti a tudíž i ochrana jeho ústavních práv vyplývajících mimo jiné z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod je v každém případě zajištěna, neboť daňový subjekt má vždy možnost v zákonem stanovené lhůtě brojit správní žalobou proti rozhodnutí odvolacího orgánu i proti platebnímu výměru vydanému správcem daně v prvním stupni u místně příslušného správního soudu. Pokud však této možnosti ve stanovené lhůtě nevyužije, nebo pokud soud jeho žalobu neshledá důvodnou, nemůže se soudní cestou domáhat, aby k přezkoumání těchto rozhodnutí došlo výkonem dozorčího práva nadřízeného správce daně. Tímto se rozhodnutí o nepovolení přezkoumání dle § 55b daňového řádu výrazně odlišuje od jiných správních rozhodnutí, kde sice účastník řízení rovněž nemá ani za splnění zákonem stanovených podmínek právní nárok na vyhovění jeho návrhu, kde však jde v každém případě o rozhodnutí správního orgánu o věci samé, proti němuž nelze brojit jiným způsobem, než cestou správní žaloby. V těchto případech již judikatura Nejvyššího správního soudu došla k závěru, že zde žaloba proti takovým rozhodnutím správních orgánů musí být přípustná. Nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí však takovým případem není, neboť jak již konstatoval Ústavní soud, daňový subjekt má vždy možnost volby, zda se vydá cestou soudní ochrany, nebo zda bude spoléhat na výkon dozorčího práva nadřízeného správce daně. Vyloučením nepovolení přezkoumání daňového rozhodnutí ze soudního přezkumu tedy nedochází k porušení čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Je třeba zdůraznit, že zmiňovanou možnost soudní ochrany měl stěžovatel i v předmětné věci. Pokud s domníval, že mu v souvislosti s prodejem nemovitostí vůbec nevznikla povinnost k dani z příjmů fyzických osob nebo že již oprávnění správce daně doměřit daň za zdaňovací období roku 2003 prekludovalo, neměl podávat na tuto daňovou povinnost dodatečné daňové přiznání, resp. pokud by ho k tomu správce daně podle § 40 odst. 1 daňového řádu vyzval, měl podat dodatečné daňové přiznání na nulovou daň a proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně, jímž by mu byla daň doměřena, by tak měl možnost následně podat odvolání a v případě jeho neúspěchu žalobu proti odvolacímu rozhodnutí finančního ředitelství. Jestliže však stěžovatel tuto možnost nevyužil a namísto toho se spolehl na použití dozorčího prostředku, nemůže se následně dovolávat soudní ochrany.

Žalobou napadený úkon žalovaného není materiálním rozhodnutím správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a je tedy ze soudního přezkoumání dle § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučen. Žaloba proti takovému úkonu správního orgánu je tudíž ve smyslu § 68 písm. e) s. ř. s. nepřípustná. Krajský soud postupoval v souladu se zákonem, jestliže žalobu v předmětné věci jako nepřípustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 17. září 2010

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu