



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **CZT a.s.**, se sídlem Piletická 486, Hradec Králové, zastoupená JUDr. Vladimírem Dvořáčkem, advokátem se sídlem Sokolovská 32/22, Praha 8, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 24. 10. 2017, č. j. 9 Af 22/2017 – 18,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Ministr financí svým rozhodnutím ze dne 20. 3. 2017, č. j. MF-18751/2016/3902-24 (dále jen „*rozhodnutí ministra financí*“) zamítl rozklad žalobkyně a potvrdil rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2016, č. j. MF-18751/2016/3902-12 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“), jímž žalovaný zrušil své předcházející rozhodnutí ze dne 14. 6. 2016, č. j. MF-18751/2016/3902-4, a řízení zastavil. Zrušeným rozhodnutím žalovaný původně nařídil dle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“), a § 124a daňového řádu přezkoumání rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 3. 3. 2014, č. j. 2810-4/2014-900000-304.3, o přiznání úroku z neoprávněného vymáhání správcem daně podle § 73 odst. 10 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí ministra financí žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“). V žalobě poukázala na to, že toto rozhodnutí je nelogické a vnitřně rozporné, neboť existuje rozpor mezi výrokem rozhodnutí žalovaného a jeho odůvodněním. Žalobkyně nesouhlasí s tím, jak ministr financí posoudil otázku, v jaké podobě má být rozhodnuto o úroku z neoprávněného jednání či vymáhání. Podle žalobkyně není možné o tomto úroku rozhodnout ve formě platebního výměru. Žalovanému také vytkla,

že v souvislosti s její námitkou chybějícího podpisu úřední osoby na rozhodnutí žalovaného odkázal na svůj organizační řád, i když se s ním žalobkyně v průběhu řízení nemohla seznámit. Nakonec žalobkyně uvedla, že rozhodnutí ministra financí je nepřezkoumatelné, neboť na organizační řád odkazuje toliko obecným způsobem.

[3] Městský soud svým usnesením ze dne 24. 10. 2017, č. j. 9 Af 22/2017 – 18 (dále jen „*napadené usnesení*“), žalobu odmítl. Odůvodnil to tím, že rozhodnutí ministra financí je vyloučeno ze soudního přezkumu, protože se nejedná o rozhodnutí ve smyslu legislativní zkratky zakotvené v § 65 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“). Městský soud uvedl, že rozhodnutím ministra financí bylo toliko potvrzeno rozhodnutí, jímž žalovaný zrušil své předchozí rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení a toto řízení zastavil. Tím došlo k odstranění veškerých úkonů provedených žalovaným v rámci přezkumného řízení a byl nastolen stav, který tu byl před jeho zahájením. Rozhodnutím ministra financí proto nebyla ani nemohla být dotčena právní sféra žalobkyně. Nakonec městský soud připomněl, že přezkumné řízení je dozorčím prostředkem umožňujícím nápravu rozhodnutí vydaného v rozporu s právními předpisy a žalobkyně na jeho provedení nemá právní nárok. Na podporu svých závěrů citoval z judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z rozsudků ze dne 16. 12. 2016, č. j. 3 Afs 99/2015 – 26, a ze dne 5. 6. 2008, č. j. 9 As 25/2008 – 81.

[4] Proti usnesení městského soudu podala žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. V kasační stížnosti však pojednává o nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu (žaloby), důvody kasační stížnosti je tedy třeba správně podřadit pod § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[5] Stěžovatelka obecně uvádí, že rozhodnutí ministra financí je rozhodnutím podle § 65 s. ř. s. Připouští, že přezkumné řízení je dozorčím prostředkem umožňujícím nápravu rozhodnutí vydaného v rozporu s právními předpisy a na jeho zahájení nemá právní nárok. Dodává však, že pokud je již přezkumné řízení zahájeno, správní orgány musejí postupovat v souladu se zákonem a další postup nemůže být založen na libovůli správního orgánu. Jestliže jsou rozhodnutí učiněná v přezkumném řízení napadnutelná rozkladem, nejsou zde racionální ani zákonné důvody (plynoucí např. z § 68 s. ř. s.) pro to, aby rozhodnutí v přezkumném řízení, včetně rozhodnutí o zastavení řízení, byla vyloučena ze soudního přezkumu.

[6] Argumentace městského soudu, že zastavení přezkumného řízení způsobuje situaci, jaká zde byla před jeho zahájením, není podle stěžovatelky plně opodstatněná. Nelze totiž eliminovat existenci samotného řízení, případně úkonů, které v něm byly učiněny, jakož i právních názorů v něm vyslovených. V této souvislosti stěžovatelka poukazuje na rozpor mezi výrokem rozhodnutí správního orgánu (stěžovatelka v kasační stížnosti neupřesnila, jaké správní rozhodnutí má na mysli, respektive jaký správní orgán rozhodnutí vydal – pozn. soudu) a jeho odůvodněním, jak jej zmínila v žalobě. Závěrem navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření označil kasační stížnost za nedůvodnou a navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Nejprve široce polemizuje s podřazením důvodu kasační stížnosti pod § 103 odst. 1 písm. c), jak jej učinila stěžovatelka. Dále žalobu i kasační stížnost označil za nepřipustnou podle § 68 písm. d) s. ř. s., respektive podle § 104 odst. 2 s. ř. s., tedy proto, že směřuje pouze proti důvodům rozhodnutí. Podle žalovaného se stěžovatelka žalobou i kasační stížností *de facto* domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zrušeno jeho předcházející rozhodnutí o zahájení řízení o přezkoumání rozhodnutí Generálního ředitelství cel a řízení bylo zastaveno (toto rozhodnutí bylo následně potvrzeno rozhodnutím ministra financí). Žalovaný v této souvislosti upozornil na to, že svým rozhodnutím

pokračování

(č. j. MF-18751/2016/3902-12) stěžovatelce vyhověl; ta však nesouhlasí toliko s odůvodněním tohoto rozhodnutí.

[8] K samotným kasačním námitkám žalovaný uvedl, že rozhodnutí specifikovaná v předchozím odstavci stěžovatelce nezaložila žádná práva, ani neurčila žádné povinnosti. Stejně tak zahájením přezkumného řízení nedochází k založení, změně, zrušení nebo závaznému určení práv či povinností a nedochází ani k dotčení právní sféry stěžovatelky. Dále žalovaný uvedl, že stěžovatelka sice namítá, že „nelze eliminovat existenci samotného řízení, případně úkonů, které v něm byly učiněny, jakož i právních názorů v něm vyslovených“, sama však neuvádí, jakým způsobem rozhodnutí ministra financí zasáhlo do její právní sféry.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Stěžovatelka podřadila kasační stížnost pod důvod podle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. (zmatečnost soudního řízení). Jedná se však zřejmě jen o chybu v psaní, protože v dalším textu brojí proti důvodům napadeného usnesení a dovozuje jeho nezákonnost, tedy uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí žaloby. To je také jediný zákonný důvod, jenž je možný proti napadenému usnesení uplatňovat (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004 – 47; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud je v takovém případě v řízení o kasační stížnosti oprávněn zkoumat pouze to, zda rozhodnutí městského soudu a důvody, o které se toto rozhodnutí opírá, jsou v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud proto zaměřil svou pozornost pouze na otázku, zda rozhodnutí ministra financí je možné podrobit soudnímu přezkumu v řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. V této souvislosti lze pro úplnost dodat, že právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. je záležitostí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem, a proto případné deficity kasační stížnosti v tomto směru nepředstavují nedostatek, který by bránil jejímu věcnému projednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS).

[12] Stěžovatelka obecně nesouhlasí s městským soudem, že rozhodnutí ministra financí není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud v napadeném usnesení obsáhle citoval z judikatury Nejvyššího správního soudu, kterou podpořil svůj názor o nepřipustnosti podané žaloby. Stěžovatelka však na citovanou judikaturu nereagovala a nepředložila konkurující argumentaci, která by byla způsobila závěry městského soudu zpochybnit. Omezila se na následující obecná tvrzení: (a) že orgány finanční správy musejí jednat v souladu se zákonem a jejich postup nemůže být založen na libovůli a (b) že zastavením přezkumného řízení nelze eliminovat existenci samotného řízení, případně úkonů, které v něm byly učiněny, jakož i právních názorů v něm vyslovených. Tato tvrzení stěžovatelka dále nerozvedla. Neuvedla, v čem měly jednat orgány finanční správy nezákonně či libovolně, ani proč by bylo nutné „eliminovat existenci samotného řízení“ a „právních názorů v něm vyslovených“. Nelze vyloučit, že stěžovatelka je *de facto* nespokojena s některými právními názory vyjádřenými v rozhodnutích vydaných v průběhu přezkumného řízení, to ovšem v kasační stížnosti výslovně neuvedla. Úlohou Nejvyššího správního soudu však není toto „domýšlet“ z obecně formulovaných kasačních námitek.

[13] Z § 109 odst. 4 věty první s. ř. s. a setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 – 70) vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského (respektive městského) soudu.

[14] V projednávané věci je nesporné, že předmětem soudního přezkumu ze strany městského soudu bylo rozhodnutí ministra financí, jímž bylo pravomocně skončeno přezkumné řízení podle § 121 a násl. daňového řádu.

[15] Podle § 121 odst. 1 věty první daňového řádu *správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem.* Ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. stanoví *kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen "rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.*

[16] K otázce povahy přezkumného řízení existuje konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, která setrvalě stojí na principu, podle něhož na zahájení přezkumného řízení dle § 121 a násl. daňového řádu není právní nárok. Nezahájením přezkumného řízení proto není možné zasáhnout do práv daňového subjektu (podle právní věty k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2018, č. j. 8 Afs 98/2018 - 52). V posledně zmíněném rozsudku se uvádí, že *„[ú]prava přezkumného řízení v daňovém řádu je svojí povahou (dozorčí funkce) shodná s tou, která byla v zákoně o správě daní a poplatků, stejně tak i s tou, která je ve správním řádu. I zde tak lze proto použít výše uvedenou judikaturu (tj. dřívější judikaturu k povaze přezkumného řízení podle zákona o správě daní a poplatků a zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu – pozn. soudu). Přezkumné řízení dle daňového řádu je jednoznačně dozorčí prostředek, na jehož zahájení není právní nárok. Jak již bylo řečeno, pokud neexistuje veřejné subjektivní právo na zahájení přezkumného řízení, není již z povahy věci možné, aby nenařízením přezkoumání rozhodnutí bylo zasazeno do práv daňového subjektu. Stěžovatel se proto mylí, pokud tvrdí, že není podstatný právní nárok, ale to, zda byly naplněny podmínky pro zahájení přezkumného řízení.“*

[17] Uvedené závěry beze zbytku platí i pro situaci, kdy v určitém stadiu sice bylo přezkumné řízení již nařízeno, ale takové rozhodnutí bylo později zrušeno. Další přílehlavou judikaturu (výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 3 Afs 99/2015 - 26), která se výslovně zabývá rozhodnutím o zastavení přezkumného řízení podle § 123 odst. 5 věty poslední daňového řádu, citoval městský soud v napadeném usnesení.

[18] Tvrzení stěžovatelky, že orgány finanční správy musejí jednat v rámci přezkumného řízení v souladu se zákonem [viz odstavec [12] písmeno (a) výše], nelze nic vytkat; zásada zákonnosti je ostatně vyjádřena také v § 5 daňového řádu. Stěžovatelka však z této zásady ve vztahu k napadenému usnesení nic konkrétního nevyvozuje. Pokud snad měla na mysli, že jakékoli porušení zásady zákonnosti v přezkumném řízení je způsobilé zasáhnout do jejích veřejných subjektivních práv, pak se mylí. Není tomu tak, protože – jak podrobně zdůvodnila výše citovaná ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu – stěžovatelka nemá právní nárok na zahájení, respektive vedení přezkumného řízení podle § 121 a násl. daňového řádu.

[19] Případná nespokojenost stěžovatelky s blíže neurčenými „*právními názory*“ obsaženými v rozhodnutích, která byla vydána v průběhu přezkumného řízení [viz odstavec [12] písmeno (b) výše], nemá právní relevanci pro řízení o kasační stížnosti. Prosté vyjádření právního názoru v odůvodnění rozhodnutí nemůže mít dopad do práv a povinností stěžovatelky,

pokračování

respektive do její právní sféry. Ostatně tato nespokojenost s právními názory v odůvodnění rozhodnutí (čili s důvody rozhodnutí) by neměla ani relevanci v řízení o žalobě, na což správně poukázal žalovaný, neboť žaloba směřující výhradně proti důvodům rozhodnutí je nepřijatelná dle § 68 písm. d) s. ř. s.

[20] S poukazem na shora uvedené důvody tedy Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[21] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. ledna 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu