



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **V. V.**, proti žalovanému: **Finanční úřad Olomouc**, se sídlem Lazecká 22, Olomouc, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 4. 2005, č. j. 22 Ca 501/2004 - 17,

t a k t o :

- I.** Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 4. 2005, č. j. 22 Ca 501/2004 - 17, **se z r u š u j e .**
- II.** Žaloba **s e o d m í t á .**
- III.** Věc **s e p o s t u p u j e** k vyřízení Finančnímu ředitelství v Ostravě.
- IV.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále též „stěžovatel“) proti shora uvedenému usnesení krajského soudu, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2004, č. j. 250136/04/379941/4776, vydaného ve věci prominutí daňového nedoplatku.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s názorem krajského soudu, že žalobou napadené rozhodnutí, vydané dle § 65 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „d. ř.“ nebo „daňový řád“), není rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel dále konstatoval, že základní zásady daňového řízení stanovené v jednotlivých ustanoveních d. ř. fakticky legalizují nerovné postavení obou účastníků a jejich celková konstrukce je výrazně poplatná tzv. mocenské teorii, která akcentuje snahu státu vrchnostenskými akty určovat jiným osobám, co je pro ně právem a co povinností. Toto je podle stěžovatele v kontrastu s celkovým pojetím právního a demokratického státu, kdy jen zákony mohou určovat práva a povinnosti jednotlivých subjektů podléhajících autoritě státu, což podléhá ochraně soudů. Proto je třeba, aby jakékoliv úkony státní či územní samosprávy nebo soudů, procesní či meritorní, byly považovány za rozhodnutí.

Vylučování ust. § 65 d. ř. z ostatních právních vztahů tímto předpisem upraveným, s poukazem na zvláštnost jeho konstrukce a institucionální odlišnost od opravných prostředků nemůže obstát. Samo srovnání s § 55a d. ř. a ust. § 65 téhož předpisu nic nedokazuje, obě zákonná ustanovení jsou věcně i obsahově shodná, jen se liší svým jiným zařazením v osnově právního předpisu. V obou případech se rozhodnutím správce daně mění či ruší povinnost daňového subjektu doplatit zbytek daně nebo jejího příslušenství. Pro hodnocení jeho charakteru je rovněž zcela irelevantní, že má jen časovou omezenost.

Stěžovatel dále uvedl, že využívá této příležitosti k vyslovení úvahy o tom, že v budoucnu bude nutné nově legislativně upravit vztahy účastníků daňového řízení a překonat tzv. mocenskou teorii a z ní vyplývající vrchnostenské pojetí výkonu veřejné moci a tím i chápání práva veřejného. Stěžovatel proto navrhl, dojde-li soud k názoru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu ústavním pořádkem a nebude moci návrhu stěžovatele vyhovět, aby soud využil svého oprávnění, které vyplývá z čl. 95 odst. 2 Ústavy, a sám podal návrh na zahájení řízení o zrušení zákona nebo jeho jednotlivých ustanovení. Stěžovatel také upozornil na čl. 6 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, zaručující mu právo na spravedlivý proces, které bude realizováno vydáním rozhodnutí bez zbytečných průtahů ve smyslu § 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Z těchto důvodů se stěžovatel domnívá, že jeho kasační stížnost je důvodná ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a z toho vyplývající nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu ve dle § 103 odst. 1 písm. e) téhož zákona. Proto stěžovatel navrhl rozhodnutí krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

II.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

III.

Ze správního a soudního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Dne 12. 10. 2004 podal stěžovatel žádost o prominutí nedoplatku ve výši 18 157,56 Kč na pokutě Úřadu práce v Olomouci, uložené rozhodnutím ze dne 2. 11. 2001, č. j. R/003/EÁ/2000/A. Tuto žádost žalovaný svým rozhodnutím ze dne 24. 11. 2004, č. j. 250136/04/379941/4776, zamítl. **Zároveň ho poučil, že proti tomuto rozhodnutí není odvolání přípustné.**

Toto rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou, kterou krajský soud napadeným usnesením odmítl. Rozhodnutí soud odůvodnil tím, že vzhledem ke své povaze není rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť se jím

nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují veřejná subjektivní práva a povinnosti stěžovatele.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., třebaže stěžovatel uvádí i důvod podle písm. a) uvedeného ustanovení. Kasační stížností je napadeno rozhodnutí o odmítnutí návrhu (žaloby stěžovatele proti správnímu rozhodnutí) a je tvrzeno nesprávné posouzení právní otázky. Je-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, zveřejněný pod č. 625/2005 Sb. NSS, viz též www.nssoud.cz). Pod takto vymezený pojem nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. samozřejmě spadají všechny stížní důvody, které by byly abstraktně vzato (tj. při odhlédnutí od toho, proti jakému typu rozhodnutí kasační stížnost brojí) vzhledem k jejich obsahu klasifikovatelné podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) až d) s. ř. s.

Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to však neplatí, bylo-li řízení zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle názoru Nejvyššího správního soudu pak posuzované řízení takovou vadou trpělo, neboť krajský soud neměl žalobu odmítnout se zdůvodněním, že rozhodnutí dle § 65 d. ř. nepodléhá soudnímu přezkumu. Správným postupem by v daném případě bylo odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 5 s. ř. s. a její postoupení k vyřízení jako opravného prostředku příslušnému správnímu orgánu, neboť stěžovatel se řídil nesprávným poučením správního orgánu o tom, že proti jeho rozhodnutí není přípustný opravný prostředek.

V.

Podle § 65 odst. 5 d. ř. proti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku není přípustné odvolání. Zásadní otázkou v daném případě je, zda toto ustanovení vylučuje možnost podání odvolání u všech rozhodnutí vydaných dle ustanovení § 65, nebo pouze u pozitivního rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku.

V souladu s § 65 d. ř. správce daně může zcela nebo zčásti prominout daňový nedoplatek, byla-li by jeho vymáháním vážně ohrožena výživa daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných, nebo pokud by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku daňového dlužníka, při němž by výnos z jeho likvidace byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím daňovém období. Splnění podmínek pro uplatnění tohoto ustanovení zjistí správce daně podle pomůcek. Rozhodnutí správce daně o prominutí daňového nedoplatku platí jen potud, pokud trvají podmínky, za nichž bylo vydáno. Správce daně osvědčí prominutí podmínek rozhodnutím a současně stanoví lhůtu pro zaplacení nedoplatku. Proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání, které má odkladný účinek. Prominutí nedoplatku může být vázáno na podmínky, zejména na povinnost zaplatit část nedoplatku ve stanovené lhůtě. Důvody rozhodnutí přitom správce daně daňovému dlužníkovi nesděluje, přičemž proti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku není přípustné odvolání.

Účelem tohoto institutu je mírnit dopad placení daně na poplatníky, pokud by to jinak pro ně znamenalo zásadní (ve své podstatě existenční) ohrožení. Zda správce daně daňový nedoplatek promine, závisí na jeho správním uvážení. Správní uvážení však nelze chápat jako prostor pro libovůli správního orgánu, nýbrž jako relativně abstraktní vymezení kritérií relevantních pro posuzování rozhodovaných případů, které správnímu orgánu umožňuje v určité míře reagovat na měnící se podmínky. Moderní poválečný stát Západu je materiálním právním státem založeným zejména na koncepci lidských práv jako subjektivních a soudně vymahatelných základních práv jedince vůči státu, která již sama o sobě vylučuje všemocnost státu, tím méně pak všemocnost (a tedy potenciální libovůli) jakýchkoli jeho orgánů. Dále je moderní stát založen na dělbě moci na moc zákonodárnou, výkonnou a soudní, mezi nimiž existuje jednak kompetenční vymezení (legislativa má k dispozici jiné typy pravomocí než exekutiva, ta zas jiné než legislativa), jednak systém brzd a rovnovah (vzájemných vztahů spolurozhodování, kreačních a odvolávacích pravomocí a kontroly). Ve světle těchto dvou klíčových vlastností materiálního právního státu nutno konstatovat, že žádná moc v něm není mocí absolutní, a to ani v rámci určitého dílčího výseku své působnosti. Stejně jako legislativní pravomoc zákonodárce je omezena a sevřena ústavními pravidly (a pravomoc konstituovaného ústavodárce zákazem změny podstatných náležitostí demokratického právního státu, viz čl. 9 odst. 2 Ústavy), s tím, že v Ústavním soudu je k dispozici efektivní nástroj, jak legislativu donutit k nápravě, dopustí-li se v tomto ohledu excesu, je kompetence moci exekutivní a soudní vymezena – a svázána – zákonem a (jiným) právem. Zákon nemůže delegovat na exekutivu (ani na justici) právo činit libovůli. Může pouze ve větší či menší míře abstrakce definovat podmínky, za kterých exekutiva (či justice) rozhoduje o subjektivních právech jednotlivců. Z těchto základních východisek pak musí vycházet i moderní koncepce správního uvážení. Vymezení prostoru pro správní uvážení proto nemůže být zmocněním k libovůli, nýbrž toliko relativně abstraktním definováním podmínek rozhodovací činnosti exekutivy. V tomto smyslu ztrácí svoji relevanci rozlišování rozhodování exekutivy o „nárocích“ jednotlivců a o „nenárokových“ právních pozicích či statcích; v posledku jde totiž pouze o míru abstraktnosti kritérií, která správní orgán posuzuje. Další klíčovou vlastností právního řádu poválečného materiálního právního státu je – na rozdíl od (formálního) právního státu předválečného – přímá aplikovatelnost základních práv a dalších ústavních norem či principů, připouští-li to jejich povaha a obsah, a povinnost orgánů aplikujících právo tak činit. Základní práva a ústavní principy tak znamenají samozřejmé a přirozené implicitní omezení jakékoli, i nejširším způsobem definované diskreční pravomoci exekutivy; do katalogu pravidel takto omezujících diskreční pravomoc lze jistě řadit zejména povinnost správního orgánu respektovat principy rovnosti, požadavek racionality kritérií pro posuzování kauz, o nichž je rozhodováno, a proporcionality, jakož i požadavek konat v souladu se smyslem a účelem dané konkrétní diskreční pravomoci a vázanost správního orgánu svojí vlastní správní praxí (pohybuje-li se tato *intra legem*). „Nad rámec“ implicitních omezení diskrečního oprávnění pak k nim přistupují omezení explicitní, vyjádřená zákonem stanovenými kritérii pro rozhodování. Je věcí zákonodárce, jak abstraktně či konkrétně stanoví správnímu orgánu prostor pro správní uvážení, ovšem rozhodně nemůže z výše uvedených ústavních principů, imanentních každému rozhodování o individuálních právních pozicích, žádné diskreční oprávnění vyvázat. Podstatné v této souvislosti je, že správní orgán si nemůže v prostoru daném pro jeho správní uvážení další kritéria na rámec kritérií implicitních a explicitních „přimyslet“, tj. vytvořit nějaká další, která zákon neobsahuje, nýbrž může toliko kritéria obojího druhu vykládat a aplikovat na konkrétní případy. Jakkoli je dělicí linie mezi výkladem abstraktních pojmů či principů a „přimyslením si“ dodatečných kritérií tenká a ne vždy zřetelná, lze ji zpravidla nalézt zejména úvahou nad smyslem a účelem daného konkrétního diskrečního oprávnění a úvahou nad věcným vymezením pravomocí toho kterého správního orgánu, jenž má v konkrétní věci

rozhodovat. V tomto smyslu také nutno interpretovat výrazy často užívané v souvislosti se založením diskrečních pravomocí (např. že správní orgán „může“ něco prominout nebo že právo „lze“ přiznat). Základní pohled na správní uvážení musí být proto v moderním právním státě nutně restriktivní, či, chceme-li, „podezíravý“ v tom smyslu, aby se správní uvážení nestalo zástěrkou pro aplikaci nelegitimních (a ostatně zpravidla i protiprávních, a proto vágně a neupřímě formulovaných) kritérií zavánějících např. xenofobií či odvislých od tlaku určitých zájmových skupin (srov. v této souvislosti usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2006, č. j. 2 As 31/2005 - 76, oboje zveřejněno na www.nssoud.cz).

V konkrétním případě prominutí daně podle § 65 d. ř. jsou základní kritéria pro jeho uplatnění zřetelná: *Správce daně může zcela nebo zčásti prominout daňový nedoplatek, 1) byla-li by jeho vymáháním vážně ohrožena výživa daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných, nebo 2) pokud by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku daňového dlužníka, při němž by výnos z jeho likvidace byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím daňovém období.* Jak je již z dikce uvedeného ustanovení patrné, prostor pro uvážení je správnímu orgánu vytvořen jednak užitím relativně abstraktních formulací ohledně stupně existenčního ohrožení, kterému musí být daňový dlužník vystaven (rozdělených navíc na dva základní typy ohrožení – „rodinné“ a „podnikatelské“), aby na něho byl § 65 d. ř. aplikovatelný, jednak ve vymezení pravomoci daň prominout nejen zcela, ale i jen zčásti, tedy v míře přiměřené stupni a konkrétní povaze existenčního ohrožení daňového dlužníka a jeho osobním poměrům. Nelze pominout ani to, že *prominutí nedoplatku může být vázáno na podmínky, zejména na povinnost zaplatit část nedoplatku ve stanovené lhůtě.* (§ 65 odst. 3 d. ř.), což správnímu orgánu vytváří další možnost diferenciací jeho rozhodovací praxe. V rámci takto vymezeného prostoru pro správní uvážení má tedy správní orgán dostatek možností, jak najít v konkrétních kategoriích daňových dlužníků konkrétní míru „vstřícnosti“ vůči nim a jak i v průběhu času s ohledem např. na měnící se hospodářský vývoj (a tím i na měnící se míru závažnosti důsledků případného prominutí či neprominutí nedoplatků pro daňové dlužníky) svoji „judikaturu“ přizpůsobovat. Vždy se však musí držet pravidla, že obdobné případy se posuzují obdobně a rozdílně rozdílně a že změnit výklad ustanovení zákona, a tím i správní praxi, lze pouze *pro futuro* a na základě racionálních důvodů (viz k tomu více rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, zveřejněný pod č. 605/2005 Sb. NSS., a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 - 59, zveřejněný na www.nssoud.cz).

Pro ujasnění věci dlužno dodat, že správce daně je proto povinen podmínky podle § 65 odst. 1 věty první d. ř. zjišťovat, tj. provádět ve věci skutková zjištění, byť v podobě modifikované větou druhou citovaného ustanovení, tedy podle pomůcek. Poté, co dospěje k závěru o naplnění nebo nenaplnění podmínek pro prominutí daně, vydá o tom rozhodnutí. K pomůckám podle § 65 odst. 1 věty druhé d. ř. (obdobně ostatně platí i pro pomůcky podle § 31 odst. 5 d. ř.) nutno poznamenat, že sice nejsou důkazem, nicméně svoji relevanci ve vztahu k realitě vždy musí mít. Jinak řečeno: I pomůcky jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka (§ 65 odst. 1 d. ř.) či jeho daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 d. ř.) musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu

či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (projevem této zásady v d. ř. je pro účely stanovení daně podle pomůcek ostatně ustanovení jeho § 46 odst. 3, podle něhož *stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny*). I proto ostatně Ústavní soud ve své recentní judikatuře zdůrazňuje, že daňový subjekt zásadně má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, zatím nepublikovaný; srov. v širších souvislostech z obdobných principů vycházející starší nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, zveřejněný pod č. 131 ve sv. č. 23 na str. 251 a násl. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení.

Výše uvedený § 65 odst. 5 d. ř. stanoví, že: „*proti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku není přípustné odvolání*“. Toto ustanovení je pak podle názoru Nejvyššího správního soudu možné vyložit dvojím způsobem. Buď toto ustanovení vylučuje možnost podání odvolání u všech rozhodnutí vydaných dle ustanovení § 65, nebo pouze u pozitivního rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku.

Nejvyšší správní soud se domnívá, že dané ustanovení nelze interpretovat extenzivně, nýbrž restriktivně. V pochybnostech o tom, zda určitý úkon může být předmětem přezkumu (a to nejen soudního, ale i přezkumu v rámci řízení dle d. ř.) či nikoliv, je vždy zapotřebí se přiklonit k závěru, že jej přezkoumat lze. Předmětné ustanovení je tedy nutné vykládat tak, že možnost využití řádného opravného prostředku, tj. odvolání, je daňovému poplatníku **odňata pouze v případech úplného vyhovění žádosti, tedy v případech, kdy je daňový nedoplatek prominut** (obdobný názor je vysloven v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 85/2005 - 43; dostupném na www.nssoud.cz). Vyloučení možnosti odvolání nepochybně představuje výjimku z obecného pravidla, že proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně se lze odvolat. Takovou výjimku je podle názoru Nejvyššího správního soudu nutné vykládat restriktivně, a nikoliv extenzivně.

Tento výklad daného ustanovení je též v souladu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu, podle níž „*za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius)*“ (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02; zveřejněn pod č. 149 ve sv. č. 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Je tedy nutné předmětné ustanovení vykládat tak, aby daňovému subjektu poskytovalo větší ochranu před neoprávněnými zásahy do jeho základních práv a svobod, tj. tak, že má možnost se proti negativnímu rozhodnutí o prominutí nedoplatku odvolat.

Pro tento výklad svědčí i úprava podobných institutů v rámci d. ř. (srov. výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 85/2005 - 43). Podle § 48 odst. 1 d. ř. se *příjemce rozhodnutí může odvolat proti stanovení daňového základu*

a daně správcem daně a proti jiným rozhodnutím, pro něž je to zákonem stanoveno nebo kde to zákon nevylučuje, pokud se písemně nebo ústně do protokolu svého práva odvolání nevzdal. Je-li tedy např. odvoláním napadeno rozhodnutí správce daně a ten rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví, pak se proti tomuto rozhodnutí nelze odvolat. (§ 49 odst. 1). Při užití tohoto řádného opravného prostředku tedy ze zákona vyplývá zásada, že je-li odvolateli bezezbytku vyhověno, není již proti takovému autoremedurnímu rozhodnutí odvolání přípustné. Obdobně ustanovení § 55 odst. 5 daňového řádu, upravující obnovu řízení, obsahuje stejný princip, tedy že proti rozhodnutí, jímž se obnova řízení povoluje nebo nařizuje, se nelze samostatně odvolat, avšak byla-li rozhodnutím žádost o obnovu řízení zamítnuta, lze se proti němu odvolat. Stejně je upraveno i rozhodování podle části šesté daňového řádu o posečkání daně nebo povolení splátek (§ 60), kdy podle § 60 odst. 7 d. ř. proti rozhodnutí o povolení posečkání daně nebo povolení splátek není rovněž přípustné odvolání.

Nejvyšší správní soud proto z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že z § 65 odst. 5 daňového řádu lze vyrozumět, že pokud je vyhověno žádosti o prominutí daňového nedoplatku, pak je odvolání nepřipustné. Jinak je tomu však v případě nevyhovění žádosti o prominutí nedoplatku na dani správcem daně. V takovém případě je nutno užití opravného prostředku (odvolání) připustit. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že tento názor se odchyluje od dosud publikovaných názorů v odborné literatuře (srov. např. *Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002, str. 415; srov. dále např. Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem. 4. vydání. Olomouc: Anag, 2005, str. 484*). Otázka přezkumu tzv. diskrečního oprávnění, a to jak přezkumu soudního, tak i nadřízeným orgánem, je v poslední době judikaturou řešena odlišným způsobem od minulosti, a to ve prospěch širších možností soudního přezkumu. V otázce soudního přezkumu diskrečního oprávnění správního orgánu je třeba připomenout zejména již výše zmiňované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42 (dostupné na www.nssoud.cz), které (v souvislosti s posuzováním přípustnosti soudního přezkumu žádosti o udělení státního občanství) dospělo k závěru, že i rozhodnutí závisající pouze na volné úvaze správního orgánu lze přezkoumat ve správním soudnictví (srov. dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000 - 55; dostupný na www.nssoud.cz).

Otázka přezkumu správního uvážení prvostupňového správního orgánu nadřízeným orgánem pak byla vyřešena podobným způsobem v již zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 85/2005 - 43, z jehož právního názoru vychází Nejvyšší správní soud i v případě stěžovatele.

Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně nesprávně stěžovatele poučil o nemožnosti užití odvolání. Ten se proto obrátil na správní soud. Ustanovení § 46 odst. 5 s. ř. s. stanoví, že podal-li návrhvatel návrh proto, že se řídil nesprávným poučením správního orgánu o tom, že proti jeho rozhodnutí není přípustný opravný prostředek, soud z tohoto důvodu tento návrh odmítne a věc postoupí k vyřízení opravného prostředku správnímu orgánu k tomu příslušnému. Byl-li návrh podán včas u soudu, platí, že opravný prostředek byl podán včas.

Vzhledem k tomu se tedy Nejvyšší správní soud nezabýval námitkami stěžovatele uvedenými v kasační stížnosti.

VI.

Za této situace proto nezbylo než usnesení krajského soudu zrušit, neboť řízení u krajského bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud měl rozpoznat, avšak nerozpoznal, že stěžovateli se dostalo od žalovaného nesprávného poučení o opravném prostředku, a měl podle § 46 odst. 5 s. ř. s. kromě odmítnutí žaloby též rozhodnout o postoupení věci Finančnímu ředitelství v Ostravě jako orgánu funkčně příslušnému k vyřízení odvolání stěžovatele podle § 50 odst. 1 d. ř. ve spojení s § 2 a § 9 písm. b) a bodu 8. Příl. č. 3 zák. č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a místně příslušnému podle § 4 odst. 1 d. ř.

Nejvyšší správní soud proto návrh odmítl a věc postoupil k vyřízení opravného prostředku Finančnímu ředitelství v Ostravě, jako orgánu k jeho vyřízení příslušnému (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.).

VII.

Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno a žaloba byla odmítnuta, rozhodoval Nejvyšší správní soud o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem (§ 109 odst. 2 s. ř. s.).

Podle § 60 odst. 3 s. ř. s. *žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta. Vzal-li však navrhovatel podaný návrh zpět pro pozdější chování odpůrce nebo bylo-li řízení zastaveno pro uspokojení navrhovatele, má navrhovatel proti odpůrci právo na náhradu nákladů řízení.* Podle základního pravidla uvedeného ve větě první citovaného ustanovení by stěžovatel neměl právo na náhradu nákladů řízení před žádným z obou soudů, neboť jeho žaloba i kasační stížnost byly odmítnuty. Věta druhá citovaného ustanovení na něj také nedopadá, neboť stěžovatel nedošlo k zastavení řízení, tím spíše ne pro zpětvzetí ze strany stěžovatele pro pozdější chování žalovaného.

Podle § 60 odst. 8 s. ř. s. *ovšem, jsou-li pro to důvody zvláštního zřetele hodné, může soud přiznat účastníkovi, který měl ve věci alespoň částečný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení i v těch případech, kdy tento zákon stanoví, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.*

Procesně zcela úspěšným byl jak v řízení před krajským soudem, tak v řízení před Nejvyšším správním soudem stěžovatel, který oprávněně podal žalobu, řídě se nesprávným poučením žalovaného o opravném prostředku a nemaje ve své podstatě jiné možnosti, jak hájit svá práva. První ze dvou kumulativně formulovaných podmínek, tedy alespoň částečný úspěch ve věci u toho, komu mají být náklady řízení nahrazeny, stanovená v § 60 odst. 8 s. ř. s., tedy je splněna.

Vzhledem k tomu, že však stěžovateli ani v řízení před krajským soudem, ani v řízení před Nejvyšším správním soudem náklady řízení nevznikly, neboť za něho před soudy jednal jeho zaměstnanec s právnickým vzděláním a stěžovatel nevykázal ani žádné jiné náklady (zejm. hotové výdaje), nelze o přiznání náhrady nákladů vůbec uvažovat, neboť není co nahrazovat. Proto nelze ani zkoumat druhou z kumulativních podmínek pro přiznání náhrady, jež vyplývá z § 60 odst. 8 s. ř. s., a sice existenci důvodů zvláštního zřetele hodných, které budou zpravidla dány výší nákladů (tj. majetkové újmy) vzniklých tomu, komu má být

náhrada poskytnuta, v poměru k jeho majetkovým resp. osobním poměrům a s ohledem na povahu nesnází, kterým byl v důsledku řízení, jehož byl účastníkem, vystaven.

Nejvyšší správní soud proto rozhodl, 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 27. července 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu