



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce Ing. P. Ch., zastoupeného Mgr. Robertem Vladykou, advokátem se sídlem v Praze 1, Revoluční 1, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2004, čj. FŘ-1913/15/04, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 16. 2. 2005, čj. 6 Ca 192/2004 - 14,

t a k t o :

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 16. 2. 2005, čj. 6 Ca 192/2004 - 14, se zrušuje ve výrocích o zamítnutí návrhu na ustanovení zástupce, o odmítnutí žaloby a náhradě nákladů řízení a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 27. 5. 2004, čj. FŘ-1913/15/04, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 12. 12. 2003, čj. 418200/03/005912/5664, kterým bylo podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zastaveno řízení o žádosti o odpuštění správního poplatku ve věci žádosti o prominutí daňového nedoplatku.

Shora označené rozhodnutí žalovaného bylo odůvodněno tím, že žádost o odpuštění správního poplatku není institutem daňového řádu, tudíž finanční úřad rozhodl v souladu se zákonem, jestliže žádost o odpuštění správního poplatku zamítl jako nepřípustné podání.

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného. Namítal, že trváním na zaplacení správního poplatku mu bylo odepráno právo domáhat se svého práva, což je v rozporu s rovností občanů před zákonem. Institut odpuštění poplatku zná jak soudní řízení, tak i jiná řízení, a musí jej tudíž znát i daňové řízení. Žalovaný nesprávně posoudil úkony žalobce, nesplnil své zákonné povinnosti a neaplikoval ústavní předpisy. Současně požádal o osvobození od soudních poplatků a ustanovení zástupce.

Městský soud žalobu odmítl jako nepřipustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je ze soudního přezkumu v souladu s § 68 písm. e) s. ř. s. vyloučeno, neboť jde o rozhodnutí podle § 70 odst. c) s. ř. s., jímž se upravuje vedení řízení před správním orgánem. V řízení, jež předcházelo vydání napadeného správního rozhodnutí, se nejednalo o veřejném subjektivním právu žalobce. Podmínky prominutí daňového nedoplatku a postup správce daně upravuje § 65 daňového řádu. Tento zákon neobsahuje žádné ustanovení, které by upravovalo zpoplatnění jednotlivých úkonů daňových subjektů. Správní poplatky jsou upraveny zákonem č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správních poplatcích“), a osvobození od správních poplatků je upraveno v jeho § 9, avšak žádný případ osvobození nedopadá na prominutí daňového nedoplatku. Osvobození od zaplacení tohoto poplatku tedy není možné. Podle § 10 téhož zákona se ve věcech správních poplatků postupuje podle zvláštního předpisu, pokud není tímto zákonem stanoveno jinak. Zvláštním předpisem je daňový řád. Finanční úřad tedy nemohl postupovat jinak, než řízení o žádosti o odpuštění poplatku zastavit, neboť osvobození od správního poplatku na žádost o prominutí daňového nedoplatku není možné. Napadeným rozhodnutím ani předcházejícím prvostupňovým rozhodnutím správní orgán nerozhodoval o povinnosti žalobce zaplatit vyměřenou daňovou povinnost. Rozhodnutí tedy nemá povahu meritorního rozhodnutí a nezakládá hmotněprávní účinky.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a domáhal se zrušení napadeného usnesení v rozsahu výroků o zamítnutí návrhu na ustanovení zástupce, o odmítnutí žaloby a náhradě nákladů řízení. Pokud jde o důvody kasační stížnosti, žalobce výslovně zmínil i důvod podle § 103 odst. 1 písm. d), ve skutečnosti je však dán pouze důvod podle § 103 odst. 1 písm. e), jenž je ve vztahu k důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) důvodem speciálním. Je-li dán důvod podle písm. e), vylučuje to důvod podle písm. d), neboť nezákonným je rozhodnutí o odmítnutí návrhu i tehdy, bylo-li soudní rozhodnutí nepřezkoumatelné z důvodu nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě pro jinou vadu řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel nezákonnost napadeného usnesení spatřuje v tom, že nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro odmítnutí návrhu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s. a § 70 písm. a) s. ř. s., neboť rozhodnutí žalovaného je rozhodnutím, jež závazně určuje povinnosti žalobce a nemůže se v daném případě jednat o výluky ze soudního přezkumu. V případě stanovování a vybírání správních poplatků postupují finanční orgány podle zákona o správních poplatcích, kterým je stanovena působnost finančního úřadu právě i pro tuto činnost a správce daně tedy musí postupovat podle tohoto zákona. Nezná-li daňový řád institut prominutí správního poplatku, musí být aplikován zákon o správních poplatcích. Tímto by se měl zabývat i soud v rámci přezkumu rozhodnutí. Stěžovatel shledává odůvodnění rozhodnutí soudu nedostatečným a poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 492/03.

Stěžovatel dále uvádí, že správní poplatek je samostatným finančním plněním, které nezávisí na výši daňové povinnosti, je tak samostatným odvodem do státního rozpočtu a je upraven zvláštním zákonem, a proto je i samostatným právním důvodem. Rozhodnutím správního orgánu se určí výše správního poplatku, způsob jeho placení a splatnost a toto rozhodnutí tedy závazně stanovuje novou právní povinnost. V dané věci nezáleží na samotné výši poplatku, nýbrž na principu, kdy správní orgán uloží subjektu povinnost uhradit správní poplatek, odvolací orgán rozhodnutí potvrdí a daňový subjekt nemá možnost domoci se soudního přezkumu takového rozhodnutí. Správní orgán by tak mohl stanovovat povinnosti v rozporu se zákonem. Napadené rozhodnutí žalovaného nelze ze shora uvedených důvodů považovat za pouhé rozhodnutí procesní povahy, neboť stěžovateli stanovuje povinnost zaplatit správní poplatek.

Stěžovatel následně namítá, že tím, že soud vydal napadené rozhodnutí – tj. chybně zhodnotil existenci výluky ze soudního přezkumu, nesprávně rozhodl i o neustavení zástupce a nepřiznání náhrady nákladů soudního řízení. Stěžovatel tudíž napadá taktéž tyto výroky. Vzhledem ke skutečnosti, že soud žalobu stěžovatele odmítl, nehodnotil předpoklady pro ustanovení zástupce a přiznání náhrady nákladů řízení. Toto rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, přičemž stěžovatel poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Ads 58/2003.

Stěžovatel dále požádal o přiznání odkladného účinku jeho kasační stížnosti. Svou žádost odůvodnil svými nepřiznivými majetkovými poměry a zdůrazňuje, že městským soudem byl osvobozen od placení soudního poplatku a byl mu pro řízení o kasační stížnosti ustanoven zástupce. Zaplacení poplatku by pro něj znamenalo další finanční újmu.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 29. 12. 2005 odkázal na ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. s tím, že rozhodnutí žalovaného není

rozhodnutím, kterým by se stěžovateli přiznávala práva či ukládaly povinnosti, neboť má povahu procesního úkonu, který nestanovuje výši daňového nedoplatku. Tímto rozhodnutím nedošlo ke zkrácení na stěžovatelových právech. Navrhuje proto zamítnutí jeho kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení městského soudu v rozsahu uplatněných námitek, a shledal kasační stížnost žalobce důvodnou.

V hodnocení vyšel ze své judikatury, konkrétně rozsudku ze dne 21. 3. 2007, čj. 1 Afs 42/2006 - 53 (www.nssoud.cz), jenž se zabýval stejnou otázkou. Nejvyšší správní soud zkoumal, zda právní řád skutečně připouští možnost požádat o odpuštění správního poplatku a zda tedy rozhodnutími finančního úřadu a žalovaného mohlo být zasaženo do práv a povinností žalobce.

Ze správního spisu se podává, že žalobce podal finančnímu úřadu žádost o prominutí daňové povinnosti a následně byl vyzván k úhradě správního poplatku ve výši 200 Kč. Dne 21. 7. 2003 stěžovatel požádal o prominutí zmeškání lhůty, o odpuštění poplatku, o prominutí nedoplatku a o prodloužení lhůty k úhradě a současně se odvolal proti výzvě k zaplacení správního poplatku. Správce daně dne 12. 12. 2003 rozhodl o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu s tím, že žádost o odpuštění správního poplatku je nepřipustným podáním, neboť daňový řád takový institut nezná. Stěžovatel podání učinil v době účinnosti zákona o správních poplatcích z roku 1992; z hlediska rozhodování soudů je tedy rozhodný právní stav dle tohoto zákona (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda zákon připouští možnost požádat o odpuštění správního poplatku. K tomu uvádí, že zákon o správních poplatcích v ustanovení § 10 stanoví pro řízení ve věcech poplatků subsidiární použití daňového řádu. Avšak daňový řád by byl na uvedené řízení subsidiárně aplikovatelný i bez tohoto výslovného ustanovení, neboť ve svém § 1 odst. 1 vymezuje svou působnost tak, že upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, pro něž zavádí legislativní zkratku „daň“. Daňový řád rovněž připouští možnost využití institutu prominutí daně (§ 55a) a prominutí daňového nedoplatku při nesplnění poplatkové povinnosti (§ 65). Přitom pro tato svá ustanovení daňový řád legislativní zkratku „daň“ nijak nezužuje.

Zákon o správních poplatcích taktéž použití těchto ustanovení daňového řádu nevylučuje; naopak možnost užití institutu prominutí poplatku se výslovně odráží i v ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správních poplatcích, podle něhož správní orgán, který poplatek vybral, jej vrátí v plné výši, byl-li poplatek na žádost prominut [písm. a)], anebo v částce, o kterou byl poplatek na žádost snížen nebo prominut [písm. b)]. Jestliže zákon o správních poplatcích výslovně předpokládá možnost prominutí správního poplatku po jeho zaplacení, i když ji zmiňuje pouze v

ustanovení § 8 odst. 1, tím spíše musí být možné, aby správní orgán prominul správní poplatek již před jeho zaplacením.

Správní orgán, jenž vede správní řízení podle zvláštního předpisu a toto řízení je dle sazebníku předmětem správního poplatku, provádí v podstatě dvojí řízení. Jednak jde o řízení správní, které patří do jeho působnosti, a k němuž je personálně a odborně vybaven, a dále i řízení poplatkové podle daňového řádu. Finanční úřad má oproti jiným správním orgánům tu výhodu, že procesní předpis, podle něhož provádí správu poplatku, je shodný s procesním předpisem, podle něhož postupuje při své „standardní“ činnosti.

V předložené věci tak finanční úřad následně po podání stěžovatelovy žádosti vedl dvě daňová řízení; jedno ohledně předmětu žádosti žalobce (prominutí nedoplatku, prodloužení lhůty k uhrazení daňové povinnosti, prodloužení lhůty k úhradě správního poplatku), druhé o povinnosti žalobce uhradit správní poplatek k podané žádosti. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s argumentací městského soudu, že daňový řád sám neobsahuje žádné ustanovení o zpoplatnění jednotlivých úkonů daňových subjektů v daňovém řízení; tento závěr je správný potud, pokud říká, že daňový řád nestanoví, které úkony správce daně jsou předmětem správního poplatku a které jím, a za jakých okolností, nejsou. Stejný závěr pak lze učinit i ohledně správního řádu (a to jak zákona č. 71/1967 Sb., tak zákona č. 500/2004 Sb.). To však neznamená, že při správě poplatků nejsou aplikovatelné instituty daňového řízení.

Rovněž je třeba rozlišit osvobození od správního poplatku a jeho prominutí. Zákon o správních poplatcích upravuje věcné a osobní osvobození v § 9 odst. 1 a 2. V odst. 5 tohoto ustanovení je pak stanoveno, že v rozsahu uvedeném v jednotlivých položkách sazebníku správní orgán sníží nebo zvýší poplatek nebo upustí od jeho vybrání; tento institut nelze zaměňovat s prominutím poplatku nebo jeho části na žádost povinného subjektu. Správnímu orgánu není tímto ustanovením dána pravomoc osvobozovat povinné subjekty od správního poplatku v jednotlivých případech na základě jejich žádosti, ale tímto ustanovením a ustanoveními, která jsou u jednotlivých položek sazebníku nadepsána jako *zmocnění*, je správním orgánům stanovena povinnost nevybrat správní poplatek, popř. jej vybrat v jiné výši, ve všech případech, kdy budou splněny podmínky ve zmocnění uvedené; k takovému postupu je správní orgán vázán ze zákona. Důvodem, proč jsou jednotlivá zmocnění k osvobození uvedena až v sazebníku správních poplatků je to, že každé z těchto zmocnění obsahuje specifické podmínky dotýkající se jen správních poplatků uvedených v určité položce sazebníku. Naopak prominutí správního poplatku na žádost představuje přiznání osvobození individuálním správním aktem vydaným v samostatném řízení.

Pojem *odpuštění* sám o sobě není v zákoně o správních poplatcích ani v daňovém řádu použit. Nicméně z § 21 odst. 6 daňového řádu vyplývá, že pro

řízení, tedy i pro řízení o povinnosti platit správní poplatek, je rozhodující obsah podání, i když je nesprávně označeno. Správce daně měl tedy posoudit podání žalobce označené jako „žádost o odpuštění poplatku“ resp. „žádost o prominutí nedoplatku“ v souladu s jeho obsahem, nikoli pouze dle jeho označení a na základě náležitého posouzení aplikovat příslušný institutu daňového řádu. Významová totožnost pojmů *odpuštění* a *prominutí* je naprosto zřejmá.

Proto je možné uzavřít, že možnost podat žádost o odpuštění správního poplatku je připuštěna samotným zákonem o správních poplatcích a daňovým řádem; pro učinění tohoto závěru tedy ani není nutné odvolávat se na právní řád jako celek, resp. ústavně konformní výklad uvedených předpisů, jak činí žalobce. Nicméně žalobci je v této souvislosti třeba dát za pravdu, že smyslem institutu prominutí, alespoň pokud jde o daňový nedoplatek, je skutečně ohled na majetkové poměry daňových subjektů.

Pokud pak jde o otázku přezkumu rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí, jímž bylo zastaveno řízení o žádosti žalobce podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu ve správním soudnictví, je třeba vyjít z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004 - 54, publikovaného pod č. 792/2006 Sb. NSS, podle něhož *kategorii rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 daňového řádu nelze paušálně vyloučit ze soudního přezkumu proto, že nenaplní znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Soud je povinen v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se takové rozhodnutí dotýká subjektivních práv či povinností žalobce, a to včetně těch, jež pramení v ústavním či v mezinárodním právu; v pochybnostech je na místě přijmout závěr ve prospěch soudního přezkumu.*

V dané věci je evidentní, že rozhodnutí, jímž žalovaný neuznal možnost žalobce požadovat prominutí správního poplatku, se dotýká žalobcova subjektivního práva založeného přímo v zákoně o správních poplatcích a daňovém řádu. V této souvislosti je pak třeba uvést, že Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích připustil soudní přezkum rozhodnutí vydaných dle § 65 daňového řádu, k tomu viz rozsudek ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 85/2005 - 45 (dostupný na www.nssoud.cz).

Městský soud žalobu proti rozhodnutí žalovaného odmítl s odůvodněním, že z procesního hlediska není rozdíl mezi rozhodnutím o odvolání ve věci správního poplatku a rozhodnutím o odvolání proti zastavení řízení o žádosti o odpuštění (osvobození) od správního poplatku; vždy jde o to, že žalobce brojí proti své povinnosti správní poplatek uhradit a nejde o meritorní rozhodnutí v daňovém řízení, resp. rozhodnutí, kterým se daňové řízení končí.

Toto zdůvodnění však nemůže s ohledem na to, co bylo výše uvedeno ohledně prominutí správního poplatku, v daném případě obstát. Žádostí o

prominutí poplatku žalobce nebrojil proti povinnosti správní poplatek uhradit, nezpochybňoval, že zákon s podáním žádostí dle daňového řádu takovou povinnost spojuje. Požadoval nicméně, aby mu byla s ohledem na jeho majetkové poměry povinnost hradit správní poplatky prominuta.

Na rozdíl od situace, kdy se povinný subjekt odvolá proti výzvě správního orgánu k zaplacení správního poplatku a po zamítavém rozhodnutí o tomto odvolání následuje rozhodnutí o zastavení řízení, v rámci jehož přezkumu je možné hodnotit i to, zda měl být správní poplatek vyžadován, v tomto případě by nebylo možné při přezkumu rozhodnutí o zastavení řízení z důvodu nezaplacení poplatku přezkoumávat to, zda žalobce měl být osvobozen nebo ne, protože takové rozhodnutí správní orgány vůbec neučinily. Při přezkumu rozhodnutí o zastavení řízení by tak bylo možné pouze konstatovat, že řízení o žádosti o prominutí poplatku nemělo být zastaveno.

Z těchto důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou a napadené usnesení městského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. v rozsahu výroků o odmítnutí žaloby a náhradě nákladů řízení zrušil a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení. Městský soud je zde vyjádřeným právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že městský soud zamítl návrh žalobce na ustanovení zástupce pro řízení o žalobě odkazem na důvody, pro něž žalobu odmítl, a žalobce napadl usnesení městského soudu i pokud jde o tento výrok, Nejvyšší správní soud tímto zrušuje i výrok o neustanovení zástupce; městský soud tak bude muset o žalobcově návrhu na ustanovení zástupce rozhodnout znovu.

S ohledem na skutečnost, že bylo rozhodnuto již o vlastní kasační stížnosti, nebylo nutné zároveň rozhodovat o návrhu na přiznání odkladného účinku.

Podle § 110 odst. 2 s. ř. s., zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. července 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu