

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **J. M.**, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Šumperku**, se sídlem Gen. Svobody 38, Šumperk, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2004, č. j. 104284/04/398911/0626, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 12. 2004, č. j. 22 Ca 472/2004 – 11,

takto:

I. Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 12. 2004, č. j. 22 Ca 472/2004 – 11, **se zrušuje.**

II. Žaloba **se odmítá.**

III. Věc **se postupuje** k vyřízení Finančnímu ředitelství v Ostravě.

IV. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného usnesení krajského soudu, kterým soud odmítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2004, č. j. 104284/04/398911/0626.

V odůvodnění usnesení soud uvedl, že napadené rozhodnutí není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Za takové rozhodnutí lze totiž považovat pouze takové úkony správního orgánu, kterými se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují žalobcova práva nebo povinnosti.

V souzené věci však bylo napadeno rozhodnutí, vydané ve shodě s § 65 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Rozhodnutí o prominutí

daně je totiž institutem dočasným, neboť prominutí platí jen potud, pokud trvají podmínky, za nichž bylo vydáno. Pominutí podmínek pak osvědčí správce daně deklaratorním rozhodnutím a současně stanoví lhůtu pro zaplacení nedoplatku na dani. Takové rozhodnutí není proto rozhodnutím dle § 65 s. ř. s., tím by bylo rozhodnutí o daňové povinnosti samotné. Krajský soud proto dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. návrh v této věci odmítl.

Žalobce napadl usnesení krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhal se zrušení napadeného usnesení soudu. Má za to, že rozhodnutí o odmítnutí návrhu soudem je nezakonné, neboť soud nesprávně posoudil právní otázku charakteru rozhodnutí vydaného dle § 65 daňového řádu.

Žalobce předeslal, že v právním demokratickém státu lze určovat práva a povinnosti jednotlivým subjektům pouze za situace, kdy právní předpisy takový prostor umožňují. Pak ale tato jejich činnost nutně musí podléhat soudní kontrole.

Soudní kontrole musí tedy podléhat i rozhodnutí vydané ve shodě s § 65 daňového řádu, protože to je nutno aplikovat v případě, nastanou-li důvody v tomto ustanovení uvedené, což není v daném případě seznatelné. Není proto správný závěr soudu, že se jedná o odlišnou situaci, než která by nastala při vydání rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a daňového řádu. Obě ustanovení slouží k odstranění tvrdosti zákona a pro jejich aplikaci jsou vytyčeny v zákoně odlišné podmínky. Žalobce apeluje na své právo na spravedlivý proces, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V replice na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti upřesnil, že usiluje o zrušení napadeného usnesení, neboť je přesvědčen, že každý zásah moci výkonné je možné přezkoumat z hlediska jeho zákonnosti soudem.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti v celém rozsahu popřel. Rozhodnutí vydané podle § 65 daňového řádu není totiž rozhodnutím, kterým by se zakládala či měnila žalobcova práva nebo povinnosti. Je navíc rozhodnutím prozatímní povahy. Žalobce by mohl být krácen na svých právech takovým rozhodnutím pouze tehdy, kdyby měl na takové plnění právní nárok. Takový nárok však v zákoně založen není. Jak je zřejmé z § 32 daňového řádu, rozhodnutí o prominutí daně se neodůvodňuje, proto žalobcem namítaná nejasnost skutkových zjištění je irelevantní. V závěru navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V daném případě žalobce napadl žalobou rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku, vydané podle § 65 daňového řádu. Tento institut je zařazen v daňovém řádu v jeho části šesté, nazvané „placení daní“.

Podle něho může správce daně 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 pominutí 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.

Znamená to, že poté, co daňový subjekt požádá o prominutí daňového nedoplatku (nezahájí-li správce daně takové řízení ex offo sám), je správce daně nucen zkoumat splnění podmínek, za nichž lze daňový nedoplatek prominout.

Význam slova „může“ prominout je však nutno vnímat tak, že nastanou-li zákonem předvídané podmínky pro prominutí (odst. 1), správce daně prominout musí, v žádném případě není na libovůli správního orgánu, zda k prominutí přikročí, nebo nikoliv. Správce daně je proto povinen podmínky nejprve zjišťovat (byť dle pomůcek) a poté, co dospěje k závěru o jejich naplnění nebo nenaplnění, vydá o tom rozhodnutí. Přesto, že ke svému závěru musí nutně dojít správní úvahou, nemá pak již zákonem výslovně stanovenou povinnost tuto úvahu vtělit do odůvodnění svého rozhodnutí. Správní úvaha se tak ovšem stává zcela nepřezkoumatelnou.

V daném případě byl žalobce poučen napadeným rozhodnutím, že proti němu není přípustné odvolání, proto odvolání nepodal, ale využil institutu správní žaloby, směřované proti správnímu orgánu prvého stupně.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že poučení správce daně o nemožnosti užití opravného prostředku nemá zákonného podkladu, přitom vycházel z následujících úvah.

Ustanovení § 65 odst. 5 daňového řádu uvádí, že *proti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku není přípustné odvolání.*

Protože rubrika § 65 daňového řádu je nazvána „prominutí daňového nedoplatku“, vztahující se tedy na celé ustanovení, zabýval se soud ve vztahu k nemožnosti přípustnosti odvolání proti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku nejprve úvahou, zda zákon zde vylučuje obecně podání odvolání proti rozhodnutím o prominutí, ale i neprominutí daňového nedoplatku, nebo zda užití tohoto opravného prostředku vylučuje pouze v případech vyhovění žádosti, tedy v případech, kdy daňový nedoplatek je prominut. Z toho důvodu prozkoumal obdobné instituty užité v daňovém řádu, zvláště ty, o nichž správní orgán rozhoduje k návrhu strany (řádné a mimořádné opravné prostředky), ale i ve vztahu k rozhodnutím, vydaným podle části šesté daňového řádu.

Typickým řádným opravným prostředkem je odvolání. Ustanovení § 48 odst. 1 daňového řádu stanoví, že příjemce rozhodnutí se 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 toho řádného opravného prostředku tedy ze zákona vyplývá zásada, že je-li odvolateli bezezbytku vyhověno, není již proti takovému autoremedurnímu rozhodnutí odvolání přípustné.

Obdobně je tomu i u mimořádných opravných prostředků, u obnovy řízení.

Ustanovení § 55 odst. 5 daňového řádu, upravující obnovu řízení, rovněž uvádí 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.

Je-li rozhodováno podle části šesté daňového řádu o posečkání daně nebo povolení splátek (§ 60), je tomu obdobně. Podle § 60 odst. 7 proti rozhodnutí o povolení posečkání daně nebo povolení splátek není rovněž přípustné odvolání.

Z uvedeného je možné uzavřít, že opravný prostředek (odvolání) je vyloučen tam, kde je žadateli (odvolateli) zcela vyhověno a nebo tam, kde jeho užití výslovně zákon vylučuje.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že z § 65 odst. 5 daňového řádu lze dovodit, že je-li vyhověno žádosti o prominutí daňového nedoplatku, pak je odvolání nepřípustné (je-li vyhověno, není proti čemu brojit). Jinak je tomu však v případě nevyhovění žádosti o prominutí nedoplatku na dani správcem daně. V takovém případě je nutno užití opravného prostředku připustit.

Institut prominutí daňového nedoplatku je vtělen do zákona zjevně proto, aby se mírnil dopad placení daně na poplatníky, kteří se ocitli sami v nouzi, nebo by se v nouzi mohly ocitnout osoby, které jsou na něm výživou odkázány, popřípadě by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku daňového dlužníka a výnos z jeho likvidace by pravděpodobně byl nižší než jím vytvořená daň v příštím daňovém období. Proto by nebylo v souladu s záměrem zákona neprominout daňový nedoplatek osobám, u nichž předpokládané podmínky nastaly, aniž by bylo možno přezkoumat, zda takové podmínky nastaly či nikoliv. Jak bylo uvedeno shora, nastanou-li podmínky pro prominutí daňového nedoplatku, uvedené v odst. 1 (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), pak jeho prominutí nezáleží na libovůli správce daně, ale nedoplatek musí být za těchto podmínek prominut. Musí být proto také umožněna obrana daňového subjektu, tedy možnost namítat nesprávnost takového rozhodnutí.

Z žalobou napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně nesprávně žalobce poučil o nemožnosti užití odvolání. Ten proto podal žalobu na správní soud.

Na takovou situaci pamatuje § 46 odst. 5 s. ř. s., podle něhož, podal-li navrhovatel 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.

Nejvyšší správní soud posoudil návrh žalobce, podaný ke správnímu soudu jako odvolání, neboť správní orgán ve svém rozhodnutí nesprávně žalobce poučil o nemožnosti podat odvolání, proto návrh odmítl a věc postoupil k vyřízení opravného prostředku Finančnímu ředitelství v Ostravě, jako orgánu k jeho vyřízení příslušnému (§ 46 odst. 5 s. ř. s.).

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.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jestliže žaloba byla odmítnuta.

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

V Brně dne 24. května 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu