

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr.Marie Součkové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Antonína Koukala ve věci **žalobce JUDr. Z. K.,** proti **žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Štěpánská 28, Praha 1** o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2000, č. j. FŘ-9149/11/99, o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2003, č.j. 38 Ca 302/2000-37,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28.3.2003, č. j. 38 Ca 302/2000-37 se **ruší.**

II. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2000, č. j. FŘ-9149/11/99 se **odmítá.**

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

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 6. 2000, č. j. FŘ-9149/11/99 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 26. 8. 1999 č. j. 200279/99/004514/7042 o nevyhovění žádosti žalobce o úpravu zálohy na daň z příjmů fyzických osob za II. čtvrtletí roku 1999 a o její posečkání.

Žalobce se žalobou domáhal přezkoumání takového rozhodnutí, uvedl, že se, dle jeho názoru nejedná o rozhodnutí, které by bylo vyloučeno z přezkoumání soudem, namítal, že žalovaný nerespektoval zákonný rámec volné úvahy , když zálohy vysoce překračovaly předpokládanou konečnou daňovou povinnost, nebyly žalovaným respektovány právem chráněné zájmy žalobce, když došlo k porušení zásady daňového řízení, že měly být žalovaným voleny jen takové prostředky, které žalobce co nejméně zatěžují při současném

umožnění dosažení cílů daňového řízení, tj. stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Žalobce vyslovil nesouhlas se stanoviskem žalovaného, že na úpravu záloh jinak nemá zákonný nárok, při prokázání hospodářského výsledku nemůže nárok žadatele záviset pouze na uvážení správce daně, neboť se jedná o záležitost nárokovou. Nebyly-li správci daně z žalobcem předložených dokladů zřejmé veškeré souvislosti, měl tento vyzvat žalobce k odstranění případných vad ve smyslu ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně, dle názoru žalobce, nesprávně v napadeném rozhodnutí uvedl, že se nevyhovuje žádosti o stanovení zálohy na daň z příjmů fyzických osob na zálohové období k 31. 6. 1999, takové datum však neexistuje, rozhodnutí je tedy třeba označit za zmatečné a nepřezkoumatelné.

O žalobě rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem napadeným kasační stížností, ze dne 28. 3. 2003, č. j. 38 Ca 302/2000-37 tak, že žalobu zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že se zabýval otázkou přípustnosti žaloby, dospěl k závěru, že žaloba je přípustná a proto se věcí zabýval věcně a přezkoumal ji v mezích žalobních bodů. Povinnost platit zálohy a v jaké výši je stanoveno zákonem, naopak, ani zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ani zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů nestanoví, že by výše záloh měla být v průběhu zdaňovacího období měněna s přihlédnutím k dosahovaným hospodářským výsledkům. Soud dále uvedl, že pokud nebylo vyhověno žádosti žalobce o stanovení nižší zálohy na II. čtvrtletí roku 1999, nelze takový postup hodnotit jako nezachování jeho práv a právem chráněných zájmů, výše zálohy vyplývá ze zákona a odvíjí se od poslední známé daňové povinnosti. Rozhodnutím o nevyhovění žádosti o stanovení záloh jinak není na žalobci vyžadováno žádné nové plnění povinností, povinnost platit zálohy na daň ve stanovené výši a v určených termínech je dána zákonem. Pokud žalobce poukazuje na skutečnost, že prvostupňové rozhodnutí obsahuje text „na zálohové období k 31. 6. 1999“, takové datum že neexistuje, pak dle názoru soudu se jedná o zřejmou chybu v psaní, která nemůže mít za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas. Rozsudek byl žalobci doručen 15. 4. 2003, kasační stížnost byla podána k poštovní přepravě dne 24. 4. 2003 a byla podána včas. Jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Stěžovatel není zastoupen advokátem, sám má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že má výhrady k odůvodnění napadeného rozsudku, neboť konstatované důvody, pro které soud žalobu zamítl, jsou kontradiktorní, když na jedné straně soud uvádí, že na vyhovění žádosti na placení záloh na daňovou povinnost v jiné výši než zákonné není právní nárok, přesto soud rozhodnutí meritorně přezkoumal a zdůvodnil, proč správce daně postupoval v souladu se zákonem, když žádosti žalobce nevyhověl. Stěžovatel dále uvádí, že ustanovení § 67 odst. 5 zákona 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků je nutno v intencích veřejného práva vyložit tak, že jsou-li zjištěny důvody pro stanovení jiné než zákonné výše záloh na daňovou povinnost, pak správce daně musí svým rozhodnutím žádosti vyhovět, není přijatelné, aby možnost vyhovění spočívala jen na volné úvaze správce daně, existence takového nároku plyne i ze základních zásad daňového řízení, podle nichž má správce daně povinnost postupovat tak,

aby co nejméně zatěžoval daňové subjekty, umožnil však ještě zachovat cíl řízení, tedy stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále předkládá, v jaké výši měl zákonnou povinnost platit zálohy na daň a jak se z údajů v peněžním deníku dala odvodit následná skutečná daňová povinnost, namítá, že správci daně doložil odůvodněnost své žádosti o snížení placení zálohové povinnosti. Neměl-li správce daně tyto důvody za prokázané, měl vyzvat stěžovatele ve shodě s ustanovením § 43 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků k odstranění takových pochybností.

Dle názoru stěžovatele soud v kasační stížností napadeném rozsudku v rámci své úvahy nehodnotil důvody pro snížení zálohové povinnosti, pouze opisoval údaje sdělené žalovaným. Na závěr stěžovatel uvedl, že je významným odborníkem v oboru správy daní a konstatuje-li výše uvedené nedostatky, pak tak činí z důvodu, že taková vada v postupu správních orgánů je typická a opakující se.

Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek soudu a věc vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, kde odkázal na své vyjádření podané soudu k žalobě, uvedl, že stěžovatelem navržená aplikace ustanovení § 67 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků by znamenala, že změnu či zrušení zákonné zálohové povinnosti by vlastně určoval daňový subjekt sám, důvodem by pak byl pouze subjektivní pocit daňového subjektu o míře jeho zatížení, pak by správce daně nemusel vlastně vydávat žádné rozhodnutí o žádosti o změnu výše či lhůty pro placení záloh, neboť by nemohl rozhodnout jinak, než kladně. Žalovaný zopakoval, že na změnu či zrušení zálohové povinnosti podle ustanovení § 67 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků není právní nárok.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené usnesení soudu v rozsahu stížnostních námitek a vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Přesto, že je stěžovatel, jak sám v kasační stížnosti uvádí, právně erudován, opomněl uvést označení zákonného důvodu pro podání kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud z obsahu podání dovodil, že důvodem je ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Nejvyšší správní soud posoudil věc takto:

Placení záloh je obecně upraveno v ustanovení § 67 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a speciálně pro daň z příjmů fyzických osob v ustanovení § 38a zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

Dle ustanovení § 67 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, je záloha povinná platba na daň, kterou je povinen daňový poplatník platit v průběhu zdaňovacího období, jestliže skutečná výše daně za toto období není ještě známa.

Zaplacené zálohy na daň se po skončení zdaňovacího období započítají na úhradu skutečné výše daně. Podáním daňového přiznání za příslušné zdaňovací období vlastně

dojde k porovnání úhrnu zaplacených záloh se skutečnou výší daně z příjmů a rozdíl buď poplatník doplatí, nebo se stane od následujícího dne po datu její splatnosti jeho přeplatkem.

Zálohy na daň z příjmů fyzických osob se platí v průběhu tzv. zálohového období. Toto období začíná od prvního dne následujícího po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období a končí posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. To znamená, že jeho délka závisí na lhůtách pro podání daňového přiznání.

Zálohové období vymezuje časový úsek, ve kterém dochází k platbě záloh na daň vypočtených z poslední známé daňové povinnosti. Zálohové období není totožné se zdaňovacím obdobím a mohou se během něho platit zálohy na více zdaňovacích období.

Ustanovení § 67 zákona o správě daní a poplatků, je systematikou zařazeno do části šesté zákona o správě daní a poplatků, upravující placení daní, tedy do té části, která se již zabývá technikou a postupy placení již vyměřených či zákonem stanovených povinných plateb. V části šesté zákona je upraven postup a způsoby placení daní, režim při posečkání daně a povolování splátek, penále, přeplatky, úroky, zálohy, zvýšení daně apod. Jedná se tedy o soubor postupů, které přichází v úvahu až v tom stadiu daňového řízení, kdy je již daňová povinnost vyměřena, nebo je přímo stanovena zákonem tak, jak je tomu i v případě zákonné povinnosti platit zálohy na daň.

Technika placení daně, a sledování včasnosti a výše úhrady daní, spadá pod „dozorčí „ právo státu, na jeho výkon nemá účastník subjektivní právo.

Srv. k tomu např. množství rozhodnutí z doby I. ČSR „[podrobné zdůvodnění s dalšími odkazy typicky např. v důvodech nálezu Boh.A 9597/1932: "Dozorčí právo ... vykonává žalovaný úřad jako část své úřední, citovaným zákonem mu přikázané kompetence k ochraně veřejných zájmů a práva objektivního. Veřejné zájmy mohou arci jíti a často také skutečně jdou souběžně se zájmy soukromými, takže dozorčím zákrokem úřadu, čelícím k ochraně zájmů veřejných, dostane se zároveň ochrany i individuelním zájmům soukromým. Leč tu jde toliko o reflexní účinek takového dozorčího úředního zákroku na prospěch osoby, zúčastněné na věci svým soukromým zájmem. Již z toho, že při výkonu dozorčího práva jde o ochranu veřejných zájmů, plyne, že soukromá strana nemůže uplatňovati nárok na to, aby úřad vykonal dozorčí právo jemu příslušející, neboť ochrana zájmů veřejných náleží toliko úřadu, jak nejvyšší správní soud v četných svých nálezech opětovně již vyslovil a jak konstantně judikuje (srv. např. nález Boh. A 71/19, 544/21, 834/21, 1691/22, 4598/25, 5450/26, atd.). Nemá-li strana podle toho vůbec subjektivního právního nároku na to, aby úřad užil svého dozorčího práva, lze jí tím méně přiznati nárok, aby je vykonal v její prospěch určitým, o ní žádným způsobem (srv. Boh. A 1577/22, 5440/26 aj.). Odepře-li dozorčí úřad vykonávati své dozorčí právo, na jehož výkon strana nemá subjektivního právního nároku, pak tímto odepřením nemůže býti její subjektivní právo porušeno." Podobně např. právní věta z nálezu Boh. A 1558/1922-VI.: "Na výkon dozorčí moci úřadu nemá jednotlivec nároku", dále pak 1083/1921 a mn. j.]“.

Je konečně třeba připomenout, že žalobce nikterak nebyl zkrácen na svém právu domoci se přezkoumání rozhodnutí správního orgánu o vyměření daně soudem ve správním soudnictví, protože napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno ještě předtím, než o povinnosti žalobce zaplatit příslušnou daň bylo rozhodnuto.

Rozhodnutí žalovaného tedy nezasáhlo a zasáhnout nemohlo do subjektivních hmotněprávních oprávnění a povinností žalobce. Tímto rozhodnutím jen žalovaný vyjádřil, že svou dozorčí pravomoc neuplatní (a nikoli, že "právo" na posečkání s placením daně a stanovení záloh jinak žalobci upírá, protože tu žádného takového práva není). Je tedy napadené rozhodnutí ve skutečnosti jen rozhodnutím o žádosti za daňový „pardon“, o plnění, na které není nárok.

Podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s., dospěje-li Nejvyšší správní soud k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení; jestliže již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zastavení řízení, odmítnutí návrhu nebo postoupení věci, rozhodne o tom současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud. Není-li kasační stížnost důvodná, Nejvyšší správní soud ji rozsudkem zamítne.

Jak je zřejmé z výše uvedeného, rozhodnutí o stanovení záloh v jiné výši a o posečkání s jejím placením není soudem přezkoumatelné, není rozhodnutím ve smyslu soudního řádu správního, neboť se jím nezasahuje do subjektivních práv žalobce a není přezkoumatelný ve správním soudnictví [§ 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s.], soud měl tedy v předcházejícím řízení návrh žalobce odmítnout podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná v té části námitek, týkajících se kontradiktornosti rozhodnutí soudu, když na jedné straně soud konstatoval, že na vyhovění žádosti o stanovení záloh jinak a o posečkání s jejich placením není právní nárok, nejedná se tedy o právo subjektivní, chráněné veřejnoprávní normou a spadající tak pod ochranu soudu, přesto však rozhodnutí žalobou napadené přezkoumal v plném rozsahu.

Protože Nejvyšší správní soud dospěl z výše uvedených důvodů k závěru, že již v řízení před krajským soudem byly důvody pro odmítnutí návrhu, rozhodl tak současně se zrušením kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků řízení o žalobě bylo-li řízení zastaveno, nebo žaloba odmítnuta. Proto žádný z účastníků řízení před Městským soudem v Praze ani v řízení o kasační stížnosti nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 25. listopadu 2003

JUDr.Marie Součková
předsedkyně senátu