ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **GALILEO REKLAMA, spol. s r. o.,** se sídlem České Budějovice, České Vrbné 1916, zastoupeného Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Písek, Velké náměstí 119, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 6. 2008, č. j. 10 Ca 59/2008 - 17,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 1. 2008, č. j. 442/08-1500 (dále jen „napadené rozhodnutí"), byla podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád") změněna (na základě odvolání žalobce) výzva Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správní orgán prvního stupně") ze dne 16. 10. 2007, č. j. 244593/07/077930/5732. Tou byl žalobce vyzván k zaplacení správního poplatku ve výši 300 Kč podle ustanovení § 5 odst. 2 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správních poplatcích"), a to podle položky 1 písm. a) jeho sazebníku; zpoplatněna byla žádost o prodloužení lhůty stanovené správním orgánem prvního stupně ve výzvě k prokázání skutečností a údajů podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu ze dne 6. 9. 2007, č. j. 227024/07/077930/5732. Provedená změna se týkala toliko opravy údaje týkajícího se platebních podmínek. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Českých Budějovicích žalobou, kterou se domáhal jeho zrušení; usnesením ze dne 3. 6. 2008, č. j. 10 Ca 59/2008 - 17, krajský soud žalobu odmítl.

Krajský soud v odůvodnění svého usnesení konstatoval, že předmětem soudního řízení bylo rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce směřujícího proti jemu adresované výzvě správního orgánu prvního stupně (správce daně) k zaplacení správního poplatku z titulu žádosti o prodloužení správcovské lhůty stanovené správním orgánem prvního stupně ve výzvě ze dne 6. 9. 2007, č. j. 227024/07/077930/5732. Konkrétně šlo o výzvu k prokázání a doložení všech správcem daně požadovaných skutečností rozhodných pro správné vyměření daňové povinnosti žalobce v rámci probíhající daňové kontroly. Výzva k zaplacení správního poplatku byla správním orgánem prvního stupně vydána s odkazem na ustanovení § 5 odst. 2 zákona o správních poplatcích a výše správního poplatku byla stanovena podle položky 1 písm. a) sazebníku, který tvoří přílohu jmenovaného zákona. Krajský soud poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 1 As 4/2004 - 75, a rozsudek ze dne 20. 1. 2005, č. j. 2 Azs 252/2004 - 93), která výzvu k zaplacení správního poplatku považuje za úkon, jehož účelem je toliko úprava vedení řízení před správním orgánem. Rozhodnutí o odvolání proti takové výzvě je taktéž úkonem, kterým se upravuje vedení řízení před správním orgánem, neboť nemá za následek ukončení řízení. Na základě této argumentace dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného spadá pod kompetenční výluku stanovenou v ustanovení § 70 písm. c) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a v důsledku toho je vyloučeno ze soudního přezkumu. Žaloba požadující přezkoumání napadeného rozhodnutí je tak nepřípustná ve smyslu ustanovení § 68 písm. e) s. ř. s., a proto bylo nutné ji odmítnout podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Proti tomuto usnesení krajského soudu brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností v níž explicitně neodkázal na konkrétní zákonný důvod. Z obsahu kasační stížnosti, i samotné povahy napadeného soudního rozhodnutí, je nicméně zřejmé, že stěžovatelem je tvrzen kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., který jako jediný dopadá právě na tvrzenou nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. je věcí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem a nejde proto o nedostatek návrhu, který by bránil jeho věcnému projednání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2002 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS).

Stěžovatel v kasační stížnosti, především uvádí, že tvrzenou nezákonnost usnesení krajského soudu spatřuje v tom, že soud posoudil výzvu k zaplacení správního poplatku (stejně jako rozhodnutí žalovaného o odvolání proti ní) jako úkony správního orgánu, jimiž se pouze upravuje vedení řízení před správním orgánem. Tento výklad krajského soudu stěžovatel zpochybňuje tvrzením, že před správním orgánem prvního stupně neprobíhalo v době vyměření správního poplatku žádné správní řízení, jehož průběh by bylo třeba upravovat a že úvaha o tom, že bude zahájeno řízení ohledně daňové povinnosti stěžovatele k dani z příjmů právnických osob za rok 2004, je pouze spekulativní. Krajský soud tedy v odůvodnění usnesení neuvedl, jaké řízení mělo být se stěžovatelem zahájeno, kdy mělo být zahájeno a jakým meritorním rozhodnutím by mělo být završeno. Dle názoru stěžovatele měl krajský soud též správně zohlednit závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovené v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS. V této souvislosti upozorňuje zejména na zde vyslovený závěr, dle kterého pojem daňové kontroly ve smyslu ustanovení § 16 daňového řádu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Pokud by tedy po provedené daňové kontrole správce daně nevydal dodatečný platební výměr, proti kterému by bylo možné se bránit zákonnými prostředky, byl by stěžovatel ponechán zcela bez soudní ochrany a již by nemohl nikdy napadnout předmětnou výzvu k zaplacení správního poplatku. Stěžovatel závěrem podotýká, že nepovažuje krajským soudem aplikovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu za přiléhavou na konkrétní případ, neboť se v citované judikatuře jednalo o zcela odlišné případy správního řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci nejprve stručně zrekapituloval průběh daňového řízení a daňové kontroly provedené u stěžovatele k prověření správnosti daňového základu a dalších okolností rozhodných pro stanovení daně, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 a roku 2004. Uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu a polemiku stěžovatele o tom, že neprobíhá žádné řízení, tedy ani daňové, považuje za zcela účelovou. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se po meritorním přezkoumání věci ztotožňuje se závěry krajského soudu a konstatuje, že krajský soud zcela po právu odmítl žalobu stěžovatele s odkazem na ustanovení § 68 odst. e) s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 70 písm. c) s. ř. s. a s ustanovením § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Rozhodující otázkou je v posuzovaném případě výklad ustanovení § 70 písm. c) s ř. s., podle něhož jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem. Ačkoliv soudní řád správní a potažmo ani procesní předpisy správního a finančního práva tento pojem blíže nespecifikují, judikatura Nejvyššího správního soudu se ustálila na výkladu, že se jedná o úkony, jimiž se správní orgán nedotkl přímo těch práv účastníka řízení, která zakládá hmotné právo, nýbrž zasáhl toliko do jeho práv daných pro vlastní vedení řízení. Tento názor byl vysloven již například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 1 As 4/2004 - 75 (dostupný z www.nssoud.cz). Stěžovateli lze sice přisvědčit v jeho tvrzení, že zmiňovaná věc se týkala odlišného typu správního řízení, v jehož rámci byla výzva k zaplacení správního poplatku vydána (jiné byly i případné důsledky spojené s nevyhověním této výzvě), vyslovený závěr má však obecnou platnost a krajskému soudu tedy nic nebránilo odkázat na něj i v nyní projednávané věci. Nepřípadný nebyl ani argumentační odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2005, č. j. 2 Azs 252/2004 - 93 (publikovaný pod č. 540/2005 Sb. NSS). V tomto rozsudku se zdejší soud podrobně zabýval povahou rozhodnutí ve věcech správních poplatků, které vyložil též v kontextu judikatury týkající se poplatků soudních. Uvedl, že *„jsou-li rozhodnutí ve věcech soudních poplatků obecně považována za rozhodnutí, jimiž se upravuje vedení řízení a není-li mezi soudními a správními poplatky zásadního rozdílu co do jejich funkce a podstaty, není ani důvodu považovat rozhodnutí ve věcech správních poplatků za rozhodnutí jiné povahy než ta, jimiž se upravuje vedení řízení.“* Při vědomí ústavního principu zákazu odepření soudní ochrany ve smyslu čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a s čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dále konstatoval, že *„rozhodnutí ve věcech správních poplatků lze jako rozhodnutí o vedení řízení vyloučit ze soudního přezkumu, pokud tato rozhodnutí sama o sobě neukončují proceduru konanou správním orgánem ve věci samé, tj. ve věci, za niž má být správní poplatek zaplacen, a pokud rozhodnutí či jiné úkony, kterými při nezaplacení správního poplatku dojde k ukončení této procedury, jsou soudně přezkoumatelné nebo jinak podřízené kontrole soudní moci.* (...) *následkem nezaplacení soudního poplatku je zásadně to, že dojde k zastavení řízení nebo k neprovedení žadatelem požadovaného úkonu. Dojde-li k zastavení řízení, děje se tak rozhodnutím správního orgánu, které je přezkoumatelné, neboť spadá do rozsahu generální klausule v § 65 odst. 1 s. ř. s. a není z přezkumu vyloučeno ustanovením § 68 s. ř. s. ani jiným ustanovením s. ř. s. či jiného zákona. Neprovede-li správní orgán žadatelem požadovaný úkon s poukazem na nezaplacení správního poplatku, má žadatel možnost podle povahy požadovaného úkon domáhat se nápravy žalobou na nečinnost správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.) nebo případně žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu (§ 82 a násl. s. ř. s.). I v případech,*

kdy by žadatel správní poplatek na výzvu správního orgánu zaplatil, třebaže by měl za to, že se jedná o požadavek nezákonný, může se domáhat vrácení takto zaplaceného poplatku. Správní orgán pak jeho žádosti vyhoví a poplatek vrátí [§ 8 odst. 1 písm. a), 2. alt. zákona č. 368/1992 Sb., nyní - podle povahy konkrétní věci - § 7 odst. 1 písm. a) až c) zákona č. 634/2004 Sb.], anebo nevyhoví a žádost o vrácení zamítne. Pak má samozřejmě žadatel možnost (...) *domáhat se přezkumu takového zamítavého rozhodnutí soudem ve správním soudnictví."*

Shora uvedené závěry lze plně vztáhnout i na nyní projednávanou věc. Pokud by totiž stěžovatel výzvu k zaplacení správního poplatku považoval za nezákonnou, poplatek neuhradil a v důsledku toho by nebylo vyhověno jeho žádosti o prodloužení lhůty určené mu ke splnění jeho povinností v průběhu daňové kontroly, mohl se (s odkazem na nezákonnost takového požadavku) bránit případnému dalšímu postupu správce daně cestou řízení dle části třetí hlavy druhé dílu třetího s. ř. s. Taktéž mu nic nebránilo poplatek zaplatit a požádat následně o jeho vrácení dle § 7 odst. 1 zákona o správních poplatcích; rozhodování o této žádosti by již bylo pod ochranou správního soudnictví. S těmito závěry koresponduje i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 103/2006 - 47, kde bylo stejným způsobem přistoupeno k žádosti daňového subjektu o odklad daňové povinnosti) a ani v nyní posuzované věci zdejší soud nevidí důvod k provedení judikatorního odklonu.

Nad rámec výše uvedený je vhodné poznamenat, že důvodná není ani argumentace stěžovatele, založená na tvrzení, že daňovou kontrolu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Toto tvrzení samo o sobě nepochybně obstojí, stěžovatel se jím však evidentně snaží navodit dojem, že daňová kontrola není správním řízením a tudíž mu ochrana jeho procesních práv nemůže být poskytnuta prostředky správního práva procesního. V již zmiňovaném usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 se však uvádí, že *„pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 daňového řádu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž – podle svého systematického zařazení v daňovém řádu – je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení."* Tato skutečnost však pro posouzení možnosti obrany stěžovatele proti rozhodnutí jehož přezkumu se v rámci správního soudnictví dožadoval není podstatná, a to z důvodů popsaných výše.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost za nedůvodnou, nezbylo mu, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., ji rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 20. října 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu