



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **R. M.**, zastoupeného JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou se sídlem Krakovská 7, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 23. 1. 2012, čj. 743/12-1500-505085, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, ze dne 17. 10. 2012, čj. 59 Af 3/2012 - 45,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dne 23. 9. 2010 vydal Finanční úřad v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) řadu dodatečných platebních výměrů, kterými žalobci doměřil daň z příjmů ve zdaňovacích obdobích let 2006 a 2007 a daň z přidané hodnoty v jednotlivých měsících těchto dvou let. Proti platebním výměrům se žalobce bránil odvoláními.

[2] Dne 7. 2. 2011 žalobce nahlížel do svého daňového spisu a pořizoval si kopie některých písemností na svůj fotoaparát. Požadoval vydání ověřených opisů daňových přiznání. Správce daně jej proto vyzval k zaplacení správního poplatku ve výši 2790 Kč. Proti této výzvě žalobce podal odvolání. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem v rozhodnutí ze dne 10. 6. 2011 dospělo k závěru, že výzva byla zákonná, odvolání proto zamítlo.

[3] Správce daně poté rozhodnutím ze dne 17. 6. 2011 zastavil řízení o žádosti žalobce na vydání ověřených opisů písemností z důvodu nezaplacení správního poplatku. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce také odvolal.

[4] Dne 28. 6. 2011 a 27. 7. 2011 vydalo finanční ředitelství rozhodnutí o odvolání ve věcech doměření daní. K tomu viz dále [9].

[5] Finanční ředitelství dále rozhodnutím ze dne 23. 1. 2012 zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí o zastavení řízení o vydání ověřených opisů z důvodu nezaplacení správního poplatku a rozhodnutí správce daně potvrdilo.

[6] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, tak i jeho kompetenční nástupce, Odvolací finanční ředitelství.

II.

[7] Žalobce rozhodnutí o odvolání [5] napadl žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci. Krajský soud usnesením označeným v záhlaví žalobu odmítl. Zabýval se tím, zda rozhodnutí správce daně je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Zhodnotil, že žalobce požadoval vydání opisů listin v průběhu daňového řízení ve fázi řízení o odvolání. Poukázal proto na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Aps 1/2011 - 101. V něm Nejvyšší správní soud rozlišil mezi porušením procesních práv daňového subjektu podle § 23 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), v rámci probíhajícího daňového řízení a mimo daňové řízení. Z tohoto rozsudku krajský soud dovodil, že rozhodnutí správce daně v uvedené věci je rozhodnutím procesním, na něž se vztahuje kompetenční výluka dle § 70 písm. a) s. ř. s. [sic! – viz odst. [48]] ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s.].

[8] Krajský soud také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 6 A 164/2002 - 8, podle něhož lze vady způsobené nesprávnou aplikací § 23 zákona o správě daní napadnout ve správním soudnictví jedině po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení, a to žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti poplatníka. Z těchto důvodů tedy žalobu jako nepřipustnou odmítl dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[9] Žalobce uplatnil námitky proti výzvě i v odvoláních a žalobách proti konečným rozhodnutím žalovaného ve věcech doměření daně z příjmů a krajský soud se jimi zabýval v rozhodnutích čj. 59 Af 44/2011 - 90 a 59 Af 46/2011 - 104. Tato rozhodnutí krajského soudu žalobce rovněž napadl kasačními stížnostmi.

III.

[10] Proti rozhodnutí krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[11] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve zopakoval důvody, které jej vedly k podání žaloby. Namítal, že výzva ze dne 7. 2. 2011 k uhrazení správního poplatku je nicotným, eventuálně

nezákonným rozhodnutím. Namítal rovněž chybně zjištěný skutkový stav a chybnou aplikaci zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích (dále jen „zákon o správních poplatcích“). Ověřené opisy listin, které stěžovatel požadoval, nejsou předmětem správního poplatku dle položky č. 3 ani č. 4 zákona o správních poplatcích. Byť se jednalo o daňová přiznání původně předložená stěžovatelem, správce daně na tyto listiny doplnil podstatné údaje týkající se daňových povinností, nejedná se tedy o totožné listiny. Na listiny správce daně doplnil údaj o vyměření daně a takovou listinu dosud stěžovatel neobdržel. Jednalo by se o její první vydání, což dle zákona o správních poplatcích není zpoplatněno. Nadto existuje obvyklá praxe u správců daně, že na žádost vydávají ověřený opis podaného daňového přiznání bez správního poplatku.

[12] Dle stěžovatele neuvedl správce daně ve výzvě žádné skutečnosti, které by osvědčovaly, že se na stěžovatele nevztahují ustanovení, podle nichž nemusí správní poplatek platit. Uložení poplatku by měl zdůvodnit nejen pozitivně, ale i výslovně negativně. Výrok výzvy, který pouze odkazuje na § 5 odst. 2 a položky č. 3 a 4 přílohy zákona o správních poplatcích, je neurčitý. Podle těchto ustanovení je totiž možné jak správní poplatek vyměřit, tak zhodnotit, že se jedná o úkon, který není předmětem poplatku. Správce daně nešetřil podstatu a smysl zákonného ustanovení. Stěžovatel potřeboval pro odvolací řízení určit okamžik vyměření daňové povinnosti, který ale neplynul z daňového přiznání tak, jak jej podal. Výzva ze dne 7. 2. 2011 také neobsahovala podpis úřední osoby, který je podstatnou náležitostí rozhodnutí dle § 102 odst. 1 písm. g) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

[13] Nebyl zde tedy zákonný podklad pro vyměření správního poplatku, neboť požadované úkony správního orgánu nebyly předmětem správního poplatku a výzva k zaplacení poplatku nebyla zákonná. Proto nebylo možné ani zastavit řízení. Naopak dosud trvá zásah správce daně spočívající v nevydání listin stěžovateli. Tím byl stěžovatel zasažen na svém procesním právu a nemohl uplatnit listiny v probíhajícím řízení jako důkazy.

[14] Stěžovatel dále tvrdil, že odvolací řízení neproběhlo v souladu s projednací zásadou. Stěžovatel byl z odvolacího řízení dle svých slov „vyloučen“, proto mu skutečný průběh odvolacího řízení není znám a nebyl seznámen se všemi listinami ve spise. Žalovaný nepostupoval ani dle zásad součinnosti a hospodárnosti a bezdůvodně nevyhověl žádostem stěžovatele, například na označení rozhodnutí o odvolání.

[15] Nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí žaloby krajským soudem spatřoval stěžovatel v tom, že krajský soud na věc aplikoval rozsudky, které se týkají odlišné právní otázky, a to nahlížení do spisu u správce daně. V posuzované věci se však jednalo o vydání ověřených opisů konkrétních písemností ze spisu, jedná se tedy o odlišnou věc, než byla posuzována Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí čj. 1 Aps 1/2011 - 101. Nadto se ve věci stěžovatele nejedná ani o zásahovou žalobu jako v případě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

[16] Stěžovatel navíc žalobu nepodal proti výzvě k zaplacení správního poplatku, ale proti rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti stěžovatele. Žaloba je tedy přípustná; obdobně se vyslovil Nejvyšší správní soud v rozhodnutích čj. 2 Azs 252/2004 - 93 a 8 As 28/2006 - 30.

[17] Stěžovatel dále potřeboval opisy listin i v jiné nedaňové věci, probíhající daňové řízení tak nebylo jediným důvodem k žádosti o vydání ověřených opisů. Odmítl právní názor krajského soudu, že o věci již bylo rozhodováno ve věcech sp. zn. 59 Af 44/2011 a 59 Af 46/2011. Nadto bylo rozhodnutí žalovaného o odvolání v této věci vydáno až po podání žalob ve věcech výše uvedených spisových značek. Proto stěžovatel do žalob nemohl vtělit námítky proti rozhodnutí žalovaného, jak tvrdí krajský soud.

[18] Stěžovatel se domníval, že odmítnutím projednání žaloby bylo porušeno jeho právo na přístup k soudu dle čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“). Dále namítl předčasnost zastavení řízení správce daně s ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 24. 1. 2000, sp. zn. IV. ÚS 162/99, protože výzva k zaplacení správního poplatku nebyla doposud doručena přímo stěžovateli. Namítl také porušení čl. 4 odst. 1 Listiny. Ze všech výše uvedených důvodů požadoval zrušení usnesení krajského soudu.

IV.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že kasační stížnost mohla být podána opožděně, byla-li Nejvyššímu správnímu soudu doručena až 6. 11. 2012. Pro případ, že by kasační stížnost byla včasná, uvedl, že krajský soud odmítl žalobu v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i v návaznosti na zjištěný skutkový stav. Rozsudky Nejvyššího správního soudu, na něž krajský soud odkazoval, na věc dopadají. Na podporu tohoto tvrzení žalovaný citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Aps 1/2011 - 101.

[20] Žalovaný také uvedl, že stěžovatel doplnil žaloby ve věcech doměření daně, a v doplněních výslovně namítal pochybení správce daně spočívající v nepředložení požadovaných ověřených opisů listin bez úhrady správního poplatku. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal v rozsudku čj. 59 Af 44/2011 - 90. Tvrzené pochybení správce daně tak bylo přezkoumáno soudem, proto nemohlo být porušeno právo stěžovatele dle čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Stěžovatel sám potvrdil, že o opisy daňových přiznání žádal v souvislosti s probíhajícím daňovým řízením, proto krajský soud správně postupoval dle výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Žalovaný tedy navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Žalovaný poukázal na to, že by kasační stížnost mohla být opožděná. Usnesení krajského soudu bylo doručeno zástupkyni stěžovatele dne 22. 10. 2012. Lhůta pro podání kasační stížnosti (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) by tedy uplynula dne 5. 11. 2012. Toho dne ve dvacet tři hodin a padesát dva minut byla kasační stížnost se zaručeným elektronickým podpisem doručena e-mailem na elektronickou podatelnu Nejvyššího správního soudu. Proto došlo ke zpracování takto doručeného podání až dne 6. 11. 2012. Nic to však nemění na tom, že kasační stížnost byla doručena v zákonné lhůtě, tj. dne 5. 11. 2012.

[22] Nejvyšší správní soud tedy zhodnotil, že jsou splněny podmínky řízení. Protože kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, posoudil Nejvyšší správní soud důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že kasační stížnost míří proti usnesení krajského soudu, který žalobu v předložené věci odmítl pro nepřijatelnost. Krajský soud tedy žalobu neposuzoval meritorně. Proto se Nejvyšší správní soud může zabývat pouze částí argumentace stěžovatele, která směřuje proti nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí žaloby krajským soudem podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 As 45/2005 - 65; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Naopak se nemůže zabývat například tvrzenou nezákonností samotné výzvy k zaplacení správního poplatku či nevydáním ověřených opisů z daňového spisu.

[25] Nejvyšší správní soud se proto má v této věci zabývat jedinou právní otázkou, a to, zda rozhodnutí o odvolání proti zastavení řízení pro nezaplacení správního poplatku je vyloučeno ze (samostatného) soudního přezkumu podle § 70 s. ř. s. Přitom musí zohlednit, že se v uvedené věci jednalo o řízení o žádosti o poskytnutí ověřených opisů listin ze spisu správce daně v souvislosti s probíhajícím daňovým řízením.

[26] Jak již uvedl krajský soud, stěžovatel se domáhal vydání ověřených opisů v průběhu daňového řízení, které bylo zahájeno ještě za účinnosti zákona o správě daní. Podle § 264 odst. 8 daňového řádu se při vedení spisu a nahlížení do spisu u daňových řízení zahájených do dne nabytí účinnosti daňového řádu postupuje podle dosavadních právních předpisů.

[27] V zákoně o správě daní bylo právo na nahlížení do spisu v širším smyslu upraveno v § 23. Podle tohoto ustanovení platilo, že:

(1) Daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu uvedených v odstavci 2. (...)

(...)

(3) Na žádost daňového subjektu pořídí správce daně ze spisového materiálu, do něhož lze nahlížet nebo kde to bylo povoleno, doslovné opisy nebo stejnopisy či výpisy nebo potvrzení o skutečnostech tam obsažených, ověří jejich shodu s originálem, vyznačí na nich účel jejich užití a vydá daňovému subjektu.

(4) Nesouhlasí-li daňový subjekt s rozsahem, v jakém mu bylo do spisu umožněno nahlédnout, může se odvolat do patnácti dnů ode dne, kdy do spisu nahlížel.

[28] Problematikou práva na nahlížení do spisu (a v jeho rámci i práva na vydání opisů či stejnopisů) a následné soudní ochrany se Nejvyšší správní soud již vícekrát zabýval, jak plyne i z odkazů na judikaturu předkládaných stěžovatelem i žalovaným. Tato judikatura bude níže shrnuta, neboť je podstatná pro rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v předložené věci.

[29] V obecné rovině uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Aps 1/2011 - 101, že právo na pořízení opisů a stejnopisů (§ 23 odst. 3 zákona o správě daní) lze chápat jako procesní právo odvozené od práva nahlížet do spisů (§ 23 odst. 1 zákona o správě daní), tedy jako součást práva na nahlížení do spisu v širším smyslu. Rovněž vyslovil, že v odvolání podaném podle § 23 odst. 4 zákona o správě daní může daňový subjekt brojit proti rozsahu, v jakém mu bylo umožněno do spisu nahlédnout, nebo může namítat nezákonný postup správce daně při odepření vydání opisů.

[30] Tento názor zastává Nejvyšší správní soud i nadále. Stěžovatel tedy nemá pravdu, když tvrdí, že na něj rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkající se práva na nahlížení do spisu nedopadají z toho důvodu, že se v jeho věci jednalo o pořizování opisů. V tom se stěžovatel mýlí; kasační soud vychází z toho, že pořízení opisu je speciální případ nahlížení do spisu.

[31] Stěžovatel měl dále za to, že v jeho věci uplatní právní názory z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Azs 252/2004 - 93 a 8 As 28/2006 - 30.

[32] Ve věci sp. zn. 2 Azs 252/2004 byl žalobce vyzván k zaplacení správního poplatku za udělení víza za účelem stěhování. Proti této výzvě podal odvolání a po jeho zamítnutí žalobu dle § 65 s. ř. s. Městský soud v Praze, který ve věci rozhodoval, žalobu odmítl. Nejvyšší

správní soud se s právním názorem městského soudu ztotožnil. Dospěl k závěru, že rozhodnutí o odvolání proti výzvě k zaplacení správního poplatku je rozhodnutím, jímž se pouze upravuje vedení řízení před správním orgánem ve smyslu § 70 písm. c) s. ř. s. Výslovně také uvedl, že rozhodnutí ve věcech správních poplatků lze jako rozhodnutí o vedení řízení vyloučit ze soudního přezkumu v souladu s čl. 36 Listiny a čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Je to možné tehdy, 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 konečná rozhodnutí jsou soudně přezkoumatelná nebo jinak podřízená kontrole soudní moci.

[33] Ve věci sp. zn. 8 As 28/2006 brojil žalobce obdobným způsobem proti výzvě katastrálního úřadu k zaplacení správního poplatku. V této věci se však Nejvyšší správní soud vyjadřoval pouze k tomu, že žalobce měl v dané věci nejprve požádat o vrácení správního poplatku. Pasáže rozsudku, které by snad stěžovatel v právě posuzované věci mohl vztahovat na svůj případ, jsou pouhou rekapitulací rozhodnutí krajského soudu a kasační stížnosti. Toto rozhodnutí tedy na věc stěžovatele nedopadá.

[34] Ve věci stěžovatele naopak krajský soud správně odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu čj. 6 A 164/2002 - 8, publ. pod č. 15/2003 Sb. NSS. To vysvětluje, že rozhodnutí správce daně o rozsahu, v němž bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, je rozhodnutím, jímž se upravuje vedení řízení, a to i přesto, že je přezkoumatelné hierarchicky vyšším správcem daně v odvolacím řízení. Na taková rozhodnutí se proto vztahuje kompetenční vyluka stanovená v § 70 písm. c) s. ř. s. a žaloba ve správním soudnictví není podle § 68 písm. e) s. ř. s. přípustná. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že vady způsobené nesprávnou aplikací § 23 zákona o správě daní lze ve správním soudnictví napadnout jedinečně po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení, a to žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti poplatníka.

[35] Toto usnesení je věci stěžovatele bližší než jím citovaná rozhodnutí již tím, že se týká nahlížení do spisu, a jak bylo vyloženo výše (odst. [29]), pořizování opisů (věc stěžovatele) je speciálním případem – jak již uvedeno - nahlížení do spisu. V daném usnesení stejně jako ve věci stěžovatele bylo navíc toto právo uplatňováno v rámci probíhajícího daňového řízení, což je proti běžným poplatkovým věcem podstatnou odlišností, neboť daňové řízení má mnohdy zvláštní režim vyplývající ze speciální právní úpravy.

[36] Další rozdíl mezi rozhodnutími čj. 6 A 164/2002 - 8 a 2 Azs 252/2004 - 93 spočívá v tom, že ve věci druhého senátu byl správní poplatek spojen pouze s jediným konkrétním řízením (udělení víza). Soudní přezkum případně nezákonné výzvy je proto možný na základě žaloby proti rozhodnutí, jímž se končí řízení ve věci, za niž je správní poplatek vyžadován. Naopak, jedná-li se o nahlížení do spisu, resp. vydání ověřených opisů, v rámci probíhajícího daňového řízení, jako tomu bylo ve věci sp. zn. 6 A 164/2002, vedl správní orgán ve věci stěžovatele jak řízení o vydání opisů, tak daňové řízení. Tato dvě řízení navíc byla propojena tím, že stěžovatel nahlížel do spisu a žádal vydání opisů pro účely probíhajícího daňového řízení. "

[37] Úvaha, že se tedy rozhodnutími o rozsahu nahlížení do spisu nebo zaplacení správního poplatku pouze upravuje vedení řízení před správním orgánem [§ 70 písm. c) s. ř. s.], je logická a vychází ze zásady procesní ekonomie. Současně, pokud je zajištěn soudní přezkum rozhodnutí v rámci konečného rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti, neporušuje kompetenční vyluka, která naplňuje zásadu hospodárnosti, právo na přístup k soudu dle Listiny a Úmluvy (viz odst. [32]).

[38] Pro úplnost je dále vhodné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 33/2009 - 43, který odlišil procesní situace v daňové oblasti, v nichž je právo na nahlížení do spisu uplatňováno mimo jakékoli daňové řízení. Jde o situaci, kdy žádné daňové řízení neprobíhá, a není proto možné vyžadovat, aby daňový subjekt vyčkával na konečné rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti. Jedině tehdy nedopadá kompetenční výluka dle § 70 písm. c) s. ř. s. na rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci nahlédnutí do daňových spisů. Rozhodnutí o odvolání pak v těchto situacích (odlišných od věci stěžovatele) podléhá samostatnému soudnímu přezkoumání na základě žaloby dle § 65 a násl. s. ř. s.

[39] Dvě naposledy zmiňovaná rozhodnutí pak sloužila jako podklad Nejvyššímu správnímu soudu v již citovaném rozsudku čj. 1 Aps 1/2011 - 101 (odst. [29]). Nejvyšší správní soud v něm posuzoval, zda lze nevydání opisů a stejnopisů, případně podmiňování vydání části opisů zaplacením správního poplatku, považovat za zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. nebo za nečinnost správního orgánu. Poté, co shrnul výše zmíněnou judikaturu, uvedl obecný závěr, že „[p]roti nezákonnému odeprání vydání opisů či stejnopisů správcem daně je daňový subjekt oprávněn brojit žalobou proti konečnému rozhodnutí v daňovém řízení (§ 65 s. ř. s.). Není-li žádost o pořízení opisů spjata s probíhajícím daňovým řízením, lze se nápravy proti nezákonnému postupu správce daně domáhat nejprve podáním odvolání podle § 23 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, v němž je možné namítat rovněž nezákonný postup správce daně při odeprání práva na vydání opisů, a následně podáním správní žaloby (§ 65 s. ř. s.) proti rozhodnutí nadřízeného správce daně o podaném odvolání; výluka ze soudního přezkoumání podle § 70 písm. c) s. ř. s. se v takovém případě neuplatní.“

[40] Níže v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud také poznamenal, že „nezákonné omezení práva daňového subjektu na vydání opisů či stejnopisů, případně podmiňování vydání některých opisů zaplacením správního poplatku, významným způsobem nezasahuje do procesních ani hmotných práv daňového subjektu. Nedosahuje totiž takové intenzity jako právo nahlížet do spisů (...). Při nezákonném omezení práva na vydání opisů je daňový subjekt oprávněn sám do spisu nahlédnout, seznámit se s jeho obsahem a pořádit si požadované kopie na své náklady za použití vlastní techniky.“

[41] Skupina daňových rozhodnutí Nejvyššího správního soudu představovaná rozhodnutími čj. 6 A 164/2002 - 8 (odst. [34]), čj. 5 Afs 33/2009 - 43 (odst. [38]) a čj. 1 Aps 1/2011 - 101 (odst. [29] a [39]) tvoří konzistentní celek, který vykládá § 23 zákona o správě daní, pokrývá právo nahlížení do spisů (v užším smyslu) i právo na vydání opisů či stejnopisů a řeší situace, kdy jsou tato práva uplatňována v rámci daňového řízení i mimo něj.

[42] Proti těmto rozhodnutím jen zdánlivě stojí rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Azs 252/2004 - 93 (odst. [32]), který však vycházel z odlišné skutkové situace v azylové věci, nijak se nedotýká daňové oblasti a představuje obecný postup při přezkoumávání rozhodnutí ve věcech správních poplatků. Pro specifika správy daní byla z tohoto obecného postupu vytvořena výjimka představovaná výše uvedenými rozhodnutími v daňových věcech, která se všechna vztahují přímo k § 23 zákona o správě daní. V nyní posuzované věci proto nejsou splněny podmínky § 17 s. ř. s. pro to, aby rozhodoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu.

[43] Pro již výše popsanou podobnost věci by daňová rozhodnutí na věc stěžovatele dopadala bezvýhradně, pokud by žalobou podle § 65 s. ř. s. brojil proti rozhodnutí o odvolání proti výzvě k zaplacení správního poplatku. Jedinou odlišností v případě stěžovatele je to, že správce daně rozhodl o zastavení řízení pro nezaplacení správního poplatku. Stěžovatel tedy žalobu podle § 65 s. ř. s. podal až proti rozhodnutí o odvolání, kterým bylo napadáno zastavení řízení. Probíhala-li daňové řízení, nelze však ani tato rozhodnutí správce daně hodnotit jinak, než že rovněž upravují vedení řízení před správcem daně (totiž probíhající daňové řízení), dopadá na ně tedy kompetenční výluka podle § 70 písm. c) s. ř. s. Pokud totiž Nejvyšší správní soud v rozsudku

čj. 1 Aps 1/2011 - 101 dovedil, že je možné brojit proti nezákonnému odepření vydání opisů až žalobou proti konečnému rozhodnutí v daňovém řízení, bylo by proti smyslu tohoto závěru, aby nyní Nejvyšší správní soud umožnil samostatné soudní řízení řešící otázku zaplacení správního poplatku za vydání opisů. Ta bude obvykle spjata právě s posouzením nezákonnosti odepření vydání opisů, které zmiňoval Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku.

[44] Krajský soud nepochybil, když na věc stěžovatele aplikoval zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v daňových věcech. Námitky stěžovatele nebyly důvodné. Nejvyšší správní soud potvrzuje, že pokud stěžovatel nahlížel do spisu v průběhu daňového řízení a žádal vydání opisů ze spisu, může své námitky proti výzvě k zaplacení správního poplatku vtělit do žaloby proti konečnému rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti (za podmínky vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení). Na základě těchto žalob bude soud moci přezkoumat i otázku vydání opisů a placení správního poplatku. Přitom bude hodnotit i vliv případných nedostatků na zákonnost daňového řízení jako celku.

[45] Stěžovatel ostatně této možnosti využil. V doplnění žaloby ze dne 3. 10. 2011, vedené krajským soudem pod sp. zn. 59 Af 46/2011 a podané proti platebním výměřům na daň z příjmů fyzických osob, na str. 5 – 7 namítá nezákonný postup správce daně při nahlížení do spisu, nevydání opisů a vyžadování zaplacení správního poplatku. Uvedenými námitkami se krajský soud zabýval ve svém rozsudku čj. 59 Af 46/2011 - 104, na listech č. 114 a 115. Tímto rozsudkem se vzhledem k podané kasační stížnosti bude zabývat Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 8 Afs 71/2012.

[46] Rovněž 3. 10. 2011 doplnil stěžovatel i žaloby vedené krajským soudem pod sp. zn. 59 Af 45/2011 a 59 Af 44/2011 (později spojeny pod sp. zn. 59 Af 44/2011) proti platebním výměřům na daň z přidané hodnoty. I tyto žaloby obsahují námitky proti výzvě k zaplacení správního poplatku a postupu správce daně při nahlížení do spisu. Krajský soud je vypořádal v rozsudku čj. 59 Af 44/2011 - 90 na listech č. 101 a 102. Tímto rozsudkem se vzhledem k podané kasační stížnosti bude zabývat Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 8 Afs 73/2012.

[47] Přezkoumání námitek stěžovatele krajským soudem v uvedených věcech nevadilo ani to, že rozhodnutí o odvolání proti zastavení řízení pro nezaplacení správního poplatku žalovaný vydal v lednu 2012, tedy po podání žalob proti konečnému rozhodnutí správce daně. Stěžovatel mohl tyto žaloby argumentačně doplnit, rovněž mohl poukázat na probíhající správní řízení před žalovaným a případně požádat o přerušování řízení před soudem. Krajský soud rozsudky vydal až v září a říjnu 2012 a ještě bezprostředně před jejich vydáním podával stěžovatel repliku (ve věci sp. zn. 59 Af 46/2011).

[48] Na závěr Nejvyšší správní soud ještě posuzoval to, že krajský soud v odůvodnění napadeného usnesení uvedl, že „*žalobou napadené rozhodnutí (...) je rozhodnutím svou povahou procesním, upravujícím vedení daňového řízení, na které se vztahuje kompetenční výlučka dle § 70 písm. a) s. ř. s.*“. Dle textu přitom zřejmě chtěl odkázat na § 70 písm. c) s. ř. s. Toto ustanovení zmiňují i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která krajský soud citoval. Ze všech souvislostí tedy vyplývá, že uvedení nesprávného odkazu na písmeno v § 70 s. ř. s. je zjevnou nesprávností podle § 54 odst. 4 s. ř. s., která na zákonnost usnesení nemá vliv (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4 Ads 139/2011 - 400).

[49] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s usnesením krajského soudu v tom, že rozhodnutí o odvolání proti zastavení řízení pro nezaplacení správního poplatku je vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 písm. c) s. ř. s., bylo-li předmětem správního poplatku vydání opisů z daňového spisu v době, kdy probíhalo daňové řízení. Námitky proti postupu správce daně

při nahlížení do spisu a vydávání opisů je možné vtělit do žaloby proti konečnému rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti.

VI.

[50] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[51] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. března 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu