



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **M. Š.**, zastoupeného JUDr. Janem Camrdou, advokátem se sídlem Benešov, Masarykovo nám. 225, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2004, č. j. 28 Ca 320/2001 - 53,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 28 Ca 320/2001 - 53 ze dne 26. 5. 2004 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 12. 4. 2001, č. j. FŘ 2154/15/00, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 6. 10. 1999, č. j. 241468/99/005940/5359 vymezujícím rozsah zástavního práva, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Městský soud v Praze dospěl k závěru, že zajišťovací příkaz, který byl podkladem napadeného rozhodnutí, pozbyl platnosti v souladu s ustanovením § 71 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), neboť žalovaný o něm vydal rozhodnutí po uplynutí zákonem stanovené třicetidenní lhůty. Soud se s poukazem na ust. § 32 odst. 1 daňového řádu přiklonil k výkladu, podle kterého zákonem stanovená lhůta k vydání rozhodnutí správního orgánu v sobě zahrnuje i doručení adresátu rozhodnutí. Dle mínění soudu je třeba rozlišovat mezi „dnem rozhodnutí“ ve smyslu např. § 71 odst. 3 daňového řádu, a „dnem vydání rozhodnutí“, který je definován ustanovením § 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu jako den podpisu rozhodnutí. Za den rozhodnutí dle § 71 odst. 3 daňového řádu je nutno považovat den doručení vydaného rozhodnutí, tj. den, s nímž zákon spojuje účinky rozhodnutí. Na základě tohoto právního výkladu soud konstatoval,

že zajišťovací příkaz, který byl podkladem pro vydání žalobou napadeného rozhodnutí, pozbyl dne 7. 1. 2000 platnosti, napadené rozhodnutí tedy nebylo vydáno v souladu se zákonem a proto je zrušil.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., konkrétně nesouhlasí se závěrem soudu, že v době vydání rozhodnutí o vymezení zástavního práva neexistoval platný zajišťovací příkaz, na jehož základě toto rozhodnutí bylo vydáno. Zajišťovací příkaz byl žalobci doručen dne 6. 10. 1999, žalobce proti němu podal 27. 10. 1999 odvolání. Odvolání trpělo vadami a finanční úřad proto dne 15. 11. 1999 vydal výzvu k jejich odstranění, k čemuž došlo dne 8. 12. 1999 a od tohoto data začala běžet nová třicetidenní lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání. Posledním dnem této lhůty byl den 7. 1. 2000, rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu bylo vydáno dne 6. 1. 2000, tedy dle názoru stěžovatele včas, přestože doručeno bylo až 28. 1. 2000.

Stěžovatel upozorňuje na rozdílný výklad ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu. Dle jeho názoru citované ustanovení upravuje fikci rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tato fikce je vázána na marné uplynutí lhůty třiceti dnů od podání odvolání. Tato lhůta je ve skutečnosti kratší, neboť odvolání nemusí být podáno osobně u správce daně, lhůta k podání odvolání je zachována i v případě, že je podáno místně nepříslušnému správci daně, jak tomu bylo i v případě žalobce. Pokud by tato lhůta byla dále zkrácena dobou potřebnou pro doručení daňovému subjektu, a to i s ohledem na patnáctidenní lhůtu dle § 17 odst. 5 či § 19 daňového řádu, nebylo by patrně v silách správce daně tuto lhůtu ve většině případů dodržet. Stěžovatel trvá na svém stanovisku, že v ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu je konec lhůty vázán na den vydání rozhodnutí, tj. datum podpisu oprávněného pracovníka správce daně, nikoliv na den doručení daňovému subjektu. Je nutno rozlišovat platnost rozhodnutí a účinnost rozhodnutí. Povinnost vydat rozhodnutí v určité lhůtě znamená povinnost učinit právní úkon spočívající ve vydání rozhodnutí, rozhodnout o právech a povinnostech daňového subjektu. Stěžovatel odkazuje na výklad citovaného ustanovení v komentáři k zákonu o správě daní a poplatků JUDr. Milana Kindla, CSc., vydaného nakladatelstvím C. H. Beck v roce 2002. Z těchto důvodů navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti upozornil na některé formální i věcné vady kasační stížnosti, např. nesprávné označení stěžovatele, neodpovídající podřazení důvodu kasační stížnosti dle § 103 zákona č. 150/2002 Sb. (dále jen „s. ř. s.“), nedodržení lhůty k podání kasační stížnosti. K výkladu ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu zdůrazňuje, že se nejedná o běžné rozhodnutí v daňovém řízení, neboť s nevydáním rozhodnutí o odvolání je spojena fikce pozbytí platnosti původního rozhodnutí, zajištění daně je mimořádným institutem. O odvolání proti zajišťovacímu příkazu nebylo rozhodnuto v uvedené lhůtě, neboť bylo podáno k poštovní přepravě až 10. 1. 2000, doručeno bylo 28. 1. 2000. Žalobce souhlasí ohledně výkladu ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu s názorem, ke kterému dospěl Městský soud v Praze a poukazuje na judikaturu vztahující se k posuzování lhůt.

Nejvyšší správní soud se v první řadě musel zabývat skutečnostmi, na které upozornil ve svém vyjádření i žalobce, a posoudit, zda danou kasační stížnost lze věcně projednat. Stěžovatel v kasační stížnosti i jejím doplnění jako stěžovatele označil: „Český stát, zastoupený Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu“. Obě podání jsou na úředním papíru v záhlaví označeném „Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu“, stejný úřad je uveden na razítku v závěru podání. Kasační stížnost byla sepsána a podepsána pracovníkem

tohoto úřadu na základě plné moci udělené ředitelem úřadu. Podle § 102 s. ř. s. může kasační stížnost podat účastník řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo, podle § 33 odst. 1 s. ř. s. je účastníkem řízení mj. žalovaný, podle § 69 je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni. V daném případě měl postavení žalovaného Finanční úřad pro hlavní město Prahu, a to jako rozhodující správní úřad, nikoliv jako orgán jednající za stát ve smyslu § 33 odst. 6 s. ř. s. I když označení stěžovatele v textu kasační stížnosti tomu neodpovídá, není z dalších okolností pochyb o tom, že kasační stížnost byla podána žalovaným správním úřadem. Nesprávnost podřazení kasačních důvodů zákonnému ustanovení rovněž není rozhodná. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval ve věci sp. zn. 2 Afs 7/2003 (rozsudek zveřejněn pod č. 161/2004 S, NSS): „*Pokud jsou ze znění kasační stížnosti její důvody seznatelné a odpovídají zákonným kasačním důvodům (§ 103 odst. 1 s. ř. s.), není rozhodující, že stěžovatel sám své důvody nepodřadil k jednotlivým zákonným ustanovením či tak učinil nepřesně. Je-li v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho je stěžovatel dovozuje, kasační stížnost ob stojí.*“ Není tedy důvodem pro odmítnutí kasační stížnosti, pokud stěžovatel označil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a věcnými důvody směřoval ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy brojil proti nesprávnému posouzení právní otázky soudem. Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost ani opožděnou. Zákonná lhůta stanovená v § 106 odst. 2 s. ř. s. byla dodržena; prvé podání ze dne 2. 7. 2004 sice neobsahovalo veškeré náležitosti stanovené v § 106 odst. 1 s. ř. s., ty byly ovšem doplněny v dalším podání ze dne 15. 7. 2004. Jestliže podle § 106 odst. 3 s. ř. s. lze vady kasační stížnosti odstranit k výzvě soudu do jednoho měsíce od jejího podání, je třeba akceptovat odstranění vad stěžovatelem v téže lhůtě i za situace, že soud k odstranění vad dosud nevyzval.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, napadený rozsudek Městského soudu v Praze přezkoumal v rozsahu kasační stížnosti, neboť neshledal skutečnosti nasvědčující tomu, že řízení před soudem bylo zmatečné nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci, rozhodnutí bylo přezkoumatelné a nebylo nicotné (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Stěžovatel, ač označil kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., z jeho argumentace v doplnění kasační stížnosti vyplývá, že namítá nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky před soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neboť poukazuje na nesprávný výklad ustanovení § 71 odst. 3 ve spojení s § 32 odst. 1 daňového řádu.

Předeslat je třeba, že předmětem soudního přezkumu byla zákonnost rozhodnutí o vymezení rozsahu zástavního práva podle § 72 daňového řádu, jehož podkladem bylo vydání zajišťovacího příkazu podle § 71 daňového řádu (ve znění rozhodném v r. 1999). Za situace pozbytí platnosti zajišťovacího příkazu by zrušení rozhodnutí o rozsahu zástavního práva soudem bylo důvodné.

Dle § 71 odst. 1 třetí věty daňového řádu, nerozhodne-li odvolací orgán o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů po jeho podání, zajišťovací příkaz pozbývá platnosti. Rozhodnutí vydaná v daňovém řízení jsou pro příjemce právně účinná jen tehdy, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo jiný zákon nestanoví jinak (§ 32 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu obsahuje taxativní výčet základních náležitostí rozhodnutí, mezi nimiž jmenuje pod písmenem b) „číslo

jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí“.

Předmětem kasační stížnosti byl tedy spor o výklad časového vymezení „vydání rozhodnutí o odvolání“ správního orgánu, zde správce daně. Vydání rozhodnutí správního orgánu je vyvrcholením aplikačního procesu, správního řízení, jež začíná podáním návrhu účastníka či zahájením řízení z úřední povinnosti, pokračuje úkony správního orgánu určenými příslušným procesním předpisem a končí vydáním rozhodnutí. Průběh tohoto procesu může být označen pomocí nedokonavého vidu jako „rozhodování“. Pod samotným aktem „rozhodnutí“ pak je třeba rozumět vydání konkrétního výsledku porovnání zjištěného skutkového stavu se stavem právním, za dodržení všech procesních ustanovení, který správní orgán příslušným způsobem vyjádří v podobě zde individuálního právního aktu a od chvíle tohoto vyjádření je jím vázán. „Rozhodnutí správního orgánu“ znamená tedy dle daňového řádu ten samý okamžik jako „vydání rozhodnutí“, oba pojmy vyjadřují stejnou skutečnost a obsahově se neliší. Okamžik vydání rozhodnutí (a tedy i „vydání rozhodnutí“) je pro potřeby daňového řádu jednoznačně definován již zmíněným ustanovením § 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu jako datum podpisu rozhodnutí. Toto ustanovení obsahuje přesnou zákonnou definici, která vylučuje při posuzování této konkrétní otázky prostor pro jiný výklad.

V souvislosti s pojmem „rozhodnutí“ daňový řád rozlišuje rozhodnutí: „vydané“, „pravomocné“, „vykonatelné“, „právně účinné“, obsah těchto přívlastků je nutno v předmětném řízení jednoznačně stanovit. V předchozím odstavci je popsán proces vydání rozhodnutí. Rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci, tj. „pravomocné“, pokud podání opravného prostředku nemá odkladný účinek a uplynula-li zároveň lhůta plnění, je takové rozhodnutí „vykonatelné“, jak poměrně jednoznačně stanoví ustanovení § 32 odst. 7, 8 daňového řádu.

Pojem „právně účinný“ lze na základě poznatků právní teorie vyložit jako schopnost rozhodnutí způsobit právní účinky, tj. zavázat adresáty způsobem v něm vyjádřeným. V ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu je stanovena zásada, že rozhodnutí zavazují daňové subjekty jen tehdy, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena (doručování je upraveno ustanovením § 17 daňového řádu, které obsahuje komplexní úpravu platnou pro písemnosti v daňovém řízení). Správce daně tedy rozhodnutí vydá a poté doručí odpovídajícím způsobem daňovému subjektu, pouze v případě řádného doručení jej lze považovat za právně účinné. V případě, že vydané rozhodnutí z jakéhokoli důvodu není řádně doručeno, není pro jeho příjemce dle § 32 odst. 1 daňového řádu právně účinné, to však samozřejmě neznamená, že jej z tohoto důvodu nelze považovat za vydané.

Ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu z důvodu výjimečnosti institutu zajištění a požadavku právní jistoty daňových subjektů stanoví poměrně krátkou lhůtu odvolacího orgánu pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Jak je uvedeno výše, „rozhodnutím“ je ovšem míněn okamžik vydání rozhodnutí (jeho podpisu) příslušného správce daně, utvoření konečného výroku rozhodnutí, který je následně doručován účastníkům. Lhůtu stanovenou citovaným ustanovením odvolací orgán nemůže svým rozhodnutím prodloužit ani navrátit v předešlý stav. Po uplynutí třiceti dnů si daňový subjekt může být jist, že o jeho odvolání bylo rozhodnuto, ať již aktivně či nečinností správce daně. Rozhodování správce daně dle § 71 odst. 3 daňového řádu je vyvoláno vždy iniciativou daňového subjektu (podáním odvolání proti zajišťovacímu příkazu), který proto zná začátek lhůty pro vydání rozhodnutí. V daném případě tedy nemůže nastat situace, kdy je rozhodnuto

o právech či povinnostech daňového subjektu, aniž by si toho mohl být vědom, jak je tomu například při zahájení řízení z úřední povinnosti bez náležitého sdělení, uložení pokuty s určením data splatnosti, atd. Daňový subjekt má možnost „střežit si svá práva“, případnému porušení ze strany správce daně se bránit všemi dostupnými prostředky.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí se závěrem Městského soudu v Praze, že dle ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu mělo být vydané rozhodnutí ve třicetidenní lhůtě i doručeno. K tomuto výkladu se nelze přiklonit jak na základě výše uvedeného jazykového teoretického rozboru pojmů (rozdíl mezi „vydaným“ a „právně účinným“ rozhodnutím), ani dalších výkladových metod.

Daňový řád používá pojem „rozhodnout“ (vztaženo ke správci daně) v několika ustanoveních. Ustanovení § 14 odst. 4 upravuje případ rozhodování správce daně o žádosti o prodloužení lhůty k provedení úkonu, nerozhodne-li o takové žádosti včas, považuje se žádané prodloužení lhůty za povolené. Jedná se tedy též o fikci rozhodnutí ve prospěch daňového subjektu, ovšem v další části tohoto ustanovení zákon dále upravuje situaci, kdy o podané žádosti správce daně rozhodne včas, daňovému subjektu však bude rozhodnutí doručeno po uplynutí stanovené lhůty. Zde je odlišení okamžiku rozhodnutí a doručení adresátu rozhodnutí jednoznačně vyjádřeno. Dle ustanovení § 30 odst. 5 či § 35 správce daně o nárocích rozhodne, lhůta pro odvolání se odvozuje od doručení rozhodnutí. Logickým výkladem lze dospět k závěru, že v případě zahrnutí doručení pod termín „rozhodne“, byla by druhá část vět nadbytečná a zavádějící.

Jak je uvedeno výše, Nejvyšší správní soud neshledal podklad pro odlišné posouzení termínů „rozhodnout“ a „vydat rozhodnutí“, považuje je za totožné. Za předpokladu, že proces rozhodnutí by byl dovršen až doručením konkrétního rozhodnutí, bylo by velmi problematické aplikovat zásadu odvolacího řízení a řízení o mimořádných opravných prostředcích, která ukládá správci daně vycházet z právního a skutkového stavu existujícího v době vydání rozhodnutí, neboť ke změně skutkového stavu věci by mohlo dojít v době doručování rozhodnutí, správce daně by však k takové změně samozřejmě nemohl přihlédnout. Akceptace rozšiřujícího výkladu termínu „rozhodnutí“ či „vydání rozhodnutí“ by do budoucna patrně musela vést k logickému závěru, že shodný obsah má i „vydání výzvy“, což by v důsledku mohlo naopak některá práva daňových subjektů zkrátit, neboť například v případě vydání výzvy k odstranění vad dle § 21 odst. 8 daňového řádu by se lhůta pro rozhodnutí správce daně přerušila až od okamžiku doručení daňovému subjektu, což by v případě komplikací s doručením mohlo jít k jeho tíži.

K odkazu žalobce na některá rozhodnutí soudů v podobných případech Nejvyšší správní soud konstatuje, že se nejednalo o výklad pojmu „vydání rozhodnutí“ v podmínkách daňového řádu. V případě rozhodnutí Vrchního soudu v Praze č. j. 6 A 180/93 - 38 ze dne 26. 5. 1995 šlo o výklad zákona o ochraně hospodářské soutěže, rozhodnutí č. j. 10 Ca 166/2003 - 25 se zabývalo časovým okamžikem zahájení řízení dle zákona o provozování rozhlasového a televizního vysílání.

Ze všech výše uvedených skutečností vyplývá, že Městský soud v Praze v napadeném rozsudku nesprávně posoudil právní otázku výkladu ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu, následkem čehož bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno a vráceno k dalšímu řízení v rozporu se zákonem. Nejvyšší správní soud proto konstatoval důvodnost kasační stížnosti a dle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí Městského soudu v Praze zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem, v dalším řízení rovněž rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 12. dubna 2005.

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu