



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce J. H., zastoupeného JUDr. Pavlem Rejmanem, advokátem v Děčíně, Československé armády 1050/22, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2006, čj. 146/06-1500, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 3. 2006, čj. 15 Ca 63/2006-13,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 19. 1. 2006, čj. 146/06-1500, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu (finanční úřad) ze dne 26. 1. 2005, čj. 10791/05/178940/5672. Posledně uvedeným rozhodnutím finanční úřad zastavil řízení ve věci odvolání žalobce proti výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 17. 12. 2003, čj. 150615/03/178940/5672, již byl žalobce finančním úřadem podle § 73 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), vyzván k uhrazení daňového nedoplatku v celkové výši 3 500 565 Kč.

Žalobce se žalobou ze dne 15. 3. 2006 domáhal u Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného a všech souvisejících rozhodnutí.

Krajský soud usnesením ze dne 27. 3. 2006, čj. 15 Ca 63/2006–13, žalobu odmítl a uvedl, že výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle 73 odst. 1 daňového řádu nelze považovat za rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Tato výzva má povahu procesního úkonu a při jejím zaslání se vychází z toho, že adresát je již v postavení daňového dlužníka s přesně stanovenou daňovou povinností; výzva je tak vlastně pouze prvním úkonem daňové exekuce a jejím doručením se daňovému dlužníkovi nová práva či povinnosti nezakládají ani se nikterak nemění. Rozhodnutí žalovaného, kterým došlo k zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení ve věci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, je tak ze soudního přezkumu vyloučeno. Krajský soud dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, čj. 2 Afs 28/2003-48, publikovaný pod č. 187/2004 Sb. NSS, v němž byl vysloven shodný právní názor na povahu výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě.

Žalobce (stěžovatel) napadl usnesení krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu a domáhal se zrušení napadeného usnesení. Namítl, že rozhodnutími krajského soudu, žalovaného a finančního úřadu mu bylo odepřeno právo bránit se proti rozhodnutí - výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. Uvedl (jako již dříve v žalobě), že správní orgány vychází z předpokladu, že stěžovatel předmětnou výzvu převzal a podal proti ní odvolání. Stěžovatel však předmětnou výzvu neobdržel, a proto se proti ní ani nemohl odvolat. Stěžovatel byl upozorněn právním zástupcem, zastupujícím ho v jiné věci, že tomuto právnímu zástupci byla omylem doručena předmětná výzva. Stěžovatel na uvedené pochybení upozornil finanční úřad; toto jeho podání a vysvětlení právního zástupce o tom, že stěžovatele zastupoval v jiné věci, však finanční úřad nesprávně posoudil jako odvolání stěžovatele do předmětné výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě a vyzval ho k jeho doplnění. Poté, co stěžovatel nedoplnil své údajné odvolání, rozhodl finanční úřad o zastavení řízení. Stěžovatel podal proti tomuto rozhodnutí finančního úřadu odvolání, které žalovaný zamítl. V důsledku nesprávného a nezákonného postupu správních orgánů se předmětná výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě stala pravomocnou, přestože nebyla stěžovateli řádně doručena. Rozhodnutí žalovaného se tak dotýká subjektivních práv a povinností stěžovatele, neboť ten již nemůže právními prostředky reagovat na původní rozhodnutí - výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, které navíc nebylo stěžovateli doručováno v zákonné šestileté lhůtě. Vyloučením možnosti soudního přezkumu rozhodnutí, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí o zastavení řízení, by došlo k tomu, že by se stěžovatel nebyl schopen účinně bránit proti nezákonným rozhodnutím správních orgánů, které jsou sice procesního charakteru, avšak mají zásadní materiální význam. Navíc je zřejmé, že žaloba nebyla podána do výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, jak uvádí soud

v napadeném usnesení, ale byla podána do rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání do rozhodnutí o zastavení řízení vydaného finančním úřadem. Toto rozhodnutí nelze paušálně vyloučit ze soudního přezkumu jenom proto, že nenaplnuje znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.; soud je povinen v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se takové rozhodnutí dotýká subjektivních práv či povinností stěžovatele, přičemž v pochybnostech je na místě přijmout závěr ve prospěch soudního přezkumu; v této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004-54, publikovaný pod č. 792/2006 Sb. NSS. Stěžovatel rovněž navrhl přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné, neboť souhlasí se závěry krajského soudu v napadeném rozhodnutí. K důvodům uvedeným v kasační stížnosti uvedl, že jsou shodné s důvody, které stěžovatel uplatnil v odvolání a se kterými se žalovaný vypořádal již ve svém rozhodnutí.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázan rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) takto:

Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 29. 1. 2004, čj. 2 Afs 28/2003-48, publikovaném pod č. 187/2004 Sb. NSS, vyslovil právní názor, že výzva k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu má povahu toliko procesního úkonu a při jejím zasílání se vychází z toho, že její adresát již je v pozici daňového dlužníka s přesně stanovenou daňovou povinností. Doručením této výzvy se tak adresátova práva nijak nemění, tím méně lze tvrdit, že by byla zakládána. Tato výzva je vlastně pouze prvním úkonem daňové exekuce. Předmětné ustanovení sice dává daňovému dlužníkovi možnost podat odvolání, takové odvolání již však nemůže měnit samotný rozsah daňového nedoplatku, ale například pouze upozornit na nesoulad mezi nezávisle existujícím daňovým nedoplatkem a výší částky, k jejímuž zaplacení je daňový dlužník vyzýván.

V rozsudku ze dne 3. 11. 2004, čj. 1 Afs 22/2004-72¹, Nejvyšší správní soud dále vyslovil, že exekuční výzva (§ 73 odst. 1 daňového řádu) není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., ale úkonem, jímž se upravuje vedení řízení. Žalobu proti takové exekuční výzvě proto správní soud odmítne jako nepřipustnou [§ 46 odst. 1 písm. d), § 70 písm. a) a c) s. ř. s.].

Tento přístup byl potvrzen i Ústavním soudem, který ve svém usnesení ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/1999, publikovaném ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 14, usnesení č. 43, str. 367, s odkazem na tehdy účinnou úpravu soudního přezkumu správních rozhodnutí podle občanského soudního řádu vyslovil: „Ze systematického zařazení § 73 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, lze usuzovat, že výzva k zaplacení

¹ <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=5366>

nedoplatku daně v náhradní lhůtě má povahu pouhého procesního rozhodnutí, neboť neřeší ani neukládá hmotněprávní povinnosti placení daně, nýbrž pouze upomíná o zaplacení daňového nedoplatku. Takovéto rozhodnutí je podle § 248 odst. 2 písm. e) občanského soudního řádu rozhodnutím procesní povahy, které nepodléhá soudnímu přezkumu.“

Takovou výzvou mající pouze povahu procesního rozhodnutí byla v posuzovaném případě výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 17. 12. 2003, čj. 150615/03/178940/5672. Pokud tedy stěžovatel napadl odvoláním výzvu podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu (aniž se Nejvyšší správní soud na tomto místě zabývá námitkami stěžovatele stran doručení předmětné výzvy a charakteru podání, jež správní orgány posoudily jako odvolání do této výzvy), nemohlo toto odvolání nijak měnit samotnou existenci a výši jeho daňového dluhu, které již byly nezávislé na procesních úkonech stěžovatele. Rozhodnutí finančního úřadu ze dne 26. 1. 2005, čj. 10791/05/178940/5672, kterým bylo zastaveno řízení ve věci odvolání stěžovatele proti výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, ani žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele do shora uvedeného rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, proto již nemohlo žádným způsobem změnit, tím méně pak založit, stěžovatelova práva.

Pokud stěžovatel namítal, že žaloba nebyla podána do výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, ale do rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání do rozhodnutí o zastavení řízení vydaného finančním úřadem, Nejvyšší správní soud shledal následující:

Podle § 68 písm. a) s. ř. s. *a contrario* platí, že žaloba, kterou se žalobce domáhá ochrany ve správním soudnictví, musí vždy směřovat do rozhodnutí správního orgánu posledního stupně (předpokládá-li předpis upravující správní řízení ve více instancích). Pod pojmem rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. je proto nutno chápat rozhodnutí správních orgánů všech stupňů jako jeden celek (shodný názor s odkazem na tehdy účinnou úpravu soudního přezkumu správních rozhodnutí podle občanského soudního řádu vyslovil Vrchní soud v Praze ve svém usnesení ze dne 7. 5. 1993, čj. 6 A 68/93-10, SP č. 17).

Stěžovatel konečně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004–54, publikovaný pod č. 792/2006 Sb. NSS, namítal, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání do rozhodnutí o zastavení řízení vydaného finančním úřadem, nelze paušálně vyloučit ze soudního přezkumu.

Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku vyslovil právní názor, že krajský soud je povinen v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se úkon správního orgánu, proti němuž žalobce brojí, dotýká subjektivních práv a povinností žalobce, a zda tedy je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Paušální přístup, který by celou kategorii rozhodnutí (např. právě rozhodnutí o zastavení řízení) vylučoval ze soudní ochrany, není na místě a je v příkrém rozporu s principy právního státu. Vyloučení určitých úkonů ze soudního přezkumu podle § 70 s. ř. s. totiž

představuje výjimku z generální klauzule, zužující pravomoc soudů jednajících a rozhodujících ve správním soudnictví; a jako kteroukoliv jinou výjimku v právu je zapotřebí vykládat ji restriktivně. Nabízejí-li se dvě interpretace, z nichž jedna hovoří ve prospěch soudního přezkumu a druhá proti němu, je vždy zapotřebí upřednostnit tu první, resp. v pochybnostech, zda se určitý úkon dotýká práv a povinností žalobce podle § 65 odst. 1 s. ř. s. a tedy podléhá přezkumu, je na místě usuzovat, že tomu tak je.

V posuzovaném případě krajský soud nezvolil paušální přístup ve shora uvedeném smyslu, a neodmítl žalobu proto, že byla podána proti rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí finančního úřadu o zastavení řízení. Naopak, krajský soud řádně posoudil, zda se v daném případě jedná o rozhodnutí, které se dotýká subjektivních práv či povinností stěžovatele. Poté dospěl k závěru (v plném souladu s již shora citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, čj. 2 Afs 28/2003–48), že výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 daňového řádu nelze považovat za rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť tato výzva má povahu procesního úkonu a vychází z toho, že adresát je již v postavení daňového dlužníka s přesně stanovenou daňovou povinností, předmětná výzva proto daňovému dlužníkovi nezakládá ani nemění práva či povinnosti. Rozhodnutí žalovaného, kterým zamítl odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu o zastavení odvolacího řízení ve věci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, je tak ze soudního přezkumu vyloučeno.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s právním názorem krajského soudu, podle kterého napadené rozhodnutí nezaložilo stěžovateli nová práva a povinnosti. Krajský soud proto správně žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť přezkumu podléhají podle § 65 odst. 1 s. ř. s. pouze ta rozhodnutí, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti.

S ohledem na shora uvedené odůvodnění Nejvyšší správní soud nemohl přezkoumat napadené usnesení krajského soudu v rozsahu námitek stěžovatele týkajících se nesprávného a nezákonného postupu správních orgánů. Již nad rámec nutného odůvodnění tedy Nejvyšší správní soud uvádí:

Ze správního spisu vyplývá, že výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě finanční úřad doručil dne 18. 12. 2003 JUDr. Pavlu Rejmanovi, advokátovi v Děčíně, Čsl. Armády 1050/22 (viz čl. 2). JUDr. Rejmanovi byla výzva doručena na základě plné moci ze dne 21. 5. 2002 (viz příloha podání na čl. 11), jak vyplývá mj. z obsahu předkládací zprávy na čl. 4; žalovaný tento způsob doručení shledal správným (výslovně na čl. 7.). Nejvyšší správní soud se však s jeho postupem nemůže ztotožnit, neboť plná moc ze dne 21. 5. 2002 byla udělena k „podání odvolání, příp. požádání o odklad výkonu rozhodnutí ohledně výkonu výzvy k zaplacení nedoplatku pokuty ve správním řízení na základě rozh. FÚ č.j. 61658/02/178960/6462 ze dne 30. 4. 2002“, nelze ji proto považovat za neomezenou plnou moc pro celé daňové řízení, na jejímž základě by bylo na místě doručovat

zástupci v souladu s ustanovením § 17 odst. 7 daňového řádu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy předmětná výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě nebyla finančním úřadem stěžovateli řádně doručena. Tato skutečnost však nemá vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu.

Nejvyšší správní soud uzavřel, že napadené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem není nezákonné [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.], kasační stížnost proti němu není důvodná, a Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Nejvyšší správní soud rovněž vážil nezbytnost rozhodnutí o žádosti o odkladný účinek kasační stížnosti. Dospěl k závěru, že o ní není třeba rozhodovat tam, kde Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti samotné. Přiznání odkladného účinku kasační stížnosti může totiž přinést ochranu jen do doby rozhodnutí o kasační stížnosti.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 23. srpna 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu