



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **J. Z.**, zast. Mgr. Antonínem Novákem, advokátem se sídlem v Olomouci, Pavelčákova 6/11, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2007, č. j. 867/07-1500-800278, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 12. 2007, č. j. 22 Ca 351/2007 - 9,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Odměna advokáta Mgr. Antonína Nováka **se určuje** částkou 4800 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného usnesení krajského soudu, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti výše označenému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě vydané Finančním úřadem v Olomouci dne 13. 11. 2006, č. j. 259243/06/379911/2525. Napadené usnesení Krajského soudu v Ostravě

vycházelo z toho, že exekuční výzva vydaná podle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též jen „s. ř. s.“), neboť v jeho důsledku nedochází k zakládání, změně, rušení či závaznému určení práv nebo povinností, nýbrž je pouze úkonem, jímž se upravuje vedení řízení. Krajský soud v Ostravě tak podanou žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl, neboť ji shledal nepřipustnou ve smyslu § 68 písm. e) s. ř. s. ve spojení s § 70 písm. a), c) s. ř. s.

Stěžovatel z povahy věci uvádí v kasační stížnosti důvody podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., brojí tedy proti nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu [k bližšímu posouzení charakteru stěžovatelových námitek viz níže; již na tomto místě je ale možno upozornit na to, že Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publ. pod č. 625/2005 Sb. NSS, uvedl, že v případech, kdy je kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu].

Dle názoru stěžovatele krajský soud především přehlédl skutečnost, že žaloba nebyla podána proti exekuční výzvě Finančního úřadu v Olomouci ze dne 13. 11. 2006, nýbrž proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2007, č. j. 867/07-1500-800278. Odvolací finanční orgán přitom hrubým způsobem chyboval, pokud odvolání zamítl, ačkoliv k tomu nebyly splněny zákonné podmínky. Výzva k zaplacení nedoplatku ze dne 13. 11. 2006 byla vydána zjevně nezákonně, neboť ohledně úhrady daně z příjmů fyzických osob ve výši 10 380 Kč (položka č. 2 výzvy) neexistuje titul k daňové exekuci, jímž by byl v dané věci např. daňový výměr. Popsaný nedostatek měl odvolací orgán odstranit z úřední povinnosti, neboť jej bylo možno snadno zjistit z obsahu spisu (stěžovatel poukazuje na § 50 odst. 3 daňového řádu). Pokud tak odvolací orgán neučinil, je jeho rozhodnutí nezákonné. Nejvyšší správní soud má dle stěžovatelova návrhu vyzvat žalovaného, aby prokázal, že Finanční úřad v Olomouci v dané věci vystavil platební výměr na položku daně z příjmu fyzických osob ve výši 10 380 Kč.

Vzhledem k tomu, že položky na výzvě finančního úřadu se opíraly o § 7c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, brojí stěžovatel obsáhle i proti tomuto ustanovení. Minimální základ daně považuje stěžovatel za diskriminační. V této věci poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/07, z něhož cituje. Závěry tohoto rozhodnutí Ústavního soudu považuje za uplatnitelné i ve věci posouzení ústavnosti § 7c naposled uvedeného zákona.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby napadené usnesení krajského soudu bylo zrušeno a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti omezil na konstatování, že se ztotožňuje s právním názorem vyjádřeným v předmětném usnesení. S ohledem na to navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Jak uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. III. ÚS 93/06 (viz www.nalus.usoud.cz) „kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nemůže být uplatněn již v řízení před soudem, jehož procesní rozhodnutí má být přezkoumáno. Rozhodnutí o odmítnutí návrhu, protože je rozhodnutím procesním, jež nevychází z věcného přezkumu návrhem napadeného rozhodnutí, žádnou vazbu na (věcné) rozhodnutí předchozí nemá, a tím nemůže být – z povahy věci – vystaveno stejné kritice jako předchozí rozhodnutí správního orgánu. Obecný požadavek vyplývající z § 104 odst. 4 s. ř. s., aby kasační důvody sledovaly žalobní body podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., se zde logicky uplatnit nemůže.“ Z toho však také vyplývá, že v kasační stížnosti podané proti rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí návrhu [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.] musí stěžovatel uvést, v čem spatřuje nezákonnost rozhodnutí soudu. Pokud stěžovatel namítá protiústavnost institutu minimálního základu daně, pak polemizuje s něčím, co krajský soud vůbec neposuzoval a co nemělo žádný vliv na to, že krajský soud žalobu odmítl. Nejvyšší správní soud proto nemůže tuto kasační námitku zkoumat, neboť se jedná o námitku nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. V daném stadiu řízení je oprávněn vážit pouze námitku směřující proti nedůvodnému odmítnutí návrhu krajským soudem.

Krajský soud své rozhodnutí opřel o názor, že exekuční výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel proti tomu namítá, že nebrojil proti exekuční výzvě, nýbrž proti rozhodnutí o odvolání proti ní. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že v odůvodnění napadeného odmítacího usnesení skutečně chybí úvaha, z níž by vyplývalo, že není-li rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. exekuční výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu, není ani rozhodnutí o odvolání proti této výzvě (§ 73 odst. 1 in fine daňového řádu) rozhodnutím (míněno materiálně ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť rozhodnutím ve formálním smyslu je – žalovaný je jako rozhodnutí sám označil).

Není pochyb o tom, že i na odůvodnění usnesení, jímž soud rozhodl o tom, že se určitým návrhem nebude meritorně zabývat, jsou kladeny jisté nároky. Odmítnutí přezkumu tam, kde by na něj existoval nárok, by totiž bylo závažným pochybením, neboť v konečném důsledku by znamenalo odmítnutí spravedlnosti (denegatio iustitiae) a porušení Listinou základních práv a svobod garantovaného práva na soudní ochranu (čl. 36 odst. 1). V posuzovaném případě však vlastní jádro odůvodnění kasační stížností napadeného usnesení obsahuje jediný krátký odstavec, v němž se konstatuje, že „exekuční výzva vydaná podle § 73 odst. 1 (daňového řádu) není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., neboť v jejím důsledku nedochází k zakládání, změně, rušení či závaznému určení práv nebo povinností žalobce, ale je pouze úkonem, jímž se upravuje vedení řízení (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 976/2006 Sb. r. NSS).“

Z uvedené citace jednoznačně plyne, že vztah mezi výzvou a rozhodnutím o zamítnutí odvolání proti této výzvě krajský soud vůbec nezmínil. Stěžovatel přitom

v žalobě uvedl, že navrhuje zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 27. 8. 2007, č. j. 867/07-1500-800278, zrušení výzvy finančního úřadu výslovně nežádal.

Krajský soud ovšem zcela v mezích žalobního návrhu výrokem napadeného usnesení rozhodl o odmítnutí žaloby proti rozhodnutí žalovaného. Předmětem jeho řízení tedy bylo rozhodnutí napadené žalobou. Skutečnost, že v důvodech uvádí pouze rozhodnutí prvostupňové, tak neznámá, že se rozhodnutím žalovaného nezabýval, ale to, že posuzoval z hlediska podmínek řízení, zda se vůbec může jednat o rozhodnutí soudem přezkoumatelné. Základem takové úvahy je skutečně charakter rozhodnutí prvostupňového, přičemž vztah mezi instančními správními rozhodnutími je jednoznačný. Při zamítnutí odvolání (či změně prvostupňového rozhodnutí, která však v řízení podle daňového řádu v úvahu nepřichází) tvoří spolu obě rozhodnutí jeden celek. V daném případě vydal finanční úřad rozhodnutí – výzvu – a žalovaný zamítl odvolání proti němu podané. V důsledku zamítnutí odvolání žalovaným bylo rozhodnutí finančního úřadu fakticky plně potvrzeno (byť daňový řád s takovým výrokem odvolacího rozhodnutí nepočítá). Z hlediska přezkoumatelnosti rozhodnutí soudem je proto skutečně rozhodující, zda rozhodnutí vydané v prvním stupni je rozhodnutím po materiální stránce a tedy rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Tímto směrem také krajský soud své úvahy zaměřil a pochybení spočívající v tom, že v důvodech žalobci neosvětlil skutečnost, že v odvolacím řízení se charakter rozhodnutí nemění, není takovou vadou, pro kterou by napadené usnesení muselo být zrušeno.

Další otázkou, plynoucí z kasační stížnosti je, zda toto posouzení odpovídá zákonu. Krajský soud totiž svou argumentaci opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 22/2004 - 72, publ. pod č. 976/2006 Sb. NSS, což je poněkud problematické. Krajský soud totiž nepostřehl, že jím uváděné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu bylo zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/05 (viz www.nalus.usoud.cz). Tento náleze Ústavního soudu byl přitom vydán téměř rok před nyní napadeným rozhodnutím krajského soudu; ten se s touto skutečností tedy mohl (a měl) vypořádat.

V uvedeném nálezu Ústavní soud dospěl k závěru, že v situaci, kdy byla výzva k uhrazení daňového nedoplatku podle § 73 daňového řádu adresována osobě odlišné od původního daňového dlužníka uvedeného v platebním výměru, přičemž je sporné, zda osoba vyzvaná k uhrazení daňového nedoplatku je právním nástupcem původního dlužníka a zda je povinna za původního dlužníka daňový poplatek uhradit, musí mít příjemce výzvy i takové prostředky obrany, které měl daňový dlužník ve vyměřovacím řízení. Pokud tedy nebyla před zasláním výzvy k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě vyměřena daňovému subjektu daň rozhodnutím dle § 32 odst. 1 daňového řádu, je třeba na výzvu k uhrazení daňového nedoplatku pohlížet jako na rozhodnutí správního orgánu, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva a povinnosti a lze se tedy ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. žalobou domáhat přezkoumání takové výzvy soudem.

Ze jmenovaného rozhodnutí Ústavního soudu ještě vyplývá, že v případě, že „nebyla před zasláním výzvy k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě vyměřena daňovému subjektu daň rozhodnutím dle § 32 odst. 1 daňového řádu, je třeba na výzvu

k uhrazení daňového nedoplatku pohlížet jako na rozhodnutí správního orgánu, kterým se zakládají, mění, ruší, nebo závazně určují jeho práva a povinnosti a lze se tedy ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. žalobou domáhat přezkoumání takové výzvy soudem. Takové rozhodnutí deklaratorní povahy má nepochybně všechny atributy rozhodnutí správního orgánu a nelze je podle názoru Ústavního soudu považovat za rozhodnutí pouhé procesní povahy. Jde totiž o rozhodnutí, které konstatuje existenci splatného daňového nedoplatku, a tím i již existující daňovou povinnost stěžovatele, a to jako první úkon daňové exekuce.“ Ústavní soud dále uvedl, že v případě, kdy nepochybně existuje rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, od něhož se daňový nedoplatek odvozuje, a následně je témuž subjektu doručena výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, pak skutečně má tato již jen povahu procesního úkonu, neboť při jejím zaslání se vychází z toho, že její adresát je již v pozici daňového dlužníka s přesně stanovenou povinností. Pouze v takových případech lze vycházet ze závěrů rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které Ústavní soud zrušil.

Je pravdou, že uvedený nálezn Ústavního soudu se týkal případu, kdy osoba, již byla výzva doručena, byla odlišná od původního daňového dlužníka (poplatníka). Současně Ústavní soud uvedl, že závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem ve zmíněném zrušeném rozhodnutí platí tam, kde výzva je skutečně pouze upomenutím dlužníka k zaplacení daně, která mu byla vyměřena.

Případ stěžovatele je tedy odlišný v tom, že se v jeho osobě jedná o poplatníka, o němž správce daně tvrdí, že mu daň byla vyměřena (konstatuje ve výzvě dvě vykonatelná rozhodnutí) a v tom, že stěžovatel tvrdí, že jeden z těchto titulů neexistuje (přitom stojí za zmínku, že popírá vyměření částky 10 380 Kč jako položky 2 výzvy přesto, že se jedná o položku 1). Rozhodnou otázkou tak je, zda za této situace je výzva rozhodnutím, či zda i zde má povahu procesního úkonu.

Předně je třeba poukázat na skutečnost, že ve výzvě finančního ředitelství jsou zcela jednoznačně konkretizována dvě vykonatelná rozhodnutí správce daně. V odvolání podaném stěžovatelem dne 13. 11. 2006 jsou jím tato rozhodnutí označena, aniž by jejich existenci jakkoliv zpochybnil, či dokonce popřel. Stejně tomu je i v podané žalobě. Znamená to, že stěžovatelova kasační stížnost zde stojí na důvodech, které neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí je přezkoumáváno, ač tak učinit mohl. Je sice s podivem, že takto zásadní námitku uvedl stěžovatel až v kasační stížnosti (a to ještě nepřesně), ovšem jak bylo v jiné souvislosti výše zmíněno, podle názoru Ústavního soudu vysloveného v nálezu ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. III. ÚS 93/06 (viz www.nalus.usoud.cz) nelze v kasační stížnosti směřující proti rozhodnutí o odmítnutí návrhu vycházet vždy ze zásady, že kasační námitky musí sledovat žalobní body a nelze tedy takovou námitku označit za nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. V daném případě to neznamena, že by mělo být Nejvyšším správním soudem zkoumáno, zda byla skutečně předmětná částka daně stěžovateli vyměřena, ale to, že k této námitce musí přihlížet při hodnocení charakteru výzvy jako rozhodnutí.

Dále je třeba uvést, že posouzení výzvy podle § 73 odst. 1 daňového řádu nebylo vždy jednoznačné. Původně na ní bylo nahlíženo výhradně a ve všech případech jako na procesní úkon upravující řízení; stejně bylo nahlíženo i na výzvu ručiteli podle 57 odst. 5 daňového řádu. Tento náhled je zřejmý i z judikatury Ústavního soudu. Takový názor

zastával Ústavní soud např. v nálezu ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99. V nálezech Ústavního soudu ze dne 12. 10. 2000, sp. zn. III. ÚS 595/99, ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. III. ÚS 358/99, ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. III. ÚS 428/2000 a ze dne 26. 2. 2002, sp. zn. II. ÚS 446/2000 však přiznal výzvě charakter soudem přezkoumatelného rozhodnutí v případech, kdy byla vydána vůči ručiteli. Společné těmto rozhodnutím (všechny dostupné na www.nalus.usoud.cz) a rozhodnutí výše zmíněnému (nález ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/2005) je, že poskytuje soudní ochranu tam, kde subjekt, jemuž byla výzva zaslána, je odlišný od daňového dlužníka a tudíž nemohl využít soudní ochrany proti rozhodnutí o daňové povinnosti. V případě ručitele nebo jiného subjektu, na něhož postavení dlužníka přešlo na základě nějaké právní skutečnosti z původního dlužníka, totiž tito nebyli a nemohli být účastni daňového řízení, v němž došlo k vyměření nebo doměření daně. Právě to je rozhodující pro posouzení, zda výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu zasahuje do práv účastníka řízení – daňového subjektu. Podstatné totiž je zajištění ochrany jeho práv, což je i cílem správního soudnictví (§ 2 s. ř. s.). Je-li v daňovém řízení vydáno rozhodnutí vůči daňovému subjektu (kterýmkoliv ze způsobů předpokládaných v ust. § 46 daňového řádu), má daňový subjekt možnost domáhat se jeho přezkoumání jak v odvolacím řízení tak i podáním žaloby soudu. V případě, že daňovému subjektu nebylo doručeno rozhodnutí či v případě, že vůbec nebylo vydáno, je chráněn i v řízení exekucním, kde může podat námitky, přičemž existence vykonatelného exekučního titulu je předpokladem provedení exekuce. Není-li takového titulu, nutně musí být námitka dlužníka úspěšná. V případě ručitele či právního nástupce dlužníka je tímto exekucním titulem platební výměr doplněný výzvou.

Oběma kategoriím je společné, že jak ručitel, tak právní nástupce poplatníka nebyli účastni řízení vyměřovacího. V dalším je však mezi nimi rozdíl spočívající v tom, že vůči ručiteli je vydávána výzva podle § 57 odst. 5 daňového řádu, z níž je patrné, jaký daňový nedoplatek a z jakého důvodu má hradit. Tato výzva, jak výše uvedeno, je již považována za soudem přezkoumatelné rozhodnutí. Osoba odlišná od poplatníka, která není v postavení ručitele, však jako první obdrží přímo výzvu podle § 73 odst. 1 daňového řádu. Z toho vycházel Ústavní soud, když ji postavil na roveň rozhodnutí o dani. Této úvaze lze přiznat racionální jádro v tom, že výzva učiněná vůči jinému subjektu, než vůči poplatníkovi, tomuto určuje, že, za koho, z jakých důvodů a jakou částku má uhradit. Tato výzva má tedy jiný charakter než pouhé upomenutí na splatnost, je i deklarací povinnosti adresáta zaplatit daň za někoho jiného s uvedením důvodů, pro které se adresát stává dlužníkem.

Při posouzení věci je třeba vážit i měnící se náhled na charakter exekučního příkazu. I ten, resp. rozhodnutí o námitkách proti exekucnímu příkazu podle § 73 odst. 8 daňového řádu, byl totiž původně vyloučen ze soudního přezkumu (k tomu srovnej např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2004, č.j. 3 Afs 6/2003 - 32, dostupný na www.nssoud.cz). Tento názor však byl překonán rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č.j. 2 Afs 81/2004 - 54 (publikováno pod č. 791/2006 Sb.NSS). V současné době tedy rozhodnutí o námitkách proti exekucnímu příkazu je posuzováno jako rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. V tom také spočívá možnost ochrany stěžovatele, pokud skutečně v jednom z předmětných případů neexistuje vykonatelné rozhodnutí. Jeho postavení je tedy zcela jiné, než postavení subjektů, o nichž

rozhodoval Ústavní soud ve výše uvedených nálezech posuzujících charakter výzvy podle § 73 odst. 1 daňového řádu.

Smyslem citovaných nálezů Ústavního soudu, jimiž byl v určitých případech výzvě podle § 73 odst. 1 daňového řádu přiznán charakter rozhodnutí, je nepochybně zajištění ochrany v případech, kdy ji adresát výzvy neměl v řízení vyměřovacím. Tak je tomu právě v případech Ústavním soudem řešených, tj. tam, kde je výzva učiněna vůči subjektům, označeným za ručitele či právní nástupce poplatníka. Z tohoto hlediska je však zobecnění obsažené v nálezu sp. zn. I. ÚS 78/2005 příliš široké a nezohledňuje všechny stávající možnosti ochrany. Právě tam, kde je výzva učiněna vůči poplatníkovi (a to i vůči tomu, kterému nebyla daň řádně vyměřena), totiž nereflexuje možnost ochrany v řízení exekucím.

Lze tak uzavřít, že v případě existence rozhodnutí, které nebylo stěžovateli řádně doručeno (vyjma případu, v nichž zákon doručení nepředpokládá - § 46 odst. 5 daňového řádu), se lze domáhat jeho doručení a v návaznosti na ně lze využít opravných prostředků, případně i žaloby proti rozhodnutí o dani. V případě, že by skutečně o dani nebylo vůbec rozhodnuto, jsou cestou ochrany stěžovatele námitky proti exekučnímu příkazu a případně žaloba proti rozhodnutí o nich. Ve vztahu ke stěžovateli, který je v postavení poplatníka, proto není výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu úkonem zasahujícím do jeho práv; nesupluje rozhodnutí o dani.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že si je vědom skutečnosti, že ochrana základních práv a svobod není doménou toliko Ústavního soudu, nýbrž všech soudů (čl. 4 Ústavy ČR). Právo na přístup k soudu nepochybně mezi základní práva patří, a Listina v čl. 36 odst. 2 jednoznačně garantuje přezkum rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny. V případě daňových rozhodnutí je pak nesporné, že jejich přezkum ve správním soudnictví musí být garantován, jelikož tato rozhodnutí zasahují vlastnické právo, zaručené v čl. 11 Listiny.

Současně je však potřeba uvést, že z ústavních norem plyne toliko cíl a nikoliv nutně i jediná cesta k tomuto cíli vedoucí. Jinak řečeno, úkolem Ústavního soudu v rovině ústavního pořádku je garantovat, aby v těchto případech nedocházelo k jevu označovanému jako *denegatio iustitiae*; úkolem správních soudů je pak podrobně vyargumentovat, které z možných řešení soudní ochrany je nejen ústavně konformní, nýbrž také nejefektivnější a nejrationálnější. Takto viděno Nejvyšší správní soud vycházel z toho, že dříve citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 78/05 představuje nepochybně precedens a jako s takovým je s ním nutno i zacházet. Právní názor v něm obsažený je tedy závazný, a to i nad rámec tehdy rozhodovaného případu, nicméně nejedná se o závaznost srovnatelnou s normativním právním aktem. Jak k tomu totiž zdejší soud uvedl v rozsudku sp. zn. 2 Afs 180/2004, *"celý vnitrostátní právní řád je založen na principu vnitřního souladu (konzistence) a hierarchického uspořádání. Tato základní maxima musí být nazírána jako dominující hledisko při výkladu jeho jednotlivých součástí. Je proto chybný takový náhled na právní řád, který jeho jednotlivé vrstvy vnímá relativně izolovaně, a to z hlediska materiálního i formálního. V tomto kontextu se jeví velmi významným čl. 95 Ústavy, který lze – mimo jiné – vnímat též jako potvrzení zmíněné hierarchie právního řádu a jako prostředek komunikace mezi Ústavním soudem na straně jedné a mezi soudy obecnými na*

straně druhé. Především z něj lze dovodit, že obecné soudy (mezi něž v tomto smyslu a se značným zjednodušením patří i Nejvyšší správní soud) jsou při svém rozhodování vázány nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem (*arg. a minori ad maius*). Právě v tomto kontextu vystupuje do popředí funkce Ústavního soudu, kterou je podle čl. 83 Ústavy ČR ochrana ústavnosti. Ústavní soud je tedy hlavní interpretátor ústavního pořádku a právě v tomto smyslu musí být jeho rozhodnutí závazná. Nejvyšší správní soud dále uvádí, že podle imperativu ústavně konformní interpretace a aplikace právních předpisů jsou všechny subjekty aplikující právo povinny postupovat tak, aby zvolený výklad právních předpisů byl souladný s ústavností, a to ve smyslu výslovného znění konkrétních ústavních norem i ústavních principů a hodnot, nezřídka v ústavních textech *expressis verbis* nevyjádřených. Teprve pokud takový výklad možný není, je namístě protiústavní ustanovení právních předpisů k tomu příslušným mechanismem odstranit. V tomto kontextu viděno, jestliže Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Opačný výklad, který by kupř. s odkazem na vázanost soudce zákonem podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR odmítal respektovat právní názor Ústavního soudu, by představoval logickou chybu, jelikož tato vázanost výkladem norem nadzákonné (ústavní) síly musí být pro soud při aplikaci jednoduchého práva určující. Navíc nelze přehlédnout, že opačný závěr by ve svých důsledcích vedl k nerovnosti účastníků jednotlivých soudních řízení a k nepředvídatelnosti soudního rozhodování, což samozřejmě představuje pochybení dosahující ústavní intenzity. Nelze rovněž přehlížet, že určujícím společným prvkem obecných soudů a Ústavního soudu je jejich poslání zakotvené v čl. 4 Ústavy, kterým je ochrana základních práv a svobod. Mezi oběma složkami soudní moci tak musí existovat souhra a harmonie, nikoliv animozita. V podmínkách právního státu je proto nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasně seznatelné judikatury Ústavního soudu – s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní. ...

Jakkoliv tedy se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedentálního práva, jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevyporádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevyporádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil."

V nyní projednávané věci je z obsahu předmětného nálezu Ústavního soudu zcela zřejmé, že jeho podstata spočívá ve vytvoření takového mechanismu, aby nedocházelo k vyjmutí ze soudní ochrany případů, kdy výzva podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu představuje první úkon, z něhož se dotčený subjekt teprve dozví o existenci dluhu. S podstatou a logikou tohoto právního názoru je zdejší soud plně srozuměn. Ústavní soud se však vůbec nevyporádal se skutečností, že Nejvyšší správní soud ke stejnému výsledku dospěl již dříve v citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu sp. zn. 2 Afs 81/2004, v němž dovodil soudní přezkum námitek proti exekučnímu příkazu. Z tohoto rozhodnutí totiž jednoznačně plyne, že soudní ochraně podléhají i případy, které popsal v citovaném nálezu

Ústavní soud, takže k odepření přístupu k soudu a tedy i k zásahu do ústavně zaručených práv v tomto směru dojít nemůže.

Z obsahu citovaného nálezu přitom nikterak nevyplývá, že by se Ústavní soud zabýval celkovým kontextem analyzovaného problému ve smyslu domýšlení dalšího postupu vůči daňovému dlužníkovi, příp. že by jakkoliv zareagoval na zmiňované rozhodnutí rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud má proto za to, že nastala shora popsaná situace nevypořádání se s některou ze zásadních argumentačních pozic, a že proto není povinen bezesbytku aplikovat právní názor Ústavního soudu i na nyní rozhodovanou věc, protože je pevně přesvědčen o tom, že právní názor, podle něhož je soudní ochrana garantována až v řízení o žalobě proti námitkám proti exekučnímu příkazu, Ústavní soud nejen nevyvrátil, nýbrž se jím ani nezabýval, a tím pádem je dána možnost odchýlit se od jeho právního názoru.

K tomuto závěru v dané věci dospívá zdejší soud i na základě svého pevného přesvědčení, že soudní přezkoumatelnost správního rozhodnutí (výzvy k uhrazení daňového nedoplatku) nelze odvozovat od toho, zda před zasláním této výzvy bylo vůči poplatníkovi vydáno rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu. Pokud by totiž tento právní názor měl mít obecnější platnost, znamenalo by to, že by se procesní přípustnost žaloby dovozovala teprve od výsledku zjištění soudu (fakticky od její důvodnosti), který by se musel podrobně seznámit s průběhem předchozího řízení a zjevně by musel i provést dokazování. Konstrukce a logika ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. je však odlišná. Je založena na tvrzení o zkrácení na právech v důsledku úkonu správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti. Přípustnost této žaloby se proto odvozuje od břemene tvrzení zásahu do právní sféry žalobce a je pak věcí meritorního posouzení, zda se toto tvrzení ukáže důvodným či nikoliv. Lze si proto představit takový právní výklad, podle něhož by každá výzva podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu představovala soudně přezkoumatelné správní rozhodnutí. Tento výklad zdejší soud nepovažuje za rozumný a efektivní, protože ve svém výsledku vede toliko k násobení soudního přezkumu věcně stejných (byť procesně odlišných) žalobních námitek: směřujících proti předmětné výzvě a proti námitkám proti exekučnímu příkazu. Současně však tento výklad je vnitřně konzistentní a logicky udržitelný, protože nesměšuje procesní a věcnou legitimaci. Striktní výklad, plynoucí z citovaného nálezu, však tuto vnitřní logiku postrádá.

Přesto, že úvaha krajského soudu o důvodech odmítnutí návrhu byla poněkud stručná a nepropracovaná, jeho závěr o naplnění podmínek § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., z důvodů nepřípustnosti ve smyslu § 68 písm. e) s. ř. s. ve spojení s § 70 písm. a), c) s. ř. s., je v souladu se zákonem. Proto také Nejvyšší správní soud nepřistoupil ke zrušení usnesení krajského soudu, neboť v případě, že návrh skutečně měl být odmítnut, musel by jej současně se zrušením usnesení znovu odmítnout (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

Stěžovateli byl pro řízení o kasační stížnosti ustanoven zástupcem advokát; v takovém případě platí hotové výdaje a odměnu za zastupování stát (§ 35 odst. 8, § 120 s. ř. s.). Soud proto určil odměnu advokáta za dva úkony právní služby – převzetí a

příprava věci a písemné podání soudu týkající se věci samé – částkou 2x 2100 Kč a 2x 300 Kč na úhradu hotových výdajů v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. b), d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, celkem 4 800 Kč. Ustanovenému zástupci se tedy přiznává odměna v celkové výši 5 712 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do šedesáti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

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

V Brně dne 24. září 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu