



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 **K. P.**, právně zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Zítkova 677/9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 2. 2007, č. j. 15 Ca 10/2006 - 19,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne ze dne 27. 2. 2007, č. j. 15 Ca 10/2006 - 19, **se z r u š u j e.**
- II. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 14. 11. 2005, č. j. 15604/05-1500, **se o d m í t á.**
- III. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladu řízení před krajským soudem i řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 11. 2005, č. j. 15604/05-1500 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě dle § 73 odst. 1 daňového řádu vydané Finančním úřadem v Roudnici nad Labem (dále jen „správní orgán prvního stupně“) dne 8. 9. 2004, pod č. j. 47240/04/198971/6778. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem žalobou, kterou se domáhal jeho zrušení. Rozsudkem ze dne 27. 2. 2007, č. j. 15 Ca 10/2006 - 19, krajský soud žalobu zamítl.

Krajský soud se v odůvodnění svého rozsudku vypořádal s žalobcem uplatněnou námitkou promlčení práva k vymáhání daňového nedoplatku, vůči němuž výzva orgánu prvního stupně směřovala. Konstatoval, že dodatečně vyměřená daň je splatná podle ustanovení § 46 odst. 7 daňového řádu do třiceti dnů ode dne doručení dodatečného platebního výměru. Námitku žalobce, že splatnost dodatečně vyměřené daně je třeba posuzovat podle ustanovení § 40 odst. 3 daňového řádu krajský soud odmítl právě s poukazem na prvně citované ustanovení, neboť daňový nedoplatek se odvíjí od dodatečného platebního výměru. Předmětný nedoplatek se tak stal splatným dne 26. 6. 2000 a promlčen by byl dne 1. 1. 2007. Krajský soud tedy uzavřel, že byla-li výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě byla vůči žalobci vydána dne 8. 9. 2004, stalo se tak v době, kdy běh promlčecí doby k jeho vymáhání neskončil. Vydáním výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě navíc došlo k přerušení běhu promlčecí doby podle ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na tyto skutečnosti žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti rozsudku krajského soudu brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na nezákonnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)].

Stěžovatel v kasační stížnosti především uvádí, že nezákonnost rozsudku krajského soudu spatřuje v nesprávném posouzení otázky splatnosti daňového nedoplatku. Stěžovatel se neztotožňuje se závěry krajského soudu, že v době vydání výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ještě neuběhla promlčecí lhůta k jeho vybrání a vymáhání. Tvrdí, že počátek běhu promlčecí lhůty k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku nelze vztahovat ke dni splatnosti dodatečně vyměřené daně podle ustanovení § 46 odst. 7 daňového řádu, neboť tato lhůta je podle výslovné dikce zákona lhůtou náhradní. Stěžovatel vychází z názoru, že počátek běhu předmětné promlčecí lhůty se vztahuje ke dni splatnosti daně jako takové, tj. že je vázán na daňovou povinnost stanovenou v ustanovení § 40 odst. 1 daňového řádu. Sporný daňový nedoplatek se tak stal podle názoru stěžovatele splatným ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tj. dne 31. 3. 1997 (jednalo se o nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996), a proto byl promlčen dne 1. 1. 2003. Výzva správce daně k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 8. 9. 2004 tak byla vydána až po uplynutí šestileté promlčecí lhůty (§ 70 odst. 1 daňového řádu) a nebyla tudíž ani způsobila běh promlčecí lhůty přerušit (§ 70 odst. 2 daňového řádu).

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil s odkazem na svou argumentaci uvedenou již ve vyjádření k žalobě. Konstatoval, že částka ve výši 8735 Kč byla stěžovateli předepsána na základě dodatečného platebního výměru č. j. 25384/00/198970/5972 ze dne 24. 5. 2000, a to po provedené daňové kontrole na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996. Výměr byl stěžovateli doručen dne 26. 5. 2000 a dodatečně stanovená daň se tak stala splatnou dne 26. 6. 2000. Předmětný daňový nedoplatek by byl proto promlčen dne 1. 1. 2007. Výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 8. 9. 2004, tak byla nejen vydána v průběhu promlčecí lhůty, ale tímto úkonem byl i běh promlčecí lhůty podle ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu přerušen. Žalovaný proto navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta pro nedůvodnost.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda řízení před krajským soudem nebylo zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], nebo nebylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud je totiž zásadně vázán důvody kasační stížnosti; tato podmínka se však v případě zjištění shora uvedených skutečností neuplatní (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Pokud je tedy v řízení o kasační stížnosti shledána například absence podmínky řízení o žalobě, zohlední tuto skutečnost i bez toho, že by na ni bylo stěžovatelem výslovně poukazováno.

V projednávané věci byla podána žaloba proti rozhodnutí žalovaného o odvolání, které směřovalo proti výzvě správce daně k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, vydané podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud přímo přistoupil k meritornímu posouzení věci, přičemž se vůbec nezabýval otázkou možné nepřipustnosti žaloby.

Z hlediska přezkoumatelnosti rozhodnutí soudem je vždy rozhodující, zda rozhodnutí vydané v prvním stupni je rozhodnutím v materiálním smyslu a tedy rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Základem úvahy o přípustnosti žaloby je tedy „*charakter rozhodnutí prvostupňového, přičemž vztah mezi instančními správními rozhodnutími je jednoznačný. Při zamítnutí odvolání (...) tvoří spolu obě rozhodnutí jeden celek.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 - 43, dostupný z www.nssoud.cz).

Otázkou přípustnosti žaloby proti výzvě vydané dle § 73 odst. 1 daňového řádu (pochopitelně ve spojení s rozhodnutím druhostupňovým) se zabýval již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 22/2004 - 72, publikovaný pod č. 976/2006 Sb. NSS. Vyslovil zde právní názor, dle kterého výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 daňového řádu není rozhodnutím podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., ale pouze úkonem, jímž se upravuje vedení řízení. Žaloba směřující proti rozhodnutí o odvolání, kterým byla napadena taková výzva je tak nepřipustná podle ustanovení § 68 písm. e) s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 70 písm. a), c) s. ř. s.

Tento rozsudek byl však zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/05 (dostupný z www.nalus.usoud.cz). Ústavní soud zde 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 tak, ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., žalobou domáhat přezkoumání takové výzvy soudem. Ústavní soud tedy vyjádřil své přesvědčení, že v jím posuzovaném případě nemohla být výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě prisuzována toliko procesní povaha, ale že se jednalo o rozhodnutí deklaratorní povahy,

kteře spadá pod legislativní zkratku „rozhodnutí“ podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Současne se však vyslovil v tom směru, že v případech, 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 rozsudku Nejvyššího správního soudu, který Ústavní soud zrušil.

Nejvyšší správní soud vzal ze shodných tvrzení obou účastníků řízení za prokázané, že daňová povinnost byla stěžovateli stanovena dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 5. 2000, č. j. 25384/00/198970/5972 (který je rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu), doručeným stěžovateli dne 26. 5. 2000. Jak dodatečný platební výměr, tak i nyní posuzovaná výzva byly doručeny témuž daňovému dlužníkovi (stěžovateli). V rámci následující daňové exekuce vydal správce daně výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, ve které bylo dostatečně identifikováno vykonatelné rozhodnutí (dodatečný platební výměr), na základě kterého bylo k vymáhání daňového nedoplatku přistoupeno. Taková výzva podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu tedy musí být v tomto konkrétním případě v souladu s názorem Ústavního soudu posuzována jako úkon procesní povahy, který není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Ve vztahu ke stěžovateli lze tedy uzavřít, že předmětná výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu není úkonem zasahujícím do jeho práv, neboť nesupluje rozhodnutí o dani. Soudní přezkum takové výzvy a rozhodnutí o odvolání proti ní je tudíž vyloučen podle ustanovení § 70 písm. a), c) s. ř. s.

Odmítnutím přezkumu napadeného rozhodnutí v posuzovaném případě nedochází k zásahu do stěžovatelova práva domáhat se ochrany před soudem a nemá tedy za následek nepřipustné odmítnutí spravedlnosti – *denegatio iustitiae*. Stěžovatel je oprávněn bránit se postupu správce daně v rámci případné následné daňové exekuce podáním námitek proti exekučnímu příkazu podle ustanovení § 73 odst. 8 daňového řádu. Rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu je již rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., jehož soudního přezkumu se lze domáhat (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, publikovaný pod č. 791/2006 Sb. NSS). Sluší v této souvislosti též odkázat na již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 - 43, kde je, v kontextu zmiňovaného nálezu Ústavního soudu, obsírně pojednáno o otázce přezkoumatelnosti výzvy vydané dle § 71 odst. 3 daňového řádu, a to ve prospěch závěru o obecné existenci výluky jejího soudního přezkumu.

Podle ustálené judikatury, pokud Nejvyšší správní soud dospěje k závěru o nedostatku podmínek řízení v řízení před krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], nezabývá se již ostatními kasačními námitkami [tj. zde namítanou nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

S ohledem na shora popsané skutečnosti Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty první před středníkem s. ř.

s., rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušit, a to *ex officio*. Jelikož důvody pro odmítnutí návrhu na zahájení řízení byly dány již v řízení před soudem první instance, rozhodl současně o odmítnutí žaloby (§ 110 odst. 1, věta první za středníkem s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že tímto rozsudkem se končí i řízení o žalobě, rozhodl Nejvyšší správní soud o náhradě nákladů řízení před soudy obou stupňů. Pokud jde o řízení vedené před krajským soudem, zde bylo o nákladech řízení mezi účastníky rozhodnuto s ohledem na dikci ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s., dle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta. Výrok o nákladech řízení o kasační stížnosti vychází (za použití § 120 s. ř. s.) z téhož ustanovení zákona. Posuzováno čistě z procesního hlediska, sice stěžovatel v řízení o kasační stížnosti uspěl, neboť rozsudek krajského soudu byl zrušen, jelikož se tak ale nestalo z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a zdejší soud pouze zrušujícím výrokem otevřel cestu k odmítnutí podané žaloby (která neměla být vůbec krajským soudem meritorně projednána), je nutno i v případě nákladů řízení o kasační stížnosti vycházet z konečného výsledku řízení před správními soudy, kterým je odmítnutí žaloby.

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

V Brně dne 31. října 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu