



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **CZT, a. s.**, se sídlem Bratranců Veverkových 396, Pardubice, zastoupený JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8 - Karlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 29. 1. 2014, č. j. 52 Af 43/2013 – 115,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 29. 1. 2014, č. j. 52 Af 43/2013 – 115 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Usnesením Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 29. 1. 2014, č. j. 52 Af 43/2013 – 115, byla odmítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 8. 2013, č. j. 19937/13/5000-14504-711439, jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 21. 3. 2013, č. j. 409466/13/2801-24803-605583, kterým bylo podle ust. § 157 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), deklarováno, že „rozhodnutí o posečkání č. j. 319132/12/248912605583 ze dne 10. 8. 2012 z důvodu nedodržení podmínek stanovených uvedeným rozhodnutím pozbývá dnem 27. 2. 2013 účinnosti“. V odůvodnění usnesení krajský soud především poukázal na ust. § 65 odst. 1 a § 70 písm. a) s. ř. s. a v tomto kontextu i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 As 106/2012 - 25 a usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2002, sp. zn. IV. ÚS 233/02. Dále uvedl, že rozhodnutím vydaným podle ust. § 157 odst. 5 daňového řádu správce daně pouze deklaruje, že rozhodnutí o posečkání pozbylo účinnosti ex lege, a to dnem nedodržení některé z podmínek rozhodnutí o posečkání. Žádná stěžovatelova práva se

tímto rozhodnutím nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují. Majetková sféra stěžovatele nemůže být tímto rozhodnutím z povahy věci nijak dotčena, neboť není exekucním titulem. V důsledku tohoto rozhodnutí mu nevzniká platební povinnost a ani nedochází k její individualizaci. Zákon s ním žádné účinky nespojuje. Ty jsou spojeny s jinou právní skutečností. Proto případné námitky zpochybňující okamžik zániku účinků rozhodnutí o posečkání může stěžovatel uplatnit v řízení o žalobě proti rozhodnutím, kterými mu bude předepsán úrok z prodlení nebo úrok z posečkání. To také stěžovatel učinil, jak je zřejmé ze žaloby vedené u krajského soudu pod sp. zn. 52Af 42/2013, popř. z návrhu na zastavení exekuce. Z uvedených důvodů se krajský soud žalobními námitkami věcně nezabýval a žalobu odmítl jako nepřipustnou podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s.

Proti tomuto usnesení podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. V kasační stížnosti především odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 2 As 50/2005 - 53, v němž byl řešen vztah soukromého a veřejného práva. Ve smyslu citovaného rozsudku je podle stěžovatele třeba chápat také institut podmínek ve smyslu ust. § 156 odst. 3 a § 157 odst. 5 daňového řádu. Z ust. § 36 odst. 1 o. z. z roku 1964 a § 548 odst. 1 o. z. z roku 2012 jednoznačně vyplývá, že k podmínce nemožné se nepřihlíží. Přesně o takové podmínky se v daném případě jednalo. Nemohou být stanoveny takové podmínky povolení posečkání úhrady daně, které právo za podmínky vůbec nepovažuje. V této souvislosti poukázal stěžovatel na to, že právní úprava daňového řádu nebo zákona č. 500/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) neobsahuje definici či výkladová pravidla pro stanovení nebo formulaci podmínek povolení posečkání úhrady daně, a proto je nezbytné interpretovat tyto podmínky v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího soudu vztahující se k ust. § 36 o. z. Z této judikatury citoval rozsudek ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. 33 Odo 1423/2006. Podle stěžovatelova přesvědčení lze seznat nesmyslnost a nezákonnost správcem daně stanovených podmínek povolení posečkání úhrady daně. Pro dodržení první ze stanovených podmínek by stěžovatel musel uhradit posečkané daňové povinnosti v plné výši nejpozději ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení rozsudku krajského soudu. Správce daně stanovil podmínku, která je nemožná, nelogická a navíc protiprávní, protože má být plněno něco, pro co není opodstatnění, resp. zákonný důvod. Pro dodržení druhé ze stanovených podmínek by stěžovatel musel do 15 dnů od obdržení rozsudku krajského soudu správcem daně tento rozsudek předložit. Pokud by ji stěžovatel dodržel, nevedlo by to k zachování výhody možnosti posečkání, neboť rozhodnou událostí bylo vydání rozsudku krajského soudu, nikoli úhrada posečkané daňové povinnosti v plné výši nejpozději ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení rozsudku krajského soudu či předložení tohoto rozsudku v téže lhůtě. Podle stěžovatele tak rozhodnutí o posečkání úhrady daně neobsahovalo podmínky, které je nutno dodržet k zachování výhody možnosti posečkání, neboť právní důsledky případného dodržení stanovených podmínek by byly stejné jako v případě jejich nedodržení. Vedle nesmyslnosti a nezákonnosti jsou podmínky povolení posečkání úhrady daně také v rozporu s dobrými mravy. Proto je nezbytné nepřihlížet k těmto podmínkám, a to od počátku, neboť byly stanoveny v rozporu s ust. § 156 odst. 3 daňového řádu, prosty smyslu podle ust. § 157 odst. 5 daňového řádu a na základě překročení správního uvážení. Neupravuje-li daňový řád institut podmínek (jejich obsah, smysl a účel), pak je třeba vycházet ze soukromoprávní úpravy. V této souvislosti stěžovatel citoval rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10.

pokračování

2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54. Z pojetí jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu vychází ve své judikatuře i Ústavní soud, který např. v nálezu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05 uvedl, že ač daňové předpisy náleží k právu veřejnému nelze mít za to, že předpisy práva veřejného jsou aplikovatelné zcela bez ohledu na právo soukromé. Odkazuje-li proto veřejné právo na pojem práva soukromého, je povinností příslušného správního orgánu interpretovat a aplikovat tyto soukromoprávní pojmy. Dále stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009 - 45 a rozsudky rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2005 - 54 a ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54. Stěžovatel rovněž připomněl nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 9. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 34/09, jehož stěžejní myšlenkou je požadavek na soudcovské rozhodování, které má v každém případě odpovídat obecné ideji spravedlnosti, a to i za cenu odchýlení se od zákonné úpravy. Ostatně ust. § 2 odst. 3 o. z. z roku 2012 stanoví, že výklad a použití právního předpisu nesmí být v rozporu s dobrými mravy a nesmí vést ke krutosti nebo bezohlednosti urážející obyčejné lidské cítění a ust. § 3 o. z. z roku 2012 se dovolává jistých zásad a hodnot. Přesto, že se jedná o soukromé právo, neznamená to, že tyto zásady neplatí v právu veřejném. Pro stát a jeho fungování rovněž platí Ústava, Listina základních práv a svobod a mezinárodní smlouvy, které se o zásady a principy spravedlnosti a práva nejen opírají, ale také z nich vycházejí. Výslovné zakotvení rozhodování podle zásad spravedlnosti je sice novinkou v oblasti pozitivního práva, ale v judikatuře, zejména Ústavního soudu, jde o pojem dlouhodobý a ustálený (např. nálezy ze dne 20. 1. 2000, sp. zn. III. ÚS 150/99, ze dne 18. 9. 2012, sp. zn. I. ÚS 3756/11, ze dne 6. 9. 2005, sp. zn. I. ÚS 643/04, ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96). V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 2 As 50/2005 - 53 a ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Azs 13/2006 - 39 a rovněž na slova soudce Vrchního soudu v Praze Jana Sváčka, která pronesl na fóru Pražský právnícký podzim konaném v listopadu 2013. Z výše uvedeného vyplývá, že postup odvolacího finančního ředitelství, resp. správce daně, byl nezákonný a stěžovatel stanovené podmínky neporušil, resp. porušil jen formálně. Proto napadené rozhodnutí bylo nezákonné a krajský soud odmítl poskytnout základním stěžovatelovým právům a svobodám ochranu a žalobou se meritorně nezabýval. Stěžovatel vyjádřil kategorický nesouhlas s právním názorem krajského soudu, že napadeným usnesením nebyla dotčena jeho práva a povinnosti. Za nesprávný považuje také jeho právní názor, že vydáním napadeného rozhodnutí nebyly založeny či změněny jeho povinnosti nebo práva. Nevydáním rozhodnutí o zrušení posečkáni by totiž nadále trvala jeho povinnost platit úrok z prodlení pouze v poloviční výši. Správce daně by navíc bezprostředně po skončení posečkáni vydal platební výměr o předpisu úroku z posečkané částky za dobu posečkáni, k čemuž také skutečně došlo. Nelze se tak ztotožnit s tvrzením, že majetková sféra stěžovatele zůstala nedotčena, protože v případě, že by napadené rozhodnutí nebylo vydáno, byl by povinen platit úroky z prodlení i nadále ve snížené výši. Navíc správce daně je bezprostředně po skončení posečkáni povinen vydat podle ust. § 157 odst. 3 daňového řádu platební výměr o předpisu úroku z posečkané částky za dobu posečkáni, což se také stalo. Napadené správní rozhodnutí je sice rozhodnutím deklaratorním, avšak jeho vydání osvědčilo, že stěžovatel se stal daňovým dlužníkem se splatným a vymahatelným nedoplatkem. Při odhlédnutí od toho, že toto deklaratorní rozhodnutí je nezákonné, existuje značný rozdíl mezi situací, kdy bylo nebo kdy by nebylo vydáno. Proto stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tezí, že napadené rozhodnutí je vyloučeno ze soudního přezkumu a odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne

16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03. Při striktně doslovném výkladu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. by nebylo možné žádné subjektivní právo nalézt u řady správních aktů, které soudy běžně přezkoumávají (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42). Stěžovatel zdůraznil, že napadeným správním rozhodnutím byl deklarován zánik jeho práv vyplývajících z povahy institutu posečkání, tj. z jeho smyslu a účelu, ačkoli pro zánik těchto práv nebyly splněny zákonem stanovené předpoklady. Stěžovatel také poukázal na případ, který byl řešen jak Nejvyšším správním soudem (rozsudek ze dne 25. 11. 2003, č. j. 3 Afs 10/2003 - 54), tak Ústavním soudem (nález ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04) s tím, že závěry vyplývající z citovaného nálezu jsou přílehlavé i na jeho případ. I v dané věci měl krajský soud zkoumat, zda správní orgán nevybočil z mezí správního uvážení, když jak rozhodování o změně stanovených záloh podle ust. § 67 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tak rozhodování o posečkání daně, příp. o skončení posečkání, záleží na správním uvážení. Odepřením soudního přezkumu je tak stěžovatel vystaven nepřezkoumatelné správní libovůli. Podle stěžovatelova přesvědčení krajský soud kromě porušení zákonných norem (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) svým postupem porušil i normy ústavního pořádku České republiky, konkrétně čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, čl. 4 a čl. 90 Ústavy, čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 Úmluvy a čl. 1 odst. 1 Ústavy. V této souvislosti stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 30/03. Ze všech uvedených důvodů proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že je v ní rozsáhlá argumentace vztahující se k pojmu podmínka, k rozhodování podle principu spravedlnosti a přílišnému formalismu správních orgánů i krajského soudu. V řízení o kasační stížnosti proti procesnímu rozhodnutí krajského soudu však není možné věcně přezkoumávat rozhodnutí správního orgánu. K tomu odvolací finanční ředitelství odkázalo na ustálenou judikaturu, např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 3 Ads 51/2010 - 30. Jakkoliv je tedy stěžovatelova argumentace rozsáhlá a plamená, jedná se o argumentaci pro danou věc zcela irelevantní, a proto se k ní odvolací finanční ředitelství nevyjádřilo. S právním posouzením týkajícím se nepřípustnosti žaloby proti rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání vyslovilo souhlas. K povinnosti platit úrok z prodlení odvolací finanční ředitelství uvedlo, s odkazem na ust. § 157 odst. 1, 2 a 5 daňového řádu, že posečkání je ukončeno ke dni nedodržení některé z podmínek stanovených v rozhodnutí o posečkání a tímto dnem zaniká i právo na úrok z posečkání. Názor stěžovatele, že pokud by nebylo předmětné rozhodnutí vydáno, vznikl by stále místo úroku z prodlení pouze úrok z posečkání, je nesprávný a bez opory v zákoně. Stěžovatel nedodržel podmínky stanovené v rozhodnutí o posečkání, a proto dnem jejich nedodržení došlo ze zákona k ukončení doby posečkání, tedy i výhod z posečkání plynoucích. Povinnost platit úrok z prodlení vznikla již za den následující po dni, ve kterém k porušení podmínek došlo. Na tuto skutečnost nemá žádný vliv vydání rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání. Napadené rozhodnutí stěžovateli nezaložilo povinnost platit úrok z prodlení. Tato povinnost vznikla ze zákona v důsledku porušení podmínky stanovené v rozhodnutí o posečkání. Daňový řád s institutem posečkání nespojuje odložení nebo jinou úpravu splatnosti posečkaného daňového nedoplatku, jak tvrdí stěžovatel. I po dobu trvání posečkání zůstává daňová povinnost splatným nedoplatkem ve smyslu ust. § 153 daňového řádu. Možnost správce daně po

pokračování

skončení posečkáni nedoplatek vymáhat, není, stejně jako povinnost hradit úrok z prodlení, vázána na vydání rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkáni, ale na ukončení doby posečkáni, tedy na porušení podmínky. Nelze se tedy ztotožnit s názorem stěžovatele, že vydáním předmětného rozhodnutí zanikla nedotknutelnost jeho majetku. Odkazuje-li stěžovatel na nález Ústavního soudu, podle kterého rozhodnutí soudu o povinnosti zaplatit soudní poplatek, ač je to rozhodnutí deklaratorní, zasahuje do sféry práv a povinností dotčené osoby, není tento nález na danou situaci zcela přílehlavý. Není možné dovodit, že by rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkáni nějakým způsobem působilo na právní nebo majetkovou sféru daňového subjektu, neboť ho v podstatě pouze informuje o tom, co se událo a jaké následky zákon s touto událostí spojuje. Stejně tak je nepřilehlavá argumentace obsažená v nálezu Ústavního soudu vztahujícího se k rozhodnutí o stanovení záloh. K obecné stížní námitce o porušení některých ustanovení Ústavy a Listiny základních práv a svobod odvolací finanční ředitelství uvedlo, že krajský soud postupoval v souladu se zákonem a nedošlo ani k porušení norem ústavních. Proto setrvalo na názoru, že důvody obsažené v kasační stížnosti jsou irelevantní a navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Vzhledem k tomu, že krajský soud odmítl žalobu podanou stěžovatelem pro její nepřipustnost podle ust. § 68 písm. e), protože se jedná o vyloučený úkon, který není rozhodnutím ve smyslu ust. § 70 písm. a) s. ř. s., přichází v úvahu z povahy věci pouze stížní důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., jak jej také stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil. V řízení o kasační stížnosti proti usnesení o odmítnutí žaloby pro nepřipustnost tak Nejvyšší správní soud zkoumá pouze to, zda krajský soud správně posoudil (ne)splnění podmínek řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65), tj. zda napadené správní rozhodnutí podléhá soudnímu přezkumu či nikoli. Je tedy právně irelevantní obsáhlá stěžovatelova argumentace vztahující se k rozhodnutí vydanému Finančním úřadem v Pardubicích dne 10. 8. 2012, č. j. 319132/12/248912605583, o posečkáni úhrady daně z přidané hodnoty, týkající se podmínek v něm stanovených, na které bylo ve smyslu ust. § 156 odst. 3 daňového řádu povolení posečkáni úhrady daně vázáno.

Proto Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. přezkoumal napadené usnesení v rozsahu druhé stížní námítky, v níž stěžovatel namítal nezákonnost odmítnutí žaloby.

Právo na přístup k soudu je jednou ze základních součástí práva na spravedlivý proces, garantovaného jak mezinárodními smlouvami, tak vnitrostátním ústavním právem. Na ústavní úrovni má pro správní soudnictví rozhodující význam čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle něhož ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Pravomoc správních soudů je podle citovaného článku založena na generální klauzuli, z níž vyplývá, že přezkoumat lze každé rozhodnutí správního orgánu, není-li ze soudního přezkumu

výslovně vyloučeno zákonem, s výjimkou rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod, u nichž není žádná zákonná kompetenční výluka možná. Právo na soudní přezkum každého rozhodnutí správního orgánu, není-li to zákonem výslovně vyloučeno, je tedy jedním z veřejných subjektivních práv zaručených Listinou. Jak již bylo uvedeno, čl. 36 odst. 2 Listiny, stejně jako ust. § 6 s. ř. s., obsahuje generální klauzuli, která má pro správní soudnictví dvojí význam: výčtový a výkladový. Výčtový význam spočívá v tom, že pro vyloučení věci ze soudního přezkumu je zapotřebí výslovného ustanovení zákona. Uvedená klauzule stanoví také výkladové vodítko pro stanovení širší jednotlivých výjimek ze soudního přezkumu. Výjimky mají být vykládány zužujícím způsobem a v pochybnostech má být přezkum umožněn. Jak Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 28/2005 - 89, č. 809/2006 Sb. NSS, *„Je-li sporné, zda se na rozhodnutí správního orgánu vztahuje kompetenční výluka ve smyslu § 70 s. ř. s. (...), je zapotřebí zvolit výklad maximálně dbající zachování práva na přístup k soudu.“* Shodné závěry vyjádřil Nejvyšší správní soud také v usnesení ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42, dostupné na www.nssoud.cz a publ. pod č. 906/2006 Sb. NSS nebo v rozsudku ze dne 21. 5. 2008, č. j. 4 Ans 9/2007 - 197, dostupný na www.nssoud.cz. Stejně požadavky byly formulovány i v judikatuře Ústavního soudu (viz např. nález ze dne 3. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 8/99, publ. pod č. 291/1999 Sb.).

Neumožnění soudního přezkumu v případě tvrzené nezákonnosti či vadného postupu v řízení, které mu předcházelo, může znamenat pro některé jeho adresáty značně nepříznivé důsledky, aniž by měli k dispozici jiné účinné prostředky ke včasné ochraně svých práv. Proto při aplikaci kompetenční výluk, jejichž výčet je obsažen především v ust. § 70 s. ř. s., je nutno vždy respektovat jejich smysl. Nepřípustný je zejména formalistický výklad dovolávající se textu zákona proti jeho skutečnému smyslu. Z ústavních interpretačních pravidel zároveň vyplývá, že v pochybnostech, zda žalobci svědčí právo na přístup k soudu či nikoliv, je nezbytné přiklonit se k výkladu svědčícímu ve prospěch výkonu tohoto práva. Účelem zakotvení výluk soudního přezkumu některých správních rozhodnutí bylo vyloučit přezkum takových rozhodnutí, která podle své povahy nejsou soudního přezkumu schopna. Smyslem takové právní úpravy je, aby správní řízení mohlo probíhat plynule, aby dospělo ke svému výsledku a nebylo „atomizováno“ do řady dílčích etap s vlastním soudním přezkumem a nebyl tak paralyzován jeho proces tam, kde soudní ochrana proti zásahu do veřejných subjektivních práv může následovat vzápětí proti konečnému rozhodnutí.

Klíčovým pro další úvahy o tom, zda stěžovatel opodstatněně namítá nezákonnost napadeného usnesení, je ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., podle něhož kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. V citovaném ustanovení je především vymezen předmět soudního přezkumu, tj. pojem rozhodnutí, který je legislativní zkratkou pro úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti žalobce. Dále je v něm stanovena žalobcova povinnost tvrdit dotčení na jeho právech, přičemž judikatura dovodila na základě přímé aplikace Listiny nutnost užití širšího pojmu „právní sféra“. Rovněž je v něm vymezeno, čeho se může žalobce podanou žalobou domáhat a že žalobní právo

pokračování

může být jinými zákonnými ustanoveními limitováno (§ 68 a § 70 s. ř. s.). Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42 „Koncepce citovaného ustanovení vyžaduje, aby interpret u každého jednotlivého úkonu správního orgánu zkoumal, jaké právo vlastně napadený úkon založil, změnil, zrušil či závazně určil. Je nasnadě, že u řady správních aktů, které soudy již dnes běžně přezkoumávají, by při striktním doslovném výkladu tohoto ustanovení nebylo možno žádné takové subjektivní právo nalézt. Tato situace může nastat typicky tam, kde správní orgán rozhoduje o žádosti účastníka řízení o vydání konstitutivního rozhodnutí: pokud žádosti vyhová, jeho konstitutivní rozhodnutí je z hlediska hmotného práva zároveň právní skutečností, tj. teprve jím je založeno subjektivní hmotné právo, ovšem naproti tomu jestliže žádosti nevyhová (zamítne ji), nemá takové zamítavé rozhodnutí z hlediska hmotného práva pravotvornou povahu, tedy žádné subjektivní právo nebylo založeno, změněno, zrušeno nebo závazně určeno. (...) Je ovšem zjevné, že i takové rozhodnutí se právní sféry žadatele dotýká, a to zcela zásadním způsobem. (...) Problematický je rovněž požadavek, aby žalobce tvrdil, že jej rozhodnutí správního orgánu zkrátilo na jeho hmotném, a nikoliv pouze procesním právu. Vyskytují se totiž rozhodnutí, u nichž lze jenom zprostředkovaně dovodit zkrácení na hmotných právech (přičemž takové situace nelze podřadit ani pod zkrácení „v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení“, neboť nejde o vady řízení, ale o nesprávné rozhodnutí, které je výsledkem tohoto řízení). Např. zamítne-li správní orgán nesprávně odvolání jako nepřipustné nebo opožděné podle § 60 správního řádu, nerozhoduje tím ve věci samé a o subjektivním hmotném právu či povinnosti se nijak nevyslovuje. (...) Nelze § 65 odst. 1 s. ř. s. vykládat doslovným jazykovým výkladem, ale podle jeho smyslu a účelu. Žalobní legitimace podle tohoto ustanovení musí být dána pro všechny případy, kdy je dotčena právní sféra žalobce (...), tj. kdy se jednostranný úkon správního orgánu, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, závazně a autoritativně dotýká jejich právní sféry. Nejde tedy o to, zda úkon správního orgánu založil, změnil, zrušil či závazně určil práva a povinnosti žalobce, nýbrž o to, zda se – podle tvrzení žalobce v žalobě – negativně projevil v jeho právní sféře.“

Na základě těchto interpretačních východisek přezkoumal Nejvyšší správní soud závěr krajského soudu, že napadeným správním rozhodnutím se žádná práva stěžovatele nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují a jeho majetková sféra jím nemůže být z povahy věci nijak dotčena, neboť není exekučním titulem, a proto se na něj vztahuje kompetenční výluka ve smyslu ust. § 70 písm. a) s. ř. s., podle kterého jsou ze soudního přezkoumávání vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími. Citované ustanovení ve své podstatě pouze zakotvuje důvod pro odmítnutí žaloby proti úkonům správních orgánů, které nejsou rozhodnutími způsobilými zasáhnout do právní sféry jednotlivce ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s.

V daném případě stěžovatel v podané žalobě tvrdil, že napadeným správním rozhodnutím byla dotčena jeho právní sféra, což by však nepostačovalo k tomu, aby mohlo být soudem meritorně přezkoumáno. Musí jít o úkon, který je platnou právní úpravou kvalifikován jako závazný a vztahuje se k žalobci, tzn., že se musí jednat o přímé dotčení právní sféry žalobce.

Podle ust. § 157 odst. 5 věta první daňového řádu není-li dodržena některá z podmínek rozhodnutí o posečkáni, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti dnem jejího nedodržení; správce daně o tom vydá rozhodnutí.

Z citovaného ustanovení vyplývá, že dnem nedodržení některé z podmínek stanovených správcem daně v rozhodnutí o posečkání daně se stává toto rozhodnutí neúčinným, tedy *ex nunc*. Dané skutečnosti musí správce daně deklarovat samostatným rozhodnutím, proti kterému může daňový subjekt podat odvolání. Je tedy nesporné, že se jedná o rozhodnutí deklaratorní povahy.

Nejvyšší správní soud tak, na rozdíl od krajského soudu, dospěl k závěru, že rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání daně z důvodu nedodržení stanovených podmínek představuje podstatný zásah do právní sféry dotčeného jednotlivce. Jmenovitě je dotčeno jeho právo na ochranu vlastnického práva ve smyslu čl. 11 Listiny, protože po dobu povoleného posečkání nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení (§ 157 odst. 1 daňového řádu), při posečkání příslušenství daně nebo peněžitého plnění placeného v rámci dělené správy se úrok z posečkané částky neuplatní (§ 157 odst. 6 daňového řádu) a další důsledky, kterým právě posečkání daně mělo zabránit (např. ohrožení výživy, nebezpečí zániku podnikání apod.).

Ostatně lze poukázat i na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 12. 2013, č. j. 31Af 2/2013 - 72, kterým bylo meritorně rozhodnuto o žalobě proti rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí správce daně o sdělení, že rozhodnutí o posečkání daně pozbývá účinnosti z důvodu nedodržení v něm stanovených podmínek.

Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 As 106/2012 - 25 je nepřipadný, neboť se týkal jiné právní problematiky. Předmětem přezkumu v uvedené věci bylo správní rozhodnutí o zastavení přezkumného řízení vydané podle ust. § 97 odst. 1 správního řádu na základě zjištění, že přezkoumávané rozhodnutí vydané v blokovém řízení nebylo vydáno v rozporu s právními předpisy.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. června 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

