



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce J. K., zastoupeného Mgr. Pavlem Nádeníčkem, advokátem se sídlem v Brně, Hilleho 6, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Uherském Hradišti**, se sídlem v Uherském Hradišti, Otakarova 1073, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2014, č. j. 29 Af 10/2014 - 67,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2014, č. j. 29 Af 10/2014 - 67 **se zrušuje.**
- II. Žaloba **se odmítá.**
- III. Věc **se postupuje** k vyřízení Odvolacímu finančnímu ředitelství.
- IV. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí ze dne 19. 12. 2013, č. j. 1804427/13/3309-25200-705326 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný nevyhověl návrhu žalobce na odklad a zastavení daňové exekuce nařízené vůči němu exekučním příkazem na srážky ze mzdy, vydaným Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou dne 8. 1. 2007, č. j. 595/07/311920/8545, k vymožení vykonatelného nedoplatku ve výši 1.306.069 Kč, v níž bylo pokračováno podle rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště ve Veselí nad Moravou ze dne 3. 4. 2013, č. j. 967335/13/3018-05700-701692, u nového plátce mzdy, společnosti BOHEMIA

transport cz s.r.o. Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobu zamítl rozsudkem ze dne ze dne 31. 3. 2014, č. j. 29 Af 10/2014 - 67 (dále jen „napadený rozsudek“).

V napadeném rozsudku shledal krajský soud veškeré námitky žalobce neopodstatněnými. Konstatoval, že se u žalobce jedná o příjem ve smyslu § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), který byl řádně zdaněn; zákonnými jsou všechna rozhodnutí správce daně, kterými byla daň pravomocně vyměřena a některé povinnosti žalobce vyplynuly přímo ze zákona (zálohy na daň z příjmů fyzických osob). Exekuční řízení není pokračováním řízení nalézacího ani duplicitním nalézacím řízením, proto se v něm nelze zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků (v řízení vyměřovacím), nýbrž lze zkoumat pouze okolnosti vážící se k samotné exekuci. Pro provádění exekuce byly v dané věci splněny zákonné podmínky dle § 73 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), neboť zde byl vykonatelný výkaz nedoplatků, který byl exekučním titulem, splatné daňové nedoplatky žalobce nebyly zaplacený, a byl tak vydán exekuční příkaz za účelem vymození tohoto vykonatelného daňového nedoplatku srážkami ze mzdy žalobce. Ten nabyt dne 2. 2. 2007 právní moci a stal se vykonatelným. V daňové exekuci se pokračovalo rozhodnutím správce daně o pokračování ve srážkách ze mzdy novým zaměstnavatelem žalobce a žalobce po celou dobu trvání daňové exekuce (zahájené dne 8. 1. 2007) nepodal u správce daně řádný ani mimořádný opravný prostředek, ani žádný jiný návrh. Názor žalobce, že počátek běhu objektivní lhůty k podání návrhu na obnovu řízení podle § 54 odst. 3 ZSDP se odvíjí až od právní moci trestního rozsudku (trestní řízení bylo konsekvencí zjištění plynoucích z řízení daňového) krajský soud odmítl; neakceptoval tak názor žalobce, že právě z tohoto důvodu nemohl návrh na obnovu řízení podat v rámci otevřených lhůt, plynoucích z ustanovení § 118 odst. 2 a § 119 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Konstatoval, že se žalovaný správně vypořádal s nemožností odkladu výkonu daňové exekuce, neboť důvody uplatňované žalobcem (doba, po níž je exekuce prováděna, výše vymožené částky a délka trestního řízení vedeného proti žalobci), stejně jako vlastní podání návrhu na zastavení exekuce, nejsou zákonnými důvody pro takový postup; správný je i postup žalovaného, který posoudil veškeré důvody pro zastavení daňové exekuce vymezené v § 181 odst. 2 písm. a) – j), nejen žalobcem namítaný důvod dle písm. j) citovaného ustanovení, a vzhledem ke skutečnosti, že neshledal žádný ze zákonných důvodů pro zastavení daňové exekuce za splněný, návrhu na zastavení exekuce nevyhověl.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, v níž se odvolává na kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tedy vytýká jednak nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a také nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel zejména namítl, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda příjmy z trestné činnosti podléhají dani z příjmů a zda lze vést následně i daňovou exekuci, respektive v ní pokračovat. Stěžovatel poukázal na povinnost krajského soudu vypořádat se se všemi žalobními námitkami, bez ohledu na jejich význam pro rozhodovanou věc, neboť v opačném případě je rozhodnutí pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelné. Stěžovatel také vytkl absenci stanoviska krajského soudu k judikatuře jiných soudů,

pokračování

zejména k rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2010, č. j. 5 Ca 65/2007 - 77 či Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50 nebo k blíže neoznačenému rozhodnutí ze dne 12. 1. 2006, z něhož podle stěžovatele plyne, že „rozhodnutí požadující podíl na výnosu z trestné činnosti je nicotné“. Stěžovatel má za to, že daň se platí tehdy, dojde-li ke zvýšení majetku, a dovozuje, že trestnou činností ke zvýšení majetku dojít nemůže.

Dále stěžovatel namítá, že krajský soud nepřihlédl k jeho argumentaci, kterou vyvracel tvrzení, že bylo možno podat řádné či mimořádné opravné prostředky, což vedlo k nesprávnému posouzení této otázky soudem. Ten navíc nerefletoval na závěry obsažené v rozhodnutí R 53/1974, z něhož stěžovatel dovozoval, že teprve pravomocným rozhodnutím odvolacího soudu v trestní věci bylo v jeho případě najisto postaveno, že daňová povinnost, založená dřívějším rozhodnutím správce daně, byla vyměřena z příjmů z trestné činnosti; proto stěžovatel ani dříve nemohl podávat opravné prostředky. Stěžovatel dále poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2006, sp. zn. I. ÚS 671/05, podle něhož „není možné být prostřednictvím pokuty nucen k tomu, aby opatřil resp. svou součinností umožnil opatření důkazu, který by mohl být použit proti němu v trestním řízení; uvedeným postupem by totiž byl nucen k jednání, které je již nutno považovat za sebeobviňování“.

Podle stěžovatele nebyla ze strany krajského soudu vypořádána ani otázka běhu subjektivní a objektivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení. Zde odkázal na závěry obsažené v rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 10. 2004, č. j. 3 As 16/2004 - 73. Nesprávně podle stěžovatele krajský soud vyložil i (ne)souvislost návrhu na odklad a zastavení exekuce ze dne 18. 7. 2013 s pravomocným skončením trestního řízení dne 7. 12. 2010. Souvislost mezi těmito skutečnostmi je přitom zřejmá, neboť návrh na odklad a zastavení exekuce byl podán v návaznosti na rozhodnutí správce daně o pokračování ve srážkách ze mzdy. V důsledku pravomocného trestního rozsudku a zjištění, že peníze pocházely z trestné činnosti, totiž bylo možné se důvodně domnívat, že daňová exekuce již dále pokračovat nebude.

Konečně stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu o tom, že exekuční řízení není pokračováním řízení nalézacího, což má vliv na rozsah skutečností, které lze v exekučním řízení zkoumat a také na možnost uplatnění řádných či mimořádných opravných prostředků v nalézacím (vyměřovacím) „období“. Podle stěžovatele jedinou možností v daném případě byla obrana v exekučním řízení, v němž mělo být přezkoumáno nejen rozhodnutí, které je exekučním titulem, ale i vhodnost a přiměřenost dalšího vedení exekuce vzhledem k danému exekučnímu titulu, který je v rozporu se zákonem.

Stěžovatel tak uzavřel, že není možné vydat odsuzující rozsudek pro trestnou činnost podvodu a zároveň uložit daňovou povinnost a z částky mající původ v trestné činnosti požadovat uhrazení daňového nedoplatku. Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že se krajský soud vypořádal se všemi žalobními námitkami, které posoudil v souladu se zákonem. Napadený rozsudek je podle žalovaného přezkoumatelný a stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti stejné důvody, které

již uvedl v žádosti o odklad a zastavení daňové exekuce i v žalobě, jelikož nesouhlasí s právním názorem vysloveným krajským soudem. Navrhl proto kasační stížnost zamítnout.

Před vlastním posouzením důvodnosti kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s., § 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.) se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve tím, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4, věta za středníkem s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že nebyly splněny esenciální podmínky soudního přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného dle § 65 a násl. s. ř. s., a to z důvodů dále uvedených. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

V nyní projednávané věci se ze správního spisu podává, že daňové povinnosti vztahující se ke zdaňovacím obdobím let 1995, 1998 a 1999 neplnil stěžovatel, který byl od 1. 9. 1998 registrován také jako plátcе daně z přidané hodnoty, řádně. Vznikly mu proto nedoplatky na dani z příjmů fyzických osob a na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a na příslušenství těchto daní (daňovém penále), které správce daně - Finanční úřad ve Veselí nad Moravou pojal do výkazu nedoplateků, sestaveného dne 28. 1. 2002 pod č. j. 5163/02/311921/9721, ve stavu ke dni 25. 1. 2002. Z něho vyplynul nedoplatek splatných daňových povinností stěžovatele ve výši 1.280.461 Kč. S ohledem na skutečnost, že tyto nedoplatky nebyly stěžovatelem uhrazeny dobrovolně, správce daně - Finanční úřad ve Veselí nad Moravou nařídil exekučním příkazem ze dne 8. 1. 2007, č. j. 595/07/311920/8545 daňovou exekuci za účelem vymožení vykonatelného nedoplatku v celkové výši 1.306.069 Kč, tvořeného jednak nedoplatky na daních a příslušenství ve výši 1.280.461 Kč, podle výkazu nedoplateků ze dne 28. 1. 2002, a dále exekučními náklady ve výši 25.608 Kč. Tato daňová exekuce měla být prováděna srážkami ze mzdy plátcem mzdy stěžovatele, společností Alza soft a.s. Exekuční příkaz nabyl právní moci dne 2. 2. 2007. Následně bylo dne 3. 4. 2013 Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, Územním pracovištěm Veselí nad Moravou, rozhodnuto o pokračování ve srážkách ze mzdy novým plátcem mzdy stěžovatele, společností BOHEMIA transport cz s.r.o., a to rozhodnutím č. j. 967335/13/3018-05700-701692, z něhož také vyplynulo, že za předchozí dobu trvání exekuce bylo srážkami ze mzdy uhrazeno na daňových nedoplatecích 4.456 Kč.

Dne 16. 7. 2013 podal stěžovatel návrh na odklad exekuce dle § 181 odst. 1 daňového řádu a na zastavení exekuce dle § 181 odst. 1 písm. j) daňového řádu s odůvodněním, že byl rozsudkem Okresního soudu v Uherském Hradišti ze dne 25. 6. 2010, č. j. 1 T 366/2004-7821 odsouzen pro trestný čin podvodu podle § 250 odst. 1, 2 trestního zákona č. 140/1961 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2009, a pro přečin podvodu podle § 209 odst. 1 trestního zákoníku č. 40/2009 Sb., k souhrnnému trestu odnětí svobody v trvání 20 měsíců; jeho odvolání proti prvostupňovému trestnímu rozsudku bylo usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 7. 12. 2010, č. j. 6 To 451/2010-7905 zamítnuto. Stěžovatel z toho dovozoval, že daňová exekuce je vedena pro daňové povinnosti uložené daňovému subjektu pro příjmy získané trestnou činností.

O obou uvedených návrzích stěžovatele rozhodl žalovaný společně, a to napadeným rozhodnutím ze dne 19. 12. 2013, č. j. 1804427/13/3309-25200-705326 tak, že návrhu na odklad i na zastavení daňové exekuce podanému z důvodu, že je daňová exekuce

pokračování

vedena pro daňové povinnosti uložené daňovému subjektu pro příjmy získané trestnou činností, nevyhověl, jelikož neshledal důvody ani pro odklad, ani pro zastavení exekučního řízení. V poučení tohoto rozhodnutí bylo uvedeno, že proti rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky (§ 181 odst. 4 daňového řádu).

Žalobce z tohoto poučení vycházel a rozhodnutí žalovaného tak napadl správní žalobou bez toho, že by proti němu brojil nejprve řádným opravným prostředkem v rámci daňového řízení. Vzhledem k tomu, že správní soudy v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), je při hodnocení správnosti zmiňovaného poučení (a na něj navazujícího postupu stěžovatele) nutno vycházet ze stavu právní úpravy ke dni vydání napadeného rozhodnutí, tj. ke dni 19. 12. 2013. Jde přitom o otázku zásadního významu, neboť řízení před správními soudy je vystavěno na principu subsidiarity (§ 5 s. ř. s.); jednou ze základních podmínek soudního řízení správního je vyčerpání řádných opravných prostředků v rámci správního (daňového) řízení, připouští-li je zvláštní zákon.

Podle ustanovení § 181 odst. 1 daňového řádu *(ve znění účinném do 31. 12. 2013)* *správce daně může daňovou exekuci na návrh dlužníka nebo z moci úřední částečně nebo zcela odložit, zejména šetří-li se skutečnosti rozhodné pro zastavení daňové exekuce, vyloučení předmětu exekuce ze soupisu věcí nebo podmínky pro posečkání úhrady nedoplatku. Nestanoví-li správce daně v rozhodnutí o odložení daňové exekuce jinak, právní účinky již provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány. Pominou-li důvody, které vedly k odkladu daňové exekuce, a nedojde-li k jejímu zastavení, rozhodne správce daně o pokračování v daňové exekuci. Podle odstavce 2 písm. j) citovaného ustanovení platilo, že správce daně na návrh příjemce exekučního příkazu nebo z moci úřední daňovou exekuci zcela nebo zčásti zastaví, pokud je tu jiný důvod, pro který nelze v daňové exekuci pokračovat.*

Daňový řád v posuzovaném znění dále stanovil, že *rozhodnutí o odložení, jakož i o pokračování v odložené daňové exekuci, nebo rozhodnutí o zastavení daňové exekuce se doručuje všem příjemcům exekučního příkazu. Jde-li o částečné zastavení daňové exekuce, doručuje se rozhodnutí pouze dlužníkovi a plátcí mzdy, poskytovateli platebních služeb nebo jinému poddlužníkovi (dále jen „poddlužník“), kterého se částečné zastavení týká (§ 181 odst. 3).* Konečně se z ustanovení § 181 odst. 4 daňového řádu podávalo, že *proti rozhodnutím podle odstavce 3 nelze uplatnit opravné prostředky.*

Již v řízení před krajským soudem tak bylo třeba posoudit, zda se nepřípustnost opravných prostředků podle § 181 odst. 4 daňového řádu proti rozhodnutím výslovně uvedeným v § 181 odst. 3 tohoto zákona vztahuje jak na rozhodnutí, jimiž se návrhu na odklad či zastavení daňové exekuce, nebo pokračování v odložené daňové exekuci vyhovuje, tak i na ta rozhodnutí, jimiž se naopak návrh (na odklad a zastavení daňové exekuce či pokračování v odložené daňové exekuci) zamítá, respektive jimiž se návrhu nevyhovuje (jak zněl výrok formulovaný žalovaným v napadeném rozhodnutí).

Je nutno předeslat, že s ohledem na výše citovanou, ne zcela šťastně zvolenou, formulaci ustanovení daňového řádu nemusel krajský soud nutně nabýt pochybností o tom, zda rozhodnutí žalovaného nemá být podrobeno nejprve přezkumu prostředky daňového řízení. Otázkou přípustnosti opravných prostředků (zde v úvahu přicházejícího

odvolání podle § 109 odst. 1 daňového řádu) se nicméně již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012 - 24, v němž nejednoznačnost předmětné úpravy reflektoval a interpretoval ji za použití principu *in dubio pro libertate*, tedy tak, že zvolil výklad pro adresáta (veřejnoprávní) normy příznivější, a to i s poukazem na předchozí judikaturu zdejšího soudu obsaženou v rozsudcích ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 85/2005 - 45 a ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55. Dle této judikatury je třeba odlišovat situaci, kdy je žadateli daňovým orgánem zcela vyhověno, od případů, kdy tomu tak není. Nestanoví-li procesní úprava explicitně nic jiného, lze vycházet z toho, že v prvním případě řádné opravné prostředky připuštěny nejsou (žádosti bylo rozhodnutím vyhověno – není tedy proti čemu brojit), v ostatních případech je naopak nutno užití opravného prostředku připustit. Ve zmiňovaném rozsudku ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012 - 24 tak zdejší soud (s odkazem na procesní úpravu obdobných procesních institutů - § 98 odst. 4, § 140 odst. 4 a § 155 odst. 4 daňového řádu) dospěl k závěru, že „rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce (...) nelze chápat jako rozhodnutí o zastavení daňové exekuce ve smyslu § 181 odst. 3 daňového řádu. (...) Rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení exekuce podaného daňovým dlužníkem je možné napadnout řádným opravným prostředkem (§ 109 odst. 1 daňového řádu), neboť zákon podání odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení exekuce nevylučuje. Takový závěr navíc plně odpovídá shora citované ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu i subsidiaritě soudního přezkumu správních rozhodnutí.“

Od uvedeného závěru Nejvyšší správní soud nemá důvod se odchýlit ani v nyní posuzovaném případě, neboť i zde bylo o návrhu na odklad, respektive zastavení daňové exekuce rozhodováno ještě za účinnosti ustanovení § 181 odst. 3 před novelou provedenou zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednotného inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (dále jen „zákon č. 458/2011 Sb.“). Tato novela s účinností od 1. 1. 2014 nejen upravila výčet důvodů umožňujících (částečné) zastavení exekuce (§ 181 odst. 2 daňového řádu), ale nově doplnila do odstavce třetího větu: „Rozhodnutí o zamítnutí návrhu na odložení nebo zastavení daňové exekuce se doručuje pouze navrhovateli“. Vzhledem k tomu, že odstavec 4 zmiňovaného ustanovení (*Proti rozhodnutím podle odstavce 3 nelze uplatnit opravné prostředky*) zůstal změnou nedotčen, je zřejmé, že recentní úprava již výslovně zapovídá i možnost podání opravných prostředků také proti rozhodnutí, kterým byl návrh na odložení nebo (částečné) zastavení exekuce zamítnut; výše zmiňovaná judikatura by tak na rozhodnutí vydaná od 1. 1. 2014 již nebyla aplikovatelná. Vzhledem k tomu, že intertemporální ustanovení zákona č. 458/2011 Sb. (viz čl. IV., vztahující se k novele daňového řádu) neřeší situace, kdy bylo rozhodnutí o zamítnutí žádosti o odklad či zastavení exekuce vydáno před jeho účinností (zákonodárce evidentně nepřepokládal výklad ustanovení § 181 odst. 3 a 4 ve znění před novelou za nejednoznačný, s možností jeho interpretace shora předestřeným způsobem), lze vycházet z toho, že pro rozhodnutí vydaná do 31. 12. 2013 platí možnost jejich přezkoumání v rámci daňového řízení tak, jak se podává z citovaného rozsudku zdejšího soudu ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012 - 24, a to i v době od 1. 1. 2014. Opačný výklad by vedl ke zcela absurdním závěrům, kdy by ze skupiny daňových subjektů, jimž byla žádost o odklad či zastavení daňové exekuce v době do 31. 12. 2013 zamítnuta, měli někteří garantováno právo na dvojinstančnost daného řízení (ti, o jejichž odvolání bylo do 31. 12. 2013 pravomocně rozhodnuto), zatímco jiní, o jejichž odvolání by do uvedeného data nebylo dosud rozhodnuto (respektive jimiž nebylo ani zahájeno odvolací řízení), by takové právo neměli. Tato druhá část daňových subjektů by se uvedeným výkladem zákona evidentně

pokračování

dostala bez obhajitelného důvodu do nevýhodnějšího postavení (odepření jedné přezkumné instance), což by vedlo k neakceptovatelnému důsledku jejich nerovnosti před zákonem. Pro úplnost lze dodat, že jakkoli se citovaný rozsudek vyjadřoval pouze k případu zamítnutí žádosti o zastavení daňové exekuce, lze závěry zde uvedené bezezbytku vztáhnout i na rozhodování o žádosti o odklad; procesní úprava v ustanovení § 181 odst. 3 a 4 daňového řádu totiž byla (a i nadále je) identická.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že proti napadenému rozhodnutí žalovaného bylo možno podat odvolání, neboť se nejednalo o rozhodnutí, kterým bylo návrhu stěžovatele (na odklad a zastavení daňové exekuce) zcela vyhověno a daňový řád podání odvolání v těchto případech v rozhodné době nevylučoval. Poučil-li žalovaný v napadeném rozhodnutí stěžovatele nesprávně o nemožnosti podat odvolání a stěžovatel se v důsledku toho domáhal ochrany svých práv, do nichž mělo být napadeným rozhodnutím zasaženo, žalobou ve správním soudnictví, je třeba tuto žalobu posoudit jako odvolání proti napadenému rozhodnutí žalovaného.

Na tyto případy totiž pamatuje ustanovení § 46 odst. 5 s. ř. s., dle kterého *podal-li návrhovatel návrh proto, že se řídil nesprávným poučením správního orgánu o tom, že proti jeho rozhodnutí není přípustný opravný prostředek, soud z tohoto důvodu tento návrh odmítne a věc postoupí k vyřízení opravného prostředku správnímu orgánu k tomu příslušnému. Byl-li návrh podán včas u soudu, platí, že opravný prostředek byl podán včas.*

Krajský soud, který (jak již bylo konstatováno) vycházel z právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, měl tedy podle ustanovení § 46 odst. 5 s. ř. s. žalobu odmítnout a věc postoupit k vyřízení správnímu orgánu k tomu příslušnému, kterým je v posuzovaném případě Odvolací finanční ředitelství. Neměl se proto uplatněnými žalobními námitkami zabývat meritorně, stejně jako se jimi nemůže zabývat ani Nejvyšší správní soud; těmito otázkami se pořadem práva bude nejprve zabývat daňový orgán v odvolacím řízení, tedy Odvolací finanční ředitelství.

Vzhledem k tomu, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky přístupu k soudní ochraně žalobce již v řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud přistoupil nejen ke zrušení napadeného rozsudku, ale současně též rozhodl o odmítnutí žaloby (§ 110 odst. 1, věta první s. ř. s.) V souladu s ustanovením § 46 odst. 5 s. ř. s. (za použití § 120 s. ř. s.) současně Nejvyšší správní soud rozhodl o postoupení věci k vyřízení správnímu orgánu, který je k tomu příslušný.

Pro úplnost se dodává, že v daném případě, i přes absenci průkazu doručení napadeného rozhodnutí stěžovateli, lze dospět k nepochybnému závěru, že žaloba byla (i přes její nepřípustnost) podána včas, ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 *in fine* s. ř. s. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 19. 12. 2013; nejdříve uvedeného dne proto mohlo být oznámeno stěžovateli (§ 101 daňového řádu). Podal-li stěžovatel žalobu u krajského soudu dne 11. 2. 2014, stalo se tak ve lhůtě dvou měsíců (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), tedy mimo jakoukoli pochybnost ještě před uplynutím zákonné lhůty k podání žaloby, i kdyby tato běžela již ode dne 19. 12. 2013, kdy nejdříve bylo možno napadené rozhodnutí doručit. Jde proto i o včas podané odvolání v daňovém řízení (§ 46 odst. 5 *in fine* s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že tímto rozhodnutím kasačního soudu je řízení před správními soudy skončeno, je třeba rozhodnout o nákladech řízení před soudy obou stupňů. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s., podle nichž žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.

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

V Brně dne 30. září 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu