



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele **L. K.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Savkem, advokátem se sídlem v Teplicích, Dlouhá 31/63, za účasti **Finančního ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti podané proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 12. 2006 (správně ze dne 30. 11. 2006), č. j. 30 Ca 101/2006 - 10, ve znění opravného usnesení ze dne 3. 1. 2007, č. j. 30 Ca 101/2006 - 23,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora označeného usnesení Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), odmítnuta jeho žaloba směřující proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 6. 9. 2006, č. j. 6928/06-1500-403101 (dále jen „odvolací orgán“), jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Plzeň – sever (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 2. 2006, č. j. 11048/06/145940. Tímto rozhodnutím vyzval správce daně stěžovatele k zaplacení daňového nedoplatku v celkové výši 7 996 979 Kč v náhradní lhůtě.

Krajský soud dospěl k závěru, že výzvou správce daně podle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), se nezakládají, nemění ani závazně neurčují práva a povinnosti stěžovatele

a že tedy nejde o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Přezkoumání této výzvy správním soudem je dle názoru krajského soudu ustanovením § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučeno a žaloba směřující proti úkonu správního orgánu, jenž je ze soudního přezkumu vyloučen, je proto podle § 68 písm. e) s. ř. s. nepřipustná.

Stěžovatel v kasační stížnosti nepodřadil své námitky pod zákonné kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 s. ř. s., avšak z obsahu podání je patrné, že namítá nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Stěžovatel jako důvod svého podání uvádí, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku je dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu úkonem správce daně směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a je tedy úkonem, kterým se přerušuje promlčecí lhůta a začíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven (zde tedy podle názoru stěžovatele počíná běžet nová promlčecí lhůta od 1. 1. 2007). Dle ustálené judikatury pak tato výzva není úkonem správce daně směřujícím k vyměření daně, a proto tento úkon nemá povahu úkonu, kterým by byl založen běh nové prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle ustanovení § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků.

Správce daně se domáhá vrácení poskytnutých finančních prostředků na základě smluv č. 1/43 a 34/93 v celkové výši 7 996 979 Kč, avšak stěžovatel v odvolání proti výzvě namítal promlčení pohledávky státu, když úkon, který by bylo lze považovat za uplatnění práva u soudu v této věci, nebyl správcem daně učiněn, když se mezi účastníky vztahu jedná o vztah občanskoprávní nebo obchodněprávní a promlčecí lhůta je tak podle názoru stěžovatele určena občanským nebo obchodním zákoníkem, a nikoliv zákonem o správě daní a poplatků. I pokud by byla věc nesprávně posuzována podle zákona o správě daní a poplatků, podlehla by prekluzi, když po roce 2000 nebyl správcem daně učiněn žádný úkon, který by založil běh nové tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 tohoto zákona. Nárok státu tak podlehl prekluzi v plné výši a stát tak nemá vůči stěžovateli žádnou pohledávku ze smluv č. 1/43 ze dne 14. 12. 1992 a č. 34/93 ze dne 24. 5. 1993 a stěžovatel nemá vůči státu žádný dluh (stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje na spisy Krajského soudu v Plzni k č. j. 30 Ca 190/2000 a č. j. 30 Ca 101/2006, jakož i na správní spisy správce daně a odvolacího orgánu jako na důkazní prostředek).

Posledními úkony správce daně a odvolacího orgánu směřujícími k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení byla rozhodnutí uvedená v odůvodnění touto stížností napadeného usnesení, která nabyly právní moci dne 9. 5. 2000 a 25. 9. 2000. K této skutečnosti je správní orgán povinen přihlédnout z úřední povinnosti, to se však v této věci nestalo. Správce daně naopak vyzývá stěžovatele k zaplacení pohledávky, která již zanikla nebo je promlčena. Protože správce daně vede pohledávku vůči stěžovateli v evidenci, ač zanikla, je tento postup nezákonný, a pokud vyzývá k jejímu zaplacení, je výzva nezákonná. Jestliže je výzva k zaplacení nedoplatku úkonem, kterým se přerušuje promlčecí lhůta a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, jedná se o úkon, kterým se mění práva daňového subjektu, není tak vyloučena z přezkumu ve správním soudnictví. Stěžovatel tak má právo, aby správní soud vyslovil, zda je učiněna po právu a v souladu se zákonem, když jiný přístup by znamenal bránění stěžovateli v přístupu k soudu, stěžovatel by tak neměl žádnou možnost, jak se bránit neoprávněným výzvám k zaplacení pohledávky státu, která již po právu neexistuje, nemá možnost donutit správce daně, aby vyřadil pohledávku státu vůči stěžovateli z evidence pohledávek vůči daňovým subjektům, nemůže tak zabránit ani případným neoprávněným exekucím. Stěžovatel proto tvrdí, stejně jako to tvrdil už v žalobě,

že „byl zkrácen na svých právech úkonem správce daně i odvolacího orgánu, když se jedná o úkony, kterými se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva a povinnosti, a za takové úkony je považována i výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě i rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti této výzvě, to vše z důvodů uvedených shora, a že správce daně i odvolací orgán porušily svým postupem ve věci také čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod“, a z uvedených důvodů se domáhá toho, aby usnesení krajského soudu napadené touto kasační stížností Nejvyšší správní soud zrušil.

Odvolací orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí s názorem krajského soudu, neboť má za to, že výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě vydaná podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nezasahuje sferu subjektivních práv stěžovatele, když navíc k uvedené problematice existuje již konstantní judikatura správních soudů. Proto nepovažuje za nutné se k podané kasační stížnosti dále vyjadřovat. Současně odvolací orgán navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyššímu správnímu soudu jsou ze soudního spisu a z jeho úřední činnosti známy následující skutečnosti, pro posuzovanou věc nanejvýš podstatné: stěžovateli byla rozhodnutí správce daně v prvním stupni (ze dne 7. 1. 2000, č. j. 730/2000, a ze dne 22. 5. 2000, č. j. 33290/00/145960) podle zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice, uložena povinnost odvést zpět do státního rozpočtu neoprávněně čerpané a zadržené finanční prostředky, které byly stěžovateli poskytnuty v rámci podpory privatizace v agrárním potravinářském komplexu v podobě bezúročné půjčky na výstavbu stáje s přístřeškem a nákup zemědělských strojů a dotace (návrtné finanční výpomoci) k podpoře výstavby tržních zemědělských podniků a služeb zemědělské prvovýroby na základě dvou smluv (č. 1/43 ze dne 14. 12. 1992 a č. 34/93 ze dne 24. 5. 1993) mezi stěžovatelem a regionálním odborem Ministerstva zemědělství. Proti citovaným rozhodnutím, která v obou případech nabyly právní moci v roce 2000 (rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 18. 4. 2000, č. j. 2870/140/2000, jež nabylo právní moci dne 9. 5. 2000, a rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 18. 9. 2000, č. j. 6627/140/2000, jež nabylo právní moci dne 25. 9. 2000), byla ze strany stěžovatele podána správní žaloba. Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 8. 2003, sp. zn. 30 Ca 190/2000 - 41, byly obě žaloby zamítnuty. Kasační stížnost, která pak proti citovanému rozsudku byla podána, zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 11. 2004, č. j. 3 Afs 8/2004 - 86. Tento rozsudek byl poté napaden i ústavní stížností, která byla dne 13. 10. 2005 Ústavním soudem odmítnuta (sp. zn. IV. ÚS 178/05).

Z této stručné rekapitulace je patrné, že subjektivním právům stěžovatele již byla poskytnuta soudní ochrana v plném rozsahu a že stěžovatel, ačkoli řádně vyčerpal všechny procesní prostředky, které mu zákon k ochraně jeho práv poskytuje, nebyl v konečném výsledku úspěšný. Porušení ústavně zaručeného práva nebo svobody pravomocným rozhodnutím orgánu veřejné moci také nebylo potvrzeno vzhledem k tomu, že ústavní stížnost stěžovatele byla Ústavním soudem odmítnuta, jak již bylo řečeno shora.

Výluky ze soudního přezkumu nelze v žádném případě vykládat extenzivně, naopak v pochybnostech je třeba přístup k soudu umožnit vždy. Jak připomněl Nejvyšší správní soud např. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 – 42, publikovaném pod č. 906/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz, – stejně jako v řadě dalších rozhodnutí – tvoří právo na přístup k soudu jednu ze základních komponent práva na spravedlivý proces, garantovaného jak mezinárodními smlouvami, tak i vnitrostátním ústavním právem. Na ústavní úrovni má pro správní soudnictví klíčový význam čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, na úrovni mezinárodní především čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Citovaný článek Listiny zakládá pravomoc správních soudů na generální klauzuli: přezkoumat lze každé rozhodnutí správního orgánu, ledaže by je ze soudního přezkumu výslovně vyloučil zákon (u rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod však žádná zákonná kompetenční výluka možná není). Právo na soudní přezkum každého rozhodnutí správního orgánu (ledaže by bylo zákonem výslovně vyloučeno) je tedy jedním z veřejných subjektivních práv explicitně zaručených Listinou. Dopadá na něj i příkaz ústavodárce obsažený v čl. 4 odst. 4 Listiny, aby při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod bylo šetřeno jejich podstaty a smyslu a aby taková omezení nebyla zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena. Mezemi práva na přístup k soudu jsou mj. kompetenční výluky: proto při jejich používání je nutno vždy klást si otázku, proč zákon určitou kompetenční výlukou obsahuje, a respektovat její smysl; nepřípustný je zejména formalistický výklad dovolávající se textu zákona proti jeho skutečnému smyslu. Z ústavních interpretačních pravidel zároveň plyne, že v pochybnostech o tom, zda žalobci svědčí právo na přístup k soudu či nikoliv, je nezbytné přiklonit se k výkladu svědčícímu ve prospěch výkonu tohoto práva.

Ze shora uvedených ústavních východisek se zároveň podává, jak přistupovat k interpretaci a aplikaci § 65, § 68 a § 70 písm. a) s. ř. s.: uvedená ustanovení nelze vykládat doslovným jazykovým výkladem, ale podle jejich smyslu a účelu tak, že žalobní legitimace je dána pro všechny případy, kdy se úkon správního orgánu, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, dotýká právní sféry žalobce. 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 (v podrobnostech se odkazuje na citované usnesení rozšířeného senátu). Je nepochybné, že shora specifikovaný daňový nedoplatek byl stěžovateli ze strany správce daně ve správním řízení řádně a pravomocně vyměřen a úkon, který správce daně učinil výzvou podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 9. 2. 2006, č. j. 11048/06/145940, má již jen povahu procesního úkonu adresovaného daňovému dlužníku s přesně stanovenou daňovou povinností. Tato výzva tedy není rozhodnutím, kterým by byl stěžovatel na své právní sféře jakkoliv dotčen. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, na niž v odůvodnění svého rozhodnutí odkázal i krajský soud, nepodléhá přezkumu ve správním soudnictví (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 – 48, na www.nssoud.cz). Na tomto místě považuje kasační soud za vhodné podotknout, že výše uvedený názor je výslovně uveden také v nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 178/05, který sice zrušil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2004, č. j. 1 Afs 22/2004 - 72, taktéž dostupný na www.nssoud.cz, týkající se soudního přezkumu „výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě,“ doručované osobě odlišné od daňového dlužníka, avšak současně uvedl, že: „*závěry Nejvyššího správního soudu o nepřezkoumatelnosti výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ve správním soudnictví, by byly správné, pokud by byla výzva k uhrazení daňového nedoplatku dle § 73 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový*

řád“), adresována daňovému dlužníku označenému jako daňový dlužník přímo v rozhodnutí, od něhož se daňový nedoplatek odvozuje. Za této situace by měla výzva k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu skutečně povahu procesního úkonu, neboť při jejím zasílání se vychází z toho, že její adresát je již v pozici daňového dlužníka s přesně stanovenou daňovou povinností. Z této situace také vycházel Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99, sv. 14, usnesení č. 43, str. 367 Sb. ÚS, na něž Nejvyšší správní soud odkazoval. V souzené věci není o postavení stěžovatele jako daňového dlužníka žádných pochyb.

Nad rámec výše uvedeného odůvodnění Nejvyšší správní soud považuje za vhodné vyjádřit souhlas s názorem stěžovatele v tom směru, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku není úkonem správce daně směřujícím k vyměření daně a nemá tak povahu úkonu, kterým by byl založen nový běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle ustanovení § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků. K tomu však kasační soud podotýká, že vzhledem k tomu, že daňová povinnost již byla stěžovateli jednou řádně vyměřena, je pro souzenou věc tato argumentace zcela nepřipadná. Dále lze souhlasit se stěžovatelem i v tom, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku je úkonem, kterým se přerušuje běh šestileté promlčecí lhůty, kterou má správce daně k dispozici k vymození daňových nedoplatků. V daném případě však tato lhůta, jejíž běh dle dikce ustanovení § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků končí po šesti letech po roce, kdy byl daňový nedoplatek poprvé splatný, zůstala zachována. „Exekuční výzva“ vydaná správcem daně dne 9. 2. 2006 byla učiněna ve lhůtě a v souladu se zákonem, neboť právo správce daně vymáhat daňový nedoplatek stěžovatele by se promlčelo teprve od konce roku 2006 s ohledem na to, že daňová povinnost, jež byla předmětem dotčeného správního řízení, byla poprvé splatná v roce 2000. Výzvou naopak došlo k přerušení této lhůty a správci daně tak počala v souladu se zněním odst. 2 citovaného ustanovení běžet nová promlčecí lhůta pro vymození předmětného nedoplatku až do konce roku 2013.

Ve světle toho, co bylo uvedeno shora, nemohl kasační soud žádné z námitek stěžovatele přisvědčit. Lze naopak uzavřít, že krajský soud nepochybil v právním posouzení charakteru výzvy podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a zcela v souladu se zákonem žalobu stěžovatele podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jako nepřipustný návrh odmítl.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., když stěžovateli, který ve věci neměl úspěch, nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení, a Finančnímu ředitelství v Plzni jako druhému účastníku řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 13. prosince 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu