



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **R. H.**, zastoupena JUDr. Jaromírem Leimbergerem, advokátem se sídlem Česká 15, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2008, č. j. 29 Ca 342/2006 – 40,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2008, č. j. 29 Ca 342/2006 – 40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně R. H. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2008, č. j. 29 Ca 342/2006 - 40, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) napadeným usnesením ze dne 25. 11. 2008, č. j. 29 Ca 342/2006 – 40, odmítl žalobu R. H., kterou se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Brně (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 2. 10. 2006, č. j. 13440/06-1500-709635, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV. – výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 10. 7. 2006, č. j. 126375/06/291914/3911, vydanému podle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ve věci neuhrazeného nedoplatku na zálohu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Krajský soud došel k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství je vyloučeno ze soudního přezkoumávání ve správním soudnictví. Je tomu tak proto, že toto rozhodnutí je pouhým procesním úkonem v rámci daňové exekuce, k němuž správce daně přistupuje až po té, co byla daňová povinnost přesně stanovena. Tato výzva proto není po materiální stránce rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., kterým by se zakládaly měnily, rušily nebo závazně určovaly práva žalobkyně. Krajský soud současně dovodil, že napadená správní rozhodnutí (jak žalovaného finančního ředitelství, tak i prvostupňové rozhodnutí správce daně) jsou rozhodnutími předběžné povahy, neboť se jedná o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení, vyplývající z ustanovení

§ 13a odst. 5 a § 38a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Na danou věc proto dopadá kompetenční vyluka ve smyslu ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s., neboť podle tohoto ustanovení s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumávání vyloučeny úkony předběžné povahy. Krajský soud proto postupem podle ustanovení § 46 odst. 1 písm.d) s. ř. s. žalobu odmítl jako nepřípustnou.

Proti tomuto usnesení krajského soudu podala žalobkyně R. H. jako stěžovatelka (dále již jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s.

Stěžovatelka především namítla, že usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby je nezákonné z toho důvodu, že zde neexistuje rozhodnutí, kterým by jí byla uložena povinnost (daň, resp. záloha na daň), na kterou odkazuje výzva. Za situace, kdy neexistuje rozhodnutí proti němuž se lze žalobou bránit, má za to, že byla zbavena soudní ochrany, pokud byla její žaloba proti výzvě podle § 73 zákona o správě daní a poplatků odmítnuta. V této souvislosti poukazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 22/2004 - 72, který vyslovil právní názor, že: *„V této fázi řízení již nemůže daňový subjekt nic namítat to, co mohl uplatňovat v řízení nalézacím; kdyby však před zabájením exekučního řízení neměl možnost seznat rozhodný obsah exekučního titulu, zejména obsah týkající se povinnosti platit daňový nedoplatek, k jehož úhradě je vyzván, mohl by se v této fázi řízení bránit námitkou, že exekuční titul není proti němu právně účinný“*. Nejvyšší správní soud tak tímto rozhodnutím de facto připouští možnost bránit se žalobou proti procesnímu rozhodnutí, pokud se subjekt nemohl s obsahem exekučního titulu (hmotně-právním rozhodnutím) seznámit již dříve. I v této předmětné věci se rovněž nemohla seznámit s povinností platit daň, neboť žádné takové rozhodnutí nebylo vydáno a sama si nebyla vědoma, že by jí nějaká povinnost vznikla. Opodstatněnost podané kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto shledává v tom, že se žalované finanční ředitelství nevypořádalo se všemi důvody uvedenými v jí podaném odvolání (rozpor s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků), že o povinnosti platit zálohu na daň nebylo rozhodnuto zákonným způsobem (platebním výměrem), že správcem daně zjištěná výše zálohy v částce 41 400 Kč je nesprávná, neboť jí ve skutečnosti žádná povinnost hradit zálohu nevznikla (resp. činila 0 Kč) a že při stanovení základu daně a daně za rozhodné období (od něž je odvozena povinnost platit zálohu) bylo nesprávně použito společné zdanění manželů. V souvislosti s těmito výtkami vůči správnímu rozhodnutí poukázala i na nález Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04, v němž bylo vysloveno, že: *„Z podstaty institutu zálohy na daň vyplývá, že tato záloha by měla, se zřetelem na daňovým poplatníkem prokázané skutečnosti, v zásadě přibližně odpovídat předpokládané budoucí daňové povinnosti, která má být zálohou „založena“. Daňový poplatník by neměl být nucen „zálohotovat“ stát v rozsahu zjevně nepřiměřeném vůči předpokládané daňové povinnosti za dané zdaňovací období. Je při tom patrné, že existuje veřejné subjektivní právo poplatníka na to, aby zálohy na daň jím hrazené se pokud možno blížily předpokládané dani za dané období“*. Jelikož krajský soud nepostupoval v souladu se zákonem, navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil kasační stížností napadené usnesení Krajského soudu v Brně, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství v Brně se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že se zcela ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, a to, že výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě (a na ni navazující rozhodnutí o odvolání) je v daném případě rozhodnutím předběžné povahy. Stěžovatelce vznikla povinnost platit zálohu na daň nejen na základě samotného ustanovení zvláštního daňového zákona (zákona o daních z příjmů), ale rovněž na základě rozhodnutí správce daně, kterým jí byl vyměřen základ daně a daň postupem podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků za předchozí zdaňovací období, ze kterého se při stanovení výše a periodicity záloh na daň vychází (§ 41 odst. 1 téhož zákona ve vazbě na § 38a odst. 1 zákona o daních z příjmů). Pokud jde o argumentaci stěžovatelky ke stížnému důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odkazuje zcela na své vyjádření k žalobě,

neboť se jedná o totožnou argumentaci, jež byla uplatněna i v žalobě. Pro úplnost pak dále doplňuje, že bylo zcela v kompetenci stěžovatelky, aby podala žádost o stanovení záloh jinak. Stěžovatelka však této možnosti nevyužila a namísto toho pouze podle ustanovení § 60 zákona o správě daní a poplatků požádala o posečkáni se zaplacením nedoplatku zálohy na daň (splatné ke dni 15. 6. 2006) do rozhodnutí o odvolání proti výzvě k zaplacení zálohy na daň, které bylo vyhověno. Pokud jde o zálohu na daň č. 2, 3, 4, tak zde již stěžovatelka požádala o stanovení daně jinak, správce daně jí vyhověl a povinnost zálohovat daň zrušil. Z uvedených důvodů proto finanční ředitelství navrholo, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl jako neopodstatněnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené usnesení krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán přitom rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je třeba zrušit napadené rozhodnutí krajského soudu, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Z obsahu předložených spisů vyplývá, že se stěžovatelka žalobou ze dne 4. 12. 2006 domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 10. 2006, č. j. 13440/06-1500-709635, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV. – výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 10. 7. 2006, č. j. 126375/06/291914/3911, vydanému podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve věci neuhrazeného nedoplatku na zálohu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Ve spisovém materiálu správního orgánu není založeno rozhodnutí správce daně, kterým by bylo stěžovatelce uloženo uhradit zálohu na daň z příjmů fyzických osob ve výši 41 400 Kč.

Kasační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle ustanovení § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. Výčet možných tvrzení a tedy důvodů, pro které stěžovatel kasační stížnost podává, je obsažen pod písm. a) až e) zmíněného ustanovení. Směřuje-li kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby, jak je tomu i v daném případě, je podřaditelná pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. V kasační stížnosti podané z tohoto důvodu je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí krajského soudu spatřuje. Omezí-li se stěžovatel v kasační stížnosti pouze na výtky směřující proti rozhodnutí správního orgánu, aniž by jakkoli zpochybnil rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby a argumentačně podložil, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá, nelze než konstatovat nedůvodnost takové kasační stížnosti. Výtky v kasační stížnosti obsažené pak jdou v takovém případě mimo rámec rozhodnutí krajského soudu, který usnesením o odmítnutí žaloby nikterak neposuzoval věc samu, tedy zákonnost rozhodnutí správního orgánu, ale rozhodl o tom, že v soudním řízení nebude pokračováno.

Ostatně, Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, který je dostupný na www.nssoud.cz, konstatoval, že „Odmítl-li krajský soud žalobu jako neprojednatelnou a nezabýval-li se jí věcně, přezkoumává Nejvyšší správní soud v kasačním řízení jen to, zda krajský soud správně posoudil nesplnění procesních podmínek; věcný obsah žaloby přezkoumávat nemůže“.

Nejvyšší správní soud ve světle uvedeného přezkoumal pouze postup krajského soudu v řízení napadeném kasační stížností, v tomto případě zákonnost usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby.

Krajský soud v tomto případě neprojednával žalobu stěžovatelky meritorně, ale napadeným usnesením jí odmítl pro nepřipustnost, tudíž z procesních důvodů. Z tohoto důvodu proto nemůže obstát ani námitka o nesprávném právním posouzení věci krajským

soudem. Nadto z obsahu kasační stížnosti, resp. z argumentace vztahující se k tomuto stížnímu důvodu, je jednoznačně zřejmé, že výtky stěžovatelky ve skutečnosti nesměřují vůči právním závěrům krajského soudu (usnesení ani v tomto směru žádné úvahy soudu neobsahuje), ale proti závěrům správního orgánu. Ani z tohoto důvodu proto není Nejvyšší správní soud sto zabývat se tímto stížním důvodem a k němu předestřenou obsáhlou argumentací.

Ve správním soudnictví poskytují soudy ochranu veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob způsobem a za podmínek stanovených soudním řádem správním nebo zvláštním zákonem a rozhodují v dalších věcech, v nichž tak stanoví tento zákon (§ 2 s. ř. s.). Podle ustanovení § 5 s. ř. s., nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, lze se ve správním soudnictví domáhat ochrany práv jen na návrh a po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon. Podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. ten, 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. Podle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. platí, že ze soudního přezkoumávání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími.

Pod pojmem rozhodnutí je nutno, ve smyslu legislativní zkratky obsažené v ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., chápat jen taková rozhodnutí (úkony správních orgánů), jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti žalobce. Soudnímu přezkumu tedy nepodléhají veškerá rozhodnutí (úkony) správních orgánů, ale toliko ty, jenž zasahují do veřejných subjektivních práv nebo povinností žalobce – tj. možnosti nebo nutnosti chovat se způsobem garantovaným objektivním právem. Ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. ale nelze interpretovat doslovným jazykovým výkladem, ale podle jeho 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 (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 – 42, které bylo uveřejněno pod č. 906/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Vymezením okruhu správních rozhodnutí, která jsou přezkoumatelná ve správním soudnictví, se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Např. v rozsudku ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 - 48, který byl uveřejněn pod č. 187/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, vyslovil právní názor, že: *„V řízení o splnění daňové povinnosti daňovým ručitelem je třeba odlišovat dva druhy výzev. První (§ 57 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), proti níž se může ručitel odvolat proto, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu anebo že již byla požadovaná částka zaplacená. Doručením této výzvy se daňový ručitel stává daňovým dlužníkem, jemuž vzniká platební povinnost; tato výzva je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., kterou lze po vyčerpání opravných prostředků vlastních daňovému řízení napadnout správní žalobou. Druhým typem výzvy je výzva k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která má již jen povahu procesního úkonu adresovaného daňovému dlužníku s přesně stanovenou daňovou povinností; tato výzva proto nepodléhá přezkumu ve správním soudnictví“*. Obdobný právní závěr formuloval Nejvyšší správní soud i v následujícím rozsudku ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 22/2004 - 72, který byl uveřejněn pod č. 976/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, když došel k závěru, že: *„Exekuční výzva (§ 73 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., ale úkonem, jímž se upravuje vedení řízení. Žalobu proti takové exekuční výzvě proto správní soud odmítne jako nepřipustnou [§ 46 odst. 1 písm. d), § 70 písm. a) a c) s. ř. s.]. Na tom nic nemění, uplatnil-li žalobce v žalobě proti exekuční výzvě materiální důvody proti dřívějšímu pravomocnému rozhodnutí v daňové věci samotné; takovými důvody se soud již zabývat nemůže. Zabýval-li se však krajský soud přesto takovou žalobou meritorně a zamítl ji, zruší v řízení o kasační stížnosti takový rozsudek Nejvyšší správní soud a sám podanou žalobu odmítne (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)“*. Toto rozhodnutí kasačního soudu bylo posléze zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/05, který

konstatoval, že: „Byla-li výzva k ubrazení daňového nedoplatku podle § 73 daňového řádu adresována osobě odlišné od původního daňového dlužníka uvedeného v platebním výměru, přičemž je sporné, zda osoba vyzvaná k ubrazení daňového nedoplatku je právním nástupcem původního dlužníka a zda je povinna za původního dlužníka daňový poplatek ubravit, musí mít příjemce výzvy i takové prostředky obrany, které měl daňový dlužník ve vyměřovacím řízení. Pokud tedy nebyla před zasláním výzvy k ubrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě vyměřena daňovému subjektu daň rozhodnutím dle § 32 odst. 1 daňového řádu, je třeba na výzvu k ubrazení 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. Jestliže příjemce výzvy namítal výše uvedené skutečnosti zpochybňující existenci daňové povinnosti již v odvolání, i ve správní žalobě a i v kasační stížnosti, a jestliže se jimi správní i soudní orgány nezabývaly mj. s prostým odůvodněním, že výzva podle § 73 nemá charakter "rozhodnutí" ve smyslu § 65 s. ř. s., porušily orgány veřejné moci právo stěžovatele na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Stranou nelze ponechat ani dřívější judikatorní závěry Ústavního soudu, byť se týkaly posouzení výzvy podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve světle páté části o. s. ř., ve znění před 1. 1. 2003. Tak kupř. v nálezu ze dne 7. 10. 1996, sp. zn. IV. ÚS 186/96, kasační soud judikoval, že: „Z ustanovení § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, lze dovodit, že sám pojem "splatný daňový nedoplatek" předpokládá, že správce daně daňovému subjektu daň již vyměřil a předešal. Napadená výzva finančního úřadu a na ni navazující rozhodnutí finančního ředitelství však deklarují daňovou povinnost, která rozhodnutím správního orgánu nebyla dosud založena. Takové rozhodnutí deklaratorní povahy má nepochybně všechny atributy rozhodnutí správního orgánu, a nelze je proto považovat za rozhodnutí pouhé procesní povahy odůvodňující zastavení řízení podle ustanovení § 250d odst. 3 občanského soudního řádu.“ Obdobný právní názor Ústavní soud formuloval ve vztahu k výzvě adresované ručiteli i v nálezu ze dne 26. 2. 2002, sp. zn. II. ÚS 446/2000, když dovodil, že: „výzvu učiněnou ve smyslu ust. § 73 zákona o správě daní a poplatků, nelze považovat za „pouhé“ rozhodnutí procesní povahy, neboť již svou povahou zasahuje do hmotně-právního postavení stěžovatele tím, že mu ukládá povinnost (zaplatit splatný nedoplatek celního dluhu za dlužníka), a proto má povahu rozhodnutí materiální povahy“.

Podle ustanovení § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platí, že zákon o správě daní a poplatků upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně (dále jen "daně"), které jsou ... etc.

Podle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

Podle ustanovení § 46 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků se platebním výměrem sděluje výše stanovené daně i v případech, kdy daňová povinnost má být podle zvláštních předpisů zaplácena bez podání daňového přiznání nebo hlášení, ale daňový subjekt tuto daňovou povinnost nesplnil.

Podle ustanovení § 67 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je záloha povinná platba na daň, kterou je povinen daňový poplatník platit v průběhu zdaňovacího období, jestliže skutečná výše daně za toto období není ještě známa. Podle ustanovení § 67 odst. 2 téhož zákona poplatník platí stanovené zálohy na daň: a) v případech určených tímto nebo zvláštním zákonem ve lhůtách a výši tam stanovených, b) na základě rozhodnutí správce daně.

Podle ustanovení § 67 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků může správce daně v odůvodněných případech stanovit zálohy jinak, popřípadě zrušit povinnost daň zálohovat, a to i za celé zdaňovací období. Novým daňovým subjektům může správce daně na základě jejich

žádosti nebo z moci úřední stanovit zálohy s přihlédnutím k očekávané daňové povinnosti. Proti těmto rozhodnutím lze podat odvolání.

Podle ustanovení § 97 zákona o správě daní a poplatků platí, že ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona se použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Podle ustanovení § 38a zákona o daních příjmu se zálohy na daň z příjmů platí v průběhu zálohového období. Zálohové období je období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. Při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti. Za poslední známou daňovou povinnost se pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém (dodatečném) přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání, a bylo-li daňové (dodatečně) přiznání podáno opožděně, s platností od následujícího dne po dni jeho podání, do účinnosti další změny poslední známé daňové povinnosti podle tohoto ustanovení nebo zvláštního právního předpisu. Poplatník uvedený v § 2 pro účely výpočtu poslední známé daňové povinnosti však vyloučí příjmy a výdaje podle § 10. Po skončení zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň, splatné v jeho průběhu, započítávají na úhradu skutečné výše daně. Ze záloh, u nichž došlo k prodloužení s placením, se na úhradu skutečné výše daně započítávají pouze zálohy zaplacené do lhůty pro podání daňového přiznání.

Přestože lze obecně konstatovat, že výzvou správce daně vydanou podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a na něj navazujícím rozhodnutím finančního ředitelství o odvolání nebyla stanovena žádná veřejnoprávní povinnost hmotněprávního charakteru, bylo v této věci třeba podanou žalobu stěžovatelky meritorně projednat. Je tomu tak proto, že z obsahu správního spisu nevyplývá, že by zde byl exekuční titul, vůči kterému by stěžovatelka mohla uplatnit své hmotně-právní výhrady proti správcem daně vyčíslené výši zálohy v částce 41 400 Kč. Pokud totiž stěžovatelce nebyla až do okamžiku převzetí výzvy ze dne 10. 7. 2006, č. j. 126375/06/291914/3911, tj. do 13. 7. 2006, řádně sdělena výše stanovené zálohy na daň (srov. § 32 odst. 1 v návaznosti na ustanovení § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), neměla stěžovatelka do tohoto okamžiku žádnou možnost vytknout správnímu orgánu nezákonnost výše zálohy. Jestliže tedy nebyla před zasláním výzvy k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě vyměřena stěžovatelce daň rozhodnutím dle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, bylo třeba na výzvu k uhrazení daňového nedoplatku pohlížet jako na rozhodnutí správního orgánu, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují její práva a povinnosti. Stěžovatelka se tedy ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. mohla žalobou domáhat věcného přezkoumání takové výzvy krajským soudem. Za tohoto stavu věci odmítnutí žaloby, obsahující apriori hmotně-právní výtky (žalobní body) proti vyčíslené částce daně (záloze na daň), resp. zpochybňující existenci samotné daňové povinnosti (exekučního titulu) jako takové, by znamenalo odepření spravedlnosti ve smyslu ustanovení čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, jak to i důvodně namítala stěžovatelka.

Nejvyšší správní soud z uvedeného důvodu zrušil napadený rozsudek krajského soudu, a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby podanou žalobu meritorně projednal a poté vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 31. března 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu