

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatele **A. V. L., a. s.,** zastoupeného JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem v Praze 5, Holečkova 31, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 12. 2003, č. j. 31 Ca 53/2003 – 31,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 12. 2003, č. j. 31 Ca 53/2003 - 31 **se zrušuje**.

II. Žaloba **se odmítá**.

III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 12. 2003, č. j. 31 Ca 53/2003 – 31, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 20. 3. 2003, č. j. 2157/140/2002-PN-OJ-66-Bi, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno v Moravské Třebové ze dne 14. 2. 2002, č. j. 5842/02/265973/1996, jímž byl stěžovatel vyzván jako ručitel k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě ve výši 2 316 206 Kč podle § 73 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V odůvodnění rozhodnutí krajský soud uvedl, že v daném řízení se již nemůže zabývat otázkou správnosti vyměření daně z převodu nemovitostí původnímu

poplatníkovi. Dále se zabýval otázkou namítané prekluze práva daň vyměřit vyplývající z § 47 zákona o správě daní a poplatků a otázkou promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky danou ustanovením § 70 citovaného zákona. I v tomto případě dospěl k závěru, že žalobní námitky nejsou důvodné. Za nedůvodný označil krajský soud i žalobní bod týkající se neplatnosti platebního výměru ze dne 10. 11. 1998 o vyměření daně z převodu nemovitostí poplatníkovi. Označení příjemce sice vykazovalo vady, neboť postrádalo doplněk „Č. T.“ a „v likvidaci“, ale obsahovalo také jeho identifikační číslo, které je bezesporu zárukou nezaměnitelnosti subjektu se subjektem jiným. Krajský soud dále přisvědčil žalobní námitce týkající se nedodržení procesního předpisu při doručování výzvy ručiteli, ale tato okolnost neměla v konečném důsledku pro stěžovatele negativní důsledky. Není pochyb o tom, že stěžovatel byl v daňovém řízení zastupován zástupcem na základě neomezené plné moci a výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě byla doručena stěžovateli, který se proti ní odvolal a následně podal i žalobu. Pochybení správce daně tedy nijak nebránilo dalšímu uplatňování jeho práv. Krajský soud se rovněž neztotožnil s namítaným důvodem neplatnosti výzvy způsobeným tím, že neobsahovala u podpisu pověřeného pracovníka označení jeho funkce. Pokud bylo na rozhodnutí uvedeno „pověřený pracovník správce daně“, je to i z pohledu § 32 zákona o správě daní a poplatků vyčerpávající, protože pověřený pracovník žádnou specifickou funkci na daném finančním úřadu nezastává. Ze všech těchto důvodů shledal krajský soud žalobu nedůvodnou.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel uvedl, že podle jeho názoru pochybil krajský soud při právním hodnocení dané věci, protože na jednu stranu ve prospěch správních orgánů připustil rozšiřující výklad norem veřejného práva a na druhé straně stejně rozšiřující výklad ve prospěch stěžovatele zamítl. Rozhodnutí vydané orgánem veřejné moci ve smyslu § 32 zákona o správě daní a poplatků má povahu individuálního správního aktu. Podle stěžovatele bylo prokázáno, že původně vydané rozhodnutí bylo neznámou osobou v neznámé době doplňováno o údaje, které se v něm nenacházely. Krajský soud to však nepovažuje za vadu. Při hodnocení základních náležitostí rozhodnutí zvolil krajský soud rozšiřující výklad. Správné označení daňového dlužníka zní A. Č. T., a. s., ale v platebním výměru ze dne 10. 11. 1998 je jako příjemce označen „A. a. s.“ a číslo poplatníka je uvedeno 45534471. Takto označený subjekt nikdy neexistoval a číslo poplatníka není institutem, které zná obchodní nebo daňový zákon. Ve druhém rozhodnutí ze dne 10. 12. 2001 je opět označen jako dlužník neexistující subjekt. Ve třetím rozhodnutí ze dne 14. 2. 2002 se opakuje stejné označení daňového dlužníka, i když je pravdou, že v tomto rozhodnutí je již použit institut IČO. Správce daně tak vyměřil daň neexistujícímu subjektu a teprve po více než 3 letech doplnil identifikaci neexistujícího subjektu institutem identifikačního čísla. Pokud ale daň byla vyměřena někomu, kdo jako subjekt práva neexistuje, není možné přenést, resp. vyzvat existující subjekt jako ručitele k tomu, aby plnil z titulu ručení. Další otázku, kterou krajský soud posoudil nesprávně je zákonná podmínka vyplývající z § 32 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož je základní náležitostí mj. vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce. Stěžovatel namítá, že v případě rozhodnutí ze dne 10. 12. 2001 a 14. 2. 2002 nejsou splněny zákonem předpokládané podmínky rozhodnutí. Se závěrem krajského soudu, že označení, které zvolil správce daně je dostatečné, stěžovatel nesouhlasí. Uvedené označení není označením funkce, neboť všichni zaměstnanci bez ohledu na vykonávanou funkci působící na finančním úřadu se mohou zároveň označit za pracovníky správce daně. Takové označení je tedy zcela neurčité a není způsobilé sdělit, v jaké funkci je podepsaná osoba zařazena, tedy zda rozhodnutí vydala k tomu příslušná osoba. Krajský soud nesprávně posoudil i otázku plné moci a rozsahu zastoupení stěžovatele v daňovém

řízení. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, pokud nepřipouští takový výklad zákona o správě daní a poplatků, který by umožnil ručiteli, ačkoliv není daňovým subjektem, nahlížení do daňového spisu. V doplnění kasační stížnosti odkázal stěžovatel ve věci přesného označení příjemce rozhodnutí na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, sp. zn. 5 A 99/2001. Dále poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, podle něhož je nepřípustné vykládat v pochybnostech zákon k tíži jednotlivce. Závěrem upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, sp. zn. 2 Afs 28/2003, který však podle něj nelze v tomto případě použít, neboť výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nebyla řádně doručena, neboť byla doručena pouze stěžovateli jako ručiteli a nikoliv jeho daňovému poradci, který jej v rozhodné době zastupoval. Výzva ručiteli podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nebyla stěžovateli dodnes řádně doručena a přesto správce daně v exekuci pokračuje. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že obsah kasační stížnosti je obdobný obsahu odvolání proti výzvě ručiteli k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. K těmto námitkám se již finanční ředitelství vyjádřilo jak ve svém rozhodnutí, tak i v průběhu soudního řízení. K podpisu na výzvě ze dne 10. 12. 2001 finanční ředitelství připustilo, že označení „správce daně“ skutečně není přesné, ale v uvedené drobné nepřesnosti v textu podpisové doložky nelze vidět důvod, který by vedl k neplatnosti tohoto rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom shledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 14. 12. 2001 bylo stěžovateli doručeno rozhodnutí Finančního úřadu v České Třebové ze dne 10. 12. 2001 č. j. 34597/01/265973/1996 - výzva č. 1010000016 k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků za daňového dlužníka A., a. s. Stěžovatel na výzvu nereagoval, a proto mu bylo Finančním úřadem v České Třebové zasláno rozhodnutí ze dne 14. 2. 2002, č. j. 5842/02/265973/1996 – výzva ručiteli k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Proti této výzvě správce daně podal stěžovatel odvolání, o kterém finanční ředitelství rozhodlo tak, jak je výše uvedeno.

Nezaplatí-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek v zákonné lhůtě, vyzve ho správce daně podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, aby daňový nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní, a upozorní ho, že po uplynutí této náhradní lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Proti výzvě se lze odvolat ve lhůtě patnácti dnů. Odvolání nemá odkladný účinek.

Z citovaného ustanovení vyplývá, že výzvou správce daně pouze vyzývá daňový subjekt ke splnění povinnosti zaplatit daňový nedoplatek, a to v náhradní lhůtě. Výzva je tak institutem, jímž se před zahájením vymáhání daňového nedoplatku vyzývá daňový subjekt k dobrovolnému splnění povinnosti v náhradní lhůtě. V okamžiku, kdy správce daně vyzývá podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě je již příjemce výzvy v pozici daňového dlužníka s přesně stanovenou daňovou povinností. Doručením výzvy se tak do práv a povinností příjemce nijak

nezasahuje. Výzva je tedy úkonem před provedením daňové exekuce. I když citované ustanovení dává daňovému dlužníkovi možnost podat proti výzvě odvolání, a tuto možnost stěžovatel také využil, nemůže se jím domáhat změny daňového nedoplatku.

Protože uvedená výzva neřeší ani neukládá hmotněprávní povinnost placení daně, ale je svou podstatou pouze upomínkou k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, kdy povinný v řádné lhůtě povinnost již stanovenou a existující nesplnil, není rozhodnutím o subjektivních právech chráněných právem veřejným, jež by podléhalo soudnímu přezkoumání (§ 65 s. ř. s.). Shodný názor byl vyjádřeno i v usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99, podle něhož výzva k zaplacení nedoplatku daně v náhradní lhůtě má povahu pouhého procesního rozhodnutí, neboť neřeší ani neukládá hmotněprávní povinnost placení daně, nýbrž pouze upomíná o zaplacení daňového nedoplatku.

Pokud tedy stěžovatel napadl odvoláním nikoliv výzvu podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ze dne 10. 12. 2001, jež byla rozhodnutím zakládajícím jeho povinnosti, ale až výzvu podle ustanovení § 73 odst. 1 citovaného zákona, krajský soud pochybil, když o žalobě věcně rozhodoval a žalobními námitkami se meritorně zabýval, neboť měl žalobu jako nepřípustnou odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když byla podána proti úkonu, který není rozhodnutím a pouze se jím upravuje vedení řízení před správním orgánem (§ 70 písm. a) a c) s. ř. s.).

Protože pro nesplnění zákonných podmínek nepodléhá výzva správce daně podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků přezkoumání soudem, nemohl se Nejvyšší správní soud zabývat námitkami stěžovatele uvedenými v kasační stížnosti.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a podanou žalobu odmítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta. Protože Nejvyšší správní soud současně se zrušením rozsudku krajského soudu rozhodl i o odmítnutí žaloby, rozhodl rovněž o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 2 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 3. března 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu