



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Ing. J. D.**, zastoupeného JUDr. Oldřichem Benešem, advokátem se sídlem Ostrava - Mariánské Hory, Mojmírovců 41, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 6. 2004, č. j. 30 Ca 17/2004 - 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému usnesení Krajského soudu v Plzni, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „žalovaný“) ze dne 6. 1. 2004, č. j. 6152/150/2003, o zamítnutí odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 9. 4. 2003 (v rozhodnutí žalovaného a v žalobě nesprávně uvedeno ze dne 3. 4. 2003) č. j. 97964/03/138962/1138 - výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě vydané podle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád). Krajský soud žalobu odmítl s odůvodněním, že jde o výzvu nepodléhající přezkumu ve správním soudnictví, neboť jí nejsou měněna ani zakládána žádná práva a nejde tedy o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje v posouzení charakteru výzvy. Podle jeho názoru se jedná o rozhodnutí ukládající mu povinnost uhradit daňový nedoplatek ve stanovené lhůtě a při jejím nedodržení mu hrozí exekuce. Ostatně i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na které usnesení odkazuje, výzvu za rozhodnutí označuje, nehledě k tomu, že v jeho případě se jedná o zcela jinou situaci, než která byla posuzována v označeném rozhodnutí. Stěžovatel je přesvědčen, že byl ve smyslu ust. § 65 s. ř. s. zkrácen na svých právech v řízení výzvě předcházejícím. Toto zkrácení práv spočívalo v tom, že platební výměr na daň z převodu nemovitostí ze dne 9. 12. 1997 č. 843/1994 mu nebyl řádně doručen (doručenka je podepsána neznámou osobou a výsledkem poštovní doručovatelky nemohl vyvrátit zjevně cizí podpis) a jeho obsah seznal až v únoru r. 1998. Vzhledem k tomu, že k převodu nemovitostí došlo v r. 1994, mělo nedoručení platebního výměru do konce r. 1997 za následek prekluzi daně. Přes nezákonnost platebního výměru stěžovatel požádal o povolení splátek, splátky byly povoleny odlišně od odůvodněného požadavku a při projednání bylo dohodnuto, že při dodržení splátkového kalendáře mu nebude vyměřeno penále. Dluh na dani byl pak stěžovatelem plně uhrazen ke dni 10. 9. 2001. Přesto obdržel dne 10. 10. 2001 platební výměr vydaný podle § 63 daňového řádu na daňové penále na daň z převodu nemovitostí za období od 16. 1. 1998 do 10. 9. 2001; odvolání proti tomuto výměru bylo zamítnuto s poukazem na nedodržení termínů splátek - o žalobě proti tomuto rozhodnutí soudem dosud nebylo rozhodnuto (je vedeno u téhož soudu pod sp. zn. 30 Ca 156/2002). Na to byla žalobci dne 24. 10. 2002 doručena výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě - rozhodnutí ze dne 10. 10. 2002, č. j. 263485/02/138962/1138 (poznámka soudu: ve správním spise není takové rozhodnutí založeno, zřejmě jde o záměnu), o odvolání proti ní rozhodoval žalobce napadeným rozhodnutím. Dle názoru stěžovatele byla tato výzva předčasnou za situace, kdy nebylo soudem rozhodnuto o zákonnosti vyměření penále. Pochybení finančních orgánů obou stupňů lze dále spatřovat v tom, že nerespektovaly rozhodnutí Ministerstva financí poskytujícího daňovým dlužníkům lhůtu do 31. 7. 2003 k zaplacení daňových nedoplateků z období let 1993 - 2001 s příslibem upuštění od vymáhání daňových penále. Tím došlo k jeho znevýhodnění oproti jiným občanům těžícím z této daňové amnestie a k porušení zásady rovnosti občanů před státními orgány. Z popsanych skutečností je podle názoru stěžovatele zřejmé, že jeho případ je odlišný od případu uváděného v judikátu Nejvyššího správního soudu, v jeho případě měla být výzva posouzena věcně a žalobě mělo být vyhověno. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného usnesení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný nevyužil možnosti vyjádření k podané kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Krajského soudu v Plzni v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.); přitom nelze souhlasit se stěžovatelem, že jím konkretizované důvody odpovídají jeho odkazu na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení lze totiž podat kasační stížnost z důvodů tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. V daném případě však soud odmítl žalobu, tedy vůbec neprováděl věcný přezkum a tedy ani neposuzoval právní otázky předchozího řízení. Důvody kasační stížnosti však lze podřadit ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., neboť fakticky je namítána nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu.

K rozhodným kasačním tvrzením ze správního spisu vyplynulo, že Finanční úřad v Plzni platebním výměrem ze dne 9. 12. 1997 č. 843/94 stěžovateli vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 6 366 980 Kč, rozhodnutím téhož úřadu ze dne 22. 2. 2001

mu byly povoleny splátky. Platebním výměrem ze dne 4. 10. 2002 č. 1010009806, č. j. 254487/01/138962/1138 mu bylo podle § 63 daňového řádu vyměřeno daňové penále na dani z převodu nemovitostí za období od 16. 1. 1998 do 10. 9. 2001. Tento platební výměr byl napaden odvoláním. Výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě pak byla vydána dne 9. 4. 2003 pod č. j. 97964/03/138962/1138 a odkazuje na výše označený penalizační výměr. Odvolání proti této výzvě bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 1. 2004, č. j. 6152/150/2003 s odůvodněním, že odvolateli nikdy nebylo přislíbeno prominutí penále a podání žaloby proti rozhodnutí o odvolání proti penalizačnímu výměru nemá vliv na jeho vykonatelnost.

Krajský soud napadeným usnesením odmítl stěžovatelovu žalobu s odůvodněním, že citovaným správním rozhodnutím ze dne 13. 9. 2001 nebyla stěžovateli uložena žádná povinnost a že toto rozhodnutí směřovalo pouze k tomu, aby stěžovatel v náhradní lhůtě zaplatil vymáhaný daňový nedoplatek. Nejvyšší správní soud proto vážil, zda tímto rozhodnutím stěžovateli vznikly nové povinnosti a zda tedy jde o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. může totiž žalobu podat jen 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. Předpokladem tedy je, že úkon správního orgánu (rozhodnutí) zakládá, mění nebo ruší práva či povinnosti žalobce - jen v tom případě lze zkoumat, zda došlo rozhodnutím k přímému porušení jeho práv či zda došlo k porušení jeho práv v řízení vydání rozhodnutí předcházejícím. Exekuční výzva vydaná podle § 73 odst. 1 daňového řádu takovým rozhodnutím není, jde jen o procesní úkon adresovaný daňovému dlužníku, kterému daňová povinnost či penále byla již dříve uložena jiným rozhodnutím. V daném případě se exekuční výzva týká penále, které bylo předepsáno rozhodnutím - výše označeným penalizačním platebním výměrem vydaným podle § 63 daňového řádu. Na jeho základě se dostal stěžovatel jako daňový subjekt do pozice daňového dlužníka a jen v rámci odvolání proti tomuto výměru a žaloby na soudě proti rozhodnutí odvolacímu, se může domáhat zrušení či změny povinnosti. Doručením výzvy k úhradě nedoplatku se tak adresátova práva nijak nemění, tím méně lze tvrdit, že by byla zakládána. Tato výzva je vlastně pouze prvním úkonem daňové exekuce. Předmětné ustanovení sice dává daňovému dlužníkovi možnost podat odvolání, tedy možnost využitou i stěžovatelem v posuzovaném případě, takové odvolání již však nemůže měnit samotný rozsah daňového nedoplatku, ale například pouze upozornit na nesoulad mezi existujícím daňovým nedoplatkem a výší částky, k jejímuž zaplacení je daňový dlužník vyzván. Penále bylo vyměřeno předchozím rozhodnutím, jeho výše i splatnost byla dána. Nelze souhlasit s kasačním tvrzením, že zásahem do práv je stanovení další náhradní lhůty či hrozba exekuce. Hrozba exekuce je spojena se skutečností, že vyměřený nedoplatek nebyl řádně a včas uhrazen. Není-li výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu rozhodnutím soudně přezkoumatelným, nelze se přezkumu domáhat ani pro porušení práv v předchozím řízení (jímž by ostatně mohlo být pouze řízení o této výzvě, nikoliv jiná ukončená daňová řízení). Stejně tak nemá význam skutečnost, že rozhodnutí o vyměření penále je předmětem jiné žaloby, o níž soudem dosud nebylo rozhodnuto. Jen za situace, kdy by výzva byla rozhodnutím ze soudního přezkumu nevyloučeným, bylo by na místě přerušení řízení a vyčkání výsledku soudního řízení o žalobě proti rozhodnutí vyměřujícímu penále. Rovněž jen v rámci přezkumu rozhodnutí ukládajícího zaplacení penále by bylo možno věcně zkoumat námitku nerovnosti daňových subjektů a určitého legitimního očekávání spojeného s tvrzením „rozhodnutím Ministerstva financí“ o nevyměrování penále za splnění určitých podmínek.

Stěžovateli lze přisvědčit pouze v jednom, a to že odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 - 48 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 187/2004) nebyl zcela případný, neboť ve vztahu k ručiteli řešil vztah výzvy podle § 73 odst. 1 daňového řádu a výzvy podle § 57 odst. 5 daňového řádu. Z jeho závěrů však i zde lze užít, že exekuční výzva není rozhodnutím zasahujícím do práv daňového subjektu za situace, kdy tato práva byla založena jiným předchozím rozhodnutím. Tento přístup odpovídá i rozhodovací praxi Ústavního soudu, který ve svém usnesení ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99 (Sbírka nálezů a usnesení, sv. 14, usnesení č. 43, str. 367), vyřkl s odkazem na tehdy platnou úpravu soudního přezkumu správních rozhodnutí podle občanského soudního řádu: „*Ze systematického zařazení § 73 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, lze usuzovat, že výzva k zaplacení nedoplatku daně v náhradní lhůtě má povahu pouhého procesního rozhodnutí, neboť neřeší ani neukládá hmotněprávní povinnosti placení daně, nýbrž pouze upomíná o zaplacení daňového nedoplatku.*“

V daném případě vycházelo usnesení o odmítnutí žaloby z názoru, že jejím předmětem je rozhodnutí, jež nezaložilo stěžovateli nová práva a povinnosti, a že zde nepřistoupila jiná skutečnost, pro kterou by bylo nutno výzvu věcně zkoumat [tedy že nejde o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a takové rozhodnutí je ze soudního přezkoumání vyloučeno podle § 70 písm. a), § 68 písm. e) s. ř. s.] a tento názor sdílí i Nejvyšší správní soud.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Plzni náklady řízení nevznikly; Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává náhrada nákladů řízení o této kasační stížnosti.

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

V Brně dne 6. dubna 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu