

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. V.,** zastoupeného JUDr. Jaroslavem Kopou, advokátem se sídlem Mezírka 1, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem Náměstí Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2004, č. j. 30 Ca 106/2002 - 25,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému usnesení Krajského soudu v Brně, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 27. 2. 2002, č. j. 6699/01/FŘ/150, o zamítnutí odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Tišnov ze dne 13. 9. 2001, č. j. 19969/01/295970/01432 - výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě vydané podle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále též daňový řád). Krajský soud žalobu odmítl s odůvodněním, že jde o výzvu, která je součástí daňové exekuce, pouze upomíná o zaplacení daňového nedoplatku, když povinnost úhrady ručiteli byla předtím stanovena výzvou vydanou podle § 57 odst. 5 daňového řádu a je nerozhodné, že po jejím vydání došlo k zániku ručitelského vztahu k původnímu dlužníku. Žalobou napadenou výzvu krajský soud označil za rozhodnutí nezakládající žádná nová práva a povinnosti, tedy neodpovídající podmínkám ust. § 65 s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. I při akceptaci posouzení výzvy soudem, považuje za nezákonné odmítnutí žaloby, neboť výzva fakticky konzervuje protiprávní stav, kdy k zaplacení je vyzván ten, kdo takovou povinnost nemá. Nedostatek hmotněprávní pasivní legitimace vyplývající z ustanovení § 106 obchodního zákoníku měl soud posoudit a zaujmout k ní závazné stanovisko. Krajský soud dále, aniž posuzoval meritum věci, v odůvodnění zaujal názor, že povinnost ručitele trvá i poté, co se po jejím uložení výzvou podle § 57 odst. 5 daňového řádu změnilo právní postavení ručitele v důsledku splacení vkladu společníka. Nezodpovězenou zůstala i otázka, zda žalovaný byl povinen ke změně hmotněprávní legitimace stěžovatele jako ručitele přihlížet, a zda rozhodnutí v této fázi již nepřezkoumatelné, nebylo v rozporu s právem již v době jeho vydání. Soud měl proto dle názoru stěžovatele ve věci vydat meritorní rozhodnutí. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného usnesení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že stěžovatel byl jako ručitel k zaplacení dluhu vyzván výzvou podle § 57 odst. 5 daňového řádu a neodvolal se proti ní. Výzva vydaná v exekučním řízení není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.; k tomu odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozhodnutí ze dne 29. 1. 2004, sp. zn. 2 Afs 28/2003) i Ústavního soudu (usnesení ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99). Ostatní kasační důvody označil žalovaný za nerozhodné a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

K tvrzením kasační stížnosti ze správního spisu vyplynulo, že Finančním úřadem v Tišnově byla dne 28. 6. 2001 pod č. j. 15906/01/295970/1432 vydána výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 57 odst. 5 daňového řádu; rozhodnutí nabylo právní moci dne 31. 7. 2001. Ručitelem byl stěžovatel, daňovým dlužníkem U. h., s. r. o. T., výše nedoplatků činila 2 772 091 Kč. Stěžovatel byl označen za ručitele na základě skutečnosti, že byl společníkem dlužící společnosti, a to do výše nesplaceného vkladu v částce 45 296 627 Kč. Výzva téhož úřadu ze dne 13. 9. 2001, č. j. 19969/01/295970/01432 byla vydána podle § 73 odst. 1 daňového řádu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. Odvolání bylo stěžovatelem podáno pouze proti této druhé výzvě, žalovaný o něm rozhodl zamítavě rozhodnutím napadeným žalobou.

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. – rozhodnutí soudem přezkoumatelné.

Jak Nejvyšší správní soud již vyslovil v rozsudku ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 - 48 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 187/2004) : *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 zaplacena. 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.

Tedy právě výzvou vydanou podle § 57 odst. 5 daňového řádu se ručitel stává daňovým dlužníkem a zcela jiným typem výzvy je výzva k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu. Tato výzva má již jen povahu procesního úkonu a při jejím zasílání je vycházeno z toho, že její adresát již je v pozici daňového dlužníka s přesně stanovenou daňovou povinností. Doručením této výzvy se tak adresátova práva nijak nemění, tím méně lze tvrdit, že by byla zakládána. Tato výzva je vlastně pouze prvým 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 vyzýván.

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. 0337/1992 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.*

Pokud tedy stěžovatel napadl odvoláním nikoliv výzvu ze dne 28. 6. 2001 vydanou podle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu, jež byla rozhodnutím zakládajícím jeho povinnosti, ale až výzvu ze dne 13. 9. 2001 vydanou podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu, nemohlo již toto odvolání nijak měnit sám fakt a rozsah jeho daňového dluhu, jehož existence a výše již byla nezávislá na stěžovatelových procesních úkonech, a odvolání směřující pouze proti této výzvě bylo žalovaným důvodně zamítnuto.

Stěžovatel krajskému soudu dále vytýká, že nezkoumal, zda výzva vydaná podle § 57 odst. 5 daňového řádu byla vydána po právu, tedy zda vůbec měl postavení dlužníka. Jak bylo ovšem výše uvedeno, soulad této výzvy se zákonem mohl zkoumat žalovaný jen k odvolání proti této výzvě a soud k žalobě proti takovému odvolacímu rozhodnutí; odvolání proti této výzvě však podáno nebylo.

Na druhou stranu stěžovatel krajskému soudu vytýká, že se nad rámec usnesení zabýval meritorní otázkou „hmotněprávní pasivní legitimace“. Takové posouzení podle názoru stěžovatele nezbytné bylo s ohledem na zánik povinnosti ručení v době mezi vydáním obou výzev; bylo by však možno je provést pouze v meritorním rozhodnutí po provedení řízení, v němž byl mohl stěžovatel bránit svá práva. Krajský soud v napadeném usnesení pouze uvedl, že tvrzení stěžovatele o pozbytí postavení ručitele nemá význam, neboť skutečnost, že jeho ručení ve vztahu k přímému dlužníku mělo později zaniknout, nemůže mít vliv na povinnost pravomocně mu jako ručiteli stanovenou v době, kdy ručitelem

byl. I s tím lze souhlasit a Nejvyšší správní soud nepovažuje toto vyjádření za nepřípustné posouzení žalobní námitky v usnesení, jímž byl soudní přezkum věci vyloučen. Soud totiž musí zkoumat, zda je žalobou napadeno rozhodnutí odpovídající podmínkám ust. § 65 s. ř. s. Pokud je napadeným rozhodnutím výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu, jíž předcházela výzva vydaná podle § 57 odst. 5 daňového řádu, pak by soud mohl přistoupit k věcnému řešení žaloby jen za situace, kdy by v období po vydání prvé výzvy žalobce pozbyl postavení daňového dlužníka - tedy kdy by došlo v právním postavení žalobce ke změně, kterou by bylo třeba věcně posoudit. Zda taková situace nastala, je otázkou, kterou je třeba řešit v rámci úvahy o tom, zda jsou splněny podmínky věcného přezkumu či nikoliv. 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 a tedy 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 Brně náklady řízení nevznikly; Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává náhrada nákladů řízení o 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