ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové, v právní věci žalobce J. J., zastoupeného JUDr. Evou Kabelkovou, advokátkou v Plzni, Kamenická 1, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni, Hálkova 14, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 1999, čj. 5095/150/1999, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 2. 2004, čj. 30 Ca 8/2000-36,

takto:

I. **Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 2. 2004, čj. 30 Ca 8/2000-36, se zrušuje.**

II. **Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 1999, čj. 5095/150/1999, se odmítá.**

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

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností ze dne 26. 3. 2004 se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 2. 2004, čj. 30 Ca 8/2000-36, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 1999, čj. 5095/150/1999. V odůvodnění rozsudku soud uvedl zejména, že výzva vydaná podle § 73 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (v textu dále „daňový řád“, „d. ř.“) má povahu rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a je úkonem správního orgánu, jímž se daňovému subjektu určuje povinnost k úhradě splatného daňového nedoplatku v náhradní stanovené lhůtě. Tato výzva ve vztahu ke konkrétnímu daňovému nedoplatku závazně zakládá povinnost daňovému dlužníkovi zaplatit ve stanovené lhůtě daňový nedoplatek a s nesplněním této povinnosti spojuje přímý následek, a to bez dalšího přikročení k vymáhání tohoto nedoplatku. Proti této výzvě se lze ve shodě s § 73

odst. 1 a § 48 odst. 1 d. ř. odvolat. Soud uvedl, že kompetenční výluka ve shodě s § 70 písm. a) s. ř. s. není u tohoto rozhodnutí založena, neboť výzva je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Soud hodnotil rovněž, zda výzva podle § 73 odst. 1 d. ř. není rozhodnutím předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že tomu tak není, neboť z tohoto rozhodnutí nevychází další následné rozhodnutí povahy konečné, které by zasáhlo do práv a povinností dotčeného subjektu. Soud rovněž shledal, že výzva není úkonem, jímž se upravuje vedení řízení před správním orgánem ve smyslu § 70 písm. c) s. ř. s., čímž soud vyloučil veškeré kompetenční výluky, které by mohly ze soudního přezkoumání tento typ rozhodnutí vyloučit.

K otázce důvodů, pro něž může být žalobce zkrácen na svých právech či povinnostech v důsledku výzvy vydané podle § 73 odst. 1 d. ř., uvedl soud, že v opravném prostředku proti takové výzvě nemůže dotčený subjekt zpochybnit již samotný exekuční titul, tj. vlastní rozhodnutí o vyměření daně. Žalobce v důsledku výzvy může být zkrácen na svých právech pouze v oblasti splatného daňového nedoplatku, k jehož úhradě v náhradní lhůtě je vyzván. Zde přísluší žalobci obrana pouze v rozsahu tvrzení, že daňový nedoplatek je nižší, neboť jeho část již uhradil. Žalobce může být zkrácen na svých právech v oblasti samotné existence daňového nedoplatku, kde mu přísluší jediná možná obrana a to tvrzení, že nedoplatek byl uhrazen a již neexistuje. Soud tak učinil závěr, že žalobce výzvou podle § 73 odst. 1 d. ř. nemůže být dotčen na právech a povinnostech, o kterých je rozhodováno ve fázi vyměření daně, která je zakončena vydáním rozhodnutí o vyměření či doměření daňové povinnosti, které se ve fázi daňové exekuce stává exekučním titulem. Žalobce směřoval svoje žalobní námitky do oblasti řízení o doměření daně, tj. do fáze rozhodování Finančního úřadu v Plzni, zakončené platebním výměrem, završené rozhodnutím žalovaného o odvolání proti takovému rozhodnutí. Zjednání nápravy tak bylo možno uplatnit v žalobě proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru. Žalobce se v žalobních bodech zaměřil na výtky mířící na věcnou podstatu doměření daně a tvrdil nezákonnost takového doměření, soud však při zachování zásady dispoziční byl v dřívějším řízení vázán žalobními důvody, jež nebyl oprávněn překročit. O žalobě bylo rozhodnuto dne 20. 3. 1997 a rozsudek čj. 30 Ca 496/95-26 nabyl právní moci dne 9. 7. 1997. Žalobce se tak nápravy jím tvrzených nezákonností nedovolal. V řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci výzvy vydané podle § 73 odst. 1 d. ř. není soud oprávněn k žalobním důvodům posuzovat zákonnost rozhodnutí o vyměření daňové povinnosti a není oprávněn dovozovat ani jeho případnou nulitu.

Soud dále rozhodl, že neprovede další žalobcem navrhované důkazy, neboť návrhy směřovaly k doložení nezákonnosti rozhodnutí ve věci doměření daňové povinnosti, tzn. nesměřovaly k předmětu přezkumného řízení a neměly tak vliv na projednávanou věc. Z uvedených důvodů soud žalobu ve shodě s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V kasační stížnosti žalobce namítl, že Krajský soud v Plzni nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení a řízení před správním orgánem vycházelo ze

skutečností, které nemají oporu ve spise. Kasační stížnost se tak opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Žalobce namítá, že soud měl zrušit napadené rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost, kterou způsobila vada napadeného rozhodnutí. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku byla adresována žalobci, stejně jako rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti této výzvě. Platební výměr ze dne 22. 5. 1992 k úhradě daně byl vystaven subjektu I. C. P., s. p. Ten podal dne 1. 6. 1992 odvolání, o němž rozhodl žalovaný až 28. 8. 1995. I. C., s. p., ukončil svoji činnost ke dni 14. 8. 1992 a jeho majetek byl převeden na Fond národního majetku a následně privatizován. K privatizaci došlo dohodou o vydání majetku a dohodou o úplatném převodu majetku. Tato dohoda byla uzavřena mezi Fondem národního majetku na jedné straně a E. J. (zastoupenou jejím synem J.) a E. L. na straně druhé. K právnímu nástupnictví mohlo dojít jen u těch osob, které uzavřely dohodu o převodu majetku s Fondem národního majetku. Žalobce však vstupoval do tohoto vztahu pouze jako zástupce své matky na základě plné moci. Z dohody mu nevznikla žádná majetková práva ani povinnosti. Z výzvy k zaplacení daňového nedoplatku nelze nikterak dovodit, proč je žalobce považován za daňového dlužníka. Námitku, že není daňovým dlužníkem, žalobce uplatňoval již v odvolání proti výzvě k úhradě daňového nedoplatku. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že daňový nedoplatek lze uplatňovat po původním subjektu, který se stal z titulu dohody jeho právním nástupcem, v žádném případě však nelze uplatňovat splnění této povinnosti od žalobce, který je osobou odlišnou od osob, na které povinnost k úhradě daně současně s nabytím majetku přešla. Rozhodnutí tak trpí logickým rozporem mezi výrokem a odůvodněním a krajský soud je proto měl zrušit. Žalobce vystupoval v řízení vždy jen jako zástupce své matky na základě plné moci, nikoli jako daňový subjekt či dlužník. Žalovaný si je vědom, kdo je právním nástupcem bývalého státního podniku I. C., že jsou to osoby odlišné od žalobce, přesto nesprávně označuje žalobce jako dlužníka, proto jsou rovněž tato rozhodnutí i nulitními.

Dále stěžovatel tvrdí, že podle § 73 d. ř. lze vyzvat k úhradě nedoplatku na dani pouze daňového dlužníka, přičemž podle § 57 téhož zákona je daňovým dlužníkem každý, kdo je povinen podle zvláštního zákona platit daň nebo ji odvádět. Takovou povinnost však žalobce nemá. Finančním orgánům bylo zřejmé, že žalobce není daňovým subjektem, přesto s ním takto jednaly. Jejich povinností bylo z moci úřední zrušit pravomocné rozhodnutí postupem dle § 55b d. ř. Proto jsou dány důvody kasační stížnosti ve shodě s § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Pokud soud - uvádí dále stěžovatel - při svém přezkoumávání zjistí, že podkladem pro přezkoumávané rozhodnutí je nicotné rozhodnutí či úkon správce daně, pak je nicotné i následující rozhodnutí o odvolání proti výzvě dle § 73 odst. 1 d. ř. a bylo povinností soudu nicotnost napadeného rozhodnutí deklarovat. Podkladem pro žalobou napadené rozhodnutí je platební výměr č. 116/92 ze dne 22. 5. 1992. Zde označeným daňovým dlužníkem však není žalobce, ale právní nástupce povinného. Daňové

povinnosti nelze ukládat jinak, než na základě zákona; to se v daném případě nestalo.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti své vyjádření, v němž uvedl, že výzva podle § 73 odst. 1 d. ř. má povahu rozhodnutí, kterým se určuje povinnost k úhradě splatného daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, a toto rozhodnutí není vyloučeno ze soudního přezkoumání. Výzvou není žalobce zasažen na svých právech a povinnostech, o nichž je rozhodováno ve vyměřovacím řízení, jež je ukončeno pravomocným rozhodnutím o vyměření daně. Žaloba směřuje proti výzvě vydané dle § 73 odst. 1 d. ř., tímto rozsahem byla omezena i přezkumná činnost soudu. Námitky směřující proti předcházejícímu řízení o vyměření daně nemůže soud v tomto řízení již přezkoumávat. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, v němž žalobce tvrdí, že soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se nicotnosti napadeného rozhodnutí, neboť výzva vydaná dle § 73 odst. 1 d. ř. musí mj. obsahovat i označení povinného daňového dlužníka, kterým však žalobce není, neboť jím může být pouze právní nástupce daňového dlužníka. Takto nesprávně postupoval i žalovaný, proto vykazovalo vady i řízení před správním orgánem.

Nejvyšší správní soud posoudil věc takto:

Nezaplatí-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek včetně nedoplatku na pokutách uložených podle tohoto zákona v zákonné lhůtě, vyzve ho správce daně podle ustanovení § 73 odst. 1 d. ř., 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 právní úpravy je zřejmé, že výzvou vydanou ve shodě s citovaným ustanovením správce daně pouze vyzývá daňový subjekt ke splnění povinnosti platit daňový nedoplatek a to v náhradní lhůtě, neboť daň byla splatná již dříve. Výzva je tak institutem, jímž se smírnou cestou, před zahájením vlastního vymožení daňového nedoplatku, vyzývá daňový subjekt ke splnění povinnosti v náhradní lhůtě.

Výzva k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle ustanovení § 73 odst. 1 d. ř. tedy má již jen povahu pouhého procesního úkonu a při jejím zasílání se vychází z toho, že její adresát již je v pozici daňového dlužník s přesně stanovenou daňovou povinností. Doručením výzvy se tak adresátova práva či povinnosti nemění a tím méně zakládají. Výzva je pouze prvým úkonem daňové exekuce. Předmětné ustanovení dává daňovému dlužníkovi možnost podat odvolání (tedy možnost využitou i stěžovatelem v posuzovaném případě); takové odvolání však již nemůže měnit samotný daňový nedoplatek, ale například pouze upozornit na nesoulad mezi nezávisle existujícím daňovým nedoplatkem a výší částky, k jejímuž zaplacení je daňový dlužník vyzýván.

Právě uvedený názor o tom, že výzva je soudně nepřezkoumatelným úkonem, byl ostatně potvrzen i Ústavním soudem (usnesení ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99, sv. 14, usnesení č. 43, str. 367 Sb. ÚS). Ústavní soud vyložil, že: „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.“.

Protože uvedená výzva neřeší ani neukládá hmotněprávní povinnost placení daně, ale svou podstatou je pouze upomínkou k zaplacení daňového nedoplatku, neukládá se jí daňová povinnost, ale pouze se jí určuje náhradní lhůta, v níž má povinný splnit povinnost již stanovenou a existující, kterou nesplnil v řádné lhůtě, není rozhodnutím o subjektivních právech chráněných právem veřejným, jež by podléhalo soudnímu přezkoumání (§ 65 s. ř. s.).

V této fázi řízení již nemůže daňový subjekt namítat to, co mohl uplatňovat v řízení nalézacím; kdyby však před zahájením exekučního řízení neměl možnosti seznat rozhodný obsah exekučního titulu, zejména obsah, týkající se povinnosti platit daňový nedoplatek, k jehož úhradě je vyzýván, mohl by se i v této fázi řízení bránit námitkou, že exekuční titul není proti němu právně účinným a vykonatelným.

Nejvyšší správní soud se podrobně seznámil s obsahem správního spisu, z něhož je pro věc v této souvislosti významná zejména skutečnost, že žalobce napadl 9. 10. 1995 žalobou rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 8. 1995 čj. 3257/31, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí čj. FÚ/1816-2 051/92 (platebnímu výměru č. 116/92 ze dne 22. 5. 1992). Napadeným rozhodnutím tak byl žalobci doměřen odvod ze zisku ve výši 1 758 800 Kč a penále ve výši 175 890 Kč. V žalobě žalobce nenamítal, že by sám nebyl daňovým subjektem, uváděl pouze důvody meritorního charakteru, týkající se uplatnění nákladů na rekonstrukci objektů. O žalobě tehdy rozhodl Krajský soud v Plzni tak, že ji zamítl. Rozsudek týkající se výše daňové povinnosti nabyl právní moci 9. 7. 1997. I tato skutečnost svědčí o tom, že žalobce jako daňový subjekt měl dostatek času i právních prostředků pro uplatnění námitky, že se ve skutečnosti vůbec nepovažuje za povinného k úhradě daňového nedoplatku. Výhrady tohoto charakteru však neuplatnil. Krajský soud i správní orgány s ním jako s daňovým subjektem jednaly a projednávaly jeho návrhy věcné i procesní.

Žalobce tak ve skutečnosti znovu brojí proti rozhodnutí, které již soud pravomocně přezkoumal před více lety. Tuto otázku však nelze znovu k soudu vznést žalobou proti exekuční výzvě (§ 73 odst. 1 d. ř.). Krajský soud proto pochybil, pokud o žalobě věcně rozhodoval a žalobními námitkami se meritorně zabýval (žalobu zamítl), ač bylo namístě návrh jako nepřípustný odmítnout [§ 46 odst. 1 písm d) s. ř. s.], neboť žaloba směřovala proti úkonu, který není

rozhodnutím a pouze se jím upravuje vedení řízení před správním orgánem [§ 70 písm. a) a c) s. ř. s.].

Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud současně s vyhověním kasační stížnosti, tedy se zrušením nesprávného rozsudku krajského soudu sám podanou žalobu odmítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 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 rozhodl současně se zrušením rozsudku krajského soudu i o odmítnutí návrhu (žaloby), rozhodl rovněž o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. listopadu 2004

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu