

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy, v právní věci žalobce **D. C., spol. s r. o.,** zastoupeného Mgr. Danielem Hrbáčem, advokátem se sídlem Mezírka 1, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2004, č. j. 4038/2004/FŘ/140, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2005, č. j. 30 Ca 242/2004-61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení výše citovaného usnesení, kterým krajský soud odmítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 27. 4. 2004, č. j. 102833/04/288966/0694, kterým úřad vyzval žalobce ve shodě s § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) k úhradě daňového nedoplatku v náhradní lhůtě.

V odůvodnění rozsudku soud uvedl zejména, že výzva vydaná podle § 73 odst. 1 daňového řádu má povahu rozhodnutí, kterým nejsou žalobci ukládány žádné nové

povinnosti, proto je takové rozhodnutí vyloučeno ze soudního přezkoumání. Tomu totiž podléhají jen ta rozhodnutí [ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.], jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti. Z uvedených důvodů na takové rozhodnutí dopadá kompetenční výluka ve shodě s § 70 písm. a) s. ř. s.

Žalobce napadl usnesení krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Má za to, že usnesení spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a proto je nezákonný. Soud měl rovněž přihlédnout i k vadám řízení před správním orgánem.

Výzva k úhradě daňového nedoplatku předně stanovila žalobci novou povinnost - totiž uhradit tento nedoplatek v nově stanovené lhůtě. Pokud bylo předcházející rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti nicotné, pak výzva k úhradě nedoplatku v náhradní lhůtě, která vychází z tohoto nicotného rozhodnutí je rovněž nicotnou. Finanční orgány mají vždy povinnost přezkoumat procesní správnost a zákonnost rozhodnutí, na jehož základě případné nedoplatky vymáhá, tak se tomu však v daném případě nestalo. Takový postup měl k žalobním námitkám použít i soud. Z uvedených důvodů navrhl, aby napadené usnesení Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti své vyjádření, v němž uvedl, že výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu má povahu upomínky, kterou se určuje povinnost k úhradě splatného daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, a toto rozhodnutí je proto 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 daňového řádu, 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 se soud nesprávně odmítl zabývat jeho žalobou a nesprávně posoudil právní otázku týkající se nicotnosti předcházejícího rozhodnutí o uložení pokuty.

Nejvyšší správní soud posoudil věc takto:

Podle § 73 odst. 1 daňového řádu, nezaplatí-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek včetně nedoplatku na pokutách uložených podle tohoto zákona v zákonné lhůtě, vyzve ho správce daně, 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 daňového řádu tedy má již jen povahu pouhého procesního úkonu

a při jejím zasílání se vychází z toho, že její adresát již je v pozici daňového dlužníka 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. n. u.). 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.“*.

Právo domáhat se ochrany ve správním soudnictví upravuje čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Podle něj se může obrátit na soud za účelem přezkoumání zákonnosti rozhodnutí orgánu veřejné správy každý, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen takovýmto rozhodnutím, nestanoví-li zákon jinak.

Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. může se 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“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.

Za rozhodnutí ve smyslu citovaného ustanovení lze považovat pouze takové úkony správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti. Formou se zajisté jeví napadené rozhodnutí správce daně jako rozhodnutí, jaké má na mysli § 4 odst. 1 písm. a) s. ř. s., věcně jím ale ve své podstatě není; chybí mu – ustanovením § 65 odst. 1 s. ř. s. předpokládaný – věcný obsah rozhodnutí, které lze napadnout žalobou ve správním soudnictví. Nejedná se tu o rozhodnutí, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti stěžovatele, neboť tato jeho práva a povinnosti byla založena rozhodnutími již dříve vydanými a výše citovanými.

Ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. stanoví, že ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, jež nejsou rozhodnutími (jak je chápe § 65 odst. 1 s. ř. s.). Právě takovým úkonem je správní akt žalovaného, jehož přezkumu se žalobce domáhá. Žalobce jím nemohl být zkrácen na právech, protože se jím o žádných jeho právech či povinnostech v oblasti veřejného práva nerozhodovalo.

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.

Výhrady vztahující se k obsahu rozhodnutí, kterým je daňová povinnost založena proto již přezkoumat nelze.

Nejvyšší správní soud jen na okraj připomíná, že jiná je však otázka soudního přezkoumání exekučního příkazu (§ 73 odst. 6 daňového řádu), neboť tímto rozhodnutím již je daňový dlužník zcela jistě zasažen na svých subjektivních hmotných právech, jež jsou pod soudní ochranou. V takovém případě je pak k žalobním námitkám zkoumán i exekuční titul pro daňovou nebo soudní exekuci, kterým je mimo jiné vykonatelné rozhodnutí, jímž se ukládá peněžité plnění [§ 73 odst. 4 písm. b) daňového řádu].

Jak bylo vysvětleno výše, žaloba však směřovala proti úkonu, který není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. [§ 70 písm. a) s. ř. s.] a proto krajský soud správně žalobu proti němu odmítl jako nepřípustný návrh [§ 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a § 68 písm. e) s. ř. s.].

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému náklady řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal (§ 60 odst. 1 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 10. května 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu