



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce Z., a. s., proti žalovanému Finančnímu úřadu Ostrava III, Ostrava – Poruba, Opavská 6177, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2004, čj. 7039/04/390940/6275, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 4. 2005, čj. 22 Ca 145/2004-25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**
- III. Žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadeným rozhodnutím Finanční úřad Ostrava III nevyhověl námitce žalobce proti exekučnímu příkazu ze dne 30. 10. 2003, čj. 132565/03/ 390940/6275, kterým žalovaný nařídil daňovou exekuci příkázáním pohledávky, jež za žalobcem má obchodní společnost H. t., s. r. o., na základě faktury č. 22205 ze dne 6. 11. 2002, vystavené na částku 2 785 461,60 Kč. Daňová exekuce postihuje pohledávku v částce vykonatelného nedoplatku ve výši 49 380 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který rozsudkem (posléze napadeným kasační stížností), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud přisvědčil tomu, že se žalovaný nezabýval všemi odvolacími námitkami. Podle § 52 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), správce daně posoudí námitky, rozhodne o nich a své rozhodnutí odůvodní. Námitka je řádným opravným prostředkem, který se obecně uplatňuje proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím

a zajišťovacím, rozhoduje o něm správce daně, který exekuci nařídil (§ 73 odst. 8 daňového řádu), a proti jeho rozhodnutí není přípustné odvolání. Správce daně má povinnost odůvodnit rozhodnutí o námitce, tj. musí se vypořádat se všemi důvody v námitce uvedenými. Žalovaný tuto povinnost nesplnil a postupoval v rozporu s ustanovením § 50 odst. 3 věty první d. ř., podle něž odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Ustanovení § 50 odst. 3 věty první d. ř. je podle krajského soudu nutno vztáhnout rovněž na řízení o námitce. Z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by poddlužník mohl podat námitky pouze v omezeném rozsahu (jako např. ručitel ve smyslu § 57 odst. 5 d. ř.); žalovaný byl proto povinen zabývat se námitkou žalobce v celém rozsahu (§ 50 odst. 2 a § 52 odst. 2 d. ř.). Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost a dalšími žalobními námitkami se nezabýval.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, v níž se dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Ztotožnil se s právním závěrem krajského soudu o povinnosti správce daně odůvodnit rozhodnutí o námitce (§ 50 odst. 3 d. ř.), ale domnívá se, že této povinnosti dostál, vypořádal se se všemi důvody a rozhodnutí náležitě odůvodnil.

Finanční úřad své rozhodnutí odůvodnil tím, že žalobce nedoložil vypovězení Rámcové kupní smlouvy č. 390-49607251-2080/98, uzavřené dne 19. 11. 1998 mezi žalobcem a daňovým dlužníkem, na jejímž podkladě byla vystavena faktura č. 22205, a nedoložil doručení výpovědi daňovému dlužníkovi a to ani po výzvě stěžovatele. Ostatními důvody uvedenými v námitce se finanční úřad v napadeném rozhodnutí nezabýval a uvedl, že k tomu nemá zákonnou pravomoc. Správce daně nemá možnost ani povinnost zkoumat, zda daňový dlužník dostál povinnosti zavést systém řízení kvality řady ISO 9002, nebo posuzovat právní základ vyúčtování smluvní pokuty a určení její výše, nebo určitost či neurčitost článku 3 odst. 3.2 Rámcové kupní smlouvy. Stěžovatel dále uvedl, že žalobce neměl v daném případě podávat správní žalobu proti exekučnímu příkazu, ale měl odmítnout jeho plnění. Žalobce není daňovým dlužníkem ani ručitelem a správci daně by tak nezbylo než podat poddlužnickou žalobu u příslušného obecného soudu, který jediný je oprávněn zkoumat oprávněnost výpovědi smlouvy žalobcem ve vztahu k daňovému dlužníkovi a skutečnost, zda byla smlouva platně vypovězena. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s právním závěrem krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda je žalobou napadené rozhodnutí přezkoumatelné ve správním soudnictví. Krajský soud si byl vědom judikatury Nejvyššího správního soudu, která přezkum exekučních příkazů odmítá s odůvodněním, že se nejedná o rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s. Dospěl ale k závěru o nepoužitelnosti této judikatury v posuzované věci, neboť žalobce je právním subjektem odlišným od daňového subjektu, nastoupil do exekučního řízení jako poddlužník, nebyl účastníkem daňového řízení a nemohl uplatnit opravné prostředky ani podat správní žalobu v souvislosti s meritorním hmotněprávním rozhodnutím. Konkrétní povinnost byla žalobci uložena až napadeným exekučním příkazem, který proto naplňuje znaky ustanovení § 65 s. ř. s.

Dodat lze, že v mezidobí dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k závěru, že rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu podle § 73 odst. 8 d. ř. je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť prováděním daňové exekuce dochází vždy přinejmenším k zásahu do vlastnického práva garantovaného článkem 11 Listiny základních práv a svobod a s ohledem na článek 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nemůže být takové rozhodnutí vyloučeno ze soudního přezkumu (č. 791/2006 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud rovněž posoudil rozhodnutí krajského soudu z hlediska jeho přezkoumatelnosti, vyšel přitom ze své ustálené rozhodovací praxe (srov. např. rozhodnutí ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52,¹ a č. 133/2004 Sb. NSS). Rozhodnutí krajského soudu je proto přezkoumatelné i přes stručnost svého odůvodnění (nejsou v něm např. uvedeny konkrétní námitky žalobce uplatněné v námitce proti exekučnímu příkazu, kterými se stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí o námitce nezabýval).

Poté Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení důvodů obsažených v kasační stížnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobce svou námitku proti exekučnímu příkazu na přiznání pohledávky ze dne 10. 11. 2003 odůvodnil tím, že neuznává oprávněnost faktury vystavené daňovým dlužníkem, jejímž předmětem je smluvní pokuta za období 6/2002 až 10/2002 na základě Rámcové kupní smlouvy, neboť tuto Rámcovou smlouvu žalobce vypověděl ke dni 31. 12. 2001. Stěžovatel dne 19. 11. 2003 vyzval žalobce, aby mu do deseti dnů od doručení zaslal dokumenty, které potvrdí řádné vypovězení předmětné smlouvy. Na základě výzvy sdělil žalobce dne 1. 12. 2003 stěžovateli, že s ohledem na rozsáhlé organizační změny se mu nepodařilo dohledat doručení výpovědi smlouvy druhé straně (daňovému dlužníku). Žalobce také uvedl, že neuznává vyúčtovanou smluvní pokutu, která postrádá právní základ, neboť hlavní a původní příčinou neplnění Rámcové kupní smlouvy bylo porušení povinnosti druhé smluvní strany (daňového dlužníka) zavést k 1. 1. 2000 systém řízení kvality řady ISO 9002, (povinnost plynoucí z článku 12 odst. 12.2 Rámcové kupní smlouvy). Článek 3 odst. 3.2 Rámcové kupní smlouvy pak nemůže být podkladem pro výpočet smluvní pokuty, neboť jeho obsah,

¹ Citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz.

zejména ujednání týkající se podkladu pro výpočet smluvní pokuty, je neurčitý. Žalobce uzavřel, že na základě uvedených skutečností odmítá povinnost uhradit smluvní pokutu a otázku její oprávněnosti či neoprávněnosti je ochoten řešit soudní cestou a doplnil, že mu daňový dlužník dluží částku 1 894 026,60 Kč z titulu neuhrazených faktur za odebrané zboží. Stěžovatel rozhodnutí, kterým nevyhověl námitce žalobce, odůvodnil tím, že žalobce nedoložil vypovězení Rámcové kupní smlouvy, na jejímž podkladě byla vystavena faktura č. 22205.

Ze soudního spisu dále vyplývá, že stěžovatel ve svém vyjádření k žalobě uvedl mj., že není oprávněn zkoumat jiné speciální podmínky technického charakteru, uvedené ve smlouvě. Pro posouzení námitky byla důležitá pouze výpověď smlouvy a otázka jejího doručení. V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že se ostatními v námitce uvedenými důvody v napadeném rozhodnutí nezabýval, neboť k tomu nemá zákonnou pravomoc - nemá proto možnost ani povinnost zkoumat, zda daňový dlužník dostal své povinnosti zavést systém řízení kvality řady ISO 9002, nebo posuzovat právní základ vyúčtování smluvní pokuty a určení její výše, nebo určitost či neurčitost článku 3 odst. 3.2 Rámcové kupní smlouvy.

Je tak zřejmé, že se stěžovatel nevypořádal se všemi námitkami žalobce, uplatněnými v námitce proti exekučnímu příkazu: žalobce uvedl, že vyúčtovanou smluvní pokutu neuznává, protože postrádá právní základ (příčinou neplnění Rámcové kupní smlouvy bylo porušení povinnosti druhé smluvní strany - daňového dlužníka), a dodal, že článek 3 odst. 3.2 Rámcové kupní smlouvy nemůže být podkladem pro výpočet smluvní pokuty, neboť jeho obsah je značně neurčitý, a konečně uzavřel, že mu daňový dlužník dluží částku 1 894 026,60 Kč z titulu neuhrazených faktur za odebrané zboží.

Podle § 52 odst. 2 d. ř. správce daně posoudí námitky, rozhodne o nich a toto rozhodnutí odůvodní. Z povinnosti správce daně posoudit námitky a rozhodnutí odůvodnit vyplývá jeho povinnost vypořádat se se všemi v námitce uvedenými důvody (srov. § 50 odst. 3 daňového řádu, podle kterého odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání.) Nevypořádá-li se správce daně v rozhodnutí o oprávněm prostředku se všemi uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného v daňovém řízení nemůže být dodatečně zhojen odůvodněním podání k soudu - vyjádření k žalobě či kasační stížnosti (shodně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 As 51/2003-58). Stěžovatel námitky nevypořádal, jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné a krajský soud je správně zrušil. Nejvyšší správní soud rovněž odkazuje k ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle kterého soud vždy zruší napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Připomíná se pro úplnost, že zákon nespojil soudní zrušení nepřezkoumatelného rozhodnutí s tím, že nepřezkoumatelnost mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé [srov. jinak § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Rozhodnutí krajského soudu je tedy správné a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl.

Nad rámec rozhodovacích důvodů je však vhodné uvést dále:

Nevypořádané námitky žalobce se (podle mínění stěžovatele) týkají skutečností, které daňový řád neumožňuje správci daně v rámci rozhodování o námitce proti exekučnímu příkazu podle ustanovení § 73 odst. 8 daňového řádu zkoumat nebo je vzít v úvahu. V tom se ale stěžovatel mylí.

To, zda tu pohledávka existuje nebo ne (a zda ji tedy lze exekučně daňovému dlužníku zabavit) je otázka, která musí být vyřešena jako otázka předběžná (§ 28 d. ř.). Neobstojí názor, že k jejímu řešení nemá správce daně pravomoc (snad proto, že jde o otázku soukromého práva), protože tuto pravomoc – podle mínění správce daně chybějící – zakládá právě ustanovení § 28 d. ř. Nerozhodl-li totiž o takové otázce soud (obecně jiný příslušný orgán), a nelze tedy z rozhodnutí příslušného orgánu vyjít, je správce daně povinen si o otázce učinit úsudek sám a svůj úsudek také řádně zdůvodnit, popř. tam, kde je to možné, může dát orgánu k rozhodnutí příslušnému podnět k zahájení řízení. Je přirozené, že úsudek o sporné otázce, který si tak učiní správce daně, nemá judikátní účinky; a rozhodne-li později orgán, který k tomu pravomoc má, o otázce judikátním způsobem, může to založit důvod k obnově řízení. Tato obecná pravidla řešení předběžných otázek jsou společná všem procesním řádům, a není věcný ani právní důvod, aby v daňovém řízení neplatila. Opačný názor by mohl přivodit situace, kdy budou zabavovány očividně neexistující pohledávky jen proto, že by správce daně odmítal na neexistenci uznat jen proto, že námitka by spočívala ve sféře nikoli veřejného, ale soukromého práva.

Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobci, jemuž by právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť ze soudního spisu nevyplývá, že by mu náklady řízení o kasační stížnosti vznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. února 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu

