



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: Ing. J. D., zastoupen Mgr. Markem Urbišem, advokátem se sídlem v Opavě, Partyzánská 18, proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ostravě, se sídlem Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 7. 2005, čj. 22 Ca 148/2004 - 21,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 19. 1. 2004, čj. 9247/110/2003, zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 11. 4. 2003, čj. 89535/03/384913/0298, jímž byl žalobce vyzván k zaplacení nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za rok 2002 v náhradní lhůtě dle § 73 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Žalobce se žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, podanou u Krajského soudu v Ostravě, domáhal přezkoumání napadeného rozhodnutí.

Krajský soud žalobu usnesením ze dne 21. 7. 2005, čj. 22 Ca 148/2004 - 21, odmítl s tím, že žalobou napadené rozhodnutí nepodléhá soudnímu přezkumu.

Exekuční výzva dle § 73 odst. 1 daňového řádu není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť se jí nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují veřejná subjektivní práva a povinnosti žalobce; jde o úkon, jímž se pouze upravuje vedení řízení. Rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. je předcházející rozhodnutí o daňové povinnosti samotné.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl usnesení krajského soudu kasační stížností, v níž uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Uvedl, že s ohledem na postup správního orgánu jsou exekuční výzvy, které byly „potvrzeny“ odvolacím orgánem, rozhodnutími správce daně a byla jimi založena jeho povinnost zaplatit daňový nedoplatek. Jiný výklad postupu finančních orgánů by znamenal, že k výzvě ze dne 11. 4. 2003 finanční úřad přistoupil bez jakéhokoli podkladu a v rámci přezkumné činnosti žalovaného měla být uvedená výzva zrušena. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že rozhodnutím finančního úřadu ze dne 11. 4. 2003, čj. 89535/03/384913/0298, byl vyzván k zaplacení nedoplatku daně z příjmů fyzických osob v náhradní lhůtě. V tomto rozhodnutí bylo zmíněno vykonatelné rozhodnutí ze dne 31. 3. 2003, čj. 34070/03/384913/0298, které mu však nebylo doručeno, a nebyl s ním tudíž ani seznámen. Dne 21. 9. 2005 proto využil nahlédnutí do správního spisu a zjistil, že čj. 34070/03/384913/0298 „bylo přiřazeno daňovému přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002“, jež bylo finančnímu úřadu doručeno 5. 2. 2003, což je nesprávným postupem, neboť podání daňového přiznání daňovým poplatníkem nelze na základě identického jednacího čísla ztotožňovat s rozhodnutím správce daně, jde totiž o dva zcela odlišné právní úkony. Správce daně sdělil, že daň byla vyměřena konkludentně a platební výměr v tomto případě není zasílán. Tento postup správce daně s ohledem na § 32, blíže § 32 odst. 8 a § 32 odst. 9 daňového řádu, není správný a žaloba byla podána důvodně, neboť stěžovateli nebylo doručeno žádné rozhodnutí, které by předcházelo vydání napadeného rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí finančního úřadu.

Žalovaný nevyužil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti.

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.).

Stěžovatel se domáhá přezkoumání výzvy k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě ve správním soudnictví. V souladu s konstantní judikaturou¹ Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tato výzva vydaná podle § 73 odst. 1 daňového řádu má jen povahu procesního úkonu adresovaného daňovému dlužníku s přesně stanovenou daňovou povinností; tato výzva proto nepodléhá přezkumu ve

¹ Rozsudek ze dne 29. 1. 2004, čj. 2 Afs 28/2003-48, obdobně i nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/05.

správním soudnictvím. V rozsudku ze dne 29. 1. 2004, čj. 2 Afs 28/2003 - 48, Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že při zasílání takové výzvy se vychází z toho, že její adresát je již v pozici daňového dlužníka s přesně stanovenou daňovou povinností. Doručením této výzvy se adresátova práva nijak nemění, tím méně lze tvrdit, že by byla zakládána. Tato výzva je ve své podstatě pouze prvním úkonem daňové exekuce. Předmětné ustanovení sice dává daňovému dlužníkovi možnost podat odvolání, avšak takové odvolání již nemůže měnit samotný rozsah daňového nedoplatku, ale například pouze upozornit na nesoulad mezi nezávisle existujícím daňovým nedoplatkem a výší částky, k jejímuž zaplacení je daňový dlužník vyzýván.

V předložené věci stěžovatel uvedl, že v jeho případě vznikl nesoulad mezi skutečně zaplacenými zálohami na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a způsobem zúčtování těchto záloh správcem daně jako plateb na daň, kdy poslední záloha byla záúčtována jako platba na daň z příjmu za rok 2003. Stěžovatel byl přesvědčen, jak vyplývá i z jeho daňového přiznání, že zaplacené zálohy zcela pokrývají vypočtenou daňovou povinnost, ba dokonce, že má na dani z příjmů za rok 2002 přeplatek. Stěžovatel dále tvrdí, že správcem daně o této skutečnosti nebyl nikterak vyrozuměn a pouze mu byla doručena výzva vydaná podle § 73 odst. 1 daňového řádu, přičemž teprve poté, nahlédnutím do správního spisu, zjistil, že problém spočívá v záúčtování záloh na daň.

Nejvyšší správní soud předně uvádí, že zákon rozlišuje mezi pojmy základ daně, daň a odlišnou kategorií je dále daň k úhradě. Tato okolnost se odráží mj. i v koncepci opravných prostředků. V souladu s § 46 odst. 5 daňového řádu ke konkludentnímu vyměření daně dochází, neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání. V takovém případě správce daně není povinen daňovému subjektu sdělovat výsledek vyměření, ledaže by o to daňový subjekt ve stanovené lhůtě výslovně požádal. V daném případě není sporu o tom, že se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání neodchylovala. Proto nebyl ani na místě postup dle § 32 odst. 8 daňového řádu, jak navrhuje stěžovatel, neboť takový postup lze uplatnit pouze v případě korekce základu daně či daně. Zde naopak nesoulad spočíval v dani k úhradě.

Na obsahově odlišné pojmosloví reaguje rovněž i formulář daňového přiznání, kde se uvádí základ daně, dále samostatně daň celkem a následně (v daňovém přiznání za rok 2002 v oddílu č. 6) placení daně. V posledně uvedené části daňový poplatník uvede úhrn záloh zaplacených na daň a následně vypočte, kolik mu zbývá na daň doplatit, či zda má přeplatek. Součástí formuláře je i žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmu fyzických osob, kterou stěžovatel vyplnil. Dne 14. 4. 2003 správce daně vydal a vypravil stěžovateli výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, proti níž stěžovatel podal odvolání, jež bylo zamítnuto. Správce daně teprve rozhodnutím ze dne 28. 11. 2003, vypraveným dne 11. 12. 2003, zamítl stěžovatelovu žádost o vrácení přeplatku ze dne 5. 2. 2003 s tím, že na osobním účtu

stěžovatele nebyl ke dni podání žádosti evidován vratitelný přeplatek a ani nevznikl ve lhůtě 60 dnů ode dne podání jeho žádosti. Stěžovatel byl ve smyslu § 64 odst. 8 daňového řádu řádně poučen o možnosti podat opravný prostředek (odvolání), což dle obsahu správního spisu neučinil. Dne 19. 1. 2004 finanční ředitelství rozhodlo o zamítnutí odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 30. 4. 2003. V daném případě měl však správce daně postupovat tak, že měl nejprve rozhodnout o žádosti o vrácení přeplatku ve smyslu § 64 odst. 5 daňového řádu a v zamítavém odůvodnění mj. z důvodu vhodnosti uvést přehled zúčtování placených záloh, případně jej k tomuto rozhodnutí připojit. Stěžovatel měl pak proti postupu správce daně brojit v první řadě odvoláním dle § 64 odst. 8 daňového řádu. Teprve po rozhodnutí o přeplatku měla následovat výzva k úhradě daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Postup správce daně lze tedy označit za nesprávný, avšak ani tento dílčí závěr nic nemění na závěrech vyplývajících z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, že výzva daňovému dlužníku dle § 73 odst. 1 daňového řádu má jen povahu procesního úkonu adresovaného daňovému dlužníku a nepodléhá přezkumu ve správním soudnictví. Závěr krajského soudu o odmítnutí žaloby je tedy správný.

Meritorní námitkou ke způsobu zúčtování záloh Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší se vyjadřovat, neboť předmětem tohoto řízení je posouzení nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.]

Nejvyšší správní soud podotýká, avšak pouze jako *obiter dictum*, že v praxi může nastat situace, kdy daňový subjekt v daňovém přiznání uvede nesprávnou výši zaplacených záloh a tím i nesprávnou výši daně k úhradě, aniž by se muselo nutně jednat o přeplatek. V takovém případě by bylo zcela nevhodným úředním postupem, pokud by správce daně na tuto skutečnost reagoval až výzvou ve smyslu § 73 odst. 1 daňového řádu, byť zákon o správě daní a poplatků řešení této situace neupravuje. Správce daně by naopak měl daňový subjekt nejprve o tomto nesouladu vyrozumět jakoukoli formou, nejlépe však písemným sdělením, a teprve poté, co se nepodaří zjednat nápravu tohoto nežádoucího stavu, přistoupit k vydání výzvy dle § 73 odst. 1 cit. zákona. Daňový subjekt by pak při takovém postupu měl možnost uplatnit případně reklamaci podle § 53 daňového řádu, přičemž rozhodnutí o ní, v případě, kdy se jím zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva či povinnosti daňového subjektu, je přezkoumatelné ve správním soudnictví.² Nesoulad mezi faktickým stavem zaplacených záloh na daň a úhrnem záloh deklarovaných v daňovém přiznání daňovým subjektem by však měl v první řadě efektivně řešit sám správní orgán.

Nejvyšší správní soud shledal všechny stížní námitky nedůvodnými, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

² Viz např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, čj. 2 Afs 150/2005-53)

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.). Žalovanému, jemuž by jinak 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 mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. dubna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu