



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce L., spol. s r. o., zastoupeného JUDr. Jaroslavem Rezkem, advokátem se sídlem v Uherském Brodě, Nivnická 1752, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Brně, Náměstí Svobody 4, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2003, čj. 5299/03/FŘ/150, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2005, čj. 30 Ca 370/2003 - 35,

t a k t o :

- 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.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 17. 9. 2003, čj. 5299/03/FŘ/150, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti výzvě Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 2. 4. 2003, čj. 64660/03/336940/8804, kterou správce daně vyzval žalobce dle ust. § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného dne 14. 11. 2003 žalobou u Krajského soudu v Brně, kterou krajský soud odmítl usnesením ze dne 21. 9. 2005, čj. 30 Ca 370/2003 - 35, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že v daňovém řízení je nutno rozlišovat dva druhy výzev, a to výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle ust. § 57 odst. 5 daňového řádu, v tehdy platném znění a dále výzvu k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Zatímco první výzvou je stanovena hmotněprávní povinnost daňového ručitele uhradit daňový nedoplatek za daňového dlužníka a je tedy rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 s. ř. s., proti němuž je možno po vyčerpání opravných prostředků brojit žalobou ve správním soudnictví, druhá výzva je pouhým procesním úkonem v rámci daňové exekuce, k němuž správce daně přistupuje až po té, co byla daňová povinnost přesně stanovena. Doručením této výzvy se práva a povinnosti jejího adresáta nemění, pouze se mu poskytuje náhradní lhůta ke splnění již dříve uložené daňové povinnosti. Význam náhradní lhůty je pouze v tom, že do jejího uplynutí správce daně nezahájí vlastní exekuci. Přestože ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu připouští podat proti této výzvě odvolání, lze v něm namítat pouze to, že na vyměřené dani existuje nižší nedoplatek, než má být správcem daně vymáhán, popř. že takový nedoplatek neexistuje, neboť již byl uhrazen. Krajský soud v souvislosti s hodnocením povahy výzvy dle ust. § 73 odst. 1 daňového řádu dále citoval z usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99, které jeho závěry potvrzuje. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že výzva správce daně dle ust. § 73 odst. 1 daňového řádu a tudíž ani rozhodnutí žalovaného o odvolání proti této výzvě nejsou po materiální stránce rozhodnutími ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., tedy nejsou rozhodnutími, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti žalobce. Nebyla tedy podle krajského soudu splněna základní podmínka soudního přezkumu, proto soud žalobu dle ust. § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl. Věcným posouzením žalobních námitek se tedy soud nezabýval, pouze se *obiter dictum* vyslovil k žalobní námitce, podle níž původní platební výměr k dani z převodu nemovitostí, pro níž je ručitelem žalobce, nebyl řádně doručen původnímu poplatníkovi daně.

Žalobce (stěžovatel) napadl usnesení krajského soudu včasnou kasační stížností. Stěžovatel uváděl, že rozhodnutím správních orgánů i krajského soudu bylo porušeno jeho právo na soudní ochranu ve smyslu čl. 90 Ústavy ČR. V daném případě nebyly podle stěžovatele splněny podmínky pro existenci splatného daňového nedoplatku, neboť platební výměr správce daně ze dne 4. 12. 2000 k dani z převodu nemovitostí, k jejíž úhradě byl posléze vyzván stěžovatel jakožto ručitel, nebyl řádně doručen původnímu poplatníkovi daně, společnosti L., a. s. Tato společnost se nacházela v konkursu a platební výměr měl být tudíž doručen správci konkursní podstaty, přičemž stěžovatel zpochybňoval, že by osoba, již byl tento platební výměr doručen, byla správkyní konkursní podstaty úpadce zmocněna k zastupování. Z tohoto důvodu je uvedený platební výměr podle stěžovatele od počátku neplatný. Navíc měl stěžovatel za to, že nebyla dodržena lhůta pro

vyměření daně dle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud podle tvrzení stěžovatele otázku doručení platebního výměru nesprávně posoudil. Skutková podstata, ze které správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech, neboť nebyly splněny podmínky pro vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Ručení je jako sekundární povinnost závislá na existenci hlavního závazku daňového subjektu, který byl ovšem v daném případě založen na neplatném platebním výměru.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné, přičemž se ztotožnil s názorem krajského soudu, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ani výzva správce daně dle ust. § 73 odst. 1 daňového řádu nejsou rozhodnutími ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. a jsou tudíž ze soudního přezkoumání vyloučeny.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil takto:

Především je nutno zdůraznit, že kasační stížnost míří proti usnesení krajského soudu, jímž byla žaloba v předmětné věci odmítnuta, nebyla tedy krajským soudem meritorně posuzována. Pokud se krajský soud v daném případě k uplatněné žalobní námitce vyslovil, učinil tak nad rámec své povinnosti odůvodnit výrok rozhodnutí o odmítnutí žaloby, což také výslovně uvedl, tuto pasáž odůvodnění rozhodnutí tedy Nejvyšší správní soud nepřezkoumával. Proti rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby lze v kasační stížnosti uplatnit pouze důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy uvést, proč je rozhodnutí o odmítnutí podle názoru stěžovatele nezákonné a proč mělo být tedy o žalobě rozhodnuto meritorně. Nejvyšší správní soud se tedy nemůže v řízení o kasační stížnosti proti usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby zabývat zákonností žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu, vadami řízení před správním orgánem, či dokonce posuzovat předcházející správní rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na svou ustálenou judikaturu (mj. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, čj. 5 Azs 43/2003 - 38, publikovaný pod č. 524/2005 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 3 Azs 33/2004 - 98, publikovaný pod č. 625/2005 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, čj. 2 As 45/2005 - 65, www.nssoud.cz).

V kasační stížnosti stěžovatel sice obecně namítal, že bylo rozhodnutím krajského soudu o odmítnutí žaloby porušeno jeho právo na soudní ochranu, avšak neupřesnil, proč se domnívá, že exekuční výzva správce daně dle ust. § 73 odst. 1 daňového řádu je rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu a proč měl tedy krajský soud žalobu proti takové výzvě meritorně projednat. Z argumentace stěžovatele je zřejmé, že neustále zaměňuje výzvu správce daně ručiteli dle ust. § 57 odst. 5 daňového řádu (nyní ust. § 57a daňového řádu) a následnou exekuční výzvu

dle ust. § 73 odst. 1 daňového řádu, byť byl rozdíl mezi oběma úkony v přezkoumávaném usnesení krajského soudu podrobně vysvětlen. Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbyvá než pouze v obecné rovině konstatovat, že se s argumentací krajského soudu ztotožňuje, a znovu zdůraznit, že žalobou v předmětné věci se stěžovatel domáhal přezkoumání exekuční výzvy správce daně dle ust. § 73 odst. 1 daňového řádu ze dne 2. 4. 2003 a rozhodnutí žalovaného o odvolání proti této výzvě ze dne 17. 9. 2003. Tyto úkony správních orgánů jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny.

Těmto úkonům ovšem předcházela výzva správce daně ze dne 27. 2. 2001, jímž byl stěžovatel jakožto ručitel dle ust. § 57 odst. 5 daňového řádu vyzván k úhradě daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí za daňový subjekt, přičemž odvolání stěžovatele proti této výzvě bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného čj. 2811/01/FŘ/150. Proti těmto rozhodnutím, jak srozumitelně vysvětlil krajský soud, měl stěžovatel možnost brojit správní žalobou a z úřední činnosti je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že tak stěžovatel skutečně učinil, přičemž jeho žaloba byla rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 2. 9. 2003, čj. 29 Ca 400/2001 - 38, zamítnuta. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 21. 7. 2005, čj. 2 Afs 17/2004 - 92.

Naproti tomu následná exekuční výzva správce daně ani rozhodnutí žalovaného o odvolání proti této výzvě nemohou být, jak již byl řečeno, předmětem soudního přezkumu. Lze plně přisvědčit krajskému soudu, že výzva správce daně dle ust. § 73 odst. 1 daňového řádu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě není dle ustálené judikatury správních soudů rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 s. ř. s., jímž by se zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva adresáta této výzvy či by bylo jinak zasahováno do jeho právní sféry, ale je pouhým úkonem správce daně k vymáhání již stanovené a splatné daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud v této souvislosti vedle výše uvedeného rozhodnutí Ústavního soudu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, čj. 2 Afs 28/2003 - 43, publikovaný pod č. 187/2004 Sb. NSS. Na uvedeném závěru nic nemění ani skutečnost, uplatnil-li stěžovatel v žalobě proti exekuční výzvě materiální důvody proti dřívějšímu pravomocnému rozhodnutí v daňové věci samotné. V předmětné věci se stěžovatel nemohl žalobou proti exekuční výzvě domáhat opětovného přezkumu předcházející výzvy k úhradě daňového nedoplatku ručitelem, tím méně pak přezkumu původního platebního výměru vůči daňovému subjektu. Stěžovatel se nemohl domáhat ani vyslovení nicotnosti předmětné výzvy, jak činil v žalobě, neboť i případnou nicotnost rozhodnutí správního orgánu může soud vyslovit jedině rozhodnutím ve věci samé, tedy pouze v případě, že jsou dány veškeré podmínky řízení o žalobě proti takovému rozhodnutí, což v předmětné věci splněno nebylo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2006, čj. 5 As 67/2005 - 88, publikovaný pod č. 988/2006 Sb. NSS).

Výjimkou z pravidla, že exekuční výzva nepodléhá soudnímu přezkoumání je pouze případ, kdy je adresována jiné osobě, než které byla daň původně stanovena (viz nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/05). O tento případ se však v předmětné věci nejedná, neboť o hmotněprávní povinnosti stěžovatele jakožto ručitele uhradit daň za dlužníka bylo již rozhodnuto předešlou výzvou správce daně dle ust. § 57 odst. 5 daňového řádu.

Žalobou napadená výzva k zaplacení daňového nedoplatku i rozhodnutí o odvolání proti takové výzvě tedy nejsou materiálními rozhodnutími správního orgánu ve smyslu ust. § 65 s. ř. s. Tyto úkony správního orgánu jsou tedy ze soudního přezkoumání dle ust. § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučeny. Žaloba proti takovým úkonům správního orgánu je tudíž ve smyslu ust. § 68 písm. e) s. ř. s. nepřipustná. Krajský soud tedy postupoval v souladu se zákonem, jestliže žalobu v předmětné věci odmítl. Lze mu vytknout pouze skutečnost, že v odůvodnění rozhodnutí odkázal na ust. § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ačkoliv nepřipustnou žalobu je třeba odmítnout dle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Podle obecného ustanovení § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. totiž soud odmítne návrh pouze pro nedostatek některé z podmínek řízení, které nejsou výslovně zmíněny v ust. § 46 odst. 1 písm. b), c) nebo d) s. ř. s. Tato formální vada však neměla žádný vliv na zákonnost výroku rozhodnutí krajského soudu.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. července 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu