



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. L. S.**, zastoupeného Mgr. Petrem Olbortem, advokátem se sídlem Zarámí 4077, Zlín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2008, č. j. 29 Ca 86/2008 - 11,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále „stěžovatel“) brojí včas podanou kasační stížností proti shora označenému usnesení Krajského soudu v Brně, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále „žalovaný“) ze dne 20. 2. 2008, č. j. 2224/08-1500-709492, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Luhačovicích. Tímto rozhodnutím prvostupňového správního orgánu ze dne 3. 10. 2007, č. j. 25504/07/304971/1172, byl podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), stěžovatel vyzván, aby v náhradní lhůtě uhradil daňový nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob ve výši 83 470 Kč.

II.

Stěžovatel uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí žaloby. Nesouhlasí totiž s názorem krajského soudu, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti žalobce.

Stěžovatel argumentuje nejprve tím, že platební výměr Finančního úřadu ve Valašských Kloboukách na daňové penále ze dne 5. 3. 2002, č. j. 23706/01/306970/3574, mu nebyl vůbec doručen, přičemž podle § 32 odst. 1 daňového řádu je rozhodnutí pro příjemce právně účinné jen tehdy, jestliže je řádným způsobem sděleno nebo doručeno. Stěžovatel tvrdí, že tento platební výměr převzala dne 12. 4. 2002 osoba odlišná od stěžovatele, jejíž podpis je nečitelný. Touto osobou byl pravděpodobně správce konkursní podstaty majetku stěžovatele, na který byl usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2002, č. j. 127 K 2000-342, prohlášen konkurs.

Stěžovatel má na jednu stranu za to, že platební výměr měl být doručen podle ustanovení § 17 odst. 7 daňového řádu rovněž jemu, na druhou stranu se však domnívá, že Finanční úřad ve Valašských Kloboukách měl v daňovém řízení po prohlášení konkurzu na majetek stěžovatele pokračovat jako s účastníkem řízení se správcem konkursní podstaty (a nikoliv se stěžovatelem), neboť ten nastoupil z procesního hlediska na místo stěžovatele. Stěžovatel se proto domnívá, že rozhodnutí Finančního úřadu ve Valašských Kloboukách je nicotné.

Stěžovatel dále namítá, že právo na úhradu daňového nedoplatku bylo již v době uskutečnění výzvy k jeho uhrazení promlčeno. Vzhledem ke skutečnosti, že nedoplatek se vztahoval k dani z příjmu fyzických osob za rok 1999, došlo podle ustanovení § 70 odst. 1 daňového řádu po šesti letech po roce splatnosti tohoto nedoplatku k promlčení práva na jeho vybrání a vymáhání.

Stěžovatel uvádí, že nemohl uplatnit opravné prostředky vůči platebnímu výměru, neboť mu nebyl řádně doručen a námitky týkající se doručení, resp. nicotnosti, mohl poprvé uplatnit až v průběhu odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku. Je toho názoru, že tato výzva má povahu rozhodnutí, kterým se určuje povinnost k úhradě splatného daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, a proto by toto rozhodnutí nemělo být, v kontextu jeho případu, vyloučeno ze soudního přezkumu. Pokud by však tato výzva skutečně byla vyloučena ze soudního přezkumu, pak se stěžovatel domnívá, že krajský soud neměl jeho žalobu odmítnout, nýbrž jej měl poučit ohledně doplnění nebo opravy žaloby, neboť by se stěžovatel mohl proti výzvě bránit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje zrušit napadené usnesení krajského soudu a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu a zdůraznil, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě

má povahu toliko procesního rozhodnutí, neboť v jejím důsledku nedochází k zakládání, změně, rušení či závaznému určení práv nebo povinností stěžovatele. Žalovaný má za to, že se jedná o úkon, jímž se upravuje vedení řízení, a proto takové rozhodnutí nepodléhá soudnímu přezkumu, přičemž odkazuje na související judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Základní podmínkou postupu podle ustanovení § 73 daňového řádu je existence splatného daňového nedoplatku, přičemž výzva k zaplacení daňového nedoplatku je důležitou, nikoli však nutnou, součástí postupu, jež se vztahuje k následnému vymáhání daňových nedoplatků. Žalovaný dále zdůrazňuje, že problematiku rozhodnutí podle ustanovení § 73 odst. 1 a odst. 8 nelze zaměňovat co do účinků i možnosti soudního přezkumu.

Z uvedených důvodů proto žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

S ohledem na důvod podání kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud v dalším zabýval pouze námitkou směřující proti nezákonnému odmítnutí návrhu krajským soudem. Jak totiž uvedl již Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. III. ÚS 93/06 (www.nalus.usoud.cz), „rozhodnutí o *\"odmítnutí návrhu\"*, protože je rozhodnutím procesním, jež nevychází z věcného přezkumu návrhem napadeného rozhodnutí, žádnou vazbu na (věcné) rozhodnutí předchozí nemá, a tím nemůže být - z povahy věci - vystaveno stejné kritice jako předchozí rozhodnutí správního orgánu; obecný požadavek vyplývající z ustanovení § 104 odst. 4, in fine, s. ř. s., aby kasační důvody (§ 103 odst. 1 s. ř. s.) sledovaly (resp. *\"odkazovaly na\"*) žalobní body podle § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s., se zde logicky uplatnit nemůže. Jinak řečeno, kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. námitkám, vyjádřitelným těmito žalobními body (tj. uvedení, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce rozhodnutí správního orgánu za nezákonné nebo nicotné), obsahově přiřadit nelze.“

Lze tak shrnout, že již z povahy věci musí stěžovatel v kasační stížnosti proti usnesení krajského soudu o odmítnutí návrhu uvést, v čem spatřuje nezákonnost tohoto rozhodnutí a proč by mělo být o žalobě rozhodnuto meritorně. Jestliže totiž spočívá ratio decidendi napadeného usnesení krajského soudu v tom, že výzva správce daně vydaná podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu a ani následné rozhodnutí o odvolání proti této výzvě nejsou materiálně nazíráno vůbec rozhodnutími ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., může Nejvyšší správní soud v rámci řízení o kasační stížnosti přezkoumat toliko správnost a zákonnost tohoto právního názoru. Pokud by totiž dospěl k závěru, že tento názor není správný, zrušil by napadené usnesení a otevřel by tak krajskému soudu procesní prostor k vydání meritorního rozhodnutí, v jehož rámci by se teprve krajský soud mohl vypořádat s jednotlivými žalobními body. Namítá-li tedy stěžovatel v nyní projednávané věci, že mu nebylo řádně doručeno rozhodnutí o platebním výměru, resp. že toto rozhodnutí je nicotné, jedná se o námitky nepřípustné podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť jejich posouzení by nemělo na rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby

žádný vliv. Tyto námitky se proto zjevně míjejí s podstatou uplatněného stížnostního důvodu, zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Ze stejného důvodu je nepřípustná rovněž námitka promlčení práva na vybrání a vymáhání daňového nedoplatku. V této souvislosti lze pro stručnost odkázat na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 43/2003 - 38, publ. pod č. 524/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, www.nssoud.cz.

Proto Nejvyšší správní soud v dalším meritorně přezkoumal pouze námitku napadající zákonnost rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí návrhu stěžovatele, protože jen tato námitka je ze shora popsaných důvodů věcně projednatelná.

K tomu je třeba uvést, že krajský soud správně odůvodnil napadené rozhodnutí odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 22/2006 - 72 (in: www.nssoud.cz) a na jeho základě dospěl k závěru, že výzva k uhrazení daňového nedoplatku podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Výzvu k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě je totiž nutno považovat toliko za procesní úkon v rámci daňové exekuce, ke kterému správce daně přistupuje až po přesném stanovení daňové povinnosti. Doručením této výzvy se práva a povinnosti jejího adresáta nemění, pouze se mu stanovuje náhradní lhůta ke splnění dříve uložené daňové povinnosti. Význam náhradní lhůty je pouze v tom, že do jejího uplynutí správce daně nezahájí vlastní exekuci. V odvolání proti této výzvě, které připouští ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu, pak lze 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 (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99, <http://nalus.usoud.cz>). Z judikatury Ústavního soudu (viz např. nález ze dne 12. 10. 2000, sp. zn. III. ÚS 595/99, ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. III. ÚS 358/99, ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. III. ÚS 428/2000, ze dne 26. 2. 2002, sp. zn. II. ÚS 446/2000 a ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/2005, vše dostupné na <http://nalus.usoud.cz>) vyplývá, že výzvě k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě bude charakter rozhodnutí přezkoumatelného ve správním soudnictví přiznán tehdy, pokud byla vydána ručiteli jakožto subjektu odlišnému od daňového dlužníka, což ovšem zjevně není případ stěžovatele.

S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 - 49, je pak na místě uvést, že rozhodující pro posouzení, zda výzva podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu zasahuje do práv účastníka řízení (daňového subjektu) je skutečnost, zda se účastnil nebo se mohl účastnit daňového řízení. „*Je-li v daňovém řízení vydáno rozhodnutí vůči daňovému subjektu (kterýmkoliv ze způsobů předpokládaných v ust. § 46 daňového řádu), má daňový subjekt možnost domáhat se jeho přezkoumání jak v odvolacím řízení tak i podáním žaloby soudu. V případě, že daňovému subjektu nebylo doručeno rozhodnutí či v případě, že vůbec nebylo vydáno, je chráněn i v řízení exekucním, kde může podat námitky, přičemž existence vykonatelného exekučního titulu je předpokladem provedení exekuce.*“ Rozhodnutí o námitkách proti exekucnímu příkazu podaných podle § 73 odst. 8 daňového řádu je přitom podle konstantní judikatury správních soudů posuzováno jako rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a je

tedy přezkoumatelné ve správním soudnictví (viz rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud v posuzovaném případě nevidí žádný důvod, proč by se měl odchýlovat od ustálené judikatury, podle které výzva správce daně daňovému dlužníkovi podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., jímž by zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva adresáta této výzvy, nýbrž je toliko úkonem správce daně k vymáhání již stanovené a splatné daňové povinnosti, kterým je daňový dlužník mj. upozorněn, že po marném uplynutí náhradní lhůty k zaplacení daňového nedoplatku bude přikročeno bez dalšího k jeho vymáhání.

K námitce stěžovatele, že se proti výzvě správce daně podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu mohl bránit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s., o čemž jej měl krajský soud poučit, Nejvyšší správní soud uvádí, že takovouto poučovací povinností ze strany krajského soudu ze zákona dovést nelze. Podle ustanovení § 36 odst. 1 s. ř. s. totiž platí, že účastníci mají v řízení rovné postavení a soud je povinen poskytnout jim stejné možnosti k uplatnění jejich práv a poskytnout jim poučení o jejich procesních právech a povinnostech v rozsahu nezbytném pro to, aby v řízení neutrpěli újmu. Z citovaného ustanovení však nelze dovést, že by měl soud žalobce poučit o možnosti podat konkrétní typ žaloby, jak tvrdí stěžovatel, neboť takovéto poučení nelze podřadit pod poučení o procesních právech a povinnostech v řízení, které bylo již podanou žalobou zahájeno. Takto široce pojaté poučení by podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu navíc odporovalo principu „rovnosti zbraní“ účastníků řízení, což by mohlo dosáhnout až protiústavní dimenze zejména tehdy, když by se nejednalo toliko o přezkum správního rozhodnutí v rámci výhradně vrchnostenského vztahu správního úřadu a soukromého subjektu, nýbrž fakticky by se jednalo o vztah mezi soukromými subjekty (např. v oblasti stavebního práva), byť založený či změněný správním rozhodnutím.

Jen jako obiter dictum proto Nejvyšší správní soud uvádí, že výzvu podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu nelze podřadit ani pod pojem „zásah“ podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. Jestliže totiž v dříve podané argumentaci zdejší soud dovedl, že předmětná výzva nepředstavuje rozhodnutí v materiálním smyslu právě proto, že jí nemůže být dotčena právní sféra daňového subjektu, je ze stejného důvodu vyloučeno ji vnímat jako „zásah“, jehož zákonným definičním znakem je přímé a trvalé zkrácení na právech dotčeným subjektem. Pokud tedy Nejvyšší správní soud dovedl, že výzva správce daně daňovému dlužníkovi podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s., jímž by zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva adresáta této výzvy, nejedná se ani o „zásah“ ve smyslu ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., neboť tímto úkonem správce daně nedochází ke stanovení povinnosti něco konat, nějaké činnosti se zdržet nebo nějaké jednání strpět. Rovněž tato námitka je proto nedůvodná.

Kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. tedy naplněn nebyl, a proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný v řízení plně úspěšný sice byl, nevznikly mu však náklady řízení přesahující rámec jeho běžné činnosti a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu