



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ing. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **A E.**, zastoupený Mgr. Oldřichem Barochem, LL.M., advokátem se sídlem Římská 14, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 29. 7. 2009, č. j. 10 Ca 11/2009 – 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobci byla dne 25. 8. 2005 doručena výzva Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 18. 7. 2005, č. j. 176146/05/008940/7550, kterou byl žalobce podle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyzván, aby v náhradní lhůtě 15 dnů zaplatil daňový nedoplatek v celkové výši 5 103 209,23 Kč. Správce daně vyzval žalobce k zaplacení tohoto nedoplatku na základě žádosti Spolkového finančního úřadu Spolkové republiky Německo ze dne 15. 12. 2004, č. j. St I 106.4 – S 1316 – CZ – 23/04, vydané podle směrnice Rady 76/308/EHS o vzájemné

pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (dále jen „směrnice Rady 76/308/EHS“), kterou německá daňová správa požádala o pomoc při vymáhání daňových pohledávek žalobce vůči Spolkové republice Německo v celkové výši 161 629,87 EUR.

Žalobce napadl výzvu k zaplacení nedoplatku odvoláním ze dne 25. 8. 2005, v němž namítl, že veškeré daňové dluhy vůči Spolkové republice Německo uhradil a že vymáhaný nedoplatek neexistuje a nemůže být vymáhán.

Žalovaný zamítl odvolání žalobce svým rozhodnutím ze dne 24. 11. 2008, č. j. 17289/08-1500-105418, když odkázal na písemné vyjádření Finančního úřadu Fürth ze dne 9. 2. 2007, který sdělil, že nedoplatek žalobce nebyl do té doby uhrazen a nadále existoval. Podle potvrzení Finančního úřadu Fürth ze dne 24. 11. 2004 byl nedoplatek pravomocný a vykonatelný.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného dne 22. 1. 2009 žalobou u Městského soudu v Praze, a to z důvodu (1) vad správního řízení, které způsobily nezákonnost napadeného rozhodnutí, a pro (2) nezákonnost rozhodnutí, neboť výzva k zaplacení nedoplatku byla vydána na základě vadného exekučního titulu. Dále namítl, že exekuční tituly k daňové pohledávce nebyly německou daňovou správou doručeny Ministerstvu financí ČR, a žádost o pomoc při vymáhání daňové pohledávky tak byla neúplná, neboť soupis daňových výměrů doručený spolu se žádostí není podle žalobce exekučním titulem. Podle tvrzení žalobce tak nebyly naplněny podmínky pro vymáhání daňové pohledávky ve smyslu § 6 zákona č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání finančních pohledávek“).

Městský soud v Praze usnesením ze dne 29. 7. 2009, č. j. 10 Ca 11/2009 - 58, žalobu odmítl jako nepřipustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť dospěl k závěru, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 daňového řádu není rozhodnutím, kterým by vznikaly, byly měněny, zanikaly nebo byly závazně určovány práva a povinnosti žalobce, nýbrž pouze procesním úkonem, kterým je žalobce vyzván k zaplacení již vyměřeného daňového dluhu, a jako takový úkon je výzva vyloučena z přezkumu podle § 70 písm. a) s. ř. s.

Žalobce (stěžovatel) napadl usnesení městského soudu dne 12. 8. 2009 kasační stížností, přičemž uplatňoval důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. spočívající v nezákonnosti rozhodnutí městského soudu o odmítnutí návrhu. Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že (1) městský soud ve svém rozhodnutí nesprávně posoudil otázku, zda výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu je obecně vyloučena z přezkumu ve správním soudnictví; (2) v důsledku toho, že stěžovateli nebyla doručena rozhodnutí o vyměření a předsedání daně, mu nevznikla dosud daňová povinnost, a výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě se tak stala rozhodnutím způsobilým zasáhnout do jeho práv a povinností, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 7 Afs 24/2009 - 71, dostupný na www.nssoud.cz; (3) rozhodnutí, kterými byla stěžovateli uložena povinnost zaplatit daň, tedy 33 daňových výměrů, neexistují; (4) stěžovateli byl správcem daně spolu s výzvou podle § 73 odst. 1 daňového řádu doručen pouze soupis 33

daňových výměrů na daňové nedoplatky, přičemž samotné tyto daňové výměry mu nikdy doručeny nebyly; (5) nebyla naplněna podmínka podle § 6 odst. 2 písm. a) zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání finančních pohledávek, neboť stěžovateli nebyl exekuční titul doručen a nemohl jej napadnout; (6) nebyla naplněna podmínka pro poskytnutí mezinárodní pomoci při vymáhání daňové pohledávky proti stěžovateli podle § 5 odst. 1 věty třetí zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání finančních pohledávek, neboť žádost německé strany o poskytnutí pomoci nebyla doložena vykonatelným exekučním titulem v originále či stejnopise.

Stěžovatel dále na základě § 107 s. ř. s. požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že mu jako dožádanému orgánu nepřísluší přezkoumávat vykonatelnost a právní moc správního rozhodnutí dožadujícího orgánu německé daňové správy. Žalovaný se dále ztotožnil s názorem městského soudu, vyjádřeným v napadeném usnesení, podle kterého je výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu vyloučena z přezkumu podle § 70 písm. a) s. ř. s. a žaloba proti ní je tudíž nepřipustná podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Žalovaný měl dále za to, že nejsou naplněny podmínky pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Napadená výzva správce daně je pouze procesním úkonem, na jehož základě nemůže stěžovateli vzniknout újma.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud musí zdůraznit, že kasační stížnost míří proti usnesení městského soudu, jímž byla žaloba v předmětné věci odmítnuta, nebyla tedy městským soudem meritorně posuzována. Proti rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby lze v kasační stížnosti uplatnit pouze důvody uvedené v § 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 městského soudu o odmítnutí žaloby zabývat zákonností žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu, vadami řízení před správním orgánem, či dokonce posuzovat předcházející rozhodnutí německých finančních orgánů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na svou ustálenou judikaturu (mj. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 43/2003 - 38, publikovaný pod č. 524/2005 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publikovaný pod č. 625/2005 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, www.nssoud.cz, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 22/2006 - 72, www.nssoud.cz).

V kasační stížnosti stěžovatel přednesl argumenty, proč je nutno považovat výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 daňového řádu za rozhodnutí

podléhající přezkumu soudem. Podle názoru stěžovatele dochází v důsledku rozhodovací praxe, která obecně považuje exekuční výzvu podle § 73 odst. 1 daňového řádu za rozhodnutí vyloučené ze soudního přezkumu, k vytvoření dvojího režimu přezkoumávání exekučních příkazů podle § 73 odst. 6 daňového řádu. Pokud jde o exekuční příkazy vydané podle § 73 odst. 2 daňového řádu i bez předchozí exekuční výzvy, je možné proti nim podat v souladu s § 73 odst. 8 větou čtvrtou daňového řádu odvolání, a rozhodnutí o něm tak dále podléhá soudnímu přezkumu. Naopak v případě, že je exekuční příkaz vydán až po exekuční výzvě, lze proti němu podat pouze námitky podle § 52 daňového řádu. V druhém případě rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu nepodléhá podle názoru stěžovatele přezkumu soudem.

Uvedená argumentace stěžovatele ovšem není správná. V případě vydání exekučního příkazu po předchozí výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě jsou osoby uvedené v § 73 odst. 8 větě první daňového řádu oprávněny podat proti exekučnímu příkazu námitky. Podle § 52 odst. 2 daňového řádu správce daně námitky posoudí, rozhodne o nich a toto rozhodnutí odůvodní. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu podle § 73 odst. 8 daňového řádu je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., která tak podléhá přezkoumání soudem (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, publikovaný pod č. 791/2006 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 5 Afs 39/2009 - 24, dostupný na www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 5 Afs 42/2008 - 102, www.nssoud.cz).

Stěžovatel tak bude mít možnost uplatnit své námitky v rámci soudního přezkumu rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu, pokud bude v exekuci pokračováno a k vydání exekučního příkazu dojde. V této souvislosti Nejvyšší správní soud odkazuje na již citovaný rozsudek rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, kde se uvádí: *„Námitkami proti exekučnímu příkazu přitom nelze účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému samostatným správním rozhodnutím, a rovněž následný soudní přezkum může být zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum proto v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce.“*

Lze tak plně přisvědčit městskému soudu, že výzva správce daně dle § 73 odst. 1 daňového řádu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě obecně není dle ustálené judikatury správních soudů rozhodnutím ve smyslu § 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. Výjimkou z pravidla, že exekuční výzva nepodléhá soudnímu přezkoumání, je případ, kdy je adresována jiné osobě, než které byla daň původně stanovena (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/05), nebo jde-li o daňový nedoplatek na splatné částce zálohy na daň (stěžovatelem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 7 Afs 24/2009 - 71) nebo u výzvy daňovému ručiteli dle § 73 odst. 1 daňového řádu, došlo-li předtím u daňového dlužníka ke

zrušení rozhodnutí ukládajícího mu zaplatit daň z převodu nemovitostí a k vydání nového rozhodnutí stanovujícího jinou výši této daně, a přitom nedošlo ve vztahu k daňovému ručiteli k vydání nové výzvy podle § 57 odst. 5 (nyní § 57a) daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 7 Afs 50/2008 - 89, www.nssoud.cz). Ani o jeden z těchto případů se však v předmětné věci nejedná.

Stěžovatel dále namítá, že má právo, aby byla jeho věc meritorně projednána, neboť z obsahu správního spisu nevyplývá, že by zde byl exekuční titul, vůči kterému by mohl uplatnit své hmotněprávní výhrady proti vyčíslenému daňovému nedoplatku. Svůj argument podepřel i odkazem na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 7 Afs 24/2009 - 71, kde je uvedeno: *„Jestliže tedy nebyla před zasláním výzvy k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě vyměřena stěžovatelce daň rozhodnutím dle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, bylo třeba na výzvu k uhrazení daňového nedoplatku pohlížet jako na rozhodnutí správního orgánu, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují její práva a povinnosti. Stěžovatelka se tedy ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. mohla žalobou domáhat věcného přezkoumání takové výzvy krajským soudem.“*

V případě stěžovatele vyměřil daň správce daně ve Spolkové republice Německo, kterým byl Finanční úřad Fürth. Žádost o mezinárodní pomoc při vymáhání daňového nedoplatku stěžovatele přitom obsahuje seznam 33 rozhodnutí („Einkommensteuerbescheid“) vydaných tímto finančním úřadem v letech 2001 až 2003, kterými byla stěžovateli uložena povinnost k zaplacení příslušných částek na dani z příjmu ve Spolkové republice Německo za zdaňovací období let 1995 až 2000, solidárního příspěvku k dani z příjmu za tato zdaňovací období, poplatku z prodlení k dani z příjmu a poplatku z prodlení k solidárnímu příspěvku k dani z příjmu. Není tedy pravdou, že by z žádosti o mezinárodní pomoc nebylo jasné, kterých daní a za jaká zdaňovací období se žádost týká, jak tvrdil stěžovatel. K žádosti byla přiložena též listina označená jako „Sdělení o nedoplatku“ (v originále „Rückstandanzeige“) vydaná Finančním úřadem Fürth dne 24. 11. 2004, která obsahuje též potvrzení o tom, že celková pohledávka uvedená v předchozím sdělení o nedoplatku je pravomocná a vykonatelná. Z uvedeného je tedy zřejmé, že samotná daňová povinnost již byla Finančním úřadem Fürth vyměřena a stanovena. Stěžovatel tak musel mít za normálních okolností možnost uplatnit svá práva již v rámci samotných vyměřovacích řízení před správcem daně ve Spolkové republice Německo a také možnost uplatnit veškeré opravné prostředky přípustné proti těmto rozhodnutím podle německého práva.

Stěžovatel nepovažuje za exekuční titul samotný soupis daňových nedoplatků s označením jednotlivých daňových výměrů německého správce daně. K tomu lze pouze v obecné rovině a pro srovnání uvést, že rovněž české daňové právo, konkrétně § 73 odst. 4 písm. a) daňového řádu považuje za přímý exekuční titul tzv. vykonatelný výkaz nedoplatků, jehož náležitosti pak stanoví § 73 odst. 5 daňového řádu. Co je však podstatné, námitku, že vykonávací řízení bylo zahájeno na základě nevykonatelného či dokonce neexistujícího exekučního titulu a že žádost německé daňové správy nesplňuje požadavky zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání finančních pohledávek, protože k ní nejsou jednotlivé daňové výměry připojeny, bude mít stěžovatel možnost uplatnit samostatně v rámci námitek proti exekučnímu příkazu, pokud bude v daňové exekuci pokračováno a k vydání exekučního příkazu dojde. Jak již bylo řečeno, teprve exekuční příkaz, resp.

rozhodnutí správce daně o námitkách proti tomuto exekučnímu příkazu, budou moci být považovány za rozhodnutí správního orgánu, jimiž bylo zasaženo v rámci exekučního řízení do právní sféry stěžovatele a která tedy v souladu s § 65 odst. 1 s. ř. s. podléhají soudnímu přezkoumání. V rámci případné žaloby proti těmto rozhodnutím bude mít stěžovatel možnost uplatnit již zmiňované námitky a také případně navrhnout přiznání odkladného účinku žalobě.

Správní soud pak bude povinen takové žalobní námitky posoudit mj. ve světle budoucího rozhodnutí Soudního dvora ES ve věci C-233/08 *Kyrian*, pokud do té doby Soudní dvůr o předběžných otázkách položených Nejvyšším správním soudem v usnesení ze dne 5. 5. 2008, č. j. 5 Afs 48/2007 - 107, rozhodne. Je pravdou, že některé stížní námitky uplatněné v naposled citované věci, kvůli nimž se Nejvyšší správní soud obrátil na Soudní dvůr dle čl. 234 Smlouvy o založení ES s předběžnými otázkami k výkladu některých ustanovení směrnice Rady 76/308/EHS, jsou do určité míry obdobné argumentaci stěžovatele ve věci nyní posuzované. Ve věci sp. zn. 5 Afs 48/2007 ovšem kasační stížnost směřovala proti rozsudku krajského soudu, jímž bylo meritorně rozhodnuto právě o žalobě proti exekučnímu příkazu správce daně, resp. proti rozhodnutí správce daně o námitkách daňového dlužníka proti exekučnímu příkazu. O přezkoumatelnosti takových rozhodnutí soudem tedy v citované věci nebylo pochyb, naopak v nyní posuzovaném případě nelze pochybovat o tom, že samotná výzva k tomu, aby stěžovatel zaplatil evidovaný nedoplatek vůči německým finančním orgánům v náhradní lhůtě, ještě není způsobilá zasáhnout do hmotněprávního postavení stěžovatele. Nejvyšší správní soud tedy nemá žádný důvod k tomu, aby v předmětné věci přerušoval řízení a vyčkával rozhodnutí Soudního dvora.

Žalobou napadená výzva k zaplacení daňového nedoplatku ani rozhodnutí o odvolání proti takové výzvě tedy nejsou materiálními rozhodnutími správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Tyto úkony správního orgánu jsou ze soudního přezkoumání dle § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučeny. Žaloba proti takovým úkonům správního orgánu je tudíž ve smyslu § 68 písm. e) s. ř. s. nepřijatelná. Městský soud tak postupoval v souladu se zákonem, jestliže žalobu v předmětné věci odmítl.

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

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud přednostně rozhodl o věci samé, nerozhodoval již o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. října 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu