

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **L. G. K.**, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Mírové náměstí 157/30, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2008, č. j. 7051/08-1500-105418, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2009, č. j. 6 Ca 252/2008 - 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného usnesení městského soudu, kterým byla odmítnuta její žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku, kterou vydal Finanční úřad pro Prahu 9 dne 10. 9. 2007, pod č. j. 253478/07/009911/4939. Tímto aktem byla stěžovatelka vyzvána, aby v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplňků, (dále též „daňový řád“) uhradila daňový nedoplatek na daňovém penále na dani z přidané hodnoty po lhůtě splatnosti. Žalovaný ve svém rozhodnutí pak konstatoval, že výzva byla vydána v souladu se zákonem a daňové penále nebylo (ani zčásti) promlčeno. Městský soud dospěl k závěru, že v daném případě

není akt žalovaného rozhodnutím v materiálním slova smyslu (nezakládají se jím, nemění, neruší ani se jím závazně neurčují práva nebo povinnosti fyzických či právnických osob), a proto podanou žalobu odmítl s poukazem na § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Namítá tedy nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

Stěžovatelka tvrdí, že ze soudního přezkumu nemůže být vyloučeno takové rozhodnutí správce daně, proti němuž je možné uplatnit námitku promlčení daňového nedoplatku. Výzva k zaplacení nedoplatku je úkonem, proti němuž lze námitku promlčení ve smyslu § 70 odst. 1, 3 daňového řádu uplatnit. Uvedená výzva je totiž úkonem podle § 70 odst. 2 daňového řádu, který směřuje k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku a přerušuje lhůtu uvedenou v § 70 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka tvrdí, že proti takovému úkonu správce daně má právo uplatnit námitku promlčení podle § 70 odst. 3 daňového řádu a v případě její důvodnosti je povinností správce daně k promlčení přihlédnout podle téhož ustanovení. Jde totiž o to, že neuplatnění námitky promlčení v uvedeném rozsahu proti takovému úkonu správce daně má nepochybně za následek přerušení promlčecí lhůty podle § 70 odst. 2 daňového řádu v celém rozsahu daňového nedoplatku. V tom spočívá podstata uplatnění námitky promlčení proti úkonu správce daně, který přerušuje promlčecí lhůtu. Je-li totiž námitka promlčení důvodná, dochází nepochybně ke změně výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě v rozsahu námitky promlčení.

Stěžovatelka tvrdí, že vyloučení ze správní jurisdikce přezkumu úkonu správce daně, který přerušuje běh promlčecí lhůty a proti kterému byla uplatněna námitka promlčení (tedy právo stěžovatelky tvrdit, že daňový nedoplatek v uvedeném rozsahu je již promlčen), pak znamená, že je soudně nepřezkoumatelné, zda uplatněné právo stěžovatelky bylo důvodné a zda správce daně byl povinen k uplatněné námitce přihlédnout.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby zdejší soud usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že předmětné platební výměry na daňové penále byly vydány zákonem stanoveným způsobem. Stěžovatelka nebyla úspěšná v odvolacím řízení ani ve správním soudnictví. Vzhledem k tomu, že nedošlo k zaplacení dlužné částky, byla vydána výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě.

Dle žalovaného se stěžovatelka mylně domnívá, že promlčení práva vybrat a vymáhat nedoplatek na daňovém penále se dle § 70 odst. 1 daňového řádu odvíjí od splatnosti daňového penále. Z § 63 odst. 4 daňového řádu totiž vyplývá, že platební výměr na daňové penále je deklaratorním rozhodnutím (daňové penále je splatné kdykoliv v průběhu jeho trvání), kterým správce daně autoritativním způsobem sděluje daňovému dlužníkovi skutečnost, že k datu uvedenému v platebním výměru u něho eviduje penále, a to v částce uvedené v platebním výměru a současně mu ve výroku ukládá povinnost toto

penále zaplatit. Předpis penále musí být daňovému dlužníkovi vždy sdělen – platebním výměrem. Žalovaný konstatuje, že k promlčení práva daňové nedoplatky vybrat a vymáhat v tomto případě nedošlo, neboť všechny předmětné daňové nedoplatky na penále byly splatné 9. 2. 2006 a k jejich promlčení může dojít nejdříve 31. 12. 2012.

Žalovaný proto považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatelka je zastoupena advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Podle § 73 odst. 1 daňového řádu platí, že *nezaplatí-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek včetně nedoplatku na pokutách uložených podle tohoto zákona v zákonné lhůtě, vyzve ho správce daně, aby daňový nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní, a upozorní ho, že po uplynutí této náhradní lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Proti výzvě se lze odvolat ve lhůtě patnácti dnů. Odvolání nemá odkladný účinek*.

Zdejší soud již v mnoha svých rozhodnutích posuzoval, zda výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu (resp. rozhodnutí o odvolání proti ní) je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. V podrobnostech odkazuje soud v nyní projednávané věci na níže citovaná rozhodnutí.

Nejprve v rozhodnutí ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 - 48, publ. pod č. 187/2004 Sb. NSS, zdejší soud dospěl k závěru, že výzva k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 daňového řádu má již jen povahu procesního úkonu adresovaného daňovému dlužníku s přesně stanovenou daňovou povinností; tato výzva proto nepodléhá přezkumu ve správním soudnictví.

V rozsudku ze dne 30. 10. 2009, č. j. 5 Afs 90/2009 - 90, www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že výzva správce daně daňovému dlužníkovi k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě dle § 73 odst. 1 daňového řádu není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. podléhajícím soudnímu přezkoumání dokonce ani v případě, že jde o daňový nedoplatek vůči jinému státu, jehož vymáhání v České republice probíhá na základě zákona č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek.

Konečně v rozsudku ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 - 40, www.nssoud.cz, dospěl soud k závěru, že ani tvrzení stěžovatele, že mu není známa existence jednoho z platebních výměrů, o které se opírá výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu, z této výzvy nečiní rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

Obdobná je i judikatura Ústavního soudu. V usnesení ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 14, usnesení č. 43, Ústavní soud konstatoval, že ze systematického zařazení § 73 daňového řádu lze usuzovat, že výzva k zaplacení nedoplatku daně v náhradní lhůtě má povahu pouhého procesního rozhodnutí,

neboť neřeší ani neukládá hmotněprávní povinnosti placení daně, nýbrž pouze upomíná o zaplacení daňového nedoplatku. Takovéto rozhodnutí je rozhodnutím procesní povahy, které nepodléhá soudnímu přezkumu.

Soudy přesto za určitých podmínek uvedenou výzvu přijmou k meritornímu projednání, a to tam, kde má povahu rozhodnutí v materiálním slova smyslu.

Takovou povahu měla výzva např. v situaci, kterou se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 7 Afs 24/2009 - 71, www.nssoud.cz. V něm je uvedeno, že výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu a na ni navazující rozhodnutí odvolacího správního orgánu obecně nejsou rozhodnutími ve smyslu § 65 s. ř. s. To však neplatí v případech, je-li tato výzva ve skutečnosti prvním úkonem správce daně deklarujícím daňovou povinnost – stanovenou zálohu na daň (§ 1 odst. 1 a § 32 odst. 1 daňového řádu). Odmítnutí žaloby s poukazem na kompetenční výluku [§ 70 písm. a) s. ř. s.] by pak bylo za tohoto skutkového stavu věci zásahem do práva stěžovatele na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

V nálezech 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, a ze dne 26. 2. 2002, sp. zn. II. ÚS 446/2000, pak Ústavní soud přiznal výzvě charakter soudem přezkoumatelného rozhodnutí v případech, kdy byla vydána vůči ručiteli. Společné těmto rozhodnutím (všechny dostupné na nalus.usoud.cz) a dále nálezu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/2005, (otázka právního nástupnictví), je, že poskytují soudní ochranu tam, kde subjekt, jemuž byla výzva zaslána, je odlišný od daňového dlužníka, a tudíž nemohl využít soudní ochrany proti rozhodnutí o daňové povinnosti. V případě ručitele nebo jiného subjektu, na něhož postavení dlužníka přešlo z nějakého právního důvodu z původního dlužníka, totiž tito jmenovaní nebyli a nemohli být účastni daňového řízení, v němž došlo k vyměření nebo doměření daně. Právě to je rozhodující pro posouzení, zda výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu zasahuje do práv účastníka řízení – daňového subjektu. Podstatné totiž je zajištění ochrany jeho práv, což je i cílem a podstatou správního soudnictví (§ 2 s. ř. s.). Je-li v daňovém řízení vydáno rozhodnutí vůči daňovému subjektu (kterýmkoliv ze způsobů předpokládaných v ustanovení § 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 exekučním, kde může podat námitky, přičemž existence vykonatelného exekučního titulu je předpokladem provedení exekuce. Není-li takového titulu, nutně musí být námitka dlužníka úspěšná. V případě ručitele či právního nástupce dlužníka je tímto exekučním titulem platební výměr doplněný výzvou.

Smyslem citovaných nálezů Ústavního soudu, jimiž byl v určitých případech výzvě podle § 73 odst. 1 daňového řádu přiznán charakter rozhodnutí, je nepochybně zajištění ochrany v případech, kdy ji adresát výzvy neměl v řízení vyměřovacím. Tak je tomu právě v případech Ústavním soudem řešených, tj. tam, kde je výzva učiněna vůči subjektům, označeným za ručitele či právní nástupce poplatníka. Pak tato výzva má jiný charakter než pouhé upomenutí na splatnost; je totiž i deklarací povinnosti adresáta zaplatit daň za někoho jiného s uvedením důvodů, pro které se adresát stává dlužníkem.

Lze tak uzavřít, že v případě stěžovatelky nejde o žádnou z vypočtených situací, která by způsobovala, že by výzva zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala její práva nebo povinnosti. Ve vztahu ke stěžovatelce, která je v postavení poplatníka, výzva nesupluje rozhodnutí o dani. Proti rozhodnutím o dani stěžovatelka měla možnost brojit (a také tak činila, nicméně nebyla úspěšná, přičemž závěry odvolacího orgánu byly potvrzeny soudy ve správním soudnictví). Z výzvy nečiní rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s. ani skutečnost, kterou stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, tedy, že došlo k promlčení daňové povinnosti. Platební výměry, jimiž byl sdělen předpis penále, které nebylo ve lhůtě splaceno, a tedy muselo dojít k vydání výzvy, byly vydány před uplynutím lhůty k tomu určené. Touto otázkou se soudy zabývaly v řízení proti odvoláním vůči předmětným platebním výměrům. Žaloba stěžovatelky v dané věci byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 3. 2008, č. j. 15 Ca 187/2007-27. Kasační stížnost proti tomuto rozhodnutí pak byla zamítnuta Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 21. 10. 2008, č. j. 2 Afs 85/2008 - 53, www.nssoud.cz. Toto rozhodnutí pak prošlo i testem ústavnosti. Ústavní soud ústavní stížnost stěžovatelky odmítl jako zjevně neopodstatněnou usnesením ze dne 29. 1. 2009, sp. zn. II. ÚS 79/09. Řečenou námitkou se tak soudy již zabývaly. Zabývat se jí opětovně v řízení proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku by bylo nepřípustným překročením překážky věci rozhodnuté. Ani sama výzva pak nebyla učiněna po promlčecí lhůtě. Všechny platební výměry v dané věci byly splatné dne 9. 2. 2006; výzva ze dne 10. 9. 2007 tak je uskutečněna zcela jistě v šestileté lhůtě podle § 70 odst. 1 daňového řádu.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. února 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu