

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 žalobce: **DVO, spol. s r. o.**, se sídlem T. G. Masaryka 75, Ostroměř, zast. JUDr. Jaroslavem Buriánkem, advokátem se sídlem Ovčí Hájek 2159/16, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2010, č. j. 6347/10-1500-602705, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2011, č. j. 31 Af 136/2010 - 24,

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 žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného. Tím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, kterou vydal Finanční úřad v Hořicích dne 25. 8. 2010 pod č. j. 22469/10/239970606042. Tímto aktem byl stěžovatel vyzván, 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 z r. 1992“) uhradil daňový nedoplatek v celkové výši 189 704 Kč. Žalovaný ve svém rozhodnutí pak konstatoval, že výzva byla vydána v souladu

se zákonem a neuložila stěžovateli sama o sobě žádnou novou povinnost, neboť jde pouze o jakousi formu upomínky.

Krajský 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.“).

Stěžovatel 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.

Stěžovatel tvrdí, že výzva směřuje k úhradě daňového nedoplatku, který již byl uhrazen. Uvedená platba však byla započtena na úhradu nedoplatku za jiné zdaňovací období. Na toto období ovšem nešlo daň započíst, neboť zde bylo povoleno posečkání platby daně a posléze byl přiznán odkladný účinek podané správní žalobě v dané věci. Proto nemělo dojít k započtení úhrady a úhrada měla směřovat k období, na které se vztahuje předmětná výzva. Tu je proto třeba chápat jako rozhodnutí, jímž se stanoví nová povinnost.

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

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že předmětná výzva není správním rozhodnutím dle § 65 s. ř. s. a nelze v tomto stádiu již uplatňovat námitky proti dřívějším pravomocným rozhodnutím. Na podporu svého tvrzení poukazuje žalovaný na judikaturu správních soudů i Ústavního soudu.

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, stěžovatel je zastoupen 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 z r. 1992 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 z r. 1992 (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 z. s. d. p. 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 z r. 1992 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 r. 1992, 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 z r. 1992 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 z r. 1992 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 – zde 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 z r. 1992 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 z r. 1992), 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 z r. 1992 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 stěžovatele nejde o žádnou z vypočtených situací, která by způsobovala, že by výzva zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala jeho práva nebo povinnosti. Ve vztahu ke stěžovateli výzva nesupluje rozhodnutí o dani a ani nejde o případ daňového ručitelství. Proti rozhodnutím o dani měl stěžovatel možnost brojit. Z výzvy nečiní rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s. ani skutečnost, kterou stěžovatel v kasační stížnosti namítá, tedy, že nedoplatek měl být uhrazen, ale žalovaný ho započetl na nedoplatek za dřívější zdaňovací období. Ani zde totiž nemůže tuto skutečnost stěžovatel namítat až proti předmětné výzvě. Proti takovému případnému postupu měl stěžovatel užít ochrany dle § 53 daňového řádu z r. 1992, který upravoval reklamaci jakožto prostředek ochrany proti postupu správce daně při placení a evidenci daně (po 1. 1. 2011 pak lze užít institutu námitky dle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

Výzva dle § 73 odst. 1 daňového řádu z r. 1992 tedy není v daném případě rozhodnutím ve smyslu legislativní zkratky zakotvené v § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto Krajský soud v Hradci Králové postupoval v souladu se zákonem, jestliže žalobu proti předmětné výzvě odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V daném případě tedy nebyly naplněny stručně 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.).

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

V Brně dne 21. prosince 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu