



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, za účasti **J. D.**, zast. JUDr. Evou Šámalovou, advokátkou se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 2/484, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 6. 2004, č. j. 15 Ca 561/2002 - 21,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu Ústí nad Labem ze dne 17. 6. 2004, č. j. 15 Ca 561/2002 - 21, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 6. 2004, č. j. 15 Ca 561/2002 - 21, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „stěžovatel“) ze dne 12. 11. 2002, č. j. 2750/150/02/A, kterým stěžovatel v merituu věci nevyhověl odvolání J. D. (dále jen „účastník“) a pouze změnil výrok Finančního úřadu v Lounech (dále jen „finanční úřad“) ze dne 22. 1. 2002, č. j. 2359/02/201960/5633, tak, že se podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zamítá žádost účastníka o vrácení přeplatku na pokutách v blokovém řízení, protože na jeho osobním daňovém účtu na tomto druhu příjmu neexistuje vratitelný přeplatek. Krajský soud v odůvodnění rozsudku označil za předmět sporu otázku, na kolik je správce daně oprávněn a zároveň povinen zkoumat v různých fázích daňového řízení vykonatelnost správního rozhodnutí, jež je podkladem pro jeho vymáhací činnost. V této souvislosti předeslal, že se plně ztotožňuje s názorem účastníka, že správce daně je povinen otázku vykonatelnosti rozhodnutí, které jsou následně použity k vymáhání daňových nedoplatků, zkoumat. Podstatnou podmínkou daňové exekuce je existence

vykonatelného exekučního titulu, a proto je správce daně vždy povinen zjišťovat, zda existuje rozhodnutí, které je podkladem pro výkon, zda jde o rozhodnutí vykonatelné, zda svědčí oprávněnému proti povinnému a zda je vymáhána exekucí povinnost tímto rozhodnutím stanovená. Stěžovatel správně konstatoval, že správce daně je podle § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vázán pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu o uložení pokuty v blokovém řízení, avšak toto rozhodnutí nemůže být pravomocné a vykonatelné za situace, pokud by účastník blok na pokutu skutečně nepřevzal a nepodepsal, jak namítá. V důsledku skutečnosti, že jak správce daně, tak i stěžovatel vycházel z nesprávného právního názoru na možnost přezkumu vykonatelnosti podkladového rozhodnutí, na základě kterého se nikterak nezabývali námitkami účastníka vznesenými již před správcem daně a posléze i v odvolacím řízení, ač tak měli, došlo k podstatné vadě řízení před správním orgánem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Z logiky věci totiž vyplývá, že pokud by rozhodnutí nebylo vykonatelné, nemohl by ani nastat nedoplatek na pokutě, tudíž úhrada nedoplatku by pak zákonitě musela představovat daňový přeplatek. Zodpovězení této otázky je podle názoru krajského soudu zásadní pro další posouzení věci.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud podle názoru stěžovatele nesprávně posoudil právní otázku možnosti a povinnosti správce daně a stěžovatele přezkoumávat vykonatelnost bloku na pokutu vydaného Policií ČR jako podkladového rozhodnutí pro vybírání a vymáhání uložené pokuty a rovněž nesprávně posoudil otázku vzniku povinnosti vrátit vratitelný přeplatek. Krajský soud neuvedl žádné konkrétní ustanovení právního předpisu, které bylo stěžovatelem porušeno. Stěžovatel trvá na svém právním názoru, že správce daně postupoval správně a z hlediska přezkumu vykonatelnosti podkladového rozhodnutí bylo dostatečné, když existenci uložené nezaplacené pokuty a vykonatelnost bloku na pokuty na místě nezaplacené ověřil před vydáním výzvy k zaplacení daňového nedoplatku podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ze sběrného archu nezaplacených pokut za srpen 1997. Blok na pokutu obsahuje otisk kulatého razítka zmocněného orgánu se státním znakem a podpis pracovníka orgánu, který pokutu uložil, a podpis přestupce. Tyto skutečnosti byl správce daně povinen přezkoumat, což učinil. Pokud účastník namítá, že blok na pokutu nepřevzal, nemá to za následek pouze zpochybnění vykonatelnosti tohoto rozhodnutí z důvodu jeho nedoručení, ale zpochybnění celého blokového řízení jako takového. Pokud by měl správce daně provést ověření podpisu účastníka řízení formou znaleckého posudku, náklady na jeho pořízení by několikanásobně přesahovaly výši pokuty, a navíc by se jednalo o přezkoumání činnosti Policie ČR, zda bylo blokové řízení s účastníkem vůbec realizováno, což je zcela mimo oprávnění dané správcem daně podle § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že vykonatelnost podkladového rozhodnutí je nezbytným krokem pro rozhodování ohledně přeplatku na dani. Účastník zaplatil pokutu dobrovolně, správce daně proti němu nevedl daňovou exekuci k vymožení pokuty, protože vydání výzvy podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků není daňovou exekucí. Proto otázka, zda mohl být blok na nezaplacenou pokutu vymožen exekucí z důvodu nedostatku formální vykonatelnosti podkladového rozhodnutí není nezbytným krokem pro rozhodování ohledně přeplatku na dani, které musí vycházet pouze ze skutečnosti, zda je vratitelný přeplatek správcem daně na základě podkladů předaných Policií ČR na osobním daňovém účtu účastníka evidován. Proto stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Účastník ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ani on ani krajský soud po stěžovateli či správci daně nepožadují přezkum rozhodnutí orgánu Policie ČR o uložení pokuty. Krajský soud pouze požaduje, aby stěžovatel podrobil přezkumu vykonatelnost tohoto

rozhodnutí. Mezi přezkumem věcné správnosti rozhodnutí a přezkumem vykonatelnosti je diametrální rozdíl a ten stěžovateli zjevně od počátku celého řízení uniká. Stěžovatel je vázán, jak sám správně uvedl, pouze pravomocným rozhodnutím jiného orgánu. Logicky pak ovšem musí na počátku svých úvah na jistotu postavit, zda rozhodnutí jiného orgánu je skutečně pravomocné. V opačném případě by totiž stěžovatel takovým rozhodnutím nemohl být vázán, jak zjevně vyplývá z dikce § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokutový blok na pokutu nezaplacenou na místě je vykonatelný pouze v případě, že obsahuje všechny stanovené náležitosti. Pokud přijmeme právní názor vyjádřený Nejvyšším soudem v usnesení ze dne 12. 4. 2001, sp. zn. 21 Cdo 776/2000, i pro řízení ve správním soudnictví, a k opačnému postupu není důvodu, pak při absenci podpisu přestupce, v daném případě účastníka, na pokutovém bloku, neobsahuje pokutový blok všechny stanovené náležitosti. Z takového zjištění pak vyplývá jediný možný konečný závěr – nevykonatelnost předmětného pokutového bloku. Argumentace stěžovatele, že soudnímu přezkumu je podrobováno rozhodnutí o přeplatku a nikoliv samotné rozhodnutí správce daně – výzva k úhradě daňového nedoplatku a již proto je přezkum pokutového bloku nepřipadný, nemůže podle názoru účastníka obstát. Především odvolání proti výzvě k úhradě nedoplatku podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nemá odkladný účinek. Účastník neměl jinou možnost k odvrácení daňové exekuce než pokutu uhradit a současně proti výzvě brojit odvoláním. Tomuto odvolání stěžovatel vyhověl, když výzvu správce daně zrušil, ale paradoxně důvodem pro zrušení výzvy byla skutečnost, že sám správce daně osvědčil splnění podmínek neplatnosti primární výzvy. Protože následně účastník nedoplatek uhradil, nebylo již možno v podstatě znovu výzvu s ohledem na neplatnost předchozí vydat, neboť daňový nedoplatek již neexistoval. Za takové situace bylo jedinou možností domáhat se vrácení již zaplacené pokuty jako daňového přeplatku. Protože se jedná o specifickou situaci, musí se stěžovatel zabývat vykonatelností původního rozhodnutí i v řízení o přeplatku. Je tomu proto, že zákon o správě daní a poplatků nemá jiný institut, jak docílit nápravy než nesprávně zaplacenou pokutu považovat za přeplatek a domáhat se jeho vrácení. Bez posouzení vykonatelnosti pokutového bloku totiž nelze přijmout v daném případě spolehlivý závěr o existenci či neexistenci daňového přeplatku. Za zcela irelevantní označil účastník úvahy stěžovatele o ceně znaleckého posudku k ověření pravosti jeho podpisu. Dále poukázal na to, že nákladnému dokazování se lze vyhnout analogickou aplikací § 66 odst. 1 věta druhá a třetí zákona o správě daní a poplatků, který umožňuje správci daně daňový nedoplatek odepsat. Navíc přijetí názoru stěžovatele by v praxi znamenalo, že je občan zcela vydán na milost či nemilost státních orgánů, neboť by neexistovala možnost, jak se bránit pouze fiktivně uložené pokutě, pro jejíž uložení nebyly splněny zákonné podmínky. Proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Krajský soud v dané věci označil za předmět sporu otázku, na kolik je správce daně oprávněn a zároveň povinen zkoumat v různých fázích daňového řízení vykonatelnost správního rozhodnutí, jež je podkladem pro jeho vymáhací činnost. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je především nezbytné si ujasnit, jaké rozhodnutí stěžovatele je předmětem soudního přezkumu, aby bylo možno určit, která otázka je pro posouzení věci stěžejní.

V daném případě vydal Finanční úřad v Lounech dne 30. 10. 2001 výzvu, kterou účastníka vyzval k zaplacení pokuty ve výši 500 Kč na základě bloku na pokutu č. 0386834 série DA/1996 vydaného Policií ČR – Dopravním inspektorátem v Lounech dne 6. 8. 1997

v blokovém řízení. Účastník ve stanovené lhůtě pokutu zaplatil a proti výzvě podal dne 20. 11. 2001 odvolání a současně požádal o vrácení zaplacené pokuty. Rozhodnutím ze dne 4. 12. 2001 vydal finanční úřad rozhodnutí o ověření neplatnosti výzvy podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a téhož dne vydal i rozhodnutí o odvolání, kterým odvolání částečně vyhověl, a to v tom, že správce daně ověřil svým rozhodnutím neplatnost výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě a potvrdil existenci nedoplatku stěžovatele na účtu správce daně v době vydání výzvy, na kterém jsou evidovány pokuty. Toto rozhodnutí bylo následně k odvolání účastníka zrušeno rozhodnutím stěžovatele ze dne 7. 1. 2002. Poté vydal finanční úřad dne 22. 1. 2002 rozhodnutí o přeplatku, jímž rozhodl, že přeplatek na dani: pokuty ve správním řízení nemůže být vrácen, protože neboť v době jeho uplatnění neexistuje vratitelný přeplatek (§ 60 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). O odvolání účastníka proti tomuto rozhodnutí rozhodl stěžovatel tak, jak je výše uvedeno.

Protože účastník na výzvu vydanou finančním úřadem podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků - přičemž skutečnost, že následně byla ověřena neplatnost této výzvy, je právně bezvýznamná - pokutu zaplatil, nebylo exekuční řízení vůbec zahájeno. Rozhodnutí, které bylo předmětem přezkumu krajským soudem, nemělo tedy nic společného s daňovou exekucí, ale bylo rozhodnutím vydaným podle § 64 zákona o správě daní a poplatků, protože účastník se domáhal vrácení přeplatku, který podle jeho názoru vznikl zaplacením pokuty bez zákonného podkladu. Proto úvahy krajského soudu o tom, co je podstatnou podmínkou daňové exekuce a jaké má v této souvislosti správce daně povinnosti jsou vzhledem k výše uvedenému skutkovému stavu zcela irelevantní.

Za prioritní v této věci je podle názoru Nejvyššího správního soudu vyřešení otázky, zda vůbec v případě pokuty přichází v úvahu aplikace § 64 zákona o správě daní a poplatků. Citované ustanovení v odst. 1 definuje daňový přeplatek jako částku plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. V dalších odstavcích citovaného ustanovení je pak upraven postup správce daně při existenci daňového přeplatku, ať už se jedná o možnost použít jej na úhradu případného nedoplatku na dani nebo o vrácení na žádost daňovému subjektu. Protože negativním rozhodnutím o žádosti o vrácení přeplatku může dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť nárok na vrácení přeplatků je ve vztahu k řízení vyměřovacímu nárokem jiným, samostatným, jedná se rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., jak již bylo judikováno Nejvyšším správním soudem (např. rozhodnutí ze dne 21. 8. 2003, č. j. 2 Afs 9/2003 - 70), a takové rozhodnutí proto podléhá soudnímu přezkumu. Aby však správce daně mohl vydat rozhodnutí podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, musí se jednat o daňový přeplatek, jak jednoznačně vyplývá z odst. 1 citovaného ustanovení. Pojem daně je podle § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků legislativní zkratkou zahrnující daně, poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, územního rozpočtu nebo státních fondů a Národního fondu. Protože pokuta uložená v blokovém řízení Policií ČR, i když je její vymáhání svěřeno v § 6 odst. 2 písm. c) zákona č. 531/1990 Sb. ve znění platném do 31. 12. 2002, územním finančním orgánům, není podřaditelná pod pojem daň, nemůže jejím uložením, a to ani nezákonným, vzniknout daňový přeplatek ve smyslu § 64 zákona o správě daní a poplatků.

Protože Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. ledna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu