



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **Ing. J. F.**, zastoupeného JUDr. Irenou Smítkovou, advokátkou se sídlem Příbram, Střelecká 26, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Libochovicích**, se sídlem Libochovice, Náměstí 5. května 50, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2005, č. j. 22081/05/197970/5976, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 5. 2006, č. j. 15 Ca 240/2005 - 43,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 21. 9. 2005, č. j. 22081/05/197970/5976, žalovaný nevyhověl námitce žalobce proti exekučnímu příkazu na srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod. vydanému podle § 73 odst. 6 písm. b) daňového řádu žalovaným dne 29. 8. 2005, č. j. 21113/05/197970/2862. Exekuční příkaz byl vydán pro celkovou částku nedoplatků ve výši 1 702 624 Kč. Exekučním titulem byl vykonatelný výkaz nedoplatků ze dne 4. 4. 2000, č. j. 10351/00/197970/1619, sestavený ke dni 29. 3. 2000, jehož jedinou položkou byl dodatečný platební výměr žalovaného č. 990000028 ze dne 3. 5. 1999, č. j. 12623/99/197970/1619, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 1 669 240 Kč (exekuční titul v užším smyslu). Celková částka nedoplatků pak byla zvýšena o exekuční náklady za výkon zabavení ve výši 33 384 Kč.

Žalobu proti napadenému rozhodnutí krajský soud zamítl. V odůvodnění uvedl, že rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu podléhá soudnímu přezkumu, v něm se však nelze zabývat skutečnostmi, které nastaly v řízení vyměřovacím. V řízení o žalobě proti rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu tak již nelze posuzovat zákonnost rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti. Ohledně stádia vyměřovacího řízení je možné přihlížet pouze k natolik intenzivním vadám rozhodnutí v něm vydaného, které vyvolávají jeho nicotnost. Neexistující správní akt, tedy nicotné rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti by způsobilo i nicotnost exekučního příkazu. Taková situace však v dané věci nenastala. Předmětný dodatečný platební výměr vydal na základě zákonného zmocnění příslušný správní orgán v předepsané formě a v něm daňovému subjektu uložil povinnost, kterou zákon upravuje. Za nicotné pak nelze považovat ani rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 10. 2. 2000, č. j. 9396/110/99, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Případné nesprávné zohlednění žalobou zmíněného účetního vypořádání prodeje podniku či nesprávné použití pomůcek při stanovení daňové povinnosti by mělo za následek pouze nezákonnost dotčených rozhodnutí, nikoliv však jejich nicotnost. Nicotnými pak soud neshledal ani rozhodnutí vydaná ve fázi řízení o vymáhání daňového nedoplatku, i když k nim v žalobě námitky vzneseny nebyly.

Proti zamítavému rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též stěžovatel) včas kasační stížnost. Uvedl, že soud neprovedl důkazy navrhované žalobou, ani se k nim nevyjádřil a za zjištěný uznal formálně právní stav věci napadený žalobou, přestože se lišil od stavu skutečného. Soudu bylo doloženo, že žalovaný základ daně stanovil na základě dokazování a nikoli dle pomůcek. S objektivní pravdou byl seznámen i odvolací orgán, přesto účelovou záměnu pojmů zneužil k aplikaci § 50 odst. 5 daňového řádu a obešel tak povinnost uloženou mu v odstavci 7 téhož paragrafu, totiž řádně rozhodnutí odůvodnit. Tvrzení, že použitý důkazní prostředek je jen pomůckou by zpochybnilo způsoblost účetnictví obchodní společnosti žalobce být důkazem ve smyslu zákona o dani z příjmu. Povinnost zahájit vytýkáací řízení však splněna nebyla. Daň nebyla stanovena podle pomůcek, odvolání směřovalo proti dani stanovené dokazováním. Správní orgány nerespektovaly skutečný stav věci, neodůvodněné rozhodnutí je pak neplatné.

Dále namítl, že současně s odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru žádal o přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b daňového řádu. Okolností nasvědčující stanovení daně v nesprávné výši byla absolutní neplatnost listiny nazvané „smlouva o prodeji podniku“, kde žalobcova společnost měla být v postavení prodávajícího, aniž by o tom věděla. Vedle jiných vad tato listina obsahovala závazek kupujícího převzít daňový dluh prodávajícího, tedy závazek k nemožnému plnění, zakázanému podle § 45 daňového řádu. Přesto byla ve prospěch kupujícího snížena kupní cena o výši daňového dluhu a listina byla pojata do účetnictví prodávajícího, užitého jako důkaz pro stanovení žalobcovy daňové povinnosti. Touto listinou a výsledkem v trestním řízení vedeným pod sp. zn. 4 T 234/2004 Okresním soudem v České Lípě bylo prokázáno, že žalovaný se v rámci jednání se skupinou fyzických osob zaručil akceptovat předmětnou listinu. Porušením zákona opatřil bezdůvodné obohacení jiného a žalobce poškodil přinejmenším v jeho právu na vypořádací podíl. Odvolací orgán pak sdělil, že není oprávněn posuzovat smlouvy z hlediska jejich platnosti, čímž popřel zásadu materiální pravdy i oprávnění učinit si úsudek o předběžné otázce.

Žalovaný již před vyměřením daně věděl, že žalobce se u krajského soudu domáhá určení neplatnosti zmíněné smlouvy o prodeji podniku, tedy že je ve smyslu § 73 odst. 9 daňového řádu šetřena skutečnost rozhodná pro částečné nebo úplné zrušení výkonu rozhodnutí. Po více než třech letech od výzvy k zaplacení daňového nedoplatku žalovaný odmítl vyčkat rozhodnutí soudu o předběžné otázce a vydal exekuční příkaz na prodej movitých věcí. Výtěžek z prodeje movitých věcí ani zdaleka nepokryl náklady na jejich zabavení a prodej, tyto částky tak žalovaný přiřadil k nově zahájené exekuci na plat.

Úmyslným jednáním žalovaného v rozporu s dobrými mravy byla ve vyměřovacím řízení porušena zásada objektivní pravdy a prosazena svévole tak, že žalobou napadené úkony nelze považovat za úkony správního orgánu při výkonu státní moci. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že námitky týkající se vyměřovacího řízení a pravomocného vyměření daně měly být uplatněny v přezkumném soudním řízení, tuto možnost však žalobce nevyužil. Dále vyslovil souhlas se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost nedůvodnou.

Co se týče otázky soudního přezkumu napadeného rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu dle § 73 odst. 8 daňového řádu, krajský soud správně vycházel z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu publikovaného pod č. 791/2006 Sb. NSS. Z tohoto rozhodnutí vyplývá nejen právní závěr, že rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu podléhá soudnímu přezkumu, ale též závěr o jeho vlastním rozsahu, totiž *„námitkami proti exekučnímu příkazu proto 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“*.

Ostatně obdobně Nejvyšší správní soud uzavřel i v usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75, www.nssoud.cz: *„je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod., navíc za podmínky, že stížnost tvrdí například, že exekuční titul neexistuje, zvolený způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp. Soud se ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím.“*

V daném případě žalobní body zpochybňovaly existenci exekučního titulu tvrzením o nicotnosti výše specifikovaného dodatečného platebního výměru a souvisejícího rozhodnutí o odvolání proti němu, a to s poukazem na nezákonné stanovení daně dle pomůcek,

neodůvodnění rozhodnutí o odvolání či nepřihlédnutí k absolutní neplatnosti smlouvy o prodeji podniku. V mezích těchto žalobních bodů krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a dospěl k závěru, se kterým se ztotožňuje i kasační soud, tedy že rozhodnutí, která jsou ve své procesní jednotě exekučním titulem (dodatečný platební výměr a rozhodnutí o odvolání proti němu), netrpí tak zásadními a intenzivními vadami, které by způsobovaly jejich nicotnost (k obsahu pojmu nicotnosti správního rozhodnutí srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS). Jak správně zhodnotil krajský soud, žalobcem namítané vady vyměřovacího řízení by případně vedly „pouze“ k nezákonnosti exekučního titulu (k obsahu pojmu nezákonnosti správního rozhodnutí viz též č. 793/2006 Sb. NSS), přičemž s ohledem na zásadu presumpce správnosti správního rozhodnutí je k odstranění vad dosahujících této úrovně nutno vyvolat úřední postup, tedy aplikovat některý z opravných (řádných či mimořádných) prostředků; není-li však úředně shledán opak, je na takové rozhodnutí nutno hledět jako na bezvadné. Tak tomu bylo i v souzené věci.

Vzhledem k tomu, že žádné další soudem přezkoumatelné námitky ohledně předmětné daňové exekuce žaloba neobsahovala, krajský soud ji po konstatování existence exekučního titulu správně zamítl.

Námitku o porušení § 73 odst. 9 daňového řádu žalobce v řízení před krajským soudem neuplatnil, ač tak učinit mohl. Tento důvod kasační stížnosti je tak dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelný.

Nejvyšší správní soud tedy shledal stěžovatelovy námitky dílem nedůvodnými, dílem nepřijatelnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 24. ledna 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu