



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **JUDr. J. V.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 7. 2008, č. j. 31 Ca 119/2008 – 37,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** 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 :

Rozhodnutím ze dne 3. 4. 2008, č. j. 2650/08-1500-602705, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti výzvě Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 7. 12. 2007, č. j. 256462/07/228913/1188, k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, vydané dle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce byl takto vyzván k zaplacení nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob v celkové částce 863 805 Kč v náhradní lhůtě.

Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce u Krajského soudu v Hradci Králové správní žalobu, neboť byl toho názoru, že dané rozhodnutí je nezákonné a byl jím zkrácen na svých právech. Předmětnou žalobu krajský soud usnesením ze dne 21. 7. 2008, č. j. 31 Ca 119/2008 - 37, odmítl.

Krajský soud uvedl, že řízení o žalobě proti zmíněnému rozhodnutí žalovaného nemohlo proběhnout a žaloba musela být odmítnuta. Opíral se přitom o níže specifikované důvody:

Dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) se může žalobce domáhat žalobou zrušení rozhodnutí, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, pokud tvrdí, že byl na svých právech zkrácen. Předpokladem postupu podle § 65 a násl. s. ř. s. je tedy existence žalobou napadeného rozhodnutí zasahujícího do subjektivního oprávnění žalobce, které se opírá o právní předpis. Žalobce musí tvrdit, že byl zkrácen na svých právech úkonem správního orgánu a že došlo k porušení zákona. Pouze takový úkon označuje soudní řád správní legislativní zkratkou „rozhodnutí“.

Ustanovení § 70 s. ř. s. pak vymezuje okruh úkonů správních orgánů, které jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny. Mezi ně patří i takové, které nejsou rozhodnutími.

Daňový řád upravuje správu daní, již se rozumí vyměření, vybrání, vyúčtování a vymáhání daní a dále upravuje daňové řízení. Dle krajského soudu váže v oblasti daňového práva řada práv a povinností svůj vznik, změnu nebo zánik teprve na vydání rozhodnutí, jímž se autoritativně určuje, že zde právo nebo povinnost je či není. Na vydání takového rozhodnutí se následně váže i vznik práva navrhnout soudní nebo správní výkon rozhodnutí a zajistit daňové pohledávky zástavním právem.

Výzva správce daně vydaná dle § 73 odst. 1 daňového řádu není rozhodnutím o věci samé, neboť daňovému subjektu neomezuje práva, která by zasahovala do jeho hmotněprávního postavení. Zákonodárce takovýto úkon správního orgánu nezařazuje pod legislativní zkratku „rozhodnutí“, takže jej ve smyslu § 70 písm. a) s. ř. s. z přezkumné činnosti soudu vyloučil. Přezkum těchto správních rozhodnutí na základě žalob v řízení dle soudního řádu správního proto možný není. Krajský soud tedy žalobu dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s. jako nepřipustnou odmítl.

Žalobce (stěžovatel) napadl usnesení krajského soudu včasnou kasační stížností, ve které navrhoval, aby Nejvyšší správní soud předmětné usnesení krajského soudu zrušil.

Stěžovatel uvádí, že usnesení krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť se v něm krajský soud nevypořádává s žádným ze žalobních bodů. Stěžovatel totiž již v žalobě tvrdil, že je na svých právech předmětnou výzvou předcházející exekucí zasažen, neboť před touto výzvou nebyly dotyčné daňové povinnosti stanoveny rozhodnutími v daňovém řízení, proti kterým by bylo možné se bránit opravnými prostředky.

Stěžovatel dle svých slov v žalobě podrobně rozvedl, z jakých důvodů předmětná výzva, resp. rozhodnutí žalovaného zasáhly do jeho subjektivních práv. Nebyla vyslyšena ani jeho argumentace nálezem Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. III. ÚS 428/2000.

Ze skutkového hlediska stěžovatel uvádí, že správce daně odúčtoval z jeho osobního daňového účtu částku 1 818 250 Kč, čímž došlo ke vzniku evidenčního (nikoli faktického) nedoplatku. Na úhradu takto vzniklého nedoplatku správce daně s odvoláním na § 59 daňového řádu přeúčtoval pozdější platby. V důsledku toho nyní správce daně tvrdí, že existují daňové nedoplatky stěžovatele. O odúčtování dané částky z osobního účtu stěžovatele však nebylo vedeno žádné řízení a stěžovatel tak neměl možnost se bránit. Žalovaný přitom uvádí, že daňová

povinnost byla pravomocně vyměřena, aniž by uvedl patřičné podrobnosti. Danou výzvou proto nelze považovat za pouhé stanovení náhradní lhůty k zaplacení daňového nedoplatku.

Stěžovatel v řízení před žalovaným i krajským soudem doložil, že všechny své daňové povinnosti řádně splnil. Daň byla přitom vyměřena postupem dle § 46 odst. 5 daňového řádu a zaplacená v platební lhůtě. Daňová povinnost tedy zanikla a není daňových nedoplatků, k jejichž úhradě byl správcem daně vyzván. K tzv. odúčtování přitom došlo poté, co předmětné daňové povinnosti zanikly splněním, evidenčně pak byly platby přesunuty na úhradu dříve vzniklého nedoplatku nezákonným odúčtováním částky z osobního daňového účtu stěžovatele dlouho poté, co daňové povinnosti zanikly splněním. Správce daně postupoval také v rozporu s § 59 odst. 6 daňového řádu, když odúčtoval z osobního daňového účtu došlou platbu.

Stěžovatel tak uvádí, že předmětnou výzvou vlastně byla daňová povinnost stanovena, aniž by zde byla povinnost uložena rozhodnutím dle § 32 odst. 1 daňového řádu. Jelikož v dřívějším řízení neměl možnost obrany (takové řízení ani neproběhlo), je třeba předmětnou výzvu chápat jako rozhodnutí, jímž bylo zasaženo do jeho hmotných práv.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 16. 10. 2008 navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl.

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 ačkoli není zastoupen advokátem, sám má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil takto:

Především je nutno zdůraznit, že kasační stížnost míří proti usnesení krajského soudu, jímž byla žaloba v předmětné věci odmítnuta, nebyla tedy krajským soudem meritorně posuzována. Proto není případná kasační námitka spočívající v tom, že se krajský soud nezabýval věcnou argumentací stěžovatele vyjádřenou v jednotlivých žalobních bodech. Soud tak nemohl činit, jestliže žalobu odmítl. Nelze tedy přisvědčit námitce nepřezkoumatelnosti daného usnesení. Proti rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby lze v kasační stížnosti z povahy věci uplatnit pouze důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy uvést, proč je rozhodnutí o odmítnutí žaloby podle názoru stěžovatele nezákonné a proč mělo být tedy o žalobě rozhodnuto meritorně. Nejvyšší správní soud se tudíž nemůže v řízení o kasační stížnosti proti usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby zabývat zákonností žalobou napadeného rozhodnutí (či úkonu) správního orgánu, vadami řízení před správním orgánem, či dokonce posuzovat jemu předcházející správní rozhodnutí. 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).

V kasační stížnosti stěžovatel uvádí, z jakého důvodu se domnívá, že předmětná výzva, resp. rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání, představuje rozhodnutí v materiálním smyslu

o stanovení daně, proč je toho názoru, že exekuční výzva správce daně dle § 73 odst. 1 daňového řádu je rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu a proč měl tedy krajský soud žalobu proti takové výzvě meritorně projednat.

Lze plně přisvědčit krajskému soudu, že výzva správce daně dle § 73 odst. 1 daňového řádu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě 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. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 - 43, publikovaný pod č. 187/2004 Sb. NSS.

Výjimkou z pravidla, že exekuční výzva nepodléhá soudnímu přezkoumání, je pouze případ, kdy je adresována jiné osobě, než které byla daň původně stanovena (viz nálezn Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/05). Právě v tomto smyslu se vyjadřuje i nálezn Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. III. ÚS 428/2000, na který stěžovatel odkazuje. O tento případ se však v předmětné věci nejedná, neboť exekuční výzva byla adresována právě stěžovateli, jako osobě, jíž byla daň z příjmů za jednotlivá zdaňovací období vyměřena postupem dle § 46 odst. 5 daňového řádu. Nelze tedy bez dalšího tvrdit, že neexistuje rozhodnutí o daňové povinnosti.

Je však možné dodat, jak Nejvyšší správní soud uvedl již ve svém rozsudku ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 - 40, www.nssoud.cz, že „*posouzení výzvy podle § 73 odst. 1 daňového řádu nebylo vždy jednoznačné. Původně na ni bylo nablíženo výhradně a ve všech případech jako na procesní úkon upravující řízení; stejně bylo nablíženo i na výzvu ručiteli podle § 57 odst. 5 daňového řádu. Tento náhled je zřejmý i z judikatury Ústavního soudu. Takový názor zastával Ústavní soud např. v nálezu ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99. V nálezech Ústavního soudu 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 však přiznal výzvě charakter soudem přezkoumatelného rozhodnutí v případech, kdy byla vydána vůči ručiteli. Společné těmto rozhodnutím (všechny dostupné na www.nalus.usoud.cz) a rozhodnutí výše zmíněnému (nálezn ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/2005) je, že poskytuje 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 na základě nějaké právní skutečnosti z původního dlužníka, totiž tyto 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 správního soudnictví (§ 2 s. ř. s.). Je-li v daňovém řízení vydáno rozhodnutí vůči daňovému subjektu (kterýmkoliv ze způsobů předpokládaných v ust. § 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“.*

Vzhledem ke specifikům daného případu, které stěžovatel zdůrazňuje a které jsou Nejvyššímu správnímu soudu známy i z jeho vlastní rozhodovací činnosti (viz věc sp. zn. 5 Afs 42/2008), je vhodné odkázat i na další závěry již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 - 40:

„Při posouzení věci je třeba vážit i měnící se náhled na charakter exekučního příkazu. I ten, resp. rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu podle § 73 odst. 8 daňového řádu, byl totiž původně vyloučen ze soudního přezkumu (k tomu srovnej např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2004, č. j. 3 Afs 6/2003 - 32, dostupný na www.nssoud.cz). Tento názor však byl překonán rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54 (publikováno pod č. 791/2006 Sb. NSS). V současné době tedy rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu je posuzováno jako rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. V tom také spočívá možnost ochrany stěžovatele, pokud skutečně v jednom z předmětných případů neexistuje vykonatelné rozhodnutí. Jeho postavení je tedy zcela jiné, než postavení subjektů, o nichž rozhodoval Ústavní soud ve výše uvedených nálezech posuzujících charakter výzvy podle § 73 odst. 1 daňového řádu.

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.

(...)

V případě, že by skutečně o dani nebylo vůbec rozhodnuto, jsou cestou ochrany stěžovatele námitky proti exekučnímu příkazu a případně žaloba proti rozhodnutí o nich. Ve vztahu ke stěžovateli, který je v postavení poplatníka, proto není výzva podle § 73 odst. 1 daňového řádu úkonem zasahujícím do jeho práv; nesplňuje rozhodnutí o dani“.

Pokud by tedy správce daně hodlal pokračovat v daném exekučním řízení, musel by se především vypořádat se závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl ve věci sp. zn. 5 Afs 42/2008. To ovšem nic nemění na závěru, že žalobou napadená výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě ani rozhodnutí o odvolání proti takové výzvě nejsou materiálními rozhodnutími správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s. Tyto úkony správního orgánu jsou tedy 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. Krajský soud tedy postupoval v souladu se zákonem, jestliže žalobu v předmětné věci v souladu s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.

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

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 29. ledna 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu