



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Ing. J. V.**, zast. advokátkou JUDr. Zdeňkou Jedličkovou, se sídlem AK Hlinky 92, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody č. 4, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 1. 2009, č. j. 30 Ca 11/2009 - 10,

t a k t o :

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

Výše označeným usnesením krajského soudu byla odmítnuta žaloba, kterou se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2008, č. j. 18571/08-1500-406611, kterým bylo zamítnuto odvolání ve věci vydání výzvy stěžovateli, jakožto ručiteli daňového dlužníka podle § 73 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, k zaplacení nedoplatku na dani z převodu nemovitostí v náhradní lhůtě.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že výzva podle § 73 zákona o správě daní a poplatků nepodléhá přezkoumání. Uvádí, že v daném případě došlo k tak výrazné hmotně-právní změně na daňové pohledávce, a to k jejímu promlčení, čímž došlo k vydání výzvy za změněných podmínek, kdy je o věci rozhodováno nově. Rozhodnutí soudu obsahuje citace judikatury Ústavního soudu, avšak samotná aplikační úvaha soudu na danou věc se omezuje pouze na závěr, že výzva podle § 73 zákona o správě daní nepodléhá přezkumu ve správním soudnictví. Stěžovatel rovněž poukazuje na skutečnost, že správní soud zcela nesprávně ve věci vycházel z platebního výměru, nikoli prvního úkonu vůči ručiteli podle ust. § 57 zákona o správě daní.

Namítá rovněž, že soud měl posoudit jeho žalobu podle obsahu, dospěl-li k závěru, že se nejedná o žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s., měl věc posoudit podle § 82 s. ř. s., neboť nezákonným zásahem dochází k exekučnímu vymáhání promlčené daňové pohledávky.

Stěžovatel, s ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření uvedl, že k úhradě předmětného splatného nedoplatku byl stěžovatel, jakožto ručitel, vyzván rozhodnutím správce daně ze dne 18. 2. 1999, a to výzvou dle § 57 zákona o správě daní a poplatků. Tato výzva byla stěžovateli doručena dne 6. 4. 1999, proti této podal stěžovatel odvolání dne 28. 4. 1999, které bylo zamítnuto, toto rozhodnutí nabylo dne 2. 5. 2000 právní moci. Následně vydal správce daně dne 20. 1. 2005 výzvu k zaplacení nedoplatku ručitelem podle § 73 zákona o správě daní a poplatků. Toto rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno v souladu s ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a § 19 odst. 2 cit. zákona; posledním dnem 24. 3. 2005. Žalovaný nesouhlasí se závěry stěžovatele, že v daném případě došlo na daňové pohledávce k výrazné hmotně-právní změně, a to k jejímu promlčení, čímž došlo k vydání výzvy podle § 73 zákona za změněných podmínek. Výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě má povahu pouhého procesního rozhodnutí, neboť neukládá hmotně-právní povinnosti placení daně, nýbrž svou povahou upomíná o zaplacení daňového nedoplatku, tj. vyzývá dlužníka k dobrovolnému plnění. Pokud stěžovatel namítá promlčení pohledávky, jedná se o námitku neoprávněnou a žalovaný se s ní vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí. Pro posouzení otázky promlčení je podstatné, kdy se stal daňový nedoplatek splatný. Správce daně na základě daňového přiznání podaného dne 3. 6. 1998 vyměřil dne 15. 6. 1998 daň z převodu nemovitostí platebním výměrem č. j. 80422/98/293962/8322. Platební výměr byl daňovému subjektu (pův. dlužníkovi) doručen dne 22. 6. 1998. Lhůta pro vydání výzvy ručiteli dle § 57 zákona o správě daní a poplatků ze dne 18. 2. 1999 byla zachována, výzva byla vydána a doručena stěžovateli ještě před uplynutím prekluzivní lhůty dle § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, která končila 31. 12. 2004. Tímto rozhodnutím byl stěžovatel jakožto ručitel vyzván k úhradě daňového nedoplatku, a to do 8 dnů ode dne doručení výzvy, tj. 15. 4. 1999. Promlčecí lhůta dle § 70 cit. zákona začala běžet 1. 1. 2000, její konec by nastal dne 31. 12. 2005. Správce daně vydal dne 20. 1. 2005 výzvu k zaplacení nedoplatku ručitelem v náhradní lhůtě podle § 73 cit. zákona. Dle § 70 odst. 1 cit. zákona, je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet znovu; výzvou k zaplacení nedoplatku, která byla stěžovateli zaslána dne 20. 1. 2005 je dle názoru žalovaného takovým úkonem, lhůta proto začala znovu běžet od 1. 1. 2006 a její poslední den nastane dne 31. 12. 2011.

S ohledem na uvedené navrhuje žalovaný kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud je podle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c), s. ř. s.] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a nebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d), s. ř. s.], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Směřuje-li kasační stížnost proti usnesení krajského soudu, kterým byl odmítnut návrh žalobce, přísluší Nejvyššímu správnímu soudu toliko přezkoumat, zda krajský soud postupoval v souladu se zákonem, odmítl-li návrh, aniž by se zabýval věcí meritorně. Vznesené námítky, které stěžovatel uvádí stran daňové pohledávky, resp. námitku promlčení proto nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu v tomto řízení posuzovat.

Nejvyšší správní soud předně předesílá, že v řízení o splnění daňové povinnosti daňovým ručitelem je třeba odlišovat dva druhy výzev: první typ výzvy je zakotven v ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (zákon o správě daní) a zakládá povinnost daňového ručitele uhradit daňovou povinnost neuhrazenou daňovým dlužníkem. Proto také zákon umožňuje ručiteli podat odvolání proti této výzvě, v němž může uplatnit námitky a to v rozsahu, jaký přísluší původnímu dlužníkovi. Taková výzva také po vyčerpání opravných prostředků vlastních daňovému řízení na úrovni správní umožňuje i podání žaloby ve správním soudnictví, neboť spadá pod vymezení obsažené v ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., zakládajíc ručiteli povinnost k placení. V souladu se zněním ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu se totiž doručením této výzvy stává daňový ručitel daňovým dlužníkem. Tato výzva, jak vyplynulo ze spisu, byla stěžovateli řádně v zákonné lhůtě zaslána, žalobu proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání stěžovatel nepodal. Její nezákonnost ostatně stěžovatel ani nyní nenamítá.

Druhým typem výzvy je výzva k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu. Tato výzva má již jen povahu procesního úkonu a při jejím zaslání je vycházeno z toho, že její adresát již je v pozici daňového dlužníka s přesně stanovenou daňovou povinností. Doručením této výzvy se tak adresátova práva nijak nemění, tím méně lze tvrdit, že by byla zakládána. Tato výzva je vlastně pouze prvním úkonem daňové exekuce. Předmětné ustanovení sice dává daňovému dlužníkovi možnost podat odvolání, tedy možnost využitou i stěžovatelem v posuzovaném případě, takové odvolání již však nemůže měnit samotný rozsah daňového nedoplatku, ale například pouze upozornit na nesoulad mezi nezávisle existujícím daňovým nedoplatkem a výší částky, k jejímuž zaplacení je daňový dlužník vyzýván (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 - 48 nebo rozsudek ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 22/2004 - 72, vše přístupno na www.nssoud.cz).

Tento přístup byl ostatně potvrzen i Ústavním soudem ČR, který ve svém usnesení ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99 (Sbírka nálezů a usnesení, sv. 14, usnesení č. 43, str. 367), vyřkl s odkazem na tehdy platnou úpravu soudního přezkumu správních rozhodnutí podle občanského soudního řádu: *„Ze systematického zařazení § 73 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, lze usuzovat, že výzva k zaplacení nedoplatku daně v náhradní lhůtě má povahu pouhého procesního rozhodnutí, neboť neřeší ani neukládá hmotně-právní povinnosti placení daně, nýbrž pouze upomíná o zaplacení daňového nedoplatku. Takovéto rozhodnutí je podle § 248 odst. 2 písm. e) občanského soudního řádu rozhodnutím procesní povahy, které nepodléhá soudnímu přezkumu.“*

Namítá-li stěžovatel promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek, lze tak činit pouze v řízení o námitkách proti exekučnímu příkazu. Samotná výzva k úhradě nedoplatku není totiž rozhodnutím, kterým by bylo nezákonně vymáháno, jak tvrdí stěžovatel. Touto výzvou správce daně pouze vyzývá daňový subjekt ke splnění povinnosti platit daňový nedoplatek, a to v náhradní lhůtě, neboť daň byla splatná již dříve. Výzva dle § 73 zákona o správě daní je tak institutem, jímž se smírnou cestou, před zahájením vlastního vymožení daňového nedoplatku, vyzývá daňový subjekt ke splnění povinnosti v náhradní lhůtě.

Nejvyšší správní soud na tomto místě odkazuje na rozhodnutím rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, v němž je konstatováno, že rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu (§ 73 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Nejvyšší správní soud zde rovněž uvádí: *„Námitkami proti exekučnímu příkazu přitom 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“. (též např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 5 Afs 42/2008 - 102, příst. na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud neshledává důvodnou ani výtku stěžovatele stran posouzení obsahu podané žaloby krajským soudem. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud měl posoudit věc podle obsahu jako nezákonný zásah a postupovat dle § 82 a násl. s. ř. s. Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispoziční a je pouze na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, nebo proti jeho postupu podá žalobu u soudu či nikoliv, resp. je i na něm, jaký prostředek soudní ochrany si zvolí. Je pouze na žalobci, aby v případě, kdy se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá a v žalobních bodech pak specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s.). V projednávané věci stěžovatel uplatnil podání, které mělo všechny náležitosti žaloby, a to včetně žalobního petitu, kterým se výslovně domáhal zrušení napadeného správního rozhodnutí. Nebyl proto dán důvod, aby krajský soud považoval toto podání za nejasné, nebo měl jeho obsah posuzovat alternativně jako podání jiné.

Soudním řádem správním nově zavedený samostatný procesní institut žaloby proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu nemůže být vykládán jako jakási náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a není proto ani v procesní dispozici účastníka řízení volit, kterou z těchto žalob bude pro sebe považovat za výhodnější a které řízení tedy bude iniciovat. Tím méně může takovou dispozici mít soud. Určujícím kritériem pro podání této žaloby totiž není jakási procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu. Volbu účinných prostředků soudní ochrany však nemůže stěžovatel přenášet na soud.

S ohledem na výše uvedené shledal Nejvyšší správní soud usnesení krajského soudu, kterým byla odmítnuta žaloba stěžovatele v souladu se zákonem, proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto mu právo na náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti nenáleží, žalovaný, který v řízení měl plný úspěch, žádné náklady převyšující výkon jeho správní činnosti nevyňaložil, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 a 5 s. ř. s.).

V Brně dne 28. května 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu