



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **A. B.**, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazická 545/22, Olomouc, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2018, č. j. 616655/18/3109-50521-805223, v řízení o kasací stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 26. 9. 2019, č. j. 65 Af 48/2018 - 19,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 26. 9. 2019, č. j. 65 Af 48/2018 - 19, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, podaném dne 20. 6. 2011, vykázal daňovou povinnost ve výši 5 117 502 Kč. Finanční úřad v Šumperku dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 8. 2012, č. j. 141476/12/398911804186, doměřil žalobci daň ve výši -18 270 Kč, neboť zjistil, že daňová povinnost měla být nižší. Odvolací finanční ředitelství na základě žalobcova odvolání dospělo k závěru, že daňová povinnost měla být ještě nižší, a proto rozhodnutím ze dne 14. 3. 2016 dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Šumperku změnilo tak, že žalobci byla doměřena daň ve výši -99 780 Kč. Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 3. 3. 2017, č. j. 13054/17/7100-10111-011791, nařídilo přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, které v následném přezkumném řízení dospělo k závěru, že žalobcova daňová povinnost měla být naopak vyšší, a proto rozhodnutím ze dne 11. 8. 2017, č. j. 34946/17/5200-10422-708855, změnilo své původní rozhodnutí tak, že žalobci byla doměřena daň ve výši 180 420 Kč a vznikla mu povinnost uhradit penále ve výši 36 084 Kč. V tomto rozhodnutí, které bylo žalobci doručeno 15. 8. 2017, byla zároveň stanovena náhradní lhůta splatnosti v délce 15 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí. Odvolání proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství vydanému v přezkumném řízení zamítlo Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 22. 2. 2018, č. j. 9463/18/7100-10111-011791, a napadené rozhodnutí potvrdilo.

[2] Žalobce dne 27. 2. 2018 požádal žalovaného o poskytnutí potvrzení o stavu osobního daňového účtu. Žalovaný žádosti vyhověl vydáním potvrzení dne 13. 3. 2018, č. j. 438941/18/3109-50521-805223. Proti tomuto potvrzení podal žalobce námitku, v níž uvedl, že se na jeho osobním daňovém účtu má nacházet přeplatek ve výši 216 504 Kč, nikoliv ve výši 500 Kč. Správce daně proto pochybil, pokud daňovou povinnost vyplývající z rozhodnutí uvedených v bodě [1] tohoto rozsudku, u které již uběhla lhůta pro placení podle § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neodepsal a přeplatkem ji uhradil. Žalovaný však v rozhodnutí ze dne 28. 5. 2018 dospěl k závěru, že lhůta pro placení zmíněné daňové povinnosti neuplynula, a proto námitku tímto rozhodnutím zamítl.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, kterou Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Daňová povinnost byla stanovena ve lhůtě podle § 148 daňového řádu. Pokud je stanovena náhradní lhůta splatnosti podle § 139 odst. 3 daňového řádu, počíná lhůta pro placení nedoplatku daně podle § 160 odst. 1, věty třetí, daňového řádu běžet znovu náhradním dnem splatnosti. Ani lhůta pro placení daně proto doposud neuplynula a daňový nedoplatek vzniklý v důsledku citovaného rozhodnutí Generálního finančního ředitelství nebyl na osobní daňový účet žalobce předepsán nezákonně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Uvedl, že § 160 odst. 1, věta druhá, daňového řádu představuje přerušení lhůty, nikoliv běh zcela nové lhůty, jak dovodil krajský soud. Teleologický a systematický výklad krajského soudu *de facto* připouští obnovení jednou zaniklého práva na vybrání daně, což je výklad v neprospěch jednotlivce, a tedy v rozporu se zásadou *in dubio mitius*.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry rozsudku krajského soudu.

III. Postup v řízení o kasační stížnosti

[7] Nejvyšší správní soud (dále „NSS“) při předběžném posouzení kasační stížnosti dospěl k závěru, že dosavadní judikatura považuje žalobu proti rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu za nepřipustnou (k tomu podrobněji viz část IV. tohoto rozsudku). Aby předešel překvapivosti svého rozhodnutí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18), v dostatečném předstihu před vydáním tohoto rozsudku přípisem ze dne 15. 1. 2020 seznámil stěžovatele a žalovaného s výše předestřeným právním názorem a poskytl jim příležitost s tímto závěrem polemizovat.

[8] Stěžovatel zaslal soudu vyjádření, v němž uvedl, že předepsání daně na osobní daňový účet ve větším rozsahu, než v jakém to zákon dovoluje, se negativně dotýká právní sféry daňového subjektu. Takový úkon nesmí být vyloučen ze soudního přezkumu, což potvrzuje i rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2013, č. j. 9 A 130/2012 - 35, č. 3034/2014 Sb. NSS. Proti zmíněnému úkonu se pak lze bránit buď zásahovou žalobou,

pokračování

anebo formalizovanou cestou, tj. podáním námítky, která vede k vydání rozhodnutí v rámci daňového řízení napadnutelného žalobou podle § 65 s. ř. s. Odkázal také na usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 - 53, č. 3873/2019 Sb. NSS, ze kterého plyne možnost uplatnění paralelního přístupu k soudní ochraně, a na náleží Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2398/18, podle kterého nesmí být odepřen přístup k soudu pouze z důvodu nesprávné volby žalobního typu.

[9] Žalovaný se ztotožnil se závěrem o nepřípustnosti žaloby proti rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Předtím, než NSS přistoupil k věcnému přezkumu kasační stížnosti, musel zkoumat, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že napadené rozhodnutí trpí vadou, ke které musí přihlédnout z úřední povinnosti, a to zmatečností řízení před soudem spočívající v tom, že chyběly podmínky řízení [§ 109 odst. 4 ve spojení s § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

[11] Krajský soud totiž věcně projednal žalobu podle § 65 s. ř. s. a rozhodnul o ní, aniž by se zabýval tím, zda je napadené rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu rozhodnutím ve smyslu citovaného ustanovení.

[12] NSS ve své judikatuře opakovaně vyslovil, že nikoliv. Ve vztahu k rozhodnutí o reklamaci proti potvrzení o stavu osobního účtu podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, tak učinil v rozsudcích ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 150/2005 - 53, č. 887/2006 Sb. NSS, a ze dne 23. 2. 2011, č. j. 7 Afs 72/2010 - 53. K tomuto závěru dospěl proto, že „[p]otvrzení o stavu osobního účtu je [...] úkonem, kterým správce daně stěžovatele pouze informuje o stavu jeho osobního účtu, který je vytvářen na základě úkonů správců daně, jež samy o sobě bezpochyby do subjektivních práv stěžovatele zasahují.“ (rozsudek č. j. 2 Afs 150/2005 - 53). V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 7 Afs 197/2015 - 30, se NSS zabýval úpravou rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu v daňovém řádu a rovněž toto rozhodnutí posoudil jako úkon ve smyslu § 70 písm. a) s. ř. s., proti kterému je žaloba nepřipustná podle § 68 písm. e) s. ř. s.

[13] Stěžovatelova žaloba proti rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu je tudíž podle citované judikatury nepřipustná. NSS však se stěžovatelem souhlasí, že evidence daní na osobním daňovém účtu může zasáhnout do subjektivních veřejných práv daňového subjektu, a proto proti ní musí existovat možnost soudní ochrany. I tato otázka již byla v judikatuře správních soudů řešena. V první řadě to byl rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 9 A 130/2012 - 35, ve kterém se soud zabýval evidencí prekludovaného nedoplatku na osobním daňovém účtu a shledal, že toto jednání (opomenutí) je nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. NSS následně přístup Městského soudu v Praze aproboval a převzal v rozsudku ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015 - 34, v němž shrnul relevantní judikaturu a uzavřel, že „pokud evidence daní pouze odráží stav daňových povinností daňového subjektu vycházejících z rozhodnutí správce daně, pak lze před správními soudy napadnout jediné tato rozhodnutí, nikoli z nich vyplývající stav evidence daní. Pokud je naopak stav evidence daní, jenž se projevuje typicky v potvrzení o stavu osobního daňového účtu podle § 151 daňového řádu, v rozporu s takto určenými daňovými povinnostmi daňového subjektu, typicky v důsledku chyb v evidenci či numerických chyb, je možno takový postup správce daně napadnout žalobou jako

nezákonný zásah.“ Rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu tudíž není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., chybná evidence daní však může představovat nezákonný zásah, proti němuž se lze bránit žalobou podle § 82 s. ř. s.

[14] Nelze však souhlasit se stěžovatelovým názorem, že proti chybné evidenci daní lze připustit také paralelní obranu cestou žaloby proti rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu podle § 65 s. ř. s. Potvrzení o stavu osobního daňového účtu je totiž ve smyslu výše citované judikatury pouze informací o stavu osobního daňového účtu, z něhož se daňový subjekt dozví o případné chybné evidenci, nikoliv rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Ani rozhodnutí o námitce proti potvrzení pak nelze považovat za rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., neboť se nejedná o rozhodnutí, kterým by se zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva daňového subjektu. Případným zásahem je totiž stále faktická (chybná) evidence daňové povinnosti na osobním daňovém účtu, která vyplývá z jiných rozhodnutí a na jejíž povaze vydání rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu nic nemění. Je-li námitce vyhověno, pak je nesprávná evidence daně fakticky opravena, v opačném případě evidence daní zůstává nezměněna. Je to tudíž právě žaloba podle § 82 s. ř. s., kterou se lze proti chybné evidenci daní bránit, a nikoliv žaloba proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s.

[15] Žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu je subsidiární k žalobě proti rozhodnutí. Je-li tedy přípustná žaloba proti rozhodnutí, nelze využít také žalobu proti nezákonnému zásahu (viz § 85 s. ř. s. a body [16] až [20] usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS). Možnost souběhu žalobních typů nelze dovodit ani z judikatury, na niž stěžovatel odkázal, neboť „dvojkoľejná“ ochrana, kterou rozšířený senát NSS připustil v usnesení č. j. 1 Afs 271/2016 - 53, se týkala exekučního příkazu podle § 178 daňového řádu a rozhodnutí o námitce proti němu, tedy dvou rozhodnutí. Rozšířený senát zde připustil možnost podání žaloby podle § 65 s. ř. s. proti oběma z nich, nikoliv souběžné použití dvou různých žalobních typů. Navzdory argumentaci stěžovatele proto i nadále platí, že přezkum rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu je vyloučen a chybné evidenci daní je možné se bránit pouze žalobou podle § 82 s. ř. s.

[16] S ohledem na výše uvedená východiska proto NSS konstatuje, že stěžovatel v žalobě namítl, že na jeho osobní daňový účet byl předepsán nedoplatek, u kterého již uplynula lhůta k placení podle § 160 daňového řádu. Brojil tudíž primárně proti chybné evidenci daní, přičemž tato tvrzená nezákonnost je v zásadě totožné povahy jako v rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 9 A 130/2012 - 35. Jak už však bylo naznačeno výše, její nápravy se nesprávně domáhal žalobou proti rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu, a nikoliv žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu. Krajský soud tuto žalobu i přesto věcně projednal a rozhodl o ní tak, že ji zamítl. Tím své rozhodnutí zatížil nezákonností, neboť rozhodl, aniž by byly splněny podmínky řízení. NSS proto nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit.

[17] NSS zároveň souhlasí se stěžovatelem v tom, že mu nemůže být v důsledku nesprávné volby žalobního typu odepřen přístup k soudu (viz body 53. až 63. nálezu sp. zn. II. ÚS 2398/18 a judikaturu tam citovanou). Současně se zrušením rozsudku krajského soudu proto žalobu neodmítl, ale věc vrátil krajskému soudu, který stěžovatele v dalším řízení v souladu s citovaným nálezem a v něm uvedenou judikaturou vyzve k úpravě žaloby.

pokračování

V. Závěr a náklady řízení

[18] NSS na základě výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky řízení k věcnému projednání žaloby proti rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu. Protože krajský soud žalobu i přesto projednal a rozhodl o ní, zatížil své rozhodnutí zmatečností. NSS tak nezbylo, než rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Z toho důvodu se věcně nezabýval kasačními námitkami stěžovatele. Krajský soud bude povinen v souladu se závazným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) v dalším řízení vyzvat stěžovatele k úpravě žaloby v souladu s citovanou judikaturou a rozhodnout o žalobě znovu.

[19] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. června 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu