

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. K.,** zastoupeného Mgr. Martinem Janečkem, advokátem se sídlem Vodičkova 30, Praha 1, proti žalovanému: **Finančnímu úřadu v Říčanech,** se sídlem Politických vězňů 1233, 251 01 Říčany, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, č. j. 45 Ca 97/2003 - 23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému usnesení Krajského soudu v Praze, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2003, č. j. 40239/03/059960/1090.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že při vyřizování reklamace se musí použít přiměřeně ust. § 52 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „daň. ř.“) o námitkách. Jestliže tentýž zákon v ust. § 52 odst. 2 ukládá správci daně posoudit námitky, rozhodnout o nich a své rozhodnutí odůvodnit, pak je nepochybné, že stejně se postupuje při vyřizování reklamace. Proto se o vyřízení reklamace rozhoduje, což nelze v daňovém řízení provést jinak, než rozhodnutím dle ust. § 32 odst. 1 daň. ř. Stěžovatel dále upozornil na fakt, že stanovisko krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o reklamaci je v rozporu s jeho vlastní judikatorní praxí, kdy se běžně přezkoumávají rozhodnutí o reklamacích. Podle stěžovatele je tedy zřejmé, že o procesně zcela srovnatelných případech rozhodoval tentýž senát krajského soudu odlišně, a to bez jakéhokoliv výslovného racionálního odůvodnění. Krajský soud se tak tímto postupem dopustil jurisdikční libovůle, odporující základnímu principu materiálního právního státu, kterým je předvídatelnost rozhodování státních orgánů a s ním souvisejícímu principu právní jistoty a v konečném důsledku i s dopadem na princip rovnosti účastníků řízení. Stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu ČR ze dne 25. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 470/97 (zveřejněn pod č. 163 ve svazku č. 16 na str. 203 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004 - 83 (zveřejněn pod č. 398/2004 Sb. NSS). V daném případě je protiústavní aspekt přístupu soudu zvýrazněn ještě tím, že soud postupoval odlišným způsobem při hodnocení procesního postavení plátce daně. Je totiž zřejmé, že procesní konsenzus představuje základní vstupní předpoklad pro jakékoliv následné meritorní posouzení věci. Stěžovatel dále uvádí, že při posuzování hmotného práva může docházet k interpretačním posunům, přičemž však i u této výkladové dynamiky je třeba trvat na její konzistentnosti. Stěžovatel konstatoval, že je obtížně představitelná a ústavně nežádoucí změna přístupu při hodnocení procesních pravidel bez výslovného zásahu provedeného legislativní formou nebo bez využití mechanismů sjednocování judikatury prostřednictvím soudů vyšší instance a současně bez racionálně podloženého a přesvědčivého odůvodnění.

Stěžovatel dále poukázal na fakt, že žaloba proti rozhodnutí o reklamaci by samozřejmě byla nepřípustná, pokud by nevyčerpal řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem. Stěžovatel uvádí, že v roce 1987 získal ve Spolkové republice Německo politický azyl, od té doby se zdržuje v zahraničí a Česko navštěvuje sporadicky. Právě proto si sjednal profesionálního zástupce, kterému měla být rozhodnutí doručena. Nelze proto přičítat k tíži stěžovatele, že nereagoval na písemnosti doručené nikoliv jemu, ale jeho otci, který je pro sešlost věkem nekomunikativní a synovi písemnosti nepředal. Až do doby bezprostředně předcházející podání žaloby o žádných platebních výměrech nevěděl a nemohl proto uplatnit řádné opravné prostředky.

Situace nastalá jako důsledek odmítnutí žaloby soudem způsobuje omezení práva na spravedlivý proces garantovaného Listinou základních práv a svobod. Stěžovatel, který nezná důvody, proč byla stanovena daň z převodu nemovitostí ve výši konstituované výměry, které nikdy nebyly doručeny, se nemůže bránit ani u soudu a je mu tím odepřena jakákoliv možnost správního či soudního přezkumu, navíc coby důsledek porušení ustanovení daň. ř. o doručování, které prokazatelně zavinil žalovaný.

Stěžovatel dále uvedl, že bylo zasaženo jeho vlastnické právo, neboť na základě platebních výměrů, které se nikdy nestaly vykonatelnými ani pravomocnými, provedl žalovaný daňovou exekuci a zabavil významnou část soukromého majetku stěžovatele. Jediným nástrojem, kterým se může stěžovatel bránit, je právě reklamace, protože stav jeho osobního účtu neodpovídá skutečnosti a žalovaný tvrdí, že platební výměry i ostatní

rozhodnutí řádně doručil. Daňový řád jiný typ opravného prostředku, kterým lze dosáhnout nápravy, nezná.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Zároveň požádal o přiznání náhrady nákladů kasační stížnosti.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud správně posoudil skutkovou a právní stránku věci. Proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu je v ní namítán důvod odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že jím napadené rozhodnutí je ve správním soudnictví přezkoumatelné. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Dne 13. 5. 2003 podal stěžovatel prostřednictvím svého zástupce reklamaci stavu osobního účtu daňového subjektu (stěžovatele). Uvedl, že předmětem evidence mezi odpisnými poukazy je rozhodnutí č. j. 53020/99/059960/3358 datované k 8. 10. 1999, které však nebylo řádně doručeno, a proto není právně účinné. Tuto reklamaci žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne 10. 6. 2003, č. j. 40239/03/059960/1090. Konstatoval, že výše uvedený platební výměr byl stěžovateli doručen dne 14. 10. 1999, ten se proti němu neodvolal, tudíž nabyl dne 16. 11. 1999 právní moci. Podanou reklamaci (§ 53 daň. ř.) proti postupu správce daně při placení a evidenci daně z těchto důvodů označil za neoprávněnou.

Toto rozhodnutí napadl stěžovatel žalobou ze dne 15. 8. 2003. Zde opětovně tvrdil, že předmětný platební výměr mu nebyl doručen, a tento svůj názor zdůvodnil. Navrhl napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Krajský soud výše uvedenou žalobu stěžovatele odmítl. V odůvodnění uvedl, že řízení o žalobě nemohlo proběhnout a žaloba musela být odmítnuta podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pro nepřípustnost ve smyslu ustanovení § 68 písm. e) s. ř. s. Podle § 70 písm. a) s. ř. s. jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími. Takovým rozhodnutím podle krajského soudu bylo i rozhodnutí v projednávané věci, kdy stěžovatel reklamací brojil proti „Potvrzení o stavu osobního účtu“ vydaného žalovaným, který reklamaci zamítl z důvodů v rozhodnutí uvedených. Podle krajského soudu je potvrzení správce daně o stavu osobního účtu úkonem správce daně vztahujícím se k placení a evidenci daně, avšak nikoli úkonem, který by se jakkoliv dotkl hmotných práv stěžovatele (žádná práva jím stěžovateli založena, změněna nebo zrušena nebyla). Zasaženo do subjektivních práv stěžovatele tak nemohlo být, neboť rozhodnutí o reklamaci nemá povahu rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud návrh odmítne jestliže je podle tohoto zákona nepřípustný. Dle § 68 písm. e) téhož zákona je žaloba nepřípustná, domáhá-li se přezkoumání rozhodnutí, které je z přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno. Ze soudního přezkoumání jsou podle § 70 písm. a) vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími.

Podstatou sporu tedy je, zda předmětný úkon žalovaného je rozhodnutím ve smyslu výše uvedeno ustanovení. To je určeno v § 65 odst. 1 s. ř. s., kde je stanoveno, že kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že uvedený úkon žalovaného rozhodnutím ve smyslu tohoto ustanovení není.

V první řadě je nutno podotknout, že není důvodná stěžovatelova námitka, že usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby, podle něhož je rozhodnutí o reklamaci vyloučeno ze soudního přezkumu, je v rozporu s judikatorní praxí daného krajského soudu. Při posuzování toho, zda se jedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., je totiž nutné posoudit, proti jakému úkonu správního orgánu byla reklamace podána. Rozhodnutím přezkoumatelným ve správním soudnictví tak je například rozhodnutí o zamítnutí reklamace proti rozhodnutí správce daně o přeplatku (srov. nález Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 419/01, publikován pod č. 77 ve svazku č. 30, str. 217 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Naproti tomu rozhodnutí o reklamaci proti potvrzení o stavu osobního účtu rozhodnutím přezkoumatelným ve správním soudnictví není, a to z níže uvedených důvodů:

Nejvyšší správní soud připomíná, že obdobně různý režim přezkoumatelnosti má i rozhodnutí o námitkách dle § 52 daň. ř. V tomto případě je také rozhodné, proti čemu námitka směřuje. Jak Nejvyšší správní soud judikoval: „*Rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu podle § 73 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť prováděním daňové exekuce dochází vždy přinejmenším k zásahu do vlastnického práva garantovaného čl. 11 Listiny základních práv a svobod. S ohledem na čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nemůže být takové rozhodnutí vyloučeno ze soudního přezkumu*.“ (Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54). Naproti tomu výzva k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 daň. ř. nepodléhá přezkumu ve správním soudnictví (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 - 48, zveřejněno pod č. 187/2004 Sb. NSS).

Je tedy zřejmé, že stěžovatelova námitka, že soud rozhodoval o procesně zcela srovnatelných případech rozdílně, je nedůvodná, neboť krajský soud musí vždy vzít v úvahu, jaký úkon je reklamací napadán (stejně jako v případě námitek, což už bylo judikaturou NSS shodně řešeno). Tento postoj je v naprostém souladu s judikaturou ÚS i NSS uváděnou stěžovatelem v kasační stížnosti, kdy například v jím uvedeném rozsudku ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004 - 83, zveřejněném pod. č. 395/2004 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Pokud stejný senát krajského soudu posuzuje **procesně zcela srovnatelné případy** procesně odlišně, a to bez jakéhokoliv odůvodnění, dopouští se tím jurisdikční libovůle odporující základnímu principu materiálního právního státu, kterým je předvídatelnost rozhodování státních orgánů a s ním související princip právní jistoty, mající v konečném důsledku dopady i na princip rovnosti účastníků soudního řízení. Změna přístupu při hodnocení procesních pravidel bez výslovného zásahu provedeného legislativní formou nebo bez využití mechanismů sjednocování judikatury prostřednictvím soudů vyšší instance a současně bez racionálně podloženého a přesvědčivého odůvodnění je proto ústavně nežádoucí*.“ V případě, že krajský soud hodnotí napadené rozhodnutí z hlediska § 65 s. ř. s., a proto též hodnotí, proti jakému úkonu byla tato reklamace podána, nejedná se o jurisdikční libovůli, ale o ústavně naprosto konformní postup, neboť se zhusta nemusí jednat o procesně srovnatelné případy.

V předmětném případě bylo tedy nutné posoudit, zda rozhodnutí o zamítnutí reklamace stavu osobního účtu stěžovatele je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Toto ustanovení říká, že rozhodnutím se rozumí úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: „*Dělícím kritériem pro připuštění soudního přezkumu správních rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. není jejich hmotně či procesněprávní povaha, nýbrž konkrétní projev v právní sféře účastníka řízení*.“ (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 2 Afs 86/2005 - 55, dostupné na www.nssoud.cz).

Stěžovatel reklamoval nesprávnou výši stavu osobního účtu. Podle § 62 odst. 1 daň. ř. je předmětem evidence příjmů, kterou vedou správci daně, zachycování daňových a platebních povinností, jejich úhrad nebo zániků a z toho vyplývajících daňových přeplatků a nedoplatků. Tyto údaje jsou evidovány na osobních účtech jednotlivých daňových dlužníků odděleně za každý druh daně. Podle odst. 7 téhož ustanovení se z údajů evidence daní daňovým dlužníkům na jejich žádost vystavují potvrzení o stavu jejich osobních účtů a pro potřeby správce daně výkazy nedoplatků. Potvrzení o stavu osobního účtu je tedy 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. V tomto případě se jedná o rozhodnutí ze dne 8. 10. 1999, č. j. 53020/99/059960/3358, které podle stěžovatele nikdy nenabylo právní moci. Na základě stavu tohoto osobního účtu tak stěžovateli přímo nevznikají žádné povinnosti, neboť tyto povinnosti stěžovateli vznikly – či přesněji řečeno možná vznikly – na základě vydaného platebního výměru. Je sice pravda, že údaje obsažené v této evidenci mohou být podle § 62 odst. 7 daň. ř. správcem daně použity pro vytvoření výkazu nedoplatků, ale tento fakt nemůže být považován za založení povinnosti, neboť ty již byly resp. mohly být založeny meritorními hmotněprávními rozhodnutími (zde výše zmíněný platební výměr).

Není pravda, že stěžovatel nemá jiné možnosti jak dosáhnout nápravy. Pokud se domnívá, že sporné platební výměry mu nikdy nebyly doručeny, a tudíž ani nezačala běžet lhůta pro podání opravných prostředků dle daň. ř., nemohly by tyto platební výměry nabýt právní moci a nebyly by ani exekučními tituly. Stěžovatel se tedy může domáhat jejich řádného doručení a poté případně proti nim brojit opravnými prostředky. Rozhodnutí správních orgánů o opravných prostředcích proti těmto platebním výměrům, včetně případného rozhodnutí správního orgánu o odmítnutí odvolání pro jeho opožděnost (v takovém rozhodnutí by si musel příslušný správní orgán samozřejmě posoudit také otázku řádnosti doručení platebních výměrů stěžovateli za situace, že ten tvrdí, že v době doručení se v místě doručení nezdržoval a že výměry byly doručeny jeho otci, aniž by otec byl stěžovatelovým zmocněncem), pak, za splnění ostatních podmínek s. ř. s., soudem přezkoumatelná budou.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. března 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu