



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. V.**, právně zastoupený JUDr. Alešem Zemanem, advokátem se sídlem Svobodova 7, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad v Šumperku** se sídlem Gen. Svobody 38, Šumperk, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 5. 2006, č. j. 22 Ca 127/2006 - 10,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 5. 2006, č. j. 22 Ca 127/2006 - 10, **se z r u š u j e** a věc **se mu v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále také „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému usnesení Krajského soudu v Ostravě. Tímto usnesením krajský soud odmítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního úřadu v Šumperku ze dne 14. 3. 2006, č. j. 35382/06/398/911. Citovaným rozhodnutím finanční úřad (dále též „žalovaný“) nevyhověl jeho reklamaci proti postupu správce daně při evidenci daně.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že pokládá výrok usnesení krajského soudu za nezákonný, neboť má za to, že je v rozporu s ustanovením § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a současně tvrdí, že mu bylo upřeno právo na soudní

ochranu podle č. 36 Listiny základních práv a svobod. Porušení zákona vidí v tom, že žalovaný zkoumal napadené rozhodnutí správního orgánu pouze po stránce formální a nepřihlédl k jeho skutečným právním účinkům. Dodává, že údaje v daňové evidenci neslouží pouze pro potřeby správce daně, ale mají dopad také na daňový subjekt, zejména v jeho přístupu k povolání a podnikání. V této souvislosti stěžovatel připomněl § 46 odst. 1 písm. j) zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“). Konstatuje také, že je naléhavým právním zájmem daňového subjektu, aby údaje v evidenci daní odpovídaly skutečnosti, protože jejich nesprávné vedení může mít negativní dopad na jeho subjektivní práva. Stěžovatel podotýká, že za situace, kdy správní orgán eviduje daňový nedoplatek, ale nevede o něm žádné řízení, je podání reklamace proti údajům v evidenci daní jediným oprávněným prostředkem, kterým se daňový subjekt může proti takovému nezákonnému počínání bránit. Domnívá se, že rozhodnutí o takto podané reklamaci je pak rozhodnutím, které závazně určuje práva a povinnosti. Stěžovatel tedy namítá, že krajský soud pochybil, když tuto skutečnost nevzal ve svém rozhodování v úvahu; navíc se krajský soud nevypořádal s okolností, zda stěžovateli nepříslušela k podání žaloby aktivní legitimace dle ust. § 65 odst. 2 s. ř. s. Odkaz krajského soudu na ust. § 70 písm. a) s. ř. s. také pokládá za zcela nepřipadný.

Proto stěžovatel navrhuje napadené usnesení krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval, že při přezkoumávání předmětné reklamace proti postupu správce daně při evidenci daně vycházel z ust. § 26 odst. 2 již zrušeného zákona č. 389/1990 Sb., o dani z příjmu obyvatelstva, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daň z příjmu obyvatelstva“), z ustanovení § 70 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) a stanoviska Ministerstva financí České republiky ve věci vymáhání nedoplateků některých zrušených daní tvořících daňovou soustavu ČR do 31. 12. 1992. Daňový nedoplatek tedy v souladu s ust. § 26 odst. 2 zákona o dani z příjmu obyvatelstva nezanikl, vymáhat jej lze však jen nejpozději do 10-ti let počítaných od konce zdaňovacího období, v němž byl poplatník povinen podat přiznání k dani; toto zákonné ustanovení stanoví tedy dle žalovaného časový aspekt vymáhání, nijak se ovšem nedotýká ustanovení daňového řádu o evidenci daní. Po uplynutí zákonem stanovení lhůty nelze sice daňový nedoplatek vymáhat, nezaniká ale jako takový, a proto nemohl správce daně žalobcově reklamaci vyhovět. S rozhodnutím krajského soudu o odmítnutí žaloby se proto ztotožňuje, kasační stížnost považuje za nedůvodnou a navrhuje ji zamítnout.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního a soudního spisu především zjistil, že Finanční úřad v Šumperku vydal stěžovateli na základě jeho žádosti dne 31. 1. 2006 potvrzení o stavu jeho osobního daňového účtu, z nějž vyplynulo, že u stěžovatele eviduje nedoplatek na již zaniklé dani z příjmu obyvatelstva za zdaňovací období 1990 až 1992 ve výši 2 555 411,98 Kč. Proti tomuto postupu se stěžovatel ohradil reklamací, v níž namítal, že správce daně eviduje zaniklý daňový nedoplatek. Žalovaný shora citovaným rozhodnutím ze dne 14. 3. 2006 této reklamaci nevyhověl s odůvodněním, že při jejím přezkoumávání vycházel z ust. § 26 odst. 2 již zrušeného zákona č. 389/1990 Sb., o dani z příjmu obyvatelstva, z ustanovení § 70 daňového řádu a ze shora zmíněného stanoviska Ministerstva financí ze dne 8. 4. 2005. Daňový nedoplatek v souladu s ust. § 26 odst. 2 zákona o dani z příjmu obyvatelstva nezanikl, vymáhat jej sice lze jen nejpozději do 10-ti let počítaných od konce zdaňovacího období, v němž byl poplatník povinen podat přiznání k dani, toto zákonné ustanovení stanoví tedy časový aspekt vymáhání, nedotýká se ovšem ustanovení daňového řádu o evidenci daní. Obdobně se vyjadřuje také Ministerstvo financí

ve svém stanovisku s tím, že od 1. 1. 1993 nabyl účinnosti nový daňový řád, jenž stanovil lhůtu dvacetiletou, nicméně původní lhůtu desetiletou pochopitelně nelze po nabytí jeho účinnosti prodloužit. Na druhou stranu ovšem obsahuje ust. § 70 odst. 5 výjimku z této zásady, která má dle Ministerstva financí přednost před aplikací žalobcem zmíněného ust. občanského zákoníku. Platí tedy, že u daňových nedoplatků zajištěných zřízením zástavního práva k nemovitostem daňového dlužníka podle ust. § 72 daňového řádu běží lhůta třicetiletá, a to od data provedení příslušného záznamu v katastru nemovitostí. Z tohoto důvodů žalovaný reklamaci stěžovatele zamítl.

Krajský soud v Ostravě napadeným usnesením odmítl žalobu stěžovatele proti citovanému rozhodnutí žalovaného ve věci reklamace proti postupu správce daně při evidenci daně s odůvodněním, že pokud žalovaný správce daně vystavil žalobci potvrzení o stavu jeho osobního daňového účtu, jednalo se o úkon toliko evidenční, správce daně při něm nerozhodoval o hmotných právech a povinnostech daňového subjektu, a to ani v navazujícím rozhodnutí o reklamaci. Podle názoru krajského soudu je evidence daní pouze podkladem pro případný další postup správce daně, nejedná se tedy o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., kterým by se zakládala, měnila, rušila či závazně určovala práva nebo povinnosti žalobce, a proto s ohledem také na § 70 písm. a) a § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žalobu v této věci odmítl jako nepřipustnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Krajského soudu v Ostravě v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že stěžovatel výslovně neoznačil žádný z taxativně vymezených kasačních důvodů, obsažených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti je však patrné, že se stěžovatel dovolává důvodu zakotveného v citovaném ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., neboť namítá nezákonnost usnesení krajského soudu o odmítnutí návrhu.

Podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. 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 a povinnosti (dále jen „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popř. vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Z dikce citovaného ustanovení je tedy zřejmé, že soudnímu přezkumu podléhají všechna rozhodnutí, jimiž se zasahuje do právní sféry žalobce, pokud není dána výslovná kompetenční výluka. Nejvyšší správní soud se proto v první řadě zabýval otázkou, zda mohla být rozhodnutím žalovaného o reklamaci stěžovatele zasažena jeho subjektivní hmotná práva; pokud ano, jednalo by se v tomto případě o rozhodnutí o veřejném subjektivním právu, jež by soudnímu přezkumu podléhalo.

Nejvyšší správní soud připomíná, že se již charakterem potvrzení o stavu osobního účtu několikrát zabýval, když např. ve svém rozhodnutí ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. 2 Afs 150/2005 konstatoval, že: *„Při hodnocení, zda se u konkrétního rozhodnutí o reklamaci podle § 53 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., je nutné vždy posoudit, proti jakému úkonu správního orgánu byla reklamace podána, z toho hlediska, zda se rozhodnutím o reklamaci zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti daňového subjektu. A dále Nejvyšší správní soud ve druhé právní větě dodal, že: „Potvrzení o stavu osobního účtu je úkonem,*

kterým správce daně pouze informuje daňový subjekt o stavu jeho osobního účtu, jenž je vytvářen na základě jiných úkonů správců daně, do jeho subjektivních práv bezpochyby zasahujících; rozhodnutí o reklamaci proti takovému potvrzení proto není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a je ze soudního přezkumu vyloučeno podle § 70 písm. a) s. ř. s. “

Potvrzení o stavu osobního účtu tedy obecně odráží aktuální stav osobního účtu daňového dlužníka, jehož daňová povinnost byla stanovena předcházejícím rozhodnutím o vyměření daně, a není tedy v zásadě samostatným úkonem směřujícím k vyměření nebo dodatečnému stanovení konkrétní daně, zasahujícím do právní sféry daňového subjektu. Nejvyšší správní soud se ovšem domnívá, že v posuzovaném případě nelze jednoduše a bez dalšího aplikovat právní názor citovaný výše ve druhé větě, nýbrž je třeba vyjít z věty první a podrobněji se zabývat otázkou, zda tímto konkrétním rozhodnutím o reklamaci skutečně přeci jen nedošlo k závaznému určení práv, resp. daňových povinností. Ve svém rozhodnutí ze dne 15. 12. 2005, sp. zn. 2 Afs 86/2005 zdejší soud uvedl, že: *„Jakkoliv totiž v obecné rovině platí stížnostní argumentace, že rozhodujícím kritériem pro připuštění soudního přezkumu správních rozhodnutí již není jejich procesně či hmotněprávní povaha, je při hodnocení povahy citované výzvy rozhodné, že v jejím důsledku nedochází k zakládání, změně, rušení či závaznému určování práv nebo povinností žalobce. Jinými slovy vyjádřeno, konkrétní projev v právní sféře účastníka řízení (stěžovatele). Takto nazíráno je zjevné, že předmětná výzva a následné rozhodnutí žalovaného se v právní sféře stěžovatele nikterak neprojeví, jelikož samotná povinnost zaplacení daňového nedoplatku (zde: odvodu) je dána samostatně přezkoumatelnými správními rozhodnutími a případná forma exekuce z této výzvy rovněž nevyplývá.“*

Nejvyšší správní soud se tedy dále musel – aby pak následně posoudil zákonnost rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě o odmítnutí žaloby pro její nepřipustnost – zabývat podstatou správního rozhodnutí žalovaného o zamítnutí reklamace a vyhodnotit jeho konkrétní projev v právní sféře stěžovatele. Otázkou daňových nedoplatků na zrušených daních, u kterých uplynula prekluzivní lhůta vymezená zákonem o dani z příjmu obyvatelstva, se již zdejší soud podrobně zabýval ve svém rozsudku ze dne 16. 8. 2006, sp. zn. 1 Afs 40/2006 (publ. na www.nssoud.cz): *„Daňové nedoplatky na zrušených daních (zde daň z příjmu obyvatelstva), u kterých marně uplynula prekluzivní lhůta vymezená zákonem (č. 389/1990 Sb.) pro trvání práva tyto nedoplatky vymáhat, je nutno považovat fakticky za zaniklé. Takové nedoplatky nelze tedy již vymáhat a je namíste postup podle § 66 odst. 2 daňového řádu. Jedná-li se o nedoplatek zajištěný zástavním právem, nelze rovněž aplikovat § 70 odst. 5 daňového řádu. Zanikl-li dluh uplynutím prekluzivní lhůty, je povinen správce daně zrušit zástavní právo, neboť to zaniklo rovněž.“*

Nejvyšší správní soud se v tomto rozhodnutí zásadně vyslovil ke vztahu ust. § 26 již neplatného zákona o dani z příjmu obyvatelstva a ust. § 70 nového daňového řádu tak, že nelze mít za to, že by § 70 daňového řádu jednoduše nahradil § 26 zákona o dani z příjmu obyvatelstva, neboť prekluzivní lhůtu pro vymáhání daňových nedoplatků nahradila lhůta promlčecí s výrazně delším trváním. Nová právní úprava tedy jednoznačně ztížila postavení daňového dlužníka a naopak výrazně zvýhodnila postavení státu. Nelze proto přijmout, že by na právní vztah založený v době mírnější právní úpravy dopadly důsledky nové a přísnější a že by tedy lhůta pro vymáhání daňového nedoplatku započala běžet podle § 26 zákona o dani z příjmu obyvatelstva a plynule pokračovala podle § 70 daňového řádu. Bylo by také absurdní, kdyby poté, co zanikl dluh uplynutím prekluzivní lhůty pro jeho vymožení, nastoupila aplikace § 70 odst. 5 daňového řádu - dluh by sice zanikl, avšak daňový

subjekt by po dobu třiceti let od zápisu zástavního práva na nemovitosti nemohl namítat promlčení tohoto nedoplatku. Zanikl-li daňový dluh uplynutím prekluzivní lhůty, je správce daně povinen zrušit zástavní právo, které zaniklo rovněž. Nejvyšší správní soud v závěru svého rozhodnutí konstatoval, že pro daňové povinnosti za rok 1992 a předchozí léta se na základě přechodného ustanovení § 40 odst. 1 zákona č. 582/1992 Sb., o daních z příjmů, jímž byl zrušen mj. zákon o dani z příjmu obyvatelstva, použijí dosavadní předpisy (tedy zákon o dani z příjmu obyvatelstva).

Ve svých dalších úvahách proto Nejvyšší správní soud vyšel ze shora uvedeného právního názoru, že u daňových nedoplatků na zrušené dani z příjmu obyvatelstva, u nichž marně uplynula prekluzivní lhůta, je na místě postup podle ust. § 66 odst. 2 daňového řádu, které ve svém prvním odstavci obsahuje definici nedobytného daňového nedoplatku a způsob jeho odepisování; odstavec druhý pak hovoří o zániku daňového nedoplatku: „*O odpisu pro nedobytnost se daňový dlužník nevyrozumí; jeho dluh trvá nadále, dokud není vybrání daně promlčeno.*“ Samotný odpis tedy neznamená zánik daňového nedoplatku, dluh naopak trvá až do uplynutí lhůty, ve které se právo vybrat a vymáhat daň promlčuje. Tato lhůta je upravena v § 70 odst. 1 daňového řádu, přičemž se zde jedná o obdobu promlčení soukromoprávního (ačkoliv ve veřejnoprávním předpise) – daňový dlužník se musí promlčení dovolat, aby jeho účinky přivodil (§ 70 odst. 3 - „*K promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno a jen v rozsahu uplatňované námitky*“) a nezpůsobí zánik práva, pouze jeho vymahatelnosti.

V posuzovaném případě bude mít ovšem přednost úprava dle zákona o dani z příjmu obyvatelstva – viz vše výše řečené o prekluzivním charakteru a délce této lhůty (dle § 26 odst. 1 zákona o dani z příjmu obyvatelstva subjektivní tříletá lhůta, dle odst. 2 pak objektivních 10 let), takže právo správce daně vymáhat jakýkoliv nedoplatek na dani z příjmu obyvatelstva za zdaňovací období 1990 až 1992 zaniklo k 31. 12. 2003 bez ohledu na ust. § 70 daňového řádu, a správní orgán měl k této skutečnosti přihlížet z úřední povinnosti. Ustanovení § 62 daňového řádu v odst. 1 stanoví, co je předmětem evidence daní: „*Předmětem evidence příjmů, kterou vedou správci daně, je 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.*“ Platební povinnost stěžovatele zanikla, stejně jako zaniklo zástavní právo, a proto měla být daňová pohledávka s ohledem na § 66 odst. 2 odepsána a na potvrzení o stavu osobního účtu stěžovatele již neměla figurovat.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Rozhodnutím žalovaného o reklamaci stěžovatele proti postupu správce daně při evidenci daně totiž došlo k závaznému určení práv a povinností stěžovatele, resp. popření zániku jeho daňové povinnosti nesprávným výkladem ustanovení zákona č. 389/1990 Sb. o dani z příjmu obyvatelstva, zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů a daňového řádu. V daném případě nemělo vydané potvrzení o stavu osobního účtu toliko evidenční charakter, neboť jím správce daně rozhodl o hmotném právu daňového subjektu (prekluze i promlčení jsou bezesporu též instituty práva hmotného), a proto nebyl postup krajského soudu dle § 46 odst. 1 písm. d) na místě; Krajský soud v Ostravě při hodnocení okolností v projednávané věci dospěl k nesprávné právní kvalifikaci o vyloučení soudního přezkumu. Napadené usnesení Krajského soudu v Ostravě, jímž byla žaloba pro nepřipustnost odmítnuta, je tedy ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nezákonné, a proto je Nejvyšší správní soud zrušil. Krajský soud v Ostravě je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ostravě v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. února 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu