



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Jaroslava Vlašína ve věci žalobce **F. K.**, zastoupeného JUDr. Vlastimilem Vezdenkem, advokátem se sídlem Opava, Hauerova 3, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3162/3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 10. 2015, č. j. 22 A 77/2015 - 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Ustanovenému zástupci žalobce advokátovi JUDr. Vlastimilu Vezdenkovi **se přiznává** odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů ve výši 4.114 Kč. Tato částka bude jmenovanému vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku. Náklady zastoupení žalobce nese stát.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se nejasným podáním adresovaným Krajskému soudu v Ostravě domáhal soudní ochrany ve věci postupu orgánů finanční správy. Poté, co mu byl krajským soudem ustanoven právní zástupce, doplnil své podání v tom ohledu, že jde o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „žalovaný“). Žalobou se stěžovatel domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo deklarováno, že zásah žalovaného do jeho práv, spočívající v nesprávném vyčíslení jeho nedoplatků na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a dani z příjmů fyzických

osob (dále jen „daň z příjmů“), je nezákonný, a současně by bylo žalovanému zakázáno, aby v tomto porušování stěžovatelova práva pokračoval. Stěžovatel konkrétně tvrdil, že žalovaný nezákonným způsobem zasáhl do jeho práv v souvislosti s vyčíslením nedoplatků u obou shora uvedených daní tím, že při vydání potvrzení o stavu jeho osobního daňového účtu odmítl a i nadále odmítá zohlednit (započítat) stěžovatelem zaplacenou daň za zboží, které prodal, ale kupujícími subjekty mu nebyla zaplacená kupní cena. Stěžovatel tak státu zaplatil téměř 6,5 milionu Kč na uvedených daních, aniž by měl z uskutečněných obchodů jakýkoliv příjem a vznikl mu tak přeplatek na daních. Potvrzení žalovaného o stavu osobního daňového účtu ze dne 10. 2. 2014 však naopak vykazuje stěžovatelův nedoplatek na DPH ve výši 1.877.289,78 Kč a na dani z příjmů ve výši 523.688 Kč. Uvedený nezákonný zásah žalovaného je soustavný a pokračující a nebyl dosud ukončen.

Krajský soud v Ostravě žalobu zamítl výše označeným rozsudkem ze dne 8. 10. 2015. V něm nejprve uvedl, že žaloba není nepřijatelná, jak tvrdil žalovaný. Stěžovatel totiž sice obsahem žalobního tvrzení směřuje proti výši vyměřených daní stanovených dodatečnými platebními výměry, nezákonný zásah však spatřuje ve vydání potvrzení o stavu svého osobního daňového účtu ve smyslu ustanovení § 151 odst. 1, věty první, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Potvrzení o stavu osobního daňového účtu není správním rozhodnutím, takže žalovaným namítané nesplnění zákonné podmínky dle § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), je nesprávné. Žalobu lze věcně projednat. Krajský soud obecně připustil, že nezákonným zásahem v obsahu evidence daní podle ustanovení § 149 odst. 1 daňového řádu by teoreticky mohly být například chyby v evidenci, numerické chyby apod. Zásahem do právní sféry daňového poplatníka v oblasti evidence daní však nemůže být stanovená výše daně, neboť ta je otázkou spadající výlučně do nalézací nebo rozhodovací roviny činnosti správce daně. Pokud tak stěžovatel nebrojil opravnými prostředky proti dodatečným platebním výměrům, nemůže se nápravy domáhat v rámci evidence daní prostřednictvím žaloby na nezákonný zásah, spatřovaný ve vydání potvrzení o stavu osobního daňového účtu. Žaloba na nezákonný zásah nemůže být právním nástrojem, jímž by mohl stěžovatel dodatečně „otevřít“ přezkum pravomocně uložené daňové povinnosti. Jednalo by se totiž o nepřijatelný přesah zásahové žaloby do přezkumu správních rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. V posuzované věci se tedy nejednalo o nezákonný zásah, neboť potvrzení o stavu stěžovatelova osobního daňového účtu odpovídalo faktickému obsahu jeho evidence daní a stěžovatel ani netvrdil, že by tomu tak nebylo. Nezákonnost zásahu stěžovatel spatřoval v nesprávném stanovení výše zdanění, což však samo o sobě nemůže představovat nezákonnost vydaného potvrzení o stavu osobního daňového účtu, které toliko odráží faktický stav evidence daní.

Stěžovatel napadá tento rozsudek kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud podle něj nesprávně posoudil právní otázku charakteru potvrzení o stavu osobního daňového účtu. V doplnění kasační stížnosti pak stěžovatel prostřednictvím svého právního zástupce dodal, že je na rozdíl od krajského soudu přesvědčen, že potvrzení o stavu osobního daňového účtu nemá pouze evidenční charakter, ale že s ním v praktickém životě každého daňového subjektu může být spojena celá řada negativních dopadů, například při posuzování žádostí daňového subjektu o půjčku či úvěr nebo při podnikání. Toto potvrzení by proto nemělo toliko odrážet faktický stav evidence

daní vyplývající z dodatečných platebních výměrů správce daně, jak je tomu i v případě stěžovatele, ale mělo by formou započtení zohledňovat i skutečnost, že stěžovatel již zaplatil státu v posuzovaném případě na DPH a dani z příjmů více jak 6,5 milionu Kč z obchodů, za něž mu nebyla kupujícími zaplacená kupní cena. Stěžovatel má za to, že tato skutečnost měla být v potvrzení o stavu jeho osobního daňového účtu zohledněna, a to aniž by muselo dojít k „otevření“ přezkumu pravomocně uložené daňové povinnosti, kterou nezpochybňuje. Pokud k tomu ze strany žalovaného nedošlo, bylo zasaženo do stěžovatelova práva na spravedlivé posouzení jeho věci. Navrhuje proto, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. K doplnění kasační stížnosti bylo připojeno také podání sepsané přímo stěžovatelem, který zde uvedl, že mu ještě nikdo žádným paragrafem nezduvodnil, proč má invalidní důchodce ve svých 82 letech zaplatit daně z ukradeného zboží.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s názorem krajského soudu, že evidence daní má toliko evidenční povahu, a doplňuje, že pokud by stěžovatel opravdu zaplatil správci daně na daních jím tvrzenou částku 6,5 milionu Kč, byla by tato částka evidována na kreditní straně a případné daňové nedoplatky by na ni byly započteny. Ve stěžovatelově případě je však možno konstatovat, že potvrzení o stavu stěžovatelova osobního daňového účtu odpovídá faktickému obsahu jeho evidence daní a stěžovatel ani netvrdí, že by tomu tak nebylo. Nezákonnost zásahu stěžovatel spatřuje v nesprávném stanovení výše zdanění, což však nemůže založit nezákonnost vydaného potvrzení o stavu osobního daňového účtu, které toliko odráží faktický stav evidence daní. Z těchto důvodů žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas, a to osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Kasační stížnost se týká evidence daní, kterou vede správce daně a jejímž předmětem je podle § 149 odst. 1 daňového řádu „zaznamenávání vzniku, stanovení, splnění, popřípadě jiného zániku daňových povinností, a z toho vyplývajících přeplatků, nedoplatků a případných převodů; tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech.“ Podle ustanovení § 151 daňového řádu pak správce daně na základě žádosti daňového subjektu z údajů evidence daní vystaví potvrzení o stavu jeho osobního daňového účtu, přičemž na vydávání potvrzení se přiměřeně použijí ustanovení § 102 odst. 1 a § 104 odst. 1 daňového řádu.

Krajský soud ve svém rozsudku správně vymezil smysl fungování evidence daní, když připomněl, že evidence daní zachycuje informace související s jednotlivými daňovými povinnostmi, jak v rovině nalézací, tak v rovině platební. Nelze v ní evidovat daňové

povinnosti, které existují pouze v latentní podobě a nebyly správcem daně určeny. Evidenci daní je tak nutno chápat jako postup správce daně, jehož účelem je evidování daňových povinností na jednotlivých osobních daňových účtech, nebo též výstup, který tímto postupem vzniká, tedy soubor evidovaných informací, který má zákonem vymezenou formu osobních daňových účtů. Záznamy na osobních daňových účtech poskytují přehled o stavu splatných daňových pohledávek, z něhož je patrné, zda má daňový dlužník evidovány nedoplatky nebo přeplatky. Možným výstupem z evidence daní významným pro vymáhání daní je takzvaný výkaz nedoplateků, který je exekucním titulem. Evidence daní je důležitá také z hlediska přesného zaznamenávání lhůt pro placení daně. Má tedy výhradně evidenční charakter a stav osobního daňového účtu daňového poplatníka je výsledkem nalézací a rozhodovací činnosti správce daně. Evidence daní sama o sobě nemůže určovat výši daňových povinností poplatníka, může ji pouze evidovat.

Z toho plyne, že stav evidence daní, respektive vystavení potvrzení o stavu osobního daňového účtu nemůže samo o sobě zásadně představovat zásah do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť má povinnosti daňového subjektu pouze evidovat, nikoli zakládat, měnit či rušit. Proto se i judikatura Nejvyššího správního soudu obecně staví odmítavě k možnosti napadnout stav evidence daní či potvrzení o stavu osobního daňového účtu žalobou proti rozhodnutí správního orgánu či proti nezákonnému zásahu. V rozsudku ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 150/2005 - 53, publ. pod č. 887/2006 Sb. NSS (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedená v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz), tak zdejší soud konstatoval, že „*[p]otvrzení 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.*“ Obdobně v rozsudku ze dne 23. 2. 2011, č. j. 7 Afs 72/2010 - 53, Nejvyšší správní soud uvedl, 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, jež samy o sobě bezpochyby do subjektivních práv daňového subjektu zasahují. Na základě stavu osobního účtu však stěžovateli přímo žádné povinnosti nevznikají. 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.*“ V rozsudku ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 143/2006 - 32, nicméně zdejší soud doplnil, že by měl být soudní přezkum evidence daní a výstupů z ní připuštěn tehdy, pokud chybným vedením evidence daní dojde k nesprávnému určení práv, respektive daňových povinností, tedy k tomu, že stav evidence daní neodpovídá stavu, o němž správce daně rozhodl při své nalézací a rozhodovací činnosti. Městský soud v Praze pak v rozsudku ze dne 23. 10. 2013, č. j. 9 A 130/2012 - 35, publ. pod č. 3034/2014 Sb. NSS, uvedl, že příkladem takového postupu při vedení evidence daní, který je možno napadnout žalobou podle § 82 s. ř. s. coby nezákonný zásah, je vystavení „*[p]otvrzení o stavu osobního daňového účtu, v němž je evidován daňový nedoplatek, který představuje penále z prodlení, jež správce daně na daňovém subjektu nevymohl v šestileté lhůtě pro placení daně.*“

Souhrnně řečeno, pokud evidence daní pouze odráží stav daňových povinností daňového subjektu vycházejících z rozhodnutí správce daně, pak lze před správními soudy

napadnout jedině tato rozhodnutí, nikoli z nich vyplývající stav evidence daní. Pokud je naopak stav evidence daní, jenž se projeví 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.

To ostatně hypoteticky akceptoval i krajský soud v nyní napadeném rozsudku, stejně jako žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti. Dále však krajský soud shledal, že k takovému pochybení zde nedošlo, a proto stěžovatelu žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud se s jeho závěrem ztotožňuje. Stěžovatel se sice i v kasační stížnosti, stejně jako předtím v žalobě, respektive jejím doplnění, snaží vyvolat dojem, že onen nezákonný zásah spočívá právě v jakési evidenční či početní chybě žalovaného, když mu vytýká, že odmítl započítat stěžovatelem zaplacenou DPH a daň z příjmů za zboží, které stěžovatel prodal, ale za něž mu kupující nezaplatili kupní cenu. Takto formulovaná výtku však ve skutečnosti nesměřuje proti tomu, že by byly stěžovatelovy daňové povinnosti evidovány na stěžovatelově osobním daňovém účtu v rozporu s rozhodnutími o jejich vyměření, nýbrž proti tomuto vyměření samotnému. Stěžovatelova žaloba tak fakticky opravdu mířila proti tomu, že mu byla vyměřena DPH a daň z příjmů za prodeje, za něž mu podle jeho tvrzení nebyla zaplacená kupní cena, a zároveň proti tomu, že se tato podle jeho žalobních tvrzení zaplacená daň nestala přeplatkem, který by mohl použít na úhradu svých daňových nedoplatků. Žaloba tedy nebrojila proti tomu, že by se na jeho osobním daňovém účtu neobjevil daňový přeplatek, který by vyplýval z předchozích rozhodnutí žalovaného, ale proti tomu, že žalovaný vůbec nevydal rozhodnutí, která by z jím zaplacených daní učinila přeplatek, a proto se v evidenci daní nemohl takový přeplatek objevit. Nešlo tedy ve skutečnosti o vytýkanou chybu v evidenci či početní chybu, ale o stěžovatelův nesouhlas s tím, že nebylo odlišně rozhodnuto o jeho daňových povinnostech, konkrétně s tím, že jemu vydané potvrzení o stavu osobního daňového účtu odráželo pouze faktický stav evidence daní vyplývající z dodatečných platebních výměrů správce daně a nezohledňovalo, slovy kasační stížnosti, *„skutečnost, že žalobce zaplatil státu v posuzovaném případě na DPH a DPFO více jak 6,5 mil. Kč z obchodů, za něž mu nebyla kupujícími zaplacená kupní cena.“*

Jinak řečeno, stěžovatel by mohl žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. brojit proti tomu, že potvrzení o stavu jeho osobního daňového účtu neodpovídalo faktickému stavu evidence daní vyplývajícímu z dodatečných platebních výměrů správce daně; on však naopak brojil proti tomu, že mu odpovídalo. Krajskému soudu je tudíž třeba přisvědčit v tom, že za této situace nemohla být stěžovatelova žaloba na nezákonný zásah úspěšná, neboť evidence daní odrážela pouze stav, který vyplýval z předchozích rozhodnutí správce daně. Jejich změny se ovšem žalobou na nezákonný zásah domáhat nelze, stejně jako jí nelze vyřešit stěžovatelův pocit, že o jeho daních bylo rozhodováno nespravedlivě, který se projevil zejména v jeho osobním podání připojeném k doplnění kasační stížnosti.

Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1, věty první, s. ř. s. a § 120 s. ř. s. Jelikož v řízení úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a stěžovatel nebyl účastníkem úspěšným, bylo o nákladech řízení rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Stěžovateli byl usnesením krajského soudu ze dne 22. 4. 2015, č. j. 5 Na 1/2015 - 24, ustanoven ve věci zástupcem advokát JUDr. Vlastimil Vezdenko. Podle § 35 odst. 8, část věty první za středníkem, s. ř. s. platí hotové výdaje a odměnu za zastupování ustanoveného advokáta stát. Podle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, náleží ustanovenému zástupci stěžovatele odměna za jeden úkon právní služby (písemné podání ve věci samé, zde konkrétně podání kasační stížnosti) v částce 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu náhrada hotových výdajů za tento úkon v částce 300 Kč, tedy celkem 3.400 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna za zastupování o tuto daň ve výši 21 %, tedy na 4.114 Kč. K výplatě této částky Nejvyšší správní soud stanovil přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 9. března 2016

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu