



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **L.L.**, zast. advokátem JUDr. Borisem Vágnerem, třída Kpt. Jaroše 1936/19, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, náměstí Svobody 98/4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2021, čj. 4754390/21/3003-80542-708073, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 3. 2022, čj. 31 Af 11/2022-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (žalovaný) poslal žalobci (stěžovateli) **vyrozumění o výši nedoplatku** na dani z příjmu fyzických osob (§ 153 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). Stěžovatel s tímto vyrozuměním nesouhlasil a podal proti němu námitky (§ 159 daňového řádu). Žalovaný námitky zamítl rozhodnutím o námitkách dle § 159 odst. 3 daňového řádu.

[2] Proti rozhodnutí o námitkách se stěžovatel bránil u Krajského soudu v Brně, který žalobu odmítl. Rozhodnutí žalovaného nelze dle krajského soudu považovat za rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Proto je vyloučeno ze soudního přezkumu [§ 70 písm. a) s. ř. s.]. O rozhodnutí nejde, jelikož původní vyrozumění o výši nedoplatku podle § 153 odst. 3 daňového řádu se nijak nepromítá do práv a povinností stěžovatele, jde toliko o informaci o stavu nedoplatků vůči správci daně.

[3] S tímto názorem krajského soudu stěžovatel nesouhlasí. Napadené rozhodnutí je dle něj rozhodnutím dle soudního řádu správního. To podporuje třemi argumenty – nejprve poukazuje na odbornou literaturu a závěry rozšířeného senátu v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004 - 54, č. 792/2006 Sb. NSS, podle kterých je nutné obecně výluky ze soudního přezkumu vykládat restriktivně. Druhý argument spočívá v tom, že nelze pohlížet jen na formální definici rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s., ale je třeba se věnovat i takovým případům, ve kterých má postup správního orgánu negativní dopad do právní sféry žalobce. Takový negativní právní dopad může spočívat nejen v hmotněprávním postavení žalobce, ale i v nedodržení jeho procesních práv. Jako poslední argument stěžovatel představuje judikaturu NSS, ve které se zdejší soud zabýval vyrozumění o přeplatku na dani a jeho převedení na jiný daňový účet (§ 154 daňového řádu). Z těchto rozsudků vyplývá, že samotné vyrozumění není rozhodnutím, což stěžovatel nezpochybňuje. NSS ale uzavřel, že právě následné rozhodnutí o námitkách proti tomuto vyrozumění je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a je proti němu přípustná žaloba. I v tomto případě jde o rozhodnutí, které spadá do působnosti § 65 odst. 1 s. ř. s.

[4] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout. Upozorňuje také na to, že stěžovatel označil jako uplatňovaný kasační důvod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky. Pokud ale krajský soud žalobu odmítl, mohl stěžovatel uplatnit pouze kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Stěžovatel v replice uvedl, že nevádí případné chybné označení kasačního důvodu, pokud je z jejího obsahu zřejmé, co měl stěžovatel na mysli.

[5] Kasační stížnost není důvodná.

[6] NSS předně uvádí, že pokud krajský soud žalobu odmítnul, přichází pro stěžovatele v úvahu z povahy věci opravdu pouze kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nesprávné označení kasačního důvodu však nebrání projednání stížnosti, jelikož NSS ji posuzuje podle obsahu, nikoli podle formálního označení.

[7] V nynějším případě je sporné, zda je napadený úkon žalovaného vůbec rozhodnutím. Soudní řád správní vymezuje rozhodnutí jako úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti žalobce (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud říká, že v tomto případě úkon žalovaného nijak do práv a povinností stěžovatele nezasahuje. NSS s tímto závěrem z dále uvedených důvodů souhlasí.

[8] NSS předně souhlasí se základní tezí stěžovatele, že při výkladu § 65 s. ř. s. není na místě formální či paušální přístup, který by bez hlubšího zkoumání celou kategorii úkonů správního orgánu vylučoval ze soudní ochrany. Jak řekl rozšířený senát již na počátku novodobé existence české správní justice, „*nabízejí-li se dvě interpretace, z nichž jedna hovoří ve prospěch soudního přezkumu a druhá proti němu, je vždy zapotřebí upřednostnit tu první, resp. v pochybnostech, zda se určitý úkon dotýká práv a povinností žalobce podle § 65 odst. 1 s. ř. s., a tedy podléhá přezkumu, je na místě usuzovat, že tomu tak je.*“ (viz stěžovatelem cit. rozsudek 1 Afs 86/2004).

[9] Právě uvedené však nijak nezpochybňuje klíčové východisko soudního řádu správního, že soudně přezkoumatelným rozhodnutím je jen to, které nějak zasahuje do subjektivních práv žalobce. Tam, kde o zásahu do práv žalobce nelze hovořit, nemá

pokračování

ani místo žaloba proti rozhodnutí, neboť žalobou napadený úkon není vůbec rozhodnutím ve smyslu legislativní zkratky § 65 odst. 1 s. ř. s. A právě takovým případem je též vyrozumění o výši nedoplatku podle § 153 odst. 3 daňového řádu. Takovéto vyrozumění samo o sobě žádá práva ani povinnosti nezakládá, nemění, neruší ani závazně neurčuje. To se přece stalo již dříve, typicky ve fázi vyměření daně - a právě tam mohl stěžovatel uplatnit veškeré své pochybnosti ohledně daňové povinnosti.

[10] V každém případě platí, že ať již své argumenty proti doměření daně stěžovatel řádně uplatnil či nikoli, rozhodně to neznamená, že obrana proti již pravomocně stanovené daňové povinnosti se mu znovu otevírá ve fázi nynější, v reakci na *čistě informativní vyrozumění* o výši nedoplatku (viz správně bod 9 napadeného usnesení krajského soudu). A pokud snad již stěžovatel daňovou povinnost řádně uhradil, nebo jinak zanikla, otevře se mu další prostor pro obranu (nikoli však již pro obranu proti prvotnímu stanovení daňové povinnosti) ve fázi exekučního řízení. I to ukazuje na zbytečnost nynější žaloby – taková žaloba by měla smysl jen tehdy, pokud by snad správní soudy mohly napravovat eventuální pochybení či zaváhání stěžovatele při jeho prvotní obraně proti vyměření či doměření daně. To by však bylo v rozporu s § 65 odst. 1 s. ř. s.

[11] Judikatura, kterou stěžovatel cituje, reagovala na převedení přeplatku na dani podle § 154 odst. 5 daňového řádu. Převedení přeplatku na úhradu případného nedoplatku na stejné či jiné dani však nesporně do práv a povinností daňového subjektu zasahuje (typicky ani na takové převedení nenavazuje žádné řízení, ve kterém by se mohl daňový subjekt bránit). Právě proto judikatura poskytuje proti převedení přeplatku ochranu. Prvotní vyrozumění o převedení přeplatku sice není ještě rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. (jde jen o neformální úkon), jedním ze způsobů, jak se převedení přeplatku bránit, je však právě uplatnění námitek. O těchto námitkách již musí správce daně rozhodnout formalizovaným rozhodnutím, které lze napadnout žalobou (rozsudek ze dne 31. 8. 2017, čj. 4 Afs 119/2017 - 106, č. 3644/2017 Sb. NSS, *Horizont ISPL*, bod 17, a navazující rozsudky ze dne 28. 8. 2019, čj. 1 Afs 83/2019 - 34 a ze dne 27. 8. 2019, čj. 1 Afs 85/2019 - 36).

[12] Rozhodnutí o námitce podle § 159 odst. 3 daňového řádu může být dle okolností rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Námitka je prostředek nápravy případných pochybení správce daně (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016 - 53, č. 3873/2019 Sb. NSS, *ANAFRA*, body 34-35). Rozhodnutí o námitce mířící proti aktu, který nesplňuje definiční znaky rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s., je možno napadnout žalobou proti rozhodnutí správního orgánu (1 Afs 85/2019, bod 25, 1 Afs 83/2019, bod 25). Tyto závěry však nejsou přenositelné na nynější případ, neboť – jak již NSS vysvětlil – ani rozhodnutí o námitce nic nemění na tom, že vyrozumění o nedoplatku na dani je čistě informativním úkonem správce daně, který žádným způsobem *sám o sobě* nemůže daňový subjekt zkrátit na právech.

[13] Konečně stěžovatel tvrdí, že byť jej napadená rozhodnutí nezkracují na hmotných právech, přichází do úvahy alespoň ochrana jeho procesních práv. NSS k tomu uvádí následující. Podle § 65 odst. 2 s. ř. s. platí, že žalobu proti rozhodnutí správního orgánu může *podat i účastník řízení před správním orgánem, který není k žalobě oprávněn podle odstavce 1, tvrdí-li, že postupem správního orgánu byl zkrácen na právech, která jemu*

příslušejí, takovým způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. Ustanovení § 65 odst. 2 s. ř. s. je subsidiární a míří k ochraně těch žalobců, kteří nemají v dané věci hmotná subjektivní práva, byli však účastníky správního řízení a proto jim zákon poskytuje ochranu proti zkrácení na procesních právech. To však v nynější věci nepřichází do úvahy, neboť stěžovatel má v této věci hmotná práva – byť do nich nemůže být zasaženo právě v nynější fázi řízení (a naopak tam, kde do jeho práv správní orgán zasahuje, se stěžovatel může bránit, ať již ve fázi vyměřovací nebo ve fázi exekuční). Nadto i žaloba podle § 65 odst. 2 s. ř. s. může mířit jen proti rozhodnutí správního orgánu – a o takové rozhodnutí v nynější věci nejde (viz shora).

[14] NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

[15] Stěžovatel 20. 6. 2022 podal návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. NSS však o tomto návrhu nerozhodoval, protože bezodkladně rozhodl ve věci samé.

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

V Brně dne 20. července 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu