



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**, se sídlem Horní Vltavice 116, Horní Vltavice, zast. JUDr. Jitkou Třeštíkovou, advokátkou se sídlem Velké nám. 220, Strakonice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2021, č. j. 1380528/21/2216-50522-302330, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 8. 2022, č. j. 51 Af 12/2021-41,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 8. 2022, č. j. 51 Af 12/2021-41, **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] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím částečně nevyhověl námitce žalobkyně podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v té části, v níž požadovala, aby byly z debetní strany jejího osobního daňového účtu odstraněny nesplatné částky DPH včetně příslušenství za zdaňovací období červen až prosinec 2010 a červen 2011 až duben 2013.

[2] Uvedl, že rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) ze dne 22. 3. 2021, č. j. 57 Af 8/2020-261, byla zrušena rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále také „OFŘ“) o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období červen 2010 až duben 2013. Zatímco dodatečné platební výměry za období leden až květen 2011 OFŘ následně zrušilo a řízení zastavilo, a proto byl důvod k částečnému vyhovění námitce, ve vztahu ke zbývajícím obdobím odvolací řízení stále probíhá. Až do rozhodnutí OFŘ je proto nutné na dodatečné platební výměry hledět jako na platné, jsou tedy i nadále rozhodnutími o stanovení daně podle § 147 odst. 1 písm. b) daňového řádu, na jejichž základě došlo k zanesení pohledávek do evidence daní. Přepatek na dani proto nevznikl.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u krajského soudu. Ten uvedl, že žalobu nepovažuje za nepřijatelnou, neboť napadeným rozhodnutím bylo částečně vyhověno námitce žalobkyně, a proto mělo konstitutivní účinky. Rozhodnutí zároveň neobsahuje oddělitelné výroky, a proto je na něj nutné nahlížet jako na jeden celek, který zasahuje do práv žalobkyně. Bylo proto možné je přezkoumat v řízení o žalobě podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalobu však zamítl. Ztotožnil se totiž s názorem žalovaného, že po zrušení rozhodnutí o odvolání nedochází zároveň i ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně. Toto rozhodnutí je proto nutné s ohledem na presumpci správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy i nadále považovat za platné, správné a zákonné. Dodatečné platební výměry v nyní projednávaném případě sice pozbyly právní moci, v důsledku čehož daň přestala být daní vyměřenou a splatnou (§ 139 daňového řádu), avšak zůstala i nadále daní stanovenou. Okamžik stanovení daně a okamžik vyměření daně je nutné rozlišovat, přičemž podmínkou evidence daní na debetní straně osobního účtu je pouze její autoritativní stanovení.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že lze v evidenci daní evidovat daň pouze stanovenou, která doposud není pravomocně vyměřena či doměřena. Tento závěr je v rozporu se závěry rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2022, č. j. 45 Af 20/2017-115, podle něhož lze do evidence daní zahrnout daň až v okamžiku, kdy platební výměr nabyl právní moci a stal se nezměnitelným. Rovněž Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) opakovaně uvedl, že stanovenou daní podle § 147 daňového řádu se rozumí pravomocně stanovená daň, a to například v rozsudcích ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32, a ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019-75.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že § 147 daňového řádu nijak nepodmiňuje stanovení daně právní mocí platebního výměru. Z hlediska časového je nutné rozlišovat vydání rozhodnutí, oznámení rozhodnutí jeho příjemci, na něž se váže okamžik účinnosti vydaného rozhodnutí, a dále okamžik nabytí právní moci. V daňové evidenci je nutné evidovat již rozhodnutí, které je vydané a účinné, byť ještě nenabylo právní moci, neboť daňová evidence musí být průkazná. Daň je nutné evidovat také proto, že úrok z prodlení je počítán od původního dne splatnosti daně, a dále pro účely předepsání doměřené daně. Rovněž z § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu vyplývá, že je nutné evidovat i nesplacený daňový nedoplatek, neboť v opačném případě by neexistoval předpis pro zaplacení příslušné platby. Skutečnost, že evidovaná daň není pravomocná, má vliv pouze na možnost ji vymáhat, ale nikoliv na její evidování. Podmínkou evidence daně je tudíž pouze její autoritativní stanovení, přičemž tato evidence nijak nezasahuje do práv daňového subjektu.

[7] Stěžovatelka zareagovala stručnou replikou, v níž setrvala na požadavku zrušení napadeného rozsudku.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Předtím, než NSS přistoupil k věcnému přezkumu kasační stížnosti, však musel zkoumat, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že napadené rozhodnutí takovou vadou trpí, 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.).

[9] Krajský soud totiž věcně projednal žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. a rozhodnul o ní, ačkoliv žaloba proti rozhodnutí o námitce směřující proti evidenci daní není přípustná.

[10] NSS ve své judikatuře opakovaně vyslovil, že žaloba proti rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního účtu není přípustná. Ve vztahu k rozhodnutí o reklamaci proti potvrzení o stavu osobního účtu podle dřívějšího 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.

[11] V rozsudku ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32, pak NSS shrnul své dřívější závěry o způsobu, jímž se lze chybné evidenci daní bránit: „[E]vidence 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 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.“ **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.**“ (zvýraznil nyní NSS).

[12] Výše zmíněná judikatura vychází z úvahy, že případný zásah do práv může založit přímo chybná evidence daní, nikoliv však rozhodnutí o námitce, jakkoliv v jeho důsledku může dojít ke změně údajů v evidenci daní. I v takovém případě totiž spočívá původ zásahu

stále v samotné evidenci daní: „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.“ (rozsudek č. j. 9 Afs 285/2019-32, bod 14) Závěry citované judikatury o nutnosti brojit zásahovou žalobou přímo proti evidenci daní jsou proto aplikovatelné bez ohledu na to, zda je žalobou napadáno rozhodnutí o námitce směřující proti potvrzení o stavu osobního účtu, nebo rozhodnutí o námitce směřující přímo proti evidenci daní, jako je tomu v nyní projednávaném případě (viz také bod 38 rozsudku NSS ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 1/2021-25, a rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2022, č. j. 3 Afs 220/2021-29). V každém případě je nutné brojit zásahovou žalobou přímo proti evidenci daní.

[13] Z výše uvedených úvah zároveň vyplývá, že není podstatné ani to, jakým způsobem je o námitce rozhodnuto, tedy jestli jí je vyhověno zcela, částečně či vůbec. Ve všech případech, a tedy i v tom nyní projednávaném, to totiž bude stále samotná (chybná) evidence daní, která bude zdrojem případného zásahu do práv daňového subjektu, a nikoliv rozhodnutí o námitce, na jehož základě případně dojde k (částečné) změně evidence daní (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 10. 2022, č. j. 8 Afs 214/2020-93, a ze dne 31. 3. 2022, č. j. 5 Afs 195/2020-20). Nelze se proto v nynější věci ztotožnit s úvahami krajského soudu, podle nějž je možné rozhodnutí o námitce přezkoumat v řízení o žalobě proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. z toho důvodu, že jím bylo námitce částečně vyhověno a výrok nelze oddělit.

[14] NSS proto uzavírá, že krajský soud v rozporu s ustálenou judikaturou věcně projednal žalobu proti rozhodnutí o námitce proti evidenci daní a rozhodl o ní, ačkoliv se jednalo o žalobu nepřipustnou ve smyslu § 68 písm. e) s. ř. s., neboť směřovala proti úkonu správního orgánu, který je podle § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučen. Tím zatížil své rozhodnutí zmatečností [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. NSS proto nezbylo než napadený rozsudek zrušit.

[15] NSS však zároveň sám nepřistoupil k odmítnutí této nepřipustné žaloby (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), neboť stěžovatelce nemůže být v důsledku nesprávné volby žalobního typu odepřen přístup k soudu (viz body 53. až 63. nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18, a judikaturu tam citovanou). NSS proto věc vrátil zpět krajskému soudu, který stěžovatelku v dalším řízení v souladu s citovaným nálezem a v něm uvedenou judikaturou poučí a vyzve k úpravě žaloby. Vzhledem k tomu, že NSS shledal, že chyběly podmínky řízení před krajským soudem, nevyjadřuje se k samotnému meritornímu posouzení stěžovatelčiny věci v tomto řízení, a tedy ani ke stěžovatelčině polemice s věcnými názory krajského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozsudku.

pokračování

[17] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. července 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu