



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **R. F.**, zast. Mgr. Markem Nemethem, advokátem se sídlem Opletalova 1015/55, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2022, č. j. 7920332/22/2000-11452-105418, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2023, č. j. 17 Af 27/2022–74,

**t a k t o :**

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2023, č. j. 17 Af 27/2022–74, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Žalobce (dále „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného usnesení Městského soudu v Praze, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím byla zamítnuta stěžovatelova námitka dle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, proti vyrozumění o výši nedoplatku dle § 153 odst. 3 daňového řádu.

[2] Předmětem sporu je otázka, zda je rozhodnutí o námitkách proti vyrozumění o nedoplatku na dani rozhodnutím ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“), proti němuž je přípustná žaloba, či zda se případně lze ve věci bránit ve správním soudnictví jinak.

[3] Městský soud uvedl, že napadené rozhodnutí není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., jelikož vyrozumění o výši nedoplatku dle § 153 odst. 3 daňového řádu se nijak nepromítá do práv a povinností stěžovatele. Jde toliko o informaci o stavu nedoplatků.

Vyrozuměním o nedoplatku se nezakládají, nemění ani neruší či závazně neurčují práva nebo povinnosti. To samé platí o rozhodnutí o námitkách proti takovému vyrozumění. Podle § 70 písm. a) s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími. Žaloba tedy není přípustná. Soud při svých úvahách odkázal na rozsudek NSS z 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 128/2022-37.

## II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[4] Stěžovatel napadl usnesení městského soudu kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Navrhuje usnesení zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Městský soud nesprávně vyložil § 65 s. ř. s. Tvrdí, že byl rozhodnutím o námitce přímo zkrácen na svých právech. Vyrozumění samo o sobě zakládá práva a povinnosti daňového subjektu, protože daňová povinnost je zásahem do práva na pokojné užívání majetku. Soud mu odebral možnost obrany jeho základních práv a porušil tak čl. 36 a čl. 38 Listiny základních práv a svobod. V pochybnostech se má navíc správní soud přiklonit k věcnému projednání žaloby. Stěžovatel dále napadá průběh odvolacího řízení týkajícího se jeho daňových povinností, zejména způsob doručování.

[6] Popírá rovněž pravdivost údajů ve vyrozumění a upozorňuje na jeho nesrozumitelnost a spojitost s exekučním řízením. Vyrozumění o výši nedoplatku považuje za potvrzení nesprávně vedených daňových nedoplatků na osobním daňovém účtu. Některé z nich již totiž uhradil nebo jejich předpis není po právu.

[7] Stěžovatel odkazuje na usnesení rozšířeného senátu z 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, a rozsudky NSS z 28. 8. 2019, č. j. 1 Afs 83/2019-34, a z 27. 8. 2019, č. j. 1 Afs 85/2019-36, z kterých dovozuje přípustnost žaloby proti rozhodnutí žalovaného.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ztotožnil s argumentací městského soudu. Dodal, že vyrozumění o nedoplatku není podkladem pro sestavení výkazu nedoplatků. Navrhl kasační stížnost zamítnout.

## III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Přestože stěžovatel označil kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., zabýval se NSS důvodem dle 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Pokud krajský soud žalobu odmítne, přichází pro stěžovatele v úvahu z povahy věci právě pouze tento kasační důvod.

## Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu

[11] Soudně přezkoumatelným ve správním soudnictví je rozhodnutí, které zasahuje do subjektivních práv žalobce. Tam, kde o zásah do práv nejde, nemá místo ani žaloba proti rozhodnutí, neboť žalobou napadený úkon není vůbec rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

pokračování

[12] 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. Dle rozšířeného senátu platí, že nabízejí-li se dvě interpretace, z nichž jedna hovoří ve prospěch soudního přezkumu a druhá proti němu, je zapotřebí upřednostnit tu první, resp. v pochybnostech, zda se úkon dotýká práv a povinností žalobce je na místě usuzovat, že tomu tak je (rozsudek rozšířeného senátu z 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004-54, č. 792/2006 Sb. NSS, obdobně stěžovatelem citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 271/2016-53).

[13] Rozhodnutí o námitce dle § 159 odst. 3 daňového řádu může být podle povahy věci rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s. Námitka je prostředek nápravy případných pochybení správce daně (usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 271/2016-53). Rozhodnutí o námitce mířící proti aktu, který nespĺňuje definiční znaky rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s., je v určitých případech možno napadnout žalobou proti rozhodnutí (rozsudky NSS č. j. 1 Afs 83/2019-34 a č. j. 1 Afs 85/2019-36). Tyto závěry ale neplatí obecně bez dalšího. Je třeba posoudit proti čemu konkrétně námitky směřují a o jaké důvody se opírají (rozsudek NSS z 17. 10. 2022, č. j. 8 Afs 214/2020-93).

[14] Vyrozumění o nedoplatku na dani je čistě informativním úkonem správce daně, který *sám o sobě* nemůže daňový subjekt žádným způsobem zkrátit na právech (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 128/2022-37).

[15] Vyrozumění samo o sobě žádná práva ani povinnosti nezakládá, nemění, neruší ani závazně neurčuje. K tomu došlo již dříve, typicky ve fázi vyměření daně, a tam mohl stěžovatel uplatnit veškeré své pochybnosti. Obrana proti pravomocně stanovené daňové povinnosti se stěžovateli znovu neotevřívá reakcí na informativní vyrozumění o výši nedoplatku. Správní soudy nemohou napravovat eventuální pochybení či zaváhání stěžovatele při jeho prvotní obraně proti vyměření či doměření daně. To by bylo v rozporu s § 65 odst. 1 s. ř. s. 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 (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 128/2022-37). Stěžovatel nemá pravdu, že by vyrozuměním bylo dotčeno jeho právo na pokojné užívání majetku. Samo vyrozumění jeho práva jinak nemění a nezasahuje do nich, pouze informuje o stavu věci.

[16] Protože vyrozumění o nedoplatku na dani do práv stěžovatele nezasahuje, nezasahuje do nich ani rozhodnutí o námitce proti němu. Uplatněním námítky ve věci žádná hmotná práva nevznikají. Lze tak uzavřít, že rozhodnutí o námitkách dle § 159 odst. 3 daňového řádu proti vyrozumění o nedoplatku na dani není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., jelikož nezasahuje do práv a povinností daňového subjektu (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 128/2022-37).

[17] Průběh vyměřovacího řízení, přezkoumatelnost vyrozumění ani případné vymáhání daně nejsou předmětem tohoto řízení. Jelikož městský soud žalobu usnesením odmítl, mohl se kasační zabývat pouze zákonností jeho rozhodnutí. Nikoliv věcnými námitkami proti postupu daňových orgánů, a to dokonce v jiných řízeních.

[18] 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. Právě proto judikatura poskytuje proti převedení přeplatku ochranu. Jedním ze způsobů, jak se převedení přeplatku bránit, je uplatnění námitek. O nich musí správce daně rozhodnout formalizovaným rozhodnutím, které lze napadnout žalobou (rozsudek NSS z 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017-106, č. 3644/2017 Sb. NSS, a navazující rozsudky č. j. 1 Afs 83/2019-34 a č. j. 1 Afs 85/2019-36). Stěžovatelem rovněž citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 271/2016-53 se týkalo námitek vůči exekučnímu příkazu, což je problematika odlišná od nyní projednávané věci. Argumentace namítanými rozhodnutími proto není přílehlavá.

[19] Městský soud tak správně posoudil, že vyrozumění o nedoplatku na dani není rozhodnutím přezkoumatelným ve správním soudnictví ve smyslu § 65 s. ř. s.

### **Žaloba proti nezákonnému zásahu**

[20] Stěžovatel však v žalobě také namítal, že *i)* některé evidované nedoplatky již uhradil, k čemuž předložil důkazy, a *ii)* evidovaný úrok z prodlení na dani z příjmů se o nic neopírá a nebyl stěžovateli nikdy vyměřen. Měl za to, že vyrozumění o výši nedoplatku na jeho osobním daňovém účtu neodpovídá skutečnosti. Fakticky tedy také brojil proti chybné evidenci daní.

[21] Chybná evidence daní zjištěná subjektem na základě vyrozumění o výši nedoplatku může představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. NSS se již obdobnou situací ve své rozhodovací činnosti zabýval. Judikoval, že rozhodnutí o námítce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., nicméně chybná evidence může představovat nezákonný zásah, proti němuž se lze bránit žalobou podle § 82 s. ř. s. (rozsudky NSS z 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32, nebo z 31. 3. 2022, č. j. 5 Afs 195/2020-20).

[22] Městský soud při posouzení žaloby vycházel z rozsudku NSS sp. zn. 10 Afs 128/2022, který kasační stížnost proti usnesení o odmítnutí žaloby ve věci vyrozumění o nedoplatku daně zamítnul a na možnost zásahové žaloby žalobce neupozornil. Z rozhodnutí desátého senátu, ani z usnesení Krajského soudu v Brně z 22. 3. 2022, č. j. 31 Af 11/2022-57, které mu předcházelo, není povaha námitek zřejmá. Nelze z nich tedy ani dovodit, zda stěžovatel namítal nesprávnou evidenci daní, jak je tomu v projednávané věci. Právě tato námitka je zásadní pro možnost obrany prostřednictvím zásahové žaloby.

[23] NSS si proto přípisem z 28. 6. 2023 vyžádal spis Krajského soudu v Brně sp. zn. 31 Af 11/2022. Z obsahu žaloby ověřil, že mířila na nesprávné stanovení základu daně, postavení žalobce jako společníka obchodní společnosti, nepřezkoumatelnost rozhodnutí a svévoli daňového orgánu. Žádná z námitek nezpochybovala evidenci daní jako takovou, například tvrzením, že žalobce již daň uhradil. Nesprávnou evidenci daní rozsudek NSS č. j. 10 Afs 128/2022-37 neřešil ani řešit nemohl. Městský soud proto při posouzení žaloby v části týkající se chybné evidence daní nemohl vycházet pouze

pokračování

z uvedeného rozsudku a ustat na tom, že v případě vyrozumění o nedoplatku na dani nejde o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.

[24] Vzhledem k tomu, že evidencí daní na osobním daňovém účtu je možné zasáhnout do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, musí proti ní existovat prostředek soudní ochrany (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 285/2019-32). Tato otázka již byla správními soudy řešena, v první řadě v rozsudku Městského soudu v Praze z 23. 10. 2013, č. j. 9 A 130/2012-35, č. 3034/2014 Sb. NSS, v němž se soud zabýval evidencí prekludovaného nedoplatku na osobním daňovém účtu, a shledal, že toto jednání (opomenutí) představuje nezákonný zásah dle § 82 s. ř. s. Tento právní názor aproboval NSS v rozsudku z 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015-34, v němž uvedl, 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 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.

[25] Povaha vyrozumění o výši nedoplatku a potvrzení o stavu osobního daňového účtu je stejná. Obě mají zajistit informovanost daňového subjektu a nejde o žalobou napadnutelná rozhodnutí. Obě vycházejí ze stejné evidence daní a daňového účtu. Rozdíl spočívá pouze v tom, že potvrzení o stavu osobního daňového účtu vydává správce daně na žádost, zatímco vyrozumění o výši nedoplatku činí správce daně z vlastní iniciativy. Tato odlišnost není pro věc rozhodná a výše uvedená judikatura se tak v posuzované věci plně uplatní.

[26] Jestliže městský soud odmítl žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., aniž se zabýval tím, zda s ohledem na podstatu některých žalobních tvrzení není možné využít jiného žalobního typu, odepřel stěžovateli přístup k soudu (viz body 53 až 63 nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). O tom, že je na místě využít jiného žalobního typu, měl stěžovatele poučit a vyzvat jej podle § 36 odst. 1 s. ř. s. k podání návrhu na přípustění změny návrhu. Protože nesplnění této výzvy může mít za následek odmítnutí návrhu, o čemž musí být účastník poučen, musí mít taková výzva formu usnesení (rozsudek NSS z 19. 11. 2020, č. j. 8 As 34/2020-100). Žalobu by městský soud mohl odmítnout až v situaci, kdy by stěžovatel na tuto výzvu nereagoval či trval na původním návrhu.

[27] Protože městský soud tímto způsoben nepostupoval, zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. K této vadě byl Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout z moci úřední (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 214/2020-93).

#### IV. Závěr se shrnutím závazného právního názoru a náklady řízení

[28] Ve světle výše uvedeného shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, napadené usnesení městského soudu proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O věci rozhodl Nejvyšší správní soud bez jednání postupem dle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[29] V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Podstatu právního názoru lze shrnout následovně. Rozhodnutí o námitkách (§ 159 odst. 3 daňového řádu) proti vyrozumění o nedoplatku na dani (§ 153 odst. 3 daňového řádu) není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., jelikož nezasahuje do práv a povinností daňového subjektu. Chybná evidence daní zjištěná na základě tohoto vyrozumění ale může představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. U žalobních námitek týkajících se údajně uhrazených či nevyměřených nedoplatků je možná změna žalobního typu, o čemž musí soud žalobce poučit a vyzvat ho k návrhu na připuštění změny návrhu.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 věta první 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 19. července 2023

JUDr. Barbara Pořízková  
předsedkyně senátu