



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **BAIER-BAU, s. r. o.**, se sídlem Hradiště na Písku 71, Staré Hradiště, zastoupená JUDr. Romanem Rudolfem, advokátem se sídlem Jandova 208/8, Praha 9, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2021, čj. 1367577/21/2801-80541-609070, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 12. 5. 2022, čj. 52 Af 58/2021-51,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 12. 5. 2022, čj. 52 Af 58/2021-51, **se ruší v části výroku I.**, kterou byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2021, čj. 1367577/21/2801-80541-609070, v části, jíž žalovaný zamítl námitku mířící proti vyrozumění o výši nedoplatku ze dne 1. 7. 2021, čj. 1269704/21/2801-80541-609070, a ve **výroku II.**, a věc **se** v tomto rozsahu **v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II.** Kasační stížnost proti **části výroku I.** rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 12. 5. 2022, čj. 52 Af 58/2021-51, jíž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2021, čj. 1367577/21/2801-80541-609070, v části, jíž žalovaný zamítl námitku mířící proti výzvě k podání prohlášení o majetku ze dne 1. 7. 2021, čj. 1269728/21/2801-80541-609070, **se o d m í t á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Exekučním příkazem ze 7. 6. 2021, čj. 1185844/21/2801-80541-609070, žalovaný nařídil daňovou exekuci na příkázání pohledávky z účtu k vymožení žalobkynina nedoplatku daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) včetně příslušejícího úroku z prodlení k

4. 6. 2021 (dále „exekuční příkaz“). Vyrozuměním z 1. 7. 2021, čj. 1269704/21/2801-80541-609070, žalovaný podle § 153 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyrozuměl žalobkyni o výši jejího nedoplatku DPH včetně příslušenství (dále „vyrozumění o výši nedoplatku“). Výzvou z 1. 7. 2021, čj. 1269728/21/2801-80541-609070, žalovaný podle § 180 odst. 1 téhož zákona žalobkyni vyzval k podání prohlášení o majetku (dále „výzva k podání prohlášení o majetku“).

[2] Proti vyrozumění o výši nedoplatku a výzvě k podání prohlášení o majetku žalobkyně 28. 7. 2021 podala námitky podle § 159 daňového řádu. V záhlaví uvedeném rozhodnutím žalovaný námitky podle odst. 3 uvedeného ustanovení zamítl (dále „rozhodnutí o námitkách“).

[3] Proti rozhodnutí o námitkách podala žalobkyně ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích žalobu, kterou krajský soud výše uvedeným rozsudkem zamítl. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 19. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, podle krajského soudu plyne, že rozhodnutí o námitce (podle § 159 odst. 3 daňového řádu) je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., a lze se tak proti němu bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu (konkrétně v bodě 11 nyní napadeného rozsudku odcitoval celý bod 34 uvedeného usnesení). Krajský soud dospěl k závěru, že vyrozumění o výši nedoplatku ani výzva k podání prohlášení o majetku nejsou nezákonné, neboť důvodnou neshledal žádnou z žalobních námitek (tvrzení o nesouladu mezi zobrazovanými údaji, chybně zaevidovaném nadměrném odpočtu DPH, neuvedení konkrétních nedoplatků ve výzvě, nezákonně vedeném osobním daňovém účtu). K námitce prekluze lhůty pro stanovení daně krajský soud uvedl, že se jí v tomto řízení nemůže zabývat.

II. Obsah kasační stížnosti a další vyjádření účastníků

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, jíž navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

[5] Převážná část kasačních námitek směřuje do otázek týkajících se té části rozhodnutí o námitkách, jíž žalovaný zamítl námitku uplatněnou proti vyrozumění o výši nedoplatku (dále „rozhodnutí o námitce proti vyrozumění o výši nedoplatku“).

[6] Jelikož Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsahu výrok I. nyní napadeného rozsudku zrušil (a věc mu vrátil k dalšímu řízení) z úřední povinnosti z důvodu zmatečnosti, bylo by nadbytečné reprodukovat zde kasační námitky a vyjádření žalovaného vztahující se k této problematice.

[7] Ohledně otázek týkajících se té části rozhodnutí o námitkách, jíž žalovaný zamítl námitku uplatněnou proti výzvě k podání prohlášení o majetku (dále „rozhodnutí o námitce proti výzvě k podání prohlášení o majetku“), stěžovatelka namítla pouze to, že v kontextu jí namítaných vad, jimiž má trpět vyrozumění o výši nedoplatku, považuje za důvodnou i svoji žalobní námitku mířící do obsahu výzvy k podání prohlášení o majetku.

[8] Žalovaný k této kasační argumentaci reprodukoval odůvodnění krajského soudu z bodu 22 napadeného rozsudku. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

pokračování

[9] Replika stěžovatelky pro nyní projednávanou věc již nepřinesla nic nového.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je částečně důvodná, byť z jiného důvodu, než tvrdila stěžovatelka.

III.A Soudní přezkoumatelnost rozhodnutí o námitce proti vyrozumění o výši nedoplatku

[11] Podle § 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 nebo povinnosti, (dále jen "rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.*

[12] Předtím, než Nejvyšší správní soud mohl přistoupit k věcnému přezkumu kasační stížnosti, zkoumal, zda napadený rozsudek či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že řízení před soudem bylo v části zmatečné, protože krajský soud věcně projednal žalobu i v části, v níž pro to chyběly podmínky řízení (§ 109 odst. 4 ve spojení s § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.).

[13] Shodnou právní otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudcích z 20. 7. 2022, čj. 10 Afs 128/2022-37, a z 19. 7. 2023, čj. 9 Afs 86/2023-37. Se závěry těchto rozsudků se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a v nyní projednávané věci proto neshledal důvodu se od nich odchýlit. Zároveň na ně v podrobnostech odkazuje.

[14] Možnost napadnout rozhodnutí o námitce proti vyrozumění o výši nedoplatku žalobou proti správnímu rozhodnutí dovodil krajský soud v bodě 11 napadeného rozsudku na základě závěrů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 271/2016-53, bod 34, podle něž je námitka prostředkem nápravy případných pochybení správce daně. Rozhodnutí o námitce mířící proti aktu, který nesplňuje definiční znaky rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s., je v určitých případech možno napadnout žalobou proti rozhodnutí.

[15] Jak však plyne z judikatury navazující na uvedené usnesení rozšířeného senátu, tyto závěry neplatí obecně bez dalšího, neboť je třeba vždy posoudit, proti čemu konkrétně námitky směřují a o jaké důvody se opírají (rozsudek čj. 9 Afs 86/2023-37, bod 13 a další tam citované rozsudky NSS).

[16] Na nyní projednávanou věc závěry usnesení rozšířeného senátu přenositelné nejsou. Z hlediska možnosti napadnout rozhodnutí o námitce žalobou podle § 65 s. ř. s. je stěžejní, zda toto rozhodnutí zasahuje do veřejných subjektivních práv (právní sféry) svého adresáta (zde stěžovatelky), což je závislé na tom, zda do adresátovy právní sféry zasahuje prvotní úkon správce daně, proti němuž byla uplatněna námitka podle § 159 daňového řádu. Klíčovým východiskem správního soudnictví totiž je, že soudně přezkoumatelným je jen takové správní rozhodnutí, které nějak zasahuje do veřejných subjektivních práv adresáta. Tam, kde o zásahu do práv nelze hovořit, nemá místo ani žaloba proti rozhodnutí, neboť žalobou napadený úkon není vůbec rozhodnutím ve smyslu legislativní zkratky § 65 odst. 1

s. ř. s. Vyrozumění o výši nedoplatku podle § 153 odst. 3 daňového řádu je čistě informativním úkonem správce daně, jenž sám o sobě žádná práva ani povinnosti nezakládá, nemění, neruší ani závazně neurčuje. K tomu totiž došlo již dříve, typicky ve fázi vyměření (stanovení) daně, a právě tam mohla stěžovatelka uplatnit veškeré své pochybnosti ohledně daňové povinnosti. Na uvedeném závěru (o povaze vyrozumění o výši nedoplatku) nic nemění ani navazující rozhodnutí o námitce (rozsudky NSS čj. 10 Afs 128/2022-37, body 9 a 12, a čj. 9 Afs 86/2023-37, body 14 až 19, či rozsudek Krajského soudu v Plzni z 9. 3. 2022, čj. 77 Af 10/2021-30).

[17] Krajský soud tedy nesprávně aplikoval závěry usnesení rozšířeného senátu čj. 1 Afs 271/2016-53, v důsledku čehož věcně projednal žalobu podle § 65 s. ř. s. i v části, jež je nepřípustná podle § 68 písm. e) s. ř. s., jelikož napadené rozhodnutí o námitce (podle § 159 odst. 3 daňového řádu) proti vyrozumění o výši nedoplatku (podle § 153 odst. 3 daňového řádu) není, z důvodu neexistence zásahu do veřejných subjektivních práv stěžovatelky, rozhodnutím ve smyslu legislativní zkratky § 65 odst. 1 s. ř. s., a je tak ze soudního přezkumu vyloučeno ve smyslu § 70 písm. a) s. ř. s.

[18] Vzhledem k tomu, že tento právní závěr jednoznačně plyne z výše uvedené, ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nebylo nutné s ním účastníky řízení před vydáním tohoto rozsudku seznamovat a poskytnout jim příležitost k polemice. Pro stěžovatelku zastoupenou právním profesionálem ani pro žalovaného jako součást finanční správy nemůže být zrušení části výroku I. napadeného rozsudku v rozsahu zamítnutí žaloby proti rozhodnutí o námitce proti vyrozumění o výši nedoplatku (a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení) překvapivé, neboť jej mohli předvídat. Ostatně, Nejvyšší správní soud sám žalobu ani její část neodmítl, tj. nepostupoval podle § 110 odst. 1 s. ř. s. části první věty za středníkem [srov. náleze ÚS ze 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18 (N 147/95 SbNU 272), body 49 až 51 *a contrario*].

III.B Možnost podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v chybné evidenci daní

[19] Stěžovatelka v žalobě mimo jiné namítala nezákonné vedení jejího osobního daňového účtu, neboť žalovaný neprokázal, že nedoplatky jsou evidovány na základě předepsaných dokladů, dále namítala chybně zaevidovaný nadměrný odpočet DPH a rovněž evidenci nedoplatku daně doměřené až po prekluzi lhůty pro stanovení daně. Krom nesouladu mezi údaji o výši nedoplatku uvedenými ve vyrozumění a na osobním daňovém účtu, tak měla rovněž za to, že výše nedoplatku na jejím osobním daňovém účtu neodpovídá skutečnosti. Fakticky tedy brojila též proti chybné evidenci daní (rozsudek čj. 9 Afs 86/2023-37, bod 20, či rozsudek NSS ze 17. 10. 2022, čj. 8 Afs 26/2021-22, bod 11).

[20] Chybná evidence daní zjištěná daňovým subjektem na základě vyrozumění o výši nedoplatku může zasáhnout do jeho veřejných subjektivních práv a představovat nezákonný zásah, proti němuž se lze bránit žalobou podle § 82 s. ř. s. (rozsudek čj. 9 Afs 86/2023-37, body 21, 24 a 25, a tam citovaná judikatura), již však stěžovatelka nepodala.

[21] Stěžovatelce však nelze v důsledku nesprávné volby žalobního typu odeprít přístup k soudu. Nejvyšší správní soud tedy současně se zrušením této části výroku I. nyní napadeného rozsudku žalobu v uvedeném rozsahu neodmítl, nýbrž věc vrátil krajskému

pokračování

soudu k dalšímu řízení. Ten v něm stěžovatelku poučí o tom, že je na místě využít jiného žalobního typu, a vyzve ji podle § 36 odst. 1 s. ř. s. k podání návrhu na připuštění změny návrhu ve smyslu § 95 o. s. ř. (rozsudky NSS z 31. 3. 2022, čj. 5 Afs 195/2020-20, bod 10, a čj. 8 Afs 26/2021-22, bod 11, a tam citovaný nálezn ÚS sp. zn. II. ÚS 2398/18, body 53 a 63).

[22] S ohledem na zmatečnost části řízení před krajským soudem se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat podstatou kasačních námitek mířících do (této části) věci samé.

III.C Soudní přezkoumatelnost rozhodnutí o námitce proti výzvě k podání prohlášení o majetku

[23] Na rozdíl od rozhodnutí o námitce proti vyrozumění o výši nedoplatku, je rozhodnutí o námitce proti výzvě o podání prohlášení o majetku (podle § 180 odst. 1 daňového řádu) rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., proti němuž se lze bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.

[24] Je tomu tak proto, že výzva k podání prohlášení o majetku nepochybně do veřejných subjektivních práv daňového subjektu zasahuje. Předně mu stanovuje konkrétní veřejnoprávní povinnosti spojené s jejím doručením (§ 180 odst. 2 a 3 daňového řádu), jejichž porušení může naplnit skutkovou podstatu trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Současně od okamžiku doručení výzvy k podání prohlášení o majetku nesmí dlužník činit právní úkony týkající se podstatné části jeho majetku. Pokud by se svým majetkem přesto v rozporu se zákonem a výzvou nakládal, šlo by o neúčinné právní jednání. Jde tak o omezení vlastnického práva, konkrétně práva s věcí nakládat. Doručení výzvy k podání prohlášení o majetku daňovému subjektu (dlužníku) je tedy právní skutečností, s níž daňový řád spojuje evidentní zásah do práv adresáta. Stěžovatelka byla ve výzvě k podání prohlášení o majetku řádně poučena jak o trestněprávních následcích, tak i právní neúčinnosti nakládání s majetkem.

[25] Možnost napadnout rozhodnutí o námitce proti výzvě k podání prohlášení o majetku žalobou proti rozhodnutí správního orgánu již potvrdil, byť implicitně, i Nejvyšší správní soud v rozsudku z 31. 10. 2018, čj. 3 Afs 1/2017-71. V uvedené věci Nejvyšší správní soud věcně přezkoumal kasační stížnost tehdejšího stěžovatele proti rozsudku, kterým Městský soud v Praze zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí o námitce uplatněné mj. i proti výzvě k podání prohlášení o majetku (bod 5 věta druhá rozsudku NSS). Městský soud věcnému přezkumu podrobil výzvu k podání prohlášení o majetku i v rozsudku z 22. 6. 2020, čj. 5 Af 74/2016-27.

[26] Ze všech výše uvedených důvodů je proto neudržitelný opačný závěr vyslovený Krajským soudem v Ústí nad Labem v usnesení z 27. 11. 2018, čj. 15 Af 48/2018-9, podle něž výzva k podání prohlášení o majetku podle § 180 daňového řádu nenaplnňuje materiální znak rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., neboť samotným výrokem této výzvy nedochází k zásahu do právní sféry daňového subjektu.

[27] Krajský soud tak v nyní projednávané věci postupoval správně, pokud věcně projednal a rozhodl o části žaloby, již stěžovatelka napadla rozhodnutí o námitce proti výzvě k podání prohlášení o majetku. V tomto rozsahu nebylo řízení před krajským soudem

stiženo vadou zmatečnosti a nebyl důvod tuto část výroku I. napadeného rozsudku rušit a věc případně vracet k dalšímu řízení.

III.D Nepřípustná kasační námitka týkající se výzvy k podání prohlášení o majetku

[28] V této části je však kasační stížnost nepřipustná.

[29] Uplatněnou argumentaci totiž nelze považovat za přípustné kasační námitky ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., podle nějž *není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[30] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byly kasační námitky způsobilé k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je tedy povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí soudu. Proto kasační námitky, které v podstatě jen opakují žalobní tvrzení a alespoň v minimální míře nereagují na argumentaci krajského (městského) soudu, nepředstavují důvody podle § 103 s. ř. s., a jsou proto nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (např. rozsudek NSS z 28. 6. 2023, čj. 8 As 60/2022-57, bod 18 a tam citovaná judikatura).

[31] Aby tak byla kasační námitka stěžovatelky ohledně výzvy k podání prohlášení o majetku v nyní projednávané věci přípustná (projednatelná), musela by konkrétním a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat důvody, na nichž krajský soud postavil svůj závěr o tom, že stěžovatelka přesně ví a věděla, jaká částka má být ještě v rámci exekuce uhrazena, a je si tedy i vědoma, proč byla správcem daně vyzvána k podání prohlášení o majetku.

[32] Proti podrobnému odůvodnění krajského soudu v bodě 22 napadeného rozsudku však stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla pouze to, že v kontextu jí namítaných vad, jimiž má trpět vyrozumění o výši nedoplatku, považuje za důvodnou i svoji žalobní námitku mířící do obsahu výzvy k podání prohlášení o majetku. Kasační argumentace je tak v rovině prostého nesouhlasu s vypořádáním žalobní námitky, a proto není vůbec způsobilá, natož kvalifikovaně, zpochybnit uvedený rozhodovací důvod krajského soudu. Je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (rozsudek NSS z 20. 7. 2023, čj. 8 As 368/2021-51, bod 26). Úkolem Nejvyššího správního soudu není opětovné projednání správní žaloby, ale přezkoumání správnosti postupu krajského soudu (usnesení ÚS z 22. 11. 2022, sp. zn. II. ÚS 1852/22).

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud výrok I. nyní napadeného rozsudku zrušil v rozsahu, v němž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí o námitce proti vyrozumění o výši nedoplatku, a věc v tomto rozsahu vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tj. poučí stěžovatelku o tom, že je na místě využít jiného žalobního typu, a vyzve ji podle § 36 odst. 1 s. ř. s. k podání návrhu na připuštění změny návrhu ve smyslu § 95 o. s. ř. Nejvyšší správní soud současně zrušil výrok

pokračování

II. o náhradě nákladů řízení, jelikož se jedná o závislý výrok na výroku I., který nemůže sám o sobě obstát.

[34] Kasační stížnost směřující proti části výroku I. nyní napadeného rozsudku, jíž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí o námitce proti výzvě k podání prohlášení o majetku, Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů odmítl pro nepřípustnost [§ 104 odst. 4 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. a § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[35] V novém řízení rozhodne krajský soud o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti *jako celku*. Aby totiž bylo možné určit výslednou míru úspěchu účastníků řízení ve vztahu k různým částem výroku rozhodnutí o námitce napadeného žalobou (§ 60 odst. 1 s. ř. s.), musí se porovnat *celkové* výsledky soudního řízení ve vztahu k části výroku o zamítnutí námítky směřující proti vyrozumění o výši nedoplatku a ve vztahu k části výroku o zamítnutí námítky směřující proti výzvě k podání prohlášení o majetku. Proto Nejvyšší správní soud nyní nijak nerozhodoval o nákladech řízení, a to ani v části, v níž kasační stížnost odmítl, a ponechává celkové zhodnocení procesní úspěšnosti účastníků řízení a souhrnné rozhodnutí o nákladech řízení na krajském soudu (rozsudek z 30. 11. 2022, čj. 10 As 105/2021-42, bod 39).

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

V Brně 27. září 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu