



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Tomáše Langáška, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **R. F.**, zastoupený Mgr. Markem Nemethem, advokátem, sídlem Opletalova 1015/55, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. března 2023 č. j. 1710636/23/2000-11452-105418, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 19. června 2023 č. j. 17 Af 10/2023-23

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Předmětem sporu je otázka, zda je rozhodnutí o námitkách dle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, směřujících proti výkazu daňových nedoplatků rozhodnutím ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), proti němuž je přípustná žaloba, či zda se lze proti výkazu nedoplatků bránit ve správním soudnictví jinak.

[2] Žalovaný vydal dne 25. října 2022 výkaz nedoplatků č. j. 8270300/22/2001-80543-109497. Žalobce se proti výkazu nedoplatků bránil námitkou dle § 159 daňového řádu. Žalovaný v návěti uvedeným rozhodnutím shledal námitku

částečně důvodnou, neboť napadený výkaz nedoplatků obsahoval chybná čísla jednacích a data vydání rozhodnutí, z nichž nedoplatky plynuly. V tomto směru žalovaný výkaz nedoplatků změnil, v ostatních částech zůstal beze změny.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v návěti označeným usnesením odmítl. Městský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 128/2022-37, který se týkal vyrozumění o výši nedoplatků, uvedl, že výkaz nedoplatků není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Výkaz nedoplatků se obdobně jako vyrozumění o výši nedoplatku dle § 153 odst. 3 daňového řádu nijak nepromítá do práv a povinností žalobce. Výkazem nedoplatků se nezakládají, nemění ani neruší či závazně neurčují práva nebo povinnosti. Totožné platí o rozhodnutí o námitkách proti takovému výkazu nedoplatků. Do práv daňového subjektu je zasaženo až exekučním příkazem, který je vydáván na podkladě výkazu nedoplatků jakožto exekučního titulu. Proti exekučnímu příkazu je správní žaloba přípustná, přičemž lze zároveň rozporovat i samotný výkaz nedoplatků. Městský soud proto uzavřel, že žaloba nebyla přípustná.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti usnesení městského soudu kasační stížnost. Namítal, že byl rozhodnutím žalovaného zkrácen na svých právech. Písemnost vydanou žalovaným a napadenou námitkami stěžovatel označoval jako výkaz nedoplatků a místy jako vyrozumění o výši nedoplatku. Tato dvě označení volně zaměňoval. „Vyrozumění o nedoplatku“ zakládá dle stěžovatele práva a povinnosti daňového subjektu, protože daňová povinnost je zásahem do práva na pokojné užívání majetku. Svým postupem městský soud stěžovateli odebral možnost obrany jeho základních práv, a porušil tak čl. 36 a čl. 38 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel zároveň odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 86/2023-37 ve vlastní věci, v níž rovněž napadal „výkaz nedoplatků“. Nejvyšší správní soud danou kasační stížnost posoudil jako důvodnou, neboť dospěl k závěru, že „vyrozumění o nedoplatku na dani“ sice není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., nicméně není vyloučeno, že by se mohlo jednat o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Stěžovatel namítal, že některé evidované nedoplatky již uhradil a evidovaný úrok z prodlení mu nikdy nebyl vyměřen. Výkaz nedoplatků dle stěžovatele neodpovídal skutečnosti. Stěžovatel měl být městským soudem poučen o možnosti využít jiného žalobního typu.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Uvedl, že výkaz nedoplatků není nikdy vydán samostatně, ale vždy v souvislosti s exekučním příkazem. Exekuční příkaz je rozhodnutím přezkoumatelným ve správním soudnictví dle § 65 s. ř. s., v jehož rámci jsou podrobena přezkumu i podkladová rozhodnutí, co do jejich existence, vykonatelnosti a existence nedoplatku. V případě stěžovatele byl výkaz nedoplatků exekučním titulem čtyř exekučních příkazů, tři z těchto exekučních příkazů stěžovatel posléze napadl žalobami.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

pokračování

[7] Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že stěžovatel svou argumentaci v kasační stížnosti staví na tom, že nynější věc je totožná s jeho jinou věcí, kterou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. července 2023 č. j. 9 Afs 86/2023-37. Stěžovatelem tvrzenou totožnost věcí po skutkové ani právní stránce Nejvyšší správní soud neshledal. V rozsudku č. j. 9 Afs 86/2023-37 se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda a jakým způsobem se lze ve správním soudnictví bránit proti obsahu vyrozumění o výši nedoplatku. Toto vyrozumění správce daně vydává dle § 153 odst. 3 daňového řádu a doručuje je daňovému subjektu. Tímto způsobem jej vyrozumívá o výši jeho nedoplatků a upozorňuje jej na následky spojené s jejich neuhrazením. V nynějším případě stěžovatel brojí proti výkazu nedoplatků, který je dle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu exekučním titulem. Výkaz nedoplatků se daňovému subjektu nedoručuje. Daňovému subjektu se doručuje až exekuční příkaz, k jehož vydání je výkaz nedoplatků jakožto exekuční titul podkladem.

[8] Vyrozumění o výši nedoplatků má tedy sloužit k informování (upozornění) daňového subjektu o existenci a výši daňových nedoplatků a jeho význam je preventivní (srov. § 153 odst. 3 větu druhou daňového řádu). Naproti tomu výkaz nedoplatků se vydává v případě bezprostřední exekuce daňových nedoplatků již jako exekuční titul. Z tohoto je zřejmé, že se jedná o dvě odlišné písemnosti vydávané správcem daně za jiným účelem, které nelze zaměňovat, jak to nesprávně učinil stěžovatel v kasační stížnosti.

[9] Závěry rozsudku č. j. 9 Afs 86/2023-37, kterého se stěžovatel dovolává, tedy na nynější věc nelze vztáhnout, neboť Nejvyšší správní soud přezkoumával jinou písemnost vydanou správcem daně. Obdobně nelze vycházet ani z rozsudku ze dne 20. července 2022 č. j. 10 Afs 128/2022-37, na který podpůrně odkazoval městský soud, neboť i v této věci se Nejvyšší správní soud zabýval obsahem vyrozumění o výši nedoplatku. Při posuzování výkazu nedoplatků a navazujících exekučních příkazů z hlediska možnosti přezkumu ve správním soudnictví existuje přílehavější judikatura, kterou Nejvyšší správní soud níže shrnuje.

[10] Výkaz nedoplatků je veřejnou listinou, kterou sestavuje správce daně na základě údajů evidence daní, není rozhodnutím, ale pouze vnitřním dokladem správce daně, proti němuž nejsou přípustné opravné prostředky. Vzhledem k absenci opravných prostředků se připouští, že i v exekučním řízení lze výjimečně namítat věcnou nesprávnost výkazu nedoplatků. Proti výkazu nedoplatků lze sice brojit námitkou dle § 159 daňového řádu, ovšem námitku nelze považovat za účinný prostředek nápravy, neboť výkaz nedoplatků se dlužníku vůbec nedoručuje, dlužník se s ním seznámí teprve prostřednictvím doručovaného exekučního příkazu. Z tohoto hlediska lze považovat výjimečné prolomení vázanosti exekučního orgánu exekučním titulem za správné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. února 2016 č. j. 9 Afs 52/2015-59, č. 3455/2016 Sb. NSS).

[11] Výkaz nedoplatků se nikomu nedoručuje (vystavuje se pro potřeby správce daní) a smyslem jeho existence je sumarizace nedoplatků a jejich předání k vymáhání. K charakteru výkazu se vyjádřil také Nejvyšší soud např. v usnesení ze dne 28. března 2007, sp. zn. 20 Cdo 1204/2006. Jde o interní doklad mezi vyměřovacím a vymáhacím oddělením, o tzv. jiný materiální úkon správce daně, v němž se prolínají znaky organizační, technické

a pomocné (viz již výše uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 52/2015-59, a dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. listopadu 2018 č. j. 5 Afs 342/2017-40, č. 3825/2019 Sb. NSS).

[12] Výkaz nedoplatků není rozhodnutím (a to ani ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.) a nejsou proti němu přípustné žádné opravné prostředky. Proti výkazu nedoplatků lze sice brojit námitkou dle § 159 daňového řádu, ovšem takovou námitku nelze považovat za účinný prostředek nápravy, neboť výkaz nedoplatků se dlužníku vůbec nedoručuje, dlužník se s ním seznámí teprve prostřednictvím doručovaného exekučního příkazu (rozsudek č. j. 9 Afs 52/2015 - 59). Obsah a věcnou správnost výkazu nedoplatků je možné posoudit až v rámci žaloby proti exekučnímu příkazu, který byl vydán na základě tohoto výkazu nedoplatků jakožto exekučního titulu (rozsudek č. j. 5 Afs 342/2017 - 40). Proti výkazu nedoplatků totiž neexistuje jiný účinný prostředek k nápravě jeho věcných nesprávností, než je právě žaloba proti exekučnímu příkazu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. března 2023 č. j. 3 Afs 300/2021-32).

[13] Nejvyšší správní soud zároveň doplňuje, že dle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod je třeba podrobit soudnímu přezkumu akty veřejné moci, pokud jejich přezkum není zákonem výslovně vyloučen (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. května 2011 č. j. 1 As 36/2011 - 79, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2019 č. j. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, a ze dne 7. září 2010 č. j. 7 As 26/2009-58, č. 2191/2011 Sb. NSS). V případě výkazu nedoplatků je tento princip zachován, neboť přezkumu se daňový subjekt může domoci právě v rámci žaloby proti exekučnímu příkazu.

[14] Na tomto základě Nejvyšší správní soud uvádí, že dle ustálené judikatury stěžovatel nemohl správní žalobou napadat přímo výkaz nedoplatků. Mohl jej však zpochybňovat v rámci žaloby směřující proti exekučnímu příkazu, který byl vydán na základě výkazu nedoplatků jakožto exekučního titulu. Stěžovatel takto postupoval, neboť žalobou napadl i jednotlivé exekuční příkazy. Městský soud při hodnocení věci odkázal na rozsudek č. j. 10 Afs 128/2022-37, který se zabýval vyrozuměním o výši nedoplatku, tedy odlišným institutem, proto závěry z něj plynoucí nebyly plně přenositelné na nynější věc. Zároveň však městský soud dospěl k závěru, že proti výkazu nedoplatků se lze bránit až v řízení proti exekučnímu příkazu. Tento závěr odpovídá výše uvedenému, proto ob stojí, byť jej městský soud založil na ne zcela odpovídající judikatuře. Nejvyšší správní soud tak potvrzuje, že městský soud správně žalobu stěžovatele odmítl, neboť výkaz nedoplatků nemohl samostatně napadat správní žalobou.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[16] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

pokračování

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

V Brně dne 15. listopadu 2023

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.
předseda senátu