

USNESENÍ

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **E. L. s.r.o.**, IČO X
sídlem X
zastoupené advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční nám. 2588/14, 158 00 Praha 5

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Žitná 12, 120 00 Praha 2

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného – platebnímu výměru ze dne 21. 1. 2014, č. j. 331070/14/2111-24802-201174,

takto:

- I. Žaloba se odmítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobkyni se ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení vrací soudní poplatek ve výši 3 000 Kč.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) odeslanou dne 26. 6. 2020 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného – platebního výměru ze dne 21. 1. 2014, č. j. 331070/14/2111-24802-201174 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalovaný vyměřil žalobkyni napadeným rozhodnutím postupem podle § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2014 (dále jen „daňový řád“) nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2012 v souladu s daňovým přiznáním žalobkyně.
2. V žalobě žalobkyně uvedla, že za předmětné zdaňovací období podala daňové přiznání dne 25. 1. 2013 a vyměřený nadměrný odpočet jí byl vrácen dne 22. 2. 2013. Jak ovšem následně zjistila, tento nadměrný odpočet nebyl žalovaným zohledněn na jejím daňovém účtu v období od 25. 1. 2013 do 21. 4. 2014, takže nemohl být započten na dřívější daňové nedoplatky žalobkyně. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno až dne 27. 4. 2020, žalovaný na něm vyznačil doložku právní moci ke dni 21. 1. 2014 a teprve k tomuto datu částku nadměrného odpočtu předsal na osobní daňový účet žalobkyně. Žádosti žalobkyně o opravu doložky právní moci na den 25. 1. 2013, jak to stanoví § 140 odst. 2 daňového řádu, žalovaný přípisem ze dne 27. 5. 2020 nevyhověl. Přípustnost své žaloby žalobkyně dovozuje z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 13. 2. 2018, č. j. 2 As 141/2015-37, a rozsudku NSS ze dne 17. 6. 2016, č. j. 4 Afs 31/2016-26.

3. Žalovaný ve vyjádření potvrdil, že žalobkyně byla fakticky s napadeným rozhodnutím seznámena dne 27. 4. 2020. Jinak ovšem navrhoval, aby žaloba byla odmítnuta (popř. zamítnuta), jelikož žalobkyně brojí pouze datu vyznačenému na doložce právní moci, jež nemůže způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí, přičemž žalobkyně žádné důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí neuvádí. Na rozdíl od závěrů rozšířeného senátu NSS v tomto případě není doložka právní moci, resp. správnost data v ní uváděného rozhodná pro včasnost podané žaloby. Vyznačením právní moci na napadeném rozhodnutí nemohlo být zasaženo do práv žalobkyně. K tomu, aby se žalobkyně domohla dřívějšího data zaevidování nadměrného odpočtu na její účet slouží podle žalovaného jiné právní prostředky ochrany (jež ovšem nijak nespecifikuje). Žalovaný též připomíná, že v totožné věci žalobkyně podala zásahovou žalobu, již zdejší soud projednává pod sp. zn. 55 Af 42/2020.
4. Hned na počátku se soud musel zabývat tím, zda jsou splněny procesní podmínky nezbytné pro to, aby soud mohl napadené rozhodnutí podrobit meritornímu přezkumu.
5. V tomto případě lze mít pochyby již o tom, zda je žaloba včasná, neboť žalobní lhůta podle § 72 odst. 1 s. ř. s. běží od okamžiku doručení napadeného rozhodnutí. Byť se účastníci shodují v tom, že žalobkyně se s napadeným rozhodnutím seznámila až dne 27. 4. 2020, odpověď na otázku, co je třeba rozumět pod okamžikem doručení, je třeba hledat v rozhodném právním předpise. Relevantním právním předpisem ve vztahu k napadenému rozhodnutí je ustanovení § 140 odst. 2 daňového řádu, podle nějž se za den doručení platebního výměru (rozuměj takového, v němž se ve smyslu § 140 odst. 1 daňového řádu neodchyluje vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem) daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. V tomto směru žalobkyně uvádí, že daňové přiznání podala včas, poslední den lhůty, tj. dne 25. 1. 2013. Podle právním předpisem stanovené právní fikce tedy bylo napadené rozhodnutí doručeno právě uvedeného dne, a to bez ohledu na to, kdy žalovaný reálně napadené rozhodnutí vyhotovil a kdy se s ním žalobkyně seznámila.
6. Takto vykládané ustanovení § 140 odst. 2 daňového řádu se může jevit jako nepřijatelné z hlediska zachování práva na spravedlivý proces, ale paradoxně zde není žádný důvod, proč by tomu tak mělo být. Za daného právního stavu daňový subjekt totiž vždy ví, odkdy mu žalobní lhůta běží (nanejvýše nemusí mít povědomí, kdy skutečně bylo správci daně doručeno jeho opožděné daňové přiznání či vyúčtování, ale tato nejistota je v praxi zásadně v jeho prospěch) a zároveň i ví, jaký má napadené rozhodnutí obsah (totožný s obsahem jeho daňového tvrzení).
7. Pokud by se přitom platební výměr odchyloval od daňového tvrzení žalobce, nejednalo by se o platební výměr podle § 140 odst. 1 daňového řádu a okamžik jeho doručení by se odvíjel od obecné právní úpravy (§ 47 daňového řádu). Žaloba směřující proti takovému rozhodnutí by pak byla i přes její včasnost nepřipustná podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s. pro nevyčerpání opravných prostředků, protože v takovém případě by nebyla naplněna premisa ustanovení § 140 odst. 4 daňového řádu pro vyloučení odvolání jakožto řádného opravného prostředku – soud by tudíž takovou žalobu po odmítnutí postoupil podle § 46 odst. 5 s. ř. s. Odvolacímu finančnímu ředitelství k projednání odvolání. Žalobkyně ovšem v tomto případě nenamítá, že by se napadené rozhodnutí odchylovalo od obsahu jejího daňového přiznání, soud se proto touto variantou nemusí zabývat.

8. Nezbyvá tedy než uzavřít, že dvouměsíční žalobní lhůta pro podání žaloby uplynula již v pondělí dne 25. 3. 2013, což žalobkyně musela vědět. Žalobu je tudíž nutné odmítnout jako opožděnou podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. I bez těchto úvah by však žaloba přípustná být nemohla.
9. 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.
10. Podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s., nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh byl podán osobou k tomu zjevně neoprávněnou.
11. Odmítnutí návrhu proto, že byl podán osobou k tomu zjevně neoprávněnou, se vztahuje nejen na případy nedostatku procesní legitimace, ale i na zcela zjevné nedostatky legitimace hmotné, zjistitelné bez pochyb okamžitě, zpravidla již z návrhu samotného. Dopadá též na případy takzvané „subjektivní nepřipustnosti“, jíž se ve vztahu k přípustnosti kasační stížnosti s odkazem na § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 26. 3. 2020, č. j. 9 Afs 271/2018-52, publikovaném pod č. 4024/2020 Sb. NSS. Podle uvedeného ustanovení tak je namíste odmítnout i opravné prostředky proti rozhodnutím, u nichž je zpravidla již z textu opravného prostředku patrné, že řízení předcházející vydání napadeného rozhodnutí by nemohlo dopadnout pro stěžovatele úspěšněji ani v případě úspěšnosti opravného prostředku. Tedy obdobně jako rozšířený senát konstatoval ke kasační stížnosti, je namíste odmítnout žalobu jako opravný prostředek proti správnímu rozhodnutí tehdy, jestliže i v případě vyhovění žalobě by již nemohlo správní řízení pro žalobce dopadnout lépe (příznivější rozhodnutí správního orgánu nepadá v úvahu).
12. Žalobkyně napadá rozhodnutí, jímž bylo plně vyhověno jejímu návrhu – žalobkyně nepopírá, že napadené rozhodnutí plně odpovídá tomu, co tvrdila v daňovém přiznání. Lepší výsledek daňového řízení si přitom rozumně nelze představit. I kdyby tedy soud napadené rozhodnutí zrušil, žalobkyni by to nijak neprospělo, neboť lepšího výroku napadeného rozhodnutí dost dobře nemůže dosáhnout. Přesto žalobkyně proti napadenému rozhodnutí brojí. Jedná se tak o zcela zjevný případ subjektivní nepřipustnosti žaloby, jelikož napadeným rozhodnutím nebylo do práv žalobkyně zasaženo – i kdyby jí byla vyměřována daňová povinnost, stalo by se tak v souladu s jejím požadavkem, tj. bylo by jí vyhověno. V tomto případě jí ostatně byl vyměřen nadměrný odpočet. Je tak zjevné, že žalobu je nutné odmítnout i podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
13. K podstatě podané žaloby je pak třeba doplnit, že obsahově vůbec nesměruje proti napadenému rozhodnutí (rozuměj proti jeho výroku), a dokonce ani proti žádné z jiných jeho náležitostí. Směřuje totiž do doložky právní moci, což je dodatečný úkon osvědčující existenci právní skutečnosti, jež typicky nastala až po vydání napadeného rozhodnutí. Danými okolnostmi se soud v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí může obecně vzato zabývat jen při posuzování procesních podmínek pro projednání žaloby, v řízení o věci samé mu to zapovídá ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., podle něž je rozhodný skutkový stav v okamžiku vydání napadeného rozhodnutí, nikoliv události pozdější. V tomto případě sice „výjimka potvrzuje pravidlo“, jelikož rozhodné skutečnosti pro okamžik nabytí právní moci ve smyslu § 103 odst. 1 ve spojení s § 101 odst. 6 daňového řádu nastaly

podle § 140 odst. 2 daňového řádu (viz též odst. 20 rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2019, č. j. 45 Af 30/2016-52, č. 3899/2019 Sb. NSS) před vydáním napadeného rozhodnutí, nicméně ani to nic nemění na povaze doložky právní moci, která není náležitostí napadeného rozhodnutí, a proto ji nelze zkoumat v rámci věcného přezkumu žaloby směřující proti němu.

14. Shora učiněné závěry přitom ale neznamenají, že by žalobkyně byla zbavena přístupu k soudu v otázce stanovení okamžiku, k němuž měl být připsán nárok na nadměrný odpočet vyměřený napadeným rozhodnutím na její daňový osobní účet, jež zcela nepochybně je způsobilá zasáhnout citelně do jejích práv. Soud zde ponechává stranou to, zda je tento okamžik vůbec totožný s okamžikem nabytí právní moci napadeného rozhodnutí, neboť je krajně nevhodné, aby se k této záležitosti věcně vyjadřoval v tomto řízení, byť i jen cestou *obiter dicti*. Podstatné pouze je, že žalobkyně z principu má možnost se domáhat nápravy vadného posouzení této otázky odvoláními a posléze žalobami proti platebním výměrům, jimiž je jí v návaznosti na tento dle jejího názoru opožděný záznam daňového nároku vyměřováno podle § 252 odst. 6 daňového řádu příslušenství daně v nesprávné výši, popř. žalobami proti exekučním příkazům vydaným na základě výkazů nedoplatků zahrnujícím související úroky z prodlení, k jejichž vyměření platebním výměrem správce daně nepřistoupil (viz rozsudky NSS ze dne 25. 2. 2016, č. j. 9 Afs 52/2015-59, č. 3455/2016 Sb. NSS, a ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017-40, č. 3825/2019 Sb. NSS). Má-li žalobkyně za to, že při správném zaúčtování jejích daňových nároků jí vzniká nárok na vratitelný přeplatek, může také požádat postupem podle § 155 odst. 2 daňového řádu o jeho vrácení, proti eventuálnímu nevydání rozhodnutí o této žádosti brojit žalobou na ochranu proti nečinnosti podle § 79 a násl. s. ř. s. a proti (zcela či zčásti) zamítavému výroku rozhodnutí o této žádosti brojit nejprve odvoláním a posléze žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Nepřistoupil-li přitom správce daně dosud k vydání ani platebního výměru na úrok z prodlení, ani exekučního příkazu a nepřicházelo-li do úvahy ani uplatnění žádosti o vrácení vratitelného přeplatku, popř. nemohla-li žalobkyně zcela výjimečně v praxi (např. na základě časové souslednosti úkonů správce daně) takové žádosti uplatnit či proti takovým úkonům správce daně reálně z tohoto důvodu brojit, pak by ještě přicházela do úvahy jako subsidiární varianta možnost podání zásahové žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. proti nesprávnému obsahu evidence na osobním daňovém účtu žalobkyně, již by se žalobkyně domáhala, aby soud správcí daně uložil nápravu takového stavu v podobě zaevidování konkrétních údajů k určitému (s ohledem na včasnost žaloby dostatečně aktuálnímu) datu, budou-li takto požadované údaje záviset na předchozím časově správném zaúčtování sporného daňového nároku.
15. Lze tedy shrnout, že ze shora uvedených důvodů nelze podanou žalobu meriotrně projednat a je namístě ji odmítnout jako opožděnou, a nadto podanou zjevně neoprávněnou osobou [§ 46 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.].
16. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 3 s. ř. s., podle kterého žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byl-li návrh odmítnut.
17. Posledním výrokem soud rozhodl ve smyslu § 6a odst. 4 a § 10 odst. 1, resp. § 10 odst. 3 věty poslední zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“) o vrácení zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Tento poplatek bude žalobkyni vrácen podle § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích ve lhůtě 30 dnů od právní moci výroku o vrácení poplatku.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 14. prosince 2020

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu