



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Petra Kuchynky a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobce: **P. K.**, bytem X, X,
zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, Sluneční
náměstí 14, 158 00 Praha 5,
proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, Hálkova 14, 305 72 Plzeň,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2018, č.j. 1670079/18/2301-52521-401357,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 30. 10. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 8. 2018, č.j. 1670079/18/2301-52521-401357 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta žalobcová námitka ze dne 1. 5. 2018 proti evidenci daní ve smyslu § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[II] Žaloba

2. Žalobce uvedl, že správce daně eviduje na žalobcově osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) předpis daně stanovené platebním výměrem ze dne 24. 7. 2017, č.j. 1492067/17/2301-52521-405054 (dle správního spisu byl platební výměr pod uvedeným číslem jednacím vydán dne 21. 7. 2017 – pozn. soudu), a to ve výši 451 728 Kč. Platební výměr byl vydán na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 7. 2017, č.j. 168698/17/2301-62563-401100, která tvoří od úvodní části uvedeného platebního výměru. Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 8. 2. 2018, č.j. 30 A 159/2017-49, částečně vyhověl žalobcově žalobě na ochranu před nezákonným zásahem (= shora uvedená daňová kontrola), přičemž dle žalobce z tohoto rozsudku plyne, že žalovaný vydal platební výměr ze dne 21. 7. 2017, č.j. 1492067/17/2301-52521-405054, po uplynutí lhůty pro stanovení daně. To ostatně žalovaný nepopírá. Proti tomuto platebnímu výměru se žalobce neodvolal.
3. Odvolací finanční ředitelství rozhodlo dne 6. 3. 2018 rozhodnutím č.j. 10546/18/5100-41458-711233 tak, že nedoplatek stanovený výše uvedeným platebním výměrem ze dne 21. 7. 2017 je nevymahatelný proto, že marně uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně, a to vzdor presumpci správnosti, kterou je platební výměr ze dne 21. 7. 2017 nadán. V důsledku posledně zmiňovaného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zastavil žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 3. 2018 exekuci s tím, že nedoplatek je nevymahatelný. Přesto jej dále eviduje jako dluh žalobce a napadeným rozhodnutím jej odmítl odevidovat. Žalobce namítal, že dle § 153 odst. 3 daňového řádu platí, že nedoplatek hradí daňový subjekt jako svůj dluh a tomuto dluhu odpovídá na straně příslušného veřejného rozpočtu splatná daňová pohledávka. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že „dluh“ ve výši 451 728 Kč je nevymahatelný, je nesprávné tento evidovat na žalobcově osobním daňovém účtu jako částku představující splatnou daňovou pohledávku státu. Důsledkem vadné evidence je, že jakákoliv úhrada žalobce na DPH se podle § 152 odst. 1 daňového řádu užije primárně k úhradě takto vzniklého dluhu, ač ten je nevymahatelný. Druhým negativním dopadem evidence předmětné částky jako dluhu je, že tvoří překážku pro předepsání nadměrného odpočtu, který žalobce vykázal v řádném daňovém tvrzení k DPH za zdaňovací období květen 2013, jak potvrdil i žalovaný.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve uvedl rozhodné skutečnosti předcházející vydání napadeného rozhodnutí. K samotnému předmětu řízení uvedl, že platební výměr ze dne 21. 7. 2017, č.j. 1492067/17/2301-52521-405054, nabyl právní moci dne 5. 9. 2017, proto je třeba vycházet z presumpce správnosti správních aktů. Předmětný platební výměr tak vyvolal účinky s ním spojené, když stanovil žalobcovu daňovou povinnost ve výši 451 728 Kč. Z toho vyplývá, že evidence daně na žalobcově osobním daňovém účtu je správná. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

[IV] Posouzení věci soudem

5. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
6. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
7. Jednání soudu se konalo dne 26. 5. 2021. Účast žalobcova zástupce byla zajištěna distančně skrze aplikaci POLYCOM, avšak před zahájením jednání byly zjištěny technické problémy spojení v přenosu zvuku (žalobcův zástupce nebyl v jednací síni slyšet). Přes opakované snahy se nepodařilo problém odstranit. Žalobcův zástupce se poté telefonicky spojil s předsedou senátu s tím, že na podané žalobě a vyjevené argumentaci trvá, a udělil souhlas s konáním jednání bez své přítomnosti.
8. Rovněž žalovaný setrval na vlastní argumentaci.
9. Žaloba není důvodná.
10. Předně, soud připomíná, že judikatura správních soudů dovodila, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. je nepřípustná v případě, kdy žalobce brojí proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č.j. 3 Afs 251/2015-34, a tam citovaná judikatura), resp. proti rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2020, č.j. 9 Afs 285/2019-32, zejm. jeho body [11] až [14]). V nyní projednávaném případě však žalobce nebrojil proti rozhodnutí o námitce proti *potvrzení* o stavu osobního daňového účtu, nýbrž proti rozhodnutí o námitce proti samotné evidenci daní jako takové (žalobce tedy nebrojil proti rozhodnutí o námitce proti formálnímu úkonu v podobě potvrzení o stavu osobního daňového účtu, nýbrž proti rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho námitka proti faktické evidenci daní na jeho osobním daňovém účtu).
11. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl v usnesení ze dne 19. 2. 2019, č.j. 1 Afs 271/2016-53, mj. k těmto závěrům (bod [34]): „*Námitka je „nárokový“ prostředek nápravy úkonu správce daně při placení daní. Je jím v tom smyslu, že ten, kdo je oprávněn ji podat (ten, kdo tvrdí, že takovýmto úkonem správce daně byl zkrácen na svých právech), má subjektivní veřejné právo na to, aby námitka byla k tomu příslušným orgánem řádně vypořádána. Znamená to, že má subjektivní veřejné právo na to, aby jí bylo zcela vyhověno a jí napadený úkon byl zrušen, jde-li o námitku zcela důvodnou, resp. jí bylo zčásti vyhověno a náprava zjednána způsobem adekvátním důvodům a rozsahu částečného vyhovění, jde-li vskutku podle objektivního práva o námitku zčásti důvodnou. Stejně tak má ten, kdo námitku podal, „nárok“ na to, aby byla zamítnuta, nejsou-li důvody námitky ani zčásti oprávněné. Je logické, že proti zcela vyhovujícímu rozhodnutí o námitce nebude ten, kdo ji podal, brojit a podávat proti tomuto rozhodnutí správní žalobu. Z povahy věci mu totiž „více“ vyhovět nelze. To ostatně reflektuje i právní úprava v poslední větě § 159 odst. 3 daňového řádu, stanoví-li, že v takovém případě se rozhodnutí o námitce neodůvodňuje. Při nevyhovění či toliko částečném vyhovění námitce však může být rozhodnutí správce daně o námitce jednak objektivně nezákonné (to může být jistě i rozhodnutí o plném vyhovění námitce), ale – a to je podstatné – tato nezákonnost může znamenat (a typicky bude znamenat) zkrácení toho, kdo námitku podal, na jeho subjektivním veřejném právu na to, aby o námitce bylo rozhodnuto zákonně. Právě proto jde u částečného či plného nevyhovění námitce, a tedy u částečně či plně zamítavého rozhodnutí o ní, o takové rozhodnutí, které svou podstatnou bude „rozhodnutím“ podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Proto tedy proti němu musí být zásadně přípustná žaloba ve správním*

soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu.“. Dle názoru soudu se v souzené věci uplatní závěry plynoucí z bodu [34] právě citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, a z tohoto důvodu soud shledal žalobu proti napadenému rozhodnutí přípustnou a věcně ji projednal.

12. Soud zjistil z obsahu správního spisu tyto skutečnosti. Žalovaný vydal dne 21. 7. 2017 platební výměr č.j. 1492067/17/2301-52521-405054, kterým byla žalobci stanovena daňová povinnost na DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 451 728 Kč. Tento platební výměr nabyl právní moci dne 5. 9. 2017. Předmětný platební výměr žalobce nenapadl žádnými opravnými prostředky, tudíž ke dni vydání napadeného rozhodnutí byl stále pravomocný.
13. Dále, z žalovaným předloženého rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 8. 2018, č.j. 33974/18/5300-21441-703172, vyplývá, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně uplynula ve vztahu k žalobci a zdaňovacímu období květen 2013 dne 15. 11. 2016. Ačkoliv byl platební výměr na DPH za zdaňovací období květen 2013 vydán až po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně (což potvrdil i žalovaný v napadeném rozhodnutí), žalovaný ke dni podání žaloby evidoval na osobním daňovém účtu žalobce částku 451 728 Kč (tato skutečnost nebyla mezi stranami sporná) vyměřenou předmětným platebním výměrem jako daňovou pohledávku státu, a to s odkazem na zásadu presumpce správnosti správních aktů.
14. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy.
15. Dle § 149 odst. 1 daňového řádu platí: *„Předmětem evidence daní, kterou vede správce daně, je zaznamenávání vzniku, stanovení, splnění, popřípadě jiného zániku daňových povinností, a z toho vyplývajících přeplatků, nedoplatků a případných převodů; tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech.“*
16. Dle § 152 odst. 1 daňového řádu se úhrada daně na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin – a) nedoplatky na dani a splatná daň, b) nedoplatky na příslušenství daně, c) vymáhané nedoplatky na dani, d) vymáhané nedoplatky na příslušenství daně.
17. Dle § 153 odst. 1 daňového řádu, *„nedoplatkem je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.“* Podle § 153 odst. 2 daňového řádu, *„nedoplatek hradí daňový subjekt jako svůj daňový dluh; tomuto dluhu odpovídá na straně příslušného veřejného rozpočtu splatná daňová pohledávka.“*
18. Podle § 148 odst. 1 věty první daňového řádu, *„daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky.“*
19. Spornou právní otázkou mezi žalobcem a žalovaným je, zda žalovaný postupoval v souladu s právními předpisy, pokud v důsledku presumpce správnosti platebního výměru ze dne 21. 7. 2017, č.j. 1492067/17/2301-52521-405054, evidoval na osobním daňovém účtu žalobce vyměřenou DPH za zdaňovací období květen 2013 jako splatnou pohledávku i přesto, že předmětný platební výměr byl vydán až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
20. K otázce zániku práva státu stanovit daň (vyměřit či doměřit) v důsledku marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně se vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07. V bodě [15] předmětného nálezu Ústavní soud mj. uvedl:

„Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v první řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přiblížit z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu. (...)“. Důsledkem prekluze je tedy zánik práva oprávněného subjektu (srov. např. bod [26] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č.j. 1 Afs 145/2008-135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS). Pokud tedy před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně (k charakteru této lhůty jako lhůty prekluzivní srov. bod [16] předmětného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1169/07) nebyla pravomocně vůči daňovému subjektu stanovena daň, zaniká právo státu stanovit daňovému subjektu takovou daň (srov. bod [26] nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07). Jinými slovy, uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně zaniká oprávnění veřejného rozpočtu na plnění v podobě daně uplatnitelné vůči daňovému subjektu. Není tak pochyb o tom, že v nyní projednávané věci došlo k pravomocnému stanovení daně (5. 9. 2017) až poté, co právo státu stanovit žalobci daň zaniklo (15. 11. 2016).

21. Nicméně, soud nemohl odhlédnout od žalovaným namítaného principu presumpce správnosti správních aktů. Soud souhlasí a mezi stranami není sporné, že předmětný platební výměr ze dne 21. 7. 2017 nabyl právní moci a do okamžiku vydání napadeného rozhodnutí nebyl zákonem stanoveným postupem změněn či zrušen. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č.j. 1 As 79/2008-128 (publ. pod č. 1815/2009 Sb. NSS), vyjevil následující: „Právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej (srov. k tomu Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 7. vydání, Praha: C. H. Beck, 2009, s. 225, resp. v judikatuře NSS např. rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č.j. 6 As 45/2005-188). Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti. Zrušení správního aktu má účinky toliko ex nunc, které působí výlučně do budoucna, akt již tedy nemůže v budoucnu založit další práva a povinnosti. Odrazem této zásady z pohledu vztahu jedinec - správní orgán je zásada ochrany dobré víry a ochrany nabytých práv (viz např. nález ÚS ze dne 9. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 150/01, Sb. n. a u., sv. 31, č. 117, s. 69).“.
22. Soud při posouzení (ne)důvodnosti žaloby vycházel z faktu, že pokud by zrušil napadané rozhodnutí, musel by zároveň v takovém rozsudku vyjavit právní názor, kterým by byl správní orgán v dalším řízení vázán.
23. Je zřejmé, že byť byl platební výměr ze dne 21. 7. 2017 vydán až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nepřestal onen výměr právně existovat. Ano, ze strany Odvolacího finančního ředitelství sice bylo konstatováno, že příslušný „dluh“ je nevymahatelný, a žalovaným byla v důsledku toho zastavena exekuce, to ale nic nemění na tom, že platební výměr nebyl zrušen, je pravomocný a orgány daňové správy jsou povinny postupovat tak, jak jim ukládá daňový řád. Tedy včetně postupu ve smyslu jeho § 149 odst. 1 a § 152 odst. 1.

24. Jak je uvedeno výše, pokud soud přistoupí ke zrušujícímu rozsudku, musí v takovém rozsudku vyjavit i právní názor zavazující správní orgán pro další jeho konání. V souzené věci by však takový postup vedl k tomu, že by soud musel zavázat správní orgán k nerespektování daňového řádu, tedy k postupu *contra legem*, neboť pravomocný platební výměr doposud nebyl zrušen a existuje. Takové rozhodnutí je však dle názoru soudu neakceptovatelné.
25. S ohledem na shora uvedené proto soud v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

[V] Náklady řízení

26. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 26. 5. 2021

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu