



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **P. K.**, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 5. 2021, č. j. 30 Af 53/2018 - 31,

takto:

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 5. 2021, č. j. 30 Af 53/2018 - 31, **se zrušuje.**
- II. Žaloba **se odmítá.**
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalobce se námitkou ve smyslu § 159 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „*daňový řád*“), ze dne 1. 5. 2018 domáhal, aby na jeho osobní daňový účet žalovaný zaevidoval přeplatky ve výši 14 662 783 Kč (za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013) a ve výši 1 006 499 Kč (za zdaňovací období květen 2013), a to na základě nadměrných odpočtů DPH vyplývajících z řádných daňových tvrzení žalobce. Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 8. 2018, č. j. 1670079/18/2301-52521-401357 (dále jen „*rozhodnutí o námitce*“), námitku žalobce zamítl. Uvedl, že nadměrné odpočty DPH dle řádných daňových tvrzení žalobce v celkové

výši 14 662 783 Kč zaevidoval na žalobcově osobním daňovém účtu již před podáním námitky, neboť dodatečné platební výměry stanovující DPH za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013 odlišně od řádných daňových tvrzení, byly zrušeny rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství. Za zdaňovací období květen 2013 je na osobním daňovém účtu žalobce evidována vyměřená DPH ve výši 451 728 Kč, jelikož platební výměr, jímž byla stanovena, nebyl zrušen a stal se pravomocným. Existence tohoto pravomocného rozhodnutí stanovujícího DPH ve výši 451 728 Kč brání jejímu konkludentnímu vyměření podle řádného daňového tvrzení žalobce, a tedy i zaevidování žalobcem tvrzeného nadměrného odpočtu ve výši 1 006 499 Kč.

[2] Proti rozhodnutí o námitce brojil žalobce žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 26. 5. 2021, č. j. 30 Af 53/2018 - 31, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud se nejprve zabýval přípustností žaloby a konstatoval, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je žaloba proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“) nepřijatelná, pokud žalobce brojí proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu nebo proti rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu. V nyní projednávané věci je dle krajského soudu situace odlišná, neboť žalobce nebrojil proti rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu, ale „*proti rozhodnutí o námitce proti samotné evidenci daní jako takové*“. S přihlédnutím k závěrům vyplývajícím z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 - 53 (dále jen „*usnesení rozšířeného senátu ve věci ANAFRA*“), krajský soud shledal žalobu přípustnou a věcně ji projednal.

[4] Spornou otázkou podle krajského soudu bylo, zda žalovaný postupoval v souladu s právními předpisy, pokud evidoval na osobním daňovém účtu žalobce nedoplatek ve výši 451 728 Kč vyplývající z platebního výměru, jímž byla stanovena DPH za zdaňovací období květen 2013, i přesto, že tento platební výměr byl vydán až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Krajský soud dospěl k závěru, že pro rozhodnutí ve věci je podstatné, že předmětný platební výměr nebyl zrušen a je tedy pravomocným rozhodnutím, a orgány daňové správy tudíž byly povinny ve vztahu k jím stanovené DPH postupovat v souladu s daňovým řádem, tedy i podle § 149 odst. 1 a § 152 odst. 1 daňového řádu. Žalobu tak shledal nedůvodnou.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost, jejíž důvod podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Podle stěžovatele byli žalovaný i krajský soud povinni zohlednit, že platební výměr stanovující DPH za zdaňovací období květen 2013 byl vydán po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Stěžovatel odkazuje na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že k možné prekluzi jsou správní orgány a soudy povinny přihlížet z úřední povinnosti (nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, a ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07), jakož i to, že je možné se prekluzí zabývat také v postupech či řízeních navazujících na vydání pravomocného rozhodnutí o stanovení daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012 - 76, nebo ze dne

pokračování

29. 5. 2014, č. j. 7 Afs 68/2013 - 36). Při evidování nedoplatku na osobním daňovém účtu je dle stěžovatele základním předpokladem, že finanční prostředky získané od daňového subjektu mohou být použity k jeho úhradě. To je však v případě dluhu vycházejícího z platebního výměru vydaného po marném uplynutí prekluzivní lhůty vyloučeno, neboť tímto postupem by se stát bezdůvodně obohatil.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Shrnuje postup orgánů daňové správy, jenž vedl k zaevidování DPH za zdaňovací období květen 2013, stanovené platebním výměrem ve výši 451 728 Kč, na osobní daňový účet stěžovatele, a uvádí, že v průběhu daňového řízení postupoval v souladu se zákonem. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[8] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud nejprve stručně rekapituluje skutkové okolnosti projednávané věci. Žalovaný na základě daňových kontrol vydal dne 21. 7. 2017 dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013 (celkem 32 dodatečných platebních výměrů), a platební výměr na DPH za zdaňovací období květen 2013. Všechny zmíněné dodatečné platební výměry na DPH (s jednou výjimkou, viz níže) byly k odvolání stěžovatele rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství zrušeny, neboť byly vydány po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, která skončila dne 15. 11. 2016. Pouze platební výměr na DPH za zdaňovací období květen 2013 (dále jen „platební výměr za květen 2013“) nebyl napaden odvoláním a dne 5. 9. 2017 tak nabyl právní moci. S ohledem na výše uvedené žalovaný evidoval na osobním daňovém účtu stěžovatele (§ 149 daňového řádu) předpis DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 451 728 Kč.

[10] Nejvyšší správní soud považuje za nutné uvést, že rozhodnutí krajského soudu přezkoumává v rozsahu kasačních námitek (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a z důvodů uvedených v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Takto zákonem definovaná dispoziční zásada nicméně neplatí bez výjimek; povinností kasačního soudu tak mimo jiné je *ex officio* zohlednit i existenci případné zmatečnosti řízení před krajským soudem (§ 109 odst. 4, věta za středníkem s. ř. s.). V nyní posuzované věci kasační soud zjistil, že řízení před krajským soudem bylo zatíženo zmatečností [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], neboť krajský soud projednal žalobu stěžovatele meritorně, ačkoli k tomu chyběly podmínky řízení.

[11] Krajský soud na projednávanou věc aplikoval závěry usnesení rozšířeného senátu ve věci ANAFRA, přičemž dospěl k tomu, že v souladu s tímto usnesením je žaloba proti rozhodnutí o námitce přípustná. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se zabýval otázkou, zda je námitka podle § 159 daňového řádu řádným opravným

prostředkem proti exekučnímu příkazu ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., a dále možností paralelního přístupu k soudu – tedy soudního přezkumu jak exekučního příkazu, tak rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu. Dospěl přitom k závěru, že obě tyto „cesty“ jsou pro žalobce otevřeny. Z usnesení rozšířeného senátu ve věci ANAFRA však nelze vyvozovat závěr o tom, že žaloba podle § 65 a násl. s. ř. s. je přípustná proti **jakémukoli** rozhodnutí o námitce.

[12] Pro posouzení povahy rozhodnutí o námitce je nutné zvážit, **proti jakému úkonu daňového orgánu námitka směřovala** z toho hlediska, zda se rozhodnutím o ní zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti daňového subjektu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 7 Afs 197/2015 - 30; všechna zde citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). Ve vztahu k osobnímu daňovému účtu dospěla ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu k závěru, že potvrzení o stavu osobního daňového účtu je úkonem, kterým správce daně pouze informuje daňový subjekt o stavu jeho osobního daňového účtu. Ten je vytvářen na základě jiných úkonů správců daně, jež samy o sobě bezpochyby do subjektivních práv daňového subjektu zasahují. Na základě stavu osobního daňového účtu však daňovému subjektu přímo žádné povinnosti nevznikají. Rozhodnutí o námitce proti takovému potvrzení proto není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a je ze soudního přezkumu vyloučeno podle § 70 písm. a) s. ř. s. (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019 - 32, nebo ze dne 18. 3. 2021, č. j. 2 Afs 87/2019 - 26). Přesto však Nejvyšší správní soud připustil, že i samotná evidence daní na osobním daňovém účtu může v určitých případech do veřejných subjektivních práv daňového subjektu zasáhnout, a tudíž proti ní musí existovat možnost soudní ochrany; to však platí pouze za situace, v níž daňový subjekt již nemá jiný prostředek obrany. Evidence daní na osobním daňovém účtu zasáhne do práv daňového subjektu typicky tehdy, pokud je v rozporu s pravomocným rozhodnutím orgánu daňové správy, který je jejím podkladem. V takovém případě může daňový subjekt proti evidenci daní na osobním daňovém účtu, nemá-li k dispozici jiný prostředek obrany, brojit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 s. ř. s. V rozsudku ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015 - 34, Nejvyšší správní soud shrnul, že *„[p]okud 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, jenž se projeví typicky v potvrzení o stavu osobního daňového účtu podle § 151 daňového řádu, 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.“*

[13] V projednávané věci se stěžovatel námitkou domáhal změny stavu osobního daňového účtu (bez předchozí žádosti o vydání potvrzení o stavu osobního daňového účtu). Jak však vyplývá z výše uvedeného, evidencí informací na osobním daňovém účtu nevznikají, nezanikají, nemění se, ani se daňovému subjektu závazně neurčují žádná práva či povinnosti. Práva a povinnosti závazně stanovují rozhodnutí orgánů daňové správy a údaje na osobním daňovém účtu jsou pouze jejich odrazem. V tomto případě je rozhodnutím ukládajícím stěžovateli povinnost platební výměr za květen 2013, a v návaznosti na něm je na osobním daňovém účtu stěžovatele evidován údaj o vyměřené DPH. Pokud stěžovatel nesouhlasil s vyměřením DPH platebním výměrem za květen 2013, měl (a mohl) se proti tomuto platebnímu výměru bránit odvoláním [tak, jako to

pokračování

učinil v případě ostatních platebních výměrů (viz odstavec [9] výše)], a domáhat se jeho zrušení z důvodu marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Proti případnému zamítavému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství mohl stěžovatel brojit žalobou podle § 65 s násl. s. ř. s. Svoji pasivitu, co se týče procesní obrany proti platebnímu výměru za květen 2013, nemůže stěžovatel nyní zhojit podáním žaloby podle § 65 a násl. s. ř. s. proti rozhodnutí o námitce proti stavu osobního daňového účtu. Na nepřipustnosti žaloby podle § 65 a násl. s. ř. s. nic nemění ani to, že došlo k vydání rozhodnutí o námitce. Není-li totiž způsobilá zasáhnout do práv stěžovatele samotná evidence údajů na osobním daňovém účtu, nemůže tomu být jinak ani v případě následného rozhodnutí o námitce tuto evidenci napadající (srovnej usnesení Ústavního soudu ze dne 4. 10. 2022, sp. zn. III. ÚS 2555/22; všechna zde citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na <https://nalus.usoud.cz>).

[14] Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného o námitce proti stavu osobního daňového účtu není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., jedná se o úkon správního orgánu, který je dle § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučen. Žaloba proti tomuto úkonu žalovaného je tedy dle § 68 písm. e) s. ř. s. nepřipustná. Krajský soud proto pochybil, pokud rozhodnutí o námitce posoudil jako rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a zabýval se žalobními námitkami věcně, neboť měl žalobu odmítnout postupem dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[15] Pokud krajský soud i přesto o žalobě meritorně rozhodl, zatížil toto řízení vadou zmatečnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť přípustnost návrhu je jednou z podmínek řízení (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2020, č. j. 8 As 32/2020 - 38). K této vadě řízení musel Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 4, věty za středníkem s. ř. s. přihlídnout z úřední povinnosti. Za této situace pak kasačnímu soudu nezbylo, než napadený rozsudek zrušit (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.) a žalobu odmítnout (§ 110 odst. 1, věta první za středníkem s. ř. s.).

[16] Nejvyšší správní soud si je vědom judikatury Ústavního soudu, dle které jsou správní soudy, zvolí-li žalobce nesprávný žalobní typ, povinny poskytnout žalobci lhůtu k úpravě žaloby, a pokud je zjištěný nedostatek odstraněn, žalobu věcně projednat. Tuto povinnost však správní soudy nemají, nejsou-li splněny ani podmínky řízení dle správního žalobního typu (srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Tak tomu je v projednávané věci.

[17] Jak vyplývá z výše citované judikatury, v souvislosti s vedením osobního daňového účtu může být do práv daňového subjektu zasaženo, pokud stav osobního daňového účtu neodpovídá skutečnému stavu daňových povinností daňového subjektu – typicky tedy, pokud údaje evidované na osobním daňovém účtu nejsou v souladu s pravomocnými platebními výměry stanovujícími příslušnou daň. Takový zásah stěžovatel v posuzované věci netvrdí; nenamítá totiž, že stav jeho osobního daňového účtu neodpovídá daňové povinnosti stanovené platebním výměrem za květen 2013. Z obsahu žaloby i kasační stížnosti je naopak patrné, že stěžovatel si je vědom, že evidence na osobním daňovém účtu je s platebním výměrem za květen 2013 v souladu, a změny této evidence se domáhá proto, že tento platební výměr byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení DPH a nedoplatek ve výši 451 728 Kč je tak dle stěžovatele nevymahatelný. Jako tvrzení nesouladu stavu osobního daňového účtu s platebním výměrem za květen 2013 nelze

posoudit ani poukazování stěžovatele na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 3. 2018, č. j. 10546/18/5100-41458-711233, neboť to přezkoumávalo pouze zákonnost rozhodnutí žalovaného o změně exekučního titulu podle § 169 daňového řádu.

[18] Nicméně zásahová žaloba není univerzálním prostředkem ochrany proti jakémukoliv úkonu správního orgánu, kterým se stěžovatel cítí dotčen na svých právech. Je tomu právě naopak, neboť se ve vztahu k jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví jedná o subsidiární prostředek ochrany. Zásahová žaloba tedy plní roli prostředku ochrany pouze tehdy, pokud nelze využít soudní ochrany v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., či žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2022, č. j. 3 Afs 165/2021 - 31).

[19] Lze shrnout, že stěžovatel tvrdí, že stav osobního daňového účtu je v souladu s platebním výměrem za květen 2013, a tedy i s faktickým stavem jeho daňových povinností, přesto je ale nesprávný, neboť platební výměr za květen 2013 byl vydán po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení DPH. Jak však vyplývá z výše uvedeného, jediným plausibilním tvrzením, jež by zakládalo přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, by v posuzované věci bylo tvrzení nesouladu stavu osobního daňového účtu stěžovatele s jeho daňovými povinnostmi stanovenými platebním výměrem. Stěžovatelem napadený postup žalovaného (tedy vedení osobního daňového účtu stěžovatele v souladu s platebním výměrem za květen 2013), tak s ohledem na výše uvedené pojmově nemůže být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., proti kterému by se stěžovatel mohl bránit zásahovou žalobou ve správním soudnictví.

[20] Jak je uvedeno výše, pokud stěžovatel nesouhlasil s vyměřením DPH platebním výměrem za květen 2013, měl (a mohl) se proti tomuto platebnímu výměru bránit nejprve odvoláním proti němu a případně poté i žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. O zvrácení důsledků pravomocného platebního výměru nelze nepřímou usilovat žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. proti rozhodnutí o námitce (viz odstavec [13] výše), ani žalobou podle § 82 s. ř. s., jíž by stěžovatel brojil proti stavu osobního daňového účtu; tím by stěžovatel usiloval o paralelní soudní ochranu svých práv, neboť by se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 s. ř. s. domáhal soudní ochrany proti platebnímu výměru a z něj vyplývajícím důsledkům, přičemž mu ale tato ochrana mohla být poskytnuta v soudním řízení ve věci samotného vyměření DPH cestou žaloby proti správnímu rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s.

[21] S ohledem na výše uvedené tvrzení stěžovatele nelze posoudit jako plausibilní tvrzení o existenci nezákonného zásahu, proti němuž se lze bránit zásahovou žalobou, neboť stěžovatelem namítané skutečnosti pojmově nemohou být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Neobsahuje-li žaloba podaná podle části třetí hlavy druhé dílu třetího s. ř. s. plausibilní tvrzení nezákonného zásahu, proti němuž by bylo možné se domáhat soudní ochrany, jedná se o nedostatek věcné podmínky řízení ve smyslu § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srovnej již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 165/2021 - 31).

pokračování

[22] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že poučení stěžovatele dle nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2398/18 není v projednávané věci namístě, neboť přípustnou neshledává ani stávající žalobu v případě změny jejího petitu na žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 s. ř. s. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že v nyní posuzované věci nebyla volba nevhodného žalobního typu ani důsledkem nepřehlednosti právní úpravy či komplikovaného judikатурního vývoje, jako tomu bylo v řízení před Ústavním soudem vedeném pod výše uvedenou spisovou značkou.

[23] Nad rámec nutného Nejvyšší správní soud reaguje na námitku stěžovatele, dle níž nelze na osobním daňovém účtu evidovat daň, která byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení. Nejvyšší správní soud se s tvrzením stěžovatele neztotožňuje. Jak trefně podotkl krajský soud, dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je právní řád „[z]aložen 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 [...]* Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení *vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti*“ (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008 - 128, č. 1815/2009 Sb. NSS). Právní moc a závaznost platebního výměru nelze prolomit ani z důvodu spočívajícího ve vyměření DPH po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení, neboť i nezákonné rozhodnutí, je-li v právní moci, je závazné a nezměnitelné (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020 - 46). Rozsudek zdejšího soudu č. j. 6 Afs 263/2020 - 46 byl vydán ve věci téhož stěžovatele a zabýval se přezkumem platebního výměru, kterým žalovaný vyrozuměl stěžovatele o předpisu úroku z prodlení s úhradou DPH za zdaňovací období květen 2013.

[24] K judikatuře, jíž se stěžovatel v kasační stížnosti dovolával, Nejvyšší správní soud uvádí, že se týká skutkově odlišných situací. V případě nálezů sp. zn. I. ÚS 1169/07, sp. zn. IV. ÚS 2701/08 a sp. zn. IV. ÚS 816/07 se Ústavní soud zabýval povinností správních soudů přihlédnout k prekluzi práva vyměřit daň při soudním přezkumu rozhodnutí, kterými byla daň stanovena. V rozsudcích č. j. 9 Afs 72/2012 - 76 a č. j. 7 Afs 68/2013 - 36 Nejvyšší správní soud připustil možnost přihlédnutí k prekluzi práva vyměřit daň i při soudním přezkumu jiných rozhodnutí (či úkonů) správce daně, nicméně jen ve specifických situacích. V řízení vedeném pod sp. zn. 9 Afs 72/2012 byla tato možnost Nejvyšším správním soudem připuštěna s přihlédnutím ke zcela výjimečným okolnostem – daňový subjekt jednal s důvěrou ve správnost konání správce daně, podal k jeho výzvě daňové přiznání, avšak následně (ještě před nabytím právní moci rozhodnutí o vyměření daně) vyšla najevo prekluze práva stanovit daň. Tyto specifické rysy nyní projednávaná věc postrádá. Skutkové okolnosti byly odlišné rovněž v řízení vedeném pod sp. zn. 7 Afs 68/2013, a to zejména s ohledem na to, že v tomto řízení byly platební výměry stanovující daň v jiném, souběžně vedeném, soudním řízení zrušeny; nadto, rozsudek vydaný v tomto řízení se zabývá převážně přezkoumatelností rozhodnutí správce daně a rozhodnutí o odvolání.

[25] Nejvyšší správní soud dodává, že je pochopitelné, že stěžovateli se výsledek řízení subjektivně jeví jako nespravedlivý, neboť na jeho osobním daňovém účtu je evidována DPH, která dle jeho tvrzení byla stanovena po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro její

stanovení. Uvedené je však důsledkem procesní přísnosti, která pro zachování možnosti brojit proti platebnímu výměru správní žalobou vyžaduje vyčerpání řádných opravných prostředků; stěžovatel nicméně platební výměr za květen 2013 řádným opravným prostředkem (odvoláním) nenapadl. Nyní musí stěžovatel, v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (zákony jsou psány pro bdělé), nést negativní následky svého procesního opomenutí.

[26] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a žalobu současně odmítl, rozhodl také o nákladech řízení, které předcházelo rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, *in fine* s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení před soudy obou stupňů rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 3 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Podle ustanovení prvně zmíněného nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 13. prosince 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu