



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Jana Kratochvíla a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Ing. M. P.**, zastoupený JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D., advokátem se sídlem Pujmanové 882/25, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 8. 2021, č. j. 57 Af 20/2021-20,

**t a k t o :**

Usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 8. 2021, č. j. 57 Af 20/2021-20, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:****I. Vymezení věci**

[1] Dne 29. 7. 2015 žalobce podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2008 až 2014. Nyní posuzovaný případ se týká pouze zdaňovacího období roku 2014. Žalobce uvedl, že zdanění podléhají příjmy vyplacené německou společností Wasserkraft Volk AG z titulu jeho činnosti obchodního zástupce této společnosti v Latinské Americe. Stěžovatel tvrdil, že se obvykle zdržuje v Česku, a proto mu vznikla povinnost tyto příjmy zdanit v Česku. Dne 18. 8. 2015 správce daně konkludentně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2014 a zároveň vydal platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení k dani z příjmů.

[2] Následně však správci daně vznikly pochybnosti o daňové rezidenci žalobce v Česku. Dne 13. 12. 2017 správce daně rozhodl o obnově řízení o vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2014. Rozhodl tak na základě vlastního šetření o pobytu žalobce v Česku, ale také na základě informací německých orgánů o pobytu žalobce v Německu.

[3] Dne 13. 8. 2018 správce daně v obnoveném řízení zrušil původní platební výměr ve věci daně z příjmů fyzických osob žalobce za rok 2014 a řízení zastavil. Zároveň zrušil i rozhodnutí o uložení pokuty za opožděné tvrzení k dani z příjmů za tento rok. V odůvodnění uvedl, že v roce 2014 žalobce nebyl českým daňovým rezidentem.

[4] Žalovaný zamítl odvolání žalobce a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[5] Krajský soud žalobu proti tomuto rozhodnutí odmítl. Dospěl k závěru, že nejde materiálně o rozhodnutí ve smyslu § 65 soudního řádu správního. Rozhodnutí, kterým byla zrušena daňová povinnost žalobce za rok 2014 a dříve uložená pokuta, nemá žádné negativní dopady do práv žalobce.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (stěžovatel) se proti usnesení krajského soudu bránil kasační stížností. Namítal, že žaloba neměla být odmítnuta, neboť napadené rozhodnutí zasahuje do jeho veřejných subjektivních práv.

[7] Dle stěžovatele je určení daňové rezidence důležitou otázkou, která má zásadní dopad na daňové povinnosti fyzických osob. Rozhoduje se, zda je osoba daňovým rezidentem daného státu pro účely daňového systému. Toto rozhodnutí má zásadní vliv na majetek daného subjektu. Krajský soud se zaměřil jen na finanční aspekt a odmítl soudní přezkum, což je chybné, protože jde o zásah do právní sféry stěžovatele. Rozhodnutí o daňové rezidenci by mělo podléhat soudnímu přezkumu, protože určuje, jaké daně bude subjekt platit. Není správné hodnotit rozhodnutí jen podle finančních dopadů. Rozhodnutí o daňové rezidenci musí být posuzováno jako zásadní a podléhající přezkumu.

[8] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a poukázal na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného usnesení.

## III. Právní hodnocení

[9] Předmětem sporu mezi účastníky řízení je otázka, zda rozhodnutím, kterým byla zrušena daňová povinnost a předchozí pokuta a jehož důsledkem je, že daňový subjekt nemá pro dané období žádný závazek v oblasti placení daně z příjmů, je rozhodnutím ve smyslu § 65 soudního řádu správního, proti kterému se lze bránit žalobou ve správním soudnictví.

[10] Podle § 65 odst. 1 soudního řádu správního 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, může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

[11] Podle § 2 soudního řádu správního ve správním soudnictví poskytují soudy ochranu veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob způsobem stanoveným tímto zákonem a za podmínek stanovených tímto nebo zvláštním zákonem a rozhodují v dalších věcech, v nichž tak stanoví tento zákon.

pokračování

[12] Krajský soud při výkladu právě citovaných ustanovení správně vyšel z přílehlavé judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle ní, aby akt byl rozhodnutím ve smyslu § 65 soudního řádu správního, musí se negativně projevit v právní sféře žalobce (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002-42). Krajský soud v tomto případě dovedl, že rozhodnutí nemělo negativní dopad do právní sféry žalobce, a proto žalobu odmítl.

[13] Ustanovení § 65 odst. 1 soudního řádu správního vyžaduje, aby rozhodnutím byl žalobce přímo zkrácen na svých právech. Obecně smyslem správního soudnictví formulovaném v citovaném § 2 soudního řádu správního je ochrana veřejných subjektivních práv osob. Správní soudnictví není určeno k napadání aktů veřejné správy, které nemají negativní dopad do práv žalobců. Je totiž pojmově vyloučeno domáhat se *ochrany* před akty, které nemají negativní dopad do sféry žalobce. Nelze poskytnout ochranu před něčím, co nemá negativní dopad. Nestací tedy, že rozhodnutí správního orgánu má dopad do právní sféry navrhovatele, jak naznačuje žalobce v kasační stížnosti. Dopad musí být negativní.

[14] Návrh na zahájení řízení lze odmítnout pouze tehdy, jestliže navrhovatel nemá procesní žalobní legitimaci nebo pokud mu zjevně (tj. prima facie) schází věcná legitimace. Procesně je k podání žaloby legitimován ten, kdo má způsobilost být účastníkem řízení a tvrdí, že došlo ke zkrácení jeho práv. U řízení o žalobách proti rozhodnutí správního orgánu se procesní legitimace zakládá tvrzením o tom, že došlo ke zkrácení práv žalobce. Závěr o tom, zda skutečně byl či nebyl zkrácen, učiní následně soud jako závěr o věcné legitimaci, jež je určující pro úspěšnost či neúspěšnost žaloby (rozsudek NSS ze dne 11. 3. 2008, č. j. 8 As 46/2007-98). Nedostatek věcné legitimace je zjevný, pokud jej lze seznat již na základě obsahu návrhu na zahájení řízení a k němu přiložených listin, mezi nimi i návrhem napadeného správního aktu (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2005, č. j. 4 As 50/2004-59). Při odmítnutí žaloby by se mělo jednat o nedostatky aktivní legitimace, které jsou nepochybné a nesporné. Aktivní procesní legitimace nebude dána i přes tvrzení žalobce, pokud je možné zjevně a jednoznačně konstatovat, že k zásahu do jeho právní sféry v žádném případě dojít nemohlo (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005-86).

[15] Stěžovatel se v tomto případě domáhá přezkumu rozhodnutí, kterým bylo závazně určeno, že v roce 2014 mu nelze vyměřit daň z příjmů fyzických osob. Krajský soud dospěl k závěru, že takové rozhodnutí nemá žádný negativní dopad do právní sféry stěžovatele. Dopad je čistě pozitivní. Stěžovatel neplatil a nebude platit žádnou daň z příjmů v Česku ve zdaňovacím období roku 2014. Nejvyšší správní soud takové rozhodnutí považuje dosud za předčasné.

[16] Důsledkem odmítnutí žaloby je, že návrh nebude soudem vůbec projednán. Žalobci je tak zabráněno v přístupu k soudu. Právo na přístup k soudu je chráněno ústavním pořádkem v čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Odmítnutí žaloby musí tedy soud pečlivě zvažovat. Musí vzít v potaz všechny relevantní okolnosti a své rozhodnutí přesvědčivě odůvodnit.

[17] Argumentace krajského soudu, že žalobce nemohl být napadeným rozhodnutím na svých právech zkrácen, neboť v daném roce nemá žádnou daňovou povinnost na dani z příjmů, má jistou logiku. Nejvyšší správní soud ji za chybnou nepovažuje. Nicméně tato úvaha je zatím nedostatečná. Rozhodnutí je založeno na tom, že žalobce nebyl v daném roce českým daňovým rezidentem. Krajský soud se však nezabýval tím, zda určení daňové rezidence, nemůže mít pro žalobce jiné negativní důsledky. A to ať již v jiných oblastech než daní, nebo v rámci daňového řízení v Německu. Krajský soud se nezabýval otázkou, zda pro určité účely nemůže být podstatné, zda je žalobce plátcem daně z příjmů v České republice. Nezabýval se ani otázkou, jakou roli toto napadené rozhodnutí českých orgánů může hrát před německými daňovými orgány.

[18] Je pravda, že tvrdit porušení svých práv napadeným rozhodnutím je povinností žalobce. Žalobce přitom v žalobě nekonkretizoval, v čem přesně spatřuje zásah do svých práv. To však v daném případě Nejvyšší správní soud nepovažuje za zásadní chybu podání. Žalobce u soudu hledá ochranu před rozhodnutím, které bylo adresováno přímo jemu. Ze správního spisu je také zřejmé, že žalovaný rozhodl jinak, než se dožadoval žalobce. Žalobce tedy nemusel nutně tušit, že krajský soud vyhodnotí věc tak, že žalobce nebyl nijak na svých právech dotčen. Krajský soud měl tedy minimálně dát žalobci prostor k tomu, aby soudu sdělil, v čem konkrétně spatřuje újmu na svých právech.

[19] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že závěr krajského soudu o absenci aktivní legitimace žalobce je dosud nedostatečně odůvodněný. Zatím nelze dospět k závěru, že absence aktivní legitimace žalobce je zjevná. Jeho usnesení je tedy nepřezkoumatelné.

[20] V novém řízení krajský soud vyzve žalobce, aby se vyjádřil k otázce své aktivní legitimace pro podání žaloby. Bude na žalobci, aby tvrdil a prokázal, že napadené rozhodnutí pro něj má konkrétní negativní důsledky. S těmito tvrzeními, budou-li učiněny, se poté krajský soud vypořádá. Žalobu odmítne pouze tedy, pokud bude i s ohledem na případná tvrzení žalobce zjevné, že napadeným rozhodnutím žalovaného nedošlo k žádnému negativnímu dotčení právní sféry žalobce.

[21] Ke kasační argumentaci žalobce Nejvyšší správní soud doplňuje, že tento případ nelze srovnávat s případy, kdy výsledkem přezkumného řízení bylo stanovení nějaké daňové povinnosti daňovému subjektu. Takové rozhodnutí by jistě bylo rozhodnutím ve smyslu § 65 soudního řádu správního (za všechny viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 7 Afs 120/2014-68, kde soudy přezkoumávaly mimo jiné závěr finančních orgánů o tom, že osoba byla v daném období českým daňovým rezidentem). Nejvyšší správní soud však na odlišném rozhodnutí krajského soudu v této věci nevidí nic nekonzistentního nebo absurdního. V případě, že v konkrétním řízení je daňový subjekt shledán českým daňovým rezidentem, tak takové rozhodnutí má zpravidla dopad do majetkové sféry daňového subjektu. Je to však z toho důvodu, že poté jeho příjmy podléhají dani z příjmů v Česku a takové rozhodnutí bývá důvodem pro vyměření či doměření daně z příjmů. Pokud soudní řád správní pro přezkum rozhodnutí ve správním soudnictví požaduje přímé zkrácení na právech, nebo-li negativní dotčení právní sféry, tak pravomoc soudů se může odvíjet od výsledku správního řízení.

pokračování

[22] Lze také poznamenat, že závěr o daňové rezidenci daňového subjektu ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů se posuzuje vždy pro konkrétní zdaňovací období. Rozhodnutí v tomto řízení tedy nijak nepředurčuje daňové povinnosti stěžovatele v jiných zdaňovacích obdobích. Že o této věci v jiném řízení týkajícím se jiného období bude rozhodováno znovu a může být rozhodnuto i odlišně, není v rozporu se zásadou hospodárnosti řízení. Otázka daňové rezidence je závislá na posouzení skutkových okolností existujících v daném zdaňovacím období. Je naopak přirozené a samozřejmé, že tato otázka musí být posuzována v každém období vždy nově.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[23] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 soudního řádu správního rozhodnutí krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 soudního řádu správního).

[24] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první soudního řádu správního).

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

V Brně dne 25. srpna 2023

David Hipšr  
předseda senátu