



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **Lázně Františkovy Lázně a. s.**, se sídlem Jiráskova 17/19, Františkovy Lázně, zastoupen JUDr. Jiřím Jaklem, advokátem se sídlem Národní 365/43, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Karlovarský kraj**, se sídlem Krymská 2a, Karlovy Vary, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2023, č. j. 750790/23/2403-50522-402980, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 1. 2024, č. j. 55 Af 13/2023 - 49,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a usnesení krajského soudu

[1] Žalovaný vydal v záhlaví označený platební výměr, kterým žalobci vyměřil (konkludentně) daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2023. Výroková část tohoto rozhodnutí obsahuje informaci o dani na výstupu (řádek 62), odpočet daně (řádek 63) a vlastní daň (řádek 64). Zároveň žalovaný žalobce poučil o nemožnosti podat odvolání podle § 140 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[2] Žalobce podal proti platebnímu výměru žalobu, ve které namítl, že v něm nebyla na řádcích 50 a 51 ve sloupci „bez nároku na odpočet“ uvedena částka 30 mil. Kč za prodej nemovitostí podle kupní smlouvy z července 2023. Žalobce tuto částku sám neuvedl v přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2023; tvrdil však, že má nárok na to,

aby částka za prodej nemovitosti byla vykázána v přiznání k dani na řádku 50 z důvodu uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního rozhodnutí (§ 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“), a dále pak na řádku 51 ve sloupci „bez nároku na odpočet“ z důvodu nezapočtení prodeje nemovitosti do výpočtu koeficientu, jelikož žalobce obvykle neobchoduje s nemovitostmi (§ 76 odst. 4 zákona o DPH). Podle žalobce by tyto údaje měly být uvedeny i v platebním výměru.

[3] Krajský soud v napadeném usnesení nejprve konstatoval přípustnost žaloby proti výše uvedenému platebnímu výměru (k čemuž dospěl i NSS ve svém rozsudku ze dne 13. 7. 2016, č. j. 6 Afs 87/2016 - 42), byť je to stav vrcholně nevhodný z hlediska subsidiarity správního soudnictví. Následně dospěl k závěru, že je žalobu nutno v souladu s § 46 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), odmítnout. Žalobce totiž na žádném místě žaloby netvrdil nezákonnost napadeného rozhodnutí, tedy že žalovaný postupoval procesně vadně, popřípadě že by nesprávně posoudil nějakou právní otázku. Žalobní argumentace popisuje pouze to, že částka za prodej nemovitostí mohla být v platebním výměru uvedena (byly pro to dány důvody v hmotném právu), ale že žalobce tuto částku sám neuvedl v daňovém přiznání. Žalobce tedy v žalobě požadoval, aby napadený platební výměr vypadal jinak, aniž by však tvrdil, že tento platební výměr musel po právu vypadat jinak. Krajský soud proto uzavřel, že v žalobě chybí tvrzení o přímém zkrácení práv žalobce vyžadované § 65 odst. 1 s. ř. s. a *de facto* i smysluplně projednatelný žalobní bod podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Žalobce je proto osobou zjevně neoprávněnou podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2005, č. j. 4 As 50/2004 - 59, č. 1043/2007 Sb. NSS).

[4] Soud dále v usnesení zmínil, že žalobce vyzval, aby ve lhůtě tří týdnů uvedl, z jakého konkrétního právního a skutkového důvodu v závěru žaloby tvrdí, že v napadeném rozhodnutí měla být vykázána na řádcích 50 a 51 částka 30 mil. Kč, a aby popsal, v čem konkrétně tvrzená nezákonnost žalobce zkrátila na jeho veřejných subjektivních právech, zejména pak právech hmotných. Stanovená lhůta marně uplynula dne 4. 1. 2024. Po odmítnutí žaloby, ale ještě před odesláním písemného vyhotovení usnesení, žalobce soudu zaslal dvě doplnění argumentace ze dnů 4. 2. a 20. 2. 2024. Soud uvedl, že jakkoliv z těchto přípisů částečně vyplynula převážně hmotněprávní motivace žalobce k podání žaloby, na absenci tvrzení zakládajících aktivní žalobní legitimaci se mnoho nezměnilo, a nebyl proto důvod rozhodnutí měnit.

II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (stěžovatel) podal proti usnesení krajského soudu kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti a navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] První kasační námitka spočívá v tom, že krajský soud se měl řádně (nikoliv toliko stručně) zabývat jeho podáními ze dne 4. 2. 2024 a ze dne 20. 2. 2024, i když je stěžovatel učinil po uplynutí soudem stanovené lhůty (4. 1. 2024) k doplnění žalobních tvrzení. Ve výzvě krajského soudu totiž chybělo poučení o případném odmítnutí žaloby v případě jejího nedoplnění ve stanovené lhůtě (§ 37 odst. 5 s. ř. s.).

pokračování

[7] V rámci druhého okruhu kasační argumentace stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu, že v žalobě, ani jejím doplnění, stěžovatel neuvedl, jakým způsobem byl v důsledku vydání napadeného platebního výměru zkrácen na svých právech. Stěžovatel vysvětlil, že v jeho přiznání k DPH za červenec 2023, a stejně tak v napadeném platebním výměru, neměla být správně částka 30 mil. Kč z prodeje nemovitostí uvedena na řádku 1, nýbrž na řádcích 50 a 51 ve sloupci „Bez nároku na odpočet“. Stěžovatelem provedené stavební práce totiž nepředstavovaly podstatnou změnu nemovitosti. Pokud by uvedená částka byla uvedena na řádku 1 (dodání nemovitosti by nebylo osvobozeno od DPH), stěžovatel by z ní musel odvést DPH na výstupu ve výši 6.300.000 Kč, čímž by byl zkrácen na svém vlastnickém právu. Vypořádací koeficient podle § 76 odst. 7 zákona o DPH by byl 78 %. Jedině při současném vykázání částky 30 mil. Kč na řádcích 50 a 51 ve sloupci „Bez nároku na odpočet“ nebude stěžovatel zkrácen na svých právech – právu vlastnickém, neboť vypořádací koeficient bude ve výši 62 %, takže stěžovatel bude mít vyšší nárok na odpočet DPH na vstupu. Nejde přitom o pochybení žalovaného, nýbrž o správné a úplné stanovení DPH za zdaňovací období červenec 2023. Stěžovatel byl tedy zkrácen na svém právu na správné a úplné stanovení daně. Podle stěžovatele neobstojí tvrzení žalovaného, že hodnoty na řádcích 50 a 51 v přiznání k DPH se neuvádějí v platebním výměru, jestliže správce daně vyměřuje daň platebním výměrem právě podle údajů uvedených v daňovém přiznání.

[8] Krajský soud tedy měl dle názoru stěžovatele vyřešit, zda měla být částka 30 mil. uvedena na řádku 1, nebo na řádku 50, nebo na řádcích 50 a 51 ve sloupci „Bez nároku na odpočet“. Stěžovatel sice připustil, že tuto situaci mohl řešit podáním dodatečného přiznání k DPH za červenec 2023, nicméně podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021 - 35, se mohl rovnou domáhat zrušení rozhodnutí žalovaného prostřednictvím správní žaloby.

[9] V dalším doplnění kasační stížnosti stěžovatel citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2024, č. j. 7 Afs 321/2022 - 37, který je dle jeho názoru důležitým vodítkem pro posouzení jeho kasačních námitek.

[10] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost **není** důvodná.

[13] Předmětem sporu je otázka, zda stěžovatel ve své žalobě tvrdil zkrácení na svých veřejných subjektivních právech v důsledku vydání napadeného rozhodnutí žalovaného (platebního výměru). Jinými slovy je nutno posoudit, jestli žalobci svědčila věcná legitimace k podání žaloby.

[14] Nejvyšší správní soud nejprve zdůrazňuje, že v daňovém řízení platí zásada autoaplikace. Daňový subjekt je povinen sám se přihlásit k povinnosti zaplatit daň, vypočítat si daňový základ a daň a dále též daň odvést. To vše činí na vlastní odpovědnost (viz rozsudky NSS ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012-20, či ze dne 9. 8. 2022, č. j. 7 Afs 37/2022 - 22). Pokud správce daně nemá pochybnosti ohledně údajů tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání, je výsledkem vyměřovacího řízení vydání „konkludentního“ platebního výměru, v němž se výsledná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Proti takovému rozhodnutí pak v souladu s § 140 odst. 4 daňového řádu není přípustné odvolání.

[15] Zároveň je třeba připustit, že zásada autoaplikace má i své určité meze, resp. nesnímá z beder daňových orgánů veškeré povinnosti související s cílem správy daní, tj. správně zjistit a stanovit daň (viz rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021 - 35). Nejvyšší správní soud ostatně ve své rozhodovací praxi připustil i možnost podání správní žaloby přímo proti platebnímu výměru, jímž byla konkludentně vyměřena daň, a proti němuž dle zákona není přípustné odvolání. Současně však zdůraznil, že se jedná o postup nekoncepční a rozporný s ideou subsidiarity soudněsprávního přezkumu činnosti veřejné správy (viz rozsudky ze dne 10. 12. 2015, č. j. 7 Afs 241/2015 - 38, a ze dne 13. 7. 2016, č. j. 6 Afs 87/2016 - 42).

[16] Soud rovněž připomíná, že v souladu s § 65 odst. 1 s. ř. s. nezbytnou podmínkou žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (tedy i platebnímu výměru, jímž správce daně „konkludentně“ vyměřil daň daňovému subjektu) je to, aby žalobce tvrdil zkrácení na svých subjektivních právech, a to ať už přímo či v důsledku porušení svých práv v předchozím řízení.

[17] V nyní posuzovaném případě stěžovatel sám v kasační stížnosti uznává, že postup žalovaného nebyl nezákonný. Vysvětluje, že on sám měl při vyplňování svého daňového přiznání za zdaňovací období červenec 2023 postupovat jinak, tedy uvést částku 30 mil. Kč z prodeje nemovitostí na jiných řádcích (na řádku 50 a řádku 51 ve sloupci „bez nároku na odpočet daně“, a nikoliv na řádu 1). Stejně tak měl poté tuto částku uvést žalovaný správce daně v platebním výměru, jímž „konkludentně“ vyměřil daň. Stěžovatel tedy rozhodně netvrdí, že by žalovaný postupoval nesprávně; jeho žaloba směřovala pouze k tomu, aby v platebním výměru došlo k opravě určitých údajů, které však on sám (chybně) takto neuvedl již v daňovém přiznání. Stěžovatel zároveň nezpochybil závěr krajského soudu, že tento postup by neměl vliv na výši daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období; argumentoval zejména odlišným výpočtem vypořádacího koeficientu podle § 76 odst. 7 zákona o DPH, a v důsledku toho také zásahem do svých majetkových práv. Stěžovatel tedy v podstatě netvrdí, že by byl postupem žalovaného, resp. vydáním platebního výměru zkrácen na svých veřejných subjektivních právech.

[18] Stěžovatel si sice je vědom toho, že svou situaci, tj. *de facto* opravu svého daňového přiznání, mohl řešit podáním dodatečného daňového přiznání, avšak současně vyjádřil přesvědčení, že možnou procesní cestou je i podání správní žaloby přímo proti platebnímu výměru, což podle něj vyplývá ze závěrů rozsudku NSS ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021 - 35. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že v tehdy řešeném případě se jednalo o odlišnou situaci, neboť soud zde shledal nezákonnost platebního výměru, byť se stanovená daň shodovala s daní uvedenou tehdejší žalobkyní v daňovém přiznání. Konkrétně se jednalo o situaci, v níž žalobkyně ve svém přiznání k dani z nabytí

pokračování

nemovitých věcí uvedla výši daně v souladu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), podle něhož se na zakoupenou bytovou jednotku v domě nevztahovalo osvobození od daně. Toto stanovisko GFŘ sice žalobkyně považovala za nespravedlivé, nicméně neočekávala, že by se žalovaný od svého výkladu a správní praxe odchýlil. Postupovala proto v souladu se stanoviskem GFŘ a následně se správní žalobou bránila proti platebnímu výměru, kterým jí správce daně vyměřil daň ve shodě s jejím daňovým přiznáním. Krajský soud v Praze rozhodnutí správce daně zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Shledal totiž nezákonnost napadeného platebního výměru (resp. zásah do subjektivních práv žalobkyně) pro jeho rozpor s judikaturou NSS, podle které, na rozdíl od stávajícího stanoviska GFŘ, nárok žalobkyně na osvobození od DPH v dané věci připadal v úvahu. Tyto závěry potvrdil též Nejvyšší správní soud, byť ani v tomto případě nepovažoval podání správní žaloby přímo proti platebnímu výměru za vhodný prostředek procesní obrany žalobkyně. Stěžovatel dále argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2024, č. j. 7 Afs 321/2022 - 37, který se týkal téže žalobkyně. Předmětem přezkumu zde bylo rozhodnutí správce daně (vydané v návaznosti na nový platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí) o zamítnutí námitek žalobkyně ve věci úroku z vratitelného přeplatku a ve věci úroku z nesprávně stanovené daně. Jednalo se zde tedy o jinou situaci než v nyní projednávaném případě.

[19] Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem v nyní posuzované věci neshledal, že by stěžovatel ve své žalobě, či v jejích doplněních ze dne 4. 2. 2024 a ze dne 20. 2. 2024, tvrdil zkrácení na svých veřejných subjektivních právech v důsledku vydání napadeného platebního výměru. Žalovaný v souladu s údaji uvedenými v daňovém přiznání (o nichž neměl s ohledem na obsah daňového spisu důvod pochybovat), vyměřil stěžovateli daň shodnou s jím tvrzenou daní. Žalovaný tak neměl k dispozici žádné indicie (důkazní prostředky), které by svědčily o tom, že stěžovatel postupoval při vyplňování daňového přiznání nesprávně, tedy že by částka 30 mil. Kč z prodeje nemovitostí měla být uvedena na jiném řádku/řádcích, než ji uvedl sám stěžovatel. Jak již soud uvedl výše, nezákonnost postupu žalovaného netvrdí ani sám stěžovatel, který pouze usiluje o to, aby byla částka 30 mil. Kč uvedena na platebním výměru jinak, s ohledem na následný odlišný výpočet vypořádacího koeficientu. Kasační soud zdůrazňuje, že správnou (a jedinou) procesní cestou pro řešení této konkrétní situace je podání dodatečného daňového přiznání dle § 141 daňového řádu. Podle odstavce 4 tohoto ustanovení lze podat i dodatečné daňové přiznání, jímž se nemění poslední známá daň, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené.

[20] Stěžovatel tedy zvolil správní žalobu jako procesní prostředek pro ochranu svých práv zcela nekonceptně, v rozporu s postupem určeným daňovým řádem. Správní soudy nemohou, s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu, opravovat údaje v platebním výměru z důvodu, že je daňový subjekt nesprávně uvedl ve svém daňovém přiznání. V posuzované věci se přitom zcela jistě nejedná o případ, kdy by žalovaný vyměřil daň zjevně nezákonně (např. v rozporu s judikaturou NSS či z důvodu protiústavnosti použitých pravidel), resp. kdy by stěžovateli nezbyval jiný účinný prostředek k ochraně jeho práv než právě správní žaloba (např. z důvodu, že by bylo zřejmé, že správce daně setrvá na svém postupu, např. vlivem metodických pokynů, který jeho postup určují, a se kterým stěžovatel nesouhlasí). Nejedná se tak o případ obdobný těm, v nichž Nejvyšší správní soud již v minulosti shledal možné zkrácení daňového subjektu na jeho veřejných subjektivních právech v důsledku vydání platebního výměru, jímž byla konkludentně vyměřena daň.

[21] Pro úplnost soud dodává, že krajský soud se vypořádal s doplněním žaloby v podáních stěžovatele ze dne 4. 2. 2024 a ze dne 20. 2. 2024 sice pouze stručně, dospěl však ke správnému závěru, že z nich nevyplývá, že by žalovaný platebním výměrem zkrátil stěžovatele na jeho právech.

[22] Městský soud tedy postupoval správně, pokud žalobu z důvodu nedostatku žalobního tvrzení odmítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 2. května 2024

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu