



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Štěpána Výborného a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **Ing. J. T.**, zastoupen JUDr. Marií Martinovou, advokátkou se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 1. 2023, č. j. 57 Af 24/2021 - 47,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 1. 2023, č. j. 57 Af 24/2021 - 47, **se zrušuje.**
- II. Žaloba **se odmítá.**
- III. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) devíti dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 7. 2017, č. j. (i) 1562885/17/2308-50521-401864, (ii) 152903/17/2308-50521-401864, (iii) 1563208/17/2308-50521-401864, (iv) 1563225/17/2308-50521-401864, č. j. (v) 1563249/17/2308-50521-401864, (vi) 1563253/17/2308-50521-401864, (vii) 1563325/17/2308-50521-401864, (viii) 1563331/17/2308-50521-401864 a (ix) 1563338/17/2308-50521-401864 (dále společně

jen „dodatečné platební výměry“), stanovil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 až 3. čtvrtletí 2013.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 24. 8. 2017 odvolání. Toto odvolání zamítl správce daně jako nepřijatelné podle § 144 odst. 4 daňového řádu a § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a to rozhodnutími ze dne 4. 9. 2017, č. j. (i) 1677448/17/2308-50521-401864, (ii) 1677386/17/2308-50521-401864, (iii) 1677403/17/2308-50521-401864, (iv) 1677258/17/2308-50521-401864, (v) 1677473/17/2308-50521-401864, (vi) 1677285/17/2308-50521-401864, (vii) 1677472/17/2308-50521-401864, (viii) 1677475/17/2308-50521-401864 a (ix) 1677477/17/2308-50521-401864.

[3] Rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro nepřijatelnost napadl žalobce odvoláním ze dne 2. 10. 2017. Rozhodnutím ze dne 29. 3. 2018, č. j. 14263/18/5300-22444-711887, žalovaný toto odvolání zamítl a potvrdil jednotlivá rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání pro nepřijatelnost.

[4] Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018 bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) ze dne 31. 7. 2019, č. j. 30 Af 28/2018 - 97.

[5] Žalovaný následně písemností ze dne 1. 3. 2021 vrátil podle § 116 odst. 3 daňového řádu žalobcovu odvolání ze dne 2. 10. 2017 k rozhodnutí správci daně s tím, aby postupoval v souladu s rozsudkem správního soudu.

[6] Rozhodnutími ze dne 31. 3. 2021, č. j. (i) 508814/21/2308-50521-401864, (ii) 508915/21/2308-50521-401864, (iii) 508763/21/2308-50521-401864, (iv) 508941/21/2308-50521-401864, (v) 509034/21/2308-50521-401864, (vi) 508893/21/2308-50521-401864, (vii) 508985/21/2308-50521-401864, (viii) 508870/21/2308-50521-401864, (ix) 509014/21/2308-50521-401864, správce daně v rámci autoremedury rozhodl, že odvolání žalobce ze dne 2. 10. 2017 se v plném rozsahu vyhovuje a všechna rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro nepřijatelnost ze dne 4. 9. 2017 se ruší.

[7] Proti těmto rozhodnutím žalobce brojil odvoláním ze dne 5. 4. 2021. Žalobce nesouhlasil s tím, že nedošlo k meritornímu přezkumu dodatečných platebních výměrů.

[8] Odvolání ze dne 5. 4. 2021 zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 6. 2021, č. j. 23315/21/5300-22444-713071. Žalovaný konstatoval, že správce daně postupoval správně a v souladu s pokyny odvolacího daňového orgánu. Žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 22. 4. 2022, č. j. 77 Af 12/2021 - 38 (dále jen „rozsudek sp. zn. 77 Af 12/2021“), jako nedůvodnou; kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu byla zamítnuta rozsudkem zdejšího soudu ze dne 26. 1. 2024, č. j. 10 Afs 157/2022 - 27 (dále jen „rozsudek sp. zn. 10 Afs 157/2022“).

[9] V mezidobí správce daně věcně projednal původní žalobcovu odvolání ze dne 24. 8. 2017, odvolání v plném rozsahu vyhověl a rozhodnutími dne 28. 5. 2021, č. j. (i) 1114418/21/2308-50521-401864, (ii) 1115132/21/2308-50521-401864, (iii) 1115285/21/2308-50521-401864, (iv) 1115667/21/2308-50521-401864, (v)

pokračování

1121455/21/2308-50521-401864, (vi) 1121465/21/2308-50521-401864, (vii)
1121487/21/2308-50521-401864, (viii) 1121510/21/2308-50521-401864 a (ix)
1121527/21/2308-50521-401864, dodatečné platební výměry ze dne 28. 7. 2017 změnil
tak, že se doměřuje daň ve výši 0 Kč.

[10] I proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, ve kterém namítl, že správce daně měl dodatečné platební výměry meritorně přezkoumat a zrušit již ve svých rozhodnutích ze dne 31. 3. 2021. Rozhodnutím ze dne 29. 9. 2021, č. j. 36249/21/5300-22444-713071, žalovaný podané odvolání zamítl.

[11] Žalobu žalobce proti rozhodnutí ze dne 29. 9. 2021 zamítl Krajský soud v Plzni nyní napadeným rozsudkem. Krajský soud shledal, že žalobce nebyl postupem daňových orgánů zkrácen na svých právech. Žalobci se dostalo meritorního přezkumu předmětných dodatečných platebních výměrů (byť o cca 2 měsíce později, než by si žalobce představoval). Žalobce neuvedl, jaká konkrétní práva mu měla být procesním postupem žalovaného a správce daně upřena, respektive jak se jejich procesní postup negativně promítl do správného zjištění a stanovení DPH. Navíc postup žalovaného byl shledán zákonným již v rozsudku Krajského soudu v Plzni sp. zn. 77 Af 12/2021.

[12] K námitce žalobce, že nešlo zjistit, jaký odvolací důvod proti dodatečným platebním výměrům uplatnil, neboť dne 24. 8. 2017 podal blanketní odvolání, krajský soud uvedl, že byla uplatněna až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby.

[13] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody výslovně nepodřazuje pod žádný z důvodů dle § 103 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že o jeho odvolání proti platebním výměrům ze dne 24. 8. 2017 mělo být rozhodnuto už procesními rozhodnutími ze dne 31. 3. 2021. Daňový řád dle stěžovatele neumožňuje rozhodnutí finančního úřadu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Stěžovatel ve své argumentaci odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 5. 2017, č. j. 1 Afs 28/2017 - 25.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že jím vydané rozhodnutí nebylo nezákonné. Nebylo namístě, aby se správce daně věnoval věcnému posouzení věci již v rozhodnutích ze dne 31. 3. 2021. Navrhl proto, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[16] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti nesouhlasí s tím, že některé žalobní námitky uplatnil po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby. Žalovaný v reakci na toto podání setrval v návrhu na zamítnutí kasační stížnosti.

[17] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, 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 advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[18] Nejvyšší správní soud předesílá, 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 je mimo jiné *ex officio* zohlednit 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 pojednal žalobu stěžovatele meritorně, ačkoli k tomu chyběly podmínky řízení.

[19] Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. může podat žalobu proti rozhodnutí každý, kdo tvrdí, že byl „rozhodnutím“ správního orgánu na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení, nestanoví-li s. ř. s. nebo zvláštní zákon jinak. Splnění podmínek aktivní procesní legitimace bude tedy dáno, bude-li žalobce logicky důsledně a myslitelně tvrdit možnost dotčení vlastní právní sféry napadeným rozhodnutím. Nedostatek aktivní procesní legitimace (např. žalobce buď dotčení na právech rozumně vůbec netvrdí, nebo takové dotčení je z povahy věci vyloučeno) povede k odmítnutí žaloby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2005, č. j. 4 As 50/2004 - 59).

[20] Nejvyšší správní soud podotýká, že již krajský soud napadený rozsudek založil na argumentu, že namítaný postup správce daně nemohl zasáhnout do práv stěžovatele, neboť se mu dostalo meritorního přezkumu předmětných dodatečných platebních výměrů (byť o cca 2 měsíce později, než by si představoval). S tím se kasační soud ztotožňuje, míní však, že z tohoto důvodu měla být žaloba stěžovatele odmítnuta.

[21] Stěžovatel žalobou napadá rozhodnutí žalovaného, jímž byla potvrzena rozhodnutí správce daně ze dne 28. 5. 2021, kterými správce daně změnil dodatečné platební výměry ze dne 28. 7. 2017 tak, že se žalobci v souladu s jeho požadavky doměruje daň ve výši 0 Kč. Žalobce ve své žalobě ani v řízení před kasačním soudem nenamítá věcnou nezákonnost takto doměřené daně a netvrdí, že výrok tohoto rozhodnutí zasáhl do jeho veřejných subjektivních práv. Stěžovatel toliko setrvává na argumentaci, že správce daně měl vyměření daně věcně posoudit již v rozhodnutích ze dne 31. 3. 2021, kterými zrušil rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro nepřijatelnost ze dne 4. 9. 2017. V tomto tvrzení však nelze spatřit žádné porušení veřejných subjektivních práv stěžovatele ve vztahu k výrokům nyní napadených rozhodnutí. Stěžovatel nerozporuje konečné vyměření daňové povinnosti ve výši 0 Kč, pouze se dovolává procesních pochybení v předchozím průběhu řízení.

[22] Nelze přehlédnout, že ani případné vyhovění žalobě by fakticky nemohlo nikterak zlepšit právní postavení stěžovatele. Dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 5. 2021 správce daně rozhodl věcně tak, jak stěžovatel požadoval. Jestliže by tedy kasační soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného, není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, jak by měl správce daně či žalovaný rozhodnout pro stěžovatele „příznivěji“. Jediné stěžovatelem tvrzené pochybení daňových orgánů spočívající v tom, že o jeho odvolání ze dne 24. 8. 2017 mělo být věcně rozhodnuto o dva měsíce dříve, by stěží mohlo být napraveno zrušením nyní napadeného rozhodnutí žalovaného. Při tomto postupu by žalovaný rozhodl věcně shodně, avšak po ještě delší době, než stěžovatel požadoval.

pokračování

[23] Navíc nelze pominout, že žalobní argumentace v nynější věci byla *prima facie* totožná se žalobní argumentací uplatněnou stěžovatelem v žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2021. Právě tímto rozhodnutím vznikl stěžovatelem rozporovaný stav, kdy o jeho odvolání ze dne 5. 4. 2021 bylo rozhodnuto pouze procesním rozhodnutím (rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro nepřipustnost bylo zrušeno), aniž by zároveň žalovaný vypořádal věcné námitky proti dodatečným platebním výměřům. Bylo tedy na stěžovateli, aby právě v tomto řízení uplatnil své argumenty, jestliže mínil, že postup žalovaného zasahuje do jeho práv. Tak také stěžovatel postupoval a jeho argumentace byla vypořádána v rozsudku krajského soudu sp. zn. 77 Af 12/2021 a zdejšího soudu sp. zn. 10 Afs 157/2022. V nyní napadeném rozhodnutí již nebylo na místě řešit zákonnost předchozího rozhodnutí ze dne 14. 6. 2021, neboť podstatou řízení bylo věcné vyměření daně. Stěžovatelova argumentace se tak rozchází s podstatou žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, což potvrzuje závěr o zřejmé absenci plausibilních tvrzení o dotčení subjektivních práv žalobce a zcela zjevném nedostatku jeho aktivní procesní legitimity.

[24] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že postup daňových orgánů nacházející odraz ve výrocích nyní napadených rozhodnutí nemohl zasáhnout do veřejných subjektivních práv stěžovatele. V napadených rozhodnutích bylo věcně rozhodnuto o daňové povinnosti stěžovatele tak, jak požadoval. Otázka, zda takto mělo být rozhodnuto již v rozhodnutích ze dne 31. 3. 2021, které potvrdil jako správně žalovaný v rozhodnutí ze dne 5. 4. 2021, bylo předmětem žaloby projednávané krajským soudem pod sp. zn. 77 Af 12/2021 a zdejším soudem pod sp. zn. 10 Afs 157/2022. Stěžovatel tedy nebyl zkrácen na svém právu na přístup k soudu.

[25] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud pochybil, pokud žalobu věcně projednal, neboť ji měl odmítnout postupem podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Pokud krajský soud i přesto o žalobě meritorně rozhodl, zatížil toto řízení vadou zmatečnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. 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 podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (§ 110 odst. 1, věta první za středníkem s. ř. s.).

[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 **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. července 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu