

USNESENÍ

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobce: **M. P.**
zastoupen JUDr. Radimem Hanákem, advokátem
sídlem Lublaňská 507/8, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2020, č. j. 24260/20/5200-10422-706807

takto:

- I. Žaloba se odmítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci se z účtu Krajského soudu v Plzni vrací zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto usnesení.
- IV. Soud vyzývá žalobce, aby do 7 dnů od doručení tohoto usnesení soudu sdělil bankovní spojení, kam mu má být soudní poplatek dle výroku III tohoto usnesení vrácen.

Odůvodnění:

1. Dne 24. 8. 2020 podal žalobce u Krajského soudu v Plzni žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. (dále jen „s.ř.s.“), jíž se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. června 2020, č.j. 24260/20/5200-10422-706807 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 13. prosince 2017, č.j. 986616/17/2400-11415-401327 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), a toto bylo potvrzeno. Prvoinstančním rozhodnutím byla ve věci žalobce nařízena obnova řízení ve věci vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014 včetně příslušenství, ukončeného pravomocnými platebními výměry na daň Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, Územního pracoviště v Karlových Varech, č.j. 771103/15/2401-50521-404891, č.j. 771120/15/2401-50521-404891 a č.j. 771129/15/2401-50521-404891 ze dne 18. srpna 2015, a pravomocnými platebními výměry na pokutu za opožděné tvrzení daně č.j. 796750/15/2401-50521-404891, č.j. 796869/15/2401-50521-404891 a č. j. 773655/15/2401-50521-404891 ze dne 4. září 2015. Obnova byla nařízena

z důvodu, že ze sdělení německé daňové správy měla vyplynout nová skutečnost, že žalobce byl ve zdaňovacích obdobích 2008 až 2014 daňovým rezidentem SRN s neomezenou daňovou povinností v SRN, tudíž mu neměla být za zdaňovací období 2012 až 2014 stanovena daň z příjmu fyzických osob.

2. Soud dospěl k závěru, že projednání žaloby žalobce brání nedostatek podmínky řízení.
3. Při posouzení projednatelnosti žaloby vyšel soud z následující právní úpravy.
4. Ust. § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanoví, že řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.
5. Ust. § 119 odst. 1 daňového řádu stanoví, že obnovu řízení povolí nebo nařídí správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, a neshledá-li důvod povolení obnovy, návrh zamítne.
6. Ust. § 120 odst. 2 daňového řádu stanoví, že obnovené řízení se zahajuje vydáním rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy.
7. Ust. § 120 odst. 3 daňového řádu stanoví, že povolení nebo nařízení obnovy řízení má vůči původnímu rozhodnutí odkladný účinek až do oznámení rozhodnutí ve věci vydaného v obnoveném řízení s výjimkou zajištění podle § 170 a 173. Po dobu trvání odkladného účinku nevznikají úroky, které jsou příslušenstvím daně.
8. Podle § 134 odst. 1 se daňové řízení vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.
9. Ust. § 134 odst. 3 daňového řádu stanoví, že daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona podle § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu rozumí řízení nalézací 1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, a 3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2.
10. Soud shrnuje, že obnova řízení je zvláštní procesní prostředek nápravy potenciálně vadných správních rozhodnutí, který směřuje k nápravě skutkových vad takových rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. května 2010, č.j. 6 As 39/2009-74). Dle způsobu jejího zahájení se může jednat o mimořádný opravný prostředek (v případě zahájení na žádost), nebo dozorčí prostředek nápravy (v případě zahájení z moci úřední; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. června 2019, č.j. 8 As 302/2018-55). Obnova řízení se skládá ze dvou relativně samostatných fází – řízení o obnově, kde se posuzuje splnění podmínek pro povolení či nařízení obnovy, a řízení obnoveného, v rámci něhož se vydává nové rozhodnutí tehdy, pokud je v první fázi rozhodnuto o realizaci fáze druhé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. listopadu 2011, č.j. 2 As 77/2011-70). V případě nařízení obnovy daňového řízení z moci úřední dle ust. § 117 odst. 1 daňového řádu nejprve správce daně prověří, zda je dán důvod nařízení obnovy. Shledá-li takový důvod, obnovu podle § 119 odst. 1 daňového řádu nařídí a v odůvodnění rozhodnutí vymezí důvody, na základě kterých obnovu nařídil (srov. § 119 odst. 3 daňového řádu). Rozhodnutí o nařízení obnovy má dva důsledky – jednak se jím

zahajuje obnovené řízení podle § 120 odst. 1 daňového řádu a dále vyvolá odkladný účinek původního rozhodnutí ve smyslu § 120 odst. 3 daňového řádu. Rozhodnutí o nařízení obnovy vede k realizaci druhé fáze, v níž správce daně provede obnovené řízení, jež se ukončuje novým rozhodnutím, které zruší původní rozhodnutí (viz § 120 odst. 1, 4 daňového řádu).

11. Ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. stanoví, že 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, (dále jen „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.
12. Dle ust. § 46 odst. 1 písm. a) soud žalobu odmítne, pokud mj. nejsou-li splněny jiné podmínky řízení a tento nedostatek je neodstranitelný nebo přes výzvu soudu nebyl odstraněn, a nelze proto v řízení pokračovat.
13. Rozhodné pro posouzení projednatelnosti žaloby bylo tedy hodnocení toho, zda napadené rozhodnutí, resp. prvoinstanční rozhodnutí tvořící s napadeným rozhodnutím jeden celek, naplňuje zákonné a judikaturou dovozené znaky rozhodnutí ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s.
14. Pro posouzení určitého správního úkonu jako rozhodnutí ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. zvolila recentní judikatura správních soudů tzv. materiálně-formální pojetí rozhodnutí (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. listopadu 2010, č.j. 7 Aps 3/2008-98, nebo ze dne 19. srpna 2014, č.j. 6 As 68/2012-47). *„Formální znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. jako znaky vymezující nezbytné vlastnosti přezkoumávaného aktu – jak uvádí shora citované usnesení rozšířeného senátu – vyplývají z těch míst dílu prvního části druhé soudního řádu správního, která se týkají např. časových podmínek podání žaloby (oznámení rozhodnutí jako zásadně písemného aktu) či vlastností, které tento akt nutně musí mít, aby obstál v přezkumu (přezkoumatelnost; náležitosti, které vylučují, že by šlo o akt nicotný). Těmito formálními znaky (srov. zejména § 71, 72 a 76 s. ř. s.) tedy jsou: i) předepsaná formalizovaná podoba úkonu, který obvykle obsahuje výrok a odůvodnění; ii) skutečnost, že úkon je vydáván v rámci formalizovaného postupu, byť nemusí jít o řízení ve smyslu správního řádu či daňového řádu; iii) o průběhu a výsledku postupu je pořizována dokumentace, iv) výsledný úkon je oznamován účastníkům řízení (srov. L. Jemelka, M. Podbrázeký, P. Vetešníček, J. Zavřelová, D. Bohadlo, P. Šuránek.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 487-521).“* (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. července 2018, č. j. 9 As 79/2016-41, publ. pod č. 3779/2018 ve Sb. NSS). Ačkoliv judikatura dospěla k závěru, že výchozím pravidlem je respektování formálního označení určitého aktu (srov. již citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 As 79/2016-41 ze dne 10. 7. 2018), pro posouzení úkonu jako rozhodnutí ve smyslu s. ř. s. je nutno, aby tento úkon splňoval i určité materiální znaky. Není ostatně vyloučeno, že úkon správního orgánu formálně označený jako rozhodnutí, nebude rozhodnutím ve smyslu s. ř. s. z důvodu, že nebude naplňovat materiální znaky rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. srpna 2011, č. j. 5 Afs 37/2011-77). O tom, že napadené, resp. prvoinstanční rozhodnutí formální stránku pojmu rozhodnutí ve smyslu s. ř. s. naplňovalo, neměl soud pochybnosti, dále se proto věnoval posouzení materiální stránky.
15. Zde se soud mohl opřít o ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která pregnantně vyložila, za jakých podmínek je rozhodnutí o nařízení obnovy správního

řízení soudně přezkoumatelné. Jak bude dále vyloženo, jsou východiska Nejvyššího správního soudu jasná a logická.

16. V usnesení ze dne 23. března 2005, č.j. 6 A 25/2002-42, publ. pod č. 906/2006 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vysvětlil ustanovení § 65 s. ř. s.: *„Ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. nelze interpretovat doslovným jazykovým výkladem, ale podle jeho smyslu a účelu tak, že žalobní legitimace je dána pro všechny případy, kdy se úkon správního orgánu, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, dotýká právní sféry žalobce.“*
17. Dále jde o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. června 2007, č. j. 5 As 13/2006-46, publ. pod č. 1427/2008 ve Sb. NSS. Zde rozšířený senát vymezil především pojem rozhodnutí: *„Rozhodnutí“, které lze napadnout žalobou v řízení podle § 65 s. ř. s., je stabilní judikaturou charakterizováno tím, že bez ohledu na svou formální podobu zasahuje do subjektivních práv fyzické nebo právnické osoby ať již způsobem konstitutivním nebo deklaratorním (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Ten, kdo tvrdí, že takové rozhodnutí přímo zasáhlo do jeho práv (stanovilo mu povinnosti), je oprávněn k žalobě. Podle § 65 odst. 1 je dále k žalobě legitimován také ten, kdo tvrdí, že v řízení předcházejícím vydání rozhodnutí, jímž mu bylo zasaženo do práv byla porušena jeho práva procesní.“* Dále v tomto usnesení rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyložil kritéria rozhodná pro posouzení, zda je rozhodnutí o nařízení obnovy správního řízení soudně přezkoumatelné nebo ne: *„Při posuzování otázky, zda také rozhodnutí, jímž se obnova řízení nařizuje či povoluje (v řízení o povolení obnovy, iudicium rescindens), je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1, je tedy třeba zkoumat, zda tu jsou nějaká práva, do nichž takové rozhodnutí zasahuje či zasáhnout může. Otázku lze rozdělit na dvě podotázky: poprvé, zda tu pojmově jsou nebo nejsou subjektivní práva hmotného charakteru, do nichž nařízení (povolení) obnovy může zasáhnout přímo (stanovit povinnost, které tu předtím nebylo, odejmout existující právo); podruhé, zda tu lze tvrdit ukrácení na právech procesních, majících ve svých důsledcích vydání rozhodnutí, jímž se do práva či povinnosti zasahuje. K otázce subjektivního hmotného práva: Z ustanovení § 63 odst. 5 spr. ř. (1967) in fine plyne, že nebylo-li rozhodnutí dosud vykonáno, nastává ze zákona odklad jeho vykonatelnosti. (Podobnou úpravu obsahuje i nový správní řád z r. 2004 v ustanovení § 100 odst. 6). Tedy i v řízení, jímž je obnova řízení povolena či nařízena, pojmově k zásahu do práv dojít může. Je pak třeba zkoumat případy, kdy takový zásah skutečně nastává. Pojem „vykonatelnosti“ nemůže být vyčerpán jeho zúženým ztotožněním s exekuční proveditelností, tedy nuceným výkonem povinnosti z rozhodnutí plynoucí veřejnou mocí. Jde i o případy, kdy subjektivní právo, rozhodnutím založené či autoritativně deklarované, vykonává subjekt práva sám ve svůj prospěch. Veřejná moc v takovém případě sama nepečuje o to, aby právo (na rozdíl od povinnosti) bylo vykonáno, ale poskytuje ochranu proti tomu, kdo by z rozhodnutí oprávněného ve výkonu jeho práva rušil. Tak například právo stavět plynoucí ze stavebního povolení vykonává ten, komu bylo povolení vydáno, anebo - jako v posuzované věci - rozhodnutí o technické způsobilosti vozidla k provozu - vykonává oprávněný tým, že takové vozidlo po právu provozuje na veřejných komunikacích. Proto i odklad vykonatelnosti nastalý ze zákona při povolení nebo nařízení obnovy řízení nesistuje pouze exekuční proveditelnost v úzkém smyslu slova „vykonatelnost“, ale v případech právě zmíněných zasahuje právní sféru oprávněného potud, že právo, dosud pod sankcí veřejné moci vykonávané, vykonávat nadále nelze (ve stavbě nelze pokračovat, vozidlo nelze na komunikaci provozovat). Nic na tom samozřejmě nemění to, že původní opravňující rozhodnutí je i nadále v právní moci a bude nebo může být odstraněno teprve v další fázi řízení obnoveného (iudicium rescissorium) vydáním nového rozhodnutí o věci samé. Lze k tomu uzavřít, že je-li povolena nebo nařízena obnova řízení ohledně opravňujícího rozhodnutí (např. souhlas, schválení, povolení, koncese),*

dochází tu k zásahu do práva oprávněného subjektu, spočívajícímu v tom, že oprávněný od právní moci povolení nebo nařízení obnovy nemůže takové právo vykonávat, jeho činnost se stává protiprávní. Proto v takových případech při podání žaloby bude podmínka „zásahu do práva“ ve smyslu § 65 splněna a žalobní legitimace tu bude dána. Tyto závěry se ale neuplatní tam, kde povolení či nařízení obnovy nemá odkladný účinek ze zákona ve smyslu § 63 odst. 5 spr. ř. z r. 1967 nebo § 100 spr. ř. z r. 2004, jinak řečeno tam, kde vykonatelnost rozhodnutí vůbec (pojmově) nepřichází v úvahu. Půjde tu o případy, kdy se rozhodnutí vůbec nevykonává (ani exekučně, ani vlastní činností účastníka řízení). Sem patří typově především rozhodnutí, jímž se někomu odnímá dříve udělené oprávnění, a také tzv. „negativní“ rozhodnutí: odmítá se zapsat určitá skutečnost do veřejného registru, žák se nepřijímá na školu atd.; právní účinky takových rozhodnutí nastaly právní mocí rozhodnutí vydaného ve věci samé, žádný další úkon k nástupu právních účinků není třeba, a nařízením či povolením obnovy se tímto právním stavu nic nezměnilo. Tato rozhodnutí jsou tedy v jistém smyslu „vykonána“ eo ipso tím, že rozhodnutí nabylo moci práva, stalo se právem. Ani případným povolením či nařízením obnovy řízení v takových případech tu odložit není co, odklad vykonatelnosti je tu pojmově vyloučen a zkrácení na právech ve smyslu shora uvedeném tu nenastane.“

18. Soud shrnuje, že v posledně uvedeném rozhodnutí Nejvyšší správní soud logicky vysvětlil, že hodnocení, zda je rozhodnutí o nařízení obnovy správního řízení soudem přezkoumatelné, závisí na tom, zda z původního rozhodnutí plynou účastníkovi nějaká oprávnění (v takovém případě je správní žaloba přípustná, protože je účastníkovi zamezeno v důsledku odkladného účinku spojeného s nařízením obnovy vykonávat udělené oprávnění). Pokud však s nařízením obnovy není spojen odkladný účinek původního rozhodnutí vůbec nebo odkladný účinek sice nastane, ale ve sféře účastníka se nijak negativně neprojeví (např. původním rozhodnutím bylo žalobci odňato dříve udělené oprávnění, nebo šlo o negativní rozhodnutí), správní žaloba je neprojednatelná. Úvaha Nejvyššího správního soudu je tedy zcela jasná: Žaloba proti nařízení obnovy je projednatelná jedině v případě, že odkladný účinek původního rozhodnutí nějak negativně zasáhl právní sféru účastníka.
19. Na posledně citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu navázal poté Nejvyšší správní soud v rozsudku publ. pod č. 2223/2011 Sb. NSS ze dne 17. 2. 2009, č. j. 8 Afs 2/2009 – 102: „Nejvyšší správní soud ve své judikatuře nejprve zastával názor, že rozhodnutí o povolení (nařízení) obnovy správního řízení je obecně vyloučeno ze soudního přezkumu [srov. rozsudek ze dne 2. 8. 2006, čj. 3 As 3/2006 - 87 (www.nssoud.cz), který obstál i v testu ústavnosti - srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2007, sp. zn. IV. ÚS 690/06 (<http://nalus.usoud.cz>)]. Tento názor byl do určité míry překonán usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, čj. 5 As 13/2006 - 46 (č. 1427/2008 Sb. NSS), podle kterého "(ž)aloba proti rozhodnutí, jímž byla správním orgánem z moci úřední nařízena obnova řízení, je přípustná, jde-li o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Takový případ nastává např. tam, kde je s rozhodnutím o nařízení obnovy řízení spojen odkladný účinek.". Rozšířený senát se v citovaném usnesení zabýval otázkou přípustnosti žaloby proti rozhodnutí o povolení (nařízení) obnovy řízení v obecnější rovině. Jeho obecně vyjádřené závěry se tak nepochybně v přiměřeném rozsahu uplatní i v jiných případech, v nichž soud zkoumá otázku přípustnosti žaloby proti rozhodnutí o povolení (nařízení) obnovy řízení. Zde je ostatně třeba připomenout i názor, že "(r)ozhodnutí vrcholných soudů, jakkoliv nemají precedenční účinky, je třeba respektovat v případech, kdy soud posuzuje skutkově a právně analogickou věc" (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2008, čj. 6 As 18/2008 - 107, www.nssoud.cz). V tomto směru lze na okraj doplnit, že podobný náhled na obecnější dopad své judikatury zastává

i Ústavní soud (srov. např. nález ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, <http://nalus.usoud.cz>).“ V uvedeném rozsudku publ. pod č. 2223/2011 Sb. NSS ze dne 17. 2. 2009, č. j. 8 Afs 2/2009 – 102, řešil Nejvyšší správní soud přezkoumatelnost rozhodnutí o nařízení obnovy ve věci správního trestání a dospěl v publikované právní větě k závěru o jeho nepřezkoumatelnosti: „Rozhodnutí o obnově správního řízení ve věci správního trestání ukončeného rozhodnutím o uložení sankce, přičemž původní správní rozhodnutí již bylo vykonáno, se nedotýká hmotných práv žalobce ve smyslu § 65 s. ř. s. Samotné vedení obnoveného správního řízení nepředstavuje zásah do procesních práv žalobce ve smyslu § 65 s. ř. s. Takovéto rozhodnutí o nařízení obnovy řízení je proto vyloučeno ze soudního přezkumu.“ Svou právní úvahu Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku podrobně popsal: „V nyní posuzované věci je zjevné, že rozhodnutí o uložení sankce stěžovateli, vydané v původním správním řízení, není opravňujícím rozhodnutím, zmiňovaným v první kategorii vymezené rozšířeným senátem, ani negativním rozhodnutím, vymezeným v kategorii druhé. Logika vymezení kategorií rozšířeným senátem je ovšem zjevná. Míří na připuštění soudního přezkumu rozhodnutí o obnovení řízení tam, kde již samotná skutečnost obnovy řízení (resp. rozhodnutí o jejím povolení či nařízení) zamezí oprávněné osobě ve výkonu určitého hmotného práva, nebo jí nově stanoví povinnost hmotně právního charakteru. K takové situaci v případě stěžovatele zjevně nedošlo. Původní řízení o správním deliktu vyústilo v uložení sankce stěžovateli, původní rozhodnutí již navíc bylo vykonáno. Nařízení obnovy řízení se tak hmotněprávního postavení stěžovatele bezprostředně nedotýká, výkon jeho hmotných práv neomezuje, ani mu neukládá dříve neexistující povinnosti vyplývající z hmotného práva. Zcela v souladu s hodnotovými východisky rozšířeného senátu vyjádřenými v usnesení čj. 5 As 13/2006 - 46 je proto třeba uzavřít, že rozhodnutí o nařízení obnovy řízení o správním deliktu se samo o sobě hmotněprávního postavení stěžovatele nedotklo. V rovině procesních práv vyplývá z rozhodnutí rozšířeného senátu požadavek, aby žalobce tvrdil porušení procesních práv, v jejichž důsledku bylo vydáno rozhodnutí, které mu odňalo právo nebo stanovilo povinnost. Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdil, že rozhodnutí žalovaného bylo nezákonné, ale nenamítl porušení svých procesních práv v řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí. Ani v tomto směru tedy podmínku přezkumu z pohledu kasačního soudu nesplnil. Co do souvisejícího kritéria odnětí práva nebo stanovení povinnosti rozhodnutím žalovaného stěžovatel namítl narušení právní jistoty a opětovné obnovení všech práv a povinností účastníka správního řízení. Zde je třeba především uvést, že zahájení prakticky každého správního řízení, např. o správním deliktu, se může dotknout práv a povinností účastníka daného řízení, resp. jeho práv a povinností v širším slova smyslu. O dotčení práv, které by založilo žalobní legitimaci (§ 65 s. ř. s.) tu ale nejde. Soudní ochrana je zpravidla poskytována až ve vztahu ke konečnému rozhodnutí, v rámci jehož přezkumu může být zkoumána zákonnost řízení, které k vydání rozhodnutí vedlo, a také zákonnost samotného zahájení správního řízení, příp. (jako v posuzované věci) zákonnost nařízení obnovy řízení. Byť lze v určitých případech poskytnout soudní ochranu již ve fázi zahájení (či obnovy) správního řízení, může se tak většinou stát pouze tehdy, představuje-li již toto zahájení zásah do konkrétních práv dotčeného subjektu, nikoliv dotčení jeho práv a povinností ve shora popsaném širším slova smyslu.“

20. Soud tedy činí další dílčí závěr, že byla-li původním rozhodnutím účastníkovi uložena povinnost (sankce v řízení o správním trestání, daň v daňovém řízení atp.), nařízení obnovy se hmotněprávního postavení účastníka nemůže bezprostředně dotknout, není jím omezen ani výkon jeho hmotných práv, ani se mu neukládá dříve neexistující povinnost vyplývající z hmotného práva. S nařízením obnovy řízení, v němž byla účastníkovi

uložena povinnost či sankce, je nesporně spojena právní nejistota spočívající v tom, zda vůbec a jaké povinnosti budou účastníkovi v obnoveném řízení uloženy. Nicméně tato nejistota, jež je spojena se zahájením prakticky každého správního řízení (zda a jaká povinnost bude účastníkovi uložena, resp. zda a jaké oprávnění mu bude uděleno), se dotýká právní sféry účastníka nikoli bezprostředně, ale toliko v širším slova smyslu zprostředkovaně, což žalobní legitimaci podle § 65 s. ř. s. nezakládá. Důvodem je i to, že účastník tímto není zbaven soudní ochrany - té se mu plnou měrou dostane ve vztahu ke konečnému rozhodnutí v obnoveném řízení, bude-li vůbec do jeho právní sféry konečným rozhodnutím negativně zasaženo, což nastat ani nemusí. V každém případě v soudním řízení správním o žalobě proti konečnému rozhodnutí v obnoveném řízení bude mj. zkoumána (v mezích žalobních námitek) zákonnost samotného zahájení obnoveného řízení, tzn. zákonnost nařízení obnovy řízení.

21. Dále soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. února 2010, č.j. 5 As 12/2009-153, publ. pod č. 2052/2010 Sb. NSS, kde Nejvyšší správní soud znovu shrnul: „Přestože si je Nejvyšší správní soud vědom toho, že uvedený výčet není vyčerpávající (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2009, č. j. 8 Afs 2/2009 - 102, dostupný na www.nssoud.cz), dovozuje, že cílem rozšířeného senátu při vymezení těchto kategorií bylo připustit soudní přezkum takových rozhodnutí o obnově řízení, u nichž již samotná skutečnost nařízení či povolení obnovy řízení zamezí oprávněné osobě ve výkonu určitého hmotného práva nebo jí stanoví novou hmotně právní povinnost.“ V této věci šlo o rozhodnutí o nařízení obnovy územního řízení, kdy Nejvyšší správní soud naprosto v souladu s výše popsanými východisky dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti tohoto rozhodnutí se zdůvodněním, že s nařízením obnovy spojený odkladný účinek vedoucí k negaci oprávnění stavebníka umístit stavbu je negativním zásahem do právní sféry stavebníka.
22. Jakkoli se popsaná východiska vztahovala na již neúčinnou právní úpravu procesů, jež měly být obnovovány, jsou nepochybně aplikovatelná i na případy nařízení obnovy řízení dle nyní účinných procesních předpisů (správní či daňový řád), neboť se jejich právní regulace v relevantních ohledech nijak nezměnila.
23. Soud shrnuje popsanou právní úpravu a judikaturu Nejvyššího správního soudu takto: Správní soud musí podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítnout žalobu žalobce proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s., pokud žalobou napadeným rozhodnutím nebyla negativně zasažena právní sféra žalobce tak, že mu v důsledku napadeného rozhodnutí nebo odkladného účinku s ním spojeného vznikla nově povinnost nebo mu bylo odňato dosud existující oprávnění. Jinými slovy jde to, zda se žalobou napadeným rozhodnutím na právech a povinnostech, z pohledu jeho adresáta, něco negativně změnilo.
24. V posuzované věci brojil žalobce svou žalobou proti napadenému rozhodnutí, jímž bylo potvrzeno prvoinstanční rozhodnutí, kterým byla nařízena podle § 119 odst. 1 daňového řádu obnova vyměřovacího řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014 vč. příslušenství (dále jen „daň“). Úkolem soudu bylo tedy posoudit, zda v důsledku těchto rozhodnutí žalobci vznikly nové povinnosti nebo zanikla existující oprávnění. Odpověď na tuto otázku je poměrně jednoduchá – z výroků napadeného rozhodnutí a prvoinstančního rozhodnutí je naprosto jasné, že těmito rozhodnutími žalobci žádné povinnosti uloženy nebyly, žádná oprávnění mu nebyla odňata a na jeho právech a povinnostech se tak nic nezměnilo. Soud se však zabýval i tím, zda právní sféra žalobce nebyla dotčena odkladným účinkem šesti původních rozhodnutí ve smyslu § 120 odst. 3 daňového řádu. Správce daně žalobci vyměřil třemi výše

specifikovanými platebními výměry daň a třemi výše specifikovanými platebními výměry pokutu za opožděné tvrzení daně. Jelikož platebními výměry byla žalobci vyměřena daň a pokuta, zabýval se soud tím, jaký vliv na poměry žalobce mělo, že vykonatelnost šesti platebních výměrů byla v důsledku napadeného rozhodnutí odložena. Zde soud uvažoval takto: Pokud byly již platební výměry před vydáním napadeného rozhodnutí žalobcem uhrazeny, odložením jejich vykonatelnosti nemohlo být do právní sféry žalobce zasaženo vůbec. Pokud platební výměry před vydáním napadeného rozhodnutí uhrazeny nebyly, odkladný účinek vedl k tomu, že nemohly být daňovými orgány vymáhány, tzn., že do právní sféry žalobce negativně zasaženo býti nemohlo. Soud shrnuje, že v obou myslitelných variantách se nařízením obnovy řízení na právech a povinnostech žalobce nic k horšímu změnit nemohlo. Jinak řečeno, výroky napadeného rozhodnutí do právní sféry žalobce zasaženo negativně nebylo a k nepříznivému zásahu do práv žalobce nemohlo dojít ani odkladným účinkem platebních výměrů, protože ten jen žalobce dočasně zbavil povinnosti splnit případně dosud nesplněné povinnosti stanovené platebními výměry. V případě žalobce tudíž odkladný účinek působil ze své podstaty výlučně ve prospěch žalobce a neodňal mu existující právo ani mu nestanovil novou povinnost. Lze uzavřít, že napadené rozhodnutí se hmotněprávního postavení žalobce nijak negativně nedotklo. Žalobce v žalobě netvrdil, že by napadené rozhodnutí bylo vydáno v důsledku porušení jeho procesních práv – žalobce v žalobě argumentoval absencí důvodu nařízení obnovy, konkrétně vadami a nesprávností informace německých daňových orgánů a nedostatečně zjištěným skutkovým stavem. Žalobce tedy v žalobě sporoval důvodnost napadeného rozhodnutí, aniž by uvedl, jak konkrétně se jeho právní sféry napadené rozhodnutí negativně dotklo. Ze všech uvedených důvodů soud konstatuje, že napadené rozhodnutí je vyloučeno ze soudního přezkumu v důvodu neexistence myslitelného negativního zásahu napadeného rozhodnutí do právní sféry žalobce. Žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s. se nelze domáhat zrušení rozhodnutí správce daně podle § 119 odst. 1 daňového řádu, jímž správce daně nařídil obnovu nalézacího vyměřovacího řízení, ukončeného vydáním platebního výměru, proto, že takovým rozhodnutím správce daně o nařízení obnovy řízení nebyla žalobci jakožto daňovému subjektu založena, změněna, zrušena ani určena práva nebo povinnosti, tj. nebylo negativně zasáhnuto do právní sféry žalobce, a to i vzhledem k důvodu nařízené obnovy svědčící ve prospěch žalobce.

25. Soud si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. listopadu 2015, č.j. 10 Afs 25/2015-75, v němž Nejvyšší správní soud výslovně formuloval následující závěr: „Rozhodnutí o nařízení obnovy, které jak podle někdejší právní úpravy zákona o správě daní a poplatků, tak podle nyní účinného daňového řádu má odkladný účinek vůči původnímu rozhodnutí, však lze napadnout správní žalobou podle uvedeného ustanovení, jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v roce 2007. (...) V případě obnovy řízení (ale třeba i přezkumného řízení) podléhá soudnímu přezkumu již první rozhodnutí (o nařízení obnovy či přezkumu); jím se zároveň zahajuje řízení, které vyústí ve druhé soudně přezkoumatelné rozhodnutí, nyní již ve věci samé.“ Je zřejmé, že v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vycházel z výše citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. června 2007, č. j. 5 As 13/2006-46, publ. pod č. 1427/2008 ve Sb. NSS, kdy v tomto usnesení rozšířený senát žádný kategorický závěr o tom, že by rozhodnutí o nařízení obnovy daňového řízení vždy podléhalo soudnímu přezkumu, neprezentoval – k tomu viz podrobná citace tohoto usnesení rozšířeného senátu shora. Vzhledem k tomu, že popsaná východiska rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. listopadu 2015, č.j. 10 Afs 25/2015-75, nejsou v souladu s výše citovanými třemi rozhodnutími Nejvyššího

správního soudu (z toho v jednom případě jeho rozšířeného senátu – usnesení ze dne 26. června 2007, č. j. 5 As 13/2006-46, publ. pod č. 1427/2008 ve Sb. NSS, rozsudek publ. pod č. 2223/2011 Sb. NSS ze dne 17. 2. 2009, č. j. 8 Afs 2/2009 – 102, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. února 2010, č. j. 5 As 12/2009-153, publ. pod č. 2052/2010 Sb. NSS), která byla všechna publikována ve Sbírce NSS (na rozdíl od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. listopadu 2015, č. j. 10 Afs 25/2015-75), ke konkrétně nezdůvodněným citovaným východiskům prezentovaným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. listopadu 2015, č. j. 10 Afs 25/2015-75, soud nepřihlížel. Zdejší soud je toho názoru, že tak byly splněny podmínky pro odchýlení se od právě uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu ve smyslu první právní věty rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. června 2011, č. j. 1 As 6/2011-347, publ. pod č. 2368/2011 Sb. NSS.

26. Soud si byl vědom i potenciálního ústavního rozměru posuzované věci daného čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a judikatury kasačního soudu a Ústavního soudu ČR shrnuté např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. května 2011, č. j. 1 As 36/2011-4, z níž plyne povinnost soudu vykládat vyloučení přezkoumatelnosti správního rozhodnutí soudem restriktivně a v pochybnostech soudní přezkum umožnit. S ohledem na výše uvedené však soud dospěl k závěru, že ani restriktivním výkladem soudních výluk nelze dospět k možné soudní přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť jednak tyto nijak negativně nezasahují do právní sféry žalobce a dále žalobce vyloučením soudního přezkumu napadeného rozhodnutí není nijak omezen v iniciaci soudního přezkumu nového rozhodnutí, jímž bude šest platebních výměrů ve smyslu § 120 odst. 4 s. ř. s. zrušeno (samozřejmě za splnění ostatních zákonem stanovených podmínek). V takovém soudním řízení správním o případné žalobě žalobce proti novému rozhodnutí bude soud v mezích žalobních námitek zkoumat i zákonnost napadeného rozhodnutí, tj. nařízení obnovy řízení. O přezkum zákonnosti nařízení obnovy tedy žalobce nebude připraven, pokud se bude zákonem stanoveným postupem domáhat přezkumu zákonnosti nového rozhodnutí.
27. Soud se zabýval i otázkou, zda a do jaké míry je pro posouzení věci aplikovatelná judikatura založená rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. října 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52, a dále následovaná (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. ledna 2021, č. j. 9 Afs 118/2020-37) týkající se samostatné přezkoumatelnosti rozhodnutí, jímž bylo nařízeno provedení přezkumného řízení ve smyslu ust. § 121 a násl. daňového řádu, resp. ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků. Společným rysem obnovy řízení nařízené z moci úřední a přezkumného řízení je totiž to, že se v obou případech jedná o dozorčí prostředky nápravy vadných rozhodnutí, jejichž užití je v rukou správních orgánů. Soud po důkladné úvaze dospěl k závěru, že tato judikatura není aplikovatelná na otázku soudní přezkoumatelnosti rozhodnutí o nařízení obnovy řízení. Z rozsudku č. j. 1 Afs 21/2006-52, ze dne 19. října 2006, vyplývá, že, *„[N]ařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání daňového rozhodnutí, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo se zakládá na podstatných vadách řízení) a zároveň, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Tímto právním názorem je přitom správce daně, který rozhodl v posledním stupni, a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, ve smyslu § 55b odst. 6 věta druhá d. ř. vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému. Stejně tak ani daňový subjekt se nemůže v této druhé fázi přezkumného řízení proti tomuto závěru nijak bránit (dospěje-li např. instančně vyšší správce daně k závěru,*

že určitý výdaj, který daňový subjekt původně uplatnil jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, takovým výdajem ve skutečnosti není, výsledek řízení je tím předznamenán, aniž by měl daňový subjekt jakoukoliv možnost obrany: proti rozhodnutí o nařízení přezkumu se odvolat nemůže, neboť mu to zakazuje § 55b odst. 5, věta druhá, a v rámci druhé fáze mu právo bránit se upírá vázanost správce daně, provádějícího přezkumné řízení, právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkumu). Jestliže tedy instančně vyšší správce daně nařídí přezkum daňového rozhodnutí, a to rozhodnutím, v němž se závazně vyslovuje o protiprávnosti rozhodnutí původního, nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházely, zasahuje tím do právní sféry daňového subjektu.“ Jde o to, že mezi přezkumným řízením a řízením o obnově je jeden podstatný rozdíl. O nařízení přezkumu rozhoduje vždy správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni (srov. § 55b odst. 4 zákon o správě daní a poplatků a § 122 odst. 1 daňového řádu) na rozdíl od nařízení obnovy, o které rozhoduje ten správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Po nařízení přezkumu je správce daně zcela vázán závěrem o nezákonnosti původního rozhodnutí a nemůže se od tohoto závěru odchýlit (viz § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a § 123 odst. 3 daňového řádu), kdy oproti tomu v obnoveném řízení žádný takový závazný právní závěr neexistuje (srov. § 120 daňového řádu). Jinými slovy, rozhodnutí o nařízení obnovy řízení, vydané v posuzovaném případě správcem daně, který vydal původní rozhodnutí, zavazuje správce daně provádějícího obnovené řízení potud, že určité skutečnosti či důkazy vymezené v rozhodnutí o nařízení obnovy podle § 119 odst. 3 daňového řádu mohly mít podstatný vliv na výrok původního rozhodnutí, neváže ho však v žádném případě tak, že by skutečně takový vliv na výrok rozhodnutí měly.

28. Soud konečně zvažoval, zda žalobci nemohla vzniknout újma z toho, že zvolil nesprávný žalobní typ, tudíž zda by neměl být soudem poučen o tom, že soud odlišně hodnotí povahu úkonu správního orgánu, který má být soudem přezkoumán, a vyzván, aby tomu přizpůsobil obsah žaloby. Soud se proto zabýval tím, zda v případě nařízení obnovy, proti němuž žalobce žalobou brojil, nemůže jít o zásah správního orgánu podle § 82 s. ř. s. (*Každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem, nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím a byl zaměřen přímo proti němu, nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se domáhat u soudu žalobou ochrany proti němu*). Zásahová žaloba však není nějakým univerzálním prostředkem ochrany proti jakémukoliv úkonu správního orgánu, který se účastníkovi nelíbí. Právě naopak, je subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů (srov. § 85 s. ř. s. a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, publ. pod č. 735/2006 ve Sb. NSS), nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Zásahová žaloba plní roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008-98, publ. pod č. 2206/2011 ve Sb. NSS). Obecněji lze odkázat na rozsáhlou judikaturu správních soudů, např. na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, publ. pod č. 1764/2009 ve Sb. NSS, dle něhož „[s]oudní řád správní je svojí povahou „obránnou“ normou. Není normou „kontrolní“, která by umožňovala komukoliv iniciovat, prostřednictvím podání žaloby ve správním soudnictví, kontrolu jakéhokoli úkonu veřejné správy. Má pouze zajistit poskytování právní ochrany v případech, kdy veřejná správa vstupuje do právní sféry fyzických nebo právnických osob. Hraničním kritériem pro žalobní legitimaci je právě tvrzený zásah do

veřejných subjektivních práv. Nikoliv veškerá činnost (případně veškeré pochybení) veřejné správy je podrobena soudní kontrole ze strany fyzických a právnických osob, ale pouze ta, kdy činnost správy přesáhne do jejich veřejných subjektivních práv.“ V případě žalobce je proto zásahová žaloba vyloučena již tím, že z žaloby nevyplynulo, že by žalobcova práva byla jakkoli myslitelně nařízením obnovy přímo negativně zasažena a že by správce daně v souvislosti s nařízením obnovy jednal nějak mimořádně invazivně či šikanózně. V této souvislosti soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, čj. 10 Afs 304/2019-39, publ. pod č. 3974/2020 ve Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „[...] ochrana poskytovaná zásahovou žalobou v průběhu daňové kontroly může úspěšně směřovat jen proti takovým úkonům či postupům správce daně, které mají samy o sobě zcela zásadní dopad do právní sféry daňového subjektu, a současně není spravedlivé a ústavně konformní požadovat po žalobci, aby s obranou proti takovýmto úkonům vyčkal až na žalobu směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné. Jak tuto judikaturu velmi příhodně shrnul Ústavní soud, je třeba odlišit na jedné straně procesní úkony správního orgánu, jejichž účinek se může (mimo samotný průběh řízení) ve sféře účastníka projevit jen v souvislosti s výsledným rozhodnutím, a naproti tomu na straně druhé procesní úkony či opomenutí správního orgánu, „jejichž důsledek se neprojeví nutně v podobě výsledného rozhodnutí, ale které jsou způsobilé účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí“ (náleze ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, ZCZ, body 32 a 33). Jen proti posléze uvedené skupině lze připustit zásahovou žalobu. Naproti tomu proti procesním úkonům správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, je soudní ochrana poskytována až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (viz shodně náleze III. ÚS 2383/19, bod 35).“ Žádné poučení a výzva na žalobce ze strany soudu tudíž nepřicházelo do úvahy, neboť ať už by povaha nařízení obnovy řízení byla v mezích žalobních typů vymezených soudním řádem správním jakákoliv, postrádal by tento úkon či zásah negativní charakter ve vztahu k právní sféře žalobce, na jehož přítomnosti je nutno trvat v případě každého soudem přezkoumatelného úkonu či zásahu správního orgánu.

29. Vzhledem ke všemu výše uvedenému soud shledal, že napadené rozhodnutí je vyloučeno ze soudního přezkumu, a proto žalobu žalobce dle ust. § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl pro neodstranitelný nedostatek podmínky řízení.
30. O nákladech řízení soud rozhodl výrokem II tohoto usnesení podle § 60 odst. 3 věta první s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.
31. Podle § 10 odst. 3 věty třetí zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích platí, že byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut, soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek. Proto výrokem III tohoto usnesení soud žalobci vrátil soudní poplatek za žalobu v částce 3 000 Kč. Lhůta k vrácení soudního poplatku za žalobu byla soudem stanovena v souladu s § 10a odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb. Výrokem IV tohoto usnesení pak soud žalobce vyzval ke sdělení bankovního spojení za účelem realizace vrácení soudního poplatku.

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 17. února 2021

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu