



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Lenky Bahýľové v právní věci žalobkyně: **Wassa s.r.o.**, se sídlem Na Ladech 548/15, Liberec, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2018, č. j. 44619/18/5300-22443-702189, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 20. 9. 2019, č. j. 59 Af 42/2018 - 55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2018, č. j. 44619/18/5300-22443-702189 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2014.

[2] Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“) usnesením ze dne 20. 9. 2019, č. j. 59 Af 42/2018 - 55 (dále jen „napadené usnesení“), žalobu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť napadené rozhodnutí bylo podle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový

řád“), změněno v přezkumném řízení, a to rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 12. 2018, č. j. 56219/18/5300-22443-702189 (dále jen „přezkumné rozhodnutí“). Krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a uzavřel, že odpadl předmět řízení, protože přezkumné rozhodnutí částečně přejalo obsah napadeného rozhodnutí a v části upravilo řešené otázky odchylně od napadeného rozhodnutí.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnila důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[4] Stěžovatelka namítá, že žalobou napadené rozhodnutí bylo pouze částečně změněno. Nezměněná část napadeného rozhodnutí tak zůstala beze změny, a proto je plně způsobilá soudního přezkumu, protože existuje nezávisle na přezkumném rozhodnutí. To je i podstata přezkumného řízení podle daňového řádu, který umožňuje v § 123 odst. 5 původní rozhodnutí zrušit, změnit nebo řízení zastavit. Rozhodně ale nové rozhodnutí není způsobilé nahradit původní rozhodnutí v té části, která přezkumným řízením nebyla dotčena. Žalovaný totiž ve smyslu § 123 odst. 3 daňového řádu přezkoumává rozhodnutí jen z důvodů, které nadřízený správce daně uvede v rozhodnutí o nařízení přezkoumání. Nedochází tak k plnohodnotné náhradě původního rozhodnutí novým rozhodnutím o odvolání proti rozhodnutí vydaným podle § 123 odst. 5 daňového řádu.

[5] Stěžovatelka nesouhlasí s odkazem krajského soudu na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2007, č. j. 7 Afs 143/2006 - 95, a ze dne 28. 5. 2010, č. j. 2 Afs 125/2009 - 104, z nichž plyne, že stěžovatelka je povinna nejen žalobou napadnout rozhodnutí správního orgánu ve věci samé, ale pokud je toto rozhodnutí jakkoliv změněno, tak nové rozhodnutí musí napadnout odvoláním a v žalobě proti rozhodnutí o takovém odvolání podruhé uplatnit tytéž žalobní námitky, jako dříve uplatnila proti prvému rozhodnutí ve věci samé. Takovýto požadavek jde nad rámec § 65 odst. 1 s. ř. s., protože nutí stěžovatelku žalobou napadat totéž zkrácení svých práv, které už žalobou jednou napadla, jen proto, že je (či dokonce nemusí být) obsaženo v rozhodnutí o odvolání proti změnovému rozhodnutí podle § 123 odst. 5 daňového řádu.

[6] Dle stěžovatelky krajský soud odmítnutím žaloby podstatně prodloužil dobu, za kterou bude stěžovatelčina věc vyřízena, což je další negativní důsledek systému „opakované žaloby“, který správní soudy zvolily v případě změny žalobou napadeného rozhodnutí, a krátí tak stěžovatelku na možnosti efektivní obrany proti tvrzenému nezákonnému rozhodnutí.

[7] Třetí důvod nezákonnosti napadeného rozhodnutí spatřuje stěžovatelka v zásahu do práva na zákonného soudce. V případě, že dojde ke změně žalobou napadeného rozhodnutí, stává se prvostupňovým orgánem žalovaný a druhostupňovým Generální finanční ředitelství. Všechny žaloby tak vyřizuje Krajský soud v Brně a nikoliv krajský soud příslušný správci daně, který vydal platební výměry. Daňové orgány si tak mohou zvolit „svůj soud“ jen tím, že zcela marginálně změní žalobou napadené rozhodnutí (v řešeném případě se změna týkala jen splatnosti doměřených daní), čímž zasahují do stěžovatelčina práva na zákonného soudce. Na tom nemůže ničeho změnit návrh

pokračování

Krajského soudu v Brně vedený Nejvyšším správním soudem pod č. j. Nad 126/2019 - 23, který vyřízení žaloby jen prodlouží.

[8] Závěrem stěžovatelka spatřuje v napadeném usnesení i zásah do svého práva na pokojné užívání majetku garantovaného čl. 11 Listiny základních práv a svobod, když je nucena vynakládat náklady na právní zastoupení ve dvou soudních řízeních vztahujících se k jednomu zkrácení jejích práv.

[9] Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhl zrušení napadeného usnesení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný k první kasační námitce uvedl, že napadené rozhodnutí bylo změněno v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu a neexistuje již ve stavu, v jakém bylo napadeno správní žalobou. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že změny doznala pouze část výroku napadeného rozhodnutí týkající se splatnosti daně, přičemž v ostatním zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze změny. Je totiž zcela bez významu, jakým způsobem se změnil výrok napadeného rozhodnutí. Podstatná je pouze skutečnost, že se změnil a že rozhodnutí již neexistuje v podobě, v jaké bylo napadeno žalobou. K tomu, aby se soud mohl žalobou zabývat a žalobou napadené správní rozhodnutí přezkoumat, totiž musí napadené rozhodnutí existovat nejen v době podání správní žaloby, ale též v době rozhodování soudu ve věci samé, a to v té podobě, ve které je napadáno žalobou. Dojde-li proto ke zrušení, změně či nahrazení žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu jiným způsobem, např. cestou dozorčích prostředků či obdobných institutů, nelze v řízení pokračovat pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení. Vzhledem k tomu, že předmět řízení o žalobě je jednou z nezbytných podmínek řízení, přičemž nedostatek této podmínky byl za uvedeného skutkového stavu neodstranitelný, rozhodl krajský soud zcela správně o odmítnutí žaloby postupem podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelce nadto nic nebránilo v tom, aby rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí v přezkumném řízení napadla v zákonné lhůtě správní žalobou, k čemuž podle informací žalovaného taktéž došlo.

[11] K námitce, že odmítnutím žaloby krajský soud podstatně prodloužil dobu, za kterou bude stěžovatelčina věc vyřízena, žalovaný uvedl, že tento negativní účinek nic nemění na zákonnosti postupu krajského soudu.

[12] K námitce porušení práva na zákonného soudce žalovaný konstatoval, že změnu napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení v případě stěžovatelky rozhodně nelze označit za účelovou nebo marginální. Stanovení splatnosti doměřované daně je důležitou součástí výroku platebního výměru a v případě, že v rámci odvolacího řízení proti platebním výměrům žalovaný nezohlednil skutečnost, že zajišťovací příkazy, které předcházely stanovení daně, byly zrušeny ve správním soudnictví, musí na toto zjištění reagovat podnětem k nařízení přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí. Ze strany žalovaného se tak v žádném případě nejednalo o účelový nebo zbytečný krok, ale naopak o jednání *ex officio* v případě zjištění zjevné nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný v tomto směru zásadně odmítá tvrzení stěžovatelky, že k nařízení přezkoumání napadeného rozhodnutí došlo z důvodu, že by si žalovaný přál, aby věc byla meritorně rozhodnuta Krajským soudem v Brně. Skutečnost, že k projednání žaloby proti rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí v přezkumném řízení je podle § 7 odst. 2 s. ř. s.

příslušný Krajský soud v Brně, je pouhým zákonným důsledkem jinak zcela legálního postupu účastníka řízení, který v souladu se zásadou legality a oficiality v případě zjištění nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí podal podnět nejbližší nadřízenému správci daně, který tento podnět shledal důvodným a nařídil přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] V projednávané věci je sporné, zda krajský soud postupoval správně, odmítl-li žalobu dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že vydáním rozhodnutí v přezkumném řízení, jímž byla změněna splatnost doměřených daní v napadeném rozhodnutí, původní rozhodnutí žalovaného zaniklo. Nebylo tak možno jej nadále v soudním řízení přezkoumávat, tedy odpadl předmět řízení.

[16] Nejvyšší správní soud se již v minulosti opakovaně zabýval otázkou možnosti soudního přezkumu správního rozhodnutí později změněného v přezkumném řízení. V rozsudku ze dne 28. 5. 2010, č. j. 2 Afs 125/2009 - 104, o který mj. opřel napadené usnesení i krajský soud, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, dle kterého odpadá možnost soudu přezkoumávat správní rozhodnutí, je-li takové rozhodnutí následně změněno v přezkumném řízení. Je však nutno zdůraznit, že v dané věci se jednalo o postup v přezkumném řízení dle § 97 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále „správní řád“), zatímco ve věci nyní projednávané je příslušná procesní úprava obsažena v § 123 daňového řádu. Mezi přezkumným řízením podle správního řádu a podle daňového řádu existuje významný rozdíl spočívající mj. v tom, že § 97 odst. 3 správního řádu vyžaduje, aby příslušný (nadřízený) správní orgán po zahájení správního řízení přezkoumávané rozhodnutí zrušil, změnil nebo zrušil a vrátil k projednání věci odvolacímu správnímu orgánu, pokud bylo rozhodnutí o odvolání vydáno v rozporu s právními předpisy. V takovém případě tedy nadřízený správní orgán provádějící přezkumné řízení sám výslovně přezkoumávané rozhodnutí ruší, anebo jej vlastním rozhodnutím ve věci mění. Oproti tomu přezkumné řízení podle § 123 daňového řádu je zahájeno rozhodnutím nadřízeného správce daně (§ 122 odst. 1 daňového řádu), který po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem (§ 121 odst. 1 daňového řádu). Samotné přezkumné řízení následně provádí správce daně, který vydal přezkoumávané rozhodnutí. Nadřízený správní orgán, resp. správce daně, tedy vlastním výrokem přezkoumávané rozhodnutí ani neruší, ani sám nemění, nýbrž správce daně, který dané rozhodnutí vydal, zavazuje k tomu, aby se sám zabýval tím, nebylo-li vydáno v rozporu s právními předpisy, přičemž je vázán důvody, pro něž nadřízený správce daně přezkumné řízení zahájil. Správce daně tak sám může následně přezkoumávané rozhodnutí zrušit nebo změnit, bylo-li vydáno v rozporu s právními předpisy, anebo řízení zastavit, dospěje-li k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v souladu

pokračování

s nimi. Z tohoto pohledu tedy lze přisvědčit stěžovateli v tom, že napadené rozhodnutí nebylo výslovně formálně zrušeno.

[17] Nejvyšší správní soud se již v minulosti zabýval i povahou rozhodnutí vydaného v přezkumném daňovém řízení, avšak s ohledem na úpravu dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní a poplatků“), který byl následně nahrazen daňovým řádem. V rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 130/2004 - 70, se zabýval důsledky rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Dospěl k závěru, že bylo-li přezkoumávané rozhodnutí pravomocně zrušeno, změněno nebo nahrazeno rozhodnutím novým, odpadl předmět soudního přezkumu, a nejsou tak splněny podmínky řízení před správním soudem a žalobu je nutno odmítnout. Nejvyšší správní soud zároveň v uvedené věci dodal, že žalobce může námitky původně uplatněné v žalobě proti následně změněnému rozhodnutí uplatnit v nové žalobě směřující proti rozhodnutí o odvolání proti novému rozhodnutí ve věci samé. Na to Nejvyšší správní soud navázal i v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3 Afs 99/2015 - 26, který se již zabýval povahou přezkumného řízení dle daňového řádu. V něm bez detailnější argumentace dovodil, že rozhodnutí o zastavení přezkumného řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu nemá vliv na původní přezkoumávané rozhodnutí správce daně, avšak že opačně by tomu bylo v situaci, kdyby naopak zjistil, že jsou dány podmínky pro konání přezkumného řízení (tedy že přezkoumávané rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy), a rozhodl by o změně nebo zrušení původního rozhodnutí. V této věci s odkazem na rozsudek ze dne 21. 4. 2007, č. j. 7 Afs 143/2006 - 95, konstatoval, že by v takovém případě „správní soud, který na základě žaloby daňového subjektu přezkoumává původní rozhodnutí, musel podanou žalobu odmítnout, neboť by odpadl předmět řízení“.

[18] Na uvedené závěry navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018 - 49, v němž uvedl následující:

„Předně nelze přehlédnout, že od úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků se přezkumné řízení dle daňového řádu do určité míry liší. Podle § 123 odst. 5 daňového řádu především nelze přezkoumávané rozhodnutí nahradit rozhodnutím novým (k tomu srov. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. „K § 123.“ In: Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013.). S tím souvisí skutečnost, kterou zdůrazňuje i důvodová zpráva k daňovému řádu, tedy že v přezkumném řízení nedochází „na rozdíl od obnovy řízení [...] k vydání nového rozhodnutí ve věci, nýbrž ke změně nebo zrušení původního rozhodnutí“. Tento závěr přijímá i odborná literatura (srov. např. LICHNOVSKÝ, O. „§ 123 Postup při přezkumném řízení.“ In: Lichnovský a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016.). Jiní autoři nicméně výslovně připouští, že přezkumné řízení podle § 123 daňového řádu vede k vydání rozhodnutí ve věci, tedy meritorního rozhodnutí, jehož předmět byl důvodem pro nařízení přezkoumání (srov. KANIOVÁ, L. „§ 123 Postup při přezkumném řízení.“ In: Baxa a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011).

Přestože dle citované důvodové zprávy přezkumné řízení nevede k vydání nového rozhodnutí ve věci, je smysl dané právní úpravy i jejího vysvětlení nutno chápat tak, že oproti dřívější úpravě přezkumného řízení dle zákona o správě daní a poplatků a institutu obnovy řízení se v přezkumném řízení podle daňového řádu nevydává zcela nové rozhodnutí, které by přezkoumávané rozhodnutí kompletně nahrazovalo. To však nemění nic na tom, že správce daně přezkoumávané rozhodnutí změní, dospěje-li k závěru, že bylo (byť částečně) vydáno

v rozporu se zákonem. Jinak řečeno, správce daně v takovém případě změní tu část rozhodnutí, kterou posoudí jako nezákonnou. Namísto toho, aby rozhodnutí jako celek zrušil, zvolí postup, při němž „problematickou“ část původního rozhodnutí *de facto* nahradí (změní). Ke stejnému výsledku by dospěl i tím, že by rozhodnutí jako celek zrušil a v následném řízení jej vydal znovu, avšak s upravenou částí, která nezákonnost založila. Pokud však není takový postup nutný např. z důvodu povahy nebo rozsahu nezákonnosti, jeví se jako efektivnější, rychlejší a účinnější postup v přezkumném řízení přezkoumávané rozhodnutí pouze změnit v určitém rozsahu. Nelze nicméně odhlédnout od toho, že důvody pro oba postupy (tedy změnu i zrušení původního rozhodnutí) jsou velmi obdobné, a rovněž tak i jejich důsledky v podobě meritorního rozhodnutí (buď změněné původní rozhodnutí, anebo rozhodnutí po zrušení předchozího rozhodnutí v přezkumném řízení). Současně je nutno připomenout, že podle § 101 daňového řádu „[s]právce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím“. Pokud tedy správce daně v přezkumném řízení posoudí dříve projednanou věc odlišně a např. uloží povinnost v jiném rozsahu než v původním rozhodnutí, jedná se o meritorní rozhodnutí závazně určující povinnost daňového subjektu.

Pro posouzení shora vymezené sporné právní otázky je tedy podstatné i to, jakým úkonem správce daně jsou závazně určeny povinnosti daňového subjektu (stěžovatele) ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Pokud se takový daňový subjekt domnívá, že jsou jeho práva zkrácena vydáním např. platebního výměru, resp. rozhodnutím o odvolání proti němu, může požadovat zahájení přezkumného řízení anebo proti rozhodnutí o odvolání brojit žalobou. Je-li přezkumné řízení zahájeno a poté zastaveno, je zjevné, že se nijak nezměnilo rozhodnutí, jehož důsledky považuje daňový subjekt za zkrácení svých práv (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 99/2015). Je-li však takové rozhodnutí v přezkumném řízení zrušeno, zaniká i úkon, od něhož daňový subjekt odvíjel zkrácení svých práv a proti němuž se bránil. V případě změny rozhodnutí, jež mu takové zkrácení dle jeho tvrzení způsobuje, mohou nastat dvě situace. Jednak může být přezkoumávané rozhodnutí v přezkumném řízení změněno tak, že daňový subjekt již nepociťuje důsledky daného rozhodnutí jako zkrácení svých práv, jednak ovšem změna přezkoumávaného rozhodnutí nemusí daňový subjekt plně uspokojit, neboť důsledky přezkoumávaného rozhodnutí i se zohledněním provedené změny nadále považuje za nezákonné zkrácení svých práv. Rozhodným pro nynější věc přitom je, zda se daňový subjekt může proti původnímu rozhodnutí v nezměněném znění nadále účinně bránit u správních soudů, tedy mohou-li vůbec důsledky přezkoumávaného rozhodnutí představovat zkrácení jeho práv. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval ve shora již citovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 143/2006. Posuzoval postup krajského soudu, který odmítl žalobu pro nedostatek podmínek řízení z důvodu, že žalované rozhodnutí bylo změněno v přezkumném řízení dle § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tak, že byla daňovému subjektu doměřena daňová povinnost v odlišné výši, než byla původně doměřena. Krajský soud a následně i Nejvyšší správní soud v uvedené věci dospěly k závěru, že z důvodu takové změny nemohl již být daňový subjekt nadále žalobou napadeným rozhodnutím zkrácen na svých právech. Ačkoliv se právní úprava přezkumného řízení i s přijetím daňového řádu změnila (viz výše), i ve vztahu k nyní účinné úpravě citované závěry ob stojí (ostatně akceptoval je i výše již citovaný rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 3 Afs 99/2015). K výše uvedenému lze ještě dodat, že změna rozhodnutí v přezkumném řízení v sobě zahrnuje nejen implicitní vyjádření jeho nezákonnosti, ale i nápravu spočívající v novém (byť částečném) meritorním posouzení. Z takového důvodu *de facto* zaniká rozhodnutí v původním znění, které je zároveň nahrazeno rozhodnutím ve znění změněném. Jedná se o odlišnou situaci, než kdyby změna rozhodnutí spočívala např. v pouhé formální opravě zjevných nesprávností (§ 104 daňového řádu).“

pokračování

[19] V nyní projednávané věci žalovaný, vázán právním názorem Generálního finančního ředitelství a závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017 - 38, kterým byly zrušeny zajišťovací příkazy za zdaňovací období duben 2014, červen - srpen 2014 a říjen - prosinec 2014 a který nabyl právní moci dne 23. 10. 2018, tedy den před vydáním napadeného rozhodnutí, v přezkumném řízení změnil splatnost doměřených daní. Jedná se proto o změnu v meritorním posouzení věci. Nelze souhlasit se stěžovatelkou, podle níž napadené rozhodnutí pro účely soudního přezkumu nezaniklo. Vzhledem k výše uvedenému je nutno trvat na tom, že z hlediska soudní ochrany před zkrácením práv původní rozhodnutí zaniklo a je třeba se bránit proti rozhodnutí změnovému. Požadavek citované judikatury, aby se daňový subjekt v případě změny původního rozhodnutí v přezkumném řízení bránil proti tomuto pozdějšímu rozhodnutí, je založen na závěru, dle kterého zanikají právní účinky původního rozhodnutí v rozsahu změnového rozhodnutí. V případě změny původního rozhodnutí jsou oproti zrušení důsledky takového rozhodnutí bezprostředně nahrazeny důsledky jinými spočívajícími v právních účincích provedené změny. Jak bylo zmíněno již výše, i taková změna může představovat zkrácení práv daňového subjektu, a to bez ohledu na to, z jak velké míry se shoduje s původně tvrzeným zkrácením. Rozhodnutí měnící přezkoumávané rozhodnutí stěžovatelce v nyní projednávané věci stanovilo odlišné povinnosti, než které jí stanovilo rozhodnutí původní. Ve vztahu ke změnovému rozhodnutí může stěžovatelka uplatnit jak námitky proti provedené změně (změna splatnosti doměřené daně), tak proti té části změnového rozhodnutí, jež změnou nebyla dotčena v tom smyslu, že byla převzata bez obsahové změny z rozhodnutí změněného. Takto nebude stěžovatelka na svém právu na soudní ochranu po čistě obsahové stránce (rozsah a obsah soudního přezkumu) nijak zkrácena.

[20] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani druhou kasační námitku, že krajský soud svým postupem zkrátil tak stěžovatelku na možnosti efektivní obrany proti tvrzenému nezákonnému rozhodnutí. Odmítnutím žaloby proti napadenému rozhodnutí sice může dojít k prodloužení řízení, což je bezpochyby negativním důsledkem takového rozhodnutí soudu. Je však v relativně široké diskreci zákonodárce upravit systém dozorčích prostředků dle své úvahy, včetně případných důsledků s tím spojených (právní složitost, míra zdlouhavosti apod.), nepřesáhnou-li ústavně přípustné meze. Závěry krajského soudu tedy mají zákonný podklad a není patrné, že tento zákonný podklad by měl protiústavní podobu, takže ani nedochází k nepatřičnému zásahu do stěžovatelčina práva vlastnit a užívat majetek. Pokud bude stěžovatelka v soudních řízeních procesně úspěšná, náklady na ně vynaložené jí budou zásadně nahrazeny.

[21] Nenahrazení nákladů zastoupení v případě nyní odmítnuté žaloby (odmítnutí žaloby stěžovatelka v pravém slova smyslu nezavinila, jelikož důvody odmítnutí nastaly nezávisle na jejím jednání; zákon nicméně s odmítnutím žaloby spojuje – bez ohledu na to, z jakých konkrétních důvodů k němu došlo – důsledek, že náhrada nákladů řízení žalobci nepřísluší a každý z účastníků své náklady řízení hradí sám) jistě negativní majetkový dopad pro stěžovatelku znamená, ale jde o takový dopad, který jednotlivec má za běžných okolností být schopen unést. Podobně Nejvyšší správní soud postupuje při přezkumu opatření podle pandemického zákona, odmítá-li návrh navrhovatele na zrušení mimořádného opatření, jelikož toto bylo k návrhu jiného navrhovatele v mezidobí zrušeno (viz např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2021, č. j. 3 Ao

2/2021 – 23). Náklady řízení o žalobě v nynější věci by stěžovatelce mohly být přiznány toliko při zastavení řízení o žalobě poté, co žalovaný v přezkumném řízení žalobou napadené rozhodnutí změnil (viz § 60 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). K zastavení řízení však ze žádného ze dvou ve zmíněném ustanovení předvídaných a navzájem věcně blízkých důvodů však v nynější věci nedošlo, a proto tohoto ustanovení nelze užít.

[22] Nezákonnost samotného výroku krajského soudu o nákladech řízení o žalobě stěžovatelka v řízení o kasační stížnosti nenamítala (tento výrok napadala pouze implicitně jako výrok odvozený od výroku o odmítnutí žaloby), Nejvyšší správní soud se proto touto otázkou nad rámec stížních námitek nezabýval.

[23] Jak navíc Nejvyšší správní soud uvedl výše, stěžovatelka brojí i proti změnovému rozhodnutí, a tedy jí nebude upřen meritorní přezkum ve správním soudnictví. Podstatné je, že platná procesní úprava zajišťuje soudní přezkum jednání veřejné správy vůči stěžovatelce v celé šíři tohoto jednání. Náhrada újmy způsobené stěžovatelce nezákonnými rozhodnutími správců daně je v plném rozsahu případné nezákonnosti možná, jelikož v té části, v jaké bylo v přezkumném řízení původní rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost změněno, by podkladem pro uplatnění náhrady škody bylo právě „změnové“ rozhodnutí žalovaného. Samotné změnové rozhodnutí pak může být podrobeno soudní kognici, a tedy i ono může být pro nezákonnost soudem zrušeno.

[24] K námitce porušení práva na zákonného soudce odkazuje Nejvyšší správní soud na své usnesení ze dne 3. 10. 2019, č. j. Nad 126/2019 – 29, v němž rozhodoval o návrhu stěžovatelky na přikázání věci týkající se žaloby proti přezkumnému rozhodnutí Krajskému soudu v Ústí nad Labem.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud nedůvodnou kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci rozhodl podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání; důvody pro jeho nařízení neshledal.

[26] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, *(n)estanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.*

[27] Stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o ní. Žalovanému, který by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti právo na náhradu nákladů tohoto řízení měl, žádné takové náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

pokračování

V Brně dne 28. července 2021

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu