



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **DVOŘÁK TRUCK-SERVIS s.r.o.**, se sídlem Karlov 1119, Velké Meziříčí, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2022, č. j. 29 Af 64/2020-115,

t a k t o:

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2022, č. j. 29 Af 64/2020-115, se ve výroku II., III. a IV. **ruší** a věc se mu **vrací** v tomto rozsahu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného usnesení Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jehož výrokiem I. krajský soud rozhodl o pokračování v řízení; výrokiem II. odmítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11433-706599, tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a současně potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina ze dne 23. 1. 2019 – dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 (č. j. 80490/19/2913-00551-706130), 2015 (č. j. 80521/19/2913-00551-706130) a 2016

(č. j. 80804/19/2913-00551-706130); výrokem III. krajský soud rozhodl o nákladech řízení a výrokem IV. rozhodl o vrácení soudního poplatku.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[2] V napadeném usnesení krajský soud zdůraznil, že žalovaný předložil věc Generálnímu finančnímu ředitelství s podnětem na přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí. Přezkum napadeného rozhodnutí byl nařízen rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2021, č. j. 47585/21/7700-10124-204230, v návaznosti na něž krajský soud rozhodl o přerušení řízení. K samotnému přezkumu napadeného rozhodnutí pak došlo rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 4. 2022, č. j. 13649/22/5200-11433-706599 – tímto rozhodnutím bylo žalobou napadené rozhodnutí změněno, přičemž žalobkyně proti tomuto změnovému rozhodnutí odvolání nepodala (toto rozhodnutí napadla žalobou ze dne 17. 6. 2022).

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že v důsledku vydání změnového rozhodnutí v přezkumném řízení pominuly důvody pro přerušení řízení, proto výrokem I. napadeného usnesení rozhodl o pokračování v řízení. Současně konstatoval, že jsou dány důvody pro odmítnutí podané žaloby, neboť původně napadené rozhodnutí žalovaného zaniklo (bylo změněno v přezkumném řízení); předmět řízení u krajského soudu tedy odpadl, což představuje neodstranitelný nedostatek podmínek řízení ve smyslu § 46 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Pro úplnost krajský soud dodal, že si je vědom skutečnosti, že stěžovatelka napadla samostatnou žalobou rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 1. 11. 2021, č. j. MF-28670/2021/3901-4; tímto rozhodnutím Ministerstvo financí zamítlo odvolání stěžovatelky a potvrdilo rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2021, č. j. 47585/21/7700-10124-204230 (rozhodnutí o nařízení přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí). Tuto žalobu totiž stěžovatelka původně podala krajskému soudu, ten ji však usnesením ze dne 28. 2. 2022, č. j. 29 Af 8/2022-17 postoupil místně příslušnému Městskému soudu v Praze (o nařízení přezkumu rozhodlo v prvním stupni Generální finanční ředitelství se sídlem v Praze). I kdyby však v důsledku rozhodnutí Městského soudu v Praze došlo k „obživení“ rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11433-706599 (tj. žalobou napadeného rozhodnutí), jednalo by se dle krajského soudu o situaci, která je v oblasti správního soudnictví relativně běžná a správní orgán se s ní musí vypořádat. Jako klíčové krajský soud hodnotil, že nově bylo meritorně o právech a povinnostech stěžovatelky rozhodnuto právě rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 4. 2022, č. j. 13649/22/5200-11433-706599, tj. rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení, přičemž v rámci tohoto řízení a jeho následného soudního přezkumu má stěžovatelka možnost hájit svá práva a uplatňovat argumentaci ve svůj prospěch.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Usnesení krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, ve které rozporovala postup krajského soudu, který její žalobu odmítl, aniž by se věci blíže zabýval. Výslovně uvedla, že nepochybně, že k odmítnutí žaloby musí v důsledku rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení dojít, avšak namítala, že se tak může stát až poté, co bude

pokračování

rozhodnuto o žalobě podané proti rozhodnutí o nařízení přezkumu napadeného rozhodnutí a také o žalobě podané proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení. Teprve poté je totiž definitivně jisté, že žalobou napadené rozhodnutí v nyní projednávané věci je s konečnou platností nahrazeno rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení. Pokud by změnové rozhodnutí vydané v přezkumném řízení bylo rozhodnutím soudu zrušeno, nebudou zde existovat dvě rozhodnutí vedle sebe, jak uváděl krajský soud, ale fakticky zde bude pouze rozhodnutí „původní“, tj. žalobou napadené rozhodnutí. Stěžovatelka by se tak v důsledku postupu krajského soudu ocitla bez přístupu k soudní ochraně, neboť i přes existenci žalobou napadeného rozhodnutí by její žaloba byla odmítnuta. Stěžovatelka by tudíž v takové situaci neměla nástroj, jak dosáhnout věcného přezkumu napadeného rozhodnutí. Usnesení krajského soudu o odmítnutí podané žaloby je proto předčasné.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud při svém postupu respektoval ustálenou judikaturu správních soudů, podle které je rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení nahrazeno původní rozhodnutí, které *de facto* zaniká. Krajský soud se proto nedopustil žádné nezákonnosti, pro kterou by bylo namísto napadené usnesení zrušit. Krajský soud byl vázán zásadou presumpce správnosti, neměl proto brát ohled na zcela hypotetickou situaci, že by rozhodnutí o nařízení přezkumu či samotné rozhodnutí vydané v přezkumném řízení mohlo být v budoucnu zrušeno. Ani v případě zrušení rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení (změnového rozhodnutí) by však nedošlo k „návratu“ do stavu věci před nařízením přezkumného řízení, došlo by toliko k pokračování přezkumného řízení. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Podstatou kasační stížnosti je posouzení otázky, zda mohl krajský soud podanou žalobu odmítnout za situace, kdy měl informaci o tom, že stěžovatelka napadla samostatnými žalobami také rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí a rozhodnutí, kterým bylo žalobou napadené rozhodnutí v přezkumném řízení změněno.

[10] Před věcným posouzením kasační stížnosti Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka napadla usnesení krajského soudu, kterým krajský soud rozhodl o pokračování v řízení (výrok I.), odmítl podanou žalobu (výrok II.), rozhodl o nákladech řízení (výrok III.) a rozhodl o vrácení soudního poplatku (výrok IV.). Přestože stěžovatelka v petitu kasační stížnosti navrhla, aby Nejvyšší správní soud usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, aniž by specifikovala, jaké konkrétní výroky krajského soudu považuje za nezákonné, z odůvodnění kasační stížnosti

(z argumentů v nich obsažených) je zřejmé, že stěžovatelka rozporovala pouze odmítnutí podané žaloby, tj. postup krajského soudu, který se žalobou odmítl zabývat věcně, resp. nevyčkal výsledků řízení souvisejících věcí – řízení o žalobě proti rozhodnutí o nařízení přezkumu (vedené Městským soudem v Praze) a řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení (vedené krajským soudem). Z odůvodnění kasační stížnosti je tudíž zřejmé, že stěžovatelka fakticky rozporovala pouze výrok II. usnesení krajského soudu, resp. na něj navazující výrok III. o nákladech řízení, včetně závislého výroku IV. o vrácení soudního poplatku (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[11] Je-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí podané žaloby, lze ji oprít pouze o důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Kasační stížnost nesměřuje proti meritornímu rozhodnutí krajského soudu, proto ani Nejvyšší správní soud nemůže přezkoumávat zákonnost toho, co podání žaloby předcházelo. Předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu může být pouze otázka, zda krajský soud postupoval správně, když žalobu stěžovatele odmítl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004-98, č. 625/2005 Sb. NSS). Nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. může obecně spočívat také v nesprávném posouzení právní otázky soudem (např. aplikuje-li soud výlukou ze soudního přezkumu, která na věc nedopadá), nebo v nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, zejména skutkových (např. odmítne-li soud podání pro opožděnost, ačkoliv rozhodné skutečnosti nezjistil), popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek, že došlo k odmítnutí návrhu, a tím i odmítnutí soudní ochrany, ač pro takový postup nebyly splněny podmínky.

[12] Z hlediska posouzení zákonnosti výroku o odmítnutí podané žaloby jsou rozhodné následující skutečnosti.

[13] V projednávané věci bylo žalobou napadeno rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11433-706599, kterým žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil, rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina ze dne 23. 1. 2019 – dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016. Stěžovatelka v žalobě rozporovala mj. závěry žalovaného stran prokázání nákladů vynaložených na reklamu v letech 2014 až 2016 (reklamu měl zajišťovat pobočný spolek DRT RACING TEAM KLUB v AČR na motocyklových závodech v rámci mezinárodních soutěží, avšak správce dně zjistil, že tento spolek se účastnil v letech 2014-2016 pouze některých závodů, což nekorespondovalo s uzavřenými smlouvami o reklamních službách). Stěžovatelka namítala také to, že za rok 2016 neměl být vydán dodatečný platební výměr, nýbrž platební výměr – daňová kontrola byla totiž i za toto zdaňovací období zahájena dne 14. 3. 2017, tedy ještě před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání. Správce daně tak nemohl daň doměřit, současně s tím nemohl dodatečným platebním výměrem stanovit penále.

[14] V návaznosti na tyto námitky žalovaný krajskému soudu sdělil, že se obrátil na Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) s podnětem na nařízení přezkoumání rozhodnutí; tomu poté GFŘ vyhovělo a rozhodnutím ze dne 21. 7. 2021, č. j. 47585/21/7700-10124-204230, nařídilo přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí.

pokračování

S ohledem na tyto skutečnosti krajský soud řízení o podané žalobě podle § 48 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přerušil.

[15] GFŘ v rozhodnutí o nařízení přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí podle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), výslovně uvedlo, že v případě zdaňovacího období roku 2016 nemohlo dojít k doměření daně, neboť daňová kontrola byla zahájena 14. 3. 2017, tj. před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání. Ze stejného důvodu proto nemohla stěžovatelce vzniknout povinnost uhradit za toto zdaňovací období penále. Rozhodnutí žalovaného tak bylo vydáno v rozporu se zákonem, GFŘ proto nařídilo jeho přezkoumání. Proti rozhodnutí GFŘ podala stěžovatelka odvolání, které Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 1. 11. 2021, č. j. MF-28670/2021/3901-4, zamítlo a rozhodnutí GFŘ o nařízení přezkumu potvrdilo.

[16] Samotné přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí provedl žalovaný, a to rozhodnutím ze dne 8. 4. 2022, č. j. 13649/22/5200-11433-706599. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil podle § 123 odst. 5 daňového řádu žalobou napadené rozhodnutí tak, že ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru za rok 2016 nedošlo k doměření daně, ale k jejímu vyměření, a to bez uložení penále. V ostatních zdaňovacích obdobích (2014 a 2015) důvod pro změnu dodatečných platebních výměrů shledán nebyl. V tomto „změnovém“ rozhodnutí (vydaném v přezkumném řízení) žalovaný stěžovatelku poučil o možnosti podat odvolání, stěžovatelka však odvolání nepodala. K dotazu krajskému soudu sdělila, že odvolání nepodala, neboť v tomto případě není podání odvolání podle jejího názoru přípustné; proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení však podala přímo žalobu podle § 65 s. ř. s. (podanou žalobu přiložila ke sdělení krajskému soudu).

[17] V návaznosti na proběhnuvší přezkumné řízení tak došlo k situaci, kdy stěžovatelka brojila ve správním soudnictví ohledně zdaňovacích období 2014-2016 třemi samostatnými žalobami. V první řadě napadla (i) rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11433-706599 – jde o „původní“ rozhodnutí žalovaného, jehož přezkum byl následně nařízen (toto rozhodnutí, resp. rozhodnutí o žalobě podané proti němu je předmětem přezkumu v nyní projednávané věci). Dále stěžovatelka brojila proti (ii) rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 1. 11. 2021, č. j. MF-28670/2021/3901-4, kterým Ministerstvo financí zamítlo odvolání stěžovatelky a potvrdilo rozhodnutí GFŘ – jde o rozhodnutí o nařízení přezkoumání „původního“ rozhodnutí (řízení o této žalobě je vedeno Městským soudem v Praze pod sp. zn. 5 Af 12/2022, přičemž o této žalobě dosud nebylo rozhodnuto). Samostatnou žalobou napadla stěžovatelka také (iii) rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2021, č. j. 13649/22/5200-11433-706599 – jde o výsledek přezkumného řízení, kterým bylo původní rozhodnutí žalovaného změněno (řízení o této žalobě je vedeno u krajského soudu pod sp. zn. 29 Af 37/2022, ani o této žalobě nebylo dosud rozhodnuto).

[18] Krajský soud v nyní projednávané věci žalobu proti původnímu rozhodnutí správce daně odmítl, neboť dospěl k závěru o existenci neodstranitelného nedostatku podmínek řízení (napadené rozhodnutí bylo v přezkumném řízení změněno, předmět řízení tak odpadl). V dané situaci tak musel Nejvyšší správní soud posoudit, zda změna vydaného

rozhodnutí v přezkumném řízení skutečně představovala neodstranitelný nedostatek podmínek řízení.

[19] Podmínkami řízení obecně rozumíme podmínky na straně soudu (pravomoc a příslušnost), na straně účastníků (způsobilost k právům a procesní způsobilost) a podmínky věcné (především existence návrhu). V řízení podle § 65 s. ř. s., tj. v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu patří k věcným podmínkám řízení i existence žalobou napadeného rozhodnutí. Veškeré tyto podmínky spadají pod ustanovení § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud se v minulosti opakovaně zabýval otázkou možnosti soudního přezkumu rozhodnutí později změněného v přezkumném řízení. Obecně přitom dospěl k závěru, podle kterého odpadá možnost soudu přezkoumávat správní rozhodnutí, je-li toto rozhodnutí v přezkumném řízení změněno (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2010, č. j. 2 Afs 125/2009-104, č. 2207/2011 Sb. NSS, ve vztahu k přezkumnému řízení podle daňového řádu viz rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018-49, č. 3951/2020 Sb. NSS). Dojde-li totiž v přezkumném řízení ke změně původního rozhodnutí [ad (i)], odpadá předmět soudního řízení; v takovém případě může žalobce námitky původně uplatněné v žalobě proti následně změněnému rozhodnutí uplatnit v nové žalobě směřující proti rozhodnutí o odvolání proti „novému“ (změnovému) rozhodnutí ve věci samé (viz rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2007, č. j. 7 Afs 143/2006-95). I když správce daně v přezkumném řízení vedeném podle § 121 a násl. daňového řádu nevydává na rozdíl od obnovy řízení nové rozhodnutí ve věci (daňový řád mu umožňuje původní rozhodnutí zrušit nebo změnit, viz § 123 odst. 5 větu první, viz také důvodovou zprávu k daňovému řádu, sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období, 2006-2010, digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR), fakticky v sobě změna původního rozhodnutí „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;“ viz bod 17 shora uvedeného rozsudku NSS č. j. 8 Afs 361/2018-49.

[21] Otázkou však v dané věci zůstává, zda v situaci, kdy stěžovatelka napadla samostatnými žalobami také rozhodnutí o nařízení přezkoumání původního rozhodnutí [ad (ii)] a rozhodnutí změnové [ad (iii)], představoval zánik původního rozhodnutí správce daně skutečně neodstranitelný nedostatek podmínky řízení. Jinými slovy – je otázkou, zda měl krajský soud věnovat pozornost možnému vlivu souběžně vedených řízení o výše uvedených žalobách na posouzení podmínek tohoto řízení, resp. vyčkat výsledků těchto řízení. Krajský soud měl totiž o souběžně vedených řízeních informace jak od žalovaného, tak také od stěžovatelky (viz výše).

[22] Obdobnou situací se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 8. 9. 2016, č. j. 3 As 253/2015-199, v níž posuzoval existenci neodstranitelného nedostatku podmínky řízení v případě, že žalobou napadené rozhodnutí bylo prohlášeno za nicotné. V uvedené věci Městský soud v Praze žalobu odmítl, přestože disponoval informací o tom, že tamější žalobce napadl samostatnou žalobou rovněž rozhodnutí o prohlášení nicotnosti. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v dané věci bylo s ohledem na zachování přístupu k soudu nezbytné vyčkat výsledku řízení o žalobě proti rozhodnutí, kterým bylo původní rozhodnutí prohlášeno za nicotné. Rovněž v právní větě tohoto rozsudku Nejvyšší správní

pokračování

soud uvedl, že „[n]eexistence správního rozhodnutí, jež bylo po podání žaloby prohlášeno nadřízeným orgánem za nicotné podle § 77 odst. 1 správního řádu, nezpůsobuje v případě, že rozhodnutí o prohlášení nicotnosti bylo následně taktéž napadeno žalobou, neodstranitelný nedostatek podmínek řízení podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Soud je v takovém případě povinen řízení o žalobě podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. přerušit a vyčkat na výsledek druhého řízení.“

[23] Nyní projednávaná věc je do jisté míry oproti výše citovanému závěru rozhodnutí 3. senátu Nejvyššího správního soudu specifická tím, že rozhodnutí žalovaného bylo změněno v přezkumném řízení podle § 121 a násl. daňového řádu. Přezkumné řízení vedené podle daňového řádu se přitom „rozpadá“ do dvou fází. V první fázi rozhoduje správce daně instančně nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni (§ 122 odst. 1 daňového řádu), zda přezkumné řízení vůbec proběhne, tj. nařídí přezkoumání daného rozhodnutí. V této fázi instančně vyšší správce daně posuzuje, jestli bylo rozhodnutí vydáno v rozporu s právními předpisy; nepřihlíží přitom k vadám, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy. K přezkoumání vydaného rozhodnutí tedy vedou takové vady, které mohly ovlivnit výrok vydaného rozhodnutí – jinými slovy řečeno, kdyby vad nebylo, rozhodnutí by mohlo být co do výroku odlišné. Nadřízený správce daně svým rozhodnutím přezkoumávané rozhodnutí neruší, ani sám nemění; svým předběžným posouzením zavazuje správce daně k tomu, aby přezkum vydaného rozhodnutí provedl sám. Správce daně je pak vázán důvody, pro které bylo přezkoumání rozhodnutí nařízeno, stejně jako je vázán právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí – viz § 123 odst. 3 daňového řádu.

[24] Nařízení přezkoumání rozhodnutí má vůči přezkoumávanému rozhodnutí a navazujícím rozhodnutím ze zákona odkladný účinek až do doby oznámení rozhodnutí ve věci (§ 123 odst. 4 daňového řádu). Proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí může daňový subjekt podat odvolání (§ 123 odst. 2 ve spojení s § 109 odst. 1 daňového řádu), rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, resp. rozhodnutí o odvolání podanému proti tomuto rozhodnutí tedy může představovat zásah do právní sféry daňového subjektu (k tomu přiměřeně srov. rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52, toto rozhodnutí se sice týkalo přezkumného řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, obecný závěr stran možného zásahu do práv v důsledku nařízení přezkoumání rozhodnutí je však použitelný i na přezkumné řízení vedené podle daňového řádu).

[25] Ve druhé fázi (po nařízení přezkoumání rozhodnutí) pak správce daně rozhoduje o tom, zda původní přezkoumávané rozhodnutí změní nebo zruší. Je přitom vázán důvody, pro které bylo přezkoumání rozhodnutí nařízeno, jakož i právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Rovněž proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení je přípustné odvolání (§ 123 odst. 5 ve spojení s § 109 odst. 1 daňového řádu) a následně žaloba podle § 65 s. ř. s.

[26] V nyní projednávané věci krajský soud disponoval informacemi o dvou souběžně vedených řízeních, jejichž výsledek mohl mít vliv na rozhodnutí soudu o věci samé – a sice řízení vedeném u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 5 Af 12/2022, jehož předmětem přezkumu je rozhodnutí o nařízení přezkoumání původního rozhodnutí (výsledkem

tohoto řízení je obecně přezkum důvodů a právního názoru instančně vyššího správce daně, který nařídil přezkum původního rozhodnutí, přičemž žalovaný je těmito důvody a vysloveným právním názorem v samotném přezkumném řízení vázán), a řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 29 Af 37/2022, jehož předmětem přezkumu je změnové rozhodnutí vydané v přezkumném řízení. Obě tato řízení mohla mít vliv na rozhodnutí soudu v nyní projednávané věci, neboť uspěla-li by stěžovatelka v těchto řízeních, pak by nadále neexistovala rozhodnutí o nařízení přezkoumání původního rozhodnutí a samotné rozhodnutí vydané v přezkumném řízení. Je pravdou, že stěžovatelka proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení nepodala odvolání, nicméně krajský soud se v napadeném usnesení touto okolností, která by mohla mít vliv na přípustnost žaloby, nijak nezabýval. Vzhledem k tomu, že výsledek obou shora uvedených řízení nelze předjímat, tudíž nelze vyloučit ani případný úspěch stěžovatelky v nich. To znamená, že daňové povinnosti stěžovatelky za roky 2014-2016 by pak závazně stanovovalo pouze původní rozhodnutí – tj. rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11433-706599, které stěžovatelka napadla žalobou, již krajský soud nyní přezkoumávaným usnesením odmítl.

[27] Ve shodě se stěžovatelkou má tak Nejvyšší správní soud za to, že neexistence, resp. zánik napadeného správního rozhodnutí není definitivní (a nelze tak hovořit o neodstranitelném nedostatku podmínek řízení), ale je závislý nejen na posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2022, č. j. 13649/22/5200-11433-706599, kterým bylo původní rozhodnutí v přezkumném řízení změněno, ale také na posouzení zákonnosti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 1. 11. 2021, č. j. MF-28670/2021/3901-4, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzeno rozhodnutí GFŘ ze dne 21. 7. 2021, č. j. 47585/21/7700-10124-204230 (rozhodnutí o nařízení přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí), neboť jak již bylo uvedeno výše, důvody, pro které bylo nařízeno přezkoumání původního rozhodnutí, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí je správce daně v přezkumném řízení vázán. Stejně jako ve věci rozsudku NSS č. j. 3 As 253/2015-199 tak bylo povinností krajského soudu řízení o žalobě podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. přerušit a vyčkat na výsledky zmiňovaných souběžně vedených řízení.

[28] Tento postup ostatně potvrzuje také komentářová literatura, podle níž je „*tento závěr [povinnost soudu vyčkat výsledku souvisejících řízení, pozn. NSS] obecně platný, vztahuje se i na ostatní případy, kdy v důsledku rozhodnutí správního orgánu je odklizeno správní rozhodnutí, které je předmětem soudního řízení. I rozhodnutí vydané v přezkumném řízení nebo při obnově řízení může být napadeno žalobou u soudu. V případě, že by byla žaloba proti těmto rozhodnutím úspěšná, ovšem v mezidobí byla odmítnuta první žaloba pro odpadnutí předmětu řízení, nastal by stav, že rozhodnutí považované za zaniklé ‚obživlo‘, ovšem řízení, v němž bylo toto rozhodnutí napadeno, bylo již pravomocně ukončeno bez věcného posouzení. Jelikož obnova soudního řízení není přípustná, nebylo by možné následky vzniklé unáhleným odmítnutím první žaloby odstranit;*“ viz KÜHN, Zdeněk a Tomáš KOCOUREK. § 46 Odmítnutí návrhu. In: KÜHN, Zdeněk, Tomáš KOCOUREK aj. *Soudní řád správní: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer.

[29] K tomu je nutno také poznamenat, že důvod, pro který krajský soud řízení o podané žalobě původně přerušil, jak bylo rekapitulováno výše, spočíval v podání podnětu k nařízení přezkumného řízení. Krajský soud tak řízení přerušil podle § 48 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Následné soudní řízení krajský soud nepovažoval za zásadní, v napadeném

pokračování

usnesení naopak výslovně uvedl, že i kdyby v důsledku rozhodnutí Městského soudu v Praze došlo k „obživení“ původního rozhodnutí žalovaného, jednalo by se o situaci, která je v oblasti správního soudnictví relativně běžná a správní orgán se s ní musí vypořádat. Tento argument krajského soudu ovšem pomíjí tu skutečnost, že přezkumné řízení se rozpadá do dvou fází, přičemž ve druhé fázi nedochází na rozdíl od obnovy řízení k vydání nového rozhodnutí (k tomu srov. výše citovanou důvodovou zprávu k daňovému řádu). Jak uvedl 8. senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 8 Afs 361/2018-51, změnu rozhodnutí provedenou v přezkumném řízení je nutno chápat tak, že změnové rozhodnutí *de facto* nahrazuje rozhodnutí v původním znění; obě rozhodnutí však nadále existují (původní rozhodnutí nebylo zrušeno). Případným zrušením rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí by tak nedošlo k „obživení“ původního rozhodnutí, ale k situaci, že původní rozhodnutí by bylo změněno, aniž by byly pro takový postup splněny zákonné předpoklady (absentoval by výsledek první fáze přezkumného řízení – rozhodnutí o nařízení přezkoumání).

[30] Pakliže by stěžovatelka uspěla v řízení u Městského soudu v Praze (sp. zn. 5 Af 12/2022), tj. dosáhla by zrušení rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, resp. v řízení u krajského soudu vedeného pod sp. zn. 29 Af 37/2022, jehož předmětem přezkumu je změnové rozhodnutí vydané v přezkumném řízení, je nutno přisvědčit stěžovateli, že v takovém případě by došlo v důsledku postupu krajského soudu k porušení jejího práva na přístup k soudu. Stěžovatelka by se tak i přes svůj případný úspěch v řízeních o žalobách proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání původního rozhodnutí a proti změnovému rozhodnutí, věcného přezkumu původního rozhodnutí nedomohla.

[31] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčil, že závěr o existenci neodstranitelného nedostatku podmínky řízení nebylo možné učinit, neboť souběžně vedená řízení u Městského soudu v Praze a krajského soudu dosud neskončila. V daném případě proto bylo podobně jako ve věci posuzované v rozsudku NSS č. j. 3 As 253/2015-199 povinností krajského soudu vyčkat na výsledky těchto řízení.

V. Závěr a náklady řízení

[32] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil výrok II. napadeného usnesení krajského soudu. Společně s výrokem o odmítnutí podané žaloby zrušil také výrok III. a IV. usnesení krajského soudu, neboť se jedná o nákladové výroky, které jsou svou povahou závislé na výroku o samotné žalobě (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[33] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. března 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu