



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci

žalobce: **CZT a.s.**, IČO: 25272322
sídlem Lísková 1513, 286 01 Čáslav

proti

žalovanému: **Ministerstvo financí**
sídlem Letenská 525/15, 118 10 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2021, č. j. MF-28115/2019/3902-22,

takto:

- I. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 19. 1. 2021, č. j. MF-28115/2019/3902-22, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč, a to ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

- I. **Předmět řízení**

1. Žalobce se žalobou podanou dne 19. 3. 2021 u Městského soudu v Praze (dále jen „soud“) domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2021, č. j. MF-28115/2019/3902-22 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel (dále jen „GŘC“ nebo „správce daně“) ze dne 7. 2. 2020, č. j. 8529/2020-900000-313 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení“) a toto rozhodnutí potvrzeno.
2. Prvostupňovým rozhodnutím o výsledku přezkumného řízení správce daně na základě rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 23. 12. 2019, č. j. MF-28115/2019/3902-4 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí“) rozhodl podle § 123 odst. 5 za použití § 7 odst. 2 daňového řádu o zrušení:
 - a) rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3, o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na spotřební daň za zdaňovací období duben 2006, vydanému Celním úřadem Pardubice dne 21. 11. 2007, č. j. 9205/07-066300-024, kterým byl dodatečný platební výměr podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušen a řízení zastaveno; v rozsahu, který se týká tabákového výrobku Gullivers Extra (dále též „rozhodnutí GŘC o odvolání za zdaňovací období duben 2006“),
 - b) rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3, o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na spotřební daň za zdaňovací období únor 2006, vydanému Celním úřadem Pardubice dne 21. 11. 2007, č. j. 9203/7-066300-024, kterým byl dodatečný platební výměr podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušen a řízení zastaveno; v celém rozsahu (dále též „rozhodnutí GŘC o odvolání za zdaňovací období únor 2006“),
 - c) rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-4/2013-900000-304.3, o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na spotřební daň za zdaňovací období březen 2006, vydanému Celním úřadem Pardubice dne 21. 11. 2007, č. j. 9204/7-066300-024, kterým byl dodatečný platební výměr podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušen a řízení zastaveno; v rozsahu, který se týká tabákového výrobku Gullivers Extra (dále též „rozhodnutí GŘC o odvolání za zdaňovací období březen 2006“).

II. Žaloba

3. Žalobce v žalobě uplatnil tři věcně shodné námitky, které uplatňoval již ve svém rozkladu proti prvostupňovému rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí a následně též ve svém odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení.
4. Žalobce v *první žalobní námitce* namítal, že nebyla splněna základní (věcná) podmínka pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu, protože právní neexistence prvoinstančního rozhodnutí nemůže naplnit znak nezákonnosti. Uvedené stavěl na právní neexistenci dodatečných platebních výměrů na spotřební daň za zdaňovací období únor až duben 2006, vydaných Celním úřadem pro Pardubický kraj. Žalobce dovozoval, že není-li základní (věcná) podmínka splněna ve vztahu k nařízení přezkoumání rozhodnutí, je nezákonné také napadené rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení.
5. V rámci *druhé žalobní námitky* žalobce namítal, že přezkumné řízení bylo zahájeno po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně podle § 122 odst. 3 daňového řádu s akcentem

na úlohu a význam prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle usnesení Ústavního soudu sp. zn. III ÚS 4060/17 ze dne 27. 3. 2018, na které odkazoval.

6. Ve *třetí žalobní námitce* žalobce uvedl, že přezkumem dotčená rozhodnutí již byla přezkoumána ve správním soudnictví, a to v rámci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2Afs 249/2019 - 66. Napadené rozhodnutí je tak v rozporu s § 121 odst. 2 daňového řádu, podle něhož v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařít přezkoumání rozhodnutí.
7. Poslední, *čtvrtou žalobní námitkou* žalobce poukazoval na to, že proti prvostupňovému rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí uplatnil dne 20. 1. 2020 rozklad, o kterém však ke dni vydání prvostupňového rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení, ani ke dni podání odvolání proti němu, nebylo dosud rozhodnuto. Přestože přezkoumání rozhodnutí bylo nařízeno pouze nepravomocně, správce daně nařízené přezkoumání rozhodnutí provedl a podle § 123 odst. 5 za použití § 7 odst. 2 daňového řádu rozhodl o výsledku přezkumného řízení, což má za následek nezákonnost prvostupňového rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení a napadeného rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že žalobce opětovně uplatnil argumenty, které jsou obsahově věcně shodné s argumenty uplatněnými v rozkladu proti prvostupňovému rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, jakož i posléze v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení. Žalovaný se s uplatněnými námitkami vypořádal v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění odkázal, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
9. K *první žalobní námitce* žalovaný konstatoval, že se v dané věci jednalo o pouhou dočasnou právní neexistenci prvoinstančního rozhodnutí. Žalovaný připomněl, že v konkurenci dvou trojic odvolacích rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce na spotřebních daních za zdaňovací období únor až duben 2006 vedle sebe souběžně existovala zcela protichůdná rozhodnutí o odvolání, která byla existentní a vyvolávala také zcela opačné právní účinky. Přitom právě právní účinky zrušujících odvolacích rozhodnutí správce daně způsobovaly právní neexistenci prvoinstančních rozhodnutí, a proto dodatečné platební výměry nemohly být osvědčeny jako zákonně existující exekuční tituly, když na zrušující odvolací rozhodnutí správce daně nedopadal účinek podle § 124a daňového řádu. Dočasná právní neexistence prvoinstančního rozhodnutí byla procesně vypořádána právě prostřednictvím nařízeného a provedeného přezkoumání nesprávných v pořadí druhých zrušujících odvolacích rozhodnutí správce daně.
10. Ke *druhé žalobní námitce* žalovaný uvedl, že objektivní lhůta pro stanovení daně byla zachována, jelikož počátek běhu lhůt pro stanovení daně započal ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). U prekluzivních lhůt pro vyměření daně podle § 47 ZSDP, jejichž běh neskončil před nabytím účinnosti daňového řádu, pak podle přechodného ustanovení v § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že zůstal

zachován okamžik určení počátku jejich běhu podle § 47 odst. 1 ZSDP. Běh lhůt pro stanovení daně za zdaňovací období únor až duben 2006 byl opakovaně staven podle § 41 s. ř. s. V konkurenci dvou trojic protichůdných odvolacích rozhodnutí nemohou obstát ta, která sama byla vydána již po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Uvedené je také dalším důvodem, pro který je nutné § 122 odst. 3 daňového řádu vyložit tak, že tato rozhodnutí bylo možné přezkoumat, a to přesto, že subjektivní lhůta pro stanovení daně již uplynula.

11. Žalovaný ke *třetí žalobní námitce* zopakoval, že zábrana pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 2 daňového řádu není dána. V žalobcem odkazovaném rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2Afs 249/2019 – 66 se soud věcně nezabýval a ani nemohl zabývat zákonností nařízeného přezkoumání rozhodnutí a ani zákonností odvoláním napadeného rozhodnutí, stejně jako procesním vypořádáním kolize spočívající v souběžné existenci dvou trojic rozdílných odvolacích rozhodnutí v téže věci.
12. Ke *čtvrté žalobní námitce* žalovaný uvedl, že právní úprava přezkoumání rozhodnutí obsažená v daňovém řádu nijak nestanoví požadavek na dřívější nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je přezkumné řízení nařízeno, před vlastním provedením přezkumného řízení příslušným správcem daně a před vydáním rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu. Žalobcem uplatněný rozklad proti prvostupňovému rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 109 odst. 5 daňového řádu nemá odkladný účinek a správce daně tedy nebyl povinen před vydáním prvostupňového rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení vyčkat na nabytí právní moci rozhodnutí o nařízení přezkoumání.

IV. Další podání účastníků

13. V doplnění žaloby ze dne 16. 5. 2022 žalobce k druhé žalobní námitce označil aktuální judikaturu, a to rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2022, č. j. 1Afs 356/2020-145. K tomu žalovaný v podání ze dne 20. 6. 2022 uvedl, že z žalobcem odkazovaného rozsudku neplyne, že by NSS konstatoval nezákonnost nařízeného přezkumného řízení ani nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
14. V doplnění žaloby ze dne 24. 10. 2022 žalobce k druhé žalobní námitce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2022, č. j. 2Afs 378/2020-64. K tomu žalovaný v podání ze dne 1. 12. 2022 uvedl, že z žalobcem odkazovaného rozsudku neplyne, že by NSS byť nepřímou konstatoval nezákonnost nařízeného přezkumného řízení ani nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
15. V replice ze dne 18. 1. 2023 žalobce upozornil, že žalovaný opakovaně, naposledy v podání ze dne 1. 12. 2022, potvrdil uplynutí prekluzivní lhůty pro přezkum, což má za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný v podání ze dne 2. 2. 2023 označil repliku žalobce pro řešenou věc za bezvýznamnou, neboť nepředkládá žádné nové argumenty.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

16. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002, soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.)

a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

17. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili (souhlas žalobce byl v souladu s § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. presumován).
18. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí relevantní skutečnosti.
19. Celní úřad pro Pardubický kraj vydal dne 21. 11. 2007 dodatečné platební výměry č. j. 9203/07-066300-024, č. j. 9204/07-066300-024 a č. j. 9205/07-066300-024 na spotřební daň z tabákového výrobku Gullivers Extra za zdaňovací období měsíců února, března a dubna 2006.
20. Odvolací správní orgán (tehdejší Celní ředitelství Hradec Králové) rozhodnutími ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2694-3/2010-060100-021, č. j. 2677-3/2010-060100-021 a č. j. 2678-3/2010-060100-021, zamítl odvolání žalobce a dodatečné platební výměry zčásti změnil tak, že změnil výrok o výši vyměřené daně a ve zbytku se s nimi ztotožnil. Proti rozhodnutím správce daně se žalobce bránil žalobou, které Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 - 334, vyhověl a rozhodnutí správce daně zrušil.
21. Správce daně, vázán rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 30 Af 6/2011 - 334, vydal rozhodnutí ze dne 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3, a ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3 a č. j. 18073-4/2013-900000-304.3. Těmito rozhodnutími zrušil dodatečné platební výměry ze dne 21. 11. 2007 a řízení v těchto věcech zastavil. Nejvyšší správní soud následně rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 - 179, zrušil rozsudek č. j. 30 Af 6/2011 - 334 a věc soudu vrátil k dalšímu řízení. Zrušením rušícího rozsudku tak došlo k tzv. „obživení“ trojice původních rozhodnutí o odvolání z roku 2010.
22. Dne 24. 10. 2019 obdržel žalovaný prostřednictvím datové zprávy podání správce daně označené jako „*Postoupení podnětu k přezkumu Ministerstvu financí, Letenská 15, 118 10 Praha 1, Odbor 39 - Správní činnosti*“. Tímto podnětem byl u žalovaného uplatněn podnět k nařízení přezkoumání tří rozhodnutí správce daně o odvolání proti dodatečným platebním výměrům Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „celní úřad“) ve věcech doměření spotřební daně z tabákových výrobků žalobci. Podstatou podnětu zasláného správcem daně byla Nejvyšším správním soudem zjištěná konkurence dvou trojic rozhodnutí o odvolání ve věci jedné daňové povinnosti (viz rozsudek ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66), která nebyla odstraněna, jelikož účinek podle § 124a daňového řádu v projednávaných věcech nenastal.
23. Žalovaný dospěl k závěru, že jsou naplněny veškeré podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu, a proto dne 23. 12. 2019 vydal rozhodnutí pod č. j. MF-28115/2019/3902-4, kterým nařídil přezkoumání tří ve výroku tohoto rozhodnutí specifikovaných zrušujících rozhodnutí správce daně o odvolání.

24. Dne 20. 1. 2020 obdržel žalovaný do datové schránky včasné podání žalobce označené jako „rozklad do Rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí č. j. MF-28115/2019/3902-4 ze dne 23. 12. 2019“.
25. Rozhodnutím o výsledku přezkumného řízení ze dne 7. 2. 2020, č. j. 8529/2020-900000-313, správce daně podle § 123 odst. 5 daňového řádu za použití § 7 odst. 2 daňového řádu rozhodl o zrušení svých předchozích rozhodnutí o odvolání žalobce č. j. 18073-2/2013-900000-304.3 ze dne 10. 5. 2013 (ke spotřební dani za zdaňovací období duben 2006), č. j. 18073-3/2013-900000-304.3 ze dne 13. 5. 2013 (ke spotřební dani za zdaňovací období únor 2006) a č. j. 18073-4/2013-900000-304.3 ze dne 13. 5. 2013 (ke spotřební dani za zdaňovací období březen 2006).
26. Dne 10. 3. 2020 obdržel žalovaný prostřednictvím datové zprávy podání správce daně označené jako „*Postoupení odvolání s příslušnou částí daňového spisu a stanoviskem*‘1. Tímto podáním bylo žalovanému, jako příslušnému odvolacímu orgánu ve smyslu § 114 odst. 1 daňového řádu a § 1 odst. 3 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, postoupeno odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení.
27. Dne 12. 8. 2020 ministryně financí vydala rozhodnutí č. j. MF-28115/2019/3902-25, kterým zamítla rozklad žalobce a potvrdila prvostupňové rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí (dále jen „rozhodnutí o rozkladu“).
28. Proti rozhodnutí o rozkladu podal žalobce dne 12. 11. 2020 k Městskému soudu v Praze žalobu, která je vedena pod sp. zn. 8Af 31/2020; řízení v této věci dosud není skončeno.
29. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
30. Podle § 121 odst. 1 daňového řádu *správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřiblíží.*
31. Podle § 121 odst. 2 daňového řádu *v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídít přezkoumání rozhodnutí.*
32. Podle § 121 odst. 3 daňového řádu *podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podá u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni, kterýkoli správce daně, jakmile zjistí, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou dány zákonné podmínky.*
33. Podle § 121 odst. 4 daňového řádu *za podmínek podle odstavce 3 může podnět k přezkoumání rozhodnutí podat kterákoli osoba zúčastněná na správě daní. Pokud o to osoba, která podala podnět, požádá, sdělí jí správce daně, zda shledal podnět důvodným či nikoliv.*
34. Podle § 122 odst. 1 daňového řádu *přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.*

35. Podle § 122 odst. 2 daňového řádu *jde-li o nařízení přezkoumání rozhodnutí ústředního správního orgánu nebo úřední osoby stojící v čele ústředního správního orgánu, nařídí přezkoumání rozhodnutí úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu na základě návrhu jí ustanovené komise.*
36. Podle § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu *přezkoumání rozhodnutí lze nařídít, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně, jde-li o rozhodnutí o stanovení daně.*
37. Podle § 123 odst. 1 daňového řádu *přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.*
38. Podle § 123 odst. 2 daňového řádu *řízení je zahájeno vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí.*
39. Podle § 123 odst. 3 daňového řádu *správce daně je při řízení vázán důvody, pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí; ve stejném rozsahu může řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady.*
40. Podle § 123 odst. 4 daňového řádu *nařízení přezkoumání rozhodnutí má vůči takto přezkoumávanému rozhodnutí a navazujícím rozhodnutím odkladný účinek až do doby oznámení rozhodnutí ve věci, vydaného v přezkumném řízení, s výjimkou zajištění podle § 167 až 169, § 170 a 173. Po dobu trvání odkladného účinku úroky, které jsou příslušenstvím daně, nevznikají.*
41. Podle § 123 odst. 5 daňového řádu *jestliže správce daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní. V opačném případě přezkumné řízení zastaví.*
42. Podle § 108 odst. 2 daňového řádu *proti rozhodnutí, které vydal ústřední správní orgán nebo úřední osoba stojící v jeho čele, lze podat rozklad. O rozkladu rozhoduje úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu na základě návrhu jí ustanovené komise. Na řízení o rozkladu se použijí obdobně ustanovení o odvolání, nevylučuje-li to povaha věci.*
43. Soud o věci uvažil následovně.
44. Soud předně posuzoval čtvrtou žalobní námitku spočívající v tvrzení, že vlastní přezkum (tj. vydání rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení) byl správcem daně proveden již na základě nepravomocného prvostupňového rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Z úřední činnosti je městskému soudu známo, a vyplývá to i z předloženého spisového materiálu, že žalobce podal proti prvostupňovému rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí řádný opravný prostředek (rozklad), o kterém rozhodla ministryně financí až rozhodnutím ze dne 12. 8. 2020, č. j. MF-28115/2019/3902-25. Proti rozhodnutí o rozkladu podal žalobce správní žalobu, o níž je vedeno řízení u zdejšího soudu pod sp. zn. 8Af 31/2020.
45. Podle § 108 odst. 1 daňového řádu lze rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumat na základě: a) řádného opravného prostředku, kterým je odvolání nebo rozklad, b) mimořádného opravného prostředku, kterým je návrh na povolení obnovy řízení, nebo c)

dozorčího prostředku, kterým je nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Řádné opravné prostředky jsou v dispozici adresátů práva (daňových subjektů) a směřují proti nepravomocným rozhodnutím. Mimořádné opravné prostředky jsou taktéž v dispozici daňových subjektů, avšak směřují proti rozhodnutím pravomocným. Dozorčí prostředky pak jsou v dispozici správce daně; daňový subjekt nemá nárok na jejich iniciaci. Nařízení přezkumného řízení přitom svojí povahou představuje typický dozorčí prostředek, tj. prostředek iniciovaný ex offio rozhodnutím správce daně, na jehož zahájení není právní nárok (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, č. 1113/2007 Sb. NSS).

46. Řízení o přezkoumání rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první dochází k nařízení přezkoumání rozhodnutí; v následující k samotnému přezkumu, tj. k vydání rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení. Dle daňového řádu neústí přezkumné řízení automaticky ve vydání nového rozhodnutí, jakkoliv byly původně předpoklady pro nařízení přezkumu naplněny. Daňový řád upravuje tři různé způsoby ukončení přezkumného řízení. Správce daně provádějící přezkum rozhodnutí změní nebo zruší, shledá-li nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. Výsledné rozhodnutí je bez jakýchkoli pochybností rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., proti kterému se lze bránit odvoláním a následně žalobou ke správnímu soudu. Nedojde-li ke změně nebo zrušení přezkoumávaného rozhodnutí, správce daně řízení zastaví. Tak tomu bude ve všech případech, kdy správce daně následně zjistí, že odhalené vady neměly na zákonnost rozhodnutí vliv nebo nezákonnost rozhodnutí jednoduše dána není (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2019, č. j. 9 Afs 169/2018 - 35)
47. Z uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v první fázi přezkumného řízení se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda bude vůbec k přezkoumávání přistoupeno, tj. zkoumá se zákonnost postupu a rozhodnutí vydaného v předchozím řízení; ve druhé fázi, a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno a řízení tedy znovu otevřeno, se rozhoduje o tom, zda původní přezkoumávané rozhodnutí bude změněno nebo zrušeno (a to u orgánu, který původně rozhodl v posledním stupni). Nařídí-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. Zákonnost původního rozhodnutí je tudíž významně zpochybněna, přičemž správce daně, který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, je ve smyslu § 123 odst. 3 daňového řádu vázán právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání. Rozhodnutí instančně vyššího správce daně o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí tudíž zasahuje do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí, tj. ve smyslu § 123 odst. 4 daňového řádu má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti. Tyto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007-80). Pokud je tedy daňový subjekt přesvědčen, že rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení nemělo být vůbec vydáno, resp. nejsou vůbec splněny zákonné podmínky pro vedení přezkumného řízení, je na místě bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání žalobou dle § 65 s. ř. s., nikoliv až žalobou napadající rozhodnutí o výsledku přezkumu.

48. Nejvyšší správní soud dospěl v celé řadě svých rozhodnutí k závěru, že důsledky, které nařízení přezkoumání rozhodnutí v daňovém řízení z moci úřední způsobuje, ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52, a navazující judikatura, např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007-80; ze dne 13. 12. 2007, č. j. 9 Afs 76/2007-84; ze dne 27. 8. 2008, č. j. 1 Afs 124/2008-42; ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 7/2010-84; ze dne 19. 5. 2011, č. j. 1 As 36/2011-79; ze dne 7. 8. 2013, č. j. 1 Afs 35/2013-30, či nejnověji ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015- 61, ze dne 19. 5. 2016, č. j. 9 Afs 17/2016-43 a ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 165/2016-27).
49. Čtvrtou žalobní námitku shledal soud důvodnou.
50. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016-62 : *„Sám daňový řád umožňuje daňovému subjektu podat proti rozhodnutí o nařízení přezkumu odvolání (event. rozklad v souladu s § 108 odst. 2 daňového řádu – pozn. soudu), které má odkladný účinek. Příjemci rozhodnutí je tak v souladu se zásadou ochrany nabytých práv i zásady právní jistoty umožněno napadnout důvody, pro které byl přezkum nařízen (srov. důvodová zpráva k návrhu daňového řádu sněmovní tisk 680/0, volební období 2006-2010).“*
51. NSS v posledně citovaném rozsudku dále uvedl, že *„nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně, 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. V rámci přezkumu se zkoumá nejen obsah původního rozhodnutí, ale i řízení a postupy, které tomuto rozhodnutí předcházely. Tímto právním názorem je správce daně, který rozhodl v posledním stupni, a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, ve smyslu § 123 odst. 3 daňového řádu vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému. Jestliže tedy instančně vyšší správce daně nařídí přezkum rozhodnutí o stanovení daně, 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. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního rozhodnutí, tj. ve smyslu § 123 odst. 4 daňového řádu má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti. Ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu jde také o úkon, který o 1 rok prodlužuje zákonem stanovenou tříletou prekluzivní lhůtu pro vyměření daně. Přerušeni prekluzivní lhůty je nepochybně úkonem, který sám o sobě zasahuje do hmotněprávní pozice daňového subjektu.“*
52. Z právě uvedeného je zřejmé, že má-li být správce daně, který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, vázán závěry instančně vyššího správce daně o protiprávnosti přezkoumávaného rozhodnutí o stanovení daně nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházelo, za situace, kdy proti prvostupňovému rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí v první fázi podal daňový subjekt opravný prostředek, v daném případě rozklad, který má odkladný účinek, je nezbytné před vydáním rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení vyčkat pravomocného rozhodnutí o rozkladu. Pokud správce daně v projednávané věci přistoupil k vydání rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení v druhé fázi přezkumu, aniž bylo pravomocně rozhodnuto o řádném opravném prostředku podaném žalobcem

proti prvostupňovému rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí v první fázi přezkumného řízení, postupoval v rozporu s daňovým řádem.

53. Pro posouzení zbývajících žalobních námitek č. 1 až 3 je rozhodující, že žalobce v projednávané věci sice napadá rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení, které bylo vydáno po předchozím rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, avšak zpochybňuje jimi zákonnost samotného rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení (k rozdělení přezkumného řízení do dvou fází viz rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2019, č. j. 9 Afs 169/2018-35).
54. Jelikož proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí je přípustná žaloba ve správním soudnictví, kterou žalobce podal a o níž městský soud vede řízení pod sp. zn. 8Af 31/2020, nemůže se v řízení o žalobě proti rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení zabývat podmínkami pro nařízení přezkumu (srov. rozsudky NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52; ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 85/2007-27; ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 7/2010-84; ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015-61; a ze dne 24. 1. 2018, č. j. 6 Afs 215/2017-40). Protože tedy námitky týkající se zákonnosti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení v nyní projednávané věci nepodléhají soudnímu přezkumu, soud je dále nevypořádal.

VI. Závěr a náklady řízení

55. Na základě shora uvedených skutečností městský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
56. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V řízení měl plný úspěch žalobce, proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení částku 3 000 Kč odpovídající zaplacenému soudnímu poplatku ve výši 3 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) sazebníku poplatků k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] do 1 měsíce od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 31. března 2023

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu