



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce	CZT a. s. , IČ 25272322 se sídlem Lísková 1513, 286 01 Čáslav
proti žalovanému	Ministerstvo financí se sídlem Letenská 15, 118 10 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2020, č. j. MF-28115/2019/3902-25

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2020, č. j. MF-28115/2019/3902-25 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalovaný Rozhodnutím č.j. MF-28115/2019/3902-4 ze dne 23. 12. 2019 o nařízení přezkoumání rozhodnutí:
 - I. nařídil přezkoumání rozhodnutí Generálního ředitelství cel č.j.18073-2/2013-900000-304.3 ze dne 10. 5. 2013 o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na spotřební daň za zdaňovací období duben 2006 Celního úřadu pro Pardubický kraj č.j. 9205/07066300-024 ze dne 21. 11. 2007, kterým byl dodatečný platební výměr podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušen a odvolací řízení bylo zastaveno; v rozsahu, který se týká tabákového výrobku Gullivers Extra,
 - II. nařídil přezkoumání rozhodnutí Generálního ředitelství cel č.j.18073-3/2013-900000-304.3 ze dne 13. 5. 2013 proti dodatečnému platebnímu výměru na spotřební daň za zdaňovací období únor 2006 Celního úřadu pro Pardubický kraj č.j.9203/7-066300-024 ze dne 21. 11. 2007, kterým byl dodatečný platební výměr podle § 116 odst.1 písm. b) daňového řádu zrušen a odvolací řízení bylo zastaveno; v celém rozsahu,
 - III. nařídil přezkoumání rozhodnutí Generálního ředitelství cel č.j.18073-4/2013-900000-304.3 ze dne 13. 5. 2013 proti dodatečnému platebnímu výměru na spotřební daň za zdaňovací období březen 2006 Celního úřadu pro Pardubický kraj č.j. 9204/7-066300-024 ze dne 21. 11. 2007, kterým byl dodatečný platební výměr podle § 116 odst.1 písm. b) daňového řádu zrušen a odvolací řízení bylo zastaveno; v rozsahu, který se týká tabákového výrobku Gullivers Extra.
2. Žalovaný odůvodnil nařízení přezkoumání výše uvedených rozhodnutí Rozsudkem NSS č.j. 2 Afs 249/2017-66 ze dne 18. 7. 2019, resp. tam shledanou konkurenci dvou rozhodnutí o odvolání ve věci jedné daňové povinnosti, a to ve třech případech, která nebyla dosud odstraněna, jelikož zákonem předvídatelný „neúčinnostní“ účinek podle § 124a daňového řádu v projednávaných věcech dle výše uvedeného rozhodnutí NSS nemohl nastat.
3. Žalovaný vydal dne 12. 8. 2020 pod č.j. MF-28115/2019/3902-25 Rozhodnutí o rozkladu, kterým potvrdil své Rozhodnutí č.j. MF-28115/2019/3902-4 ze dne 23. prosince 2019 o nařízení přezkoumání rozhodnutí.
4. Podle žalobce je vydané rozhodnutí nezákonné, pročež proti němu brojí podanou správní žalobou.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

5. Podle žalobce je vydané rozhodnutí nezákonné, neboť přezkoumávaná rozhodnutí právně neexistují (§ 121 odst. 1 daňového řádu), již uplynula lhůta pro stanovení daně (§ 122 odst.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

3 daňového řádu), když současně byly přezkumem dotčená rozhodnutí již přezkoumána ve správním soudnictví (§ 121 odst. 2 daňového řádu).

6. Podstatou sporu, tedy i žaloby, je podle žalobce otázka, zda byly splněny podmínky ustanovení § 121 a následující daňového řádu pro nařízení přezkumu; podle žalobce splněny nebyly.
7. Žalobce souhlasí s tím, že obecně lze mít za to, že existence dvou rozhodnutí o odvolání je v rozporu se zásadou *non bis in idem*, která brání tomu, aby o jedné a téže věci mohlo být rozhodováno vícekrát, neboť existence dvou rozhodnutí v téže věci odporuje principu materiální právní moci rozhodnutí a závažným způsobem ohrožuje do budoucna právní jistotu účastníků soudního řízení. Ve svém důsledku narušení právní jistoty spočívá v tom, že není zřejmé, které rozhodnutí je zákonné a je třeba se jím řídit.
8. Takováto situace však podle něj v dané věci nenastala, neboť NSS ve svém v rozsudku 2 Afs 249/2017-66 konstatuje, že dvě rozhodnutí o odvolání ve věci právně neexistují.
9. Dále, žalovaný vydaným rozhodnutím nařídil dle § 121 odst. 1 daňového řádu přezkum rozhodnutí Generálního ředitelství cel o odvolání týkající se spotřební daně za zdaňovací období únor, březen, duben 2006, přičemž podle ustanovení § 122 odst. 3 daňového řádu lze *přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně nařídít, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně*.
10. Na podporu svého tvrzení žalobce ve svém podání odkázal mimo jiné i na usnesení Ústavního soudu III.ÚS 4060/17, ve kterém se tento soud zabýval „uplynutím lhůt pro stanovení daně“ a ve kterém mimo jiné uvádí, že stát by se neměl ocitnout v roli subjektu, který si přivlastňuje majetek jiného, a to především na základě svého vadného postupu.
11. Nakonec, podle žalobce nelze v dané věci již nařídít přezkum, neboť věcným argumentem pro podnět, jenž se stal podkladem pro napadené rozhodnutí, je právní výklad Nejvyššího správního soudu České republiky týkající se časové působnosti ustanovení § 124a daňového řádu.
12. Nezákonost v postupu žalovaného je tedy dle žalobce zřejmá i z ustanovení § 121 odst. 2 daňového řádu, kde je uvedeno, že „v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídít přezkoumání rozhodnutí“, když právě přezkum provedený NSS byl podnětem pro vydání sporného Rozhodnutí o nařízení přezkumu rozhodnutí.
13. Dále je žalobce přesvědčen, že se žalovaný v rozhodnutí o rozkladu nedostatečně vypořádal s argumenty, které byly obsahem podaného rozkladu; zejména podle žalobce není splněna základní podmínka k nařízení přezkoumání rozhodnutí, neboť neexistence prvoinstančního rozhodnutí nemůže naplnit znak nezákonnosti a dále žalovaný rovněž rezignoval na obhájení toho, že zcela vědomě ignoroval překročení prekluzivní lhůty ke stanovení daně.
14. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve zrekapituloval průběh správního řízení, přičemž v detailech odkázal na napadené rozhodnutí, stejně jako na žalobcem podaný rozklad, z nějž žalobce - podle názoru žalovaného - v podstatě jen recipuje námítky do žaloby.
15. Jedinou novou námítkou dle žalovaného je, že se žalovaný v rozhodnutí o rozkladu nedostatečně vypořádal s neexistencí prvoinstančních rozhodnutí. K tomu žalovaný uvádí,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

že žalobce zaměňuje prvoinstanční rozhodnutí s rozhodnutími odvolacími, jejichž neexistence má vyplývat z rozhodnutí NSS 2 Afs 249/2017-66. Zde ovšem žalovaný uvádí, že toto rozhodnutí naopak konstatuje existenci dvou vzájemně kontradiktorních rozhodnutí.

16. Pokud jde o žalobcem tvrzené uplynutí lhůty pro vydání přezkumného rozhodnutí, žalovaný uvádí, že nijak nezastírá uplynutí lhůty pro stanovení daně, zvolené řešení ovšem bylo zvoleno jako *ultima ratio* jako jediný způsob, jak vůbec věc procesně vypořádat a odstranit nežádoucí stav, kdy existují vzájemně protikladná rozhodnutí. Nad to žalovaný uvádí, že už původní zrušující odvolací rozhodnutí byla vydána až po uplynutím subjektivní lhůty pro stanovení daně, protože nemohou obstát.
17. Konečně, žalovaný je rovněž názoru, že napadené rozhodnutí dosud nebylo podrobeno soudnímu přezkumu, tato námitka žalobce tudíž není relevantní.
18. Obě strany následně zaslaly soudu ještě další vyjádření, v nichž však setrvaly na svých dosavadních stanoviscích.

III.

Posouzení žaloby

19. Žaloba byla městskému soudu doručena 8. 10. 2020, a byla tedy podána v zákonem stanovené lhůtě dvou měsíců od doručení napadeného rozhodnutí žalobci. Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.
20. Žaloba je důvodná.
21. Celá věc má počátek v roce 2007, kdy Celní úřad pro Pardubický kraj vydáním dodatečných platebních výměrů ze dne 21. 11. 2007 jako příslušný správce daně, doměřil za zdaňovací období únor, březen, duben, květen, červen, srpen, září a říjen roku 2006 žalobci spotřební daň z tabákových výrobků.
22. Celní ředitelství Hradec Králové k odvolání žalobce částečně změnilo výroky dodatečných platebních výměrů, ve zbytku však tato napadená rozhodnutí potvrdilo.
23. Žalobce napadl rozhodnutí celního ředitelství žalobami u Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka Pardubice (dále jen „krajský soud“), který svými rozsudky ze dne 28. 1. 2010, č. j. 30 Ca 8/2009 – 70, č. j. 30 Ca 9/2009 – 70, č. j. 30 Ca 10/2009 – 110, č. j. 30 Ca 11/2009 – 70, č. j. 30 Ca 12/2009 – 70, č. j. 30 Ca 13/2009 – 70, č. j. 8 Afs 173/2015 – 128, č. j. 30 Ca 14/2009 – 70, a č. j. 30 Ca 15/2009 – 70, zrušil rozhodnutí celního ředitelství a vrátil mu věci k dalšímu řízení.
24. Rozhodnutími ze dne 22. 12. 2010 celní ředitelství opět částečně změnilo výroky dodatečných platebních výměrů a ve zbytku tato napadená rozhodnutí celního úřadu potvrdilo.
25. Žalobce napadl i tato rozhodnutí celního ředitelství žalobami u krajského soudu. Rozsudkem ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 – 334, krajský soud zrušil rozhodnutí celního ředitelství a vrátil věc Generálnímu ředitelství cel k dalšímu řízení. Tímto rozsudkem krajského soudu také došlo ke zrušení výše uvedených rozhodnutí celního

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

ředitelství o odvolání proti dodatečným změnovým rozhodnutím, včetně změnových rozhodnutí.

26. Generální ředitelství cel následně rozhodnutími zrušilo dodatečné platební výměry celního úřadu s odůvodněním, že závěry celního ředitelství v žalovaných rozhodnutích krajský soud označil za možné, avšak neshledal je ústavně konformními, když vedle nich mohl postavit i závěry jiné, pro daňový subjekt příznivější.
27. K následné kasační stížnosti generálního ředitelství však NSS rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 – 179, zrušil rozsudek krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 – 334 ze dne 29. 1. 2013 a vrátil krajskému soudu věc k dalšímu řízení, čímž došlo k „obživnutí“ všech dříve zrušených rozhodnutí celního ředitelství.
28. Celní úřad byl následně přípisem generálního ředitelství ze dne 10. 11. 2015 vyrozuměn o neúčinnosti zrušujících rozhodnutí na základě tehdejšího závěru generálního ředitelství, že se na věc vztahuje § 124a daňového řádu, a to dnem 4. 11. 2015, tj. okamžikem nabytí právní moci „konečného“ rozsudku krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 – 542 ve znění opravného usnesení č. j. 30 Af 6/2011 – 632, který odpovídal právnímu názoru NSS vyjádřeného v jeho kasačním rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 – 179.
29. Následně generální ředitelství jakožto správce daně, který ve věci rozhodoval v posledním stupni, obdrželo dne 27. 9. 2019 ve smyslu § 121 odst. 1 věty první daňového řádu podnět celního úřadu k nařízení přezkumu výše uvedených tří zrušujících rozhodnutí generálního ředitelství o odvolání. Celní úřad tak učinil po obdržení rozsudku NSS č. j. 2 Afs 249/2017-66 ze dne 18. 7. 2019 a následném jednání Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích a jím při jednání konaného dne 11. 9. 2019 vydaného usnesení obsaženého v protokole z jednání č. j. 52 Af 61/2017.
30. Podstatou uplatněného podnětu bylo, že ve výše uvedeném rozsudku NSS č. j. 2 Afs 249/2017-66 ze dne 18. 7. 2019 byla shledána existující konkurence dvou rozhodnutí o odvolání ve věci jedné daňové povinnosti (tj. „obživlých“ změnových rozhodnutí o odvolání a zrušujících rozhodnutí vydaných na základě předchozího pravomocného rozsudku krajského soudu), a to ve třech případech, která nebyla odstraněna, jelikož zákonem předvídaný „neúčinnostní“ účinek podle § 124a daňového řádu v projednávaných věcech dle výše uvedeného rozsudku NSS nemohl nastat. Dle vysloveného názoru NSS je úprava obsažená v § 124a daňového řádu vyhrazena pouze pro ty situace, kdy je zrušující rozhodnutí NSS v řízení o kasační stížnosti, kterým dojde ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, vydáno až po datu 1. 1. 2015, kdy tato úprava nabyla účinnosti. Jelikož NSS vydal svůj rozsudek č. j. 8 Afs 17/2013 – 179, kterým zrušil rozsudek krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 – 334 ze dne 29. 1. 2013 a vrátil krajskému soudu věc k dalšímu řízení, až dne 19. 12. 2014, právní úprava obsažená v § 124a daňového řádu na tuto věc nedopadá.
31. Otázka, kterou soud tedy nyní řeší, je, zdali bylo v konkrétním případě možné použít přezkumné řízení k odstranění této konkurence, jak se domnívá žalovaný, a jak rozporuje žalobce.
32. Soud zároveň podotýká, že řešená otázka je vzhledem k době od začátku geneze celého případu již čistě právní a nemůže již mít žádný dopad na daňovou povinnost. Tak ostatně již několikrát judikovaly správní soudy, např. NSS v rozhodnutí z 7. dubna 2022 č. j. 1 Afs 356/2020-145. Je samozřejmě pravdou, že otázka prekluze lhůt ke stanovení daně dosud

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

nebyla řešena ve vztahu k zákonnosti přezkumného řízení, jak žalovaný správně připomněl odkazem na rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové z 23. 9. 2020, č. j. 52 Af 28/2016-411: „Aniž by soud jakkoliv hodnotil zákonnost postupu Ministerstva financí a GŘC v souvislosti s podmínkami pro nařízení přezkoumání rozhodnutí a následné zrušení uvedených rozhodnutí (posouzení zákonnosti těchto rozhodnutí Ministerstva financí a GŘC nemůže být předmětem nyní projednávané věci)...“ Obdobně se k otázce prekluze nevyjadřoval ani NSS ve svém rozhodnutí 2 Afs 249/2017-66: „Stejně tak není důvodu zkoumat, zda není prekludováno právo daň vybrat, a právní otázky s tím spojené. Není tedy třeba se vyjadřovat zejména ke vlivu úkonu správce daně neúčinného podle § 124a daňového řádu na běh lhůty pro placení daně ani k použitelnosti ustanovení § 41 věty druhé s. ř. s. na lhůtu pro placení daně podle § 160 daňového řádu v případech, kdy část skutkové situace související s placením daně se odebrala před účinností daňového řádu (například jde o daň za zdaňovací období před účinností daňového řádu).“

33. Ostatně, bylo by to v rozporu jak s výslovným ustanovením § 148 odst. 5 daňového řádu, tak i s usnesením Ústavního soudu III. ÚS 4060/17.
34. Dle ustanovení § 121 odst. 2 „V rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí, daňového řádu.“
35. Dle ustanovení § 122 odst. 3 písm. a) „Přezkoumání rozhodnutí lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně, jde-li o rozhodnutí o stanovení daně.“
36. Dle ustanovení § 148 odst. 5 „Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.“
37. První žalobní námitkou žalobce bylo, že přezkoumávaná rozhodnutí již neexistují.
38. Tuto námitku neshledává soud důvodnou. NSS sice ve svém rozhodnutí č. j. 2 Afs 249/2017-66 skutečně konstatoval neexistenci, ovšem pouze (např. v bodu 34 „Stejně tak ale není pochyb, že platební výměry č. j. 9203/07-066300-024, 9204/07-066300-024 a 9205/07-066300-024 zrušeny byly, že řízení ve věcech jimi řešených byla zastavena a že poté nebyly žádné nové platební výměry vydány (a ani být vydány nemohly, viz bod 54 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb., jehož závěry vyslovené ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků lze přenést i do prostředí daňového řádu, jelikož v tomto ohledu daňový řád nepřinesl změnu.). Znamená to tedy, že jedinou cestou, jak by mohly zrušené platební výměry přes své zrušení být exekučním titulem, by bylo jejich „obživení“ na základě zákonné úpravy, která by takový důsledek za specifických okolností předpokládala.“) platebních výměřů, konkrétně č. j. 9203/07-066300-024, 9204/07-066300-024 a 9205/07-066300-024, které byly zrušeny. Zároveň však NSS v bodě 33 konstatuje, že není pochyb, že odvolací rozhodnutí existují.
39. Navíc, NSS v citovaném rozhodnutí zcela jasně říká, že v důsledku jeho výroku o tom, že § 124a daňového řádu nelze použít na posuzovanou věc, jelikož rozsudek č. j. 8 Afs 17/2013-179 byl vydán před 1. 1. 2015, konkrétně 19. 12. 2014, a tedy nemohl mít neúčinnostní účinek. A v bodě 44 rozhodnutí 2 Afs 249/2017-66 NSS konstatuje: „V nyní projednávané věci tedy sice existují vedle odvolacích rozhodnutí z 22. 10. 2010, č. j. 2694-3/2010-060100-021, 2677-3/2010-060100-021 a 2678-3/2010-060100-021, též odvolací rozhodnutí z 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. Obě trojice odvolacích rozhodnutí jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

existentní a vyvolaly či vyvolávají právní účinky. O tom, že jsou obsahově rozporné, není pochyb.“

40. NSS v této souvislosti rovněž citoval rozsudek ze dne 10. 10. 2013 č. j. 9 Afs 71/2012-34, v němž je jasně řečeno: „...Vedle sebe tu tak mohou být dvě odlišná či dokonce opačná správní rozhodnutí o téže věci.

Existence dvou správních rozhodnutí v téže věci je jistě nežádoucí, nicméně nemá za následek zmatečnost řízení či nezákonnost kasační stížnosti napadeného rozsudku. Bude tedy zejména na žalovaném, případně na krajském soudu, vzniklou nežádoucí situaci ohledně v pořadí druhého rozhodnutí procesně vypořádat. Existence tohoto rozhodnutí nemá vliv na posouzení zákonnosti rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v projednávané věci.“

41. Pokud jde o tuto námitku, soud tedy dává za pravdu žalovanému.
42. Soud nepovažuje za důvodnou ani další žalobní námitku žalobce, spočívající v argumentu, že přezkumem dotčená rozhodnutí byla již přezkoumávána ve správním soudnictví.
43. Soud si je vědom, že tato přezkoumávaná rozhodnutí již byla v některých rozhodnutích správních soudů zmíněna. To však není nijak překvapivé, vzhledem k délce a spletitosti celé kauzy, kdy správními soudy už byly její jednotlivé aspekty několikrát posuzovány. To ovšem neznamená, že by již došlo k přezkumu samotných těchto rozhodnutí. V už citovaném rozsudku 2 Afs 249/2017-66 NSS pouze konstatoval, že přezkoumávaná rozhodnutí toliko nebyla nikdy zrušena, naopak, jsou nadále existující, a to i v důsledku toho, že na tuto věc nedopadá ustanovení § 124a daňového řádu.
44. Ostatně, o tom svědčí i to, že žalovaný ve svém vyjádření může uvést, že až *ex post* zjistil, že přezkoumávaná rozhodnutí byla vydána až po uplynutí subjektivní lhůty pro stanovení daně, a tedy neměla být vůbec vydána.
45. Přezkoumávaná rozhodnutí nebyla tedy sama nikdy přímo napadena žalobou a následně přezkoumávána správními soudy.
46. Soud nakonec bere v úvahu i to, že samotná možnost přezkumu, jako způsob, jak se vypořádat s nepochybně nežádoucí situací existence dvou vzájemně protikladných rozhodnutí, byla žalovanému *de facto* doporučena rozhodnutím NSS 2 Afs 249/2017-66, které v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí NSS z 9. 6. 2016, č. j. 2 Azs 307/2015-41, v němž je možnost přezkumu explicitně zmíněna: „*Nežádoucí situace by měla být v své řadě odstraněna příslušným správním orgánem. Vhodný způsob řešení nabízí správní řád ve svém § 94 a násl., upravujícím přezkumné řízení jakožto dozorčí prostředek, k jehož uplatnění dochází z úřední povinnosti a který umožňuje správnímu orgánu přezkoumat pravomocná rozhodnutí, je-li dána pochybnost o jejich souladu s právními předpisy (toto procesní řešení ostatně Nejvyšší správní soud nastínil již ve svém rozsudku ze dne 9. 12. 2010, č. j. 5 Ans 10/2010 – 157).“*
47. Jinak je tomu ovšem u žalobní námitky uplynutí lhůty pro stanovení daně, a tím i k uplynutí lhůty pro provedení přezkumného řízení dle § 122 odst. 3 daňového řádu.
48. O uplynutí lhůt zde není sporu, ostatně, sám žalovaný ve svém vyjádření uvádí že zvolené řešení nijak nezastírá již dřívější uplynutí lhůty pro stanovení daně, stejně jako napadené rozhodnutí, v němž se praví: „*Procesní vypořádání nežádoucího stavu bylo považováno za natolik silný důvod, který dostatečně odůvodnil závěr ohledně zachování lhůty pro nařízení*

přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně, přestože byla zachována pouze objektivní lhůta pro stanovení daně.“

49. Přezkumné řízení není nástrojem, jímž by mohl správní orgán volně disponovat. Jde o nástroj, jímž je zasahováno do již pravomocných rozhodnutí. Má tedy potenciál výrazným způsobem zasáhnout do právní jistoty účastníků řízení. Z tohoto důvodu musí být striktně používáno pouze v zákonných mezích.
50. Ustanovení § 122 odst. 3 hovoří zcela jasně: nelze zahájit přezkumné řízení, pokud již uplynula lhůta pro stanovení daně a správní orgán se za této situace nemůže rozhodnout, že zahájí přezkum.
51. Soud bere v úvahu argumentaci žalovaného, který si uvědomuje problematičnost užití přezkumu a bere ho jako nástroj *ultima ratio*. Domnívá se však, že v tomto případě je třeba dát přednost právní jistotě účastníka řízení, když od původního stanovení daně oběhla již velmi dlouhá doba. Navíc je tento závěr v souladu s již zmíněným rozhodnutím Ústavního soudu III. ÚS 4060/17, který se vyslovil pro prekluzivní lhůty ke stanovení daní jako ke stabilizačnímu nástroji. Zároveň, právě s ohledem na tuto již velmi dlouhou dobu, po kterou celý případ běží, je třeba opětovně uvést, že tato otázka má nyní už spíše jen právní charakter.
52. Ostatně, i v již citovaném rozhodnutí 2 Azs 307/2015-41 NSS uvedl, že zahájení přezkumného řízení nemusí být vždy správným nebo vhodným řešením: „*Nejvyšší správní soud považuje za nutné zdůraznit, že zvolené řešení odpovídá specifickým této konkrétní věci. Z toho plyne, že shora vyslovené závěry nemusí nutně přiléhat na případy postavené na odlišném skutkovém základě. Vzhledem k tomu, jak přepestré situace mohou nastat, když v důsledku kasace zrušovacího rozsudku krajského soudu dojde k oživení původního správního rozhodnutí a vydání rozhodnutí nového, nelze pro futuro toto řešení považovat i pro ostatní případy za jediné možné a aplikovatelné bez uvážení odlišností (jak ve výchozí procesní situaci, tak v dopadu řešení do práv účastníků). Odůvodnění tohoto rozsudku kupříkladu neposkytuje (a ani nemá poskytovat) odpověď na otázku, jak postupovat v situaci, kdy správní orgán nezahájí přezkumné řízení ani nebude podána žaloba proti v pořadí druhému správnímu rozhodnutí (typicky tehdy, bude-li tímto rozhodnutím účastníku řízení vyhověno). V případech, kdy nežádoucí stav nelze odstranit ani za užití postupů upravených ve správním řádu či soudním řádu správním, tak může dle Nejvyššího správního soudu připadat v úvahu i analogické užití § 124a daňového řádu jakožto prostředku ultima ratio.*“ Lze tedy dovodit, že i podle NSS není zahájení přezkumného řízení jediným postupem, jak se vypořádat s daným problémem.
53. Na tuto věc se pak nedají aplikovat závěry rozhodnutí NSS č. j. 7 Afs 74/2020 – 31 ze dne 19. 11. 2020. V této věci totiž byl řešen charakter přezkumného řízení, nikoli jeho podmínky.
54. Je také nutno připomenout, že NSS také v rozhodnutí z 31. 8. 2022 č. j. 2 Afs 378/2020-64 výslovně připustil možnost, že nebude v některých případech možné jít cestou přezkumného řízení (bod 36), a to z důvodu prekluze. Totéž konstatování se objevilo již dříve v rozhodnutí 7. 4. 2022 č. j. 1 Afs 356/2020-145.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

55. Na základě shora uvedeného dospěl městský soud k závěru, že žaloba je důvodná a napadené rozhodnutí proto podle ust. § 76 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního zrušil a věc vrátil podle ust. § 78 odst. 4 soudního řádu správního vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
56. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobce měl ve věci úspěch a jeho náklady řízení se stávají ze zaplaceného poplatku z podané žaloby ve výši 3000 Kč. Náhradu v celkové výši 3000 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobci do 30 dnů 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 12. dubna 2023

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.