



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **ŠKODA JS, a. s.**, se sídlem Orlík 266/15, Plzeň, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2021 čj. 36111/21/5200-11433-712946, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2022, čj. 77 Af 22/2021-131,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) třemi dodatečnými platebními výměry z 9. 9. 2020 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014 v celkové výši přes 23 milionů Kč. Současně žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši přes 4,5 miliónu Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím změnil jednotlivými výroky dodatečné platební výměry tak, že ponechal doměření daně žalobkyni, avšak bez vzniku povinnosti uhradit penále.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Plzni. V průběhu soudního řízení bylo na podnět žalovaného rozhodnutím Generálního finančního ředitelství z 30. 3. 2022, čj. 15159/22/7100-40110-012138, nařízeno přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného (dále „přezkoumávané rozhodnutí“) podle § 121 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Krajský soud proto

řízení až do skončení přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí přerušil podle § 48 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[3] Rozhodnutím z 31. 5. 2022, čj. 19674/22/5200-11433-711891 (dále „přezkumné rozhodnutí“), žalovaný v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu přezkoumávané rozhodnutí změnil nahrazením jeho výroku tak, že dodatečné platební výměry vztahující se ke zdaňovacím obdobím let 2012 a 2013 zrušil a v tomto rozsahu současně zastavil doměřovací řízení zahájená z moci úřední, a výrok III. přezkoumávaného rozhodnutí (vztahující se k platebnímu výměru za zdaňovací období roku 2014) nahradil shodným textem, který obsahovalo samo (žalobou napadené) přezkoumávané rozhodnutí. Přezkumné rozhodnutí nabylo právní moci 8. 6. 2022, kdy žalovaný obdržel písemnost, již se žalobkyně vzdala svého práva podat odvolání.

[4] Krajský soud proto rozhodl o pokračování v řízení a vyzval účastníky k vyjádření jejich procesního stanoviska. Žalovaný navrhl odmítnutí žaloby, neboť s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu odpadl předmět soudního řízení. Žalobkyně naopak uvedla, že pro odmítnutí žaloby neexistuje žádný důvod, neboť i po vydání přezkumného rozhodnutí zbývá dořešit problematiku zdaňovacího období roku 2014. Ve vztahu k tomuto období totiž přezkumné rozhodnutí toliko nahradilo původní text zcela totožným textem. Přezkumným rozhodnutím proto nebyly modifikovány povinnosti stanovené žalobkyni dodatečným platebním výměrem a přezkoumávaným rozhodnutím. Trvala tak na tom, aby v této části přezkoumávané rozhodnutí soud přezkoumal.

[5] Krajský soud žalobu proti přezkoumávanému rozhodnutí odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť dospěl k závěru, že není splněna podmínka řízení spočívající v existenci předmětu řízení, zde napadeného správního rozhodnutí. Krajský soud vyšel z judikatury Nejvyššího správního soudu, především z rozsudku z 21. 11. 2019, čj. 8 Afs 361/2018-49, č. 3951/2020 Sb. NSS, v němž soud řešil v podstatě shodnou situaci jako je ta v nyní projednávané věci. Podle krajského soudu bylo přezkoumávané rozhodnutí jako celek nahrazeno přezkumným rozhodnutím, byť jej v části převzalo. Právní mocí přezkumného rozhodnutí tak odpadl předmět řízení o žalobě proti původnímu přezkoumávanému rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobce

[6] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti usnesení krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] S odkazem na několik rozsudků Nejvyššího správního soudu stěžovatelka namítla, že odvolací rozhodnutí žalovaného, kterým je rozhodováno o odvolání proti víceru platebních výměrů, stejně jako rozhodnutí správního soudu, kterým je rozhodováno o takovém odvolacím rozhodnutí, je třeba chápat materiálně. V nyní projednávaném případě stěžovatelky proto v tomto smyslu šlo o tři přezkoumávaná rozhodnutí, tři žaloby a tři rozhodnutí krajského soudu. Ten tak měl zkoumat splnění podmínek řízení ve vztahu ke každému ze „tří přezkoumávaných rozhodnutí“. Jelikož se přezkumné rozhodnutí ani jemu předcházející přezkumné řízení nijak nedotklo té části přezkoumávaného rozhodnutí, jež se vztahovala k dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období roku 2014, jak ostatně uvedl krajský soud v bodě 12 napadeného

pokračování

usnesení, nedopadají na tuto část účinky změny podle § 123 odst. 5 daňového řádu. Podle stěžovatelky jsou v této části nadále splněny podmínky řízení a usnesení krajského soudu je tedy částečně nezákonné.

[8] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti, neboť se plně ztotožnil se závěry napadeného usnesení. Původně žalobou napadené přezkoumávané rozhodnutí bylo podle § 123 odst. 5 daňového řádu změněno následným přezkumným rozhodnutím. Nastala tak situace, kdy přezkoumávané rozhodnutí jako celek již neexistuje a jeho zrušení podle žalobního petitu je pojmově vyloučeno. Bylo totiž vydáno nové meritorní rozhodnutí. Ani skutečnost, že přezkumné rozhodnutí je zčásti shodné s přezkoumávaným rozhodnutím, však podle žalovaného nemá s ohledem na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu k této otázce za následek přetrvávající existenci nezměněné části přezkoumávaného rozhodnutí, která by mohla nadále být předmětem samostatného soudního přezkumu. Nová podoba meritorního rozhodnutí je obsažena v přezkumném rozhodnutí, vůči němuž mohla stěžovatelka podat odvolání, jak byla poučena. Tohoto práva se však výslovně vzdala. Dále žalovaný uvedl, že judikatura, jíž stěžovatelka cituje v kasační stížnosti, není na nyní projednávanou věc přílehlavá, neboť se netýká situace, kdy v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu bylo žalobou napadené rozhodnutí pravomocně změněno, což je pro souzenou věc stěžejní. Stěžovatelkou citované části rozsudků Nejvyššího správního soudu se navíc týkají náhrady nákladů řízení.

[9] V replice stěžovatelka setrvala na své kasační argumentaci. Ve vyjádření žalovaného je dobře schované potvrzení, že přezkoumávané rozhodnutí zůstalo i po vydání přezkumného rozhodnutí zachováno v části týkající se platebního výměru za zdaňovací období roku 2014. Není tak pravdou, že přezkoumávané rozhodnutí bylo zcela nahrazeno přezkumným rozhodnutím. Judikatura, o níž žalovaný opřel svoji argumentaci, je nepoužitelná, protože řeší jen typické případy, kdy je po provedení přezkumného řízení přezkoumávané rozhodnutí zcela změněno rozhodnutím podle § 123 odst. 5 daňového řádu. Nynější situace je odlišná právě v tom, že normativní účinky přezkoumávaného rozhodnutí zůstaly částečně zachovány.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Stěžejní otázkou v nyní projednávané věci je, zda lze vést řízení o žalobě proti (původnímu) odvolacímu rozhodnutí žalovaného, jež bylo následně (zde v průběhu soudního řízení) změněno rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu, nebo zda tím přestal existovat předmět řízení v podobě žalobou napadeného odvolacího rozhodnutí.

[12] 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.*

[13] Nejvyšší správní soud se uvedenou otázkou již opakovaně zabýval ve své judikatuře. Závěry rozsudku čj. 8 Afs 361/2018-49 (opírající se o starší judikaturu k předchozí právní úpravě), z nichž přílehlavě vyšel krajský soud v bodech 10 a násl. napadeného usnesení, v poslední době výslovně potvrdily další rozsudky z 28. 7.

2021, čj. 2 Afs 277/2019-26, z 18. 2. 2022, čj. 4 Afs 297/2021-55, a z 22. 3. 2023, čj. 5 Afs 211/2022-29. Uvedená judikatura poskytuje dostatečnou odpověď na kasační námitky stěžovatelky a Nejvyšší správní soud tak nemá důvod se od ní jakkoli odchýlit.

[14] Neobstojí námitka stěžovatelky, že tato judikatura není na nyní projednávanou věc použitelná, protože řeší jen typické případy, kdy je po provedení přezkumného řízení přezkoumávané rozhodnutí zcela změněno. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že stejně jako nynější věc se i výše uvedené případy týkaly částečných či dokonce dílčích změn přezkoumávaného rozhodnutí. Konkrétně šlo o snížení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně o 15 % (sp. zn. 8 Afs 361/2018); změnu výroku toliko v části týkající se splatnosti doměřené daně (sp. zn. 2 Afs 277/2019); pouhé doplnění odkazu na čl. 221 odst. 4 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (sp. zn. 4 Afs 297/2021); a změnu spočívající v tom, že nedošlo k doměření daně, ale k jejímu vyměření, bez uložení penále (sp. zn. 5 Afs 211/2022).

[15] V posledně uvedené věci byly okolnosti změny provedené přezkumným rozhodnutím dokonce zcela shodné jako ve věci nyní projednávané. Byly taktéž vydány tři dodatečné platební výměry na daň z příjmu právnických osob (za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016), o nichž bylo rozhodnuto jedním odvolacím rozhodnutím žalovaného. Změna provedená přezkumným rozhodnutím se týkala pouze té části odvolacího rozhodnutí, jež se vztahovala k dodatečnému platebnímu výměru za rok 2016. V ostatních zdaňovacích obdobích (2014 a 2015) důvod pro změnu dodatečných platebních výměrů shledán nebyl (viz body 1 a 16 rozsudku čj. 5 Afs 211/2022-29). I za této situace dospěl Nejvyšší správní soud v tehdejší věci k závěru o odpadnutí předmětu soudního řízení, tj. nedostatku podmínky řízení (body 20 a 21 uvedeného rozsudku). Vzhledem ke specifické situaci, kdy tehdejší stěžovatelka napadla samostatnými žalobami také rozhodnutí o nařízení přezkoumání původního rozhodnutí (§ 121 a § 122 daňového řádu) i rozhodnutí vydané v následném přezkumném řízení, musel Nejvyšší správní soud navíc řešit otázku, zda jde skutečně o nedostatek neodstranitelný. Taková situace však v nynější věci nenastala, neboť stěžovatelka samostatnou žalobu proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání ani proti přezkumnému rozhodnutí nepodala, resp. to v průběhu soudního řízení vůbec netvrdila ani nedoložila. V nyní projednávané věci tak právní mocí přezkumného řízení (8. 6. 2022) došlo k neodstranitelnému nedostatku podmínky řízení.

[16] Z této konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne jasně a srozumitelně závěr, že dojde-li v průběhu řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ke změně žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení postupem podle § 123 odst. 5 daňového řádu, odpadne předmět řízení, a nejsou tak již dány podmínky řízení o takové žalobě [§ 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. A to bez ohledu na to, z jak velké míry se přezkumné rozhodnutí shoduje s rozhodnutím přezkoumávaným (bod 18 rozsudku čj. 8 Afs 361/2018-49, a bod 19 rozsudku čj. 2 Afs 277/2019-26).

[17] Výsledkem a důsledkem vydání přezkumného rozhodnutí, jímž žalovaný podle § 123 odst. 5 daňového řádu změnil své původní odvolací rozhodnutí je to, že změnové přezkumné rozhodnutí do sebe zcela vtělí (či včlení) změněné přezkoumávané rozhodnutí. Pro účely soudního přezkumu nedošlo k pouhému doplnění, nýbrž plnému nahrazení či překrytí přezkoumávaného rozhodnutí rozhodnutím přezkumným, podobně jako v případě vztahu prvostupňového a odvolacího správního rozhodnutí.

pokračování

[18] Na uvedeném závěru nic nemění ani, v podstatě mimoběžná, kasační argumentace stěžovatelky, že v jejím případě šlo materiálně o tři přezkoumávaná rozhodnutí a tři žaloby a krajský soud měl zkoumat splnění podmínek ve vztahu ke každému rozhodnutí a žalobě zvlášť. Pro nyní projednávanou věc je totiž rozhodné pouze to, že původně žalobou napadené přezkoumávané rozhodnutí, ať již formálně jedno či materiálně rozhodnutí tři, bylo jako celek nahrazeno přezkumným rozhodnutím. Krajský soud totiž i přes skutečnost, že text výroku III. přezkoumávaného rozhodnutí byl v podstatě doslovně převzat přezkumným rozhodnutím, dospěl k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí pozbylo způsobilosti být předmětem soudního přezkumu jako celek (bod 12 usnesení). Fakticky tak zkoumal splnění podmínky řízení spočívající v existenci jeho předmětu i ve vztahu k této převzaté části.

[19] Odpadnutí předmětu řízení v podobě přezkoumávaného rozhodnutí, jež stěžovatelka napadla žalobou, však neznamená (a znamenat ani nemůže), že by stěžovatelka přišla o možnost soudní ochrany proti tvrzenému nezákonnému zkrácení svých veřejných subjektivních práv. Svoji obranu však musela směřovat proti přezkumnému rozhodnutí, resp. následně proti rozhodnutí o odvolání proti němu, která „nově“ zasahují do její právní sféry. Vůči těmto rozhodnutím by stěžovatelka mohla uplatnit jak námitky proti provedené změně (jež zde však byla plně v její prospěch), tak proti té části přezkumného rozhodnutí, jež byla převzata bez obsahové změny z přezkoumávaného rozhodnutí. Stěžovatelka by tak nebyla na svém právu na soudní ochranu po čistě obsahové stránce (rozsah a obsah soudního přezkumu) nijak zkrácena (srov. body 19 a 20 rozsudku čj. 2 Afs 277/2019-26, obdobně bod 18 rozsudku čj. 8 Afs 361/2018-49, oba navazují na rozsudek NSS z 12. 4. 2007, čj. 7 Afs 143/2006-95, k § 55b již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Na základě výše uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[21] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti měl, ji soud nepřiznal, protože mu v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. května 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu