



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **DVOŘÁK TRUCK-SERVIS s.r.o.**, IČO: 02461587, se sídlem Karlov 1119, Velké Meziříčí, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2022, č. j. 13649/22/5200-11433-706599, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 8. 3. 2023, č. j. 29 Af 37/2022-50,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2022, č. j. 13649/22/5200-11433-706599, kterým žalovaný podle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), změnil své rozhodnutí ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11431-706599, v přezkumném řízení. Přezkumné řízení bylo zahájeno rozhodnutím Generálního finančního ředitelství.

[2] Krajský soud žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), jako nepřipustnou, neboť dle jeho názoru žalobkyně před podáním žaloby nevyčerpala řádný opravný prostředek (odvolání), který daňový řád jako obranu proti rozhodnutí podle § 123 odst. 5 téhož zákona připouští. Žalobkyně namítala, že zákon odvolání proti tomuto rozhodnutí výslovně nepřipouští, a tudíž se aplikuje § 116 odst. 4 daňového řádu, podle kterého není možné podat odvolání proti rozhodnutí odvolacího orgánu. Soud se s touto argumentací neztotožnil. Odkázal na obecný princip vyjádřený v § 109 odst. 1 daňového řádu. Z tohoto ustanovení vyplývá, že odvolání je možné podat proti všem rozhodnutím správce daně, nestanoví-li zákon jinak. Výslovného odkazu na rozhodnutí podle § 123 odst. 5 daňového řádu není pro přípustnost odvolání proti němu třeba. Zákon nadto odvolání proti tomuto rozhodnutí nevyklučuje. Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno nikoli odvolacím orgánem, ale prvostupňovým správcem daně v prvním stupni daňového řízení. V dané věci soud odkázal na několik judikatorních závěrů NSS (např. rozsudek ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018-49). Označil naopak za nepřipadný odkaz žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 6 Afs 272/2016-32.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti usnesení krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Uvedla, že rozhodnutí podle § 123 odst. 5 daňového řádu je rozhodnutím změnovým, které žalovaný vydal jako odvolací orgán, nikoli jako prvostupňový správce daně. Shodně jako v žalobě odkázala na rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 6 Afs 272/2016-32. Rozhodnutím Generálního finančního ředitelství, jímž bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí, byla suspendována právní moc rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2020, čímž došlo k obnovení odvolacího řízení. Dle názoru stěžovatelky je tak nepochybné, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v rámci odvolacího řízení. Dále stěžovatelka odkázala na rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2019, č. j. 10 Afs 332/2018-29. Z toho dle jejího názoru vyplývá, že na rozhodnutí o zastavení řízení, které vydá odvolací orgán, dopadá § 116 odst. 4 daňového řádu, i když proti rozhodnutí prvostupňového správce daně o zastavení řízení je odvolání přípustné, a tudíž se § 116 odst. 4 daňového řádu uplatní vůči všem rozhodnutím, která odvolací orgán vydá. Krajský soud upřel stěžovateli právo na přístup k soudu, které musí být praktické a účinné. Nesprávně totiž omezil dopady § 116 odst. 4 daňového řádu na rozhodnutí vydaná v odvolacím řízení, ačkoliv z textu zákona vyplývá, že se toto ustanovení vztahuje na všechna rozhodnutí vydaná odvolacím orgánem. Ve věci tvrzeného omezení práva na přístup k soudu odkázala na četnou judikaturu Ústavního soudu a Evropského soudu pro lidská práva. Závěrem stěžovatelka podotkla, že v žádném ze soudem citovaných rozsudků NSS nebyl řešen vztah § 123 odst. 5 a § 116 odst. 4 daňového řádu.

[4] Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti vyjádřil nesouhlasně. Uvedl, že přezkumné řízení je řízením samostatným, a proti rozhodnutí, které je jeho výstupem, je tedy možné podat odvolání podle § 109 odst. 1 daňového řádu. Odkaz na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 332/2018-29 je nepřipadný, neboť se týká typově jiné věci, a to rozhodnutí odvolacího orgánu o zastavení řízení. Usnesení krajského soudu není v žádném rozporu se závěry tohoto rozsudku. Názor, že proti jakémukoliv rozhodnutí žalovaného je odvolání

pokračování

nepřípustné, označil žalovaný za mylný. Dodal, že odmítnutí žaloby z důvodů nesplnění předpokladů její přípustnosti není odepřením práva na přístup k soudu. O toto právo se připravila sama stěžovatelka svojí procesní neaktivitou. Závěrem svého vyjádření žalovaný poukázal na krajským soudem citované rozsudky týkající se možnosti podat odvolání proti rozhodnutí podle § 123 odst. 5 daňového řádu, z nichž výslovně plyne, že odvolání je proti tomuto rozhodnutí přípustné.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[5] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že krajský soud provedl analýzu sporného právního problému zcela správně. V prvé řadě je třeba podotknout, že skutečnost, že žalovaný povětšinou rozhoduje v odvolacích řízeních (od čehož se odvíjí i jeho název), ještě neznamená, že má postavení odvolacího orgánu při svém rozhodování vždy. Postavení orgánu jako odvolacího totiž nevyplývá z jeho zařazení v hierarchii správních orgánů na určitém úseku veřejné správy (tedy v daném případě v rámci Finanční správy České republiky) ani ze skutečnosti, že v rámci své činnosti svými právními názory zavazuje jemu podřízené správní orgány. Správní orgán je možné považovat za orgán odvolací jedině v případech, kdy rozhoduje v odvolacím řízení, tedy v řízení, které je zahájeno podáním odvolání.

[8] Ustanovení § 116 odst. 4 daňového řádu sice neobsahuje přesně formulaci, že se nelze odvolat proti rozhodnutí odvolacího orgánu vydanému v odvolacím řízení, o obsahu v něm vyjádřené právní normy ovšem nelze mít rozumné pochybnosti. Rozhodnutí odvolacího orgánu totiž pojmově nelze vydat nikdy jindy než v odvolacím řízení. Tomu odpovídá i systematický výklad dané právní normy, která je zařazena do části druhé, hlavy VII, dílu 2 daňového řádu, jenž upravuje pouze odvolací řízení. Výklad, jenž by aplikovatelnost této normy extendoval mimo rámec formálně vedeného odvolacího řízení, by tak byl v rozporu nejen se systematickým výkladem, nýbrž i výkladem teleologickým, neboť smyslem této normy je vyloučit řetězení odvolání v téže věci. Obecné pravidlo obsažené v § 109 odst. 1 daňového řádu totiž stanoví, že odvolání je přípustné proti každému rozhodnutí, jestliže ho zákon výslovně nevylučuje. Smyslem § 116 odst. 4 daňového řádu je tedy vyloučit možnost podat odvolání proti rozhodnutí o odvolání (tedy řetězení odvolání v téže věci). Z teleologického i systematického výkladu § 116 odst. 4 daňového řádu jednoznačně vyplývá, že se nevztahuje na rozhodování orgánu finanční správy mimo formálně vedené odvolací řízení.

[9] Na nyní posuzovaný případ dopadá pouze § 109 odst. 1 daňového řádu, podle nějž je proti rozhodnutí správce daně přípustné odvolání, pokud zákon nestanoví jinak. Naopak na něj nedopadá žádná právní norma, která by přípustnost odvolání vylučovala. Lze tedy uzavřít, že z textu zákona stěžovatelce vyplývá možnost podat proti rozhodnutí žalovaného odvolání.

[10] V této souvislosti je třeba důsledně rozlišovat mezi opravnými a dozorčími prostředky jak v daňovém řízení, tak ve správních řízeních obecně. Odvolání jako (řádný) opravný prostředek slouží k ochraně subjektivního práva účastníka řízení. Jeho podání je plně v jeho dispozici a na jeho projednání existuje právní nárok. U dozorčích prostředků, zejména tedy přezkumného řízení, tomu je jinak. Ty slouží primárně k ochraně objektivního práva a ochrana subjektivních práv účastníků řízení může (ovšem nemusí) být jejich sekundárním důsledkem. Jejich cílem je obecná ochrana zákonnosti správních aktů, které je jejich prostřednictvím dosaženo odstraněním závažných vad přezkoumávaných správních aktů. To je projevem veřejného zájmu na zákonnosti postupů orgánů veřejné správy. Na provedení přezkumného řízení neexistuje právní nárok. Nadřízený správní orgán tak postupuje podle zásady oficiality v rámci své dozorové funkce nad jemu podřízenými správními orgány (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016-62).

[11] Z uvedeného vyplývá, že odvolací řízení je z procesního hlediska založeno na hierarchickém vztahu mezi prvostupňovým orgánem, který vydal opravným prostředkem napadené prvostupňové rozhodnutí, a odvolacím orgánem, který disponuje pravomocí jeho rozhodnutí zrušit nebo změnit. V přezkumném řízení prováděném podle daňového řádu existuje rovněž hierarchický vztah, a to mezi orgánem, který původně ve věci rozhodl v posledním stupni, a jemu nadřízeným orgánem, který je oprávněn nařídít přezkum rozhodnutí (§ 122 odst. 1 daňového řádu). Následné přezkumné řízení ovšem provádí správní orgán, který ve věci původně rozhodl v posledním stupni (§ 123 odst. 1 daňového řádu). Jestliže přezkoumávané rozhodnutí vydal správce daně v odvolacím řízení, dostává se v přezkumném řízení do pozice orgánu prvního stupně. Jeho postavení jako odvolacího orgánu v původním řízení tedy pro jeho postavení v přezkumném řízení nehraje roli. Pozici odvolacího orgánu v takových případech zastává jemu nadřízený správce daně, v tomto případě Generální finanční ředitelství.

[12] Stěžovatelka sice správně poukázala na to, že nařízení přezkoumání rozhodnutí má vůči němu odkladný účinek (§ 123 odst. 4 daňového řádu), z čehož ovšem nesprávně dovozuje, že se nařízením přezkoumání otevírá původní odvolací řízení a orgán příslušný vést přezkumné řízení podle § 123 odst. 1 daňového řádu v něm rozhoduje jako odvolací orgán znovu o dříve podaném odvolání. Přezkumné řízení je zcela samostatným procesním postupem, které nijak procesně neotevírá již ukončené odvolací řízení.

[13] Dalším podstatným rozdílem mezi oběma typy řízení je jejich výstup a možnosti obrany proti němu. Rozhodnutí v odvolacím řízení nelze napadnout dalším řádným opravným prostředkem. V přezkumném řízení je však situace jiná. Je-li rozhodnutí podřízeného správního orgánu vydáno v rozporu s právními předpisy, může nadřízený správní orgán nařídít jeho přezkoumání a přitom zavázat podřízený orgán, jenž přezkumné řízení následně vede, k dalšímu postupu. Skutečnost, že ve dvoufázovém přezkumném řízení

pokračování

může správní orgán jednat z moci úřední, čímž mimo jiné může do jisté míry zasahovat do legitimního očekávání účastníků řízení, vytváří hlavní materiální důvod pro existenci možnosti procesně se bránit proti tomuto postupu a z něj vzešlým rozhodnutím. Rozhodnutí vydané v přezkumném řízení je tedy formálně i materiálně považováno za rozhodnutí prvostupňové, a tudíž napadnutelné řádným opravným prostředkem.

[14] Přezkumné řízení samotné je vedeno u téhož správce daně, který vydal původní rozhodnutí. Výsledkem je nové rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí mění nebo ruší, případně kterým je přezkumné řízení zastaveno. Jedná se o prvostupňové rozhodnutí, proti němuž je přípustné odvolání. Kromě toho, že tato skutečnost vyplývá přímo ze zákona (viz výše), vyplývá výslovně i z krajským soudem citované judikatury (rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2007, č. j. 7 Afs 143/2006-95, ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018-49, a ze dne 27. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019-26). Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že by tato skutečnost z citované judikatury nevyplývala. Dále lze poukázat na rozsudky NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 5 Afs 211/2022-29, a ze dne 22. 6. 2023, č. j. 9 Afs 91/2021-25. Je sice pravdou, že v těchto rozsudcích není přímo řešen vztah mezi § 123 odst. 5 a § 116 odst. 4 daňového řádu, což ovšem nijak nelimituje použitelnost jejich závěrů na nyní posuzovanou věc, neboť mezi těmito ustanoveními zjevně žádná aplikační konkurence neexistuje.

[15] Není rovněž pravdou, že by krajský soud stěžovatelce svým usnesením odepřel přístup k soudu. Nelze hovořit o odepření přístupu k soudu v těch případech, kdy žalobce nesplní základní formální požadavky pro podání žaloby. Jedním z těchto požadavků je i ten obsažený v § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., tedy požadavek na předchozí vyčerpání řádných opravných prostředků. Stěžovatelka ho však nesplnila.

[16] Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí s žalovaným v tom smyslu, že stěžovatelčina argumentace rozsudkem č. j. 10 Afs 332/2018-29 není případná. V uvedeném rozsudku byla posuzována přípustnost odvolání proti usnesení o zastavení daňového řízení vydanému v odvolacím řízení odvolacím orgánem. Jedná se o zcela odlišnou procesní situaci, neboť se na ni bez jakýchkoliv pochybností vztahuje právní norma, jež vylučuje přípustnost odvolání (§ 116 odst. 4 daňového řádu). Závěry vyplývající z tohoto rozsudku se tedy nijak nevylučují s těmi, které učinil krajský soud ve svém usnesení. Případná není ani argumentace rozsudkem č. j. 6 Afs 272/2016-32, který se rovněž týká rozhodnutí vydaného v odvolacím řízení odvolacím orgánem, nikoli v řízení prvostupňovém (přezkumném).

[17] Krajský soud tedy nepochybil, shledal-li žalobu nepřipustnou z důvodu nevyčerpání řádného opravného prostředku, který měla stěžovatelka ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. v daňovém řízení k dispozici. Své úvahy krajský soud řádně a logicky odůvodnil, odkázal na přílehlavou judikaturu.

[18] Nejvyšší správní soud závěrem doplňuje, že rozšířenému senátu tohoto soudu byla ve věci vedené pod sp. zn. 5 As 84/2022 postoupena k rozhodnutí otázka, která v obecné rovině souvisí s povahou přezkumného řízení dle daňového řádu. Konkrétně jde o to, který orgán finanční správy lze považovat za prvostupňový orgán pro účely určení místně příslušného krajského soudu dle § 7 odst. 2 s. ř. s., jestliže žaloba směřuje proti rozhodnutí

vydanému v přezkumném řízení dle daňového řádu. Vyřešení nyní projednávané věci není nicméně závislé na tom, jak rozšířený senát posoudí jemu předloženou otázku; naopak otázka podstatná pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti (přípustnost odvolání) nebyla ve zmíněné věci rozšířenému senátu předložena. Nejvyšší správní soud tedy nepřerušil řízení v nyní projednávané věci a o kasační stížnosti věcně rozhodl.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 20. září 2023

Mgr. Eva Šonková  
předsedkyně  
senátu