



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: **EKO Logistics s. r. o.**, IČO: 26710170, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, 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 12. 12. 2022, č. j. 45850/22/5300-22444-707622, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 8. 3. 2023, č. j. 62 Af 5/2023-14,

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 12. 12. 2022, č. j. 45850/22/5300-22444-707622, kterým žalovaný dle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), nařídil přezkoumání celkem 14 dodatečných platebních výměrů vydaných Finančním úřadem pro Středočeský kraj týkajících se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců listopad – prosinec 2017, duben – červen 2018, srpen – prosinec 2018 a leden – duben 2019.

[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 nepřípustnou, neboť dle jeho názoru žalobkyně před podáním žaloby nevyčerpala řádný opravný prostředek (odvolání), který daňový řád jako obranu proti rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu připouští. Odkázal na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Z té vyplývá, že rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu je nutné považovat za rozhodnutí prvostupňové, a neuplatní se tedy v jeho případě § 116 odst. 4 daňového řádu, podle něhož se nelze proti rozhodnutí odvolacího orgánu dále odvolat (rozsudky NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 6 Afs 274/2016-8, a ze dne 19. 11. 2020, č. j. 7 Afs 74/2020-31). Soud uvedl, že přezkum rozhodnutí je prostředkem dozorcím, nikoli opravným. Dále odkázal na další judikaturu, z níž vyplývá, že odvolání proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí je přípustné (např. rozsudek NSS ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016-38).

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 § 121 odst. 1 daňového řádu smí vydat pouze nejbližší nadřízený správce daně, který má tak logicky vždy postavení odvolacího orgánu, a tudíž se na jeho rozhodnutí vztahuje § 116 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatelka namítla, že neexistuje reálný rozdíl mezi přezkumem rozhodnutí *stricto sensu* a přezkumem rozhodnutí v rámci odvolacího řízení, neboť výstupem obou procesů je závazný názor nadřízeného orgánu, kterým se musí podřízený orgán řídit (k tomu odkázala na rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2017, č. j. 1 Afs 28/2017-25). Ač je tedy mezi oběma procesy formální rozdíl, není mezi nimi rozdíl materiální, přičemž poukázala na procesní důsledky, které jsou dle jejího názoru totožné. Stěžovatelka označila judikatorní odkazy krajského soudu za nepřipadné a sama odkázala na rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2019, č. j. 10 Afs 332/2018-29. Z něj vyplývá, že § 116 odst. 4 daňového řádu se uplatní i tehdy, pokud odvolací orgán nepřezkoumává rozhodnutí podřízeného orgánu, ale „*sám o věci originálně rozhodne*“. Krajský soud upřel stěžovatelce právo na přístup k soudu, které musí být praktické a účinné. Nesprávně totiž omezil dopady § 116 odst. 4 daňového řádu pouze na rozhodnutí vydaná v odvolacím řízení, ačkoliv z textu zákona vyplývá, že se toto ustanovení vztahuje na všechna rozhodnutí vydaná odvolacím orgánem. I pokud by byly přípustné oba výklady zákona, měl krajský soud postupovat v souladu se zásadou *in dubio pro libertate* a zvolit ten výklad, který nejméně zasahuje do základních práv a svobod. 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 nebyla konkurence § 121 odst. 1 a § 116 odst. 4 daňového řádu řešena.

[4] Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti vyjádřil nesouhlasně. Z jeho názvu „Odvolací finanční ředitelství“ nelze dovozovat, že je za všech okolností odvolacím orgánem. Odvolání proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí je obecně připuštěno podle § 109 odst. 1 daňového řádu, zákon jeho podání pro tyto případy nevyklučuje. V projednávané věci navíc stěžovatelka byla o právu podat odvolání řádně poučena a tuto možnost i využila. Žalobou však napadla rozhodnutí žalovaného, aniž vyčkala rozhodnutí odvolacího orgánu,

pokračování

tedy Generálního finančního ředitelství. Ve smyslu soudního řádu správního tedy stěžovatelka nevyčerpala řádný opravný prostředek, a žaloba byla tudíž nepřijatelná. Stěžovatelčin odkaz na rozsudek č. j. 10 Afs 332/2018-29 je nepřijatelný, 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. Žalovaný rovněž uvedl, že odmítnutí žaloby z důvodu nesplnění předpokladů její přípustnosti není odepřením práva na přístup k soudu. O toto právo se připravila sama stěžovatelka, která nepodala řádný opravný prostředek, přestože byla o této možnosti řádně poučena (resp. ho podala, ale nevyčkala jeho vyřízení). Závěrem svého vyjádření žalovaný poukázal na krajským soudem citované rozsudky týkající se rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení, 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 *stricto sensu*.

[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. Není pravdou, že by mezi nimi byly toliko formální, nikoli materiální rozdíly, jak namítá stěžovatelka. 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] Je pravdou, že jak v odvolacím, tak přezkumném řízení obvykle nadřízený správní orgán zaváže orgán nižšího stupně k vydání rozhodnutí o určitém obsahu. Rovněž je pravdou, že podle daňového řádu se u obou typů řízení neuplatní zásada zákazu *reformationis in peius*. Tyto dílčí podobnosti však vzhledem k výše uvedenému nemohou svědčit o materiální shodnosti obou procesních institutů.

[12] Dalším podstatným rozdílem mezi oběma typy řízení je jejich výstup a možnosti obrany proti němu. Rozhodnutí vydané odvolacím orgánem v odvolacím řízení je konečné, nelze ho 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 nařídit jeho přezkoumání a přitom zavázat podřízený orgán, jenž přezkumné řízení následně vede, k dalšímu postupu (§ 123 odst. 3 daňového řádu). Skutečnost, že tímto způsobem může jednat z moci úřední, čímž mimo jiné může do jisté míry zasahovat do legitimního očekávání účastníků řízení, představuje hlavní materiální důvod pro existenci možnosti procesně se bránit proti jeho postupu řádným opravným prostředkem. Rozhodnutí, jímž je nařízeno přezkoumání rozhodnutí, je tedy formálně i materiálně považováno za rozhodnutí prvostupňové, a tudíž napadnutelné řádným opravným prostředkem. Na tomto charakteru rozhodnutí nic nemění, že jej vydal hierarchicky nadřízený správní orgán a že je závazné pro správní orgán, který následně provede přezkumné řízení.

pokračování

[13] Možnost podat proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí odvolání ostatně výslovně vyplývá z judikatury, kterou správně citoval krajský soud ve svém usnesení (rozsudky NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 6 Afs 274/2016-8, ze dne 19. 11. 2020, č. j. 7 Afs 74/2020-31, a ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016-62). Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že by tato skutečnost z citované judikatury nevyplývala. Dále lze poukázat na rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 5 Afs 211/2022-29. Je sice pravdou, že v těchto rozsudcích není přímo řešena potenciální „konkurence“ mezi § 121 odst. 1 a § 116 odst. 4 daňového řádu, nicméně ani být řešena nemusela, neboť již z textu zákona a obecně známé správněprávní doktríny zjevně vyplývá, že žádná konkurence mezi nimi neexistuje.

[14] Nelze rovněž ani říci, že by ve vztahu mezi oběma ustanoveními existovaly nějaké výkladové nejasnosti, které by zavdávaly důvod k aplikaci zásady *in dubio pro libertate*. Kdyby navíc byla tato zásada uplatněna tím způsobem, který stěžovatelka předesílá v kasační stížnosti, nelze dost dobře předpokládat, že by to znamenalo přiměřenější zásah do jejích práv. Sice by podle jejího výkladu získala přímý přístup k soudní ochraně, ovšem připravila by se o možnost domáhat se ochrany řádným opravným prostředkem u nadřízeného správního orgánu, který může podle okolností poskytnout rychlejší a efektivnější ochranu. Nelze tedy obecně určit, který výklad by lépe vyhovoval zásadě *in dubio pro libertate*.

[15] Není rovněž pravdou, že by krajský soud stěžovatelce svým usnesením odepřel přístup k soudu. Zaprvé nelze hovořit o odepření přístupu k soudu v těch případech, kdy žalobce nesplní základní formální požadavky k 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. Ze spisového materiálu přitom vyplývá, že odvolání proti rozhodnutí žalovaného podala, nevyčkala však rozhodnutí o něm.

[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 nevyklučují s těmi, které učinil krajský soud ve svém usnesení. Obdobně je tomu i ohledně dalšího stěžovatelkou odkazovaného rozsudku NSS č. j. 1 Afs 28/2017-25, který se rovněž týká problematiky odvolacího řízení a nijak se nedotýká postavení správního orgánu v řízení přezkumném.

[17] Krajský soud tedy nepochybil, shledal-li žalobu nepřípustnou z důvodu nevyčerpání řádných opravných prostředků, které 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 nicméně není 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.

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

V Brně dne 20. září 2023

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu