



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Wassa s.r.o.**, se sídlem č. p. 157, Příšovice, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/17, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2022, č. j. 31 Af 45/2019-106,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í

[1] Kasační stížností se žalobkyně (stěžovatelka) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2019, č. j. 33790/19/7700-10124-204230 (dále jen „rozhodnutí žalovaného o odvolání“), ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2014. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „OFŘ“) ze dne 20. 12. 2018, č. j. 56219/18/5300-22443-702189 (dále jen „nové rozhodnutí OFŘ“), jímž bylo v přezkumném řízení změněno původní rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2018, č. j. 46619/18/5300-22443-702189 (dále jen „původní rozhodnutí OFŘ“), kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu pro Liberecký kraj.

[2] Přezkumné řízení bylo na základě podnětu Odvolacího finančního ředitelství nařízeno rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 12. 2018, č. j. 91259/18/7700-10124-204230 (dále jen „rozhodnutí nařizující přezkum“), a to z důvodu chyby v části rozhodnutí týkající se placení daně (nezohlednění rozsudku Nejvyššího správního soudu, který krátce před vydáním původního rozhodnutí OFŘ zrušil zajišťovací příkazy). Proti rozhodnutí nařizujícímu přezkum se stěžovatelka odvolala, Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 22. 3. 2019, č. j. MF-7132/2019/3901-3, odvolání zamítlo.

[3] Původní rozhodnutí OFŘ bylo napadeno žalobou (podanou dne 10. 12. 2018), která byla usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočkou v Liberci ze dne 20. 9. 2019, č. j. 59 Af 42/2018-55 odmítnuta; kasační stížnost proti tomuto usnesení Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019-26, zamítl.

[4] V žalobě podané proti rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatelka namítala, že toto rozhodnutí je nezákonné, neboť nové rozhodnutí OFŘ bylo vydáno ještě před právní moci rozhodnutí nařizujícího přezkum. Žalovaný jako odvolací orgán podle stěžovatelky porušil § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když se nezabýval námitkami stran nesprávnosti doměření daně, tyto námitky stěžovatelka shrnula rovněž v žalobě (věcné námitky proti doměření daně a zároveň procesní námitky proti postupu OFŘ v řízení předcházejícímu vydání původního rozhodnutí OFŘ). Podle stěžovatelky po podání žaloby proti původnímu rozhodnutí OFŘ nebylo možné provést přezkumné řízení.

[5] **Krajský soud** k problematice vypořádání odvolacích námitek poznamenal, že veškeré odvolací námitky směřující proti doměřené dani již byly vypořádány v původním rozhodnutí OFŘ, kde mělo OFŘ postavení odvolacího orgánu v řízení proti dodatečným platebním výměřům. Následné přezkumné řízení se týkalo pouze lhůty určující splatnost doměřené daně. Odvolací námitky stěžovatelky, které se netýkaly této problematiky, proto žalovaný nebyl povinen vypořádat.

[6] Dále krajský soud upozornil, že podáním žaloby proti původnímu rozhodnutí OFŘ si stěžovatelka zachovala právo brojit proti závěrům původního rozhodnutí OFŘ v žalobě proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti novému rozhodnutí OFŘ. Krajský soud v této souvislosti obsáhle citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 277/2019-26 (jímž byla zamítnuta kasační stížnost proti usnesení, kterým byla odmítnuta žaloba proti původnímu rozhodnutí OFŘ). Krajský soud poukázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2018, č. j. 6 Afs 65/2018-22.

[7] Krajský soud přisvědčil stěžovatelce v tom, že by bylo vhodnější, kdyby OFŘ vyčkalo právní moci rozhodnutí o nařízení přezkumu a až poté vydalo nové rozhodnutí v přezkumném řízení, takovýto postup však zákon nevyžaduje. Podané odvolání totiž dle § 109 odst. 5 daňového řádu nemá odkladný účinek. Část žaloby, která směřovala proti nařízení přezkoumání rozhodnutí jako takovému, krajský soud posoudil jako žalobu proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 22. 3. 2019 a postoupil ji Městskému soudu v Praze, který ji následně pro opožděnost odmítl. Pro posouzení projednávané věci nebyla tato část argumentace relevantní, krajský soud se jí tedy dále nezabýval.

pokračování

[8] Následně se krajský soud v souladu s citovanou judikaturou zabýval procesními i věcnými námitkami stěžovatelky proti doměření daně, proti této obsáhlé části napadeného rozsudku však nesměřuje žádná z kasačních námitek, není tedy zapotřebí ji rekapitulovat.

[9] Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného o odvolání bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobní námitky nejsou důvodné, proto žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[10] V **kasační stížnosti** stěžovatelka namítá, že žalovaný porušil § 114 odst. 2 daňového řádu, když nevypořádal její odvolací námitky. Stěžovatelka v této souvislosti upozorňuje, že krajský soud v bodě 21 chybně konstatoval, že v odvolání proti novému rozhodnutí OFŘ stěžovatelka tyto námitky neuvedla, stěžovatelka proto cituje část odvolání proti novému rozhodnutí OFŘ, kde tyto námitky (věcné námitky proti závěrům o daňovém podvodu) uvedeny jsou. Podle stěžovatelky bylo povinností žalovaného tyto námitky vypořádat alespoň převzetím identických závěrů, jaké učinilo OFŘ v původním rozhodnutí. Stěžovatelka cituje tu část rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 277/2019-26, dle které mohla uplatnit námitky jak proti provedené změně, tak proti části původního rozhodnutí, která nebyla změnou dotčena. Stěžovatelka namítá, že byla ochuzena o přezkumnou instanci a byla porušena zásada subsidiarity správního soudnictví, neboť krajský soud se postavil do role žalovaného a vyřídil odvolací námitky, které měl vyříditi již žalovaný.

[11] Stěžovatelka odkazuje rovněž na rozsudek krajského soudu ze dne 31. 1. 2018, č. j. 31 Af 74/2017-42, kde krajský soud poznamenal, že změnové rozhodnutí zcela nahrazuje rozhodnutí původní a správce daně provádějící přezkumné řízení je vázán důvody, pro něž bylo přezkumné řízení nařízeno, ve zbytku musí převzít výsledky řízení původního. Z těchto důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

[12] **Žalovaný** ve svém vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že OFŘ bylo v přezkumném řízení vázáno důvody, pro něž bylo přezkumné řízení nařízeno. Z tohoto důvodu změnilo pouze část výroku rozhodnutí týkající se splatnosti daně, posouzení hmotněprávních podmínek doměření daně tedy zůstalo ve své původní nezměněné podobě. Požadavek stěžovatelky na opětovné vypořádání těchto námitek je nedůvodný, neboť původní rozhodnutí OFŘ nebylo zrušeno. Dodatečné platební výměry, původní rozhodnutí OFŘ, nové rozhodnutí OFŘ a rozhodnutí žalovaného o odvolání tvoří jeden celek, nebylo tedy namístě vypořádávat námitky, které byly již jednou vypořádány v původním rozhodnutí OFŘ.

[13] Dále žalovaný podotkl, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 277/2019-26 vyplývá, že stěžovatelka měla možnost v žalobě napadat jak závěry nového rozhodnutí OFŘ a rozhodnutí žalovaného o odvolání, tak závěry původního rozhodnutí OFŘ, které napadla již předchozí žalobou; stěžovatelka svého práva využila a krajský soud tyto žalobní námitky vypořádal. Žalovaný z výše uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[14] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných kasačních námitek, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je nedůvodná.

[16] Podle § 121 odst. 1 daňového řádu, „[s]právníce 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.“

[17] Podle § 122 odst. 1 daňového řádu „[p]řezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.“

[18] Podle § 123 odst. 1 daňového řádu „[p]řezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.“

[19] Podle § 123 odst. 3 daňového řádu „[s]právníce 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.“

[20] Podle § 123 odst. 5 daňového řádu „[j]estliže 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.“

[21] Z citovaných ustanovení vyplývá, že v případě podezření na nezákonnost rozhodnutí nadřízený správce daně nařízením přezkoumání rozhodnutí otevře pouze tu část původního řízení, která s předpokládanou nezákonností souvisí. Jak však bylo potvrzeno mimo jiné i rozsudkem krajského soudu č. j. 31 Af 74/2017-42, na nějž odkazovala stěžovatelka, ve zbylé části přezkoumávaného rozhodnutí se od něj správce daně provádějící přezkumné řízení nemůže nikterak odchýlit, tato zbývající část rozhodnutí tedy zůstává ve své původní podobě.

[22] Podle § 114 odst. 2 daňového řádu „[o]dvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“

[23] Jak vyplývá z posledně citovaného zákonného ustanovení, odvolací orgán přezkoumává napadené rozhodnutí „v rozsahu požadovaném v odvolání“. Toto pravidlo v duchu zásady rychlosti a hospodárnosti zajišťuje, že není třeba opětovně se zabývat okolnostmi, které jsou mezi správcem daně a daňovým subjektem nesporné. Tuto formulaci však nelze extenzivně vykládat v tom smyslu, že by daňový subjekt mohl odvoláním rozšířit odvolací přezkum i mimo rozsah napadeného rozhodnutí. Právě o to se však snaží stěžovatelka, když se domáhá opětovného vypořádání svých odvolacích námitek i přesto, že rozsahem nového rozhodnutí OFŘ byla pouze změna části výroku týkající se splatnosti daně přesně tak, jak bylo OFŘ v souladu s § 123 odst. 3 daňového řádu vázáno rozhodnutím o

pokračování

nařízení přezkumu. Jelikož OFŘ se nemohlo od svého původního vypořádání odvolacích námitek proti dodatečným platebním výměrům jakkoli odchýlit, postrádá smysl, aby žalovaný tuto „zakonzervovanou“ část rozhodnutí, která již byla odvolacímu přezkumu jednou podrobena, opětovně otvíral.

[24] Stěžovatelka nebyla tímto postupem nikterak zkrácena na svých právech. Původní závěry správce daně formulované v dodatečných platebních výměrech byly předmětem odvolání, které bylo vyřízeno původním rozhodnutím OFŘ. Zde stěžovatelka o žádnou instanci nepřišla a nebyť pochybení způsobeného nezohledněním rozsudku vydaného krátce před vydáním rozhodnutí, již původní rozhodnutí OFŘ by bylo konečným rozhodnutím daňových orgánů ve věci, jež by mohlo následně být předmětem soudního přezkumu. Změna provedená v přezkumném řízení pak byla předmětem odvolacího řízení proti novému rozhodnutí OFŘ, které skončilo vydáním rozhodnutí žalovaného o odvolání. I zde se tedy stěžovatelčinou věcí zabývaly dvě instance. Stěžovatelčin požadavek na opětovný přezkum části původního rozhodnutí OFŘ, která nebyla zasažena nezákonností, pro niž byl nařízen přezkum, fakticky představuje požadavek na přezkoumání té samé problematiky již třetí instancí správců daně, takovéto právo však stěžovatelce neschází.

[25] Ke stěžovatelčině odkazu na rozsudek č. j. 2 Afs 277/2019-26 Nejvyšší správní soud upozorňuje, že citovaná pasáž se netýkala možnosti napadat původní rozhodnutí OFŘ v daňovém řízení (v odvolání proti novému rozhodnutí OFŘ), ale možnosti napadat původní rozhodnutí OFŘ v žalobě proti rozhodnutí o odvolání proti novému rozhodnutí OFŘ. Přesně to se v projednávané věci stalo: stěžovatelka v žalobě proti rozhodnutí žalovaného o odvolání namítala rovněž vady původního rozhodnutí OFŘ, krajský soud se touto argumentací zabýval a žalobní body související s původním rozhodnutím OFŘ vypořádal. Tuto část napadeného rozsudku však stěžovatelka v kasační stížnosti nikterak nerozporuje.

[26] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nezákonným ani v souvislosti s jeho bodem 21, kde krajský soud podle stěžovatelky nesprávně uvádí, že odvolání proti novému rozhodnutí OFŘ věcné námítky neobsahovalo. Ač formulace soudu není úplně přesná, z kontextu celého odůvodnění napadeného rozsudku jednoznačně vyplývá, že krajský soud hovoří o tom, proti čemu tyto námítky fakticky směřovaly (proti dodatečným platebním výměrům, nikoli proti novému rozhodnutí OFŘ). Nejde tedy o to, v jaké písemnosti se tyto námítky konkrétně objevily či neobjevily (ostatně, námítky proti doměření daně byly obsaženy jak v několika podáních v rámci řízení před daňovými orgány, tak v žalobě). Ve zbylém textu odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud nikterak nepopírá, že odvolání proti novému rozhodnutí OFŘ námítky proti doměření daně obsahovalo, formulační nepřesnost v bodě 21 tedy neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[27] Závěrem Nejvyšší správní soud poznamenává, že nespátřuje žádnou nesrovnalost v tom, že by měly správní soudy přezkoumávat argumentaci, která v aktuálně žalobou napadeném rozhodnutí není obsažena. Správní soudy nepřezkoumávají pouhý text posledního z rozhodnutí správních orgánů, ale mají vždy k dispozici celý související správní spis, tedy i veškerá rozhodnutí předcházející rozhodnutí napadenému. Jak správně podotkl žalovaný, v projednávané věci tvoří jeden celek dodatečné platební výměry, původní

rozhodnutí OFŘ, nové rozhodnutí OFŘ i rozhodnutí žalovaného o odvolání. Krajský soud celý tento komplex řádně přezkoumal a zabýval se relevantními námitkami proti všem jeho dílčím částem.

[28] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. října 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu