

USNESENÍ

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **MS-INVEST a.s., zastupující členka skupiny podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, registrované pod DIČ: CZ699004584, IČO: 255 44 756**
sídlem Koliště 1912, 602 00 Brno
zastoupena advokátem Mgr. Ing. Vitem Křivánkem
sídlem V parku 2316/12, 148 00 Praha 4

proti

žalovanému: **Ministerstvo financí**
sídlem Letenská 252/15, 118 10 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí ministra financí č. j. MF-379/2023/3901-10 z 23. 5. 2023

takto:

- I. Žaloba se odmítá.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobkyni se vrací z účtu Městského soudu v Praze do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč.
- IV. Žalobkyně nechť soudu do pěti dnů od doručení tohoto usnesení **sdělí číslo bankovního účtu**, na který jí má být vrácen soudní poplatek podle výroku III. tohoto usnesení, anebo sdělí soudu adresu, na kterou jí má být vrácen poštovní poukázkou.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „**správce daně**“) vydal 29. 5. 2018 celkem tři rozhodnutí, kterými žalobkyni přiznal úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016, červen 2017 a červenec 2017. Žalobkyně se proti těmto rozhodnutím odvolala, načež Odvolací finanční ředitelství (dále jen „**OFŘ**“) výši přiznaných úroků z daňového odpočtu rozhodnutím z 6. 12. 2019 změnilo z důvodu původně chybně stanoveného úroku za období o jeden den delší. OFŘ se však dopustilo vlastního pochybení, neboť nezohlednilo změnu ve výši repo sazby stanovenou Českou národní bankou. Generální finanční ředitelství (dále jen „**GFŘ**“) proto 2. 3. 2020 nařídilo přezkum rozhodnutí OFŘ z 6. 12. 2019 a OFŘ v přezkumném řízení dle § 123 zákona č. 280/2009, daňový řád, vydalo 30. 4. 2020 „nové“ rozhodnutí, kterým úroky z daňového odpočtu žalobkyni opět změnilo.
2. Žalobkyně podala 23. 10. 2020 podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí OFŘ z 30. 4. 2020 z důvodu vývoje judikatury týkající se výše úrokové sazby úroku z daňového odpočtu [rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „**NSS**“) č. j. 1 Afs 445/2019-47 z 16. 7. 2020, *EP ENERGY TRADING*], dle které nelze aplikovat § 254a daňového řádu ve znění účinném

od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (úrok ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou + 1 procentní bod) pro rozpor s právem Evropské unie. Daňové orgány jsou namísto toho povinny přiznat úrok ve výši podle rozsudku NSS č. j. 7 Aps 3/2013-34 z 25. 2014, *KORDÁRNA*, tedy dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (tzn. ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou + 14 procentních bodů). GFŘ žalobkynin podnět shledalo důvodným, proto nařídilo 18. 6. 2021 přezkum rozhodnutí OFŘ z 30. 4. 2020 ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2016. OFŘ poté v přezkumném řízení vydalo 16. 8. 2021 rozhodnutí, kterým změnilo (zvýšilo) žalobkynin úrok za období prosinec 2016 po vzoru rozsudku *EP ENERGY TRADING* (od 1. 4. 2017 do 30. 6. 2017 ve výši podle rozsudku *KORDÁRNA*, od 1. 7. 2017 do 18. 5. 2018 ve výši podle § 254a daňového řádu: repo sazba + 2 procentní body). Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červen a červenec 2017 byly úroky ponechány v původní výši, neboť daňová přiznání za tato období byla podána až po datu 30. 6. 2017, závěry rozsudku *EP ENERGY TRADING* se na ně nevztahují a aplikuje se na ně právní úprava v § 254a daňového řádu účinná od 1. 7. 2017.

3. Žalobkyně podala proti rozhodnutí OFŘ z 16. 8. 2021 odvolání, v němž se domáhala „kordárenských úroků“ (§ 155 odst. 5 daňového řádu účinného do 30. 12. 2020) za všechna dotčená zdaňovací období a za celou dobu běhu úroků. GFŘ žalobkynino odvolání rozhodnutím č. j. 6501/22/7700-10124-204230 z 27. 1. 2022 (dále jen „**Rozhodnutí GFŘ**“) zamítlo a rozhodnutí OFŘ potvrdilo. Žalobkyně proti rozhodnutí GFŘ podala žalobu ke Krajskému soudu v Brně, evidovanou pod sp. zn. 62 Af 16/2022.
4. Na základě vývoje judikatury po rozsudcích *KORDÁRNA* a *EP ENERGY TRADING*, především na základě vydání rozsudku NSS č. j. 5 Afs 139/2021-31 z 23. 9. 2021, *RAPTOR SE*, nebo č. j. 1 Afs 80/2021-45 z 1. 4. 2022, *CarTec Ostrava*, GFŘ shledalo aplikovatelnost přechodného ustanovení čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., podle kterého se u daňového odpočtu za zdaňovací období, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (před 1. 7. 2017). NSS dovedl, že úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu za období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 byl rozsudkem *KORDÁRNA* shledán v rozporu s právem Evropské unie, a při aplikaci přechodného ustanovení čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. a závěrů *KORDÁRNA* se uplatní u zdaňovacích období, u nichž lhůta k podání daňového přiznání uplynula do 30. 6. 2017, úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to i na úrok plynoucí po 30. 6. 2017. GFŘ proto podalo k žalovanému podnět k nařízení přezkumu dle § 121 a násl. daňového řádu, načež žalovaný rozhodnutím č. j. MF-30266/2022/3901-4 z 1. 12. 2022 (dále jen „**prvostupňové rozhodnutí**“) nařídil přezkum Rozhodnutí GFŘ, neboť shledal, že úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016 byl přiznán v rozporu s výše nastíněnou judikaturou.
5. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně rozklad, který ministr financí žalobou napadeným rozhodnutím zamítl. Žalobkyně namítla, že přezkumné řízení mělo být u Rozhodnutí GFŘ nařízeno i v části vztahující se ke zdaňovacím obdobím červen 2017 a červenec 2017, neboť je přesvědčena, že ani právní úprava podle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 (repo sazba + 2 procentní body) neodpovídá požadavkům práva Evropské unie. Ministr financí poukázal ve svém rozhodnutí především na to, že výše úroku z nadměrného odpočtu dle § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 nebyla doposud NSS zpochybněna. Zároveň ani nedospěl k závěru, že by byla v rozporu s unijní judikaturou.

6. Žalobou doručenu 26. 7. 2023 Krajskému soudu v Brně se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí ministra financí z 23. 5. 2023 s tím, že je přesvědčena, že prvostupňovým rozhodnutím měl být nařízen přezkum Rozhodnutí GFŘ i v části týkající se zdaňovacích období červen a červenec 2017. Je totiž zjevné, že výše úroku stanovená v § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 odporuje čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty z 28. 11. 2006. Poukázala na několik rozsudků Soudního dvora Evropské unie a dovodila, že výše úroku z daňového odpočtu nesmí být nižší než součet výše úroku, za který si mohou půjčit nebankovní instituce (např. podnikatelé) prostředky, a nižší než výše míry inflace za dobu, po kterou plátce DPH nemohl disponovat se zadrženu částkou nadměrného odpočtu. Judikturní závěry týkající se § 254a daňového řádu účinného do 30. 6. 2017 by se proto měly vztáhnout i na běh úroků od 1. 7. 2017 u zdaňovacích období, u nichž lhůta k podání daňových přiznání (tedy červen a červenec 2017) uplynula před tímto datem. Krajský soud v Brně usnesením z 31. 7. 2023 vyslovil svou místní nepřislusnost a věc postoupil Městskému soudu v Praze, neboť správním orgánem, který v dané věci rozhodoval v prvním stupni, je Ministerstvo financí, od jehož sídla se místní příslusnost odvíjí.
7. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a ve vyjádření k žalobě stručně zopakoval argumentaci, kterou v žalobou napadeném rozhodnutí předestřel ministr financí. Nad rámec toho vyjádřil přesvědčení, že žalobkyně brojí žalobou nepřipustně pouze proti odůvodnění jeho rozhodnutí.
8. Soud se nejprve zabýval přípustností žaloby. V rámci toho také zkoumal, zda rozhodnutí o nařízení přezkumu podle § 121 a násl. daňového řádu naplňuje znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“), a zda jsou splněny také další podmínky řízení. (K právní povaze žalobkyně a její procesní způsobilosti srov. rozsudky NSS č. j. 3 Afs 300/2021-32 z 9. 3. 2023 nebo č. j. 7 Afs 355/2018-35 z 28. 11. 2019.)
9. Dle § 65 odst. 1 s. ř. s. platí, že *„[k]do tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen ‚rozhodnutí‘), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.“*
10. Výkladem těchto ustanovení se opakovaně zabýval NSS, přičemž za jedno ze stěžejních rozhodnutí soud považuje rozsudek č. j. 9 Afs 257/2016-62 z 6. 4. 2017, v němž NSS vyložil, že *„[ž]alobní legitimace je dána pro všechny případy, kdy se úkon správního orgánu, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, dotýká právní sféry žalobce. Nejde tedy o to, zda úkon správního orgánu založil, změnil, zrušil či závazně určil práva a povinnosti žalobce, nýbrž o to, zda se – podle tvrzení žalobce v žalobě – negativně projevil v jeho právní sféře.“* Následně dodal, že již *„v celé řadě svých rozhodnutí k závěru, že důsledky, které nařízení přezkoumání rozhodnutí v daňovém řízení z moci úřední způsobuje, ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou [...]“*. Ke shodnému závěru dospěl i zdejší soud v rozsudcích č. j. 14 Af 52/2021-42 z 23. 6. 2022 nebo č. j. 5 Af 38/2017-68 z 30. 7. 2020.
11. Žaloby proti rozhodnutí o nařízení přezkumu podle daňového řádu už správní soudy opakovaně věcně projednávaly a zabývaly se mimo jiné tím, zda nespádají pod některou z výluk ze soudního přezkumu.

12. Ve vztahu k výluce podle § 70 písm. c) s. ř. s. (rozhodnutí, jímž se upravuje vedení řízení před správním orgánem) správní soudy setrvale judikují, že takovými rozhodnutími jsou například rozhodnutí o přerušení řízení, o vyloučení úřední osoby pro podjatost, rozhodnutí o odvolání proti výzvě k zaplacení správního poplatku nebo rozhodnutí o neprominutí zmeškání lhůty. NSS k tomu v rozsudku č. j. 9 Afs 257/2016-62 konstatoval: *„Zároveň platí, že kompetenční výluky představují výjimky ze soudní pravomoci a omezení práva na přístup k soudu; proto je nelze extenzivním výkladem rozšiřovat, nýbrž je nutno vykládat je naopak restriktivně a v pochybnostech se přiklánět k výkladu připouštějící soudní přezkum. [...] Nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo se zakládá na podstatných vadách řízení) a zároveň, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. V rámci přezkumu se zkoumá nejen obsah původního rozhodnutí, ale i řízení a postupy, které tomuto rozhodnutí předcházely. Tímto právním názorem je správce daně, který rozhodl v posledním stupni, a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, ve smyslu § 123 odst. 3 daňového řádu vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému. [...] Jestliže tedy instančně vyšší správce daně nařídí přezkum rozhodnutí o stanovení daně, a to rozhodnutím, v němž se závazně vyslovuje o protiprávnosti rozhodnutí původního, nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházely, zasahuje tím do právní sféry daňového subjektu.“* Rozhodnutí o nařízení přezkumu tedy ze své povahy nemůže být rozhodnutím, jímž se pouze upravuje vedení řízení (srov. také rozsudek NSS č. j. 10 Afs 165/2016-27 z 8. 9. 2016).
13. Ve vztahu k výluce podle § 70 písm. b) s. ř. s. uvedl NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 21/2006-52 z 19. 10. 2006, že *„[r]ozhodnutí o nařízení přezkumu nemůže mít ani povahu rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. Jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. 2 Afs 183/2005-65 (č. 886/2006 Sb. NSS), rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. musí současně splňovat následující znaky: 1) musí jít o rozhodnutí správních orgánů ve věcech veřejnoprávních, upravující předběžně či dočasně poměry osob, zajišťující určité věci nebo osoby či zatímně fixující určitý stav (materiální znak); 2) proti tomuto rozhodnutí nebo proti jeho důsledkům musí mít každá osoba, jejíž subjektivní práva jím byla dotčena, možnost bránit se v řízení, jež musí nutně proběhnout (tj. musí být následně po vydání rozhodnutí zahájeno anebo v něm musí být pokračováno, došlo-li k jeho zahájení před vydáním rozhodnutí nebo současně s ním) před správním orgánem, který v dané věci rozhodne s konečnou platností (procesní znak).“* NSS dovodil, že v daném případě není splněn znak materiální ani formální: *„Nedostatek materiálního znaku je dán tím, že nařízení přezkumu nijak dočasně nebo předběžně poměry daňového subjektu neupravuje, tj. předběžně nebo dočasně mu nestanoví, že má povinnost něco konat, něčeho se zdržet nebo něco naopak strpět; stejně tak se jím ani určité osoby či věci nezajišťují, a konečně se jím ani zatímně nefixuje určitý stav. Absence procesního znaku je patrná na první pohled a Nejvyšší správní soud již na ni shora poukazoval: daňový subjekt nemá jakoukoliv možnost v řízení podle § 55b brojit proti právnímu názoru vyslovenému instančně vyšším správcem daně v rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí.“*
14. Rozhodnutí o nařízení přezkumu (resp. rozhodnutí o odvolání či rozkladu proti němu) tedy svou povahou obecně je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. (výjimkami z tohoto pravidla se zabýval zdejší soud v usnesení č. j. 10 Af 4/2023-39 z 20. 7. 2023). Soud se však dále musel zabývat tím, zda se toho rozhodnutí myslitelně mohlo negativně promítnout v žalobkynině právní sféře. Soud přitom shledal, že nyní přezkoumávané rozhodnutí tuto podmínku nesplňuje.

15. V první řadě je třeba předeslat, že žalovaným přezkoumávané rozhodnutí, tedy prvostupňové rozhodnutí, bylo vydáno ve prospěch žalobkyně. Ministerstvo financí totiž shledalo, že Rozhodnutí GFŘ trpí nezákonností spočívající v nezohlednění vývoje judikatury, která žalobkyni přisuzuje vyšší úrokovou sazbu úroků, které jí je správce daně povinen vyplatit. Uložilo přitom GFŘ, ať tuto nezákonnost v přezkumném řízení dle § 124 daňového řádu napraví a za zdaňovací období prosinec 2016 zjednodušeně řečeno přizná žalobkyni „více“. V tomto smyslu se prvostupňové rozhodnutí nemůže nijak negativně projevit v žalobkynině právní sféře. GFŘ je totiž v dalším řízení (v postupu při přezkumném řízení dle § 123 daňového řádu) vázáno důvody, pro které byl přezkum nařízen, jakož i právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí (srov. § 124 odst. 5 téhož zákona).
16. Podstata žalobkyniných tvrzení přitom tkví v tom, že žalovaný pochybil, nenařídil-li přezkum v širší míře, než pouze na zdaňovací období prosinec 2016. Z uvedeného shrnutí vyplývá, že žalobkyně nebrojí proti stavu vyvolaném tím, že žalovaný nařídil přezkum Rozhodnutí GFŘ, naopak vytýká žalovanému, že tento institut neaplikoval v širší míře. Z druhého konce řečeno tedy jednak implicitně souhlasí s tím, že byl přezkum nařízen a jednak se domáhá toho, aby byl přezkum nařízen i ve vztahu k dalším obdobím červen a červenec 2017.
17. NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 21/2006-52 z 19. 10. 2006 konstatoval, že „[z]ejména rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí, jež instančně vyšší správce daně vydává z úřední povinnosti, a to na základě podnětu kteréhokoliv správce daně, může představovat zásah do právní sféry daňového subjektu, a tedy zakládat žalobní legitimaci podle § 65 odst. 1 s. ř. s. [...] Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí, tj. ve smyslu § 55b odst. 5 d. ř. má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti. Tyto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou.“ V dalším rozsudku č. j. 9 Afs 261/2019-47 z 24. 2. 2022 k těmto závěrům NSS dodal: „Pokud je tedy daňový subjekt přesvědčen, že rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení nemělo být vůbec vydáno, resp. nejsou vůbec splněny zákonné podmínky pro vedení přezkumného řízení, je na místě bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání žalobou dle § 65 s. ř. s., nikoliv až žalobou napadající rozhodnutí o výsledku přezkumu.“ (obdobně srov. rozsudek městského soudu č. j. 9 Af 4/2021-77 z 31. 3. 2023).
18. Žalobou napadené rozhodnutí těmto judikатурním požadavkům (zásahu do právní sféry) nedostojí. Aktivní legitimace k podání žaloby proti rozhodnutí o nařízení přezkumu je totiž předurčena dopady do sféry daňového subjektu, které tento institut obecně má. Jedná se především o odkladný účinek vůči přezkoumávanému rozhodnutí (§ 123 odst. 4 daňového řádu) a s tím spojenou nejistotu daňového subjektu ohledně výše daňové povinnosti (zde potenciálně výše přiznaného úroku). Tyto dopady sice má i Rozhodnutí GFŘ, ale žalobkyně s nimi nejen nikterak nepolemizuje, nýbrž s nimi implicitně souhlasí; vždyť souhlasí s tím, že byl přezkum rozhodnutí nařízen a zároveň ani nenamítá, že měl být nařízen v rozsahu menším. Ba naopak se domáhá přezkumu rozsáhlejšího. Ačkoliv tedy obecně řečeno identifikované dopady Rozhodnutí GFŘ má, ty jsou pro žalobkyni dle její žalobní strategie jen a pouze žádoucí. Soud pak především upozorňuje na naposled citované závěry NSS: je namíste se bránit žalobou proti rozhodnutí o nařízení přezkumu, pokud má žalobce za to, že neměl být vůbec nařízen, resp. nebyly splněny podmínky pro jeho nařízení. V tomto

postupu však nezákonnost napadeného rozhodnutí žalobkyně zjevně nespátřuje. Ostatně NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 21/2006-52 uvedl, že rozhodnutí o nařízení přezkumu (byť je iniciováno z úřední povinnosti) *může* představovat zásah do právní sféry daňového subjektu, nikoliv musí. Případ žalobkyně to však podle uvedených závěrů být nemůže.

19. Při úvaze o žalobkynině legitimaci k podání žaloby dle § 65 s. ř. s. vzal soud dále v úvahu otázku nároku daňového subjektu na nařízení přezkumu. Již stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-St 12/2000 z 19. 12. 2000 uvedlo: *„Je třeba mít na paměti, že se v souzeném případě jedná o dvojí prostředky ochrany práva. Jednak jsou tu prostředky instanční (řádne) a mimořádné (obnova řízení), jednak soudní (správní žaloba) - tedy prostředky, které může strana využít (má na ně tak říkajíc právní nárok). Vedle toho existují i prostředky jiné, dozorcí, mezi něž patří právě přezkoumání podle § 55b daňového řádu. Ty slouží k ochraně objektivního práva a strana na ně nárok nemá. Pokud se navrhovatelka odvolává na to, že v případě rozhodování podle § 55b daňového řádu se jedná o rozhodnutí o právech a povinnostech, pak to platí jen tehdy, jestliže v první fázi přezkoumání bylo rozhodnutí k přezkumu vůbec otevřeno a teprve ve druhé fázi bylo zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Vycházejíc z uvedeného návrhu III. senátu, plénum Ústavního soudu dle § 23 zák. č. 182/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, přijalo stanovisko, dle něhož rozhodnutí o nepovolení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, má procesní povahu a tudíž nepodléhá soudnímu přezkumu.“* (podtržení textu provedl městský soud). Ve vztahu k přezkumnému řízení se NSS vyjadřoval obdobně již k předchozí právní úpravě v § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V rozsudku č. j. 1 Afs 56/2004-114, č. 1113/2007 Sb. NSS z 19. 12. 2006 uvedl: *„Ustanovení § 55b d. ř. (Na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti může být rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno) svou textací i systematickým řazením zřetelně naznačuje, že zákonodárce nepomýšlel na to ‘žádost’ konstruovat jako – lhostejno jaký – opravný prostředek, jsoucí v dispozici účastníka řízení. [...] Proto Nejvyšší správní soud setrvává ve shodě s předchozí judikaturou na tom, že přezkoumávání daňových rozhodnutí není opravným prostředkem, ale nápravným prostředkem správního dozoru. [...] neužil-li správní orgán své dozorcí oprávnění, nijak tím neusáhl do subjektivního práva účastníka řízení (ani kohokoli jiného, kdo podnět k výkonu dozoru případně podal), protože tu žádné subjektivní právo na výkon dozorcího oprávnění není. K tomuto závěru dospěl dokonce i za situace, kdy § 55b zákona o správě daní a poplatků mluví výslovně o „návrhu“ účastníka. Jak dodal NSS v rozsudku č. j. 8 Afs 98/2018-52 z 29. 8. 2018, „[p]řezkumné řízení dle daňového řádu je jednoznačně dozorcí prostředek, na jehož zahájení není právní nárok. Jak již bylo řečeno, pokud neexistuje veřejné subjektivní právo na zahájení přezkumného řízení, není již z povahy věci možné, aby nenařízením přezkoumání rozhodnutí bylo zasaženo do práv daňového subjektu. Stěžovatel se proto mylí, pokud tvrdí, že není podstatný právní nárok, ale to, zda byly naplněny podmínky pro zahájení přezkumného řízení a vyslovení nicotnosti.“*
20. Judikatura tedy dlouhodobě potvrzuje, že na zahájení přezkumného řízení dle § 121 a násl. daňového řádu není právní nárok, resp. nezahájením přezkumného řízení nelze zasáhnout do práv daňového subjektu (srov. právní větu posledně citovaného rozsudku č. j. 8 Afs 98/2018-52). Soud si je vědom, že prvostupňovým rozhodnutím byl nařízen přezkum Rozhodnutí GFR jako celku, i když v důsledku pouze co do zdaňovacího období prosinec 2016. Ale co když by odvolací orgány nepostupovaly dle zásady hospodárnosti řízení a odvolací řízení nespojovaly? V dané věci by byla o každém jednotlivém zdaňovacím období

vydána vždy samostatná rozhodnutí. V takovém případě by pak i Rozhodnutí GFŘ o odvolání nebylo vydáno za všechna tři zdaňovací období, ale rozhodnutí by byla tři. Žalovaný by vydal v případě rozhodnutí o úroku za zdaňovací období prosinec 2016 samostatné rozhodnutí, argumentací obdobné Rozhodnutí GFŘ, ale ve zbytku (zdaňovací období červen a červenec 2017) by vydal sdělení o výsledku podnětu k nařízení přezkumu dle § 121 odst. 4 daňového řádu (v případě, že by podnět podala žalobkyně či jiná osoba zúčastněná na správě daní a požádala by o sdělení výsledku jejího podnětu), v případě řízení ex offio by pak přezkum z logiky věci rovněž nařízen nebyl a ani by nikdo nebyl vyrozuměn. Z citované judikatury je přitom postaveno najisto, že na nařízení přezkumu daňový subjekt (žalobkyně) právní nárok nemá. Je tedy zjevné, že podnět GFŘ by k rozhodnutí týkajících se zdaňovacího období červen a červenec 2017 k žalovanému vůbec podán nebyl a žalovaný by ani sám vůči těmto rozhodnutím přezkum nenařídil. Stejně tak je z postoje daňových orgánů zcela zřejmé, že v případě podnětu iniciovaného žalobkyní dle § 121 odst. 4 daňového řádu by k nařízení přezkumu rozhodnutí týkajících se oněch dvou zdaňovacích období rovněž nedošlo a žalobkyně by byla „maximálně“ vyrozuměna dle § 121 odst. 4 daňového řádu o nedůvodnosti svého podnětu. Neboť na nařízení přezkumu není právní nárok, nemohla by proti takovému sdělení/vyrozumění podat odvolání a nebyla by ani aktivně legitimována k podání žaloby dle § 65 a násl. s. ř. s. Soud nevidí důvod, proč by v našem případě, jen proto, že byla jednotlivá řízení spojována z důvodu hospodárnosti, měl být žalobkynin domnělý nárok na přezkum, co se týče zdaňovacího období červen a červenec 2017, aprobován.

21. Žalobkyně přitom nebyla na svém právu na soudní ochranu nijak zkrácena. Za prvé mohla proti Rozhodnutí GFŘ podat žalobu, což ostatně učinila. Ve spisovém materiálu se dokonce nachází žaloba podaná ke Krajskému soudu v Brně (soudní řízení evidováno pod sp. zn. 62 Af 16/2022), kterou se dožaduje přiznání úroků z daňového odpočtu od 1. 7. 2017 ve výši odpovídající závěrům rozsudků *KORDÁRNA* a *EP ENERGY TRADING* (tedy dle § 155 odst. 5 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020).
22. Avšak nelze přehlédnout druhou fázi přezkumu dle § 123 daňového řádu, kterou je vedení přezkumného řízení ve vztahu k Rozhodnutí GFŘ. „*V rámci přezkumu se zkoumá nejen obsah původního rozhodnutí, ale i řízení a postupy, které tomuto rozhodnutí předcházely. Tímto právním názorem je správce daně, který rozhodl v posledním stupni, a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, ve smyslu § 123 odst. 3 daňového řádu vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému.*“ (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 257/2016-62 z 6. 4. 2017). V souladu s tím i odborná literatura uvádí, že na rozdíl od obnovy řízení je přezkoumání rozhodnutí možno provádět pouze v mezích důvodů, pro které bylo řízení nařizováno: „*Správce daně tak není oprávněn z toho vymezeného rozsahu jakkoliv vybočit, ať už ve prospěch či neprospěch daňového subjektu.*“ (Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kol. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 484.) Ve zbytku tedy správce daně (zde GFŘ) musí převzít výsledky původního řízení tak, jak byly vyjádřeny v přezkoumávaném rozhodnutí (srov. rovněž rozsudek NSS č. j. 8 Afs 60/2021-43 z 3. 3. 2023). Obecně proto nelze v žalobě proti takovému rozhodnutí namítat nezákonnost spočívající v úkonech či závěrech, které správce daně musel akceptovat na základě § 123 odst. 3 daňového řádu. Tento druh nezákonnosti měl daňový subjekt namítat ve vztahu k původnímu meritornímu rozhodnutí, proti němuž mohl brojit žalobou ve správním soudnictví. Jestliže tak neučinil, lze po něm obecně s ohledem na zásadu *vigilantibus iura scripta sunt* spravedlivě žádat, aby nesl negativní důsledky spojené s

tím, že svá práva před soudem řádně nehájil (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 59/2020-159 z 20. 4. 2022).

23. Soud však zároveň nepřehlédl ani to, že z konstantní judikatury NSS plyne, že „[d]ojde-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 č. 8 Afs 361/2018-49, a bod 19 rozsudku č. 2 Afs 277/2019-26). 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.“ (Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 213/2022-46 z 31. 5. 2023.) Soud nepředjímá, jak GFŘ opětovně v přezkumném řízení rozhodne (či jak rozhodlo). Dle dikce prvostupňového rozhodnutí by však mělo GFŘ postupem dle § 123 odst. 5 daňového řádu vydat rozhodnutí, kterým Rozhodnutí GFŘ zruší nebo změnil. Podle citované judikatury toto nové rozhodnutí zcela nahradí Rozhodnutí GFŘ a předmět řízení vedeného u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 62 Af 16/2022 odpadne. Soud dodává, že není podstatné, že by se změna původního rozhodnutí týkala jen části nároku žalobkyně (zde úrok za prosinec 2016) – i v takovém případě dojde k plnému nahrazení původního rozhodnutí (srov. body 14 až 17 rozsudku NSS č. j. 8 Afs 213/2022-46 z 31. 5. 2023).
24. Ani v této situaci však žalobkyni není odepřena soudní ochrana. Jak vyložil Krajský soud v Brně v rozsudku č. j. 31 Af 74/2017 z 31. 1. 2018 (a NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 65/2018-22 z 11. 9. 2018 tento závěr posvětil), „[s]oudní přezkum rozhodnutí vydaného v rámci přezkumného řízení je tedy zásadně omezen na otázky nově řešené v přezkumném řízení, tj. otázky týkající se nově provedených procesních úkonů, důkazů či úvah, a závěry, které na jejich základě doznaly změn. Na druhou stranu ovšem nemůže být v důsledku tohoto pravidla daňovému subjektu zcela odepřen přístup k soudu. K takové situaci by mohlo dojít, pokud by svá práva řádně hájil, podal by žalobu ke správnímu soudu proti původnímu správnímu rozhodnutí, nicméně toto soudní řízení by nedospělo k meritornímu rozhodnutí právě proto, že v mezidobí odpadl předmět řízení, neboť původní rozhodnutí bylo zrušeno či změněno. V takovém případě platí výjimka z uvedeného pravidla s tím, že v žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení lze uplatňovat veškeré námitky. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 5. 2010, č. j. 2 Afs 125/2009-104, [p]ro posouzení rozsahu, v jakém bude přezkoumáváno nové meritorní rozhodnutí, je nezbytné zohlednit skutečnost, že stěžovatel podal proti původnímu rozhodnutí správní žalobu. I když musela být jeho žaloba (v pořadí první) odmítnuta, má tato procesní aktivita za následek jeho možnost namítat v žalobě (v pořadí druhé) proti novému meritornímu rozhodnutí veškeré námitky proti správnímu řízení jako celku, a to včetně okolností, které se vztahují svým obsahem k předchozímu pravomocnému rozhodnutí.“ Totožně se vyjádřil NSS i v rozsudku č. j. 8 Afs 213/2022-46 z 31. 5. 2023 (bod 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.“ Je tak zjevné, že žalobkyně nebyla a nebude na svém právu na soudní ochranu nikterak zkrácena: žalobu proti Rozhodnutí GFŘ podala, a pokud odpadne předmět tamějšího řízení, bude moci „plně“ brojit proti novému rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení (resp. proti rozhodnutí o odvolání proti tomuto aktu); pakliže předmět řízení neodpadne, je její právo na soudní ochranu zachováno právě onou žalobou podanou u Krajského soudu v Brně.

25. K judikatuře citované v předchozím bodě soud dodává, že NSS jako podmínku pro „plné brojení“ proti novému rozhodnutí vydanému v rámci přezkumného řízení stanovil podání žaloby proti původnímu přezkoumávanému rozhodnutí, nikoliv podání žaloby proti rozhodnutí o nařízení přezkumu. I tato okolnost význam rozhodnutí o nařízení přezkumu oslabuje, a naopak podtrhuje závěry soudu o tom, že v kontextu dané věci se prvostupňové rozhodnutí nemůže nikterak negativně promítnout do právní sféry žalobkyně.
26. Je třeba připomenout, že bylo na žalobkyni, aby tvrdila, že – a případně jak – se napadené rozhodnutí negativně projevilo v její právní sféře. Splnění této povinnosti je třeba vykládat vůči žalobkyni vstřícně. Aktivní žalobní legitimace tak bude dána vždy, pokud s ohledem na tvrzení žalobkyně není možné zjevně a jednoznačně konstatovat, že k zásahu do její právní sféry v žádném případě dojít nemohlo. Z obsahu žalobních tvrzení však není ani náznakem zřejmé, jak by se prvostupňové a napadené rozhodnutí mělo negativně dotknout právní sféry žalobkyně.
27. Lze shrnout, že žalobkyně sice podala žalobu proti rozhodnutí, jímž bylo zahájeno přezkumné řízení podle § 121 a násl. daňového řádu, které obecně je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně však napadá rozhodnutí, které jí bylo v celém rozsahu ku prospěchu a oproti přezkoumávanému rozhodnutí nemůže nijak zhoršit její právní postavení, a brojí výlučně proti jeho odůvodnění, resp. proti tomu, že přezkumné řízení nebylo zahájeno ještě v širším rozsahu. Rozsah přezkumu je přitom vymezen právě rozhodnutím o jeho zahájení a v průběhu řízení nemůže být rozšířen. Jelikož na zahájení přezkumného řízení není právní nárok, žalobkyně se nemůže žalobou domáhat „rozšíření“ zahájeného přezkumného řízení. Žaloba směřuje proti napadenému rozhodnutí výhradně v rozsahu, jímž se nijak nedotklo její právní sféry. Soud v tomto ohledu poukazuje na rozsudek NSS č. j. 4 As 361/2020-36 z 30. 4. 2021, dle kterého *„[o]tázka, zda se rozhodnutí žalovaného plausibilně mohlo negativně promítnout v právní sféře žalobkyně [...] nesouvisí s povahou žalobou napadeného úkonu, nýbrž s aktivní procesní legitimací stěžovatelky. [...] nedostatek aktivní procesní legitimace je důvodem pro odmítnutí žaloby jako návrhu podaného osobou zjevně neoprávněnou [§ 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]“*
28. Soud proto odmítl žalobu podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. proto, že byla podána osobou k tomu zjevně neoprávněnou.
29. S ohledem na uvedené je pak nadbytečné zabývat se žalobními body zpochybňujícím zákonost shora popsaných kroků daňových orgánů. Soud k tomu není v tomto řízení oprávněn.
30. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 3 větu první s. ř. s., podle níž žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jestliže žaloba byla odmítnuta.

31. Soud zároveň rozhodl o vrácení soudního poplatku, který žalobkyně zaplatila za podání žaloby (3 000 Kč), postupem dle § 10 odst. 3 poslední věty zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, jenž stanoví, že byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut, soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek. Soudní poplatek bude žalobkyni vrácen do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení (§ 10a zákona o soudních poplatcích) na bankovní účet, z něžž byl zaplacen, pakliže žalobkyně ve stanovené lhůtě nesdělí soudu za tímto účelem číslo jiného bankovního účtu nebo nepožádá o vrácení soudního poplatku poštovní poukázkou.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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 je 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 15. listopadu 2023

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu