

USNESENÍ

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobkyně: **J. G.**, narozena X,
bytem X,
zastoupena JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2022, č. j. 47572/22/5200-10422-709827,
takto:

- I. V řízení **se pokračuje**.
- II. Žaloba **se odmítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalobkyni **se vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Částka 3 000 Kč bude žalobkyni vrácena z účtu Krajského soudu v Ústí nad Labem do třiceti dnů ode dne právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 12. 2022, č. j. 47572/22/5200-10422-709827, jímž byl změněn platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 2. 2022, č. j. 312157/22/2501-50522-507376, kterým byla na základě zprávy o daňové kontrole podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) žalobkyni vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2015 ve výši 130 740 Kč. Změna platebního výměru provedená napadeným rozhodnutím spočívala v tom, že žalovaný snížil vyměřenou daň na částku 113 819 Kč.
2. Jelikož rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 9. 2. 2023, č. j. 8062/23/7100-10111-110110, bylo nařízeno přezkoumání napadeného rozhodnutí, soud usnesením ze dne 22. 3. 2023, č. j. 141 Af 4/2023-28, přerušil soudní řízení do pravomocného skončení zmíněného přezkumného řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

3. Podáním ze dne 24. 5. 2023 žalovaný soudu sdělil, že „v rámci přezkumného řízení nařízeného Generálním finančním ředitelstvím vydal ve smyslu ust. § 123 odst. 5 daňového řádu rozhodnutí č. j. 12601/23/5200-10422-709827 ze dne 11. 4. 2023, kterým změnil žalobou napadené rozhodnutí. Dne 11. 5. 2023 marně uplynula odvolací lhůta, protože předmětné rozhodnutí č. j. 12601/23/5200-10422-709827 ze dne 11. 4. 2023 nabylo dne 12. 5. 2023 právní moci. Žalovaný má s ohledem na ustálenou judikaturu správních soudů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 277/2019-26 ze dne 28. 7. 2021) za to, že v důsledku výše uvedeného je dán důvod k odmítnutí žaloby podle ust. § 46 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního.“ Ke svému podání žalovaný přiložil zmiňované rozhodnutí ze dne 11. 4. 2023 spolu s doručenkou dokládající jeho doručení právnímu zástupci žalobkyně. Ze zmíněného rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2023 soud zjistil, že v něm došlo ke změně daňové povinnosti žalobkyně tím způsobem, že daň z příjmů žalobkyně za rok 2015 byla nově vyměřena ve výši 116 019 Kč, zatímco v napadeném rozhodnutí byla daň z příjmů žalobkyně za rok 2015 vyměřena ve výši 113 819 Kč. Rozdíl v uvedených částkách byl způsoben nesprávným výpočtem daňového zvýhodnění na vyživované děti v napadeném rozhodnutí. Z uvedeného je zřejmé, že v přezkumném řízení bylo rozhodnuto v neprospěch žalobkyně.
4. Soud následně podání žalovaného ze dne 24. 5. 2023 zaslal žalobkyni (prostřednictvím jejího právního zástupce) spolu s výzvou, aby s ohledem na výsledek přezkumného řízení a judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobkyně zvážila procesní postup ve věci a případné podání nové žaloby, když v té době ještě běžela dvouměsíční lhůta k podání žaloby proti změněnému rozhodnutí žalovaného. Podáním ze dne 29. 5. 2023 právní zástupce žalobkyně sdělil pouze tolik, že žalobkyně „na podané žalobě trvá. Jedinou žalobní námitkou je prekluze rozhodnutí žalovaného. Proto v projednávané věci následné přezkumné řízení rozhodnutí žalovaného nemá význam. Žalovaný si to neuvědomuje a mylí se, že to je důvod k odmítnutí žaloby.“ V systému ISVKS soud ověřil, že žaloba proti změněnému rozhodnutí žalovaného nebyla podána.
5. Protože vydáním rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2023, č. j. 12601/23/5200-10422-709827, odpadl důvod, pro který bylo řízení přerušeno, soud výrokem I. tohoto usnesení podle § 48 odst. 6 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) vyslovil, že se v řízení pokračuje.
6. Před vlastním rozhodnutím o návrhu byl soud nejprve povinen zabývat se otázkou, zda jsou splněny podmínky řízení pro projednání návrhu.
7. Podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže soud o téže věci již rozhodl nebo o téže věci již řízení u soudu probíhá nebo nejsou-li splněny jiné podmínky řízení a tento nedostatek je neodstranitelný nebo přes výzvu soudu nebyl odstraněn, a nelze proto v řízení pokračovat.
8. V posuzované věci měli účastníci zjevně rozdílný názor na další postup soudního řízení, když žalovaný očekával odmítnutí žaloby, zatímco žalobkyně očekávala, že její žaloba bude nadále projednávána soudem, protože uplatnila pouze jedinou žalobní námitku týkající se prekluze daňové povinnosti, kdy tato námitka nesouvisela s důvodem změny napadeného rozhodnutí. Na tomto místě proto považuje soud za účelné upozornit na relevantní

judikaturu.

9. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019-26, zabýval situací, kdy v přezkumném řízení byla změněna pouze splatnost doměřených daní, přičemž konstatoval, že se jedná „o změnu v meritorním posouzení věci. Nelze souhlasit se stěžovatelkou, podle níž napadené rozhodnutí pro účely soudního přezkumu nezaniklo. Vzhledem k výše uvedenému je nutno trvat na tom, že z hlediska soudní ochrany před zkrácením práv původní rozhodnutí zaniklo a je třeba se bránit proti rozhodnutí změnovému. Požadavek citované judikatury, aby se daňový subjekt v případě změny původního rozhodnutí v přezkumném řízení bránil proti tomuto pozdějšímu rozhodnutí, je založen na závěru, dle kterého zanikají právní účinky původního rozhodnutí v rozsahu změnového rozhodnutí. V případě změny původního rozhodnutí jsou oproti zrušení důsledky takového rozhodnutí bezprostředně nahrazeny důsledky jinými spočívajícími v právních účincích provedené změny. Jak bylo zmíněno již výše, i taková změna může představovat zkrácení práv daňového subjektu, a to bez ohledu na to, z jak velké míry se shoduje s původně tvrzeným zkrácením. Rozhodnutí měnící přezkoumávané rozhodnutí stěžovatelce v nyní projednávané věci stanovilo odlišné povinnosti, než které jí stanovilo rozhodnutí původní. Ve vztahu ke změnovému rozhodnutí může stěžovatelka uplatnit jak námitky proti provedené změně (změna splatnosti doměřené daně), tak proti té části změnového rozhodnutí, jež změnou nebyla dotčena v tom smyslu, že byla převzata bez obsahové změny z rozhodnutí změněného. Takto nebude stěžovatelka na svém právu na soudní ochranu po čistě obsahové stránce (rozsah a obsah soudního přezkumu) nijak zkrácena.“
10. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018-49, uvedl, že „změna rozhodnutí v přezkumném řízení v sobě zahrnuje nejen implicitní vyjádření jeho nezákonnosti, ale i nápravu spočívající v novém (byť částečném) meritorním posouzení. Z takového důvodu de facto zaniká rozhodnutí v původním znění, které je zároveň nahrazeno rozhodnutím ve znění změněném. Jedná se o odlišnou situaci, než kdyby změna rozhodnutí spočívala např. v pouhé formální opravě zjevných nesprávností (§ 104 daňového řádu). (...) Nutnost odmítnutí žaloby z uvedeného důvodu navíc podporuje i odborná literatura, podle níž musí po celou dobu řízení existovat předmět řízení (v tomto případě napadené rozhodnutí), přičemž k jeho zániku může typicky dojít právě zrušením nebo změnou přezkoumávaného aktu, např. v přezkumném řízení (srov. Kühn, Z. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, § 46 Odmítnutí návrhu). K tomu je vhodné ještě dodat, že krajský soud nemá k dispozici procesní prostředky, jak v nastalé situaci namísto napadeného rozhodnutí přezkoumat dané rozhodnutí „ve znění“ rozhodnutí změnového (tím spíše, pokud to účastník sám nenavrhne).“ Soud podotýká, že ústavní stížnost proti citovanému rozsudku (a předchozímu rozsudku krajského soudu o odmítnutí žaloby), která brojila právě vůči odmítnutí žaloby krajským soudem, byla odmítnuta jako zjevně neopodstatněná usnesením Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. IV. ÚS 224/20.
11. V rozsudku ze dne 31. 5. 2023, č. j. 8 Afs 213/2022-46, Nejvyšší správní soud uvedl, že „z 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 č. j. 8 Afs 361/2018-49, a bod 19 rozsudku č. j. 2 Afs

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.“

12. Soud se ztotožňuje s citovanou judikaturou, že následná změna žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení zakládá neodstranitelný nedostatek podmínky soudního řízení o přezkumu původního rozhodnutí, neboť žalobou ve správním soudnictví napadené původní rozhodnutí již neexistuje v podobě, v níž bylo napadeno. Nová podoba rozhodnutí je obsažena v rozhodnutí vydaném v přezkumném řízení, vůči němuž má žalobce případně uplatnit své námitky.
13. V poměrech posuzované věci soud konstatuje, že je bez významu skutečnost, že změna napadeného rozhodnutí provedená žalovaným se týkala výpočtu daňového zvýhodnění na vyživované děti, a nesouvisela tudíž se žalobní námitkou prekluze daňové povinnosti. Změnou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení odpadl předmět řízení, čímž nastal neodstranitelný nedostatek podmínek řízení, pro který nebylo možno žalobu projednat. Soud de facto nad rámec svých zákonných povinností upozornil žalobkyni na nastalou situaci, relevantní judikaturu a možnost podat novou žalobu, čehož však žalobkyně nevyužila. Soudu nezbylo než výrokem II. tohoto usnesení odmítnout žalobu dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení.
14. Výrok III. o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 3 s. ř. s., podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.
15. Jelikož žaloba byla odmítnuta před prvním jednáním, soud podle § 10 odst. 3 věty poslední zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“) rozhodl výrokem IV. tohoto usnesení o vrácení soudního poplatku ve výši 3 000 Kč žalobkyni, když podle citovaného ustanovení platí, že soud vrátí z účtu zaplacený poplatek, byl-li návrh na zahájení řízení odmítnut před prvním jednáním. V souladu s tímto ustanovením soud rovněž rozhodl o tom, že soudní poplatek bude žalobkyni vrácen z účtu krajského soudu dle § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích ve lhůtě třiceti dnů ode dne právní moci tohoto usnesení.

Poučení:

Proti výroku I. tohoto usnesení **není** kasační stížnost přípustná.

Proti výroku II. tohoto usnesení (spolu se souvisejícím výrokem III. o nákladech řízení) lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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 jej 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.

Ústí nad Labem 11. prosince 2023

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu