



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **FINBAU a. s.**, se sídlem Měnin 440, zastoupená Mgr. Jiřím Hladíkem, advokátem se sídlem Lidická 960/81, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2020, č. j. 25556/20/5000-10480-706239, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 1. 2. 2023, č. j. 31 Af 56/2020-103,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyni vyměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 4 013 132 Kč a do Státního fondu životního prostředí ČR ve výši 236 087 Kč. Proti rozhodnutí se žalobkyně bránila odvoláním, na základě kterého žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím platební výměry změnil tak, že odvod do Národního fondu snížil na 3 589 663 Kč a odvod do Státního fondu životního prostředí ČR snížil na 211 157 Kč. Na základě podnětu žalovaného po podání žaloby nařídilo Generální finanční ředitelství přezkoumání rozhodnutí žalovaného.

[2] Žalovaný následně podle § 123 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, rozhodnutím ze dne 21. 7. 2022, č. j. 26869/22/500-10612-706239, změnil napadené rozhodnutí tak, že odvod do Národního fondu snížil na 1 061 438 Kč a odvod do Státního fondu životního prostředí ČR snížil na 62 438 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně bránila odvoláním, které Generální finanční ředitelství zamítlo.

[3] Krajský soud žalobu proti rozhodnutí žalovaného dle bodu 1 odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), protože odpadl předmět řízení, když napadené rozhodnutí žalovaného *de facto* zaniklo a bylo nahrazeno rozhodnutím č. j. 26869/22/500-10612-706239 ve spojení se zamítavým rozhodnutím Generálního finančního ředitelství o odvolání ze dne 27. 1. 2023, č. j. 1749/23/7600-50500-050215, jež nabylo právní moci dne 30. 1. 2023. Krajský soud při svém posouzení vycházel z rozsudku NSS ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018-49, č. 3951/2020 Sb. NSS. Žalovanému na podkladě § 60 odst. 8 s. ř. s. uložil nahradit žalobkyni náklady řízení.

II. Argumentace účastníků řízení

[4] Proti usnesení krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Podle stěžovatelky na projednávanou věc rozsudek č. j. 8 Afs 361/2018-49 nedopadá. Přezkumné řízení bylo vedeno zároveň s řízením o žalobě u správního soudu, takže i když se jednalo o postup podle § 123 odst. 5 daňového řádu, materiálně šlo o přezkum ve smyslu § 124 daňového řádu. Materiálně navíc zůstalo rozhodnutí žalovaného v podstatě zachováno, a to v části, v níž byl odvod pro porušení rozpočtové kázně vyměřen, přičemž důvody rozhodnutí zůstaly stejné. Tato skutečnost je významná i z pohledu rozsudku č. j. 8 Afs 361/2018-49, který akcentuje obsahovou stránku přezkoumávaného a žalovaného rozhodnutí.

[5] Žalovaný na své argumentaci částečně setrval, v novém rozhodnutí nepřinesl nové nosné důvody, jen z původního rozhodnutí oddělil část z pohledu hmotného práva neúnosnou, aby ponechal v platnosti původní část rozhodnutí, ačkoli tak učinil procesně formou změny rozhodnutí. Přitom zčásti stěžovatelku uspokojil. Z textu rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení je navíc zřejmé, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné, a to z důvodů uvedených v žalobě, nicméně důvody vyměření (byť nižšího) odvodu do Národního fondu byly dovozeny jiné. Již jen tato skutečnost je důvodem pro zrušení žalovaného rozhodnutí.

[6] Žalované rozhodnutí tvoří jeden celek a pokud byla zjištěna jeho nezákonnost, mělo být zrušeno, nikoli měněno. Rozhodnutí žalovaného v přezkumném řízení je přes dílčí vyhovění stěžovatelce v tomto směru překvapivé, na nový právní názor nemohla reagovat. Zrušení napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení vyžaduje i zásada přiměřenosti. Volba mezi změnou a zrušením žalovaného rozhodnutí nemůže být založena libovůlí rozhodujícího správního orgánu. K aplikaci zásady přiměřenosti se NSS vyjádřil v rozsudku ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004-89, č. 1411/2007 Sb. NSS. Žalovaný postupoval se

pokračování

zjevnou snahou zabránit běhu lhůt, v jejichž rámci lze vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně. V důsledku této procesní aktivity je stěžovateli v konečném důsledku upírán přístup k soudnímu přezkumu původního platebního výměru a podstata věci je zamlžena.

[7] Odmítnutí žaloby navíc legitimizuje až úskočný postup žalovaného, který „unikne“ důsledkům věcného rozhodnutí soudu a oddálí výsledek soudního přezkumu. Takový postup by byl namísto, pokud by došlo ke změně rozhodnutí žalovaného v důsledku jiného hmotněprávního posouzení, což se zde však nestalo. Krajský soud tak měl věc přezkoumat meritorně.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Původní rozhodnutí žalovaného bylo změněno rozhodnutím o výsledku přezkoumání, toto původní rozhodnutí napadené žalobou tak již (*de facto*) neexistuje a jeho zrušení podle žalobního petitu je vyloučeno. I když krajský soud rozhoduje podle skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí, samotné rozhodnutí musí existovat po celou dobu řízení. Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 361/2018-49 je na nynější věc přílehlavý a stejně tak i rozsudky ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019-26, a ze dne 12. 4. 2007, č. j. 7 Afs 143/2006-95. Změna původního rozhodnutí nemá za následek jeho částečnou existenci v nezměněné části. Žalovaný také odmítá, že by si takto počíнал s cílem zabránit běhu lhůt, ani se nejedná o „úskočný“ postup.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podle § 123 odst. 1 daňového řádu provede přezkumné řízení správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.

[12] Podle § 123 odst. 5 daňového řádu jestliže správce daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1 (předběžné posouzení vede k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem), vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní. V opačném případě přezkumné řízení zastaví.

[13] Spornou otázkou je, zda krajský soud postupoval správně, když odmítl žalobu podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že změnou žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení odpadl předmět řízení, protože napadené rozhodnutí *de facto* zaniklo a bylo nahrazeno novým rozhodnutím.

[14] Krajský soud správně vyšel z rozsudku č. j. 8 Afs 361/2018-49, bod 17, podle kterého změnou rozhodnutí v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu původní rozhodnutí *de facto* zaniká a je nahrazeno rozhodnutím ve znění změněném. V bodě 20 dále NSS uvádí, že vydáním rozhodnutí o změně přezkoumávaného rozhodnutí z hlediska soudní ochrany zanikly právní účinky tohoto rozhodnutí a proti rozhodnutí o porušení rozpočtové kázně a uložení odvodu je nutné bránit se žalobou napadající rozhodnutí o změně toho původního. Z bodu 21 vyplývá, že dospěje-li krajský soud k závěru, že podmínky řízení nejsou splněny, protože odpadl předmět řízení, musí žalobu odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[15] Žalovaný v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu změnil původní rozhodnutí tak, že snížil oba odvody za porušení rozpočtové kázně. Důsledkem tohoto rozhodnutí odpadl předmět řízení, a krajský soud proto správně žalobu podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl.

[16] Jak uvádí rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019-26, bod 19, požadavek 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. Změní-li se původní rozhodnutí, jsou oproti zrušení důsledky takového rozhodnutí bezprostředně nahrazeny důsledky jinými spočívajícími v právních účincích provedené změny. 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 stanovilo odlišné povinnosti, než které jí stanovilo rozhodnutí původní.

[17] Není důvodná námitka, že by v dané věci byl materiálně proveden přezkum podle § 124 daňového řádu. Nic z postupu žalovaného a Generálního finančního ředitelství nenaznačuje, že by jejich cílem bylo uspokojit stěžovatelku tímto postupem. Stěžovatelka ani nijak blíže neupřesňuje, proč mělo materiálně dojít k přezkumného řízení v jiném procesním režimu.

[18] Důvodná není ani námitka, že původní rozhodnutí zůstalo z materiálního pohledu zachováno. Stěžovatelka si přitom sama odporuje, protože následně uvádí, že žalovaný vyjmul část odůvodnění, nechal zbytek v platnosti a stěžovatelku částečně uspokojil. Nutno dodat, že tuto změnu v novém rozhodnutí odůvodnil. Není tedy zřejmé, proč by postup žalovaného měl být v rozporu s rozsudkem č. j. 8 Afs 361/2018-49, bod 18. Nové rozhodnutí žalovaného stanovilo stěžovatelce odlišné povinnosti než rozhodnutí původní, protože uložilo nižší odvody za porušení rozpočtové kázně. Není ani rozhodné, že žalovaný do nového rozhodnutí nepřidal nové nosné důvody. Jak také uzavírá NSS v citovaném rozhodnutí, pokud se stěžovatelka domnívá, že uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně i po provedené změně představuje nezákonné zkrácení jejích práv, je nutno bránit se proti rozhodnutí, jímž mělo být takové zkrácení založeno, tedy rozhodnutí změněnému. To ostatně stěžovatelka také učinila.

pokračování

[19] Jak navíc uvedl NSS v rozsudku ze dne 31. 5. 2023, č. j. 8 Afs 213/2022-46, bod 14, závěr o *de facto* zániku původního rozhodnutí se uplatní i na situace dílčích úprav takových rozhodnutí [podle judikatury např. snížení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně o 15 %; změna výroku toliko v části týkající se splatnosti doměřené daně; pouhé doplnění odkazu na čl. 221 odst. 4 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství; či změna spočívající v tom, že nedošlo k doměření daně, ale k jejímu vyměření, bez uložení penále]. K odpadnutí předmětu řízení dojde bez ohledu na to, z jak velké míry se přezkumné rozhodnutí shoduje s rozhodnutím přezkoumávaným (rozsudek č. j. 8 Afs 213/2022-46, bod 16).

[20] Není také důvodná argumentace o překvapivosti rozhodnutí a nutnosti nezákonné rozhodnutí vždy rušit. Jak již uvedl NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 277/2019-26, bod 20, je v relativně široké diskreci zákonodárce upravit systém dozorcích prostředků dle své úvahy, včetně případných důsledků s tím spojených, nepřesáhnou-li ústavně přípustné meze. Postup krajského soudu měl zákonný podklad (není zároveň patrné, že by tento podklad měl protiústavní podobu), přičemž z výše uvedené judikatury je zřejmé, že krajský soud v nyní nastalé situaci neměl možnost jiného postupu, jestliže došlo ke změně žalobou napadeného rozhodnutí podle § 123 odst. 5 daňového řádu. Zákon navíc připouští, aby žalovaný rozhodnutí v přezkumném řízení změnil a nestanovuje speciální podmínky pro tento postup.

[21] Námitka, že nebyly splněny předpoklady pro změnu přezkoumávaného rozhodnutí, směřuje vůči novému rozhodnutí, nikoli vůči tomu, které žaloba učinila předmětem přezkumu krajským soudem. Nejvyšší správní soud proto není oprávněn hodnotit její opodstatněnost. Tu je možné posuzovat teprve v řízení o žalobě podané proti novému rozhodnutí. Tam také stěžovatelka může uplatnit námitky vůči celému jeho obsahu, tedy včetně části, jež byla beze změny převzata z rozhodnutí původního.

[22] Stěžovatelka nijak konkrétně nevysvětlila, v čem spatřuje jednání žalovaného „úskočným“, kromě toho, že využil zákonem předpokládaný postup. Skutečnost, že stěžovatelka s tímto postupem nesouhlasí, jej nečiní zneužívajícím (ani ve smyslu „zabránění“ běhu lhůt pro vyměření odvodů). Namítanou nepřiměřenost postupu žalovaného NSS neshledal. Stěžovatelka pouze uvedla, že se nyní ocitla v méně výhodném procesním postavení, než kdyby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, což však samo o sobě neznamená porušení této zásady.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[23] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Nejvyšší správní soud nezjistil ani žádný důvod pro zrušení napadeného usnesení z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl tedy kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů

řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jako úspěšnému účastníku právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud mu proto náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 29. února 2024

Eva Šonková
předsedkyně senátu