



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Václava Štencla v právní věci žalobkyně: **FISS Group, spol. s r. o.**, se sídlem Nová 1355, Uherský Brod, zastoupené Mgr. Petrem Šimkem, advokátem se sídlem Zahradní 1297, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2021, č. j. 7521/20/5300-21441-711676, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2022, č. j. 29 Af 31/2021 - 40,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 2. 3. 2021, č. j. 7521/20/5300-21441-711676 zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně – dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období říjen až prosinec 2013, květen 2014 a srpen 2014 až leden 2015.

[2] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Žalovaný následně krajskému soudu sdělil, že věc předloží Generálnímu finančnímu ředitelství s podnětem na přezkoumání

napadeného rozhodnutí ve smyslu § 121 a násl. daňového řádu. Krajský soud proto řízení v souladu s § 48 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přerušil.

[3] Následně žalovaný zaslal krajskému soudu své rozhodnutí ze dne 14. 12. 2021, č. j. 46457/21/5300-21441-711676, jímž změnil napadené rozhodnutí tak, že zaprvé – dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období říjen až prosinec 2013, květen 2014 a říjen 2014 zrušil a odvolací i doměřovací řízení vedená ohledně nich zastavil, a zadruhé – dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období srpen, září, listopad a prosinec 2014 a leden 2015 potvrdil a odvolání proti nim zamítl (dále jen „nové rozhodnutí“). V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný uvedl, že změnil napadené rozhodnutí, neboť jej v rozporu s § 148 daňového řádu žalovaný vydal po uplynutí lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období říjen až prosinec 2013, květen 2014 a říjen 2014.

[4] Krajský soud v důsledku změny napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení uvedl, že změnou napadeného rozhodnutí odpadl předmět soudního přezkumu, nejsou tak splněny podmínky řízení před správním soudem. Z toho důvodu žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla usnesení krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[6] Stěžovatelka namítá, že krajský soud měl žalobu věcně projednat, jelikož žalovaný napadené rozhodnutí jako celek nezrušil, a stále tak existuje. Pokud by žalovaný chtěl napadené rozhodnutí zcela nahradit novým rozhodnutím, pak by měl napadené rozhodnutí zrušit. Nezměněná část napadeného rozhodnutí je plně způsobilá k soudnímu přezkumu, protože existuje nezávisle na novém rozhodnutí. Podle stěžovatelky nové rozhodnutí není způsobilé nahradit napadené rozhodnutí v té části, která přezkumným řízením nebyla dotčena, neboť žalovaný ve smyslu § 123 odst. 3 daňového řádu přezkoumává rozhodnutí jen z důvodů, které nadřízený správce daně uvede v rozhodnutí o nařízení přezkoumání.

[7] Stěžovatelka žalovanému vytýká, že se v přezkumném řízení vůbec nezabýval meritem věci, tj. důvody správnosti stanovení daně, nýbrž pouze lhůtou pro správné vyměření daně, přestože žaloba směřovala nejen proti nezákonnosti týkající se lhůty ke stanovení daně, ale i proti dalším nezákonnostem. Podle žalobkyně musí krajský soud o žalobě rozhodnout v té části, jíž se žalovaný nezabýval.

[8] Jelikož se žalovaný v novém rozhodnutí nezabýval jinými podmínkami pro doměření daně, které stěžovatelka v žalobě uvedla, byla tím stěžovatelce odňata možnost se proti tomuto rozhodnutí bránit v rámci soudního přezkumu. Stěžovatelka má dále za to, že judikatura, kterou krajský soud v napadeném usnesení citoval a z níž vycházel, není přílehavá, neboť dopadá na zcela odlišný případ.

pokračování

[9] Stěžovatelka z opatrnosti navrhuje, aby krajský soud rozhodl o napadeném rozhodnutí ve spojení s novým rozhodnutím, které na napadené rozhodnutí obsahově navazuje.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že změnou napadeného rozhodnutí novým rozhodnutím v přezkumném řízení odpadl předmět řízení před krajským soudem, v důsledku čehož nebyly naplněny podmínky řízení. Rozhodnutí, které je předmětem soudního řízení, musí existovat po celou dobu soudního řízení. Po jeho změně musel krajský soud žalobu stěžovatelky odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[11] S odkazem na judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018 - 49, publ. pod č. 3951/2020 Sb. NSS) žalovaný doplnil, že následkem změny napadeného rozhodnutí není částečná existence nezměněné části napadeného rozhodnutí vedle nového rozhodnutí v takové podobě, že by tato nezměněná část napadeného rozhodnutí byla způsobilá být samostatně předmětem soudního přezkumu v původním řízení. Naopak, vydání nového rozhodnutí, jež změnilo část napadeného rozhodnutí, má za následek to, že toto nové rozhodnutí *de facto* nahradilo napadené rozhodnutí v měněné části.

[12] Napadené rozhodnutí tak fakticky již neexistuje v podobě, v jaké existovalo v okamžiku zahájení soudního přezkumu. Proto může být předmětem soudního přezkumu po právní moci nového rozhodnutí pouze toto nové rozhodnutí, které tvoří s napadeným rozhodnutím (v části, která nebyla změnou dotčena) jeden celek. V důsledku provedené změny byla *de facto* část napadeného rozhodnutí nahrazena novým rozhodnutím. Jakkoliv tedy *de iure* stále existují obě rozhodnutí, tj. napadené rozhodnutí i nové rozhodnutí, *de facto* existuje pouze jedno rozhodnutí. Pouze toto *de facto* existující rozhodnutí nyní může být předmětem soudního přezkumu.

[13] Žalovaný tak souhlasí s postupem krajského soudu a nepovažuje judikaturu jím použitou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019 - 26) za nepřiléhavou. Stejně tak nepovažuje za správný názor stěžovatelky, podle něž měl žalovaný v přezkumném řízení napadené rozhodnutí zrušit. Žalovaný by takto mohl postupovat jen tehdy, pokud by dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, což se v daném případě nestalo. Žalovaný ve vyjádření Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a 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 přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelka napadá usnesení o odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle konstantní judikatury lze kasační stížnost proti takovému usnesení podat pouze z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publ. pod č. 625/2005 Sb. NSS, ze dne 30. 1. 2004, č. j. 7 Azs 13/2004 - 54, a ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65). Tento důvod je totiž ve vztahu k důvodům podle písm. a) až d) téhož ustanovení důvodem speciálním. Předmětem posouzení Nejvyššího správního soudu je tak výlučně otázka, zda je usnesení o odmítnutí žaloby zákonné či nikoli. Nedochozí tedy k přezkumu námitek směřujících do merita původní věci.

[17] Stěžovatelka především namítá, že ačkoliv žalovaný v přezkumném řízení novým rozhodnutím změnil napadené rozhodnutí, napadené rozhodnutí stále existuje, neboť nové rozhodnutí změnilo původní napadené rozhodnutí jen zčásti. Druhá, nezměněná část je projednatelná před krajským soudem. Rozhodnutí o odmítnutí žaloby tak bylo dle jejího názoru nezákonné.

[18] 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.“*

[19] Nejvyšší správní soud se v minulosti opakovaně zabýval otázkou možnosti soudního přezkumu rozhodnutí později změněného v přezkumném řízení. Obecně dospěl k závěru, podle kterého odpadá možnost soudu přezkoumávat správní rozhodnutí, je-li toto rozhodnutí v přezkumném řízení změněno (srov. rozsudek ze dne 28. 5. 2010, č. j. 2 Afs 125/2009 - 104, č. 2207/2011 Sb. NSS, ve vztahu k přezkumnému řízení podle daňového řádu srov. rozsudek ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018 - 49, č. 3951/2020 Sb. NSS). Dojde-li totiž v přezkumném řízení ke změně původního rozhodnutí, odpadá předmět soudního řízení; v takovém případě může žalobce námitky původně uplatněné v žalobě uplatnit proti novému rozhodnutí v nové žalobě směřující proti rozhodnutí o odvolání proti novému rozhodnutí (srov. rozsudek ze dne 12. 4. 2007, č. j. 7 Afs 143/2006 - 95). I když správce daně v přezkumném řízení vedeném podle § 121 a násl. daňového řádu nevydává na rozdíl od obnovy řízení nové rozhodnutí ve věci, fakticky v sobě změna původního rozhodnutí *„zabruje 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 nabazeno rozhodnutím ve znění změněném;“* srov. odst. 17 shora uvedeného rozsudku ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018 - 49.

[20] Nejvyšší správní soud poukazuje zejména na své nedávné rozsudky ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019 - 26, odst. 19, a ze dne 22. 3. 2023, č. j. 5 Afs 211/2022 - 29, odst. 16 a 20. V obou případech došlo rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení ke změně původního rozhodnutí. Tato změna se týkala pouze části původního rozhodnutí. Konkrétně nadřízený správce daně zrušil rozhodnutí správce daně za určitá zdaňovací období, a to pro jejich nezákonnost. Zákonnost ostatních rozhodnutí správce daně přezkoumávaných v daném řízení potvrdil, neboť ohledně nich důvod pro zrušení nebyl dán. V obou případech došlo ke změně meritorního posouzení věci a oba případy vyústily

pokračování

v konstatování, že z hlediska soudní ochrany před zkrácením na právech původní rozhodnutí nadřízeného správce daně zaniklo a je třeba se bránit proti rozhodnutí změnovému, vydanému v přezkumném řízení. Ohledně dalších podobných případů srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2023, č. j. 8 Afs 213/2022 - 46, odst. 14.

[21] Podle názoru Nejvyššího správního soudu se případ stěžovatelky nijak relevantně neodlišuje od nadepsaných věcí. Jak je zmíněno výše, žalovaný v odůvodnění nového rozhodnutí tvrdí, že ke změně napadeného rozhodnutí přistoupil, neboť vzhledem k daným zdaňovacím obdobím nesprávně posoudil otázku běhu lhůty pro stanovení daně (srov. odst. 11 až 14 nového rozhodnutí). Tato změna nemá žádný vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů za ostatní zdaňovací období, o nichž žalovaný rozhodoval v napadeném rozhodnutí. Jelikož žalovaný změnil meritorní posouzení věci stěžovatelky, původní napadené rozhodnutí fakticky zaniklo, přičemž se jedná o neodstranitelný nedostatek podmínek řízení ve smyslu § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Na okraj je třeba upozornit, že v rozhodnutí ze dne 22. 3. 2023, č. j. 5 Afs 211/2022 - 29 řešil zdejší pátý senát specifickou situaci, kdy tehdejší stěžovatelka napadla samostatnými žalobami také rozhodnutí o nařízení přezkoumání původního rozhodnutí (§ 121 a § 122 daňového řádu) i rozhodnutí vydané v následném přezkumném řízení, a Nejvyšší správní soud musel řešit otázku, zda jde v daném případě skutečně o nedostatek neodstranitelný. Taková situace však v nynější věci nenastala, neboť stěžovatelka samostatnou žalobu proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání ani proti novému rozhodnutí nepodala, resp. To v průběhu soudního řízení vůbec netvrdila ani nedoložila. V nyní projednávané věci tak právní mocí nového rozhodnutí došlo ke vzniku neodstranitelného nedostatku podmínky řízení.

[22] K námitce stěžovatelky je třeba konstatovat, že se její případ od věcí řešených dosavadní judikaturou nijak významně neodlišuje a stěžovatelka žádné relevantní rozdíly neuvádí. Nejvyšší správní soud proto na své ustálené judikatuře setrvává a uvádí, že napadené rozhodnutí žalovaného fakticky zaniklo a žalovaný jej nahradil novým rozhodnutím. Proti napadenému rozhodnutí se tak stěžovatelka dále bránit nemůže. Z citované judikatury i z poučení v novém rozhodnutí vyplývá, že stěžovatelka může podat odvolání proti novému rozhodnutí, resp. toto rozhodnutí nadřízeného správce daně následně napadnout správní žalobou. Vůči těmto rozhodnutím by stěžovatelka mohla uplatnit jak námitky proti provedené změně (která zde však byla plně v její prospěch), tak proti té části nového rozhodnutí, jež byla převzata bez obsahové změny z napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2023, č. j. 8 Afs 213/2022 - 46, odst. 17).

[23] Stěžovatelka dále namítá, že se žalovaný v přezkumném řízení nezabýval důvody správnosti stanovení daně, nýbrž pouze lhůtou pro správné vyměření daně, ačkoliv žaloba směřovala nejen proti nezákonnosti týkající se lhůty ke stanovení daně. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že sama stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na to, že podle § 123 odst. 3 daňového řádu správce daně přezkoumává rozhodnutí jen z důvodů, které nadřízený správce daně uvede v rozhodnutí o nařízení přezkoumání. Žalovaný tak byl omezen rozhodnutím nadřízeného správce daně, který nezákonnost napadeného rozhodnutí shledal pouze ve vztahu ke lhůtám ke stanovení daně. Správce daně v přezkumném řízení navíc nemá povinnost zkoumat námitky vyplývající z žaloby proti jeho rozhodnutí, neboť se jedná o řízení zahájené z moci úřední, které nařizuje

nadřízený správce daně, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem (srov. § 121 odst. 1 daňového řádu). Argumentace obsažená v případné žalobě na úkony správce daně nemá ze zákona vliv.

[24] Stěžovatelka následně obecně namítá, že jí byla odňata možnost bránit se proti napadenému rozhodnutí v rámci soudního přezkumu a že judikatura použitá krajským soudem v napadeném usnesení není přílehavá, aniž by uvedla důvody těchto svých závěrů. Nejvyšší správní soud s nimi nesouhlasí. Jak je popsáno výše, stěžovatelka o soudní ochranu ve své věci nepřišla, pouze jí musí směřovat proti eventuálnímu rozhodnutí nadřízeného správce daně o odvolání proti novému rozhodnutí, nikoli proti napadenému rozhodnutí žalovaného. Pokud jde o použitou judikaturu, odkazy na ni jsou zcela přílehavé, neboť mezi případy nejsou relevantní rozdíly. Krajský soud tak postupoval správně, jestliže danou rozhodovací praxi následoval.

[25] Stěžovatelka nakonec navrhuje, aby krajský soud rozhodl o napadeném rozhodnutí ve spojení s novým rozhodnutím. Takový postup však Nejvyšší správní soud nemůže aprobovat, neboť stěžovatelka nevyčerpala řádné opravné prostředky proti novému rozhodnutí, proto by byl takový návrh nepřijatelný [(srov. § 68 písm. a) s. ř. s.).]

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Z výše uvedených důvodů je kasační stížnost nedůvodná. Nejvyšší správní soud ji proto v souladu s § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[27] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3. s. ř. s.).

V Brně dne 21. března 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu