



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **CZT a. s.**, Lísková 1513, Čáslav, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, Letenská 15, Praha 1, proti rozhodnutí ze dne 19. 1. 2021, čj. MF-28115/2019/3902-22, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2023, čj. 9 Af 4/2021 - 77,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2023, čj. 9 Af 4/2021 - 77, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci je sporné, zda má rozklad proti rozhodnutí o nařízení přezkumu podle daňového řádu odkladný účinek. NSS dospěl k tomu, že takový rozklad odkladný účinek nemá, neboť to nepřipouští zákon.

1. Popis věci

[2] Celní úřad pro Pardubický kraj doměřil žalobkyni spotřební daň za zdaňovací období únor, březen a duben 2006. Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům odvolala. Celní ředitelství Hradec Králové (později Generální ředitelství cel) však výměry změnilo co do výše daně; ve zbytku je potvrdilo. Žalobkyně byla úspěšná až u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozhodnutí o odvolání zrušil a vrátil věc k dalšímu řízení. Generální ředitelství cel – vázáno právním názorem krajského soudu – tak zrušilo dodatečné platební výměry a řízení zastavilo. NSS poté ovšem zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Tím „obživlo“ dřívější rozhodnutí potvrzující platební výměry. Zároveň nadále existovalo i pozdější rozhodnutí, které naopak výměry zrušilo. Ve věci byla tedy vydána dvě protichůdná rozhodnutí. Ministerstvo financí proto nařídilo přezkum pozdějšího rušícího rozhodnutí. Proti tomu se žalobkyně bránila rozkladem.

[4] Generální ředitelství cel rozhodlo v přezkumném řízení tak, že zrušilo své rozhodnutí, kterým zrušilo dodatečné platební výměry, a řízení zastavilo. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí odvolání, to ale Ministerstvo financí zamítlo. Žalobkyně však uspěla u Městského soudu v Praze, který rozhodnutí o odvolání zrušil a vrátil věc ministerstvu. Podle městského soudu má rozklad proti rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladný účinek. Generální ředitelství cel mělo tedy počkat na rozhodnutí o rozkladu proti nařízení přezkumného řízení; až poté (pokud by byl rozklad zamítnut) mohlo provést vlastní přezkum svého dřívějšího rozhodnutí.

2. Kasační řízení

[5] Ministerstvo podalo proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítá v ní, že podle daňového řádu nemá rozklad proti rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladný účinek. Závěr městského soudu tak odporuje zákonu. Případný není ani odkaz městského soudu na rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2017, čj. 9 Afs 257/2016-62, neboť ten se uvedenou otázkou nezabýval. Rozsudek sice říká, že odvolání proti rozhodnutí o nařízení přezkumu má odkladný účinek, to ale dovozuje jen z důvodové zprávy k daňovému řádu. Ta není pramenem práva, a proto nemůže mít přednost před zákonem, který odkladný účinek nepřipouští.

[6] Žalobkyně souhlasila se závěrem městského soudu, tj. že vlastní přezkum lze provést až po právní moci rozhodnutí o nařízení přezkumu. Tento závěr odpovídá dosavadní praxi a judikatuře.

3. Právní hodnocení

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak (§ 109 odst. 5 daňového řádu). Na řízení o rozkladu se použijí obdobně ustanovení o odvolání, pokud to nevyklučuje povaha věci (§ 108 odst. 2 daňového řádu).

[9] Přezkumné řízení je zahájeno vydáním rozhodnutí o jeho nařízení (§ 123 odst. 2 daňového řádu). Toto ustanovení – ani žádné jiné, které by se týkalo právě rozhodnutí o nařízení přezkumu – se nijak nevyjadřuje k případnému odkladnému účinku odvolání (rozkladu).

[10] Městský soud zrušil rozhodnutí ministerstva proto, že daňové orgány nerespektovaly odkladný účinek rozkladu proti rozhodnutí o nařízení přezkumu a provedly vlastní přezkum svého dřívějšího rozhodnutí předtím, než bylo o rozkladu rozhodnuto.

pokračování

[11] To, že má rozklad proti rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladný účinek, městský soud dovodil z rozsudku 9 Afs 257/2016. NSS však v uvedeném rozsudku zkoumal jen přípustnost žaloby proti rozhodnutí o nařízení přezkumu. Slova o odkladném účinku se v rozsudku opravdu objevují, nejsou však podpořena žádnou argumentací a celá pasáž míří k jinému závěru, totiž k tomu, že je-li přípustné odvolání, není důvodu upírat účastníku soudní přezkum:

„Sám daňový řád umožňuje daňovému subjektu podat proti rozhodnutí o nařízení přezkumu odvolání, **kteřé má odkladný účinek**. Příjemci rozhodnutí je tak v souladu se zásadou ochrany nabytých práv i zásady právní jistoty umožněno napadnout důvody, pro které byl přezkum nařízen (srov. důvodovou zprávu k návrhu daňového řádu, sněmovní tisk 680/0, volební období 2006–2010). Není žádný rozumný důvod, aby takové rozhodnutí bylo podrobeno přezkumu pouze ze strany odvolacího orgánu a ze soudního přezkumu následně vyloučeno.“ (bod 24 rozsudku)

[12] Ona čtyři slova (jimž nepředcházejí žádné premisy a s nimiž odůvodnění pak už nijak dále nepracuje) neplynou ze zákona, ale jsou převzata z textu důvodové zprávy. To je ale zjevný omyl (jak bude vysvětleno níže), jehož se soud dopustil v důsledku přehlédnutí (ostatně pochopitelného, protože o otázku účinků odvolání v oné věci vůbec nešlo); tento omyl nelze pokládat za právní úvahu, která by případně mohla zavazovat správní soudy při dalším rozhodování. Věta, kterou se při svém rozhodování inspiroval městský soud, není nijak zdůvodněna a nešlo ani o otázku, se kterou by se tehdy NSS nutně musel vypořádat. Platí přitom, že ne každá marginální poznámka má nutně vést k aktivaci rozšířeného senátu (právě takovými okolnostmi vymezuje svou vlastní pravomoc rozšířený senát v usnesení ze dne 23. 4. 2021, čj. 6 As 174/2019 - 35, č. 4189/2021 Sb. NSS, bod 37). Nejde tedy o názor, který by vůbec mohl mít jakékoli normativní účinky a s nímž by nyní měl desátý senát polemizovat v rozšířeném senátu (stejně už rozsudek NSS ze dne 7. 4. 2022, čj. 10 Afs 176/2020 - 58, bod 19; obecně k tomu pak usnesení rozšířeného senátu ze dne 29. 5. 2019, čj. 10 As 2/2018 - 31, č. 3896/2019 Sb. NSS, bod 23).

[13] NSS se proto zabýval otázkou odkladného účinku věcně.

[14] Dospěl k tomu, že rozklad (případně odvolání) proti rozhodnutí o nařízení přezkumu nemá odkladný účinek. Podle daňového řádu rozklad nemá odkladný účinek vždy, ale jen ve vymezených případech (§ 109 odst. 5 a § 108 odst. 2). V případě rozkladu proti rozhodnutí o nařízení přezkumu však zákon odkladný účinek nestanoví. Takový rozklad proto odkladný účinek nemá.

[15] Tento závěr nijak nemění ani důvodová zpráva k daňovému řádu, podle které je přezkumné řízení zahájeno vydáním rozhodnutí o jeho nařízení; a příjemci tohoto rozhodnutí proti němu mohou podat odvolání, „*kteřé má odkladný účinek*“ (důvodová zpráva k § 123 odst. 2). I když důvodová zpráva obvykle může obsahovat užitečné informace o záměru zákonodárce, a může tedy přispět k výkladu zákona, v nynější věci tomu tak není, a text důvodové zprávy je naopak zavádějící. Nelze zapomínat, že důvodová zpráva komentuje jen navrhované znění zákona, nikoli znění přijaté, které se od něj může lišit. V tomto případě původní návrh § 123 odst. 2 zněl:

Řízení je zahájeno vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.

Zvýrazněná část věty však byla v průběhu zákonodárského procesu vypuštěna a zákonodárce schválil jen znění:

Řízení je zahájeno vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí.

[16] Nejen z výsledného textu zákona, ale i z průběhu legislativního procesu je tedy zřejmý úmysl zákonodárce, aby odvolání (rozklad) odkladný účinek nemělo. Zákon je proto nutné vykládat tak, že odvolání ani rozklad proti rozhodnutí o nařízení přezkumu nemají odkladný účinek.^{*)}

[17] Protože městský soud vycházel z opačného předpokladu, tj. že rozklad odkladný účinek má, a zrušil kvůli tomu rozhodnutí ministerstva, zatížil svůj rozsudek vadou. NSS proto napadený rozsudek zrušil a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení.

[18] Nyní bude na městském soudu, aby se znovu zabýval žalobou proti rozhodnutí vzešlému z přezkumného řízení. Přihlédne u toho také k procesnímu vývoji soudních řízení v té větví, v níž bylo napadeno předcházející rozhodnutí o nařízení přezkumu. Městský soud v Praze dospěl k závěru (rozsudkem ze dne 12. 4. 2023, čj. 8 Af 31/2020 - 81), že přezkum byl nařízen až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, tedy v rozporu se zákonem [konkrétně s § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Jeho rozsudek však byl napaden kasační stížností (vedenou pod 6 Afs 92/2023), o níž NSS dosud nerozhodl.

[19] NSS na závěr podotýká, že i když odkladný účinek nelze ze zákona dovodit, bylo by vhodné, aby daňové orgány prováděly přezkumné řízení až po právní moci rozhodnutí o jeho nařízení, tedy po vypořádání případných opravných prostředků. Dává totiž smysl nejprve postavit najisto, že přezkum lze nařídit, a až poté vést samotné přezkumné řízení. Tím by se také zabránilo případnému řetězení nezákonných rozhodnutí a úkonů vůči daňovému subjektu, pro kterého je přezkumné řízení už tak výrazným zásahem do právní jistoty. Takový ohled je namísto především v případech, jako je tento, kdy jde o daň za zdaňovací období únor, březen a duben 2006 a řízení o stanovení daně probíhá v různých podobách už od roku 2007. Žalobkyně tedy ani po sedmnácti letech nemá jistotu, zda jí bude daň stanovena, případně v jaké výši. Postup daňových orgánů by už proto měl být co nejméně zatěžující.

4. Závěr a náklady řízení

[20] Ministerstvo se svou kasační stížností úspěšilo, a NSS proto napadený rozsudek městského soudu zrušil. V dalším řízení je městský soud vázán názorem NSS a rozhodne v něm i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

^{*)} Srov. k tomu i Zatloukal, T. – Krupičková, L.: Trochu jiný pohled na přezkumné řízení daňové (část VII – Úvahy de lege ferenda). Právní rozhledy 13-14/2012.

pokračování

V Brně dne 14. května 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu