



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobce: **V. M.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 28. 2. 2024, č. j. 52 Af 12/2023-65,

t a k t o:

Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 28. 2. 2024, č. j. 52 Af 12/2023-65, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností žalobce (dále též „stěžovatel“) napadá v záhlaví uvedené usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“).

[2] Tímto usnesením krajský soud odmítl žalobu, kterou se stěžovatel domáhal zrušení z části zamítavého a z části změnového rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2023, č. j. 18910/23/5300-21441-711676, jímž žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatele proti těmto čtyřem rozhodnutím ze dne 13. 6. 2014 – dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ve věci daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2010:

- č. j. 1062893/14/2809-24801-609154,

- č. j. 1062911/14/2809-24801-609154,
- č. j. 1062923/14/2809-24801-609154,
- č. j. 1062932/14/2809-24801-609154.

[3] Nutno poznamenat, že žalovaný v této věci rozhodoval znovu poté, co jeho původní zamítavé odvolací rozhodnutí ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22883/15/5300-21441-711676, jakož i následný zamítavý rozsudek krajského soudu ze dne 4. 1. 2018, č. j. 52 Af 31/2015-76, zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 8. 2022, č. j. 1 Afs 30/2018-66, ve kterém mj. aplikoval závěry vyplývající z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.*, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení; v něm pak žalovaný vydal výše uvedené (druhé) odvolací rozhodnutí ze dne 23. 6. 2023, které stěžovatel napadl žalobou.

2. Rozhodnutí krajského soudu

[4] V průběhu řízení o žalobě žalovaný krajskému soudu sdělil, že došlo k uspokojení stěžovatele, a to konkrétně změnou žalobou napadeného odvolacího rozhodnutí.

[5] Žalovaný v mezidobí vydal rozhodnutí ze dne 10. 1. 2024, č. j. 995/24/5300-21441-711676, kterým v přezkumném řízení směřujícím k uspokojení navrhovatele/stěžovatele změnil napadené rozhodnutí tak, že všechny čtyři výše uvedené dodatečné platební výměry správce daně zrušil a odvolací řízení zastavil; současně zastavil i doměřovací řízení zahájené z moci úřední dne 7. 8. 2012 – a to s odkazem na § 106 odst. 1 písm. e) a § 111 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť již uplynula lhůta pro stanovení daně (v návaznosti na nejnovější judikaturu Nejvyššího správního soudu, a sice rozsudek rozšířeného senátu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, č. 4543/2024 Sb. NSS).

[6] K výzvě krajského soudu ze dne 1. 2. 2024, č. j. 52 Af 12/2023-54, zda je rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 1. 2024 uspokojen ve smyslu § 62 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), stěžovatel dne 18. 2. 2024 výslovně sdělil, že uspokojen není. Současně vysvětlil, že mu přináší větší právní jistotu, pokud krajský soud sám ve věci rozhodne a svým rozsudkem zruší rozhodnutí daňových orgánů, neboť pak podle stěžovatele „*věc definitivně končí*“.

[7] Krajský soud proto pokračoval v řízení o žalobě, přičemž dospěl k závěru, že v důsledku změny žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení *de facto* zaniklo rozhodnutí v původním znění, které bylo zároveň nahrazeno ve znění změněném. Podle odůvodnění krajského soudu (bod 7.): „*Právní mocí rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2024, č. j. 995/24/5300-21441-711676, zaniklo rozhodnutí žalobou napadené ze dne 23. 6. 2023, č. j. 18910/23/5300-21441-711676, a současně tím odpadl předmět řízení.*“ Absence předmětu řízení je neodstranitelným nedostatkem podmínek řízení, a na základě toho krajský soud shora uvedeným usnesením žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. s tím, že tento postup vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu; srov. rozsudky ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018-49, č. 3951/2020 Sb. NSS, ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019-26, a ze dne 31. 5. 2023, č. j. 8 Afs 213/2022-46.

3. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

pokračování

[8] Usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby napadl stěžovatel kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a navrhl, aby ho Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatel vycházel z toho, že v souladu s § 62 odst. 5 s. ř. s. nabývá právní moci rozhodnutí žalovaného vydané podle odst. 1 téhož ustanovení dnem právní moci rozhodnutí krajského soudu o zastavení řízení. Jelikož krajský soud řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2023, č. j. 18910/23/5300-21441-711676, nikdy nezastavil (neboť stěžovatel sdělil, že není uspokojen), nemohlo rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2024, č. j. 995/24/5300-21441-711676, nabýt právní moci, jak tvrdí krajský soud v odůvodnění svého usnesení (bod 7.) Dle stěžovatele tak nemohlo *de facto* ani *de iure* zaniknout první z výše uvedených rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2023; předmět řízení proto neodpadl a krajský soud žalobu odmítl nezákonně, což stěžovatel dokládal také odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (zejm. rozsudek ze dne 24. 11. 2021, č. j. 6 Afs 42/2020-32, č. 4287/2022 Sb. NSS).

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti sdělil, že mezi účastníky není sporné, že právo stanovit daň bylo prekludováno (rozhodnutí o odvolání nebylo vydáno v desetileté objektivní lhůtě ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu); ostatně tento závěr učinil žalovaný již v rozhodnutí o uspokojení ze dne 10. 1. 2024. Pokud jde o otázku odpadnutí předmětu řízení, ztotožnil se žalovaný s námitkami stěžovatele. V závěru žalovaný poukázal, že nerozumí tomu, proč stěžovatel sdělil krajskému soudu, že se necítí uspokojen, a vyjádřil domněnku, že tak stěžovatel činí účelově ve snaze prodlužovat celkovou dobu řízení, neboť ve věci žádá náhradu škody. Dle jeho názoru jde o obstrukční jednání, pro které mu lze zcela nebo zčásti nepřiznat náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 7 s. ř. s.).

[11] V replice stěžovatel pouze v krátkosti reagoval v tom smyslu, že z prodloužení řízení mu žádný prospěch neplyne. Opětovně přitom poukázal na to, že postup, který zvolil, mu přináší větší právní jistotu (uspokojující rozhodnutí žalovaného totiž může být zvráceno později v přezkumném řízení např. v důsledku další změny judikatury).

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté NSS přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Podstatou věci je nesouhlas stěžovatele s tím, že jeho žalobu krajský soud odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení. Tento nedostatek krajský soud shledal v tom, že vydáním přezkumného rozhodnutí, jímž byly dodatečné platební výměry správce daně ve věci DPH (1. až 4. čtvrtletí 2010) zrušeny a doměřovací řízení zastaveno, odpadl předmět řízení o žalobě. Vyšel přitom ze závěrů zmíněných rozsudků NSS č. j. 8 Afs 361/2018-49, č. j. 2 Afs 277/2019-26, a č. j. 8 Afs 213/2022-46.

[15] Tato konstantní prejudikatura, týkající se aplikace § 123 odst. 5 daňového řádu, vyjadřuje právní názor, že dojde-li v průběhu řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ke změně žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení podle daného ustanovení, odpadne předmět řízení, a nejsou tak dány podmínky řízení o takové žalobě – a to bez ohledu na to, z jak velké míry se přezkumné rozhodnutí shoduje s rozhodnutím přezkoumávaným.

[16] 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 tedy dojde k plnému nahrazení žalobou napadeného rozhodnutí, pročež odpadne předmět řízení. Předpokladem pro tento závěr je ovšem fakt, že původní rozhodnutí je nahrazeno opravdu rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení postupem podle § 123 odst. 5 daňového řádu, nikoli v jiném procesním režimu. Právě v tom tkví zásadní procesní problém celé věci.

[17] Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2024 je výslovně uvozeno jako rozhodnutí dle § 124 odst. 1 daňového řádu vydané v přezkumném řízení směřujícím k uspokojení navrhovatele. Úmysl žalovaného vydat rozhodnutí v přezkumném řízení podle § 124 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 62 s. ř. s. za účelem uspokojení stěžovatele, jenž se ve správním soudnictví domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, potažmo správce daně, je zřejmý i z procesního postupu žalovaného v řízení před krajským soudem (viz sdělení ze dne 1. 12. 2023 a ze dne 24. 1. 2024 o záměru uspokojit, resp. uspokojení žalobce/stěžovatele změnou rozhodnutí na č. l. 43 a 47 soudního spisu) a také z postupu samotného krajského soudu (srov. usnesení krajského soudu ze dne 6. 12. 2023, č. j. 52 Af 12/2023-45, a jeho výzvu ze dne 1. 2. 2024, č. j. 52 Af 12/2023-54). Ostatně žalovaný tento úmysl potvrdil i ve svém vyjádření ke kasační stížnosti.

[18] Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2024 ani nemůže být posouzeno jako rozhodnutí vydané v přezkumném řízení podle § 121 až § 123 daňového řádu, protože pro vydání rozhodnutí v „obecném“ přezkumném řízení podle těchto ustanovení nebyly splněny procesní podmínky spočívající v nařízení přezkumného řízení nadřízeným správcem daně (§ 122 odst. 1 daňového řádu). Podle NSS tak nemůže být pochyb, že v projednávaném případě přezkumné rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2024 bylo vydáno za účelem uspokojení stěžovatele postupem podle § 124 odst. 1 daňového řádu, který stanoví: *„Domáhá-li se navrhovatel ve správním soudnictví zrušení rozhodnutí vydaného správcem daně, může jej správce daně uspokojit změnou nebo zrušením tohoto rozhodnutí v přezkumném řízení.“*

pokračování

[19] Podle § 62 s. ř. s. přitom platí: „(1) Dokud soud nerozhodl, může odpůrce vydat nové rozhodnutí nebo opatření, popřípadě provést jiný úkon, jimiž navrhovatele uspokojí, nezasáhne-li tímto postupem práva nebo povinnosti třetích osob. Svůj záměr navrhovatele uspokojit sdělí správní orgán soudu a vyžádá si správní spisy, pokud je již soudu předložil. (2) Předseda senátu stanoví lhůtu, v níž je třeba rozhodnutí vydat, opatření nebo úkon provést a oznámit je navrhovateli i soudu; uplyne-li tato lhůta marně, pokračuje soud v řízení. (3) Dojde-li oznámení odpůrce podle odstavce 2 soudu, vyzve předseda senátu navrhovatele, aby se ve stanovené lhůtě vyjádřil, zda je postupem správního orgánu uspokojen. Zmeškání této lhůty nelze prominout. (4) Soud řízení usnesením zastaví, sdělí-li navrhovatel, že je uspokojen. Soud řízení zastaví i tehdy, nevyjádří-li se takto navrhovatel ve stanovené lhůtě, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že k jeho uspokojení došlo. (5) Rozhodnutí, opatření nebo úkon podle odstavce 1 nabývá právní moci nebo obdobných právních účinků dnem právní moci rozhodnutí soudu o zastavení řízení“ (důraz přidán NSS).

[20] Z citované právní úpravy a popsaného skutkového stavu věci tedy dosti jasně vyplývá, že rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2024 vydané dle § 124 daňového řádu nemohlo v průběhu žalobního řízení odstranit žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2023, a nemohl tak odpadnout předmět soudního řízení. Pokud totiž nedošlo k zastavení soudního řízení v souladu s § 62 odst. 4 a 5 s. ř. s., rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2024 nenabylo právních účinků a povinností krajského soudu bylo pokračovat v řízení, nikoli odmítnout žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2023; toto rozhodnutí nezaniklo ani *de facto*, ani *de iure*, jak případně poukázal stěžovatel v kasační stížnosti.

[21] V důsledku nesplnění podmínek pro uspokojení navrhovatele podle § 124 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 62 s. ř. s. (sdělení stěžovatele, že není uspokojen) i nadále zůstal zachován předmět řízení a krajský soud pochybil, pokud podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl žalobu stěžovatele – pro takový postup nebyly splněny zákonné podmínky, jak bylo vysvětleno výše.

[22] Ve shodě se stěžovatelem lze rovněž dodat, že ve stejné logice se k obdobné věci vyjádřil již NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 42/2020-32, jehož závěry krajský soud zjevně nerespektoval, byť byly publikovány ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu s následující právní větou: „Rozhodnutí, jímž správce daně v přezkumném řízení směřujícím k uspokojení navrhovatele podle § 124 daňového řádu zruší nebo změní původní rozhodnutí, nabývá právních účinků dnem právní moci rozhodnutí soudu o zastavení řízení (§ 62 odst. 5 s. ř. s.). Zrušení nebo změna rozhodnutí správce daně v přezkumném řízení směřujícím k uspokojení navrhovatele není důvodem pro odmítnutí žaloby pro absenci předmětu řízení podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.“

[23] Pokud jde o žalovaným naznačenou účelovost jednání stěžovatele a s tím spojenou otázku náhrady nákladů řízení, tuto ponechává Nejvyšší správní soud stranou, neboť o nákladech řízení nyní nerozhoduje; to bude úkolem krajského soudu až v dalším řízení (viz níže). Nutno ovšem poznamenat, že z hlediska žalovaného se jedná o pouhou domněnku, která není ničím podložena a dále, a to především, pomíjí sdělení stěžovatele, ve kterém svůj procesní postoj vysvětluje a které souvisí s dispoziční zásadou, jíž je ovládáno

řízení o žalobě ve správním soudnictví. Žalobce je pánem sporu (*dominus litis*), a záleží tak výhradně na něm, zda bude spor vůbec zahájen, jaké námitky budou v řízení uplatněny, vydání jakého rozhodnutí se bude domáhat, případně zda bude spor předčasně ukončen (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2017, č. j. 3 As 166/2016-36). Bylo proto výlučně na žalobci/stěžovateli, aby zvolil, čeho se v řízení dožaduje, včetně toho, zda je či není rozhodnutím žalovaného uspokojen.

5. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal v postupu krajského soudu důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Napadené usnesení krajského soudu proto s poukazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[25] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.); to znamená, že neshledá-li krajský soud naplnění zákonných důvodů pro zastavení řízení či odmítnutí žaloby z jiného důvodu než v předchozím řízení, přistoupí k meritornímu projednání žaloby. Krajský soud v novém rozhodnutí o věci rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 19. července 2024

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu