



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a Mgr. Marka Žimy ve věci

žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, IČ 26710170
sídlem Tyršova 68, 281 26 Týnec nad Labem
zastoupena advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Ministerstvo financí**
sídlem Letenská 15, 118 10 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2020 č. j. MF-12137/2020/3901-4,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví specifikovaného rozhodnutí, kterým žalovaný potvrdil rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 3. 2020 č. j. 12552/20/7700-10124-050820 (dále též „rozhodnutí GFŘ ze dne 4. 3. 2020“). Tímto rozhodnutím GFŘ podle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), nařídilo přezkum rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2019 č. j. 47389/19/5200-11433-711413 (dále též „rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebním výměrům na úrok z prodlení na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období květen 2012 a srpen 2012.

(K.ř. č. 1 – rozsudek)

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (ze dne 17. 6. 2020 č. j. MF-12137/2020/3901-4) shrnul, že Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) dne 22. 11. 2018 dvěma platebními výměry, a to č. j. 4792396/18/2111-50523-202376 a č. j. 4792397/18/2111-50523-202376, vyrozuměl žalobkyni, tehdy daňový subjekt, o předpisu úroku z prodlení na DPH za zdaňovací období květen 2012 a srpen 2012. Dne 29. 11. 2018 daňový subjekt podal proti oběma platebním výměrům odvolání, která doplnil ve dnech 29. 3. 2019 a 14. 11. 2019. Rozhodnutím OFŘ ze dne 15. 11. 2019 bylo odvolání daňového subjektu (ze dne 29. 3. 2019) zamítnuto a platební výměry potvrzeny. Dne 19. 11. 2019 správce daně odvolání daňového subjektu ze dne 14. 11. 2019 postoupil OFŘ. Správce daně o doplnění odvolání (ze dne 14. 11. 2019) vyhotovil úřední záznam ze dne 5. 12. 2019 č. j. 5063229/19/2111-50523-202379, a úřední záznam dne 18. 12. 2019 č. j. 5232523/19/2100-11450-200379, ve kterém shrnul námitky daňového subjektu. Dne 16. 1. 2020 OFŘ podalo podnět GFŘ podle § 121 odst. 3 daňového řádu k nařízení přezkumu rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019. GFŘ rozhodnutím ze dne 4. 3. 2020 nařídilo přezkum rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019 pro porušení § 116 odst. 2 daňového řádu, jelikož v něm nebyly vypořádány námitky daňového subjektu z odvolání ze dne 14. 11. 2019. Dne 20. 1. 2020 daňový subjekt proti rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019 podal žalobu ke Krajskému soudu v Praze, již byla přidělena sp. zn. 43 Af 3/2020. OFŘ v tamní věci navrhlo soudu přerušení řízení s ohledem na rozhodnutí GFŘ ze dne 4. 3. 2020.
3. Žalovaný konstatoval, že pasáž rozhodnutí GFŘ ze dne 4. 3. 2020 obsahující hodnocení odvolacích námitek správcem daně je daňovým subjektem citována vytrženě z kontextu. Příslušná pasáž, obsažená v popisné části rozhodnutí, označené jako „*Skutkový stav zjištěný ze spisového materiálu*“, je shrnutím doplnění stanoviska správce daně k odvolání a GFŘ shrnulo důvody výroku svého rozhodnutí ze dne 4. 3. 2020 v závěrečné části odůvodnění, označené jako „*Posouzení věci Generálním finančním ředitelstvím*“. Odůvodnění výroku GFŘ je dostatečně přesné a nevzbuzuje pochybnosti.
4. Žalovaný k námitce, že nemělo být postupováno podle § 121 daňového řádu, ale podle § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), uvedl, že daňový řád ani s. ř. s. nevylučují nařízení či provedení přezkumného řízení podle § 121 až § 123 daňového řádu v průběhu soudního přezkumu přezkoumávaného rozhodnutí. Tato skutečnost byla potvrzena i judikaturou. Uspokojení navrhovatele podle § 62 s. ř. s. a podle § 124 daňového řádu je speciálním institutem vůči obecnému přezkoumání rozhodnutí podle § 121 až § 123 daňového řádu a tam, kde jsou splněny podmínky pro využití daného institutu, má jeho užití aplikační přednost. Možnost aplikace tohoto institutu je však oproti nařízení přezkoumání rozhodnutí užší, neboť její podmínkou je uspokojení navrhovatele. V předmětné věci však podnět k nařízení přezkoumání původního rozhodnutí ani rozhodnutí GFŘ ze dne 4. 3. 2020 se nezabývají podstatnou částí důvodů, které daňový subjekt uplatnil ve své žalobě, nesměřují k uspokojení daňového subjektu. Cílem přezkoumání je v daném případě pouze zhojení vad procesního postupu OFŘ a vad odůvodnění jeho rozhodnutí ze dne 15. 11. 2019. Podle žalovaného tak § 124 daňového řádu nebylo možno aplikovat a postup OFŘ podle § 121 odst. 3 daňového řádu považuje za správný.
5. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou. Vznesené námitky lze rozdělit do těchto žalobních bodů.
6. V prvním žalobním bodu žalobkyně namítá, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jakým právním názorem je OFŘ v dalším řízení vázáno. Žalobkyně přitom totožnou

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

námítku vznesla již v odvolání proti rozhodnutí GFŘ ze dne 4. 3. 2020, kterou žalovaný nevyřídil. Žalovaný se nijak nevyjádřil, zda OFŘ bude v dalším řízení vypořádávat námítky žalobkyně, které vznesla v doplnění odvolání ze dne 14. 11. 2019 nebo jen ty, které shledal finanční úřad důvodnými, jak žalobkyně požadovala v odvolání. V rozhodnutí GFŘ ze dne 4. 3. 2020 je jen obecně uvedeno, že OFŘ má vypořádat všechny odvolací námítky, které vypořádány nebyly, aniž by uvedl, jaké to jsou a jakým právním názorem je OFŘ zavázáno. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné a porušuje § 114 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný nepřezkoumal rozhodnutí GFŘ ze dne 4. 3. 2020v rozsahu požadovaném v odvolání.

7. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně tvrdí, že nařízení přezkumu podle § 121 daňového řádu je vyloučeno, pokud lze aplikovat nařízení přezkumu podle ust. § 62 s. ř. s., které je speciálním ustanovením k obecné možnosti správce daně nařídit přezkum podle § 121 daňového řádu, a proto má aplikační přednost. Změny napadeného rozhodnutí tedy lze dosáhnout výhradně postupem podle § 62 s. ř. s. Nařízení přezkumu brání skutečnost, že žalobkyně napadla původní rozhodnutí žalobou u Krajského soudu v Praze, který ji vede pod sp. zn 43 Af 3/2020. Názor žalovaného, který uvedl, že aplikace institutu uspokojení navrhovatele podle § 62 s. ř. s. je užší než nařízení přezkumu podle daňového řádu, považuje za rozporné s výkladem § 62 s. ř. s., k němuž dospěl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 13. 7. 2010 č. j. 3 Ads 148/2008-70. Daňový řád v § 124 výslovně upravuje, co je oprávněn daňový orgán činit, když je daňové rozhodnutí napadeno správní žalobou. Podle zásady enumerace veřejnoprávních pretenzí může daňový orgán dosáhnout změny žalobou napadeného rozhodnutí jen postupem podle § 62 s. ř. s., přičemž podle § 124 odst. 2 daňového řádu je vyloučeno, aby se tak stalo cestou nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 daňového řádu, jak potvrzuje i § 75 odst. 1 s. ř. s. a ke stejnému závěru lze dospět i aplikací § 121 odst. 2 daňového řádu. Daňový orgán před skončením řízení ve správním soudnictví není schopen posoudit, v jakém rozsahu bude jeho rozhodnutí přezkoumáno. Daňový orgán tak musí vyčkat na skončení řízení ve správním soudnictví, teprve poté může v otázkách, které nebyly posouzeny, nařídit provedení přezkumného řízení. Tím, že žalovaný aprobevoval přezkum podle § 121 daňového řádu, způsobil, že krajský soud bude muset odmítnout žalobu žalobkyně proti původnímu rozhodnutí, čímž se podstatně prodlouží doba, za níž bude věc vyřízena. Tento postup krátí žalobkyni na možnosti efektivní obrany proti nezákonnému rozhodnutí. Žalobkyni je zasahováno i do práva na pokojné užívání majetku garantované v čl. 11 Listiny základních práv a svobod, neboť je nucena vynakládat náklady na právní zastoupení ve dvou soudních řízeních.
8. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. *K prvnímu žalobnímu bodu* odkázal na § 116 odst. 2 daňového řádu, na který odkázalo napadené rozhodnutí i rozhodnutí GFŘ ze dne 4. 3. 2020. Podle uvedeného ustanovení musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel, spatřuje nesprávnost či nezákonnost rozhodnutí. OFŘ se proto musí zabývat všemi námítkami uvedenými žalobkyní v doplnění, názor správce daně není pro rozsah posuzování rozhodný. To neznamená, že by OFŘ bylo povinné shledat námítky žalobkyně důvodnými a ztotožnit se s nimi. Předmětný závěr tedy z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, napadené rozhodnutí je zcela srozumitelné a přezkoumatelné. *Ke druhému žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že úspěch postupu podle § 62 s. ř. s. a § 124 daňového řádu závisí na vůli žalobkyně, která může sdělit soudu, že byla postupem správního orgánu uspokojena, přestože nebylo vyhověno všem jejím původním námítkám. Naopak i v případě, kdy k uspokojení

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

objektivně došlo, může žalobkyně trvat na pokračování v řízení ve správním soudnictví. Uvedený závěr lze vztáhnout pouze na postup podle uvedených ustanovení, nelze z něj dovozovat nepřipustnost alternativního postupu podle § 121 daňového řádu. V dané věci bylo možné očekávat, že dojde ke změně rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019 ve prospěch žalobkyně, avšak v marginálním rozsahu. Je nepravděpodobné, že by tímto postupem došlo k uspokojení žalobkyně, OFŘ proto správně zvolilo jako vhodnější postup podání podnětu k nařízení přezkumu podle § 121 daňového řádu. Z daňového řádu nijak nevyplývá nepřipustnost nařízení přezkumu po zahájení řízení ve správním soudnictví. Zákaz přezkumu rozhodnutí nadřízeným orgánem nelze dovodit ani z § 75 odst. 1 s. ř. s. Podle ust. § 121 odst. 2 daňového řádu je zjevné, že omezení nařízení přezkoumání dopadá pouze na již soudem rozhodnuté věci, nikoli na probíhající soudní řízení. Obecná přípustnost přezkumu za souběžného vedení soudního řízení vyplývá z ustálení judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně na svých právech krácena nebyla.

9. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud neshledal žalobu důvodnou.
10. U jednání konaného dne 6. 8. 2024 žalovaný setrval na své argumentaci, žádný důkaz provést nenavrhl. Zástupce žalobce se k jednání nedostavil, svou neúčast písemně omluvil a souhlasil s projednáním a rozhodnutím věci i bez své účasti. Tato skutečnost soudu nebránila věc projednat.
11. Soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění.
12. Podle § 121 odst. 1 daňového řádu *správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.*
13. Podle § 121 odst. 2 daňového řádu *v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídít přezkoumání rozhodnutí.*
14. Podle § 121 odst. 3 daňového řádu *podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podá u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni, kterýkoli správce daně, jakmile zjistí, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou dány zákonné podmínky.*
15. Podle § 121 odst. 4 daňového řádu *za podmínek podle odstavce 3 může podnět k přezkoumání rozhodnutí podat kterákoli osoba zúčastněná na správě daní. Pokud o to osoba, která podala podnět, požádá, sdělí jí správce daně, zda shledal podnět důvodným či nikoliv.*
16. Podle § 124 odst. 1 daňového řádu *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.*
17. Podle § 124 odst. 2 daňového řádu *přezkumné řízení směřující k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni; ustanovení o nařízení přezkoumání rozhodnutí se nepoužijí.*
18. Podle § 124 odst. 3 daňového řádu *k novým skutečnostem a návrhům na provedení nových důkazních prostředků, které navrhovatel ve své žalobě neuvedl, správce daně v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví nepřihlíží.*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

19. Podle § 124 odst. 4 daňového řádu *v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví nelze změnit rozhodnutí v neprospěch navrhovatele.*
20. Podle § 124 odst. 5 daňového řádu *proti rozhodnutí vydanému v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví nelze uplatnit opravné prostředky.*
21. Podle § 62 odst. 1 s. ř. s. *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.*
22. Podle § 62 odst. 2 s. ř. s. *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.*
23. Podle § 62 odst. 3 s. ř. s. *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.*
24. Podle § 62 odst. 4 s. ř. s. *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.*
25. Podle § 62 odst. 5 s. ř. s. *rozhodnutí, opatření nebo úkon podle odstavce 1 nabývá právní moci nebo obdobných právních účinků dnem právní moci rozhodnutí soudu o zastavení řízení.*
26. Nejprve se soud zabýval *druhým žalobním bodem*, v němž žalobkyně zpochybňuje, zda vůbec byl žalovaný oprávněn nařídít přezkumné řízení podle § 121 daňového řádu, když proti rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019 byla podána žalobkyní žaloba u Krajského soudu v Praze.
27. Ust. § 121 daňového řádu upravuje přezkumné řízení coby dozorčí prostředek, tedy prostředek, který slouží k nápravě právních vad rozhodnutí vydaných při správě daní a jehož uplatnění je v dispozici toliko daňového orgánu, nikoli účastníka řízení. Daňový orgán je oprávněn, ale zároveň povinen, zahájit přezkumné řízení podle § 121 daňového řádu, shledá-li, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Opačný postup, tedy nezahájení přezkumného řízení, ač by pro to byl zjištěn důvod, by byl v rozporu se zákonem a zásadou oficiality. Ust. § 121 odst. 2 daňového řádu stanovuje překážku, pro niž nelze přezkum rozhodnutí nařídít, a sice že *v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídít přezkoumání rozhodnutí* (zvýraznění doplnil soud). Citovaný zákaz zahájení přezkumného řízení podle § 121 daňového řádu se tedy uplatní pouze v rozsahu, ve kterém o daném rozhodnutí již rozhodl správní soud v rámci soudního přezkumu. Nejedná se tedy o paušální zákaz, jak upozorňuje i komentářová literatura (např. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 121), ale o zákaz vztahující se pouze na ten rozsah rozhodnutí daňového orgánu, který byl předmětem rozhodování před správním soudem (správní soud totiž napadené rozhodnutí přezkoumá pouze v rozsahu uplatněných žalobních bodů). Ve zbytku (o němž správní soud nerozhodl) může být přezkumné řízení zahájeno. Daňový řád tedy na rozdíl od předchozí úpravy upustil od absolutního zákazu nařízení přezkumného řízení, když ustanovení § 56a odst. 2 věta první zákona č. 337/1992

Sb., o správě daní a poplatků (dále též „zákon o správě daní a poplatků“) stanovovalo, že použití mimořádného opravného prostředku podle části páté tohoto zákona je nepřípustné **vůči těm rozhodnutím** správců daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem (zvýraznění doplnil soud).

28. Zároveň se zákaz zahájení přezkumného řízení podle § 121 odst. 2 daňového řádu uplatní pouze v případech, kdy již bylo o daném rozhodnutí daňového orgánu správním soudem rozhodnuto. Pouhé zahájení soudního přezkumu není překážkou nařízení přezkumného řízení podle § 121 daňového řádu. V tomto ohledu se opět jedná o změnu oproti původní úpravě obsažené v zákoně o správě daní a poplatků, když ustanovení § 56a odst. 2 věty druhé tohoto zákona obsahovalo výslovný zákaz zahájení přezkumného řízení (resp. řízení o mimořádném opravném prostředku), pokud už o dotčeném rozhodnutí probíhalo soudní řízení (*řízení o mimořádném opravném prostředku nelze zahájit vůči rozhodnutí tehdy, probíhá-li již o něm přezkumné řízení u soudu*). Daňový řád takový zákaz neobsahuje a zahájené soudní řízení o žalobě proti rozhodnutí daňového orgánu není překážkou nařízení přezkumu tohoto rozhodnutí podle daňového řádu.
29. Ust. § 124 daňového řádu, na které žalobkyně v žalobě odkazuje, upravuje zvláštní typ přezkumného řízení. Předmětná úprava v § 124 daňového řádu navazuje na právní úpravu institutu uspokojení navrhovatele obsaženou v § 62 s. ř. s. „*Institut uspokojení navrhovatele se projevuje jak v daňovém řádu, tak v soudním řádu správním. Zatímco soudní řád správní ve svém § 62 SŘS pojednává o problematice ve vztahu k procesnímu postupu soudu, komentované ustanovení upravuje procesní postup správce daně*“ (LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 593.) Ust. § 124 daňového řádu umožňuje daňovému orgánu uspokojit navrhovatele, který se žalobou proti rozhodnutí podanou u správního soudu domáhá zrušení rozhodnutí vydaného daňovým orgánem. Konkrétně § 124 odst. 1 daňového řádu 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* (zvýraznění doplnil soud). Jedná se tedy toliko o možnost, nikoliv povinnost daňového orgánu, a je na jeho uvážení, zda přistoupí k uspokojení navrhovatele v přezkumném řízení podle § 124 daňového řádu. Je přitom mylný výklad žalobkyně, že v případě, kdy je proti rozhodnutí daňového orgánu podána žaloba u správního soudu, může daňový orgán postupovat pouze podle § 62 s. ř. s., resp. podle § 124 daňového řádu a v přezkumném řízení uspokojit navrhovatele změnou či zrušením daného rozhodnutí. Ust. § 124 daňového řádu není k § 121 téhož zákona ve vztahu speciality v tom smyslu, jak tvrdí žalobkyně, a sice že pokud byla proti rozhodnutí daňového orgánu podána žaloba podle s. ř. s., může daňový orgán provést přezkum jen podle § 124 daňového řádu. Tak z právní úpravy neplyne.
30. Přezkum podle § 124 daňového řádu je speciálním typem přezkumu, který lze uplatnit jen za přísně daných podmínek, přičemž, jak přiléhavě uvedl žalovaný na str. 4 napadeného rozhodnutí, pokud jsou v konkrétní situaci naplněny podmínky pro využití přezkumu podle § 124 daňového řádu (podána správní žaloba proti rozhodnutí daňového orgánu a vůle uspokojit navrhovatele změnou či zrušením tohoto rozhodnutí), mělo by být s ohledem na zásadu procesní ekonomie podle tohoto ustanovení postupováno. Zároveň se soud plně ztotožňuje s žalovaným, že přezkum podle § 124 daňového řádu je užší než přezkum podle § 121 téhož zákona, neboť jeho podmínkou je právě uspokojení navrhovatele, tedy změna či zrušení přezkoumávaného rozhodnutí ve prospěch navrhovatele, a to na základě žalobního návrhu, z něhož daňový orgán při tomto typu

přezkumu vychází. Uvedený závěr přitom neshledává soud rozporným s usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2010 č. j. 3 Ads 148/2008-70. Důvody pro postup podle § 124 daňového řádu jsou tedy omezeny vyhověním (i částečným) uplatněným žalobním bodům. Pokud však pro takový postup neshledá daňový orgán důvod, resp. shledá jiné důvody pro nařízení přezkumu rozhodnutí, může nařídit přezkum podle § 121 daňového řádu, jehož užití po zahájení soudního přezkumu rozhodnutí daňového orgánu není ustanovením § 124 daňového řádu, ani § 62 s. ř. s. nikterak vyloučeno. Vyloučení aplikace tohoto ustanovení nevyplývá ani z § 75 s. ř. s.

31. Žalobkyně tvrzené vyloučení přezkumného řízení podle § 121 daňového řádu neplyne ani z § 124 odst. 2 daňového řádu, jak se snaží žalobkyně navodit. Toto ustanovení pouze upravuje podobu přezkumu podle § 124 daňového řádu, když stanoví, že se tento postup neřídí ustanoveními o nařízení přezkoumání rozhodnutí, tedy ustanoveními § 121 až § 123 daňového řádu. Uvedené pravidlo přitom nelze vykládat tak, jak to činí žalobkyně, a sice že v případě podání správní žaloby proti rozhodnutí daňového orgánu je přezkumné řízení podle § 121 daňového řádu jako takové vyloučeno.
32. Lze proto konstatovat, že byla-li podána správní žaloba proti rozhodnutí daňového orgánu, může daňový orgán využít postup podle § 121 i § 124 daňového řádu, a to za předpokladu, že jsou pro ten který postup splněny zákonné podmínky. Rozhodl-li se žalovaný, resp. GFŘ, nařídit přezkum podle § 121 daňového řádu, nebyl jeho postup v rozporu se zákonem. Ust. § 121 odst. 2 daňového řádu, jak bylo vyloženo výše, vylučuje přezkumné řízení pouze v rozsahu rozhodnutí, o němž již bylo správním soudem rozhodnuto. Žalobkyně přitom v podané žalobě ani netvrdila, natož doložila, že by v rozsahu, v jakém byl přezkum nařízen, bylo správním soudem rozhodnuto. Pouze uvedla, že proti rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019 podala žalobu. Pouhé zahájení soudního přezkumu překážku pro nařízení přezkumu podle § 121 daňového řádu nečiní. Zároveň žalovaný na str. 5 napadeného rozhodnutí uvedl, že podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019 a rozhodnutí GFŘ ze dne 4. 3. 2020 se vůbec nezabývají podstatnou částí důvodů, které žalobkyně uplatnila ve své žalobě proti rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019, a nesměřují tedy k jejímu uspokojení ve smyslu vyhovění žalobním bodům, nýbrž ke zhojení vad procesního postupu a odůvodnění rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019. Žalobkyně přitom nyní v podané žalobě tyto závěry žalovaného nikterak nespornuje, netvrdí, že by daňový orgán shledal důvody pro její uspokojení, resp. že byl přezkumu z tohoto důvodu nařízen. Postup žalovaného, které nařídil přezkum původního rozhodnutí podle § 121 daňového řádu, tedy soud neshledal v rozporu se zákonem.
33. Ve vztahu k žalobním námitkám o probíhajícím soudním řízení o žalobě proti rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019 soud pro úplnost uvádí, že soud může z důvodu nařízení přezkumného řízení přerušit soudní řízení podle § 48 odst. 3 písm. a) s. ř. s., přičemž „[d]ojde-li v průběhu řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ke změně žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení postupem podle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, odpadne předmět řízení, a nejsou tak již dány podmínky řízení o takové žalobě“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2019 č. j. 8 Afs 361/2018-49). Předmětem přezkumu v nynější věci však není, a ani nemůže být, postup správního soudu ve věci žaloby žalobkyně proti rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019. Předmětem nyní projednávaného řízení, jak jej žalobkyně vymezila v žalobě, bylo posouzení postupu žalovaného spočívajícího v nařízení přezkumného řízení podle § 121 daňového řádu. Soud

přítom shledal postup žalovaného v souladu se zákonem, když nebyly dány žádné překážky, které by nařízení přezkumu bránily. Soud pro úplnost dodává, že v rámci přezkumného řízení ani nemusí dojít ke změně či zrušení původního rozhodnutí, tedy ani nemusí být dán důvod pro odmítnutí žaloby proti rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019. Samotné nařízení přezkumu podle daňového řádu důvod pro odmítnutí žaloby nepředstavuje. Městský soud v Praze tedy neshledal v postupu žalovaného tvrzené zkrácení na právech žalobkyně, konkrétně na právu na efektivní obranu a na právu na pokojné užívání majetku. Druhý žalobní bod není důvodný.

34. *V prvním žalobním bodu žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že z něj není zřejmé, jakým právním názorem je OFŘ v dalším řízení vázáno. Jinými slovy, tvrdí, že totožnou námitku vznesla již v odvolání proti rozhodnutí GFŘ ze dne 4. 3. 2020 a žalovaný však tuto námitku nevyřídil. Městský soud v Praze s tvrzením žalobkyně neztotožňuje.*
35. Soud z napadeného rozhodnutí ověřil, že žalovaný se odvolací argumentací žalobkyně zabýval v prvním odstavci na str. 4 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že *„pasáž napadeného rozhodnutí obsahující hodnocení odvolacích námitek prvostupňovým správcem daně je daňovým subjektem citována vytrženě z kontextu celého rozhodnutí a skutečně pak může působit nejednoznačným dojmem. Příslušná pasáž je shrnutím doplnění stanoviska Finančního úřadu pro Středočeský kraj k odvolání a je obsažena v čisté popisné části napadeného rozhodnutí, označené jako ‚Skutkový stav zjištěný ze spisového materiálu‘, čehož si je daňový subjektem vědom a sám to v odvolání uvedl. Generální finanční ředitelství shrnulo důvody výroku napadeného rozhodnutí v závěrečné části jeho odůvodnění, označené jak ‚Posouzení věci Generálním finančním ředitelstvím‘ “. Následně žalovaný citoval pasáž z rozhodnutí GFŘ ze dne 4. 3. 2020 s tím, že považuje takové odůvodnění výroku za dostatečně přesné a nevzbuzující pochybnosti, a proto námitku posoudil jako nedůvodnou. Jak je zřejmé z citované části napadeného rozhodnutí, žalovaný se předmětnou argumentací žalobkyně zabýval, přičemž podle soudu řádně a dostatečně vysvětlil důvody, pro které ji shledal irelevantní. Napadené rozhodnutí tak v tomto ohledu není nepřezkoumatelné, jak tvrdí žalobkyně.*
36. Soud se zároveň ztotožnil s žalovaným, že v rozhodnutí GFŘ ze dne 4. 3. 2020 jsou jednoznačně vymezeny důvody nařízení přezkumu. Je z něj zcela zjevné, jaké vady má OFŘ napravit a jak má v řízení dále postupovat. GFŘ na str. 5 rozhodnutí ze dne 4. 3. 2020 dovodilo: *„Z předloženého spisového materiálu jednoznačně plyne, že daňovým subjektem bylo dne 14. 11. 2019 učiněno doplnění odvolání, a to před vydáním rozhodnutí o odvolání č. j. 47389/19/5200-11433-711413, ze dne 15. 11. 2019. Námitky uvedené v tomto doplnění odvolání nebyly v rozhodnutí o odvolání vypořádány. Došlo tedy k porušení ust. § 116 odst. 2 daňového řádu, neboť v odůvodnění rozhodnutí o odvolání nebyly vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. To představuje vadu řízení, která má vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání.“* OFŘ tedy bylo v dalším řízení povinno vypořádat všechny námitky žalobkyně, zejména z doplněného odvolání ze dne 14. 11. 2019, neboť s nimi se rozhodnutí OFŘ ze dne 15. 11. 2019 nevypořádalo, a proto byl nařízen přezkum. Tvrzení žalobkyně, že není zřejmé, zda OFŘ bude v dalším řízení vypořádat námitky žalobkyně, které vznesla v doplnění odvolání ze dne 14. 11. 2019 nebo jen ty, které shledal finanční úřad důvodnými, je tedy mylné. Ani v této otázce neshledal soud napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, tudíž i první žalobní bod je nedůvodný.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

37. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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). Připadne-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.

Praha 6. srpna 2024

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.