



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobkyně: **DVOŘÁK TRUCK-SERVIS s. r. o.**, IČO: 02461587
se sídlem Karlov 1119, Velké Meziříčí
zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem
se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13 – Stodůlky

proti

žalovanému: **Ministerstvo financí**
se sídlem Letenská 15, Praha 1 – Malá Strana

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2021, č. j. MF-28670/2021/3901-4

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žalobkyně nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Generální finanční ředitelství (dále jen „prvostupňový správní orgán“) rozhodnutím ze dne 21. 7. 2021, č. j. 47585/21/7700-10124-204230 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“),

nařídilo podle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2022, přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11433-706599, neboť shledalo, že Odvolací finanční ředitelství nesprávně potvrdilo doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, když nevzalo v úvahu skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání za toto zdaňovací období. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání žalobkyně proti prvoinstančnímu rozhodnutí zamítl a toto potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojí žalobkyně podanou žalobou.

2. Finanční úřad pro Pardubický kraj zahájil dne 14. 3. 2017 u žalobkyně daňovou kontrolu mimo jiné i na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016, přičemž k zahájení daňové kontroly došlo před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2016, a tedy i před vyměřením daně za toto zdaňovací období. V průběhu daňové kontroly podala žalobkyně dne 30. 6. 2017 k Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, na jehož podkladě vyměřil tento správce daně žalobkyni „konkludentním“ platebním výměrem ze dne 11. 7. 2017, č. j. 1269620/17/2913-00551-706130, daň z příjmů právnických osob ve výši 349 410 Kč. Na základě výsledků provedené daňové kontroly vydal Finanční úřad pro Kraj Vysočina mimo jiné dodatečný platební výměr ze dne 23. 1. 2019, č. j. 80804/19/2913-0051-706130, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 vyšší o částku 694 925 Kč a zároveň žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 138 985 Kč. Citované rozhodnutí bylo následně potvrzeno rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11433-706599. Proti tomuto rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství brojila žalobkyně správní žalobou, v níž vyjma jiného namítala, že měl správce daně na základě provedené daňové kontroly vyměřit žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 postupem podle § 139 odst. 2 a 3 daňového řádu, přičemž zároveň nemohla žalobkyni vzniknout povinnost hradit penále z částky doměřené daně podle § 251 odst. 1 daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství se s touto žalobní námitkou ztotožnilo a podalo k prvoinstančnímu správnímu orgánu podnět podle § 121 odst. 3 daňového řádu k nařízení přezkoumání svého odvolacího rozhodnutí. Prvoinstanční správní orgán po předběžném posouzení věci shledal podnět oprávněným, proto nařídil podle § 121 daňového řádu za účelem případného zhojení této nezákonnosti přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11433-706599.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. **Žalobkyně** v žalobě namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť přezkum rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11433-706599, neměl být nařízen podle § 121 daňového řádu, ale dle § 124 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalobkyně je toho názoru, že v její situaci nelze ve smyslu zásady *lex specialis derogat legi generali* provést přezkumné řízení podle § 121 a násl. daňového řádu, přičemž nařízení přezkumu dle napadeného rozhodnutí je v rozporu se základní zásadou daňového řízení minimalizace nákladů žalobkyně v procesu stanovení správné daně. V důsledku přezkumu dle § 121 daňového řádu totiž žalobkyni vzniknou nadbytečné náklady spočívající v nákladech za řízení o žalobě vedené

Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 29 Af 64/2020, neboť v případě změny napadeného rozhodnutí následně dojde k odmítnutí této správní žaloby a žalobkyně obligatorně nemá podle § 60 odst. 3 s. ř. s. nárok na náhradu nákladů řízení. V případě využití institutu uspokojení návrhovatele ve smyslu § 124 daňového řádu ve spojení s § 62 s. ř. s. však žalobkyni náhrada nákladů řízení náleží.

4. V souvislosti s právě uvedenou námitkou žalobkyně dále namítá, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 a 2016 marně uplynula dne 14. 3. 2020. Z uvedeného důvodu nebylo možné přezkum dle § 121 daňového řádu nařídit, neboť ten je dle § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu pro marné uplynutí lhůty pro stanovení daně vyloučen. Žalobkyně zároveň nesouhlasí s názorem žalovaného, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 neuplynula z důvodu aplikace § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 2. 8. 2014. Žalobkyni byla rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj vyměřena daňová ztráta za zdaňovací období 2013, kterou uplatnila jako položku snižující základ daně za zdaňovací období 2014. Z tohoto důvodu nemohla žalobkyně uplatnit daňovou ztrátu vůči dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 a 2016, neboť tu lze jako odečitatelnou položku uplatnit pouze jednou. Žalobkyně dále v této souvislosti s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74, uvedla, že nemohla-li daňovou ztrátu uplatnit v dalších zdaňovacích obdobích, nevztahovalo se na zdaňovací období 2015 a 2016 pravidlo delší lhůty pro stanovení daně podle § 38r zákona o dani z příjmů, ale základní pravidla počítání lhůt podle § 148 daňového řádu.
5. Za chybné pak považuje žalobkyně závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, neboť je-li ztráta uplatněna jako odečitatelná položka v prvním zdaňovacím období, kdy to bylo možné, tak lhůta pro podání dodatečného přiznání trvá až do pátého roku a skýtá daňovému subjektu dostatečný časový prostor pro dodatečnou změnu svého tvrzení v roce, kdy byla ztráta uplatněna jako odečitatelná položka a její eventuální použití v následujících letech. Přichází-li poplatník v důsledku své volby odečíst ztrátu v prvním roce, kdy to bylo možné, o možnost uplatnit ji v posledním z pěti let, pak v tom nelze spatřovat nespravedlnost, jde jen o důsledek jeho volby.
6. **Žalovaný** ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně neuplatnila žádné přesvědčivé argumenty, které by již dříve nepředestřela v odvolání, proto odkázal na svou argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí. Námitku žalobkyně týkající se použití institutu uspokojení návrhovatele po zahájení řízení ve správním soudnictví ve smyslu § 124 daňového řádu ve spojení s § 62 s. ř. s. považuje žalovaný za absurdní a účelovou a je přesvědčen, že pro aplikaci tohoto institutu nebyly v posuzované věci dány zákonné podmínky. Co se týče výkladu § 38r zákona o daních z příjmů a otázky plynutí lhůty pro stanovení daně při uplatnění daňové ztráty z předchozích let, žalovaný se v tomto ohledu plně ztotožňuje s právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 191/2021.

III. Ústní jednání

7. Na ústním jednání dne 18. 9. 2024 účastníci řízení odkázali na svá dosavadní podání ve věci. Žalobkyně navrhla, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného a přiznal jí náhradu

nákladů řízení. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a na náhradě nákladů řízení nic nepožadoval.

IV. Posouzení žaloby

8. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná.
9. Podstatou nyní posuzované žaloby je zejména otázka zákonnosti nařízení přezkumu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11433-706599, dle § 121 daňového řádu, a to i v závislosti na plynutí lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob. Dle žalobkyně mělo být citované rozhodnutí podrobeno přezkumu dle § 124 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 62 s. ř. s., a to i z toho důvodu, že v jejím případě nelze na zdaňovací období 2015 a 2016 aplikovat delší lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 38r zákona o daních z příjmů.
10. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů *lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních společností nebo rozdělení obchodní společnosti.*
11. Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*
12. Otázkou určení počátku a plynutí lhůty ke stanovení daně ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů se opakovaně zabývala rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu, dle níž není rozhodné, uplatnil-li daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích, ale to, zda tak podle zákona učinit může (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2021, čj. 7 Afs 191/2021-35, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38).
13. Žalobkyni byla za zdaňovací období roku 2013 vyměřena daňová ztráta, kterou mohla následně uplatnit ve zdaňovacích obdobích let 2014 až 2018, neboť jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, č. 4023/2020 Sb. NSS „*v návaznosti na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je pro určení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, za něž byla stěžovatelce vyměřena daňová ztráta (zdaňovací období roku 2008), tak i pro všechna zdaňovací období, za které mohla daňovou ztrátu či její část uplatnit (pět výše uvedených zdaňovacích období), určující okamžik, kdy skončí lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém mohla daňovou ztrátu uplatnit.*“ Lhůta pro podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2018 pak uplynula dne 1. 7. 2019. V tento den rovněž počala běžet tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, která skončila dne 1. 7. 2022. S ohledem na výše uvedené městský soud uzavírá, že rozhodnutí Generálního finančního ředitelství

ze dne 21. 7. 2021, č. j. 47585/21/7700-10124-204230, jímž byl nařízen přezkum rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11433-706599, nebylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně a přezkum proto nebyl nařízen v rozporu s § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu.

14. Namítá-li žalobkyně, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016 u ní počala běžet dne 14. 3. 2017, tedy v době zahájení daňové kontroly, je nutné uvést, že dle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu *lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* V tomto ohledu se soud plně ztotožňuje se závěry žalovaného uvedenými v napadeném rozhodnutí, totiž že v případě žalobkyně lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2016 uplynula dne 3. 7. 2017 (den 1. 7. 2017 připadal na sobotu), proto v době zahájení daňové kontroly nemohla zároveň začít běžet lhůta pro stanovení daně, neboť na úkon v podobě zahájení daňové kontroly nelze v nyní posuzované věci hledět jako na úkon ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.
15. Odkazuje-li pak žalobkyně na podporu svých závěrů ohledně počítání lhůty dle § 38r zákona o daních z příjmů na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74, je nutné uvést, že žalobkyně v tomto případě dezinterpretuje závěry z této judikatury vyplývající. Žalobkyní citovaná vybraná část není v citované judikatuře uvedena izolovaně, ale je součástí všech dalších navazujících odstavců. Předmětný rozsudek kasačního soudu totiž naopak potvrzuje závěry, k nimž v souvislosti s určením počátku běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně dospěl žalovaný, když dále v textu jasně uvádí, že *„konec běhu lhůty pro stanovení daně z příjmů se odvíjí od posledního zdaňovacího období, ve kterém lze daňovou ztrátu uplatnit.“*
16. Co se týče žalobkyní namítaných chybných závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, k tomu městský soud uvádí, že se naopak jedná o závěry, které byly kasačním soudem mnohokrát opakovaně potvrzovány (viz zejména body [12] a [13] tohoto rozsudku). Městský soud opakovaně poukazuje na ustálené judikатурní závěry, totiž že okamžik faktického uplatnění daňové ztráty nebo její části nemá vliv na běh lhůty pro stanovení daně, přičemž pro její konec bude vždy rozhodné poslední zdaňovací období, za něž lze daňovou ztrátu uplatnit, a nikoliv konkrétní období, ve kterém daňový subjekt tuto ztrátu fakticky uplatnil. Uvedené pak bez dalšího potvrzuje Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku sp. zn. 8 Afs 58/2019, kde konstatuje, že *„stejně tak nelze souhlasit se stěžovatelkou ani v tom, že by bylo rozhodné, v jakých obdobích daňovou ztrátu fakticky uplatnila a nikoli potencialita jejího uplatnění. Jak lze dovodit ze samotného textu zákona (zákonodárce by při výkladu prosazovaném stěžovatelkou jistě hovořil o zdaňovacích obdobích, za něž byla ztráta uplatněna) a vyplývá to i z již existující judikatury zdejšího soudu, pro počítání lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla ztráta, tedy obecně (tj. bez jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí po uplynutí lhůty pro stanovení daně týkající se posledního (pátého) zdaňovacího období, v němž mohla být daňová ztráta uplatněna, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období. K takovému závěru zdejší soud dospěl nejen v účastníky zmiňovaném a shora již*

citovaném rozsudku sp. zn. 4 Afs 251/2015, ale výslovně ji aktuálně stvrdil např. ve shora již taktéž zmiňovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 134/2019. Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci ani s přihlédnutím k výše reprodukované argumentaci stěžovatelky neshledal důvod se od citované judikatury odchýlovat. V této souvislosti lze ještě poukázat na to, že i důvodová zpráva ke shora již zmiňovanému zákonu č. 170/2017 Sb., kterým byl mimo jiné novelizován i zákon o daních z příjmů, ve vztahu k § 38r tohoto zákona výslovně předpokládá běh lhůty pro stanovení daně v návaznosti na „možnost“ odečtení ztráty.“

17. V návaznosti na výše uvedené městský soud dále přistoupil k posouzení otázky nařízení přezkumu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství dle § 121 daňového řádu, namísto žalobkyní vyžadovaného postupu dle § 124 daňového řádu ve spojení s § 62 s. ř. s, tedy cestou uspokojení navrhovatele.
18. V nyní posuzované věci žalobkyně v rámci žaloby vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 64/2020 mimo jiné namítala, že měl správce daně na základě provedené daňové kontroly vyměřit žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 postupem podle § 139 odst. 2 a 3 daňového řádu, přičemž zároveň nemohla žalobkyni vzniknout povinnost hradit penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 daňového řádu. Generální finanční ředitelství se s touto žalobní námitkou na základě podnětu ze strany Odvolacího finančního ředitelství ztotožnilo s tím, že v případě daně z příjmů za zdaňovací období roku 2016 skutečně vylučovalo zahájení daňové kontroly podmínky pro uplatnění vyměření daně postupem dle § 140 odst. 1 daňového řádu, v důsledku čehož nevznikla žalobkyni ani povinnost hradit penále z dodatečně doměřené daně a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství tedy bylo vydáno v rozporu s právním předpisem.
19. 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.*
20. Podle § 122 odst. 1 daňového řádu platí, že *přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.*
21. 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.*
22. 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.*
23. Rozdíl mezi přezkumným řízením ve smyslu § 121 daňového řádu a přezkumným řízením v režimu dle § 124 daňového řádu spočívá především v tom, že přezkum dle § 124 daňového řádu umožňuje přímo v návaznosti na § 62 s. ř. s. uspokojit navrhovatele v rámci probíhajícího řízení před správním soudem. Nepředchází mu žádné vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí nadřízeným správním orgánem jako je tomu v režimu přezkumu dle § 121 daňového řádu, ale uzná-li sám správce daně zcela nebo částečně v rámci řízení před správním soudem žalobní námitky navrhovatele, přistoupí rovnou k přezkumu napadeného rozhodnutí. Přezkumné řízení dle § 124 daňového řádu totiž představuje speciální typ přezkumného řízení, přičemž „institut

*uspokojení navrhovatele byl zakotven v s. ř. s. jako speciální (smírný) způsob ukončení soudního řízení. Žalovanému se jím dává prostor, aby napravit své pochybení (například nahradil své původní rozhodnutí novým, vydaným ve zvláštním přezkumném řízení podle § 124 daňového řádu), pokud po zahájení řízení před soudem shledá, že navrhovatel namítá nezákonnost rozhodnutí či vady v postupu žalovaného oprávněně“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2021, č. j. 2 Afs 136/2021-30). Samotný přezkum pak provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, přičemž vychází toliko z podané žaloby, a nikoliv z rozhodnutí o nařízení přezkoumání vydaného ve smyslu § 121 daňového řádu, jež vždy obsahuje důvody pro užití tohoto dozorcího prostředku. Výsledek takového přezkumu by pak měl směřovat k uspokojení navrhovatele, neboť smyslem institutu uspokojení navrhovatele je urychlení rozhodování ve věci za situace, kdy správce daně sezná, že žalobní námitky v podstatné míře ob stojí a správce daně jim proto hodlá vyhovět natolik, že původní rozhodnutí změní nebo zruší (srov. KANIOVÁ, Lenka. § 124 (Vztah ke správnímu soudnictví). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-8-19]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X). Uvedený účel přezkumného řízení dle § 124 daňového řádu ostatně odpovídá i vůli zákonodárce, když odstavec 2 citovaného ustanovení formuloval slovy „přezkumné řízení směřující k uspokojení navrhovatele“.*

24. Namítá-li proto žalobkyně, že v nyní posuzované věci měl být nařízen přezkum dle § 124 daňového řádu ve spojení s § 62 s. ř. s., k tomu soud uvádí, že se na rozdíl od žalobkyně ztotožňuje se závěry žalovaného, neboť žalobkyní vyžadovaná aplikace postupu dle § 124 daňového řádu ve spojení s § 62 s. ř. s. nepochybně cílí na situace, za nichž má primárně dojít k uspokojení navrhovatele. V nyní posuzované věci však správní orgány uznaly pouze jednu z žalobních námitek žalobkyně, navíc týkající se pouze zdaňovacího období roku 2016. Za ostatní zdaňovací období let 2014 a 2015 správní orgány žalobní námitky nikterak neuznávají, proto nelze uzavřít, že by v rámci přezkumu mělo dojít k podstatnému a převažujícímu uspokojení žalobkyně. Kromě toho sama žalobkyně uvádí na podporu nutnosti aplikace postupu uspokojení navrhovatele pouze případné nepřiznání náhrady nákladů řízení, přičemž zároveň již předem avizuje, že se nebude cítit uspokojena a v řízení bude i nadále pokračovat.
25. Městský soud se neztotožňuje ani s námitkou žalobkyně, že po podání žaloby může být vedeno přezkumné řízení jen dle § 124 daňového řádu. Naopak z dikce § 124 daňového řádu vyplývá, že správní orgán má možnost, a nikoliv povinnost zahájit z moci úřední dle tohoto ustanovení přezkumné řízení směřující k uspokojení navrhovatele v rámci správního soudnictví. Zároveň z žádného zákonného ustanovení nevyplývá, že tak správní orgán činit musí a že po zahájení soudního řízení musí postupovat výhradně dle § 124 daňového řádu. Stejně tak daňový řád na žádném místě nevylučuje, aby souběžně s podanou žalobou probíhal přezkum nařízený dle § 121 daňového řádu. V tomto směru lze označit výklad žalobkyně za chybný a je naopak zcela běžné, aby bylo vedeno řízení ve správním soudnictví a zároveň bylo nařízeno a provedeno přezkumné řízení ve smyslu § 121 daňového řádu. Kromě toho je třeba uvést, že žalobkyně zde nerozlišuje mezi oběma přezkumnými řízeními a jejich smyslem a účelem. Městský soud proto připomíná, že přezkumné řízení dle § 121 daňového řádu slouží primárně k tomu, aby byla napravena případná nezákonnost vydaného rozhodnutí, neboť ve smyslu zásady oficiality by měl správce daně postupovat tak, aby byla každá nezákonnost ve veřejném právu napravena.

Naproti tomu přezkumné řízení dle § 124 daňového řádu má za cíl uspokojení navrhovatele v rámci řízení před správním soudem tak, aby případně došlo ke zrychlení projednání soudních sporů. V nyní posuzované věci by však smysl a účel přezkumu dle § 124 daňového řádu nepochybně nebyl naplněn, je-li předem zřejmé, že by došlo k uspokojení žalobkyně pouze v minimální míře oproti všem žalobním námitkám a v soudním řízení by i tak pokračovala. V této souvislosti městský soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2024, č. j. 10 Afs 286/2023-32, v němž byla řešena obdobná situace jako v nyní posuzované věci. V citované věci kasační soud uvedl, že *„Pokud správce daně, který je nejbližší nadřízený správci rozhodujícím v posledním stupni, zjistí, že rozhodnutí vydané v tomto stupni je v rozporu s právním předpisem, nařídí jeho přezkoumání (§ 121 odst. 1 a § 122 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). Přezkumné řízení provede správce daně, který rozhodl v posledním stupni; bylo-li původní rozhodnutí v rozporu s právním předpisem, může ho zrušit nebo změnit (§ 123 odst. 1 a 5 daňového řádu). Pokud správce daně původní (přezkoumávané) rozhodnutí změní, rozhodnutí v původním znění fakticky zaniká a je nahrazeno rozhodnutím ve znění změněném. Z hlediska soudní ochrany před zkrácením práv tedy původní rozhodnutí neexistuje a je třeba se bránit proti rozhodnutí změněnému (8 Afs 361/2018, body 17 a 18). To platí i tehdy, pokud se změna týká jen části původního rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2024, č. j. 3 Afs 51/2022-38, bod 20 a judikatura tam citovaná). V projednávané věci není sporu o tom, že poté, co společnost napadla určité rozhodnutí správce daně u městského soudu, bylo toto rozhodnutí v přezkumném řízení změněno a přezkumné rozhodnutí nabylo právní moci (nebylo zrušeno). To je podle ustálené judikatury NSS jediná rozhodující skutečnost. Naopak není vůbec podstatné, jak velké části původního (přezkoumávaného) rozhodnutí se změna dotkla.“* Z právě uvedeného je zřejmé, že se ze strany správních orgánů nejedná o postup vybočující z mezí zákona a soud má za to, že správní orgány nikterak nepochybily, postupovaly-li při vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu dle § 121 daňového řádu. Bylo-li již od počátku zřejmé, že má být v rámci přezkumu řešena nezákonnost v menší a nepřevažující části rozhodnutí, k uspokojení žalobkyně nedojde a v soudním řízení bude i nadále pokračováno, nevidí soud jediného důvodu, proč by nemohly správní orgány postupovat tak jak postupovaly.

26. Městský soud znovu opakuje, že na rozdíl od § 121 daňového řádu, v případě aplikace § 124 daňového řádu provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni (žalovaný), přezkumné řízení, jehož provedení se nenařizuje. Byl-li by pravdivý názor žalobkyně, že zahájení soudního řízení vylučuje použití § 121 daňového řádu, mohlo by dojít k situaci, kdy by žalovaný (správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni) byl názoru, že vydal rozhodnutí v souladu se zákonem a odmítal by postupovat podle § 124 daňového řádu, přestože jeho instančně nadřízený správní orgán byl přesvědčen, že rozhodnutí je nezákonné. Za takové situace by dle názoru žalobkyně nemohl instančně nadřízený správní orgán nařídít přezkumné řízení a musel by to být až soud, kdo vyslyší argumenty žalobce a zruší rozhodnutí žalovaného. Taková situace by byla v rozporu se zásadou ekonomie řízení, jež ovládá jak daňové řízení, tak i řízení soudní. I z toho důvodu není názor žalobkyně správný.
27. Je-li pak jediným důvodem, pro který se žalobkyně domáhá aplikace postupu uspokojení navrhovatele, skutečnost, že žalobkyni v případě změny rozhodnutí nebudou přiznány náklady řízení, a nikoliv případná tvrzená nezákonnost samotného rozhodnutí o přezkumu, má žalobkyně možnost s ohledem na své dispoziční oprávnění vzít předmětnou žalobu zpět. Lze sice souhlasit s žalobkyní, že dojde-li k jí předjímanému

procesnímu stavu a její žaloba bude v důsledku případné změny rozhodnutí odmítnuta, bude mít tato skutečnost negativní dopad do její majetkové sféry, nicméně jak v obdobném případě uzavřel kasační soud „jde o takový dopad, který jednotlivec má za běžných okolností být schopen unést“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019-26).

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

28. Z výše uvedených důvodů městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
29. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-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 18.09.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla: S. K.