



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. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **J. G.**, zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2022, č. j. 47572/22/5200-10422-709827, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2023, č. j. 141 Af 4/2023 - 41,

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 :

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně v záhlaví uvedené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), jímž byla výrokem II. odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2012. Při posouzení věci vycházel krajský soud z následujícího skutkového stavu.

[2] Platebním výměrem Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 17. 2. 2022 byla žalobkyni podle § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., (dále jen „daňový řád“) vyměřena daň z příjmu fyzických osob za rok 2015 ve výši 130 740 Kč. Žalobou napadeným rozhodnutím pak žalovaný na základě odvolání žalobkyně změnil uvedený platební výměr tak, že snížil

vyměřenou daň na částku 113 819 Kč. Rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 9. 2. 2023 bylo nařízeno přezkoumání tohoto rozhodnutí. Rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 4. 2023 vydaným v přezkumném řízení podle § 123 odst. 1 a 5 daňového řádu pak bylo napadené rozhodnutí změněno tak, že žalobkyni byla vyměřena daň z příjmu fyzických osob za rok 2015 ve výši 116 019 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí nebylo podáno.

[3] Na základě výše uvedených skutečností dospěl krajský soud k závěru, že v daném případě nejsou splněny podmínky řízení. Při posouzení této otázky vyšel z četné judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z rozsudku ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019 - 26, z rozsudku ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018 - 49 a z rozsudku ze dne 31. 5. 2023, č. j. 8 Afs 213/2022-46. V těchto rozsudcích byl shodně vyjádřen právní názor, že změna žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení zakládá neodstranitelný nedostatek podmínek řízení soudního, neboť původní žalobou napadené rozhodnutí již neexistuje v podobě, v níž bylo napadeno. S uvedeným názorem se krajský soud ztotožnil. Poukázal přitom i na skutečnost, že jeden z výše uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek č. j. 8 Afs 361/2018 - 49 byl napaden ústavní stížností, ta však byla usnesením Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. IV. ÚS 224/20 jako zjevně neopodstatněná odmítnuta.

[4] Kasační stížnost podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) z důvodu, který explicitně neoznačila, z povahy věci však připadá v úvahu pouze důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. K tomu stěžovatelka uvedla, že v jejím případě k odmítnutí žaloby nebyl dán zákonný důvod. Jediná žalobní námitka, kterou uplatnila, se týkala prekluzivní lhůty, která uběhla, a proto žalovaný nemohl napadené rozhodnutí vydat. S ohledem na toto tvrzení je dle názoru stěžovatelky nerozhodné, že napadené rozhodnutí neexistuje v podobě, v níž je napadeno, podstatné je, že existuje. Z tohoto důvodu má stěžovatelka za to, nedostatek podmínek řízení zde není dán a otázku prekluze lze i za situace změněného rozhodnutí zodpovědět. Na podporu tohoto názoru pak stěžovatelka poukázala na zmiňované rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2023, jež bylo vydáno v přezkumném řízení, v němž se výslovně uvádí, že ostatní skutečnosti uvedené v (žalobou) napadeném rozhodnutí zůstávají beze změny. To nelze chápat jinak než tak, že toto rozhodnutí (jako primární) existuje ve znění rozhodnutí změnového (sekundárního), přičemž to druhé nemůže existovat bez toho prvního. V tom stěžovatelka spatřuje rozdíl mezi zrušením rozhodnutí a jeho změnou a tím je také dán odlišný výsledek při hodnocení podmínek řízení.

[5] Pro dokreslení situace pak stěžovatelka upozornila na skutečnost, že podle § 56a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze řízení o mimořádném opravném prostředku zahájit vůči rozhodnutí tehdy, probíhá-li již o něm přezkumné řízení u soudu. Co přesně z tohoto ustanovení dovozuje pro řízení vedené podle daňového řádu, stěžovatelka neuvedla. Závěrem navrhla, aby bylo napadené usnesení zrušeno a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil se závěry napadeného usnesení krajského soudu a současně s tím poukázal i na výše uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Navrhl proto, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

pokračování

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v rozsahu uplatněného stížnostního bodu a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Úvodem předesílá, že návrh stěžovatelky je na samé hranici projednatelnosti, neboť její námitky se do značné míry míjejí s rozhodovacími důvody krajského soudu a stěžovatelka jen okrajově reaguje na jeho podrobnou a pečlivou argumentaci. Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbyvá než jen opětovně zdůraznit některé teze, na nichž je jeho dosavadní právní názor, obsažený v krajském soudem citovaných judikátech, postaven. V žádném z uvedených rozsudků kasační soud netvrdí, že by došlo k zániku existence žalovaného rozhodnutí jako takového. Hned v úvodním rozsudku č. j. 2 Afs 277/2019 - 26 bylo uvedeno, že v případě změny rozhodnutí v přezkumném řízení zaniká původní rozhodnutí z hlediska soudní ochrany, protože zanikají právní účinky tohoto rozhodnutí v rozsahu rozhodnutí změnového. K tomu pak rozsudek č. j. 8 Afs 213/2022 - 46 výstižně dodává, že výsledkem a důsledkem vydání přezkumného rozhodnutí je to, že toto rozhodnutí do sebe zcela vtělí (či včlení) změněné přezkoumávané rozhodnutí. Pro účely soudního přezkumu tak nedochází k pouhému doplnění, nýbrž plnému nahrazení či překrytí přezkoumávaného rozhodnutí rozhodnutím přezkumným, podobně jako je tomu v případě vztahu rozhodnutí prvostupňového a odvolacího správního orgánu. Za této situace je třeba, aby se účastník daňového řízení domáhal ochrany svých práv nejprve využitím opravných prostředků proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení a poté případně žalobou u správního soudu. Původní rozhodnutí však z výše uvedených důvodů již přezkoumat nelze.

[8] Přestože krajský soud podstatu věci v odůvodnění svého rozsudku řádně vysvětlil, stěžovatelka v kasační stížnosti s jeho stěžejními argumenty nijak nepolemizuje a v podstatě stále jen opakuje svůj názor, že k odpadnutí podmínek řízení by mohlo dojít jen tehdy, pokud by bylo přezkoumávané rozhodnutí zrušeno, nikoliv však v případě, kdy je pouze změněno. Žádnou protiargumentaci k již několikrát vyslovenému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu, o nějž krajský soud napadené usnesení opřel, však ve své kasační stížnosti nepřináší a Nejvyšší správní soud tak v zásadě nemá k dispozici žádnou námitku, kterou by mohl podrobněji vypořádat. Ve stručnosti tak může pouze zdůraznit, že s ohledem na výše uvedené právní účinky rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení je zcela nerozhodné, jaké žalobní námitky stěžovatelka proti původnímu rozhodnutí žalovaného uplatnila, neboť výsledek ohledně hodnocení podmínek řízení zůstává stále týž. Nejvyššímu správnímu soudu ostatně ani není jasné, jaké právní účinky stěžovatelka případnému zrušení žalobou napadeného rozhodnutí přisuzuje. I kdyby totiž správní soud takové rozhodnutí přezkoumal, přisvědčil jejím námitkám ohledně prekluze práva vyměřit daň a napadené rozhodnutí zrušil, stále by trvaly právní účinky rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení, tj. stále by trvala závaznost a vykonatelnost jeho výroku ohledně povinnosti zaplatit daň ve zde stanovené výši. Úspěch ve věci by tedy ve svém důsledku k účinné nápravě nezákonnosti nevedl a k ochraně svých práv by stěžovatelka musela dále zvolit právě ten postup, jenž jí byl doporučen aplikovat rovnou, tedy využít opravný prostředek proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení a následně eventuálně podat proti rozhodnutí o odvolání správní žalobu, to vše samozřejmě za předpokladu, že by jí mezitím neuběhly zákonné lhůty pro jednotlivé návrhy.

[9] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadené usnesení je zákonné, kasační stížnost proti němu podanou proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[10] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona, žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti; nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. listopadu 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu