



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Michala Bobka, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Workpress Aviation s.r.o.**, se sídlem Folmavská 2980/2, Plzeň, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2020, č. j. 26797/20/5200-11433-711918, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 4. 2024, č. j. 57 Af 20/2020 - 427,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Odvolací finanční ředitelství („žalovaný“) v řízení o odvolání společnosti Workpress Aviation s. r. o. („žalobkyně“) změnilo rozhodnutím ze dne 10. 7. 2020 (dále „*odvolací rozhodnutí*“) dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a roku 2015. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou ze dne 21. 7. 2020 u Krajského soudu v Plzni.

[2] Krajský soud nejprve řízení o žalobě přerušil, poté žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále „s. ř. s.“*), neboť odpadl předmět řízení. Vycházel přitom především ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018 - 49, č. 3951/2020 Sb. NSS.

[3] Generální finanční ředitelství („GFR“) nařídilo po podání žaloby dne 7. 5. 2021 na základě podnětu žalobkyně přezkum odvolacího rozhodnutí. Následně žalovaný dne 4. 9. 2023 vydal v přezkumném řízení rozhodnutí podle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jímž své původní rozhodnutí změnil (*dále „změnové rozhodnutí“*). Proti změnovému rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně odvolání, které však GFR dne 22. 2. 2024 zamítlo. Přezkumné řízení bylo pravomocně skončeno dne 26. 2. 2024. K tomuto dni pak dle krajského soudu odpadl předmět řízení vedeného u krajského soudu.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně („stěžovatelka“) napadá usnesení krajského soudu kasační stížností v rozsahu výroků II. až IV. (tj. výroku o odmítnutí žaloby a navazujících výroků o nákladech řízení) z důvodu, který podřadila pod § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a vrátil věc Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení (pozn. NSS předpokládá, že jde o písařskou chybu stěžovatelky, neboť ve věci rozhodoval Krajský soud v Plzni).

[5] Stěžovatelka namítá, že její případ je natolik specifický, že není namístě použití judikatury požadující odmítnutí podané žaloby v případě pozdější změny žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení. Přezkumné řízení bylo v stěžovatelčině věci provedeno pouze ve vztahu k plnění od jednoho z jejích dodavatelů (společnosti Balsen, s. r. o.). Plněními od ostatních dodavatelů (tří dalších obchodních společností) se však narozdíl od žalobou napadeného odvolacího rozhodnutí nezabývalo. Stěžovatelka však v žalobě brojila i proti posouzení těchto tří plnění, a činila tak rovněž i v odvolání proti změnovému rozhodnutí. GFR se ale odmítlo těmito plněními zabývat, neboť nebyla předmětem přezkumného řízení. Stěžovatelka tak přišla o možnost domoci se soudního přezkumu závěrů žalovaného právě ohledně plnění od jejích ostatních dodavatelů, když je nucena podat žalobu proti změnovému rozhodnutí, které se těmito plněními nezabývá. Podle stěžovatelky se jedná o ukázkový případ *denegatio iustitiae*. Tuto hlavní tezi pak stěžovatelka v kasační stížnosti dále rozvíjí.

[6] Stěžovatelka je přesvědčena, že původní rozhodnutí žalovaného nezaniklo a nadále vyvolává právní účinky v rozsahu, ve kterém nebylo dotčeno změnovým rozhodnutím – tedy rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení. Závěrem namítá, že napadené usnesení je nepřiměřené s ohledem na své důsledky.

[7] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který ji navrhuje zamítnout. Žalovaný *bezvýhradně souhlasí s právním posouzením věci* krajským soudem a připomíná, že judikatura NSS k této otázce je ustálená a aprobovaná Ústavním soudem.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[8] Kasační stížnost je přípustná. Stěžovatelka ji podává z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a NSS neshledal nedostatky podmínek řízení či jiné překážky, které by bránily dalšímu postupu a rozhodnutí ve věci. Napadené usnesení proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost **není** důvodná.

[10] Krajský soud v napadeném usnesení vycházel z argumentace, kterou již dříve formuloval v usnesení ze dne 20. 3. 2024, č. j. 77 Af 24/2020 - 287. Skutkové okolnosti tohoto usnesení, jímž krajský soud rozhodl ve věci týchž účastníků o dodatečných daňových výměrech na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období z let 2014 a 2015, jsou téměř identické. Téměř identické jsou také kasační stížnost podaná stěžovatelkou proti tomuto usnesení (usnesení 77 Af 24/2020 - 287) a kasační stížnost podaná stěžovatelkou nyní. Tu první NSS zamítl rozsudkem ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 77/2024 - 47. Jelikož obě řízení od sebe odlišuje v zásadě pouze daň, které se týkají (dříve šlo o DPH, nyní o daň z příjmu), a stěžovatelčina kasační argumentace zůstává obsahově nezměněna, nespátňuje NSS žádný důvod se odchýlit od svého dřívějšího rozsudku v stěžovatelčině věci ani od ustálené judikatury správních soudů.

[11] Jádrem stěžovatelčiny argumentace je přesvědčení, že na její situaci není možné uplatnit závěry rozsudku 8 Afs 361/2018 - 49. Tomu však nelze přisvědčit. Na rozsudek 8 Afs 361/2018 - 49 (ústavní stížnost podanou proti tomuto rozsudku odmítl Ústavní soud pro zjevnou neopodstatněnost usnesením ze dne 5. 5. 2020, sp. zn. IV. ÚS 224/20), navazuje konstantní judikatura správních soudů (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019 - 26, ze dne 31. 5. 2023, č. j. 8 Afs 213/2022 - 46, ze dne 20. 6. 2024, č. j. 10 Afs 286/2023 - 32, nebo ze dne 22. 11. 2024, č. j. 3 Afs 312/2023 - 34), která se rovněž plně vztahuje na řízení vedená dle daňového řádu. V ní se nacházejí odpovědi na všechny argumenty předestřené stěžovatelkou.

[12] Pokud v průběhu soudního řízení dojde ke změně rozhodnutí napadeného žalobou v přezkumném řízení postupem podle § 123 odst. 5 daňového řádu, odpadne předmět soudního řízení, a nejsou tak již dány podmínky řízení o žalobě. Je proto nutné žalobu odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Ke kasační námitce, že judikatura NSS nezohledňuje situaci, kdy bylo přezkumné řízení nařízeno jen v omezeném rozsahu, je možné odkázat již na bod 16. citovaného rozsudku 8 Afs 361/2018 - 49, který s touto možností výslovně počítal. Stejně tak činí i další z výše citovaných navazujících rozsudků.

[13] Stěžovatelka dále namítá, že původní rozhodnutí žalovaného nezaniklo a nadále vyvolává právní účinky v rozsahu, ve kterém nebylo dotčeno rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení. Jak ale NSS rovněž vyložil v rozsudku 8 Afs 361/2018 - 49, „[v] případě změny původního rozhodnutí jsou (...) důsledky takového rozhodnutí bezprostředně nahrazeny důsledky jinými spočívajícími v právních účincích provedené změny“ (bod 18.). Rozhodnutí, které bylo předmětem přezkumného řízení, tak v původním znění *de facto* zaniká a je nahrazeno rozhodnutím ve znění změněném (tzn. rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení). Žalovaný ostatně ve změnovém rozhodnutí neopomněl ani plnění, která nebyla předmětem přezkumu, a v bodech 30 a 74 odkázal na odůvodnění odvolacího rozhodnutí, kde se jimi důkladně zabýval.

[14] NSS proto shrnuje, že odmítnutí žaloby napadeným usnesením nepředstavuje odepření spravedlnosti, jak namítá stěžovatelka. Námitky vznesené v původní žalobě může stěžovatelka uplatnit i v žalobě proti změnovému rozhodnutí, což ostatně dle svých vlastních slov (body 18 a 25 kasační stížnosti) i učinila, a to žalobou proti odvolacímu rozhodnutí GFR ke Krajskému soudu v Brně. Její přístup k soudu je tak v plném rozsahu zachován. Je jisté pravdou, že se tímto postupem prodlužuje řízení, na jehož konci by měla být správně stanovená daňová povinnost stěžovatelky. Jde však o nutný důsledek judikaturně ustáleného postupu plynoucího z právní úpravy (srov. rozsudek 2 Afs 277/2019-26, bod 20). Jedná se také o postup logický, respektující subsidiaritu soudního přezkumu správních rozhodnutí, kde je veřejné správě ponechán prostor zajistit opravu vadných rozhodnutí v rámci veřejné správy. Podstatným důvodem je také následný přezkum celých a logicky koherentních rozhodnutí, a nikoliv mozaikový přezkum jednotlivých parciálních rozhodnutí orgánů veřejné správy.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Na základě výše uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti. Proto ji postupem podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[16] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Žalovaný měl v řízení o kasační stížnosti plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto mu NSS náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. února 2025

Michal Bobek
předseda senátu