

USNESENÍ

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a Mgr. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobce: **A. H.**, narozen X
bytem X
zastoupen daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2023, č. j. 7701/23/5200-10423-709175,

takto:

- I. V řízení **se pokračuje**.
- II. Žaloba **se odmítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Částka 3 000 Kč bude žalobci vrácena z účtu Krajského soudu v Ústí nad Labem do třiceti dnů ode dne právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 3. 2023, č. j. 7701/23/5200-10423-709175, jímž byly změněny dva dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 6. 2021, č. j. 1500268/21/2501-50522-508158 a č. j. 1500421/21/2501-50522-508158, kterými byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z příjmů a podle § 251 odst. 1 písm. a), c) daňového řádu stanoveno penále za zdaňovací období roku 2017 a 2018. Změna dvou dodatečných platebních výměrů provedená napadeným rozhodnutím spočívala v tom, že žalovaný v obou případech snížil doměřenou daň a související penále tím, že na sortiment jízdních kol a ostatního zboží prodávaného v trafikách aplikoval průměrné marže v národním hospodářství zjištěné Českým statistickým úřadem. V důsledku provedené změny došlo za zdaňovací období 2017 ke snížení doměřené daně z příjmů z částky 482 490 Kč na částku 430 589 Kč a souvisejícího penále z částky 104 975 Kč na částku 94 594 Kč a za zdaňovací období 2018 ke snížení doměřené daně z příjmů z částky 529 287 Kč na částku 446 460 Kč a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

souvisejícího penále z částky 110 251 Kč na částku 93 686 Kč.

2. Soud usnesením ze dne 12. 2. 2024, č. j. 141 Af 6/2023-43, soudní řízení přerušil do pravomocného skončení řízení o podnětu žalovaného ze dne 24. 1. 2024, č. j. 1452/24/5200-10423-709175, k nařízení přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2023, č. j. 7701/23/5200-10423-709175, případně do pravomocného skončení přezkumného řízení, bude-li přezkoumání rozhodnutí nařízeno.
3. Podáním ze dne 28. 7. 2025 žalovaný soudu sdělil, že Generální finanční ředitelství vydalo dne 8. 8. 2024 rozhodnutí č. j. 36042/24/7100-10111-702407, kterým nařídilo přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí. Zároveň žalovaný popsal následný průběh přezkumného řízení. Ke svému podání žalovaný přiložil výše zmíněné rozhodnutí Generálního finančního ředitelství o nařízení přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí, dále předložil jednotlivá rozhodnutí a další listiny z přezkumného řízení.
4. Soud z obsahu předložených listin shledal, že dne 17. 12. 2024 žalovaný vydal v přezkumném řízení rozhodnutí č. j. 38179/24/5200-10423-709175, kterým změnil žalobou napadené rozhodnutí tak, že snížil doměřenou daň z příjmů za zdaňovací období 2017 z částky 430 589 Kč na částku 319 471 Kč a související penále z částky 94 594 Kč na částku 72 372 Kč a dále snížil doměřenou daň z příjmů za zdaňovací období 2018 z částky 446 460 Kč na částku 213 366 Kč a související penále z částky 93 686 Kč na částku 47 068 Kč. Snížení daňové povinnosti žalobce a souvisejícího penále bylo způsobeno tím, že žalovaný ve prospěch žalobce zohlednil některé jeho odvolací námitky, které předtím v žalobou napadeném rozhodnutí neshledal důvodnými.
5. Proti uvedenému rozhodnutí o přezkoumání rozhodnutí o odvolání podal žalobce dne 14. 1. 2025 odvolání. Dne 25. 6. 2025 vydalo Generální finanční ředitelství rozhodnutí o odvolání č. j. 49736/25/7100-10111-702407, kterým odvolání zamítlo a potvrdilo rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2024, č. j. 38179/24/5200-10423-709175. Toto rozhodnutí Generálního finančního ředitelství nabylo právní moci dne 27. 6. 2025, jelikož toho dne bylo zmíněné rozhodnutí doručeno zástupci žalobce prostřednictvím datové schránky (viz doručenko doložená žalovaným).
6. Protože vydáním rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2025, č. j. 49736/25/7100-10111-702407, odpadl důvod, pro který bylo řízení přerušeno, soud výrokem I. tohoto usnesení podle § 48 odst. 6 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) vyslovil, že se v řízení pokračuje.
7. Před vlastním rozhodnutím o návrhu (žalobě) byl soud nejprve povinen zabývat se otázkou, zda jsou splněny podmínky řízení pro projednání návrhu.
8. Podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže soud o téže věci již rozhodl nebo o téže věci již řízení u soudu probíhá nebo nejsou-li splněny jiné podmínky řízení a tento nedostatek je neodstranitelný nebo přes výzvu soudu nebyl odstraněn, a nelze proto v řízení pokračovat.
9. Na tomto místě považuje soud za účelné upozornit na relevantní judikaturu týkající se postupu soudu v případě, kdy v přezkumném řízení dojde ke změně žalobou napadeného rozhodnutí.
10. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019-26, zabýval situací, kdy v přezkumném řízení byla změněna pouze splatnost doměřených daní, přičemž konstatoval, že se jedná „o změnu v meritorním posouzení věci. Nelze souhlasit se stěžovatelkou,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podle níž napadené rozhodnutí pro účely soudního přezkumu nezaniklo. Vzhledem k výše uvedenému je nutno trvat na tom, že z hlediska soudní ochrany před zkrácením práv původní rozhodnutí zaniklo a je třeba se bránit proti rozhodnutí změnovému. Požadavek citované judikatury, aby se daňový subjekt v případě změny původního rozhodnutí v přezkumném řízení bránil proti tomuto pozdějšímu rozhodnutí, je založen na závěru, dle kterého zanikají právní účinky původního rozhodnutí v rozsahu změnového rozhodnutí. V případě změny původního rozhodnutí jsou oproti zrušení důsledky takového rozhodnutí bezprostředně nahrazeny důsledky jinými spočívajícími v právních účincích provedené změny. Jak bylo zmíněno již výše, i taková změna může představovat zkrácení práv daňového subjektu, a to bez ohledu na to, z jak velké míry se shoduje s původně tvrzeným zkrácením. Rozhodnutí měnící přezkoumávané rozhodnutí stěžovatelce v nyní projednávané věci stanovilo odlišné povinnosti, než které jí stanovilo rozhodnutí původní. Ve vztahu ke změnovému rozhodnutí může stěžovatelka uplatnit jak námitky proti provedené změně (změna splatnosti doměřené daně), tak proti té části změnového rozhodnutí, jež změnou nebyla dotčena v tom smyslu, že byla převzata bez obsahové změny z rozhodnutí změněného. Takto nebude stěžovatelka na svém právu na soudní ochranu po čistě obsahové stránce (rozsah a obsah soudního přezkumu) nijak zkrácena“.

11. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018-49, uvedl, že „změna rozhodnutí v přezkumném řízení v sobě zahrnuje nejen implicitní vyjádření jeho nezákonnosti, ale i nápravu spočívající v novém (byť částečném) meritorním posouzení. Z takového důvodu de facto zaniká rozhodnutí v původním znění, které je zároveň nahrazeno rozhodnutím ve znění změněném. Jedná se o odlišnou situaci, než kdyby změna rozhodnutí spočívala např. v pouhé formální opravě zjevných nesprávností (§ 104 daňového řádu). (...) Nutnost odmítnutí žaloby z uvedeného důvodu navíc podporuje i odborná literatura, podle níž musí po celou dobu řízení existovat předmět řízení (v tomto případě napadené rozhodnutí), přičemž k jeho zániku může typicky dojít právě zrušením nebo změnou přezkoumávaného aktu, např. v přezkumném řízení (srov. Kühn, Z. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, § 46 Odmítnutí návrhu). K tomu je vhodné ještě dodat, že krajský soud nemá k dispozici procesní prostředky, jak v nastalé situaci namísto napadeného rozhodnutí přezkoumat dané rozhodnutí ‚ve znění‘ rozhodnutí změnového (tím spíše, pokud to účastník sám nenavrhne)“. Soud podotýká, že ústavní stížnost proti citovanému rozsudku (a předchozímu rozsudku krajského soudu o odmítnutí žaloby), která brojila právě vůči odmítnutí žaloby krajským soudem, byla odmítnuta jako zjevně neopodstatněná usnesením Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2020, sp. zn. IV. ÚS 224/20.
12. V rozsudku ze dne 31. 5. 2023, č. j. 8 Afs 213/2022-46, Nejvyšší správní soud uvedl, že „z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne jasně a srozumitelně závěr, že dojde-li v průběhu řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ke změně žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení postupem podle § 123 odst. 5 daňového řádu, odpadne předmět řízení, a nejsou tak již dány podmínky řízení o takové žalobě [§ 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. A to bez ohledu na to, z jak velké míry se přezkumné rozhodnutí shoduje s rozhodnutím přezkoumávaným (bod 18 rozsudku č. j. 8 Afs 361/2018-49, a bod 19 rozsudku č. j. 2 Afs 277/2019-26). 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 nedošlo k pouhému doplnění, nýbrž plnému nahrazení či překrytí přezkoumávaného rozhodnutí rozhodnutím přezkumným, podobně jako v případě vztahu prvostupňového a odvolacího správního rozhodnutí“.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

13. Soud se ztotožňuje s citovanou judikaturou, že následná změna žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení zakládá neodstranitelný nedostatek podmínky soudního řízení o přezkumu původního rozhodnutí, neboť žalobou ve správním soudnictví napadené původní rozhodnutí již neexistuje v podobě, v níž bylo napadeno. Nová podoba rozhodnutí je obsažena v rozhodnutí vydaném v přezkumném řízení, které bylo možné samostatně napadnout žalobou podle § 65 odst. 1 s. ř. s.
14. Soud proto výrokem II. tohoto usnesení odmítl žalobu dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení.
15. Výrok III. o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 3 s. ř. s., podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.
16. Jelikož žaloba byla odmítnuta před prvním jednáním, soud podle § 10 odst. 3 věty poslední zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“) rozhodl výrokem IV. tohoto usnesení o vrácení soudního poplatku ve výši 3 000 Kč žalobci. Podle citovaného ustanovení platí, že soud vrátí z účtu zaplacený poplatek, byl-li návrh na zahájení řízení odmítnut před prvním jednáním. V souladu s tímto ustanovením soud rovněž rozhodl o tom, že soudní poplatek bude žalobci vrácen z účtu krajského soudu dle § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích ve lhůtě třiceti dnů ode dne právní moci tohoto usnesení.

Poučení:

Proti výroku I. tohoto usnesení **není** kasační stížnost přípustná.

Proti výroku II. tohoto usnesení (spolu se souvisejícími výroky III. a IV.) **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). 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.

Ústí nad Labem 1. října 2025

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.