



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **GasNet, s.r.o. (dříve RWE GasNet, s.r.o.)**, se sídlem Klíšská 940, Ústí nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2014, č. j. 42767/14/7001-11000-012138, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 14. 9. 2016, č. j. 62 Af 106/2014 – 119,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 14. 9. 2016, č. j. 62 Af 106/2014 – 119, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného usnesení Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla odmítnuta žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 12. 2013, č. j. 31381/13/5000-14202-702271, o nařízení přezkoumání platebního výměru Finančního úřadu Ostrava I ze dne 11. 7. 2011, č. j. 219038/11/388914806106, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, ve výši 185 444 750 Kč, a napadené rozhodnutí bylo potvrzeno.

[2] Krajský soud konstatoval, že podle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), 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.

[3] Z judikatury správních soudů vyplývá, že přezkumné řízení představuje dozorčí prostředek, na nějž účastník nemá právní nárok a jehož zahájení je na úvaze správního orgánu. Dozorčí prostředky obecně slouží k ochraně objektivního práva, a to i na újmu účastníkům řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2013, č. j. 1 Afs 35/2013 – 30).

[4] Soudy opakovaně vyslovily, že rozhodnutí správního orgánu o nezahájení přezkumného řízení je vyloučeno ze soudního přezkumu, neboť se pojmově nejedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy o správní akt, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti účastníka řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2003, č. j. 6 A 153/2002 – 18, publikovaný pod č. 14/2003 Sb. NSS). Lze též poukázat na to, že i pokud jde o srovnatelný (z hlediska výsledného možného dopadu do subjektivních veřejných práv) mimořádný opravný prostředek obnovu řízení, je soudní přezkum rozhodnutí o obnově řízení připuštěn pouze tam, kde již samotná skutečnost obnovy řízení (resp. rozhodnutí o jejím povolení či nařízení) zamezí oprávněné osobě ve výkonu určitého hmotného práva, nebo jí nově stanoví povinnost hmotněprávního charakteru (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2009, č. j. 8 Afs 2/2009, publikovaný pod č. 2223/2011 Sb. NSS).

[5] Žalobou napadené rozhodnutí je vyloučeno ze soudního přezkumu, protože se jím pouze upravuje vedení řízení a svými účinky se v hmotněprávní sféře stěžovatelky materiálně neprojevovalo. Pro účely posouzení výluky ve smyslu § 70 písm. c) s. ř. s., jde o rozhodnutí svou povahou shodné s jakýmkoli rozhodnutím, které svými účinky nepřesahuje rámec řízení vedeného před správním orgánem a může být posouzeno až v rámci řízení o přezkumu konečného rozhodnutí (obdobně usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 9. 2015, č. j. 22 Af 29/2013 – 40).

[6] Pokud jde o zásah žalobou napadeného rozhodnutí do legitimního očekávání a právní jistoty akcentovaný stěžovatelkou, lze poukázat na usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 1. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1097/09. Šlo o věc, v níž byla odmítnuta žaloba proti rozhodnutí o rozkladu, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí České národní banky o nařízení obnovy řízení, přičemž v původním řízení byla uložena pokuta.

[7] V případě rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí správce daně ve smyslu § 121 odst. 1 daňového řádu jde o rozhodnutí, jež s sebou nese pouze vznik procesních práv a povinností daňového subjektu v zahájeném řízení, a jeho hmotných práv se nikterak nedotýká; jinak řečeno nedochází jím ke změně již stanovené daňové povinnosti stěžovatelky. K tomu může dojít až vydáním rozhodnutí ve smyslu § 123 odst. 5 daňového řádu, který stanoví, že jestliže správce daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1 daňového řádu, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní. V opačném případě přezkumné řízení zastaví.

[8] Nepřípustnost žaloby proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí správce daně tak neznamená znemožnění soudní kontroly. Úvaha správce daně, zda byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1 daňového řádu, což také stěžovatelka zpochybňuje, bude samostatně soudně přezkoumatelná v rámci případného soudního přezkumu rozhodnutí ve smyslu § 123 odst. 5 daňového řádu. Proti konečnému rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení lze namítat i to, že nebyly splněny podmínky pro jeho nařízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 As 203/2015 – 141).

[9] Krajský soud žalobu dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pro nepřípustnost odmítl.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[10] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[11] Napadené usnesení je v rozporu s ustálenou a dlouhodobou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ta rozlišuje z hlediska přípustnosti soudního přezkumu zásadně dvě možné procesní situace.

[12] V prvním případě se jedná o situaci, kdy přezkoumání rozhodnutí nařídí sám správní orgán, čímž zasáhne do (již ustálených) práv daňového subjektu. V takovém případě je daňovému subjektu přiznáno právo domáhat se žalobou proti nařízení přezkumu soudní ochrany (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006) a navazující judikatura, např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 7/2010 – 84 či ze dne 19. 5. 2016, č. j. 9 Afs 17/2016 – 43).

[13] Ve druhém případě se naopak jedná o situaci, kdy správní orgán nenařizuje přezkum z úřední povinnosti, ale zamítá žádost daňového subjektu o nařízení přezkumu. Práva daňového subjektu nejsou žádným způsobem dotčena a žaloba možná není.

[14] Jakkoliv se uvedená rozhodnutí vztahují k již zrušené úpravě, tj. k § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byly tyto judikatorní závěry Nejvyšším správním soudem aplikovány i na přípustnost žaloby proti rozhodnutí o nařízení přezkumu dle § 121 odst. 1 daňového řádu. Jedná se o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 165/2016 – 27, kterým Nejvyšší správní soud zrušil usnesení Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af 29/2013, o které své rozhodovací důvody opřel krajský soud v nyní projednávané věci.

[15] Z dosavadního procesního průběhu je zcela zřejmé, že ve věci stěžovatelky se jedná o nařízení přezkumu z úřední povinnosti, a proto je žaloba přípustná. Navrhuje napadené usnesení zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti s napadeným usnesením ztotožňuje. Uvádí, že žalobou napadené rozhodnutí ani rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení se svými účinky nijak v hmotněprávní sféře stěžovatelky neprojeví. Přezkoumávané rozhodnutí neztratilo nic na své právní moci a je třeba na ně nadále nahlížet jako na správné.

[17] Tento závěr vyplývá také z § 123 odst. 5 daňového řádu, který stanoví, že pokud správce daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že byly naplněny podmínky dle § 121 odst. 1 uvedeného zákona, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní. V opačném případě přezkumné řízení zastaví.

[18] Rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení nemůže bez dalšího vést k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí je v rozporu s právním předpisem. Na právech daňového subjektu se proto nic nemění. Teprve nové rozhodnutí ve věci je způsobilé se svými účinky materiálně projevit v hmotněprávní sféře daňového subjektu.

[19] Žalovaný je přesvědčen, že srovnání rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení a rozhodnutí o nařízení obnovy v napadeném usnesení je více než přiléhavé. V případě obnovy řízení, které se také rozpadá do dvou fází řízení, je soudní přezkum rozhodnutí připuštěn pouze tam, kdy samotná skutečnost obnovy řízení zamezí oprávněné osobě ve výkonu určitého

hmotného práva nebo ji nově stanoví povinnost hmotněprávního charakteru (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2009, 8 Afs 2/2009 – 102).

[20] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[22] Žalobní legitimace je dána pro všechny případy, kdy se úkon správního orgánu, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, dotýká právní sféry žalobce. Nejde tedy o to, zda úkon správního orgánu založil, změnil, zrušil či závazně určil práva a povinnosti žalobce, nýbrž o to, zda se – podle tvrzení žalobce v žalobě – negativně projevil v jeho právní sféře. Zároveň platí, že kompetenční výluky představují výjimky ze soudní pravomoci a omezení práva na přístup k soudu; proto je nelze extenzivním výkladem rozšiřovat, nýbrž je nutno vykládat je naopak restriktivně a v pochybnostech se přiklánět k výkladu připouštějící soudní přezkum.

[23] Nejvyšší správní soud dospěl v celé řadě svých rozhodnutí k závěru, že důsledky, které nařízení přezkoumání rozhodnutí v daňovém řízení z moci úřední způsobuje, ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 na který stěžovatelka a odkazuje, a navazující judikatura, např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 – 80; ze dne 13. 12. 2007, č. j. 9 Afs 76/2007 – 84; ze dne 27. 8. 2008, č. j. 1 Afs 124/2008 – 42; ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 7/20 10 – 84; ze dne 19. 5. 2011, č. j. 1 As 36/2011 – 79; ze dne 7. 8. 2013, č. j. 1 Afs 35/2013 – 30, či nejnověji ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015 – 61, ze dne 19. 5. 2016, č. j. 9 Afs 17/2016 – 43 a ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 165/2016 – 27).

[24] S argumentací žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti se soud neztotožňuje. Sám daňový řád umožňuje daňovému subjektu podat proti rozhodnutí o nařízení přezkumu odvolání, které má odkladný účinek. Příjemci rozhodnutí je tak v souladu se zásadou ochrany nabytých práv i zásady právní jistoty umožněno napadnout důvody, pro které byl přezkum nařízen (srov. důvodová zpráva k návrhu daňového řádu sněmovní tisk 680/0, volební období 2006 – 2010). Není žádný rozumný důvod, aby takové rozhodnutí bylo podrobeno přezkumu pouze ze strany odvolacího orgánu a ze soudního přezkumu následně vyloučeno.

[25] Za rozhodnutí správního orgánu vyloučená ze soudního přezkumu podle § 70 písm. c) s. ř. s. judikatura označila např. rozhodnutí o přerušení řízení, o vyloučení úřední osoby pro podjatost, rozhodnutí o odvolání proti výzvě k zaplacení správního poplatku nebo rozhodnutí o neprominutí zmeškání lhůty. Tyto úkony se hmotněprávní pozice účastníka řízení žádným způsobem nedotýkají, protože jejich účelem je zajištění průběhu řízení.

[26] Oproti tomu nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo se zakládá na podstatných vadách řízení) a zároveň, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. V rámci přezkumu se zkoumá nejen obsah původního rozhodnutí, ale i řízení a postupy, které tomuto rozhodnutí předcházely. Tímto právním názorem je správce daně, který rozhodl v posledním stupni, a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného

pokračování

řízení, ve smyslu § 123 odst. 3 daňového řádu vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému.

[27] Jestliže tedy instančně vyšší správce daně nařídí přezkum rozhodnutí o stanovení daně, a to rozhodnutím, v němž se závazně vyslovuje o protiprávnosti rozhodnutí původního, nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházely, zasahuje tím do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního rozhodnutí, tj. ve smyslu § 123 odst. 4 daňového řádu má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti.

[28] Ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu jde také o úkon, který o 1 rok prodlužuje zákonem stanovenou tříletou prekluzivní lhůtu pro vyměření daně. Přerušení prekluzivní lhůty je nepochybně úkonem, který sám o sobě zasahuje do hmotněprávní pozice daňového subjektu.

[29] Závěr krajského soudu o vyluce soudního přezku ve smyslu § 70 písm. c) s. ř. s. není správný. Rozhodnutí o nařízení přezkumu ze své povahy nemůže být rozhodnutím, jímž se pouze upravuje vedení řízení (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 10 Afs 165/2016).

III. Závěr a náklady řízení

[30] Kasační stížnost je tedy důvodná, proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[31] O věci soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[32] O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. dubna 2017