



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **Občanské sdružení – Uskupení TESLA, z. s.**, se sídlem Kostelní 104, Pardubice, zastoupen Mgr. Zdeňkem Tomášem, advokátem se sídlem třída Míru 92, Pardubice, proti žalovanému: **Krajský úřad Pardubického kraje**, se sídlem Komenského náměstí 125, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2017, čj. KrÚ 17773/2017, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 24. 10. 2018, čj. 52 Af 25/2017-156,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Statutární město Pardubice (dále „správní orgán I. stupně“) žalobci rozhodnutím ze dne 7. 11. 2016, čj. MmP 71518/2016 OSKS (dále „platební výměr“), vyměřilo odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 573 000 Kč podle § 22 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Platební výměr souvisel s kontrolou a vyúčtováním poskytnutých dotací za období let 2014 a 2015. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl.

[2] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále „krajský soud“). Namítal, že dotované projekty se již uskutečnily, při samotné kontrole nebylo zjištěno, že by poskytnuté prostředky byly použity v rozporu se stanoveným účelem a přestože bylo zjištěno několik administrativních a účetních

pochybení, podařilo se je již v průběhu kontroly vysvětlit. Správní orgán I. stupně i žalovaný porušili zákon tím, že setrvali na odvodu v plné výši poskytnutých dotací a nezhlednili rozsah a závažnost porušení. Případná sankce měla být stanovena v proporcionální výši. Žalobce dále brojil proti neoprávněnému zásahu spočívajícímu v tom, že správní orgán I. stupně zamítl jeho žádosti o poskytnutí dotací pro rok 2017.

[3] Krajský soud žalobní návrh proti neoprávněnému zásahu vyloučil usnesením ze dne 24. 7. 2017, čj. 52 Af 25/2017-52, k samostatnému projednání. Ve zbytku žalobu v záhlaví označeným usnesením odmítl z důvodu zániku předmětu řízení. Vyšel z toho, že Ministerstvo financí nařídilo na základě podnětu žalobce přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí, které následně žalovaný na základě pokynu ministerstva v přezkumném řízení dle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“), změnil tak, že žalobci rozhodnutím ze dne 18. 10. 2017, čj. KrÚ 67403/2017, snížil odvod za porušení rozpočtové kázně o 15 % (na částku 487 050 Kč). Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, neboť byl poučen o možnosti podat opravný prostředek. V replice k vyjádření žalovaného žalobce následně krajskému soudu sdělil, že žalovaný toto odvolací řízení zastavil. Krajský soud uvedl, že napadené rozhodnutí (ze dne 1. 3. 2017) bylo dle § 123 odst. 5 daňového řádu změněno následným rozhodnutím ze dne 18. 10. 2017, s čímž byl žalobce srozuměn. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí již neexistuje a jeho zrušení podle žalobního petitu je pojmově vyloučeno, neboť bylo v přezkumném řízení vydáno nové meritorní rozhodnutí. Kvůli tomu v řízení před soudem nastal neodstranitelný nedostatek podmínek řízení, a proto krajský soud dle § 46 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), žalobu odmítl. Dodal, že námitky obsažené v žalobě bylo možno uplatnit v žalobě proti novému meritornímu rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti

[4] Proti tomuto usnesení krajského soudu podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Nesouhlasí s aplikací judikatury shrnuté v závěrech usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, čj. 9 As 218/2018-72. Žaloba ve věci byla podána 2. 5. 2017, proto zde není přílehlavý odkaz na judikaturu vydanou až jeden a půl roku po jejím podání. Stěžovatel ji v době podání žaloby nemohl znát. Krajský soud rovněž z citované judikatury vytrhává jednu právní větu, podle níž odpadá předmět řízení, je-li žalobou napadené rozhodnutí změněno „v jiném řízení“. K tomu však v projednávané věci nedošlo. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by žalobou napadené rozhodnutí (ze dne 1. 3. 2017) bylo změněno rozhodnutím ze dne 18. 10. 2017 vydaným v přezkumném řízení. Takový závěr je zestručňující, účelový a ve svém důsledku zcela nesprávným zhodnocením věci. Není totiž pravdou, že žalobou napadené rozhodnutí neexistuje a jeho zrušení dle žalobního petitu by bylo pojmově vyloučeno. Napadené rozhodnutí nadále existuje, pouze bylo na základě navazujícího změnového rozhodnutí upravena výše odvodu. O tom byl ostatně krajský soud opakovaně informován jak ze strany stěžovatele, tak ze strany žalovaného. Z rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení je nicméně zcela zřejmé, že původní rozhodnutí zůstává v platnosti včetně jeho odůvodnění a nebylo nikterak zrušeno, nepozbyla jeho platnost ani nebylo jako celek nahrazeno zcela jiným rozhodnutím, natož vydaným v jiném správním řízení. Rozhodnutí, kterým byla v přezkumném řízení pouze korigována výše odvodu, bylo vydáno ve zcela totožném správním řízení, o čemž svědčí i totožná spisová značka. V této věci tedy žalovaný nevydal žádné nové či zrušující nebo nahrazující rozhodnutí, pouze došlo v témže správním řízení ke korekci výroku o uložení výše odvodu. Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2010, čj. 2 Afs 125/2009-104, rovněž není přílehlavý, neboť v této věci bylo původní rozhodnutí nahrazeno jiným rozhodnutím vydaným přímo ministrem financí ve zkráceném přezkumném řízení.

pokračování

[5] Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2017 nebylo novým rozhodnutím ve věci, které by rušilo, nahrazovalo či od základu měnilo předešlé rozhodnutí, což podle stěžovatele dokazuje i skutečnost, že proti reviznímu rozhodnutí nebylo možno podat odvolání (byť byl stěžovatel o této skutečnosti nejprve ze strany žalovaného nesprávně poučen). Z toho důvodu revizní rozhodnutí nenaplněovalo podstatu rozhodnutí ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, neboť jeho vydáním nedošlo k „zániku“ či „popření existence“ žalobou napadeného rozhodnutí. Proto bylo možno vést řízení o podané žalobě, zabývat se žalobními návrhy stěžovatele a přezkoumat napadené rozhodnutí. Pokud by krajský soud postupoval řádně, musel by se zabývat meritem věci a předchozími správními řízeními. Řízení před krajským soudem tak bylo zatíženo vadou spočívající v tom, že nebyla projednána skutková podstata věci a nedošlo k jejímu řádnému přezkoumání, při němž by vyplynulo, že jsou dány závažné důvody pro revizi či zrušení původního rozhodnutí žalovaného. To potvrzuje i sám krajský soud, který v napadeném usnesení uvedl, že se hodlal zabývat otázkou proporcionality uloženého odvodu.

[6] Paradoxní je dle stěžovatele rovněž vzniklá situace v řízení u krajského soudu. Ve věci bylo nařízeno jednání na 17. 10. 2018, které se uskutečnilo. Krajský soud při něm zkoumal meritum sporu, byla vedena obsáhlá diskuze o podstatě celého sporu a stěžovatel podal návrhy na dokazování. Již před samotným jednáním ze strany krajského soudu zaznělo, že se bude zabývat otázkou proporcionality odvodu vyměřeného v rámci správního řízení. Měl-li krajský soud pochybnosti o přípustnosti žaloby, mohl ji odmítnout bez dalších časových prodlev a stěžovatel tak nemusel čekat takřka jeden a půl roku na nařízení jednání ve věci. Ze strany krajského soudu tak tímto paradoxním průběhem došlo pouze k časovému oddálení rozhodnutí ve věci, které je pro stěžovatele z hlediska dalšího řešení sporu časovou komplikací.

[7] Stěžovatel dále v kasační stížnosti podrobně shrnul průběh předchozího správního řízení a doplnil věcné námitky, které vznesl již v řízení před krajským soudem. Napadá závěry správních orgánů o údajných pochybeních z jeho strany zjištěných při provedené kontrole i výši odvodu, jenž mu byl za tato pochybení uložen.

[8] Žalovaný odkázal na vyjádření k žalobě podané v řízení u krajského soudu a dodal, že se zcela ztotožňuje se závěry napadeného usnesení.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud po přezkoumání formálních náležitostí kasační stížnosti shledal, že je podána řádně a včas, neboť byla podána v zákonné lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného usnesení (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a oprávněnou osobou, jelikož stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo (§ 102 s. ř. s.). Podle Nejvyššího správního soudu neexistují překážky, které by bránily projednání věci.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že ačkoliv stěžovatel též namítá, že v řízení před krajským soudem došlo k vadám, nelze se jeho kasačními námitkami podřaditelnými pod důvody dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zabývat, neboť proti usnesení o odmítnutí žaloby je podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přípustná pouze kasační stížnost podaná z důvodů dle písm. e) téhož ustanovení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. 3 Azs 33/2004-98, č. 625/2005 Sb. NSS). Zároveň lze podotknout, že se v nynějším řízení není možné zabývat se námitkami stěžovatele směřujícími proti postupu správních orgánů, správnosti napadeného rozhodnutí o zjištěných pochybeních a uloženém

odvodu či proporcionality jeho výše. Předmětem řízení před zdejším soudem není rozsudek krajského soudu obsahující meritorní posouzení, nýbrž usnesení o odmítnutí žaloby.

[12] V projednávané věci je tedy sporné, zda krajský soud postupoval správně, odmítl-li žalobu dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že vydáním rozhodnutí v přezkumném řízení, jímž byla snížena výše odvodu stanoveného v žalobou napadeném rozhodnutí, původní rozhodnutí žalovaného zaniklo. Nebylo tak možno jej nadále v soudním řízení přezkoumávat, tedy odpadl předmět řízení.

[13] Nejvyšší správní soud se již v minulosti opakovaně zabýval otázkou možnosti soudního přezkumu správního rozhodnutí později změněného v přezkumném řízení. Ve shora již uvedeném rozsudku sp. zn. 2 Afs 125/2009, o který mj. opřel napadené usnesení i krajský soud, dospěl zdejší soud k závěru, dle kterého odpadá možnost soudu přezkoumávat správní rozhodnutí, je-li takové rozhodnutí následně změněno v přezkumném řízení. Je však nutno zdůraznit, že v dané věci se jednalo o postup v přezkumném řízení dle § 97 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále „správní řád“), zatímco ve věci nyní projednávané je příslušná procesní úprava obsažena v § 123 daňového řádu. Mezi přezkumným řízením podle správního řádu a podle daňového řádu existuje významný rozdíl spočívající mj. v tom, že § 97 odst. 3 správního řádu vyžaduje, aby příslušný (nadřízený) správní orgán po zahájení správního řízení přezkoumávané rozhodnutí zrušil, změnil nebo zrušil a vrátil k projednání věci odvolacímu správnímu orgánu, pokud bylo rozhodnutí o odvolání vydáno v rozporu s právními předpisy. V takovém případě tedy nadřízený správní orgán provádějící přezkumné řízení sám výslovně přezkoumávané rozhodnutí ruší, anebo jej vlastním rozhodnutím ve věci mění. Oproti tomu přezkumné řízení podle § 123 daňového řádu je zahájeno rozhodnutím nadřízeného správce daně (§ 122 odst. 1 daňového řádu), který po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem (§ 121 odst. 1 daňového řádu). Samotné přezkumné řízení následně provádí správce daně, který vydal přezkoumávané rozhodnutí. Nadřízený správní orgán, resp. správce daně, tedy vlastním výrokem přezkoumávané rozhodnutí ani neruší, ani sám nemění, nýbrž správce daně, který dané rozhodnutí vydal, zavazuje k tomu, aby se sám zabýval tím, nebylo-li vydáno v rozporu s právními předpisy, přičemž je vázán důvody, pro něž nadřízený správce daně přezkumné řízení zahájil. Správce daně tak sám může následně přezkoumávané rozhodnutí zrušit nebo změnit, bylo-li vydáno v rozporu s právními předpisy, anebo řízení zastavit, dospěje-li k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v souladu s nimi. Z tohoto pohledu tedy lze přisvědčit stěžovateli v tom, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2017 nebylo výslovně formálně zrušeno.

[14] Nejvyšší správní soud se již v minulosti zabýval i povahou rozhodnutí vydaného v přezkumném daňovém řízení, avšak s ohledem na úpravu dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní a poplatků“), který byl následně nahrazen daňovým řádem. V rozsudku ze dne 12. 4. 2007, čj. 7 Afs 143/2006-95, se zabýval důsledky rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Dospěl k závěru, že bylo-li přezkoumávané rozhodnutí pravomocně zrušeno, změněno nebo nahrazeno rozhodnutím novým, odpadl předmět soudního přezkumu, a nejsou tak splněny podmínky řízení před správním soudem a žalobu je nutno odmítnout. Nejvyšší správní soud zároveň v uvedené věci dodal, že žalobce může námitky původně uplatněné v žalobě proti následně změněnému rozhodnutí uplatnit v nové žalobě směřující proti rozhodnutí o odvolání proti novému rozhodnutí ve věci samé. Na to Nejvyšší správní soud navázal i v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, čj. 3 Afs 99/2015-26, který se již zabýval povahou přezkumného řízení dle daňového řádu. V něm bez detailnější argumentace dovedl, že rozhodnutí o zastavení přezkumného řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu nemá vliv na původní přezkoumávané rozhodnutí správce daně, avšak že opačně by tomu bylo v situaci, kdyby naopak zjistil, že jsou dány podmínky pro konání

pokračování

přezkumného řízení (tedy že přezkoumávané rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy) a rozhodl by o změně nebo zrušení původního rozhodnutí. V této věci s odkazem na výše uvedený rozsudek sp. zn. 7 Afs 143/2006 konstatoval, že by v takovém případě „*správní soud, který na základě žaloby daňového subjektu přezkoumává původní rozhodnutí, musel podanou žalobu odmítnout, neboť by odpadl předmět řízení*“.

[15] V nyní projednávané věci věci dospěl Nejvyšší správní soud k tomu, že závěry citované judikatury jsou i zde aplikovatelné a není důvod se od nich odchylovat. S ohledem na uplatněné kasační námitky je nicméně na místě připojit doplňující argumentaci. Předně nelze přehlédnout, že od úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků se přezkumné řízení dle daňového řádu do určité míry liší. Podle § 123 odst. 5 daňového řádu především nelze přezkoumávané rozhodnutí nahradit rozhodnutím novým (k tomu srov. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. „K § 123.“ In: *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013.). S tím souvisí skutečnost, kterou zdůrazňuje i důvodová zpráva k daňovému řádu, tedy že v přezkumném řízení nedochází „*na rozdíl od obnovy řízení [...] k vydání nového rozhodnutí ve věci, nýbrž ke změně nebo zrušení původního rozhodnutí*“. Tento závěr přijímá i odborná literatura (srov. např. LICHNOVSKÝ, O. „§ 123 Postup při přezkumném řízení.“ In: Lichnovský a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016.). Jiní autoři nicméně výslovně připouští, že přezkumné řízení podle § 123 daňového řádu vede k vydání rozhodnutí ve věci, tedy meritorního rozhodnutí, jehož předmět byl důvodem pro nařízení přezkoumání (srov. KANIOVÁ, L. „§ 123 Postup při přezkumném řízení.“ In: Baxa a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011).

[16] Přestože dle citované důvodové zprávy přezkumné řízení nevede k vydání nového rozhodnutí ve věci, je smysl dané právní úpravy i jejího vysvětlení nutno chápat tak, že oproti dřívější úpravě přezkumného řízení dle zákona o správě daní a poplatků a institutu obnovy řízení nelze se v přezkumném řízení podle daňového řádu nevydává zcela nové rozhodnutí, které by přezkoumávané rozhodnutí kompletně nahrazovalo. To však nemění nic na tom, že správce daně přezkoumávané rozhodnutí změní, dospěje-li k závěru, že bylo (byť částečně) vydáno v rozporu se zákonem. Jinak řečeno, správce daně v takovém případě změní tu část rozhodnutí, kterou posoudí jako nezákonnou. Namísto toho, aby rozhodnutí jako celek zrušil, zvolí postup, při němž „*problematickou*“ část původního rozhodnutí *de facto* nahradí (změní). Ke stejnému výsledku by dospěl i tím, že by rozhodnutí jako celek zrušil a v následném řízení jej vydal znovu, avšak s upravenou částí, která nezákonnost založila. Pokud však není takový postup nutný např. z důvodu povahy nebo rozsahu nezákonnosti, jeví se jako efektivnější, rychlejší a účinnější postup v přezkumném řízení přezkoumávané rozhodnutí pouze změnit v určitém rozsahu. Nelze nicméně odhlédnout od toho, že důvody pro oba postupy (tedy změnu i zrušení původního rozhodnutí) jsou velmi obdobné, a rovněž tak i jejich důsledky v podobě meritorního rozhodnutí (buď změněné původní rozhodnutí, anebo rozhodnutí po zrušení předchozího rozhodnutí v přezkumném řízení). Současně je nutno připomenout, že podle § 101 daňového řádu „*[s]právní daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo probíhá práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím*“. Pokud tedy správce daně v přezkumném řízení posoudí dříve projednanou věc odlišně a např. uloží povinnost v jiném rozsahu než v původním rozhodnutí, jedná se o meritorní rozhodnutí závazně určující povinnost daňového subjektu.

[17] Pro posouzení shora vymezené sporné právní otázky je tedy podstatné i to, jakým úkonem správce daně jsou závazně určeny povinnosti daňového subjektu (stěžovatele) ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Pokud se takový daňový subjekt domnívá, že jsou jeho práva zkrácena vydáním např. platebního výměru, resp. rozhodnutím o odvolání proti němu, může požadovat zahájení přezkumného řízení anebo proti rozhodnutí o odvolání brojit žalobou. Je-li přezkumné řízení zahájeno a poté zastaveno, je zjevné, že se nijak nezměnilo rozhodnutí, jehož důsledky

považuje daňový subjekt za zkrácení svých práv (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 99/2015). Je-li však takové rozhodnutí v přezkumném řízení zrušeno, zaniká i úkon, od něhož daňový subjekt odvíjel zkrácení svých práv a proti němuž se bránil. V případě změny rozhodnutí, jež mu takové zkrácení dle jeho tvrzení způsobuje, mohou nastat dvě situace. Jednak může být přezkoumávané rozhodnutí v přezkumném řízení změněno tak, že daňový subjekt již nepocítí uje důsledky daného rozhodnutí jako zkrácení svých práv, jednak ovšem změna přezkoumávaného rozhodnutí nemusí daňový subjekt plně uspokojit, neboť důsledky přezkoumávaného rozhodnutí i se zohledněním provedené změny nadále považuje za nezákonné zkrácení svých práv. Rozhodným pro nynější věc přitom je, zda se daňový subjekt může proti původnímu rozhodnutí v nezměněném znění nadále účinně bránit u správních soudů, tedy mohou-li vůbec důsledky přezkoumávaného rozhodnutí představovat zkrácení jeho práv. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval ve shora již citovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 143/2006. Posuzoval postup krajského soudu, který odmítl žalobu pro nedostatek podmínek řízení z důvodu, že žalované rozhodnutí bylo změněno v přezkumném řízení dle § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tak, že byla daňovému subjektu doměřena daňová povinnost v odlišné výši, než byla původně doměřena. Krajský soud a následně i Nejvyšší správní soud v uvedené věci dospěly k závěru, že z důvodu takové změny nemohl již být daňový subjekt nadále žalobou napadeným rozhodnutím zkrácen na svých právech. Ačkoliv se právní úprava přezkumného řízení i s přijetím daňového řádu změnila (viz výše), i ve vztahu k nyní účinné úpravě citované závěry ob stojí (ostatně akceptoval je i výše již citovaný rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 3 Afs 99/2015). K výše uvedenému lze ještě dodat, 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).

[18] V nyní projednávané věci žalovaný, vázán právním názorem Ministerstva financí, v přezkumném řízení posoudil výši uloženého odvodu, snížil ji z 573 000 Kč na 487 050 Kč a změnu náležitě odůvodnil. Nesetřval u pouhého konstatování nezákonnosti přezkoumávaného rozhodnutí, ale v odůvodnění se vypořádal i se samotnou otázkou podstaty porušení rozpočtové kázně a proporcionality výše uloženého odvodu. Jedná se proto o změnu v meritorním posouzení věci (*a nota bene* poměrně zásadní). Nelze tedy souhlasit se stěžovatelovou argumentací, podle níž žalobou napadené rozhodnutí pro účely soudního přezkumu nezaniklo. Lze pochopit, že stěžovatel důsledky rozhodnutí, které uložený odvod snížilo o 15 %, vnímá podobně negativně jako rozhodnutí dřívější. Přesto je nutno trvat na tom, že z hlediska soudní ochrany před zkrácením práv původní rozhodnutí zaniklo a je třeba se bránit proti rozhodnutí změněnému. 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 stěžovateli v nyní projednávané věci stanovilo odlišné povinnosti, než které mu stanovilo rozhodnutí původní. Pokud se tedy stěžovatel domnívá, že uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně i po provedené změně představuje nezákonné zkrácení jeho práv, je nutno bránit se proti rozhodnutí, jímž mělo být takové zkrácení založeno, tedy rozhodnutí změněnému. Při tom samozřejmě lze využít i námitky, které jsou nadále aplikovatelné také pro nezměněnou část původního rozhodnutí.

pokračování

[19] Přestože judikaturu ke správnímu řádu lze při posuzování otázek plynoucích z daňového řízení užít jen s přihlédnutím ke vzájemným odlišnostem, krajský soud nepochybil ani tím, citoval-li v napadeném usnesení rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 As 218/2018, který byl vydán až po podání žaloby v dané věci. Toto rozhodnutí totiž nijak nevybočovalo z dlouhodobé judikatury zdejšího soudu a spočívalo na týchž závěrech jako dřívější shora citované rozsudky zabývající se obdobnými otázkami. K tomu je ještě nutno podotknout, že některé z nich (viz sp. zn. 7 Afs 143/2006 anebo sp. zn. 3 Afs 99/2015) se dokonce týkaly přímo přezkumného řízení podle zákona o správě daní a poplatků i daňového řádu.

[20] S ohledem na popsanou konstantní judikaturu zdejšího soudu k předmětné otázce a výše uvedeným závěrům nelze přivolit ani stěžovatelově námitce, že původní předmět řízení neodpadl, neboť změnové rozhodnutí nebylo vydáno „v jiném řízení“. Tato argumentace naprosto opomíjí jak podstatu důvodů, které krajský soud k odmítnutí žaloby vedly, tak skutečnost, že jiné rozsudky Nejvyššího správního soudu (např. již citovaný sp. zn. 7 Afs 143/2006) takovou podmínku neobsahují. Podstatná pro danou věc není spisová značka změněného rozhodnutí, nýbrž to, že vydáním rozhodnutí o změně přezkoumávaného rozhodnutí z hlediska soudní ochrany zanikly právní účinky tohoto rozhodnutí, a proto bylo nutno se proti rozhodnutí o porušení rozpočtové kázně a uložení odvodu bránit žalobou napadající rozhodnutí o změně toho původního. Skutečnost, jestli bylo vydáno v témže nebo jiném řízení (a především pak, jakou spisovou značku obě rozhodnutí mají), na takovém závěru nemůže nic změnit. Poukazuje-li stěžovatel na to, že jeho odvolání proti změněnému rozhodnutí nebylo věcně projednáno, nemůže ani tato námitka na uvedených závěrech nic změnit, neboť ani proti rozhodnutí odvolacího orgánu, který také může napadené rozhodnutí změnit, se nelze dále odvolávat [§ 113 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu].

[21] Stěžovateli je nutno dát za pravdu v tom, že procesní postup krajského soudu v dané věci byl přinejmenším neobvyklý. Stěžovatel skutečně mohl s ohledem na dobu vedení řízení a nařízení jednání ve věci včetně dokazování důvodně očekávat, že ve věci bude vydáno meritorní rozhodnutí (tedy že podmínky řízení jsou splněny). Přesto je nutno konstatovat, že dospěl-li krajský soud k závěru, že podmínky řízení splněny nejsou, neboť odpadl předmět řízení, nezbývalo mu v danou chvíli nic jiného, než žalobu odmítnout dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jelikož tyto podmínky zkoumá *ex officio* kdykoliv v průběhu řízení, byl takový postup na místě, ačkoliv jej jistě krajský soud mohl a měl učinit výrazně dříve, neboť mu účastníci poskytli již v dřívější fázi řízení informaci, že napadené rozhodnutí bylo v přezkumném řízení změněno. 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. KOCOUREK, T. „§ 46 Odmítnutí návrhu.“ In: KÜHN, Z. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019.). 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). Z uvedených důvodů se tedy krajský soud nedopustil svým postupem (byť jinak ne zcela šťastným) takového pochybení, pro něž by bylo na místě napadené usnesení zrušit.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] S ohledem na všechny shora uvedené důvody dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že projednatelné kasační námitky nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti svědčilo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 21. listopadu 2019

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu