



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Ladislava Derky v právní věci žalobce: **QATROSYSTEM, spol. s r.o.**, se sídlem Kyjovská 3578, Havlíčkův Brod, zastoupený Moore Stephens s.r.o., se sídlem Nádražní 23, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2015, č. j. 36514/15/5200-11435-706478, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 2. 2018, č. j. 62 Af 19/2016 - 286,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 2. 2018, č. j. 62 Af 19/2016 - 286, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení případu**

[1] Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 2. 2018, č. j. 62 Af 19/2016 - 286 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2015, č. j. 36514/15/5200-11435-706478 (dále „napadené rozhodnutí“) a jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina, územního pracoviště v Havlíčkově Brodě ze dne 10. 11. 2014, č. j. 1602535/14/2903-50522-708979.

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina, územního pracoviště v Havlíčkově Brodě ze dne

10. 11. 2014, č. j. 1602535/14/2903-50522-708979, kterým byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 vyšší o částku 1052030,- Kč, přičemž byla současně žalobci předepsána povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 210406,- Kč. Žalovaný popsál, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola na zdaňovací období 2013, jejímž předmětem byly rezervy, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Žalobce tvořil v předmětném zdaňovacím období 2013 rezervy na opravu hmotného majetku dle ustanovení § 7 zákona o rezervách, přičemž uvedl na ř. 25 a ř. 26 tabulky C Přílohy č. 1 II. oddílu daňového přiznání rezervu ve výši 6550000,- Kč. Konkrétně se jednalo o tvorbu rezervy na opravu provozní budovy Soubor QAT II- TOZ Havlíčkův Brod (inventární číslo 43), na opravu garáže Golčův Jeníkov (inventární číslo 22) a na opravu provozní budovy QATROSYSTEM Havlíčkův Brod (inventární číslo 40. Správce daně však zjistil, že na bankovním účtu vedeném u Komerční banky určeném pro tvorbu rezerv byly prováděny v období od ledna do konce srpna 2014 výběry (převody na jiný bankovní účet) a vklady hotovosti, přičemž se dle žalobce mělo jednat o výběry na provozní činnost žalobce. Správce daně přitom měl za to, že takový postup není v souladu s ustanovením § 7 odst. 4 zákona o rezervách, jelikož předmětné peněžní prostředky byly žalobcem převáděny na jeho provozní účet; a to bez ohledu na to, že na bankovních účtech, které byly předloženy správci daně jako ty, na kterých jsou uloženy peněžní prostředky na tvorbu rezerv, byla uložena částka převyšující částku tvorby rezervy ve zdaňovacím období 2013. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně, protože žalobce nedodržel všechny podmínky obsažené v ustanovení § 7 odst. 4 zákona o rezervách, jelikož peněžní prostředky mají být uloženy na samostatný účet do termínu pro podání daňového přiznání, přičemž tyto prostředky mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena a nelze je použít k jiným účelům. Nebylo prokázáno, že předmětný bankovní účet sloužil pouze k deponování peněžních prostředků na tvorbu rezervy, zvláště když použité peněžní prostředky nebyly čerpány na účely, na které byla rezerva vytvořena, ale sloužily na běžnou provozní činnost žalobce. Nad rámec výše uvedeného žalovaný poukazoval na to, že žalobce evidoval majetek jako soubor nemovitého majetku, avšak nedoložil, jak stanovil ocenění tohoto majetku, přičemž žalovaný konstatoval, že vytvoření souboru věcí je možné jen u věcí movitých. Žalobce tedy nebyl oprávněn evidovat a odpisovat jednotlivé nemovité věci jako soubor majetku a rovněž nebyl oprávněn tvořit k tomuto souboru majetku rezervu; tvorba rezervy by byla možná zvláště ke každé nemovité věci. K námitce žalobce, že správce daně namísto zahájení daňové kontroly jej měl vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, žalovaný konstatoval, že se správce dopustil pochybení, když o místním šetření nese-psal úřední záznam či protokol, ale to neznamená, že správce daně může vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání nahodile a bez jakéhokoliv důvodu. Správce daně na základě místního šetření nedisponoval konkrétními pochybnostmi o správnosti tvorby rezerv na opravy hmotného majetku, tudíž nemohl důvodně předpokládat doměření daně, nebyly proto splněny podmínky pro to, aby vyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení.

[3] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 8. 2. 2016 ke krajskému soudu, v níž namítal, že daň byla doměřena na základě nezákonného procesního postupu správce daně, jelikož ten neměl zahájit daňovou kontrolu, ale měl vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně totiž provedl nejdříve místní šetření, během

pokračování

něhož získal dostatečné podklady pro závěr o pravděpodobnosti doměření daně. Na tom nic nemůže změnit fakt, že správce daně v rozporu se zákonem nepořídil o tomto místním šetření záznam či protokol. Žalovaný proto pouze spekuluje o tom, co se správce daně během místního šetření dozvěděl. Žalobce setrval na argumentaci, že byly splněny všechny podmínky pro uznání rezervy. Na předmětném bankovním účtu po celou dobu zůstaly finanční prostředky odpovídající výši rezervy, finanční pohyby na tomto účtu na tom ničeho nemění. Nebylo přitom nutné zakládat speciální bankovní účet; podle něj postačovalo, že na tomto účtu vinkuloval částku 3000000,- Kč. Měl za to, že naplnil účel právní úpravy, která se snažila zabránit vytváření fiktivních rezerv, neboť finanční prostředky byly skutečně na daný účet vloženy. Žalovaný se držel ryze formalistického přístupu a přehlédl, že v reálném světě mohou vzniknout situace, kdy je nutné s peněžními prostředky nad rámec rezervy disponovat (např. převod připsaných úroků z vkladu). K závěrům žalovaného, že nelze vytvářet rezervy k souborům nemovitého majetku uvedl, že ty jsou značně obecné a nepřezkoumatelné, zvláště když postup žalobce oproti tomu, co požaduje žalovaný, by nevedl k jiné výši daňové povinnosti.

[4] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** konstatoval, že daňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Správce daně je tedy povinen využít odpovídající instituty daňového řízení a nemůže tyto instituty zaměňovat. Stěžejní pro uvážení správce daně při volbě postupu směřujícího k doměření daně ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu je existence takových skutečností (respektive znalost takových indicií), kdy není *prima facie* zjevné, že na základě dodatečného daňového přiznání nebude možné dosáhnout cíle řízení. Rovněž podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je správce daně zásadně povinen, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. V posuzované věci tedy správce daně nemohl přistoupit k postupu nejvíce zatěžujícímu daňový subjekt, a to k daňové kontrole. Soud vyšel z toho, že před zahájením daňové kontroly dne 1. 9. 2014 proběhlo u žalobce místní šetření, v rámci něhož byla správci daně předána část dokladů týkající se tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku; o tomto místním šetření však nebyl sepsán úřední záznam či protokol. Během zahájení daňové kontroly se správce daně zjevně dotazoval na skutečnosti zjištěné již na základě tohoto místního šetření, a měl tedy vědět o existenci všech účtů žalobce vyhrazených pro tvorbu rezerv a o pohybu na příslušném účtu. Za takové situace však měl správce vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, nikoli zahájit daňovou kontrolu. Předmětná daňová kontrola proto byla nezákonná, což negativně zasáhlo jako napadené rozhodnutí, tak i jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí, kterým bylo žalobci nezákonně stanoveno penále. Proto soud zrušil obě rozhodnutí správních orgánů.

## II. Kasační stížnost a vyjádření

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 22. 2. 2018. V jejím doplnění ze dne 6. 4. 2018 uvedl, že ji podává z důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel souhlasil s tím, že v projednávané věci byly splněny podmínky pro vydání výzvy dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu,

avšak nesouhlasil s tím, že postup v rozporu s tímto ustanovením odůvodňuje závěr, že daňová kontrola je nezákonná. Napadený rozsudek považoval za nesrozumitelný, neboť na jednu stranu ruší prvostupňové rozhodnutí, na druhou stranu celou kauzu vrací pouze žalovanému, nikoli správci daně, což vede k neuskutečnitelnosti výroku napadeného rozsudku. Stěžovatel nemůže vést řízení o odvolání proti rozhodnutí, které již neexistuje. Zdůrazňoval, že v předmětné věci nebyly splněny důvody pro zrušení prvostupňového rozhodnutí, a to s ohledem na specifika daňového řízení, jelikož správce daně nemůže po zrušení platebního výměru pokračovat v daňovém řízení. Toto rozhodnutí může být zrušeno tehdy, pokud nemělo být vůbec vydáno nebo pokud předchází daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze pokračovat. I kdyby stěžovatel akceptoval samotný fakt, že bylo zrušeno i prvostupňové rozhodnutí, nesouhlasil s důvodem, proč k tomu došlo; neobstojí totiž závěr, že vada spočívající v nezákonnosti zahájení daňové kontroly zasáhla i dodatečný platební výměr a stanovenou daň. Soud se totiž nezabýval, jaký vliv má jím zjištěná vada na daňové řízení. Měl přitom za to, že následný postup správce daně není zatížen jakýmkoli pochybením. Stěžovatel proto vyjádřil názor, že prvotní pochybení správce daně bylo odstranitelné v průběhu odvolacího řízení, neboť by mohl upustit od sdělení povinnosti uhradit penále a pouze předepsat vlastní daňovou povinnost. V neposlední řadě dovozoval, že krajský soud se měl meritorně vyjádřit k vlastní daňové povinnosti žalobce.

[6] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 11. 5. 2018 uvedl, že stěžovatel pouze účelově brojí proti tomu, jakým způsobem krajský soud posoudil podmínky pro zrušení prvostupňového rozhodnutí. Ve zbytku pak souhlasil s krajským soudem, že předmětné daňové řízení bylo zatíženo podstatnou vadou, která odůvodňuje zrušení i prvostupňového rozhodnutí. Vyslovil přesvědčení, že stěžovatel pochybení správce daně nemístně bagatelizuje. Za dané situace tak není možné tvrdit, že vlastní stanovení daňové povinnosti žalobce bylo v souladu se zákonem. Situace nelze řešit pouhým „vypuštěním“ penále, jak navrhuje stěžovatel, neboť by byl zbaven svého práva reagovat na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **je důvodná**.

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, které stěžovatel fakticky rovněž uplatnil (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004 - 47). Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř.

pokračování

s.). Nejvyšší správní soud přitom zjistil, že napadený rozsudek trpí vadou, která podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládá důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74; rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

[10] Naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatel dovozuje z toho, že krajský soud zrušil napadené rozhodnutí a jemu předcházejícími rozhodnutí správce daně, avšak věc vrátil žalovanému (tj. stěžovateli) k dalšímu řízení. K tomu Nejvyšší správní soud musí uvést, že takovýto postup vyplývá z ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s., podle kterého *„zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo“* a z ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s., podle kterého *„zruší-li soud rozhodnutí, vysloví současně, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému“*. Z citovaných ustanovení soudního řádu správního tedy vyplývá, že správní soudy mohou věc vrátit pouze účastníku řízení (zde odvolacímu orgánu), ačkoli zároveň zruší i předcházející prvostupňové rozhodnutí (shodně Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.: Soudní řád správní - online komentář. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2016, výklad k ustanovení § 78).

[11] K věci samé a naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. musí Nejvyšší správní soud uvést, že je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Z ní vyplývá, že stěžovatel uznává pochybení správce daně, který nevydal výzvu podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, ale namísto toho zahájil daňovou kontrolu. Nejvyšší správní soud tedy vychází z toho, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že došlo k porušení ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, liší se pouze náhled účastníků řízení na to, zda a v jakém rozsahu toto pochybení ovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí, resp. prvostupňového rozhodnutí.

[12] Nejvyšší správní soud tedy vychází z toho, že přezkoumávané daňové řízení bylo zatíženo procesní vadou. Musí však zdůraznit, že ne každé procesní pochybení odůvodňuje zrušení rozhodnutí správního orgánu (zde Odvolacího finančního ředitelství a jemu předcházející rozhodnutí správce daně). Nejvyšší správní soud tedy musel zvážit, zda toto procesní pochybení dosáhlo takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení napadeného rozhodnutí. Obecně platí, že vada řízení neohrozila meritorní zákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže lze dovodit, že výrok rozhodnutí by byl stejný, i kdyby k vadě řízení nedošlo (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 2. 2001, sp. zn. 22 Ca 473/2000). Procesní pochybení může mít alespoň teoretický vliv na přezkoumávané rozhodnutí tehdy, existuje-li souvztažnost mezi ním a osobami či právy, o kterých je rozhodováno, a to v přímé návaznosti na předmět řízení. Posouzení vlivu této vady na zákonnost napadeného rozhodnutí je přitom nutné rozdělit na dvě otázky i – zaprvé, zda tato vada měla vliv na zákonnost samotného doměření daňové povinnosti žalobci, a zadruhé, zda měla vliv na předepsání penále.

[13] K první z těchto otázek i Nejvyšší správní soud uvádí, že za podstatné v nyní posuzované věci považuje to, že se pochybení správního orgánu týkalo zvolení procesního

postupu, který vedl ke stanovení (doměření) daňové povinnosti stěžovatele, tj. že nebyla vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání, ale byla ihned zahájena daňová kontrola. K obdobné otázce a jejímu vlivu na stanovení vlastní daňové povinnosti se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 – 28, v němž obsáhleji odkazoval na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, „...jež poskytlo odpovědi na řadu otázek podstatných i pro nyní projednávanou věc, které byly do té doby řešeny judikaturou rozdílně, případně nebyly vyjasněny.“, a po provedeném rozboru uzavřel, „že ač žalobkyně důvodně poukázala na nesprávný procesní postup správce daně, nemohla svými povýšce obecnými tvrzeními o jeho důsledcích v podobě zásahu do jejich nijak neidentifikovaných práv dosáhnout zrušení rozhodnutí o své daňové povinnosti. Stěžovateli tedy lze dát za pravdu, že v řízení před správními soudy nebyla konkretizována žádná procesní práva žalobkyně, která by v souvislosti s tímto chybným postupem došla újmy, natož aby jejich porušení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně.“

[14] Byť se výše uvedený rozsudek týkal posouzení toho, zda správce daně měl zahájit daňovou kontrolu namísto postupu k odstranění pochybností, jsou jeho závěry použitelné i v projednávané věci. Ačkoli správce daně měl nejprve vyzvat žalobce k tomu, aby podal dodatečné daňové přiznání, toto pochybení správce daně nezpochybňuje jeho skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobce. I kdyby totiž žalobce respektoval výzvu správce daně, reagoval na ni (přičemž by pravděpodobně meritorně setrval na svých závěrech o oprávněnosti tvorby rezerv), správce daně by dodatečné daňové tvrzení pravděpodobně nadále prověřoval, přičemž by meritorně dospěl k týmž závěrům, které učinil v průběhu předmětné daňové kontroly. Ve vztahu k doměření daně žalobce tedy postup správce daně – byť jej Nejvyšší správní soud nemůže schvalovat, stejně jako to, že správce daně o místním šetření neučinil úřední záznam či protokol, ač to bylo jeho povinností – neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci.

[15] Jiný závěr však musí Nejvyšší správní soud přijmout ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále. Zde má skutečně podstatný význam, zda bylo postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu a zda následně bylo podáno dodatečné daňové přiznání, nebo zda bylo přistoupeno k zahájení daňové kontroly. Pokud je totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevzniká povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena – viz ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu. Tento fakt byl ostatně jedním z nosných důvodů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, v němž rozšířený senát dospěl k právnímu závěru, že „dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.“

[16] Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že napadené rozhodnutí, které potvrdilo dodatečný platební výměr, jímž bylo rovněž předsáno penále, ačkoli postup správce daně byl zatížen výše uvedenou vadou týkající se právě tohoto penále, nemůže obstát, protože nelze vyloučit, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno

pokračování

v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by žalobci povinnost platit předmětné penále. A to i při vědomí toho, že žalobce by v reakci na výzvu správce daně s největší pravděpodobností setrval na svých závěrech, neboť to byl správce daně, kdo jako první porušil daňový řád (*ex iniuria ius non oritur* - z bezprávní právo vzejít nemůže). Bylo proto na místě napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[17] S ohledem na to, že bylo na místě zrušit napadené rozhodnutí z důvodu nezákonně předepsaného penále, bylo však nutné zabývat se zbývajícimi žalobními námitkami týkajícími se vlastní daňové povinnosti žalobce. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 7 As 91/2015 – 79, v němž bylo vysloveno, že *„Zrušení správního rozhodnutí při důvodnosti jen některého ze žalobních bodů vyžaduje posouzení dalších žalobních bodů jen tehdy, má-li to význam pro další správní řízení. Pokud je zřejmé, že ve správním řízení již nemůže být pokračováno, např. pro prekluzi, nebo je naopak potřebné rozsáhlé doplnění dokazování, jehož výsledek nelze předjímat, může být posouzení ostatních žalobních bodů bez významu. Není-li to třeba, může obstát i rozsudek rušící správní rozhodnutí pro důvodnost některého ze žalobních bodů, aniž by se krajský (městský) soud dalšími žalobními body zabýval. Takový postup je ovšem vždy spojen s rizikem, že důvod zrušení správního rozhodnutí v řízení o kasační stížnosti neobstojí a opomenutí ostatních žalobních bodů nabude intenzity ústící v posouzení napadeného rozsudku jako nepřezkoumatelného. V tomto kontextu lze odkázat na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 10. 5. 2010, č. j. 2 As 6/2010 – 164, ze dne 15. 9. 2010, č. j. 1 Afs 31/2010 – 89, ze dne 17. 2. 2011, č. j. 1 Afs 105/2010 – 167, ze dne 17. 5. 2012, č. j. 9 As 1/2012 – 21, a ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 65/2012 – 64“.*

[18] Nejvyšší správní soud má přitom za to, že v projednávané věci bylo na místě zabývat se zbývajícimi žalobními námitkami, neboť jejich zodpovězení bude mít podstatný vliv na výsledek daňového řízení řešící oprávněnost postupu žalobce při tvorbě rezerv v roce 2013. Zodpovězení této otázky přitom nebrání konstatování, že v důsledku pochybení správce daně nemůže obstát napadené rozhodnutí v části týkající se předepsání penále, jelikož důvod zrušení napadeného rozhodnutí se netýká posouzení samotné daňové povinnosti žalobce.

[19] Nepostupoval-li tak krajský soud, zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a současně porušil též princip rychlosti a hospodárnosti řízení, neboť vypořádání předmětných žalobních námitek by nepředstavovalo pouhé akademické úvahy, nýbrž by mohlo sloužit jako naznačení dalšího postupu správních orgánů ve věci, který nebude nutně závislý na nesprávném postupu správce daně, který na místo výzvy dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu zahájil daňovou kontrolu.

[20] Pokud krajský soud po opětovném zvážení žalobních bodů dojde k závěru, že je nutné zrušit jak napadené rozhodnutí, tak i prvostupňové rozhodnutí, je nutné, aby též zvážil závěry z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, v nichž je mj. uvedeno: *„Rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem. Řízení se tak vrací do odvolacího stadia. Na uvedeném závěru*

*nemění nic ani skutečnost, že odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nemá odkladný účinek, a ten je vykonatelný (§ 32 odst. 13, § 48 odst. 12 daňového řádu); platební výměr může být vykonán bez ohledu na podání odvolání. Tak tomu je ovšem vždy a tím, že soud zruší odvolací rozhodnutí a vrátí věc do stadia odvolacího řízení, situaci daňového subjektu nijak nezhoršuje. Je-li třeba tomuto účinku zabránit, nabízí se pouze institut posečkání daně podle § 60 daňového řádu.“*

[21] Z citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu také vyplývá, že postup krajského soudu při zrušení prvostupňového rozhodnutí musí být s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu podmíněn vážnými procesními pochybeními, která není možné odstranit v řízení před odvolacím orgánem, a zrušení prvostupňového rozhodnutí musí být přípustné podle příslušného procesního předpisu. Není možné, aby krajský soud svým rozhodnutím zavázal správní orgán prvního stupně k postupu, ke kterému by jej podle příslušného procesního předpisu nemohl zavázat odvolací orgán.

[22] Podle ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu má odvolací orgán v odvolacím řízení pravomoc a) napadené rozhodnutí změnit, b) napadené rozhodnutí zrušit a zastavit řízení, nebo c) odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Podle ustanovení § 116 odst. 3 daňového řádu dále odvolací orgán může vrátit věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán, pokud jsou u správce daně prvního stupně splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1, tj. pokud byly dány podmínky pro vydání autoremedurního rozhodnutí (částečného či úplného) nebo pokud bylo odvolání nepřipustné nebo bylo podáno po lhůtě. Postup podle § 113 odst. 3 v případě autoremedury bude přípustný pouze v případech, „kde si prvostupňový orgán uvědomí svou chybu, avšak stane se tak až poté, co nastane devolutivní účinek (poté, co dojde k postoupení věci dle § 113 odst. 3 DŘ). K těmto případům bude docházet zejména tam, kde odvolací orgán přikáže prvostupňovému správci daně doplnění odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 DŘ. Ten příkaz splní, avšak po jeho provedení zjistí, že jeho rozhodnutí již nemůže obstát, o čemž sám odvolací orgán uvědomí“ (Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s. s. 465). Pokud by odvolací orgán sám označil podmínky pro autoremeduru za splněné, již by se logicky o autoremeduru jednat nemohlo. Z výše uvedeného tudíž vyplývá, že v daňovém řízení odvolacímu orgánu nenáleží pravomoc na základě vlastního uvážení vrátit správci daně věc k dalšímu řízení a zavázat jej závazným právním názorem – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, 4 Afs 91/2016 - 38.

[23] S ohledem na výše citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009 v projednávané věci zatím nebyly zjištěny důvody pro zrušení prvostupňového rozhodnutí, jelikož stěžovatel byl oprávněn v odvolacím řízení rozhodnutí správce daně s ohledem na závazný právní názor vyslovený krajským soudem sám změnit. Zrušení prvostupňového rozhodnutí nebylo rovněž přípustné s ohledem na procesní úpravu v daňovém řádu, která neumožňuje za daných okolností vrátit po zrušení rozhodnutí správce daně tomuto věc k dalšímu řízení a zavázat jej závazným právním názorem.

pokračování

#### **IV. Závěr a náklady řízení**

[24] Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku. O případné náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. října 2018

JUDr. Petr Průcha  
předseda senátu