



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě, složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců Mgr. Aleše Sabola a JUDr. Tomáše Rychlého ve věci žalobce **Ing. I. Š.**, zastoupeného společností X, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 417/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 6. 2017, č. j. 46 Af 14/2014 - 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 6. 2017, č. j. 46 Af 14/2014 - 44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Rozhodnutím ze dne 26. 5. 2014, č. j. 13551/14/5000-14104-700519, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Říčanech (dále také jako „správce daně“) ze dne 26. 09. 2013, č. j. 3050810/13/2122-24801- 208943, jímž byla žalobci podle § 250 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále také jako „daňový řád“), uložena pokuta ve výši X Kč za opožděné podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010.

[2] Žalobce dosahoval za zdaňovací období roku 2010 příjmy ze závislé činnosti za výkon funkce jednatele. Na základě toho, že podepsal u plátce daně (svého zaměstnavatele) v zákonné lhůtě prohlášení podle § 38k odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také jako „zákon o daních z příjmů“), provedl plátce pro žalobce dne 25. 03. 2011 v souladu s § 38ch zákona o daních z příjmů výpočet daně, roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, při zohlednění nezdanitelných částek ze základu daně a slev na dani za předmětné zdaňovací období. V září 2013 byl žalobce správcem daně vyzván k doplnění

svých tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 s poukazem na kontrolu hlášenek daně z převodu nemovitostí. Na základě této výzvy podal žalobce dne 24. 09. 2013 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. V tomto přiznání žalobce deklaroval příjem z převodu nemovitostí dle § 10 zákona o daních z příjmů ve výši 0 Kč a rovněž příjmy z titulu výkonu funkce jednatele, které již byly vypořádány v rámci vyúčtování provedeného plátcem. Podstatou příjmu z převodu nemovitosti bylo inkaso kupní ceny za prodej části pozemku ve výši X Kč, přitom v témže zdaňovacím období byla žalobcem na nákup dané části pozemku vynaložena částka ve výši X Kč a rovněž uhrazena daň z převodu nemovitosti ve výši X Kč. Na základě daňového přiznání podaného žalobcem správce daně platebním výměrem ze dne 26.9.2013, č.j. 3050661/13/2122-24801-208943, vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 ve výši X Kč, kdy správce daně při výpočtu daně vycházel ze součtu dílčího základu daně dle § 6 a § 10 zákona o daních z příjmů, tj. v tomto případě X Kč (§ 6) a 0 Kč (§ 10). Daňová povinnost ve výši X Kč pak byla základem pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně uložené žalobci rozhodnutím ze dne 26. 09. 2013, č. j. 3050810/13/2122-24801-208943.

[3] Žalobce v žalobě namítl, že mu vůbec nevznikla povinnost podat daňové přiznání podle § 38g odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť mimo příjmů ze závislé činnosti (funkce jednatele) neměl další příjem vyšší než 6 000 Kč. Na podporu své argumentace odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136. Rovněž namítl, že i kdyby mu vznikla povinnost daňové přiznání za rok 2010 skutečně podat, měl žalovaný při stanovení základu pro výši pokuty odhlédnout od příjmů ze závislé činnosti, neboť u nich materiálně došlo k vyměření daně již v roce 2011, na základě zúčtování záloh a daňového zvýhodnění provedeného zaměstnavatelem.

[4] Krajský soud v Praze rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 14. 3. 2016, č. j. 46 Af 14/2014 – 24, zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl na základě kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2017, č. j. 3 Afs 64/2016-29, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že i příjem z prodeje věci, který nepřesahuje výdaje na pořízení této věci, je třeba považovat za příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů; od pojmu „*příjem*“ (s jehož existencí je spojena povinnost podání daňového přiznání) je pak nutno odlišovat pojem „*základ daně*“. Fakt, že po odečtení výdajů od příjmů bude základ daně nulový, neznamená, že by poplatník žádný příjem nezískal.

[5] Krajský soud v Praze následně rozsudkem ze dne 30.6.2017, č.j. 46 Af 14/2014-44, rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2014, č. j. 13551/14/5000-14104-700519, i rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Říčanech ze dne 26. 9. 2013, č. j. 3050810/13/2122-24801-208943, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ve vztahu ke sporné otázce, zda byl žalobce povinen podat daňové přiznání, soud vycházel ze závazného právního názoru uvedeného ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu (viz výše); uzavřel pak, že částka X Kč, kterou žalobce inkasoval za prodej nemovitosti, byla příjmem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů, a žalobce tak byl povinen daňové přiznání podat. K druhé sporné otázce, tj. z jakého základu měla být vypočítána pokuta, krajský soud odkázal na § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle kterého je výše pokuty odvozena od výše stanovené daně. Za situace, kdy měl žalobce

pokračování

povinnost podat daňové přiznání za rok 2010, byla výší daně částka zahrnující jak daň podle § 6 zákona o daních příjmů (z příjmu ze závislé činnosti) ve výši X Kč, tak daň podle § 10 tohoto zákona (z příjmu z prodeje nemovitosti) ve výši 0 Kč. Skutečnost, že daň z příjmu ze závislé činnosti byla odvedena prostřednictvím ročního zúčtování záloh, nemá na výpočet základu pro stanovení pokuty za opožděné tvrzení daně žádný vliv.

[6] Ve vztahu k základu, z něhož měla být pokuta vypočítána, krajský soud dále poukázal na novelizaci zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., konkrétně na § 38o zákona o daních příjmů, jímž byla odstraněna tvrdost spočívající v dosavadním způsobu výpočtu pokuty za porušení povinnosti tvrzení daně, kdy pokuta byla odvozována z celkové výše daně z příjmů fyzických osob, ačkoliv větší část této daně již byla odvedena plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti, a daňový subjekt tak, materiálně vzato, porušil povinnost tvrzení pouze ohledně daně z jiných svých příjmů, než ze závislé činnosti. Krajský soud na základě uvedené novelizace zákona o daních z příjmů konstatoval, že dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti, z nichž plátce daně srážel zálohy na daň, činí X Kč, základ daně z příjmů z převodu nemovitosti je 0 Kč (výdaje na pořízení nemovitosti byly vyšší, než příjem, který žalobce převodem této nemovitosti získal), a tedy část dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti je vyšší než 50% celkového základu daně. Podle právní úpravy pro výpočet výše pokuty za opožděné daňové tvrzení účinné od 1. 1. 2015, by tedy výše pokuty činila jen desetinu částky X Kč. Krajský soud pak na projednávanou věc aplikoval závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 50 As 104/2013-46, tedy věc posuzoval podle právní úpravy pro žalobce příznivější s tím, že pokuta za opožděné podání daňového tvrzení má obdobnou povahu jako pokuta uložená za správní delikt, neboť obě jsou ukládány jako trest za porušení povinnosti stanovené zákonem.

[7] Krajský soud konstatoval, že rozhodnutí žalovaného shledal podle skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného i správce daně zákonným, avšak z výše vyložených důvodů napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 3 soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.) krajský soud zrušil i rozhodnutí správce daně s odůvodněním, že se zrušovací důvod vztahuje i na ně.

[8] Žalovaný (dále také jako stěžovatel) napadl výše uvedený rozsudek kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nezákonnost spatřoval v nesprávném posouzení následujících právních otázek:

a) Nezbytnost prolomení zásady přezkoumání rozhodnutí na základě skutkového a právního stavu existujícího v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) se nepodává z judikatury Evropského soudu pro lidská práva ani Ústavního soudu, nepodává se ani z právních principů; v tomto směru stěžovatel namítl, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se ve svém usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013-46, nezabýval veškerými aspekty a dopady vyslovených názorů. Prolomení uvedené zásady nelze dovodit z moderačního práva definovaného v § 78 odst. 2 s. ř. s. (moderační právo soudu má dispozitivní charakter a nelze je aplikovat bez návrhu žalobce), pozdější příznivější právní úprava, která má být dle unesení rozšířeného senátu aplikována i bez návrhu žalobce, není zásadní skutečností či procesní vadou, ke které by měl soud přihlížet z úřední povinnosti. Soudní řízení pak není pokračováním řízení správního, je tak nutné rozlišovat situace, kdy

soud rozhoduje o vině a trestu, a situace, kdy soud přezkoumává pravomocné rozhodnutí, jímž bylo o vině a trestu již rozhodnuto. V tomto ohledu stěžovatel odkázal na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. 5 Tdo 1588/2005, v němž soud konstatoval, že pozdější, pro pachatele příznivější zákon, se zásadně uplatní pouze tehdy, pokud nebylo pravomocně rozhodnuto o vině. Závěry rozšířeného senátu pak mohou v důsledku zapříčinit porušení zásady rovnosti, když faktorem pro aplikaci pozdější příznivější právní úpravy může být zejména (pro žalobce soudící se u „rychlejších“ soudů nespravedlivě) rozdílná délka řízení u různých krajských soudů.

b) Závěry krajského soudu popírají charakter pokuty zakotvené v § 250 daňového řádu, pokud její výše nebyla odvozena od stanovené daně, nýbrž od skutečnosti, která může nebo nemusí nastat v budoucnu (zde pozdější příznivější právní úprava). Výše pokuty je přitom i podle judikatury Ústavního soudu vázána na subjekt plátce daně a je odvozena od výše daně (nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14).

c) Krajský soud se dopustil procesního pochybení, pokud analogicky podle § 78 odst. 2 s. ř. s. uloženou pokutu nemoderoval. Pokud v odůvodnění rozhodnutí soud provedl výpočet pokuty, jímž je stěžovatel vázán, pak soud, v souladu se zásadou procesní ekonomie, měl o pokutě rozhodnout sám.

d) Výrok rozsudku krajského soudu je nezákonný. Krajský soud totiž prvním výrokem rozsudku zrušil jak rozhodnutí stěžovatele, tak prvostupňové rozhodnutí správce daně. Podle ustálené soudní judikatury (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 88/2013-24) lze však prvostupňové rozhodnutí správce daně zrušit pouze v případě, kdy takové rozhodnutí nemělo být vydáno, popřípadě předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. Takový stav krajský soud nekonstatoval. V důsledku pak krajský soud uložil stěžovateli vést řízení o odvolání proti rozhodnutí, které již však neexistuje.

[9] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s výrokem I. rozsudku krajského soudu, pokud jím byla zrušena rozhodnutí stěžovatele a správce daně s tím, že platební výměr, jímž byla vyměřena pokuta, neměl být vůbec vydán, neboť jednáním žalobce nebyla naplněna skutková podstata správního deliktu. Žalobce sice formálně daňové přiznání v roce 2011 nepodal, pravomocné vyměření daně z příjmů za předmětné zdaňovací období (2010) však nastalo již v tomto roce, a to na základě vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků podaného zaměstnavatelem. Pokud v daňovém přiznání podaném na základě výzvy správce daně deklaroval další příjem ve výši 0 Kč, jednalo se věcně o dodatečné daňové přiznání. Pokud krajský soud připustil uložení sankce za opožděné tvrzení daně ve výši odvozené z již vypořádaných příjmů, jde o přepjatý formalismus vedoucí ke zjevné nespravedlnosti. Takový postup odporuje základním pravidlům správního trestání formulovaným v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02. Pokuta ukládaná podle § 250 daňového řádu je navázána na výši pozdě přiznávané daně. V případě žalobce pokuta vůbec nezohlednila pozdě přiznaný příjem, který byl ve výši 0 Kč, nýbrž se celá dovíjí od řádně přiznaného příjmu, který žalobce pobíral jako jednatel společnosti. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil v rozsahu výroku, jímž byla věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Ve zbytku navrhl kasační stížnost zamítnout.

pokračování

[10] Soud nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky, za nichž může věc meritorně projednat. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil v mezích uplatněných námitek. Současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je částečně důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud předesílá, že se v souzené věci ztotožnil se závěrem krajského soudu, že žalobce nesdělil správci daně řádně a včas údaje týkající se jeho zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 2010, a vznikla mu tak povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu. Pojem „stanovená daň“, jenž je základem pro stanovení výše pokuty za prodlení s podáním daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání, se vztahuje právě k výši daňové povinnosti vyměřené žalobci na základě skutečností, které měl sám tvrdit ve včas podaném přiznání k dani (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2018, č. j. 4 Afs 48/2018 – 44). V tomto ohledu lze zároveň odkázat na nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, v němž Ústavní soud ve výčtu moderačních prvků, které mají zajistit přiměřenost sankce, poukázal na „*automoderační*“ mechanismus, spočívající v procentuálním nastavení výše pokuty úměrně výši daně, která měla být předmětem tvrzení (tj. mechanismus do určité míry zohledňující i ekonomické poměry daňového subjektu), jakož i na zvláštní pravidlo pro pokutu za opožděné tvrzení daně u daně z příjmů ze závislé činnosti (§ 38o zákona o daních z příjmů). Tímto způsobem je reagováno na objektivně existující tvrdost právní úpravy, kdy je pokuta za porušení povinnosti tvrzení daně ze strany daňového subjektu odvozována z celkové výše daně z příjmů fyzických osob, ačkoliv větší část této daně již byla odvedena plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti, tedy daňový subjekt materiálně vzato porušil povinnost tvrzení pouze ohledně daně z jiných svých příjmů, než ze závislé činnosti.

[13] Předmětem sporu v řízení o kasační stížnosti je především otázka, zda lze na případ žalobce, jemuž byla platebním výměrem ze dne 26. 9. 2013 udělena pokuta za opožděné podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, aplikovat § 38o zákona o daních z příjmů ve znění účinném ode dne 1. 1. 2015 (tj. ve znění zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony).

[14] Dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.

[15] Dle § 38o zákona o daních z příjmů (ve znění účinném od 1. 1. 2015) je-li část dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ze kterých plátcem daně sráží zálohu na daň, vyšší než 50 % celkového základu daně, snižuje se pokuta za opožděné tvrzení daně u daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob na desetinu.

[16] Krajský soud na projednávanou věc aplikoval závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013-46, tedy věc posuzoval podle právní úpravy pro žalobce příznivější (viz odst. [15] výše) s tím, že pokuta za opožděné podání daňového tvrzení má obdobnou povahu jako pokuta uložená za správní delikt, neboť obě jsou ukládány jako trest za porušení povinnosti stanovené zákonem. S takovým postupem stěžovatel nesouhlasí.

[17] Povahou pokuty za opožděné tvrzení daně, tj. zda se jedná o sankci za správní delikt ve smyslu správního trestání, se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 24. 1. 2019, č. j. 9 Afs 197/2018 – 53. V tomto rozsudku dospěl k závěru, že institut pokuty za opožděné tvrzení daně je sankcí ukládanou daňovému subjektu za to, že nesplnil zákonem stanovenou povinnost podat daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování ve stanovené lhůtě nebo je nepodal vůbec, tedy jde o sankci za veřejnoprávní delikt. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž dospěl k závěru, že na sankci za opožděné tvrzení daně dopadají garance z čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), potažmo čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále také jako „Úmluva“). Soud uvedl: *„Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah dospěl k tomu, že na pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu je nutno nahlížet jako na trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy (resp. čl. 40 odst. 6 Listiny), neboť splňuje shora předestřené požadavky vyplývající především z judikatury ESLP (rozhodnutí Engel a ostatní proti Nizozemí ze dne 8. 6. 1976, stížnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudek ESLP ze dne 24. 2. 1994, Bendenoun proti Francii, č. 12547/86, pozn. soudu). Je proto nutné na ni důsledně aplikovat základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny. Ačkoli je institut pokuty za opožděné tvrzení daně zařazen do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajících z čl. 6 a 7 Úmluvy a čl. 40 odst. 6 Listiny. Jako trestní sankci ostatně kvalifikoval pokutu za opožděné tvrzení daně i Nejvyšší soud v usnesení ze dne 19. 9. 2018, sp. zn. 5 Tdo 1534/2017.*

[18] Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 46, jsou pak správní soudy povinny přihlédnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé článku čl. 40 odst. 6 Listiny *ex officio*. Stěžovatel se závěry usnesení rozšířeného senátu nesouhlasí. Jakkoliv třetí senát považuje závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 46, dospěl-li v něm rozšířený senát k závěru, že čl. 40 odst. 6 Listiny vyžaduje, aby správní soud bral v potaz změnu právní úpravy ve prospěch pachatele správního deliktu i v případech, kdy tato změna nastala až poté, co rozhodnutí správního orgánu nabylo právní moci, za problematické, a naopak se v tomto směru ztotožňuje s odlišným stanoviskem tří členů rozšířeného senátu k odůvodnění tohoto usnesení (viz § 55a s. ř. s.), argumenty, které stěžovatel předložil soudu v kasační stížnosti, nejsou takového charakteru, aby závěry přijaté rozšířeným senátem zpochybnil, a došlo tak k iniciaci postupu podle § 17 odst. 1 s.ř.s. Lze proto konstatovat, že pro posouzení věci v daném případně není podstatný nesouhlas stěžovatele s usnesením, jímž rozšířený senát postupem podle § 17 s. ř. s. sjednotil judikaturu k dopadům čl. 40 odst. 6 Listiny na soudní přezkum rozhodnutí v oblasti správního trestání (k závaznosti právních názorů vyjádřených v rozhodnutí rozšířeného senátu viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010 - 95, a ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 - 77, publ. pod č. 1792/2009 Sb. NSS). Soud pak nevidí důvod se od judikovaných názorů rozšířeného senátu, pokud se

pokračování

zabýval judikaturou Evropského soudu pro lidská práva, moderací trestu ve vztahu k zásadě vyjádřené v § 75 s. ř. s. či samotnými právními východisky, z nichž dovodil povinnost krajských soudů aplikovat zásadu retroaktivity ve prospěch pachatele vyjádřenou v čl. 40 odst. 6 Listiny, odchýlit, a na odůvodnění usnesení rozšířeného senátu bez dalšího odkazuje.

[19] Odůvodnění výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu nicméně neobsahuje závěry, na jejichž základě by byla vypořádána argumentace stěžovatele poukazující na rozdílnou délku řízení u jednotlivých správních soudů či na rozdílné postavení osob, které žalobu podaly, od osob, které tak neučinily. Ani tuto argumentaci však soud neshledává relevantní, neboť délka soudního řízení či fakt, zda vůbec žaloba byla podána, nejsou skutečnostmi, pro které by se soud v konkrétním soudním řízení neměl řídit závěry usnesení rozšířeného senátu a respektovat zásadu retroaktivity ve prospěch pachatele vyjádřenou v čl. 40 odst. 6 Listiny. Pokud se zákonodárce v souvislosti s přijetím zákona č. 267/2014 Sb. rozhodl u poplatníků daně z příjmů fyzických osob, u nichž část dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ze kterých plátce daně sráží zálohu na daň, přesahuje 50 % celkového základu daně, snížit pokutu za opožděné tvrzení daně na desetinu, jde o důsledek jeho legislativní činnosti, přitom rozdílné postavení adresátů právní normy je v principu dáno zákonodárcem stanoveným dnem, kdy se příslušný právní předpis v souladu s jeho intertemporálními ustanoveními aplikuje, nikoliv délkou soudního řízení, popřípadě podáním či nepodáním žaloby.

[20] Nedůvodná je i námitka stěžovatele, že krajský soud na základě svých závěrů neodvozoval výši pokuty od konkrétního daňového tvrzení, nýbrž od skutečnosti, která může (avšak nemusí) nastat v budoucnu, a to v daném případě od novelizace právní úpravy. Krajský soud stanovil základ sankce i její výši v souladu s právní úpravou účinnou v době jeho rozhodování při respektování zásady retroaktivity ve prospěch pachatele vyjádřené v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod.

[21] Stěžovatel spatřuje vadu v postupu krajského soudu také v tom, že ač sám uvážil, jaká konkrétní výše pokuty měla být uložena, pokutu nemoderoval. S takovým závěrem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Stěžovatel dezinterpretuje usnesení rozšířeného senátu, pokud v něm rozšířený senát uvedl příklady prolomení zásady vyjádřené v § 75 odst. 1 s. ř. s. Předně otázku moderace rozšířený senát zmiňoval pouze jako další případ toho, kdy správní soud může prolomit zásadu vyjádřenou v § 75 odst. 1 s. ř. s. Jak moderace podle § 78 odst. 2 s. ř. s., tak aplikace retroaktivity ve prospěch pachatele podle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod však byly uvedeny vedle sebe jako obdobné příklady prolomení této zásady. Nelze z usnesení dovodit, že by se tyto dvě výjimky vzájemně podmiňovaly. Lze doplnit, že rozšířený senát dovodil specifickou roli správních soudů v případě přezkumu správních rozhodnutí o vině a trestu za správní delikt, přitom k otázce moderace uvedl: *„Ačkoli Evropský soud pro lidská práva připouští, aby soudy správní rozhodnutí přezkoumávaly zpětně, byl i přesto na úrovni českého unitrostátního práva princip ochrany práv jednotlivce posílen právě skrze moderační právo soudu zakotvené v § 78 odst. 2 s. ř. s. Tím vznikla situace jinak zcela netypická pro systém soudního přezkumu, neboť správní soud zruší v rozhodnutí správního orgánu výrok o trestu, nevrací však obvyklým způsobem věc správnímu orgánu k dalšímu řízení, nýbrž konstitutivně rozhoduje o individuálních právech a povinnostech tím, že sám nahradí zrušený výrok výrokem soudním. Stane-li se tak, je v podstatě*

rozhodnutí o vině a trestu za správní delikt 'složeno' z rozhodnutí správního orgánu o vině na jedné straně a z rozhodnutí soudu o trestu na straně druhé. Meritorní rozhodnutí je výsledkem uplatnění pravomoci různých orgánů veřejné moci vykonané podle rozdílných procesních pravidel. Z jiné perspektivy viděno, podle Úmluvy je to soud s plnou jurisdikcí, na jehož rozhodnutí má dle čl. 6 odst. 1 právo každý, kdo má být trestán ve věci proti němu vzneseného trestního obvinění.“

[22] Podle § 78 odst. 1 věta první s. ř. s. je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Podle § 78 odst. 2 s. ř. s. *rozhoduje-li soud o žalobě proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil trest za správní delikt, může soud, nejsou-li důvody pro zrušení rozhodnutí podle odstavce 1, ale trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši, upustit od něj nebo jej snížit v mezích zákonem dovolených, lze-li takové rozhodnutí učinit na základě skutkového stavu, z něhož vyšel správní orgán, a který soud případně vlastním dokazováním v nikoli zásadních směrech doplnil, a navrhl-li takový postup žalobce v žalobě.* Moderace tak přichází do úvahy v případech, kdy je sankce uložena v zákonném rozmezí a odpovídá všem zásadám pro její uložení (viz k tomu v rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 7 As 22/2012 - 23, publ. pod č. 2672/2012 Sb. NSS, v němž soud uvedl: „*Smyslem a účelem moderace totiž není hledání ideální výše sankce soudem místo správního orgánu, ale její korekce v případech, že by sankce, pohybující se nejen v zákonném rozmezí a odpovídající i všem zásadám pro její ukládání a zohledňující kritéria potřebná pro její individualizaci, zjevně neodpovídala zobecnitelné představě o adekvátnosti a spravedlnosti sankce.*“) Jakkoliv rozhodnutí stěžovatele bylo v souladu s právní úpravou účinnou ke dni vydání jeho rozhodnutí, a z tohoto pohledu mu nelze nic vytknout, z pohledu příznivější právní úpravy vyjádřené v čl. 40 odst. 6 Listiny, k níž byl soud *ex officio* povinen přihlédnout, však rozhodnutí se zákonem souladné není. Za tohoto stavu nebyly splněny procesní podmínky pro možnost využít moderačního práva. Lze dodat, že pro aplikaci § 78 odst. 2 s. ř. s. nebyla splněna ani podmínka existence návrhu takového postupu ze strany žalobce. Zároveň je nutné doplnit, že má-li být soud nadán pravomocí nahradit správní uvážení a zjevně nepřiměřenou výši uložené sankce moderovat, pak takový postup nelze uplatit v případě, kdy je výše pokuty stanovena *ex lege*, bez možnosti využití diskreční pravomoci správního orgánu. Není totiž v takovém případě správního uvážení, které by mohlo být soudem nahrazeno.

[23] Výše uvedené kasační námitky stěžovatele proto kasační soud neshledává důvodnými.

[24] Důvodná je naopak kasační námitka poukazující na vady výroku rozhodnutí krajského soudu, jímž bylo zrušeno i prvostupňové rozhodnutí správce daně. Podle ustálené soudní judikatury lze prvostupňové rozhodnutí správce daně zrušit pouze v případě, kdy takové rozhodnutí nemělo být vydáno, popřípadě předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat.

[25] Soudní řád správní v § 78 odst. 3 stanoví, že zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo. Takový postup však není pravidlem, nýbrž výjimkou. „*Vždy je tento postup důvodný, pokud správní rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno, naopak nepřichází v úvahu, má-li dojít jen ke změně prvostupňového rozhodnutí odvolacím orgánem, která doplnění řízení*

pokračování

před prvostupňovým orgánem nevyžaduje. Tam totiž odvolací orgán v mezích procesního předpisu, podle něhož se řízení vede, prvostupňové rozhodnutí změnit sám. Obecně daná pravomoc krajského soudu zrušit podle okolností nejen odvolací rozhodnutí, ale i rozhodnutí orgánu I. stupně, je tak nutně spjata s možnostmi procesní úpravy správního řízení, jehož zákonnost se přezkoumává, a to jen tehdy, kdy celé řízení bylo prováděno procesními pochybeními. Zde jsou jednoznačně naplněny podmínky pro současné zrušení prvostupňového rozhodnutí jen v případě, že procesní vady nejsou v dalším řízení vůbec odstranitelné, např. za situace, kdy důkazy nezbytné pro rozhodnutí již nejsou objektivně proveditelné. V ostatních případech procesních vad krajský soud váží, zda je na místě, aby tyto vady byly odstraněny v odvolacím řízení, či zda další správní řízení přesahuje svým rozsahem možnosti doplnění v rámci odvolacího řízení. Jeho úvaha však musí vycházet nejen z rozsahu vad a snahy o urychlení dalšího postupu, ale také z toho, zda zrušení prvostupňového rozhodnutí spojené s pokračováním řízení umožňuje příslušný procesní předpis “ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS).

[26] V daňovém řízení nemůže prvostupňový orgán po zrušení svého rozhodnutí v řízení pokračovat a vydat nové rozhodnutí. Daňový řád totiž (na rozdíl od správního řádu) předpokládá, že vady prvostupňového řízení budou napraveny v řízení odvolacím; rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). *„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“* (viz usnesení č. j. 1 Aps 2/2008 - 76 výše).

[27] Jakkoliv byla citovaná rozhodnutí rozšířeného senátu vydána ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, daňový řád upravuje odvolací daňové řízení shodně (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 322/2016 - 49), a uvedené závěry jsou tudíž nadále aplikovatelné.

[28] Krajský soud žalobě vyhověl, přičemž zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak prvostupňové rozhodnutí správce daně; z jeho rozhodnutí přitom podává, že o výši pokuty má být rozhodnuto znovu, a to podle právní úpravy pro žalobce příznivější. Z uvedeného je zřejmé, že krajský soud stěžovateli nevrátil věc k dalšímu řízení s tím, že má řízení zastavit; naopak z odůvodnění jeho rozsudku plyne, že v řízení má být pokračováno. Závazný právní názor obsažený v odůvodnění rozsudku však neodpovídá výroku I., kterým krajský soud zrušil rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, tedy za daných okolností nerespektoval procesní mechanismus odvolacího řízení upravený daňovým řádem.

[29] Pokud krajský soud zrušil i prvostupňové rozhodnutí správce daně, dopustil se vady řízení, která v důsledku vyústila nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť výrok I. napadeného rozsudku, (respektive ta jeho část, kterou se ruší rozhodnutí správce daně I. stupně), je v rozporu s odůvodněním, v němž soud dospěl k závěru, že v daňovém řízení má být dále pokračováno. Krajský soud postupoval v rozporu s právním názorem uvedeným ve shora citovaném usnesení

rozšířeného senátu, podle něhož nelze rušit prvostupňové rozhodnutí vydané v daňovém řízení za situace, má-li daňové řízení pokračovat. Pokud soud současně se zrušením prvostupňového rozhodnutí správce daně vyslovil pokyn směrem ke stěžovateli, že má v řízení pokračovat a postupovat podle právního názoru vysloveného v rozsudku, je takový postup vadný.

[30] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu v souladu s § 110 odst. 1, větou první s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. září 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu