



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **BAU-HOLD a.s.**, se sídlem Loketská 344/12, Karlovy Vary, zast. JUDr. Pavlem Tomkem, advokátem se sídlem Polská 61/4, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 12. 2019, č. j. 57 Af 13/2019 – 69,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 12. 2019, č. j. 57 Af 13/2019 – 69, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku ze dne 3. 12. 2019, č. j. 57 Af 13/2019 – 69, jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4532/19/5100-31462-804325, a platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 8. 6. 2018, č. j. 664325/18/2401-70461-401712, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Uvedeným platebním výměrem uložil správce daně žalobci dle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 13 850 Kč. Rozhodnutím ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4532/19/5100-31462-804325, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 9. 5. 2019, č. j. 18477/19/5100-31462-804325, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil uvedený platební výměr.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že shledal důvodnou žalobní námitku, podle níž žalovaný nevypořádal odvolací námitku nepřezkoumatelnosti platebního výměru spočívající v tom, že z něj nebylo patrné, proč žalobci vznikla ke dni

1. 2. 2016 povinnost podat daňové přiznání. To mělo žalobci znemožnit věcnou obranu proti uložené pokutě. Krajský soud v této souvislosti s odkazem na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu konstatoval, že řízení o pokutě za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu je i přesto, že povinnost zaplatit pokutu vzniká *ex lege* a platební výměr správce daně tak má pouze deklaratorní povahu, řízením v oblasti správního trestání. Obecně tedy platí, že soud musí k námitce účastníka zrušit rozhodnutí, jehož výrok neobsahuje popis skutku, v němž spočívá delikt, s uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být zaměněn s jiným. Výrok napadeného platebního výměru těmito požadavkům dle krajského soudu nedostál, neboť je z něj ve vztahu k sankcionovanému jednání zřejmé pouze to, že je žalobci vyměřena pokuta za opožděné tvrzení daně z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2016, nelze z něj však zjistit, v jakém konkrétním jednání či opomenutí žalobce je spatřován trestaný delikt, tj. zejména, odkdy dokdy byl žalobce v prodlení s podáním daňového přiznání k této dani, případně kdy a proč vznikla žalobci povinnost daňové přiznání podat. Výrok platebního výměru tedy neobsahuje vůbec žádný popis skutku, v němž spočívá posuzovaný delikt, neboť chybí údaj o čase a způsobu spáchání a jiné skutečnosti, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být skutek zaměněn s jiným. Jelikož v platebním výměru zcela chybí popis skutku a všechny další podstatné náležitosti výroku o deliktu, jednalo se o vadu, kterou měl žalovaný vzhledem k jednoznačné odvolací námitce žalobce v žalobou napadeném rozhodnutí napravit, což se však nestalo. Odůvodnění platebního výměru ani žalobou napadeného rozhodnutí popsané nedostatky nejsou s to napravit.

[3] Následně krajský soud stručně vypořádal ostatní žalobní námitky, žádnou z nich však neshledal důvodnou, Nejvyšší správní soud proto nepokládá za nutné tuto část rozsudku podrobněji rekapitulovat. Krajský soud konstatoval, že s ohledem na důvodnost první žalobní námitky žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost. Jelikož vadami, které shledal, je zatíženo i prvoinstanční rozhodnutí správce daně, přistoupil rovněž k jeho zrušení.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[4] Žalovaný (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá zmatečnost a nezákonnost napadeného rozsudku. Stěžovatel s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS, a na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 88/2013 – 24, ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 322/2016 – 49, a ze dne 30. 9. 2019, č. j. 3 Afs 220/2017 – 53 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), zdůrazňuje, že prvostupňové rozhodnutí správce daně je v řízení před správním soudem možné zrušit pouze v případě, kdy vůbec nemělo být vydáno, nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. Taková situace však v posuzovaném případě nenastala, krajský soud naopak v bodě 47 napadeného rozsudku uvedl, že žalobce měl povinnost tvrdit změnu rozhodných skutečností ohledně nastalých změn předmětu daně z nemovitých věcí. Krajský soud neshledal ani žádnou vadu řízení před správcem daně, pro

pokračování

kteřou by bylo nutné jeho rozhodnutí zrušit. Zrušení platebního výměru tedy stěžovatel považuje za nezákonné.

[5] Stěžovatel pokládá současně výrok I. napadeného rozsudku za právně a fakticky neuskutečnitelný, neboť krajský soud zrušil jak rozhodnutí stěžovatele, tak rozhodnutí správce daně, přičemž však věc vrátil k dalšímu řízení stěžovateli, nikoliv správci daně. Krajský soud tedy uložil stěžovateli vést řízení o odvolání proti rozhodnutí, které již neexistuje. Z uvedených důvodů stěžovatel považuje napadený rozsudek rovněž za vnitřně rozporný a porušující mechanismus odvolacího řízení upravený daňovým řádem.

[6] Dále stěžovatel namítá, že krajský soud porušil dispoziční zásadu tím, že vybočil z rozsahu žalobních bodů. Žalobce v žalobě namítal toliko absenci řádného odůvodnění platebního výměru, nikoliv nedostatečnou specifikaci skutku v jeho výroku. Stěžovatel připustil, že v posuzovaném případě rozhodné skutečnosti týkající se údajů o čase a způsobu spáchání deliktu nebyly uvedeny ve výroku platebního výměru, ale až v jeho odůvodnění, tam však již byly specifikovány dostatečně. Stěžovatel nerozporuje judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž krajský soud při posouzení věci vyšel, poukazuje však na to, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno ještě před touto judikaturou, kterou tedy nemohl při rozhodování o odvolání zohlednit. Dle stěžovatele nebyla práva žalobce nijak zkrácena, neboť v odůvodnění platebního výměru a žalobou napadeného rozhodnutí byl skutek vymezen dostatečně. Pokud by totiž žalobci nebyly závěry správce daně a stěžovatele zřejmé, nebyl by proti nim ani schopen brojít žalobou.

[7] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti vedle argumentace vztahující se k uplatněným kasačním námitkám předesílá rovněž řadu námitek směřujících proti závěrům krajského soudu o nedůvodnosti většiny žalobních bodů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti předesílá, že v řízení o kasační stížnosti vymezuje rozsah soudního přezkumu stěžovatel prostřednictvím kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud se tedy výtkami žalobce směřujícími do odlišné části rozsudku, než je ta napadená kasační stížností, nemůže zabývat, a nepovažuje proto ani za potřebné zde dané výhrady rekapitulovat.

[8] Ke kasačním námitkám žalobce uvedl, že stěžovatel předkládá Nejvyššímu správnímu soudu účelově zavádějící premisu, když uvádí, že žalobci s ohledem na jeho prodlení s podáním daňového přiznání k dani z nemovitých věcí na rok 2016 vznikla povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně; žalobce neměl povinnost podat přiznání k dani z nemovitých věcí na rok 2016, a tudíž se v tomto směru nemohl dostat do prodlení. Stěžovatel dle žalobce nesprávně parafrázoval a pozměnil význam bodu 43 napadeného rozsudku. Názor krajského soudu je dle žalobce takový, že absence skutkové věty ve výroku o spáchaném deliktu nemůže být zhojena obsahem odůvodnění, „*pravdivostní hodnota*“ odůvodnění platebního výměru a žalobou napadeného rozhodnutí je tedy v tomto směru irelevantní. Jedná se o vadu výroku platebního výměru, kterou stěžovatel nikterak nezhojil a dle napadeného rozsudku ani zhojit nemohl. Žalobce považuje výrok napadeného rozsudku za věcně správný, zrušení platebního výměru bylo logickým vyústěním závěru o jeho nepřezkoumatelnosti. Pokud je vyměření pokuty nepřezkoumatelné a stěžovatel tuto vadu nezhojil a ani tak učinit nemohl, je na místě zrušit platební výměr, v němž primárně nastala chyba. Je rovněž správné vrátit věc k dalšímu řízení stěžovateli, neboť on je účastníkem soudního řízení a subjektem, který

disponuje spisovým materiálem. Správci daně nic nebrání v tom, aby obnovil daňové řízení v souladu s daňovým řádem.

[9] Ostatní uplatněné kasační námitky dle žalobce nejsou způsobilé napadnout nezákonnost rozhodnutí správního soudu ve smyslu soudního řádu správního. Judikatura, na niž stěžovatel poukazuje, se týkala vyměření daně, nikoliv pokuty. K námitce překročení rozsahu žalobních bodů žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2003, č. j. 2 Azs 23/2003 – 39, publ. pod č. 272/2004 Sb. NSS, uvedl, že soud je oprávněn rozhodovat i nad rámec žaloby, žaloba je navíc komplexní a postihuje napadené rozhodnutí v celém rozsahu, přičemž je namítána i jeho nepřezkoumatelnost. Dále žalobce uvádí, že stěžovatel převrací význam textu uvedeného v rozsudku, neboť soud nekonstatoval, že by žalobce měl povinnost tvrdit změnu rozhodných skutečností v daňovém přiznání právě na rok 2016, ani se nevyjádřil k tomu, zda by měla být tato povinnost prekludována, či nikoliv, naopak ohledně merita věci přímo konstatuje absenci odůvodnění platebního výměru.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je v dále vymezeném rozsahu důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel v kasační stížnosti mimo jiné namítá zmatečnost výroku I. rozsudku krajského soudu, tedy kasační důvod upravený v § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neuvádí však, v čem přesně tuto vadu spatřuje, a žádnou z jím konkrétně tvrzených vad nelze pod tento kasační důvod podřadit. Ani Nejvyšší správní soud na základě spisové dokumentace neshledal, že by snad v posuzovaném případě v řízení před krajským soudem chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce nebo byl soud nesprávně obsazen, anebo bylo rozhodnuto v neprospěch stěžovatele v důsledku trestného činu soudce. Tuto jen obecně formulovanou námitku tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[13] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele, podle níž krajský soud závěrem o neurčitosti výroku platebního výměru vybočil z mezí žalobních námitek, neboť žalobce v žalobě nenamítal nedostatečné vymezení skutku ve výroku napadeného rozhodnutí (resp. platebního výměru), nýbrž pouze nepřezkoumatelnost daných rozhodnutí. Pokud by totiž Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku důvodnou, nebylo by již na místě zabývat se věcnou správností závěrů, k nimž v této souvislosti krajský soud dospěl. Ani této stížní námitce však nelze přisvědčit. Krajský soud se posouzením obsahu

pokračování

výroku platebního výměru zabýval na podkladě námitky, podle níž stěžovatel nevypořádal odvolací námitku nepřezkoumatelnosti platebního výměru spočívající v tom, že z něj nebylo možné zjistit, proč žalobci vznikla ke dni 1. 2. 2016 povinnost podat daňové přiznání (viz body 34 – 36 napadeného rozsudku). Krajský soud přitom dospěl k závěru, že na rozhodnutí, jímž je daňovému subjektu stanovena pokuta dle § 250 daňového řádu, lze vztáhnout požadavky týkající se formulace výroku rozhodnutí ve věcech správních deliktů (správnost tohoto závěru vycházejícího zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 10 Afs 81/2019 – 45, stěžovatel nezpochybňuje); popis skutku, za který je pokuta stanovena, tedy musí být obsažen nejen v odůvodnění platebního výměru, nýbrž i v jeho výroku. Krajský soud tedy vyšel z podstaty uplatněné námitky (nedostatečné vymezení sankcionovaného skutku), zohlednil však požadavky, které judikatura klade na daný typ rozhodnutí (vymezení skutku musí být obsaženo ve výroku rozhodnutí). Nelze tedy uzavřít, že by k dané skutečnosti soud přihlédl bez námitky, pouze při jejím vypořádání vyšel ze závěrů relevantní judikatury.

[14] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že skutečnost, že dané rozsudky byly vydány až poté, co stěžovatel vydal žalobou napadené rozhodnutí, není pro posouzení věci relevantní, neboť, jak již Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval (např. v rozsudku ze dne 13. 3. 2015, č. j. 5 As 2/2014 – 62), judikatura se v zásadě uplatní i retrospektivně, neuplatnění nové judikatury představuje výjimku, k níž je na místě přikročit pouze v mimořádných případech, zejména tam, kde by uplatnění nového právního názoru zbavilo jednotlivce bez jeho zavinění možnosti domáhat se ochrany svých veřejných subjektivních práv nebo by do těchto práv jinak obdobně nepřiměřeně zasáhlo. K ničemu takovému však v posuzovaném případě nedošlo.

[15] Těžištěm kasační argumentace je však především nesouhlas stěžovatele s postupem krajského soudu, který výrokem I. napadeného rozsudku zrušil jak rozhodnutí stěžovatele, tak rozhodnutí správce daně, přičemž věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Stěžovatel považuje daný výrok napadeného rozsudku za neuskutečnitelný a současně má za to, že pro zrušení platebního výměru nebyly dány důvody.

[16] Dle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s., je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Dle § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo. Dle odst. 4 daného ustanovení zrušuje-li soud rozhodnutí, vysloví současně, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

[17] Tvzení stěžovatele o neuskutečnitelnosti daného výroku vyplývající z faktické rozpornosti zrušení rozhodnutí obou stupňů a vrácení věci stěžovateli nelze přisvědčit. Zákon správnímu soudu neumožňuje v případě vydání zrušujícího rozsudku postupovat jinak, než že v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátí věc k dalšímu řízení žalovanému. Tato povinnost platí i pro případy, kdy soud vedle rozhodnutí žalovaného ruší rovněž rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Jedná se o běžný a zákonem předvídaný postup uplatňovaný také Nejvyšším správním soudem (viz např. recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2022, č. j. 5 Azs 84/2021 – 142), který je akceptován rovněž odbornou literaturou: „*Obligatorním výrokem rozsudku soudu, který ruší správní rozhodnutí, je též výrok, že se „věc vrací k dalšímu řízení žalovanému“.* Tento výrok je nezbytný dokonce i tehdy, pokud soud ruší též rozhodnutí prvostupňového orgánu. I tehdy dle

dikce zákona vrací věc žalovanému správnímu orgánu. Tato norma má svou logiku, neboť správní soud komunikuje během soudního řízení jen s žalovaným, nikoliv se správním orgánem prvního stupně, který stranou řízení před soudem není (srov. § 69). Stejně tak není rozhodné, že správní orgán nebude moci ve věci nijak rozhodovat, resp. bude povinen řízení zastavit, či dokonce věc vyřídit jinak, neformálně. Sousedí „k dalšímu řízení“ tak nelze brát doslova, soud tu v podstatě ponechává v duchu subsidiarity soudního přezkumu rozhodnutí o nutném procesním postupu na žalovaném správním orgánu. Správní soud tyto otázky výrokem řešit nesmí, byť k určitému dalšímu postupu může žalovaný správní orgán zavázat v odůvodnění.“ [KÜHN, Z., KOCOUREK, T., MIKEŠ, P., KADLEC, O., ČERNÍN, K., DIENSTBIER, F., BERAN, K. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 78 odst. 4 (dostupný v ASPI)]. Je tedy zřejmé, že výrok I. napadeného rozsudku není ani neuskutečnitelný, ani vnitřně rozporný, a daná námitka tedy není důvodná.

[18] Důvodnou ovšem Nejvyšší správní soud shledal námitku, podle níž nebyly dány podmínky pro zrušení platebního výměru správce daně. Podmínkami, za nichž lze v řízení o žalobě zrušit rovněž platební výměr správce daně vydaný v daňovém řízení, se Nejvyšší správní soud poprvé komplexně zabýval ve stěžovatelem zmiňovaném usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, v němž rozšířený senát navázal na své předchozí rozhodnutí k povaze odvolacího daňového řízení:

„Rozšířený senát se tímto problémem zabýval ve svém usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (publikováno pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Srovnal zde principy odvolacího řízení podle správního řádu a daňového řádu [pozn. NSS: zde míněn zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále mimo citaci „zákon o správě daní“)]. Správní řád upravuje možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání prvostupňovému správnímu orgánu společně se závazným právním názorem pro jeho další postup. Pokud je tedy v odvolacím správním řízení třeba doplnit řízení či odstranit jeho vady, správní řád dává odvolacímu orgánu právo volby, zda doplnění dokazování či odstranění vad řízení provede sám, nebo zda rozhodnutí zruší a věc vrátí se závazným právním názorem. V daňovém řízení je tomu jinak. Rozšířený senát na základě odlišné právní úpravy v daňovém řádu vyslovil, že:

- *Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*

- *Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.*

- *V řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu) může odvolací orgán také vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Podmínky pro takový postup jsou dány i tehdy, je-li na místě změna způsobu stanovení daně.*

pokračování

- *Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost tohoto rozhodnutí musí být v řízení před soudem namítána.*

Ze závěru rozšířeného senátu v popsané věci tak vyplývá, že prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem. Úvaha soudu, zda doplnění řízení přesahuje možnosti odvolacího řízení, zde nemá místa, neboť z citovaného usnesení rozšířeného senátu lze dovodit, že odvolací orgán je oprávněn ke všem úkonům, jimiž je třeba řízení doplnit, a že je dokonce oprávněn i změnit způsob stanovení daně. Pokud tedy byl výše označený dodatečný platební výměr ze dne 9. 12. 2004 spolu s rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 8. 2005 zrušen rozsudkem krajského soudu ze dne 28. 3. 2007, nemůže správce daně I. stupně v řízení pokračovat. Přitom krajský soud zrušil uvedený dodatečný platební výměr právě pro procesní pochybení spočívající v neprovedení výslechu svědků a pro nejasnosti ve způsobu stanovení daně - tedy pro vady, které by mohl a měl v dalším řízení odstranit odvolací orgán sám.

Zrušil-li soud dodatečný platební výměr, nemůže být vydán znovu a nepřichází v úvahu ani pokračování daňového řízení.

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.“ (pozn.: podtržení doplněno soudem)

[19] Jak dovodila pozdější, stěžovatelem citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu, uvedené závěry rozšířeného senátu dopadají shodně i na daňová rozhodnutí přijatá dle současného daňového řádu a na podmínky jejich zrušení správními soudy, neboť úprava odvolacího řízení v § 109 a násl. daňového řádu je založena na shodném principu úplné apelace, jako tomu bylo v zákoně o správě daní (srov. zejména § 116 daňového řádu). Nelze přitom ani vycházet z toho, že by se tato úprava v daném ohledu měla uplatňovat jinak ve věci platebního výměru, jímž byla stanovena povinnost zaplatit pokutu za daňový delikt, oproti (dodatečným) platebním výměrům, jimiž byla (dodatečně) vyměřena daňová povinnost, jak naznačoval žalobce.

[20] Lze tedy uzavřít, že přezkoumává-li soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledá-li důvody k jeho zrušení, může zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně pouze tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. K tomu však v posuzovaném případě zjevně nedošlo, neboť krajský soud spatřoval vadu platebního výměru toliko v nedostatečném vymezení skutku v jeho výroku. Takovou vadu jistě lze v odvolacím řízení napravit prostřednictvím změny odvoláním napadeného platebního výměru ve smyslu § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Nelze tedy než uzavřít, že zrušením platebního výměru správce daně krajský soud pochybil, neboť pro tento postup nebyly dány důvody.

IV.

Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je ve výše vymezeném rozsahu důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele i platební výměr správce daně jediným výrokem, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než napadený rozsudek zrušit v celém rozsahu. V dalším řízení bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), přičemž v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. května 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu