



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **JPAVO, spol. s r.o.**, IČO 48909475, se sídlem Dostihová 624, Slušovice, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2017, č. j. 17750/17/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 27/2017-119,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 27/2017-119, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomu soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 11. 2015, č. j. 6903802/15/2004-52525-707801, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 183.200 Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 518.176 Kč. K uvedenému stanovení daně přistoupil na základě výsledku daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro Zlínský kraj, během které žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na uplatnění nákladových položek v podobě plnění přijatých od společnosti PROFI tuning, s.r.o. do daňově účinných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro dané zdaňovací období. Vedle zmíněné daňové povinnosti byla žalobkyni stanovena také povinnost uhradit penále v celkové výši 62.548 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 4. 2017, č. j. 17750/17/5200-11431-706871, uvedený dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřená daň byla zvýšena na částku 319.600 Kč

a stanovené penále bylo zvýšeno na částku 69.101 Kč. Kromě toho došlo také ke změně platebních údajů.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji rozsudkem ze dne 19. 1. 2022, č. j. 9 Af 27/2017-70, zamítl jako nedůvodnou. Městský soud nepřisvědčil žádnému žalobnímu argumentu a rozhodnutí žalovaného shledal přezkoumatelným i zákonným. Ke kasační stížnosti žalobkyně však tento rozsudek Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 4. 2023, č. j. 4 Afs 79/2022-75, zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž shledal, že městský soud posoudil nesprávně otázku týkající se povinnosti prvostupňového správce daně vydat před zahájením daňové kontroly výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Vzhledem k informacím, kterými správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval, mělo dojít nejprve k vydání příslušné výzvy. Bylo tedy zjištěno procesní pochybení, přičemž Nejvyšší správní soud k němu současně dodal, že nevede automaticky k nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně. Uložil proto městskému soudu, aby se v dalším řízení zabýval intenzitou shledaného pochybení a jím způsobenou mírou poškození práv žalobkyně. Tímto se městský soud dříve nezabýval, protože předmětné pochybení v jednání správce daně nespátřil. V tomto rozsahu označil Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný.

[4] Městský soud se tedy věci zabýval znovu, přičemž rozsudkem ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 27/2017-119, žalobou napadené rozhodnutí jako celek zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Opětovně konstatoval nedůvodnost všech žalobních námitek s výjimkou té, jež se týkala procesního pochybení zjištěného Nejvyšším správním soudem. Toto samotné pochybení, které založilo nezákonnost předepsaného penále, shledal dostatečným pro zrušení rozhodnutí žalovaného jako celku. Žalobkyně totiž mohla v případě obdržení výzvy podle § 145 odst. 2 DŘ podat dodatečné daňové přiznání, načež mohlo dojít ke konkludentnímu doměření odpovídající daně, kdy by nebylo žalobkyni předepsáno žádné penále. O tuto možnost však byla nesprávným postupem správce daně připravena, a proto bylo namíste rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušit.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) blanketní kasační stížnost, kterou následně doplnil na základě výzvy Nejvyššího správního soudu ve stanovené měsíční lhůtě.

[6] Stěžovatel nerozporuje samotné posouzení žalobních námitek městským soudem včetně důvodnosti námitky týkající se zjištěného procesního pochybení v podobě nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Má však za to, že na základě tohoto posouzení nemělo dojít ke zrušení rozhodnutí o odvolání jako celku. Mělo naopak dojít ke zrušení pouze části jeho výroku týkající se stanovení penále, přičemž část výroku vztahující se k doměření vlastní daňové povinnosti zrušena být neměla. Stěžovatel ve své argumentaci odkázal mj. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2023, č. j. 5 Afs 238/2022-37, s tím, že k namítané dělitelnosti výroku rozhodnutí o odvolání vydaného přímo stěžovatelem již bylo v minulosti v obdobném případě přistoupeno.

pokračování

[7] Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že v případě žalobkyně již uplynula lhůta pro stanovení daně. Proto by v návaznosti na napadený rozsudek neměl jinou možnost, než jím posuzovaný dodatečný platební výměr zrušit a řízení zastavit. Ačkoliv tedy městský soud nepřisvědčil žádné žalobní námitce směřující proti doměření daně a příslušné vyhodnocení orgánů finanční správy aproboval, celkový výsledek je stejný, jako by byl v případě nesprávného doměření daně. S ohledem na to považuje rozsudek městského soudu za nezákonný.

[8] Stěžovatel rovněž vznesl námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost, neboť v něm městský soud vůbec neřešil zmíněnou otázku dělitelnosti výroku rozhodnutí žalovaného. Navíc stěžovatel městskému soudu adresoval po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu podání, ve kterém poukázal na možnost výrok rozhodnutí o odvolání v druhém rozsudku městského soudu patřičně rozdělit a formuloval příslušný návrh výroku rozsudku, přičemž ani v návaznosti na to se městský soud danou otázkou nezabýval.

[9] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil nadepsaný rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně považuje napadený rozsudek za přezkoumatelný a s jeho závěry se ztotožňuje. Nezákonnost penále nebyla podle ní jediným důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného. Vedl k tomu i zásah do jejích procesních práv způsobený nedodržením pravidla stanoveného v § 145 odst. 2 DŘ. Žalobkyni tímto byla nejen odebrána možnost vyhnout se penále, ale také byla zatížena nikoli nutně prováděním daňové kontroly, což je nejvíce zatěžující postup pro každý daňový subjekt. Pokud není zákonný počátek daňové kontroly, je nezákonný i její průběh a závěr, jež vede k rozhodnutí o stanovení daně. Nezákonnost daňové kontroly přitom může být důvodem i pro zrušení stanovené vlastní daňové povinnosti.

[11] Žalobkyně dále uvedla, že je zde zavedená praxe, podle které se společně s nezákonně stanoveným penále ruší i samotná daňová povinnost, k čemuž poukázala na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 2. 2021, č. j. 15 Af 65/2018-86. Vzhledem k zásadě legitimního očekávání tedy rozhodl městský soud v nyní řešené věci správně. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 238/2022-37, na nějž je v kasační stížnosti odkazováno, je v rozporu s rozsudkem téhož soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 10 Afs 149/2018-59, přičemž žalobkyně z procesní opatrnosti navrhla pro jejich rozporné závěry věc postoupit rozšířenému senátu. Rovněž upozornila na to, že namítaná dělitelnost výroku rozhodnutí o odvolání neodpovídá podobě DŘ. Orgány finanční správy postupovaly nezákonně, a proto musí nést důsledky takového jednání.

[12] Žalobkyně z těchto důvodů navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[13] Stěžovatel v replice uvedl, že porušení § 145 odst. 2 DŘ bylo podle odůvodnění napadeného rozsudku jediným důvodem pro zrušení rozhodnutí o odvolání. Nejednalo se tudíž o další důvod, jak tvrdí žalobkyně. Stěžovatel je zároveň přesvědčen, že zrušení pouze části výroku správního rozhodnutí není v rozporu s kasačním principem správního

soudnictví. Stejně tak nemá za to, že by byla zavedena judikатурní praxe, jež by předmětnou dělitelnost zakazovala. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 149/2018 pak není nikterak v rozporu rozsudkem téhož soudu sp. zn. 5 Afs 238/2022, a proto zde není tvrzený důvod k předložení věci rozšířenému senátu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Stěžovatel výslovně podřadil důvody své kasační stížnosti pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[15] Podle písm. a) zmíněného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Podle písm. d) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[16] Na úvod Nejvyšší správní soud konstatuje, že podaná kasační stížnost je přípustná. Byť se věci zabývá již podruhé a stěžovatel nenamítá, že by se krajský soud neřídil jeho závazným právním názorem, důvod nepřípustnosti podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. není namíste aplikovat. To proto, že v předchozím řízení o kasační stížnosti žalobkyně nebyly všechny rozhodné otázky beze zbytku posouzeny tak, že by městskému soudu po zrušení jeho původního rozsudku v dalším řízení nezbyl žádný prostor pro vlastní uvážení. Naopak, výsledek sporu po něm zůstal stále otevřený a městský soud byl v dalším řízení povinen zabývat se rozhodnou otázkou, která nebyla dosud vyřešena. Stěžovatel nyní nerozporuje otázky dříve zodpovězené Nejvyšším správním soudem. Ten proto napadený rozsudek podrobil kasačnímu přezkumu.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení uplatněné námítky nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, neboť platí, že teprve dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námítkami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť v něm městský soud nezodpověděl otázku, proč nebylo možné oddělit a zrušit pouze část výroku žalobou napadeného rozhodnutí odpovídající odůvodnění rozsudku, ačkoliv v reakci na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu apeloval, aby tak městský soud učinil.

[18] K argumentaci týkající se nevypořádání podání, v němž stěžovatel reagoval na výsledek řízení o první kasační stížnosti, je potřeba připomenout, že v případě zrušení rozsudku krajského (městského) soudu, má být účastníkům obecně dána možnost reagovat na závěry vyslovené ve zrušujícím rozsudku (viz Kühn, Z., Kocourek T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. 2019, komentář k § 110, dostupný z právního informačního systému ASPI). To zahrnuje i možnost upravit (proti)návrh výroku výsledného rozsudku. Ten lze navíc vždy upravovat volně až do vydání konečného rozhodnutí ve věci, neboť koncentrace zavedená

pokračování

v § 71 odst. 2 s. ř. s. se netýká formulace petitu žaloby (viz výše citovaná literatura, komentář k § 71), tzn. netýká se ani protinávru žalovaného. Stěžovatel byl tedy oprávněn učinit podání reagující na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu včetně úpravy (proti)návru výroku rozsudku. To však neznamená, že z hlediska přezkoumatelnosti byl městský soud povinen zabývat se obsahem příslušného podání. Jak vyplývá z rozsudku ze dne 12. 11. 2009, č. j. 1 As 64/2009-153, „nezohlednění důvodů uvedených ve vyjádření žalovaného k žalobě nemůže být vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Je to žalobce, kdo určuje rozsah a meze přezkumu napadeného rozhodnutí v podobě žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), a proto nevypovídá-li se soud s argumentací žalovaného, pak tím může ovlivnit kvalitu a sílu svého právního názoru, nikoli však zatížit své rozhodnutí vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti.“ Uvedené se vztahuje i na obsah předmětného podání stěžovatele, který byl v řízení o žalobě v pozici žalovaného. Samotným nereagováním na předmětné podání tedy městský soud nezatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[19] Stěžovateli je na druhou stranu nutné dát za pravdu, že vzhledem k okolnostem řešeného případu měl městský soud objasnit otázkou (ne)dělitelnosti výroku rozhodnutí o odvolání, byť nikoli proto, že to stěžovatel namítal.

[20] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je v případě rozhodování podle § 78 odst. 1 s. ř. s. možno rozhodovat o částech rozhodnutí odlišně, a to při zohlednění stejných hledisek, která ospravedlňují oddělení částí rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 2 věty druhé s. ř. s. Základním předpokladem pro možnost rozdílného rozhodování o jednom rozhodnutí z hlediska formálního je skutečnost, že se skládá ze dvou či více rozhodnutí z hlediska materiálního. Rozhodnutím v materiálním smyslu je přitom třeba rozumět takový projev vůle správního orgánu, který v určité věci zakládá, mění nebo ruší práva nebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá, nebo v zákonem stanovených případech rozhoduje o procesních otázkách. Rozhodnutím ve formálním smyslu je pak třeba chápat projev správního orgánu, jenž splňuje formální náležitosti kladené na podobu správního rozhodnutí. V případě, že ve formálně jednotném rozhodnutí správního orgánu je obsaženo více materiálních rozhodnutí, je třeba provést test jejich oddělitelnosti a rozhodnout, zda tato rozhodnutí jsou vůči sobě v závislém vztahu nebo zda jsou (mohou být) na sobě zcela nezávislá. Jinak řečeno, zda oddělením jedné části rozhodnutí od zbytku rozhodnutí (oddělení jednoho materiálního rozhodnutí od druhého, popř. ostatních materiálních rozhodnutí) se nestane rozhodnutí jako celek (rozhodnutí ve formálním smyslu) nebo zbylá část tohoto rozhodnutí nezákonnou nebo nelogickou (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 2 As 45/2008-60, a ze dne 28. 2. 2017, č. j. 5 Azs 12/2017-25).

[21] Nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost je takové rozhodnutí, jehož výrok je v rozporu s odůvodněním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130). Konkrétněji platí, že nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost je rozsudek, jímž soud zruší rozhodnutí žalovaného jako celek, ačkoliv shledá důvodnou pouze jedinou žalobní námitku týkající se části výroku žalovaného, a přitom nijak neodůvodní, proč nebylo možné oddělit a zrušit odpovídající část výroku správního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 As 63/2016-40, a ze dne 30. 1. 2019, č. j. 2 Ads 30/2018-39).

[22] Právě tato situace v nyní řešeném případě nastala. Je nepochybné, že rozhodnutí stěžovatele obsahuje nejedno rozhodnutí v materiálním smyslu (stanovení vlastní daňové povinnosti, stanovení penále), přičemž městský soud jej zrušil jako celek, ačkoliv důvodnou shledal pouze jednu žalobní námitku a na základě ní vyhodnotil jako nezákonné pouze stanovené penále (odst. 152.). Otázku možného rozdělení výroku rozhodnutí stěžovatele si městský soud vůbec nepoložil, implicitně zřejmě vyšel z předpokladu, že výrok takto rozčlenit nelze. Judikatura však již v minulosti dovodila, že i rozhodnutí stěžovatele stanovující vlastní daňovou povinnost a zároveň penále lze zrušit jen z části (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2023, č. j. 5 Afs 238/2022-37). Takový postup mohl přicházet do úvahy i v nyní řešeném případě, a proto měl být městským soudem zvážen. Výsledný závěr tohoto posouzení promítnutý do výroku rozsudku pak měl být ze strany městského soudu náležitě explicitně odůvodněn, což se nestalo.

[23] Pro úplnost k dané otázce vzhledem k argumentaci žalobkyně Nejvyšší správní soud dodává, že zde není žádná zavedená praxe, podle které se společně s nezákonně stanoveným penále vždy ruší i samotná vlastní daňová povinnost. Jedno rozhodnutí krajského soudu nemůže představovat zavedenou praxi a založit s tím spojené legitimní očekávání. Žalobkyně na podporu svého názoru poukázala také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 10 Afs 149/2018-59, avšak ten se dělitelností výroku nikterak nezabýval. Uvedený rozsudek pouze potvrzuje, že nesprávně předčasně (pro absenci předchozí výzvy podle § 145 odst. 2 DŘ) zahájená daňová kontrola nezakládá automaticky důvod pro zrušení navazujících platebních výměrů pro nezákonnost. Není tedy nijak v rozporu s již zmíněným rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 238/2022 a nezakládá rozpor, pro jehož vyřešení by bylo důvodné obrátit se na rozšířený senát.

[24] Lze tedy shrnout, že městský soud nepostupoval správně, když nijak neodůvodnil, proč nebylo možné oddělit a zrušit jen odpovídající část výroku rozhodnutí stěžovatele. Tím zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost. Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. byl tudíž naplněn. Za této situace se nelze zabývat otázkou zákonnosti napadeného rozsudku a na základě další kasační argumentace posoudit, zda měl městský soud zrušit rozhodnutí stěžovatele o odvolání jako celku, či jen jeho příslušné části.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[25] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). V něm bude městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), a bude tedy na něm posoudit, zda výrok rozhodnutí stěžovatele je v materiálním smyslu dělitelný na části.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.)

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

pokračování

V Brně dne 19. června 2024

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu