



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Lenky Krupičkové a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **PP Racing Cross**, se sídlem Školská 689/20, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 421/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2024, č. j. 3 Af 3/2024-36,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2024, č. j. 3 Af 3/2024-36, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 3. 4. 2024, č. j. 11193/24/5300-22441-711776 (dále též „napadené rozhodnutí“) žalovaný změnil tři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“), a to tak, že v prvním dodatečném platebním výměru snížil doměřenou daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) na částku 311 609 Kč a penále na částku 8 896 Kč a dále změnil hodnoty v rámci výpočtu nároku na odpočet daně v části IV. a hodnoty v rámci výpočtu daně v části VI. Druhý dodatečný platební výměr změnil žalovaný tak, že snížil vyměřené penále na částku 5 626 Kč. V třetím dodatečném platebním výměru pak žalovaný snížil vyměřené penále na 12 771 Kč. Ve zbytku žalovaný platební výměry potvrdil.

II.

[2] Žalobkyně proti napadenému rozhodnutí podala žalobu u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“). Žalobkyně v žalobě rozporovala, zda byl správce daně povinen před zahájením daňové kontroly vydat výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, a pokud tak neučinil, zda je daňová kontrola a doměřená daň nezákonná. Městský soud

žalobkyni vyhověl jen částečně. Konstatoval, že ačkoli v daném případě měl správce daně nejprve vyzvat žalobkyni k tomu, aby podala dodatečná daňová přiznání za předmětná zdaňovací období, tak v důsledku tohoto jeho pochybení nelze daňovou kontrolu zahájenou bez předchozího vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání k DPH považovat za nezákonnou, přičemž ani doměřenou daň nelze automaticky považovat za nezákonnou. Městský soud však zrušil rozhodnutí o odvolání z důvodu, že žalovaný měl ve svém rozhodnutí o odvolání zrušit celé penále stanovené na základě daňové kontroly, neboť nevydání této výzvy představuje zákonný důvod liberace bez ohledu na to, že byla platebními příkazy nakonec doměřena vyšší částka daně, než jakou správce daně předpokládal a kterou zajistil prostřednictvím zajišťovacích příkazů. Rozsudek městského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů obsahově podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel primárně považuje rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný, resp. vadný. Městský soud totiž shledal nezákonnost pouze části napadeného rozhodnutí, která se týkala výše penále. I přesto však zrušil rozhodnutí v celém rozsahu, přičemž tento postup v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu přezkoumatelně nevysvětlil. Z obdobných důvodů stěžovatel dovozuje nezákonnost právního posouzení městského soudu. Ten měl totiž svým výrokem zrušit pouze tu část rozhodnutí, kterou shledal za nezákonnou. Judikatura Nejvyššího správního soudu vyžaduje, aby krajské soudy při formulaci zrušujícího výroku postupovaly v souladu se zásadou procesní ekonomie. Uvedené pochybení městského soudu se pak přeneslo i do nezákonného výroku o nákladech řízení. Byť měla žalobkyně ve věci pouze částečný úspěch (městský soud se ztotožnil pouze s částí argumentace), městský soud zrušil celé napadené rozhodnutí a při přiznání nákladů postupoval, jako by žalobkyně měla plný procesní úspěch. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že setrvává na svém názoru o nezákonnosti postupu žalovaného. S postupem městského soudu, spočívajícím ve zrušení napadeného rozhodnutí v celém rozsahu, souhlasí. Nepožaduje náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně namítal i důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost 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. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tímto kasačním důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné.

[8] Stěžovatel se domnívá, že zrušení celého rozhodnutí o odvolání městským soudem, přestože byly dány důvody pro zrušení pouze části výroku, vyvolává vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Městský soud nijak neodůvodnil, proč nebylo možné oddělit a zrušit pouze odpovídající část výroku, čímž zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 As 63/2016-40, ze dne 30. 1. 2019, č. j. 2 Ads 30/2018-39 či ze dne 19. 6. 2024, č. j. 4 Afs 16/2024-53).

[9] Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře opakovaně řešil problematiku tzv. dělitelnosti výroku.

[10] V rozsudku ze dne 29. 11. 2023, č. j. 6 Afs 268/2022-42, bod 19, Nejvyšší správní soud uvedl: „*K námitce, že městský soud nesprávně přistoupil ke zrušení rozhodnutí stěžovatele v celém rozsahu, Nejvyšší správní soud odkazuje na svou dosavadní judikaturu (rozsudek ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019-51, či usnesení ze dne 17. 7. 2018, č. j. 5 Afs 83/2017-103), která dovodila, že není a priori vyloučeno, aby soudy ve správním soudnictví zrušily jen některý z výroků žalobou napadeného rozhodnutí nebo část některého z nich. Dělitelnost výroku rozhodnutí žalovaného přitom závisí nejen na výroku samotném, ale rovněž na oddělitelnosti posouzení skutkových a právních otázek, tedy na odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k tomuto výroku, resp. některé jeho části. V rozsudku ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70 (viz bod 42), pak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že obsahuje-li rozhodnutí o odvolání výrok, v němž jsou uvedena všechna rozhodnutí správce daně (zde dodatečné platební výměry), proti kterým bylo podáno odvolání, je možné „prostřednictvím čísel jednacích jednotlivých rozhodnutí správce daně jednoznačně vymezit, která část výroku rozhodnutí žalovaného se zrušuje, resp. která rozhodnutí správce daně se zrušují, a krajský soud nepochybil, pokud tak učinil“. Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2023, sp. zn. IV. ÚS 3280/22.“*

[11] V rozsudku ze dne 16. 1. 2024, č. j. 3 Afs 162/2022-61, bod 37, Nejvyšší správní soud uvedená judikатурní východiska aplikoval i na specifika rozhodnutí o odvolání dle daňového řádu: „*V rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 9 Afs 336/2018-58, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „přesto, že o odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům bylo rozhodnuto jedním rozhodnutím a byla podána jedna žaloba, fakticky se jednalo o pět rozhodnutí o odvolání a pět žalob, které byly zamítnuty jedním rozhodnutím o odvolání a jedním rozsudkem.“ V nyní posuzované věci rozhodnutí stěžovatele obsahuje jeden výrok, v němž jsou uvedena všechna rozhodnutí správce daně, proti kterým podala žalobkyně odvolání, a která stěžovatel svým rozhodnutím potvrdil. Přestože tedy rozhodnutí stěžovatele obsahuje jeden výrok, lze prostřednictvím čísel jednacích dodatečných platebních výměrů jednoznačně vymezit, která část výroku rozhodnutí stěžovatele se zrušuje, a která ob stojí. Tento postup není v rozporu s § 78 s. ř. s., ani porušením kasačního principu, na kterém je založeno správní soudnictví, naopak je*

v souladu se zásadou procesní ekonomie (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019-51). Krajský soud měl tudíž rozhodnutí stěžovatele zrušit jen v části, v níž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jichž se týkal zrušující důvod napadeného rozsudku.“

[12] Nejvyšší správní soud též ve své judikatuře opakovaně vyslovil, že s povinností krajského (městského) soudu zrušit napadené rozhodnutí pouze v nezbytné míře souvisí i povinnost přezkoumatelně se vypořádat s problematikou dělitelnosti výroku napadeného rozhodnutí, resp. rozsahu zrušujícího výroku rozsudku krajského soudu. V rozsudku ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 As 117/2023-54, body 22 a 23, zdejší soud uvedl: *„Je-li ovšem důvodem pro zrušení jen dílčí vada a rozhodnutí lze rozdělit na více výroků (logicky oddělitelných částí), měl by krajský soud zkoumat, zda nelze rozhodnutí zrušit jen částečně, pokud by zrušení celého rozhodnutí mohlo zasáhnout do práv a povinností účastníků nebo do veřejného zájmu. Pokud to krajský soud neudělá – tedy zruší celé správní rozhodnutí namísto zrušení jen některého z výroků, i když by tím mohl zasáhnout do práv a povinností účastníků nebo do veřejného zájmu, a svůj postup nevysvětlí – bude jeho rozhodnutí zrušeno jako nepřezkoumatelné.“* V rozsudku ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 As 63/2016-40, zdejší soud mimo jiné konstatoval: *„Nepřezkoumatelným by byl naopak rozsudek, jímž by krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného jako celek, ačkoliv by sbledal důvodnou pouze jedinou žalobní námitku týkající se části výroku rozhodnutí žalovaného, a přitom nijak neodůvodnil, proč nebylo možné oddělit a zrušit pouze odpovídající část výroku správního rozhodnutí“*, (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2024, č. j. 5 Afs 33/2023-35, bod 19 a násl.).

[13] Na základě výše uvedených judikturních východisek Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než se ztotožnit se stěžovatelem, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, neboť žádným, natož přezkoumatelným způsobem neobjasňuje, proč výrokem I. zrušuje celé napadené rozhodnutí, byť se ztotožnil pouze s argumentací o nezákonnosti penále, resp. neodůvodnil, proč nebylo možné oddělit a zrušit pouze odpovídající část výroku napadeného rozhodnutí žalovaného. Dle Nejvyššího správního soudu je totiž zcela zřejmé, že zrušujícím důvodem je toliko nezákonnost penále. V bodě 41 svého rozsudku městský soud výslovně uvádí, že procesní chyba správce daně, spočívající v nevydání předmětné výzvy k podání dodatečných daňových přiznání, nemůže mít automaticky vliv na zákonnost daňové kontroly. V bodě 44 pak městský soud dodává, že i kdyby byla předmětná výzva vydána a žalobkyně na ni reagovala, správce daně by došel ke stejným meritorním závěrům o nutnosti doměřit daň. V bodě 46 a násl. pak městský soud uvádí, že uvedená procesní vada má vliv na (ne)možnost předepsat penále z doměřené daně, přičemž dovozuje, že napadené rozhodnutí je nezákonné právě v rozsahu, kterým předepisuje penále. Tato východiska pak nachází svůj odraz i v závazném právním názoru městského soudu, koncentrovaně vyjádřeném v bodě 53 jeho rozsudku: *„Soud shrnuje, že žalovaný bude muset při svém dalším postupu zcela zrušit povinnost žalobkyně k úhradě penále z doměřené DPH, kterou stanovil správce daně ve výše označených platebních příkazech.“*

[14] Z uvedených důvodů Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude postupovat v souladu s výše uvedeným. Městský soud tedy posoudí, zda s ohledem na skutkové a právní okolnosti věci nebylo lze zrušit pouze část napadeného rozhodnutí. Tomuto posouzení pak následně přizpůsobí též výrok o náhradě nákladů řízení. Závěry městského soudu naleznou úplný a přezkoumatelný odraz v odůvodnění jeho rozhodnutí.

pokračování

[15] Jakékoliv další úvahy Nejvyššího správního soudu nad rámec výše uvedeného posouzení by byly přinejmenším předčasné a způsobilé zkrátit účastníky řízení na jejich právech. Jak totiž soud uvedl např. v rozsudku ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 103/2007-77, „*správní soudnictví je založeno na kasačním principu. Nejvyššímu správnímu soudu totiž nepřísluší v rozhodnutí o kasační stížnosti stěžovatele předjímat právní závěry krajského soudu. Takovýto postup by byl nutně vadou řízení mající vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Tímto postupem by de facto stěžovateli uzavřel cestu k přezkoumání ‚nově vysloveného‘ právního názoru prostřednictvím kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud by tak nepřipustně zasáhl i do ústavně zaručeného práva stěžovatele na spravedlivý proces.*“

[16] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je městský soud vázán výše vyslovenými právními názory (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[17] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s., srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. dubna 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu