



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: **EDECO s.r.o.**, se sídlem Štítného 388/18, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 1. 2024, č. j. 15 Af 10/2022-104,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 1. 2024, č. j. 15 Af 10/2022-104, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Platebním výměrem ze dne 21. 2. 2022, č. j. 1274558/22/2003-52524-111827, Finanční úřad pro hlavní město Prahu podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2024 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „ZDPH“), uložil žalobci pokutu ve výši 50 000 Kč za to, že v rozporu s § 101c písm. a) ZDPH nepodal kontrolní hlášení za měsíc září roku 2021, přestože měl povinnost tak učinit, neboť uskutečnil (byť nedobrovolně) zdanitelné plnění – prodej automobilu v nucené veřejné dražbě na pokyn správce daně. Žalobce kontrolní hlášení nepodal ani po výzvě k jeho podání dle § 101g odst. 1 ZDPH, proto mu byla dle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH uložena pokuta ve výši 50 000 Kč.

[2] Žalobce podal proti platebnímu výměru správce daně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 6. 2022, č. j. 24314/22/5300-22442-712600, v celém rozsahu zamítl a platební výměr potvrdil.

[3] Uvedené rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Městského soudu v Praze. V ní namítal, že daňové orgány neoprávněně manipulovaly se spisem v jeho neprospěch,

že se na něj nevztahovala povinnost podat kontrolní hlášení, za jejíž porušení mu byla vyměřena pokuta, že správce daně nebyl oprávněn k prodeji vozidel ve veřejné dražbě, že měl být správcem daně u jeho osoby veden daňový přeplatek, nikoliv nedoplatek a že jej daňové orgány pod hrozbou sankcí nutily k trestné činnosti.

[4] Žalovaný se v průběhu řízení před městským soudem pokusil uspokojit žalobce postupem dle § 124 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 62 odst. 1 s. ř. s., a to rozhodnutím ze dne 24. 8. 2023, č. j. 28793/23/5300-22442-713137, jímž změnil výrok svého napadeného rozhodnutí tak, že snížil výši pokuty uložené žalobci na částku 25 000 Kč. Důvodem tohoto postupu bylo to, že během řízení před městským soudem nabylo účinnosti nové znění § 101h ZDPH, přičemž dle § 101 odst. 2 písm. c) ZDPH, ve znění účinném od 1. 1. 2023, se snižuje výše pokuty za nepodání kontrolního hlášení dle 101 odst. 1 písm. d) ZDPH na polovinu v případech plátců, kteří jsou společnostmi s ručením omezeným a mají pouze jednoho společníka, kterým je fyzická osoba (což je i případ žalobce). Nová právní úprava je tedy pro žalobce příznivější, proto je dle žalovaného nutné ji na případ žalobce aplikovat, jak již judikoval Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 11. 1. 2023, č. j. 8 Af 43/2017-115 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Žalobce však městskému soudu sdělil, že se postupem žalovaného necítí být uspokojen. Městskému soudu proto nezbylo než v souladu s § 62 s. ř. s. v řízení pokračovat a zmiňované rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2023, č. j. 28793/23/5300-22442-713137, tedy nenabylo právní moci (§ 62 odst. 5 s. ř. s. *a contrario*).

[5] Městský soud ve shora uvedeném rozsudku nepřisvědčil žádné z věcných námitek žalobce. Přesto však napadené rozhodnutí žalovaného i platební výměr správce daně zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Učinil tak proto, že uvedená rozhodnutí jsou v rozporu s novelizovaným zněním ZDPH, které bylo popsáno v předchozím odstavci, a je pro žalobce příznivější. Příznivější právní úpravu je dle městského soudu s ohledem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013-46, publ. pod č. 3528/2017 Sb. NSS, nutné na případ žalobce aplikovat.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[6] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatel předně uvádí, že nerozporuje zrušení svého rozhodnutí městským soudem z důvodu nutnosti aplikace nové právní úpravy, která je pro žalobce příznivější. Nesouhlasí však s tím, že městský soud kromě rozhodnutí stěžovatele zrušil také platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně. Ve zrušení platebního výměru správce daně spatřuje stěžovatel vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[7] Stěžovatel namítá, že po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně není možné v daňovém řízení pokračovat. Dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, totiž „[r]ozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné.“. Stěžovatel dále cituje

pokračování

navazující usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008-76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS, podle něhož „*jakkolivnosti případu, za nichž je krajský soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. oprávněn zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, je třeba posuzovat i ve vztahu k právní úpravě, podle níž bylo správní řízení vedeno. 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 tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat.*“.

[8] Závěry citovaných usnesení rozšířeného senátu, která se vztahovala k již neúčinné právní úpravě, jsou v souladu se závěry např. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 88/2013-24, aplikovatelné i za současné úpravy v daňovém řádu. O takový případ, kdy prvostupňové rozhodnutí správce daně nemělo být vůbec vydáno, nebo kdy předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat, se v posuzované věci dle stěžovatele nejedná. Podle stěžovatele není možné, aby městský soud svým rozsudkem zavázal správce daně prvního stupně k postupu, ke kterému by jej podle příslušného procesního předpisu nemohl zavázat odvolací orgán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30). Přitom v daňovém řízení odvolací orgán nemá dle § 116 daňového řádu pravomoc na základě vlastního uvážení odvoláním napadené rozhodnutí zrušit a zároveň věc vrátit správci daně k dalšímu řízení se závazným právním názorem. Stěžovatel tedy namítá, že jej městský soud zavázal k postupu, ke kterému není dle procesního předpisu pro daňové řízení oprávněn.

[9] Stěžovatel doplňuje, že kromě výše uvedeného není možné, aby správce daně prvního stupně vydal v téže věci nový platební výměr, také z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty dle § 101i odst. 3 ZDPH, dle něhož „*[p]ovinnost uhradit pokutu zaniká, pokud nebyl platební výměr, kterým je rozhodnuto o této povinnosti, vydán do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti*“.

[10] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[11] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek městského soudu vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadený rozsudek městského 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 důvodná.

[13] Stěžovatel s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, správně

namítá, že jestliže soud zruší prvoinstanční rozhodnutí vydané v daňovém řízení, není správce daně prvního stupně oprávněn v řízení pokračovat ani vydat o téže věci nové rozhodnutí.

[14] Nejvyšší správní soud vývoj judikatury k této otázce shrnul ve svém rozsudku ze dne 22. 11. 2024, č. j. 5 Afs 204/2023-62, takto:

„Už vůbec nebylo možné, aby žalovaný odvoláním napadená rozhodnutí správce daně zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení (...). Je totiž notorietou, že takový postup daňový řád odvolacímu orgánu vůbec neumožňuje. Již v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu porovnal principy odvolacího řízení podle správního řádu a tehdejšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a konstatoval, že zatímco správní řád upravuje možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání prvostupňovému správnímu orgánu společně se závazným právním názorem pro jeho další postup, v daňovém řízení je tomu jinak. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti (dodatečnému) 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 (dodatečného) platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o daňové povinnosti znovu rozhodl (srov. též 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).

Jak dovodila pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. 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, ze dne 30. 9. 2019, č. j. 3 Afs 220/2017-53, či ze dne 30. 5. 2022, č. j. 5 Afs 452/2019-31), uvedené závěry rozšířeného senátu dopadají shodně i na daňová rozhodnutí přijatá dle současného daňového řádu, neboť úprava odvolacího řízení v § 109 a násl. daňového řádu je založena na shodném principu úplné apelace, jako tomu bylo v předchozí právní úpravě (srov. zejména § 116 daňového řádu).“

[15] Vydáním nového rozhodnutí správce daně po zrušení jeho původního rozhodnutí odvolacím orgánem či správním soudem by odporovalo zásadě zákazu dvojího rozhodnutí o téže věci, která je zakotvena v § 101 odst. 4 daňového řádu. Uvedené závěry je přitom nutné aplikovat i na posuzovanou věc, neboť pokuty za nesplnění povinností při správě daní jsou stejně jako daňová povinnost samotná předmětem daňového řízení ve smyslu § 134 daňového řádu, a to dle § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu.

[16] Stěžovatel tedy s odkazem na výše citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, správně argumentuje, že městský soud mohl zrušit platební výměr správce daně prvního stupně pouze tehdy, pokud by shledal, že vůbec neměl být vydán, nebo pokud řízení, které mu předcházelo, bylo zatíženo takovými vadami, že v něm nelze pokračovat (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44, a ze dne 30. 5. 2022, č. j. 5 Afs 452/2019-31).

[17] Městský soud ovšem žádné takové vady neshledal. Platební výměr správce daně prvního stupně zrušil pouze z toho důvodu, že nová právní úprava, jež nabyla účinnosti v době řízení před městským soudem, je pro žalobce příznivější, nikoliv však v tom smyslu, že by podle ní pokuta za nepodání kontrolního hlášení vůbec neměla být uložena, ale že by

pokračování

měla být uložena v poloviční výši. Městský soud tedy, jak je zřejmé z provedeného výkladu, nebyl za daného stavu věci oprávněn platební výměr správce daně prvního stupně zrušit.

IV.

Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Vzhledem k tomu, že městský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele i platební výměr správce daně prvního stupně stejným výrokem, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než napadený rozsudek zrušit v celém rozsahu a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude městský 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. dubna 2025

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu