

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **SYMBIO Digital, s. r. o.,** se sídlem Na Maninách 14, Praha 7, zastoupena BD Consult, s. r. o., se sídlem Jeseniova 1196/52, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2014, č. j. 15743/14/5000-14101-709857, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2017, č. j. 8 Af 31/2014 - 26,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2017, č. j. 8 Af 31/2014 - 26, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před městským soudem

[1] Dne 5. 6. 2012 žalobkyně zaplatila na účet správce daně srážkovou daň z příjmů fyzických osob z podílu na zisku ve výši 1.468.300 Kč. Následně, dne 5. 3. 2013, však uvedla v řádném vyúčtování za rok 2012 výši této daně 0 Kč.

[2] Správce daně dne 8. 4. 2013 vyhotovil a podle § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu založil do spisu platební výměr na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou za rok 2012, kterým žalobkyni vyměřil daň ve výši 0 Kč. Později téhož dne do spisu založil rovněž interní sdělení, kterým vyměřovací oddělení požaduje po kontrolním oddělení provedení daňové kontroly u žalobkyně. Důvodem bylo, že žalobkyně podala

vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou na 0 Kč, avšak během roku 2012 odvedla na zálohách této daně 1.468.300 Kč.

[3] Dne 24. 4. 2013 finanční úřad provedl v sídle žalobkyně daňovou kontrolu a zjistil, že výše daně vybírané srážkou z příjmů fyzických osob za rok 2012 je 1.468.300 Kč.
[4] Dne 16. 10. 2013 vydal správce daně s odkazem na zprávu o daňové kontrole dodatečný platební výměr, č. j. 5170964/13/2007-24802-109972, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou za rok 2012 ve výši 1.468.300 Kč. Zároveň s tím žalobkyni uložil zaplatit penále ve výši 293.660 Kč podle § 236 odst. 1 a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[5] Žalovaný následné odvolání žalobkyně zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

[6] Městský soud v Praze na základě žaloby zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak platební výměr prvostupňového správního orgánu, a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rovněž rozhodl o povinnosti žalovaného uhradit žalobkyni náklady řízení.

[7] Námitku, že správce daně měl využít některý z postupů k odstranění nesrovnalostí mezi zaplacenou daní a daní uvedenou ve vyúčtování před vyměřením daně dne 8. 4. 2013, městský soud shledal nedůvodnou. Ze spisu měl za prokázané, že správce nabyl pochybnosti o úplnosti daňového tvrzení teprve poté, co dne 8. 4. 2013 vyměřil daň ve výši 0 Kč.

[8] Soud nicméně vyhověl další námitce žalobkyně, a to, že i po vyměření daně měl správce daně postupovat jinak, než aby okamžitě zahájil daňovou kontrolu.

[9] Soud zdůraznil, že chyba žalobkyně spočívala v chybném daňovém tvrzení. Žalobkyně se nikterak nechtěla daňové povinnosti vyhnout, naopak daň ve správné výši již zaplatila. Správce daně jako důvod pro zahájení kontroly uvedl, že žalobkyně zaplatila daň, aniž by jí byla vyměřena. Podle žalovaného správce daně nemohl tušit, že se tak stalo administrativní chybou v daňovém tvrzení, ale mohlo jít například o chybně poukázanou částku. Podle soudu však tyto pochybnosti bylo možno odstranit neformálním upozorněním žalobkyně. Přitom pokud by se věc tímto způsobem nevyřešila, tak by správci daně stále zůstala možnost posléze daňovou kontrolu zahájit.

[10] Daňové penále je druhem správní sankce. Ukládání penále jako kvalifikovaná forma správní sankce musí splňovat i obecné podmínky pro ukládání sankcí, jako je přiměřenost a jejich použití až jako prostředku *ultima ratio*. Správce daně se namísto neformálního dotazu ihned rozhodl k provedení daňové kontroly, u které bylo zřejmé, že pokud žalobkyně učinila chybu v daňovém tvrzení, byť daň odvedla správně, bude nutné jí uložit správní sankci ve výši 293.660 Kč.

[11] Podle městského soudu byla za této situace daňová kontrola učiněna v rozporu s principem přiměřenosti a zdrženlivosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť správce daně nevyčerpal jiné možnosti, které by žalobkyni méně zatěžovaly, a přitom by nijak neohrozily cíl správy daní, neboť daň již byla uhrazena. V důsledku toho je i správní

sankce ve výši 293.660 Kč uložená žalobkyni, která nutně na daňovou kontrolu navazovala, v rozporu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti. Nelze ji považovat za prostředek *ultima ratio*, neboť jiné možnosti nebyly vyčerpány.

II. Kasační stížnost žalovaného

[12] Proti rozsudku městského soudu podal kasační stížnost žalovaný (stěžovatel). Stěžovateli jsou zřejmé důvody, pro které soud zrušil rozhodnutí o odvolání. Tyto důvody kasační stížností nenapadá. Stěžovateli však není zřejmé, proč městský soud zrušil též prvostupňové rozhodnutí správce daně. Odůvodnění rozsudku je ostatně s tímto výrokem o zrušení prvostupňového rozhodnutí v rozporu.
[13] Podstatou názoru městského soudu byla skutečnost, že daň skutečně měla být stanovena (doměřena) v uvedené výši (tato skutečnosti ostatně nebyla sporná ani mezi účastníky), avšak došlo k nezákonnému uložení penále.

[14] Odvolací daňové řízení je postaveno na apelační koncepci. Odvolací orgán nemá možnost rozhodnutí zrušit a věc vrátit k novému projednání správci daně, může proto prvoinstanční rozhodnutí jakkoli změnit, a to i v neprospěch účastníka řízení, může řízení doplnit, odstranit vady atd.

[15] S ohledem na koncepci daňového odvolacího řízení nebyl městský soud oprávněn spolu s rozhodnutím stěžovatele zrušit též prvostupňové rozhodnutí správce daně. K tomu by mohl přikročit jen tehdy, pokud by nemělo být prvostupňové rozhodnutí vůbec vydáno. V nyní projednávané věci tomu tak nebylo, neboť městský soud předvídá pokračování řízení a opětovné vydání rozhodnutí – avšak tentokrát již bez stanovení penále.

[16] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Soud nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Stěžovatel nenapadá rozsudek městského soudu z hlediska správnosti závěrů ve vztahu k zákonnosti rozhodnutí správních orgánů. Nesouhlasí však s procesním postupem, který soud zvolil, konkrétně s tím, že zrušil jak rozhodnutí o odvolání, tak rozhodnutí vydané prvostupňovým správcem daně. Stěžovatel v rozporu s tímto výrokem spatřuje v odůvodnění jednoznačný záměr soudu, aby žalovaný v řízení pokračoval.

[20] Kasační soud se proto musel zabývat tím, zda rozsudek městského soudu obstojí z hlediska kritérií přezkoumatelnosti. K tomu je ostatně povinen přistoupit dle § 109

odst. 4 s. ř. s. z úřední povinnosti i bez vlastní námitky stěžovatele. Přezkum rozhodnutí krajských soudů je totiž možný pouze za předpokladu, že je napadené rozhodnutí srozumitelné a vychází z relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[21] Městský soud napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného i prvostupňového správce daně. V úvahu proto přicházejí hned dvě možné úvahy městského soudu. Buďto měl městský soud za to, že (1) daň nikdy neměla být doměřena (v tom případě by i s ohledem na judikaturu obstál stávající výrok rozsudku městského soudu), nebo zamýšlel (2) vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení a jeho příp. doplnění, přičemž pak by ke zrušení obou instancí došlo toliko nedopatřením (např. opomenutím rozdílů mezi úpravou obecného správního řízení a daňového řízení).

[22] Na tomto místě Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze samotného odůvodnění napadeného rozsudku není patrné, kterou z těchto cest se městský soud ve skutečnosti zamýšlel vydat, resp. jeho dílčí části nasvědčují více možnostem současně.
[23] V prvním zmíněném případě, kdy by daň nikdy neměla být doměřena, by obstál stávající výrok rozsudku městského soudu (tj. zrušení obou instancí a vrácení věci žalovanému k zastavení řízení). Skutečnosti, že daň podle městského soudu nikdy neměla být doměřena, nasvědčuje ta část odůvodnění rozsudku, která konstatuje nezákonné zahájení kontroly. Pakliže by daňová kontrola byla zahájena nezákonně, skutečně platí, že nemohla být zákonně doměřena. V tom případě by soud správně rušil i rozhodnutí prvostupňového správce daně.

[24] Nelze však vyloučit názor stěžovatele, že došlo ke zrušení rozhodnutí prvostupňového správce daně toliko nedopatřením (k tomu srov. nedávný rozsudek kasačního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 154/2018 - 32). Je totiž možné, že městský soud (s ohledem na níže citovanou ustálenou judikaturu) toliko nesprávně „procesně uchopil“ výrok napadeného rozhodnutí a nedopatřením zrušil správní rozhodnutí v prvním stupni.

[25] Pro daňové řízení, jež je předmětem nyní projednávané věci, je v obecné rovině specifické, že prvostupňový orgán nemůže 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 právě v řízení odvolacím. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru pak daňové řízení končí (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[26] Nutno podotknout, že napadený rozsudek skutečně obsahuje i úvahy naznačující, že má žalovaný v řízení dále pokračovat, přičemž těmto úvahám stávající výrok napadeného rozsudku neodpovídá. Soud však vtělil tyto úvahy do odůvodnění napadeného rozsudku toliko v obecnosti, bez konkrétních procesních úkonů, kterými má žalovaný řízení doplnit či jeho vady zhojit.

[27] Tímto však nejsou možnosti interpretace odůvodnění vyčerpány. Část odůvodnění rozsudku městského soudu totiž rovněž poukazuje na skutečnost, že zákonnost samotného

doměření nebyla žalobkyní napadena (a i z kasační stížnosti stěžovatele vyplývá, že správnost doměření není a nebyla mezi účastníky sporná). Pokud tedy městský soud považoval doměření daně za zákonné a nezákonným shledal toliko tu část výroku dodatečného platebního výměru, kterým se stanovuje penále, nabízí se otázka, zda soud neměl dodatečný platební výměr zrušit toliko v tomto rozsahu. I takovému navazujícímu procesnímu postupu nasvědčuje část odůvodnění napadeného rozsudku.

[28] Jelikož z odůvodnění rozsudku městského soudu není kasačnímu soudu zřejmé, kterou z těchto procesních cest se rozhodl městský soud vydat, resp. rozsudek obsahuje odůvodnění více zmíněných možností, musel Nejvyšší správní soud zrušit rozsudek městského soudu z důvodů nepřezkoumatelnosti pro jeho nesrozumitelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[29] Nyní si tuto otázku bude muset nejprve ujasnit městský soud a jak v případě zrušení „toliko" rozhodnutí žalovaného, tak v případě zrušení rozhodnutí v obou stupních bude muset žalovaného jasně zavázat, jakým způsobem má v navazujícím řízení po kasačním rozsudku pokračovat, tj. zda (a jak) řízení doplnit, či zda jej zastavit.

[30] Pro úplnost konstatuje Nejvyšší správní soud následující. Jakkoliv obecně platí, že *zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo* (§ 78 odst. 3 s. ř. s.), podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS, takový postup není v daňových věcech pravidlem, ale spíše výjimkou.
[31] Rozšířený senát k tomu ve výše citovaném usnesení uvedl: „[v]*ždy je tento postup důvodný, pokud správní rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno*", a naopak nepřichází v úvahu, má-li dojít jen ke změně prvostupňového rozhodnutí odvolacím orgánem, která doplnění řízení před prvostupňovým orgánem nevyžaduje. „*Tam totiž odvolací orgán v mezích procesního předpisu, podle něhož se řízení vede, prvostupňové rozhodnutí změní 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 provázeno 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* (...) *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.*"

[32] Rozhodnutí rozšířeného senátu citovaná v tomto rozsudku sice byla vydána ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podstatné ovšem je, že daňový řád upravuje odvolací daňové řízení shodně (rozsudek Nejvyššího správního soudu

ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 322/2016 - 49), a tudíž jsou uvedené závěry i nadále aplikovatelné.

[33] Pro navazující řízení před městským soudem je podstatné, že shora citovaná judikatura klade zvýšené požadavky na rozsah odůvodnění kasačních rozhodnutí správních soudů. Jak již bylo výše řečeno, z napadeného rozsudku městského soudu v současnosti není patrné, jaké procesní vyústění po svém kasačním rozhodnutí městský soud zamýšlel.

[34] Městský soud tedy v dalším řízení musí žalovaného jednoznačně zavázat navazujícím procesním postupem. V případě, že městský soud setrvá na zrušujícím výroku obou instancí daňové správy v celém jejich rozsahu a vrátí věc žalovanému k dalšímu řízení s tím, že má řízení zastavit, bude si muset především ujasnit, zda se v nyní projednávané věci (v souladu s judikaturou rozšířeného senátu) skutečně jednalo o vady, které by již nebylo možné v odvolacím řízení zhojit a pro které nelze v řízení pokračovat.

[35] Jak již bylo výše zmíněno, lze část odůvodnění nyní napadeného rozsudku městského soudu rovněž interpretovat tak, že by bylo možné zrušit rozhodnutí v obou instancích s tím, že by rozhodnutí prvostupňového správce daně obstálo pouze v rozsahu dodatečného doměření a naopak bylo zrušeno v rozsahu stanovení penále. Takové procesní vyústění by soud pochopitelně musel patřičně odůvodnit.

[36] Pokud však soud stěžovatele zaváže, aby v řízení pokračoval a nezákonný výrok prvostupňového správce daně o penále v rámci odvolacího řízení odstranil, nelze současně opomenout, že stěžovatel v kasační stížnosti zmiňoval svůj úmysl v odvolacím řízení toliko upustit od sdělení povinnosti žalobkyně uhradit penále a doměřit pouze vlastní daňovou povinnost žalobkyně ve výši 1.468.300 Kč. Stěžovatel deklaroval, že by takový postup zdůvodnil tím, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, proto žalobkyni nevznikla povinnost hradit penále. I zákonností takového postupu správce daně se bude v navazujícím řízení zabývat městský soud, pakliže dospěje k závěru, že by mělo být zrušeno toliko rozhodnutí stěžovatele (v druhé instanci) a ten má v řízení pokračovat.

[37] Pakliže měl městský soud za to, že by měl stěžovatel řízení doplnit, kupříkladu cestou výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, rovněž tyto závěry (a odůvodnění zákonnosti takového postupu) by měl vtělit do svého navazujícího rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud pro důvodnost kasační stížnosti napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. října 2018

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu