Spis 2 Afs 33/2007 byl spojen se spisem číslo 2 Afs 30/2007 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **D. T.C., I. – E., spol. s r. o.**, zastoupeném JUDr. Kateřinou Šimáčkovou, advokátkou se sídlem v Brně, Mojžíšova 17, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 22. 12. 2006, sp. zn. 29 Ca 316/2004, a ze dne 21. 11. 2006, sp. zn. 29 Ca 220/2004,

takto:

I. Kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 12. 2006, č. j. 29 Ca 316/2004 - 31, **se zamítá.**

II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2006, č. j. 29 Ca 220/2004 - 35, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho právní zástupkyně JUDr. Kateřiny Šimáčkové do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2856 Kč.

Odůvodnění:

Kasačními stížnostmi podanými v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedených rozsudků Krajského soudu v Brně,

kterými byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 12. 8. 2004, č. j. 7610/03/FŘ/130 a č. j. 7611/03/FŘ/130, a věci mu byly vráceny k dalšímu řízení.

Žalovaný těmito rozhodnutími zamítl žalobcova odvolání podaná proti platebním výměrům Finančního úřadu Brno IV. ze dne 6. 10. 2003, č. j. 148543/03/291912/5500 (penále za období od 1. 1. do 30. 12. 1999 ve výši 59 488 Kč, souvisící s dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 16. 12. 2002, za zdaňovací období leden až září 1999, v souhrnné výši - po jejich snížení v návaznosti na odvolání žalobce - 53 608 Kč) a č. j. 148510/03/291912/5500 (penále za období od 1. 1. do 31. 12. 2000 ve výši 192 854 Kč, souvisící s dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 16. 12. 2002, za zdaňovací období srpen, září a prosinec 2000, v souhrnné výši 189 497 Kč).

Krajský soud k žalobám postaveným na nedůvodnosti doměření daně a z toho plynoucí nedůvodnosti penalizace obě rozhodnutí žalovaného zrušil proto, že jeho předchozími rozsudky (ze dne 25. 10. 2005, sp. zn. 29 Ca 364-372/2003, ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 29 Ca 22/2004 a sp. zn. 29 Ca 55/2004, a ze dne 9. 12. 2005, sp. zn. 29 Ca 54/2004) byla zrušena rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2003, č. j. 1716-1724/03/FŘ/130, a ze dne 11. 11. 2003, č. j. 2116-2118/03/FŘ/130, zamítající odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty, z jejíhož včasného neuhrazení vycházely přezkoumávané penalizační platební výměry. Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného byla sice vydána v souladu se zákonem, neboť podmínky pro penalizaci byly splněny, ovšem následně byla zrušena rozhodnutí žalovaného ve věci stanovení daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že penále sleduje podle § 58 daňového řádu osud daně, nemohou penalizační rozhodnutí samostatně obstát v situaci, kdy o dani, od níž jsou odvozena, nebylo pravomocně rozhodnuto.

Stěžovatel proti tomu v kasačních stížnostech opřených o ust. § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. shodně namítá, že rozsudky krajského soudu spočívají na nesprávném posouzení právní otázky, a proto jsou nezákonné. Dále je považuje za nepřezkoumatelné z důvodů nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů, popřípadě pro jinou vadu řízení, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Upozorňuje na skutečnost, že žalobce podal jednu žalobu proti rozhodnutím o doměření daně i proti rozhodnutím o vyměření penále, a to v těchto dvou a ještě v několika dalších případech. Krajský soud, ač bylo v žalobě zdůrazněno, že jde o obdobnou právní i skutkovou problematiku, a současně požádáno o společné projednání, v rozporu s ust. § 39 odst. 2 s. ř. s. věci společně neprojednal, naopak jednotlivé případy vyloučil k samostatnému projednání, což se negativně projevilo na rychlosti řízení a i na nákladech. V prvé řadě proto stěžovatel požádal o spojení řízení o kasačních stížnostech mj. v těchto dvou případech v téže době a ze shodných důvodů. Tomuto návrhu Nejvyšší správní soud vyhověl usnesením ze dne 29. 3. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007 - 62.

Věcně pak krajskému soudu stěžovatel vytýká, že postupoval v rozporu s ust. § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něhož soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu Brno IV. ze dne 16. 12. 2002 byly vyměřeny žalobci na základě zjištění daňové kontroly shora uvedené částky na dani z přidané hodnoty. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům byla zamítnuta (resp. dodatečná daňová povinnost snížena) dne 9. 9. 2003 a dne 11. 11. 2003. Proti těmto odvolacím rozhodnutím byly podány

dvě žaloby, a sice dne 18. 9. 2003 a dne 9. 1. 2004, směřující celkem proti dvaceti rozhodnutím. Soud i zde rozhodl o vyloučení jednotlivých případů k samostatnému projednání. S ohledem na první uvedenou žalobu rozhodl žalovaný o posečkání placení daně za období leden – září 1999 od 3. 2. 2003 do 3. 10. 2003. Obě rozhodnutí na penále byla Finančním úřadem Brno IV. vydána dne 6. 10. 2003. Dobu i výši penále stanovil stěžovatel v souladu se zákonem, přičemž je třeba podotknout, že soud nepřiznal žalobám podaným proti rozhodnutím o doměření daně odkladný účinek. V odvoláních žalobce proti penalizačním výměrům bylo argumentováno pouze nedůvodným doměřením daně a vztahem mezi daní a penálem.

Krajský soud, dle názoru stěžovatele, v rozporu s ust. § 63 odst. 1, 5 a § 58 daňového řádu dospěl k závěru, že příslušenství daně sleduje její osud. Je sice pravdou, že v době rozhodování krajského soudu již byla pravomocně zrušena rozhodnutí žalovaného o daňové povinnosti, přihlížet k tomu však krajský soud nemohl. Pokud tak učinil, jedná se o jinou vadu jeho řízení, příp. o nesprávné posouzení právní otázky soudem.

Soud sice správně aplikoval ustanovení § 58 daňového řádu, ovšem nesprávně je vyložil. Vůbec nevzal v úvahu ustanovení § 63 odst. 5 daňového řádu, podle něhož dojde-li ke snížení daně, odepíše se z úřední povinnosti také penále. Penále je spojeno s vykonatelností rozhodnutí o vyměření daňové povinnosti (§ 32 odst. 13, § 48 odst. 12 daňového řádu), nikoliv s právní mocí rozhodnutí o dodatečném vyměření daně. K tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 96/2004, podle něhož penalizační platební výměr deklaruje povinnost vzniklou ze zákona a neukládá povinnost novou.

Soud také sám konstatoval, že v daném případě byly splněny podmínky pro předpis penále a žalovaný postupoval v souladu se zákonem, ale současně vyslovil, že s ohledem na zrušení rozhodnutí o doměření daně je třeba zrušit i rozhodnutí penalizační. Tím učinil svá rozhodnutí vnitřně rozpornými. Také oproti žalobním návrhům zrušil jen rozhodnutí žalovaného, aniž zmínil, proč nezrušil rozhodnutí prvostupňová. Stejně tak se soud nikterak nevyjádřil k dalšímu postupu žalovaného (stěžovatele) po zrušení jeho rozhodnutí. Proto je třeba považovat rozhodnutí soudu současně za nedostatečně odůvodněná.

Stěžovatel také zásadně odmítá argumentaci soudu o závislé povaze rozhodnutí o sdělení penále vůči rozhodnutí o vyměření daně, jíž zdůvodňuje své rozhodnutí navzdory ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. Úprava dopadu změny výše daňové povinnosti je zákonem ošetřena a už jen rozhodnutí soudu o zrušení dodatečných platebních výměrů na daň by mělo za následek odepsání penále z úřední povinnosti.

Dne 26. 1. 2007 (doručeno krajskému soudu dne 30. 1. 2007) doplnil stěžovatel svou kasační stížnost brojící proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2006, sp. zn. 29 Ca 220/2004, mj. o sdělení, že jeho rozhodnutím ze dne 3. 10. 2005 byla změněna původní rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV., a sice tak, že dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty za období srpen a prosinec 2000 byly sníženy (rozhodnutí č. j. 5240/05/FŘ/130 a 5239/05/FŘ/130); tato rozhodnutí nabyla právní moci dne 5. 10. 2005. Rozhodnutí o dodatečně vyměřené dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2000 bylo jeho pozdějším rozhodnutím ze dne 4. 4. 2006 zrušeno (č. j. 5508/06/FŘ/130) s tím, že toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 7. 4. 2006. Stěžovatel dodal, že před vydáním kasační stížností napadeného rozsudku došlo tedy k odstranění rozhodnutí ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., čímž nebyly splněny jiné podmínky řízení a pro tento neodstranitelný

nedostatek nebylo lze v řízení pokračovat. Domnívá se proto, že na místě bylo odmítnutí žaloby podle ust. § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. K odepsání penále došlo z úřední povinnosti v důsledku rozhodnutí odvolacího orgánu. Pokud krajský soud vycházel z odlišného stavu, než při vydání žalobou napadených rozhodnutí, v době rozhodování soudu (dne 21. 11. 2006) již bylo penále odepsáno z úřední povinnosti.

Ze všech shora uvedených důvodů navrhuje stěžovatel zrušení napadených rozsudků krajského soudu a vrácení věcí tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasačním stížnostem uvedl, že v průběhu celého řízení podával vždy společná podání. Postupem žalovaného i krajského soudu, kteří jak odvolání, tak žaloby projednávali samostatně, žalobci vznikly problémy s dohledáváním, kopírováním a ujasňováním podkladů; proto je názoru, že nárok na náklady řízení v obou případech byl důvodný. Upozorňuje, že stěžovatel věděl o soudním sporu vedeném proti jeho rozhodnutím o doměření daně, přesto vyměřil i penále, což vedlo k jeho nemalým nákladům, které mohly vést až k jeho likvidaci. Celkově postup žalovaného považuje za účelový, neboť výklad sporného právního problému žalovaný pozměnil až v době politické poptávky po likvidaci provozovatelů prodejen typu Duty Tax Free. Žalobce se ztotožňuje se soudem v závěru, že zrušení rozhodnutí o daňové povinnosti musí vést ke zrušení rozhodnutí penalizačních; jiné řešení by odporovalo principům spravedlnosti a právního státu. Penále je příslušenstvím daně sledujícím její osud a byla-li nesprávně vyměřena daň, bylo nesprávně vyměřeno i penále. Připomíná také, že ve svém dalším podání stěžovatel uvádí, že před podáním kasační stížnosti sám odepsal daňový úrok z úřední povinnosti, přesto ale trvá na své právní argumentaci a kasační stížnosti zpět nevzal. Žalobce proto navrhuje zamítnutí kasačních stížností a přiznání náhrady nákladů řízení.

Důvodnost kasačních stížností Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejích rozsahů a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v obou kasačních stížnostech uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (*nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*) - domnívá se totiž, že soud nesprávně vyložil ustanovení daňového řádu upravující možnost vyměření penále; a dále uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (*nepřezkoumatelnost 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*), když rozhodnutí považuje jednak za vnitřně rozporné, jednak za nedostatečně odůvodněné; a nakonec namítá jinou vadu v řízení, kterou spatřuje v rozporu postupu soudu s ust. § 75 odst. 1 s. ř. s., přičemž současně tento postup podřazuje i kasačnímu důvodu podle písm. a) cit. ust.

V prvé řadě se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadených rozsudků; pokud by se jednalo o rozhodnutí nepřezkoumatelná, nebylo by možno vážit důvody ostatní.

Důvodem nepřezkoumatelnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) může být buď nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů.

Nesrozumitelným lze rozumět zejména rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, vylučující seznat, v jaké věci a jak bylo rozhodnuto, zkoumající správní rozhodnutí z jiných než žalobních bodů nad rámec zákonného oprávnění, obsahující výrok

rozporný s odůvodněním, neobsahující vůbec právní závěry, nebo rozhodnutí nejednoznačné (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Azs 47/2003 - 13 zveřejněný pod č. 244/2004 Sb. NSS).

Tvrzenou nesrozumitelnost napadených rozsudků Nejvyšší správní soud neshledal. Je sice pravdou, že krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, ač jeho postup v době vydání odvolacích rozhodnutí shledal zákonným, současně však výslovně uvedl, že tak učinil proto, že přihlédl ke skutečnostem, které nastaly v době mezi vydáním správních rozhodnutí a rozhodováním soudu. V tom není žádná vnitřní rozpornost, neboť krajský soud důvody svých rozhodnutí jasně vyložil a z obsahu kasačních stížností ani nelze soudit, že by jim stěžovatel neporozuměl – to že s nimi nesouhlasí, neznamená, že jsou nejasné.

Nepřezkoumatelným pro nedostatek odůvodnění lze rozumět zejména rozhodnutí založené na nedostatku důvodů skutkových, přičemž se musí jednat o důvody o něž soud opírá své rozhodovací úvahy (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 58/2003 - 13 zveřejněný pod č. 244/2004 Sb. NSS).

Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil v případě kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 12. 2006, č. j. 29 Ca 316/2004 - 31, jímž bylo pro nezákonnost zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 8. 2004, č. j. 7610/03/FŘ/130. Krajský soud v tomto napadeném rozsudku vyjádřil důvody, pro které správní rozhodnutí zrušil. Skutkový stav byl popsán správně a dostatečně a byl i zhodnocen ve vztahu k rozhodným ustanovením zákona. Zrušující výroky však o tento skutkový stav neopřel a výslovně uvedl, z jakých důvodů tak činí. Postrádal-li stěžovatel v rozsudcích závazný právní názor pro svůj další postup, lze mu přisvědčit v tom, že v případě zrušení správního rozhodnutí je právní názor vyjádřený v rozsudku pro správní orgán závazný (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Předpokladem závaznosti je vyjádření právního názoru v rozsudku. Forma vyjádření závazného právního názoru může být různá; v rozsudku může být výslovně uvedeno, co je správní orgán v dalším řízení povinen učinit, jaké skutečnosti a jaká ustanovení zákona je povinen v dalším řízení vzít v úvahu – tak je tomu zpravidla tam, kde řízení zůstalo neúplné, hodnocení skutkového stavu nesprávné, kdy bylo postupováno podle nesprávného právního předpisu, či kdy byl předpis nesprávně vyložen. V některých případech však postačí, je-li právní názor vyjádřen v posouzení případu. Tak tomu bylo i zde. Krajský soud vyložil důvody, pro které rozhodnutí žalovaného zrušil – uvedl, že tak učinil proto, že penalizační rozhodnutí je závislé na rozhodnutí o dani a nemůže samo obstát, bylo-li rozhodnutí o dani zrušeno. Tento názor je jednoznačný a nelze z něho dovodit nic jiného, než že je třeba vyčkat do doby nového rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům na daň. I když krajský soud toto výslovně v rozsudcích neuvedl, pro postup stěžovatele nebylo třeba v takovém případě instruktivnějšího vyjádření a nejde o takovou vadu, která by činila rozhodnutí do té míry neodůvodněnými, že by bylo nezbytné je zrušit.

Za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů řízení ovšem Nejvyšší správní soud shledal rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2006, č. j. 29 Ca 220/2004 - 35, jímž bylo pro nezákonnost zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 8. 2004, č. j. 7611/03/FŘ/130. Jak stěžovatel doplnil ve své kasační stížnosti a doložil kopiemi příslušných rozhodnutí, ve věci předmětných dodatečných platebních výměrů (jimiž byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen, září a prosinec 2000) již bylo pravomocně rozhodnuto. Krajský soud v Brně svými rozsudky ze dne 21. 4. 2005 (č. j. 29 Ca 55/2004 - 34 a č. j. 29 Ca 22/2004 - 68) a ze dne 9. 12. 2005 (č. j. 29 Ca 54/2004 - 35) zrušil shora uvedené dodatečné platební výměry a všechny tři věci

vrátil odvolacímu orgánu, tedy stěžovateli, k dalšímu řízení. Stěžovatel po přezkoumání spisového materiálu dospěl k závěru, že daňový subjekt, tedy žalobce, prokázal ve zdaňovacím období srpen a září 2000 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a proto prvoinstanční rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV zrušil; dodatečně vyměřenou daň za zdaňovacím období prosinec 2000 ve výši 179 896 Kč snížil na 2663 Kč. Tato rozhodnutí nabyla právní moci dne 5. 10. 2005, resp. 7. 4. 2006 – viz. č. l. 55 a 57 soudního spisu.

Krajský soud v Brně rozhodoval o žalobě proti rozhodnutí stěžovatele o zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru na daňové penále na daň z přidané hodnoty za období od 1. 1. do 31. 12. 2000 dne 21. 11. 2006, tedy v době, kdy již byla všechna rozhodnutí stěžovatele o změně, resp. zrušení dodatečných platebních výměrů, pravomocná. Krajský soud ve svém kasační stížností napadeném rozsudku sice uvádí, že vycházel ze stavu, který nastal až po nabytí právní moci jeho původních zrušujících rozsudků (ze dne 21. 4. 2005 a 9. 12. 2005), nicméně nevzal v úvahu na základě těchto rozsudků nově vydaná rozhodnutí stěžovatele. Proto také nemůže obstát jeho argumentace, že: *„Přestože podmínky pro předepsání daňového penále ve smyslu ust. § 63 daňového řádu byly naplněny (ve spojení s ust. § 46 odst. 4 a § 48 odst. 12 daňového řádu), nemůže z hlediska ust. § 58 věty druhé daňového řádu, podle něhož příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak, obstát rozhodnutí, kterým byl žalobci sdělen předpis penále, a rozhodnuto o odvolání proti takovému sdělení, neboť otázka pravomocného vyměření daňové povinnosti žalobce za příslušné zdaňovací období není pravomocně vyřešena a rozhodnutí o sdělení penále má vůči rozhodnutí o vyměření daně zcela nepochybně odvozenou a závislou povahu…“*.

Je tak zřejmé, že krajský soud při svém rozhodování vycházel z nesprávných skutečností, jelikož otázka pravomocného vyměření daňové povinnosti žalobce již vyřešena byla. Proto je třeba rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2006, č. j. 29 Ca 220/2004 - 36, považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a uplatněný důvod kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za naplněný.

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek Krajského soudu v Brně podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); v novém rozhodnutí se proto vypořádá s výše uvedenou skutečností, neboť v dalších bodech jsou kasační stížnosti nedůvodné.

Nejvyšší správní soud se dále - s ohledem na výše konstatované - zabýval pouze dalšími námitkami v kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 12. 2006 (č. j. 29 Ca 316/2004 - 31). Stěžovatel tedy ve své stížnosti dále namítá, že krajský soud pochybil, když vycházel ze skutečností, které neexistovaly v době rozhodování žalovaného. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Toto pravidlo však není bezvýjimečné. Může-li totiž soud v řízení dokazovat (§ 77 s. ř. s.), pak ve svém rozhodnutí vychází z původních i nových zjištění. Důkazem v řízení o přezkumu penalizačních rozhodnutí jistě je platební výměr, od něhož je penále odvozeno. Dokazovat přitom není třeba skutečnosti, které jsou soudu známé z jeho činnosti (§ 121 o. s. ř., § 64 s. ř. s.). Pokud soud v řízení, jehož předmětem byla zákonnost rozhodnutí na penále, zjistil (a v daném případě o tom není pochyb), že rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň byla pravomocně zrušena, mohl z toho vycházet.

Podstatné pro posouzení věcí pak zůstává jen to, zda závěry, které z této skutečnosti krajský soud dovodil, byly správné či nikoliv.

Stěžovateli lze přisvědčit v poukazech na rozhodnou právní úpravu. Není pochyb o době splatnosti daně z přidané hodnoty, stejně tak jako o tom, že dnem následujícím po splatnosti se dlužník dostal do prodlení, které sebou nese zákonnou povinnost úhrady penále (§ 63 odst. 1, 2 daňového řádu). Dodatečný daňový platební výměr je vykonatelný bez ohledu na právní moc (§ 32 odst. 13 téhož zákona). Rozhodnutí je vykonatelné, jestliže proti němu nelze podat řádný opravný prostředek a nebo jestliže jeho podání nemá odkladný účinek a uplynula-li zároveň lhůta plnění. Podle § 48 odst. 12 daňového řádu odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Na existenci a vykonatelnost dodatečných platebních výměrů v daném případě skutečně nemělo vliv zrušení odvolacího rozhodnutí soudem, neboť krajský soud zrušil pouze rozhodnutí žalovaného. To však ještě samo o sobě neznamená, že platební výměr o sdělení penále a stanovení náhradní lhůty samostatně obstojí a že jej nelze zrušit.

Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi podle § 63 odst. 4 daňového řádu platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. Odvolací důvody nejsou nijak omezeny, byť logicky nelze samostatně namítat v tomto řízení, že nebyl důvod k dodatečnému doměření daně platebními výměry, neboť ty jsou samostatně napadnutelné. Jistě však lze namítat, že penále nevzniklo vůbec nebo v jiné výši.

V daném případě také žalobce napadl penalizační platební výměr proto, že se domníval, že penále nevzniklo, neboť daň byla doměřena nezákonně. Stejně tak zdůvodnil i svou žalobu. To je logické za situace, kdy nelze nic namítat proti správnosti výpočtu, ovšem kdy daňový subjekt popírá správnost doměření daně, od níž je penále odvozeno.

Podle § 58 daňového řádu je penále příslušenstvím daně, sledujícím osud daně. Právě z tohoto ustanovení vycházel krajský soud, když zrušil rozhodnutí žalovaného o penalizaci z důvodu, že byla pravomocně zrušena jeho rozhodnutí o daňové povinnosti.

Je pravdou, že podle § 63 odst. 5 daňového řádu byla-li rozhodnutím o odvolání proti stanovení daně nebo jiným rozhodnutím o daňové povinnosti předepsaná daň zcela nebo zčásti odepsána, odepíše se z úřední povinnosti také penále, které z odepsané daně bylo předepsáno, pokud v rozhodnutí není stanoveno jinak.

Bylo by tak možno říci, že poté, kdy bude pravomocně ukončeno řízení o doměření daně, pak v závislosti na výsledku bude případně odepsáno i penále, pokud se zjistí, že dlužník vůbec nebyl v prodlení s placením daně, nebo že dlužná daň a tím i penále bylo nižší. Znamenalo by to ovšem, že po určitou dobu zde budou existovat pravomocná a vykonatelná rozhodnutí, která nemají oporu v pravomocně stanovené daňové povinnosti. To samo o sobě lze považovat za důvod pro jejich zrušení.

Ze stěžovatelem citovaného rozhodnutí rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 96/2004 - 62 (zveřejněno: Sb. NSS 674/2005) nevyplývá opak, stejně tak ani z rozhodnutí ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Afs 78/2005 - 29, řešícího problematiku předpisu penále daňového dlužníka v konkursu. Naopak Nejvyšší správní soud již v obdobné

věci (rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 16/2005 - 63) rozhodl tak, že: *Právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je rozhodná z hlediska splnění podmínek pro uplatnění penále stanovených v § 63 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále (srov. § 58 citovaného zákona).*

Nejvyšší správní soud v označeném rozsudku dále porovnal institut právní moci správního rozhodnutí s institutem vykonatelnosti a uzavřel, že z předběžné vykonatelnosti dodatečného platebního výměru na daň nelze odvodit účinky pro vznik povinnosti platit penále. O tom, zda zákonná daňová povinnost daňového subjektu byla vyšší, než byla dříve správcem daně vyměřena, je závazně a s konečnou platností rozhodnuto až tehdy, kdy rozhodnutí nabude právní moci. Teprve dnem právní moci dodatečného platebního výměru je tak zároveň s konečnou platností rozhodnuto i o tom, že daňový dlužník je v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku. Právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je proto rozhodná z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění penále a není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodu se od výše zmíněného názoru odchýlit a shodně, stejně tak jako i Krajský soud v Brně ve svém rozhodnutí ze dne 22. 12. 2006 (č. j. 29 Ca 316/2004 - 33), dospěl k závěru, že neexistence právní moci rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti brání tomu předepsat k úhradě penále.

Kasační stížnosti byla proto v této části shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1 věty poslední ve svém prvním výroku zamítl.

Stěžovatel měl v této věci úspěch pouze částečně; podle § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení ve vztahu k výroku I. tohoto rozhodnutí. V tomto případě ovšem vznikly náklady úspěšnému žalobci podáním vyjádření právní zástupkyní k zamítnuté kasační stížnosti. Tyto náklady činí 1 x 2100 Kč za jeden úkon právní služby (písemné podání soudu týkající se věci samé, resp. sepsání vyjádření ke kasační stížnosti) a 1 x 300 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění pozdějších předpisů, celkem 2.400 Kč. Protože zmocněná advokátka je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se tento nárok vůči státu o částku odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb. (§ 35 odst. 7 s. ř. s.). Částka daně vypočtená podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. činí 456 Kč. Právní zástupkyni se tedy přiznává odměna v celkové výši 2856 Kč. K zaplacení náhrady nákladů řízení byla žalobci stanovena přiměřená lhůta.

Ve vztahu k výroku II. tohoto rozsudku rozhodne o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. května 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu