



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Evy Lukotkové, v právní věci žalobce: **Ing. R. T.**, zast. Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem se sídlem Elišky Krásnohorské 10, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19.10.2012, č.j. 15095/12-1100-706807,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 18. 12. 2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2012, č. j. 15095/12-1100-706807, kterým žalovaný opětovně zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV. ze

dne 26. 9. 2005, č. j. 148270/05/291911/8843 – výměr na daňové penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, kterým bylo žalobci vyměřeno penále za období od 19. 8. 2005 do 31. 8. 2005 ve výši 307 Kč.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

[2] V rámci žaloby žalobce uvedl, že v přecházejícím řízení před správními soudy (celkem pětkrát posuzoval věc zdejší soud a čtyřikrát Nejvyšší správní soud) dospěl Nejvyšší správní soud (v rozsudku ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 78/2011-184) a Krajský soud v Brně (v rozsudku ze dne 28. 6. 2012, č. j. 31Af 119/2010-200) k závěru, že se v případě rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV. ze dne 1. 7. 2005, č. j. 114594/05/291911/8843, o neprodloužení lhůty k podání daňového přiznání, jedná o podkladové rozhodnutí a jednak, že toto rozhodnutí bylo nezákonné a jako s takovým nemohou být spojeny negativní důsledky pro účastníka řízení. Dále žalobce poukázal na závěr, že nezákonnost podkladového rozhodnutí má přímý vliv na zákonnost tehdy žalobou napadeného rozhodnutí. Podle žalobce nemohlo nezákonné podkladové rozhodnutí způsobit ten důsledek, že žádané prodloužení lhůty bylo zamítnuto, a tedy s ohledem na ustanovení § 14 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků bylo prodloužení lhůty povoleno, jelikož správce daně nerozhodl o žádosti o prodloužení lhůty před uplynutím žádané lhůty. Žalobce dále namítl, že lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů v důsledku toho uplynula 31. 8. 2005 a jelikož téhož dne žalobce daň zaplatil, nemohlo penále vzniknout ani být na něj vystaven platební výměr. Odkaz žalovaného na interní pokyn správce daně považuje žalobce za nepřipadný, neboť tato skutečnost nebyla žalobci v době vydání podkladového rozhodnutí známa.

[3] Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil podáním doručeným soudu dne 22. 2. 2013 a v tomto podání uvedl, že soudy vzaly za svou argumentaci žalobce o nutnosti přezkoumat „podkladové“ rozhodnutí o neprodloužení lhůty, které žalobce nerespektoval. Podle žalovaného se přezkoumávání tohoto rozhodnutí dostalo za mez stanovenou zákonem, když se žalobce snaží obejít konstrukci zákona vylučující přezkoumávání rozhodnutí o neprodloužení lhůty a možnost absence odůvodnění takového rozhodnutí. Dle žalovaného jakkoliv je toto rozhodnutí nepřezkoumatelné, resp. nepřezkoumávané, je v souladu se zákonem. Žalovaný nemůže toto rozhodnutí zrušit a nemá k tomu ani žádný zákonný důvod. Nepřezkoumatelnost vytyčanou Nejvyšším správním soudem odstranil žalovaný v řízení, které vyústilo ve vydání nyní napadeného rozhodnutí, obecná kritéria pro posouzení žádosti i jejich aplikaci vtělil do napadeného rozhodnutí a v odvolacím řízení seznámil žalobce s důvody podkladového rozhodnutí a do spisu založil Interní pokyn k rozhodování o žádostech o prodloužení lhůt pro podání daňových přiznání ze dne 15. 1. 2001. V těchto souvislostech odkázal žalovaný na napadené rozhodnutí a uvedl, že skutečným podkladovým rozhodnutím pro sdělení penále bylo konkludentní vyměření daně dne 30. 8. 2005

III. Posouzení věci krajským soudem

[4] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání.

[5] Nejprve soud o žalobě rozhodl rozsudkem ze dne 28. 5. 2014, ve kterém dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil s tím, že nebylo na žalovaném, aby odstraňoval vady (nepřezkoumatelnost a nezákonnost) podkladového rozhodnutí, ale aby ve světle konstatované nezákonnosti podkladového rozhodnutí a i Nejvyšším správním soudem uvedeného závěru o nemožnosti negativních důsledků nezákonného rozhodnutí pro účastníka řízení, dále postupoval v otevřeném odvolacím řízení ve vztahu k prvostupňovému rozhodnutí. V těchto intencích bylo na žalovaném, aby posoudil důsledky nezákonného podkladového rozhodnutí na běh lhůty pro podání daňového přiznání ve smyslu ustanovení § 14 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ve vazbě na obsah žádosti žalobce o prodloužení lhůty, dále na termín skutečného odevzdání předmětného daňového přiznání a termín skutečné úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004.

[6] Proti tomuto rozhodnutí brojil žalovaný kasační stížností, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 8. 2014, č. j. 1 Afs 94/2014-29, tak, že uvedené rozhodnutí zdejšího soudu zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení.

[7] Soud proto znovu přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, a to v intencích závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, který byl vyjádřen v rozhodnutí ve věci sp.zn. 1 Afs 94/2014, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem.

[8] Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí jasně uvedl: „*Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli v tom, že krajský soud nesprávně interpretoval závěry rozsudku zdejšího soudu č. j. 1 Afs 78/2011 - 184, pokud dovedl, že podkladové rozhodnutí je třeba považovat za nezákonné i v případě, že by v pokračujícím odvolacím rozhodnutí bylo prokázáno, že podkladové rozhodnutí ve skutečnosti bylo založeno na racionálních důvodech.*

Krajský soud má pravdu v tom, že obecně nelze vadnost podkladového rozhodnutí dodatečně napravovat v pokračujícím odvolacím řízení. V nyní posuzovaném případě se však jedná o specifickou situaci. Ve správní praxi v době vydání platebního výměru totiž nebyla rozhodnutí podle § 40 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků odůvodňována, neboť povinnost odůvodnění takových rozhodnutí zákon nestanovoval (viz § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2009, podle kterého "[r]ozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon"). Stěžovateli se však v pokračujícím odvolacím řízení podařilo prokázat, že správce daně postupoval podle interního pokynu, který ovšem nebylo zvykem zakládat do správního spisu, případně na něj odkazovat v samotném rozhodnutí nebo prostřednictvím úředního záznamu, vzhledem k interní povaze tohoto dokumentu. Až později judikatura dovedla (viz zrušovací rozsudek NSS č. j. 1 Afs 78/2011 - 184), že i z těchto rozhodnutí podle § 40 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků (případně ze správních spisů) musí být jednoznačně patrné, že správce daně vedly ke konkrétnímu rozhodnutí určité racionální důvody. Je pravda, že zmíněná praxe

správce daně (která se týká i přezkoumávaného podkladového rozhodnutí) nebyla s touto judikaturou zcela v souladu, protože neuváděla důvody vedoucí k prodloužení či neprodloužení lhůty pro podání daňového přiznání přímo v rozhodnutí nebo ve správním spise. Materiálně jí však neodporovala, neboť bylo prokázáno, že správce daně postupoval podle objektivních dopředu daných kritérií stanovených v interním pokynu. Je tedy zřejmé, že v posuzovaném případě podkladové rozhodnutí nebylo vydáno na základě svévole, naopak vycházelo z objektivních a nediskriminačních důvodů. Pro konstatování přezkoumatelnosti podkladového rozhodnutí tak v tomto případě zcela postačovalo, pokud stěžovatel nedostatek tohoto rozhodnutí překlenul tím, že učinil interní pokyn spolu s úředním záznamem o jeho použití součástí svého správního spisu. Tím také prokázal existenci důvodů rozhodnutí již v době jeho vydání.

Pro posouzení věci je nutno vzít v úvahu též důvody, pro které žalobkyně (resp. její zástupce) žádala o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání. V žádosti podané den před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání (tj. 29. 6. 2005) konkrétně zástupce žalobkyně jako důvod uvedl, že "klientka je spolupracující osobou svého manžela Jana Tomka [...], se kterým by měla podat daňové přiznání ve stejné lhůtě". V žádosti o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání manžela žalobkyně Jana Tomka pak zástupce uvedl, že v daném roce převzal poněkud velké množství plných mocí, přičemž se ukázalo, že to nelze stihnout v zákonem dané lhůtě v požadované kvalitě. Takové důvody ovšem interní pokyn pro prodloužení lhůty k podání daňového přiznání neuvádí; naopak stanovuje, že správce daně žádosti nevyhoví, pokud je podána z důvodu pracovního a časového vytížení daňového subjektu nebo daňového poradce. Jak uvádí stěžovatel, tyto důvody jednoznačně nasvědčují nezodpovědnému a neprofesionálnímu jednání zástupce žalobkyně a bylo by nepřipustné, aby takový postup byl aprobován v soudním přezkumu."

[9] Proti napadenému rozhodnutí brojil žalobce v zásadě třemi námitkami. V první z nich namítal to, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor soudu, když podkladové rozhodnutí nezrušil, ale prohlásil je za zákonné. Tato žalobní námitka není ve světle shora citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu důvodná. Nejvyšší správní soud citovaným rozhodnutím plně aproboval postup žalovaného, který doplnil důvody podkladového rozhodnutí v odvolacím řízení o odvolání proti navazujícímu rozhodnutí, když uzavřel, že „Pro konstatování přezkoumatelnosti podkladového rozhodnutí tak v tomto případě zcela postačovalo, pokud stěžovatel nedostatek tohoto rozhodnutí překlenul tím, že učinil interní pokyn spolu s úředním záznamem o jeho použití součástí svého správního spisu.“ Zdejší soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu se od tohoto posouzení neodchýlil.

[10] V druhé z námitek žalobce konstatoval, že nezákonné podkladové rozhodnutí nemohlo způsobit ten důsledek, že žádané prodloužení lhůty bylo zamítnuto. Lze souhlasit se žalobcem potud, že nezákonné podkladové rozhodnutí by nemohlo způsobit jím zmiňovaný následek. Nicméně předmětné podkladové rozhodnutí v důsledku závěrů Nejvyššího správního soudu nelze považovat za nezákonné, a proto ani tato námitka, vycházející z předpokladu nezákonnosti podkladového rozhodnutí, nemůže být důvodná.

[11] V poslední žalobní námitce brojil žalobce proti nevypořádání jedné z odvolacích námitek, a to skutečností, že se žalobce nemohl seznámit s důvody rozhodnutí. Je třeba konstatovat, že z obsahu odvolání striktně vzato přímo tato námitka nevyplývá. Nicméně je zřejmé, že celé odvolání se zabývá tím, že žalobce nebyl seznámen s důvody rozhodnutí

správce daně. Nejvyšší správní soud v předchozím zrušovacím rozsudku č. j. 1 Afs 78/2011 – 184, vyslovil právní závěr, že „i rozhodnutí založené na volné správní úvaze musí být zbudováno na racionálních důvodech, pro něž se správce daně rozhodl žádosti vyhovět, anebo ji naopak zamítl. Za situace, kdy zákon nevznáší výslovný požadavek na odůvodnění takového rozhodnutí, není přitom podstatné, zda ony důvody budou přímou součástí tohoto rozhodnutí (ač by toto řešení bylo samozřejmě vhodné), nebo budou obsahem úředního záznamu založeného ve správním spisu. V každém případě však musí být důvody správce daně pro zvolený postup transparentní a jednoznačně seznatelné; důvodem pro toto řešení je právě fakt, že osoba zúčastněná na řízení má právo se s důvody rozhodnutí seznámit.“ V souzené věci je zřejmé, že se v případě podkladového rozhodnutí jednalo o rozhodnutí, které nemuselo obsahovat odůvodnění. Bylo tedy nutné, aby alespoň správní spis obsahoval důvody tohoto rozhodnutí, což sice neobsahoval, ale tuto vadu zhojil žalovaný připojením úředního záznamu, který byl podkladem podkladového rozhodnutí do spisu o odvolání proti platebnímu výměru na penále, což shledal Nejvyšší správní soud dostatečné. Zároveň konstatoval, že podkladové rozhodnutí nelze nadále považovat za nepřezkoumatelné a že nebylo vydáno na základě svévole, ale vycházelo z objektivních a nediskriminačních důvodů.

[12] S ohledem na uvedený názor Nejvyššího správního soudu neshledal zdejší soud ani závěrečnou žalobní námitku důvodnou, neboť důvody podkladového rozhodnutí vyplývají ze správního spisu. Jak již soud výše konstatoval, celé odvolání žalobce spočívá na tom, že nebyl schopen seznat důvody podkladového rozhodnutí. V reakci na odvolání a předcházející rozhodnutí soudů se napadené rozhodnutí zabývá důvody podkladového rozhodnutí. Nelze tedy konstatovat, že by se namítaným nedostatkem důvodů podkladového rozhodnutí napadené rozhodnutí nezabývalo. Ve věci je však zcela zřejmé, že důvody pro vydání podkladového rozhodnutí se žalobce dozvěděl až v řízení o odvolání proti navazujícímu rozhodnutí – platebnímu výměru na penále. Jakkoliv to soud považuje za nevhodné, Nejvyšší správní soud, který na souzenou věc nahlížel jako na specifickou situaci, považoval nápravu vad podkladového rozhodnutí za dostatečnou a podkladové rozhodnutí za řádně odůvodněné.

[13] Věcné námitky proti podkladovému rozhodnutí žalobce neuplatnil.

IV. Shrnutí a náklady řízení

[14] Soud z výše uvedených důvodů neshledal žalobní námitky jako důvodné a žalobu proto jako nedůvodnou zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s.

[15] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 8. prosince 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu