



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce: **Ing. R. T.**, zastoupeného Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Elišky Krásnohorské 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, 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. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19.10.2012, č.j. 15095/12-1100-706807, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 8.808 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Jaroslava Hanyáše, daňového poradce se sídlem Brno, Elišky Krásnohorské 10.

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 lhůty 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 nepřípadný, neboť tato skutečnost nebyla žalobci v době vydání podkladového rozhodnutí známa.

[3] Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil podáním doručeným soudem 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 vytýkanou 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. Dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná**, že napadené rozhodnutí žalovaného **nebylo vydáno** v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[5] Při rozhodování souzené věci nelze odhlédnout od skutečnosti, že se jedná o opakované posuzování téže jediné věci, tedy rozhodování o výměru na penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Jak případně poznamenal žalovaný, tak se může jevit toto rozhodnutí jako jednoduché na posouzení, a přesto je aktuální řízení již šesté posouzení věci před Krajským soudem v Brně. S ohledem na to, že v předchozím, zrušujícím rozhodnutí vyslovil zdejší soud, ve vázanosti rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, závazný právní názor, jedná se nyní ve věci především o posouzení, jak se žalovaný s tímto závazným právním názorem vypořádal. Zároveň soud neshledal žádné důvody odchýlit se od právního posouzení, které provedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 78/2011-184, a které bylo závazným právním názorem pro doposud poslední rozhodnutí zdejšího soudu předcházející projednání této věci. Soud tedy v souzené věci i nadále postupoval v mantinelech, které svým rozhodnutím ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 78/2011-184, vytyčil Nejvyšší správní soud.

[6] Soud považuje za vhodné alespoň stručně zrekapitulovat zásadní body rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 78/2011-184. Prvním podstatným závěrem je závěr o charakteru rozhodnutí správce daně o (ne)prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání, a to, že „z podstaty věci je zcela zřejmé, že negativní i pozitivní rozhodnutí o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání je závazným podkladem pro finální rozhodnutí (o stanovení penále)“ a v této souvislosti dále, že „Rozhodnutí vydané podle § 40 odst. 6 ZSDP tak v případě vyhovění žádosti v podstatě konstituuje právní skutečnost významnou pro rozhodnutí o stanovení penále.“ K samotnému rozhodnutí podle ustanovení § 40 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků Nejvyšší správní soud uvedl, že „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.“ Zároveň Nejvyšší správní soud odkázal na „své rozhodnutí ze dne 24. 3. 2010, č. j. 2 Afs 33/2009 - 45, kde se již dříve opakovaně vyslovil v tom směru, že s nezákonným rozhodnutím nemohou být spojeny negativní důsledky pro účastníka řízení (viz též například rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 145/2005 - 147). Připomíná rovněž rozsudek ze dne 29. 6. 2007, sp. zn. 4 As 37/2005, Sb. NSS č. 1324/2007, podle něhož § 75 odst. 2 s. ř. s. umožňuje soudům ve správním soudnictví

přezkoumávat zákonnost subsumovaných správních aktů; toto ustanovení však nezakládá pravomoc správních soudů takové akty zrušovat. Měla-li zjištěná nezákonnost subsumovaného aktu vliv na zákonnost žalobou napadeného aktu finálního, zruší soud tento finální akt a s nezákonností subsumovaného aktu se vypořádá v odůvodnění svého rozsudku.“

[7] Z uvedeného tedy vyplývá, že Nejvyšší správní soud jednak (1) považoval rozhodnutí vydané podle ustanovení § 40 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků za podkladové, subsumované rozhodnutí ve vztahu k rozhodnutí o penále, dále ho považoval (2) za nezákonné, neboť ani rozhodnutí ani správní spis neumožňovaly přezkum tohoto rozhodnutí. V této souvislosti zdůraznil Nejvyšší správní soud, že (3) s nezákonným rozhodnutím nemohou být spojeny negativní důsledky pro účastníka řízení a že (4) soudy ve správním soudnictví nejsou oprávněny rušit nezákonná subsumovaná rozhodnutí správních orgánů.

[8] V uvedených intencích také rozhodoval zdejší soud v rozhodnutí ze dne 28. 6. 2012, č. j. 31 Af 119/2010-200, když v bodě [24] rozsudku uvedl, že „Soud v rámci své zákonné povinnosti vyplývající z ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal k návrhu žalobkyně i správní úkon (podkladové rozhodnutí – rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání), který se stal podkladem pro vydání finálního rozhodnutí (platebního výměru na daňové penále), a v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu dovedl, že podkladové rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť z něj není patrné, jaká kritéria pro hodnocení žádosti žalobkyně správní orgán použil. Je nutno přisvědčit žalobkyni, že podkladové rozhodnutí je nepřezkoumatelné a tudíž nezákonné. Zjištěná nezákonnost podkladového rozhodnutí má přímý vliv na zákonnost žalobou napadeného finálního rozhodnutí.“ Tím se soud vypořádával jak s důvody nezákonnosti rozhodnutí napadeného tehdejší žalobou, tak i s nezákonností podkladového rozhodnutí. Soud tedy konstatoval, že je jednak nezákonné tehdy napadené rozhodnutí (o zamítnutí odvolání proti výměru na daňové penále), a to z důvodu nezákonnosti subsumovaného právního aktu, a že je dále také nezákonné i rozhodnutí podkladové z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti. Ve výroku rozsudku bylo ale, plně v souladu se shora uvedenými závěry, rozhodováno toliko o žalobou napadeném rozhodnutí, nikoliv o rozhodnutí podkladovém.

[9] Postup žalovaného tak měl být těmito skutečnostmi a závěry jasně předznamenán. Soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, aniž by zrušoval prvostupňové rozhodnutí správce daně o vyměření daňového penále. V tomto řízení byl žalovaný vázán shora uvedenými právními závěry Nejvyššího správního soudu, převzatými do rozsudku zdejšího soudu, a ve světle těchto závěrů měl v odvolacím řízení opětovně posoudit odvolání žalobce proti výměru na penále, přičemž měl zohlednit nezákonnost podkladového rozhodnutí, tedy rozhodnutí o neprodloužení lhůty pro podání daňového přiznání, a zároveň s tím skutečnost, že nezákonné rozhodnutí nemůže mít negativní důsledky pro účastníka řízení.

[10] Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalovaný interpretoval závěr zdejšího soudu uvedený v posledním rozsudku pod bodem [27], že „Podmínky ke zrušení rozhodnutí správce daně shledány nebyly, neboť v daňovém řízení je pokračováno, jen se vrací do odvolacího stádia a vytýkané lze napravit v odvolacím řízení.“, tak, že lze v pokračujícím odvolacím řízení odstranit vady subsumovaného správního aktu, tedy odstranit nedostatky v odůvodnění rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV. ze dne 1. 7. 2005, č. j. 114594/05/291911/8843, o

neprodloužení lhůty k podání daňového přiznání, resp. v obsahu správního spisu správce daně. Tento závěr je ale chybný. V řízení o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV. ze dne 26. 9. 2005, č. j. 148270/05/291911/8843, lze odstranit pouze vady řízení předcházejícího vydání prvostupňového, resp. napadeného rozhodnutí. Řízení o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání bylo pravomocně ukončeno vydáním rozhodnutí ze dne 1. 7. 2005. V této souvislosti je třeba odkázat na již shora odkazované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, č. j. 2 Afs 33/2009 – 45. V tomto rozhodnutí se Nejvyšší správní soud mimo jiné zabýval obdobnou situací tedy důsledkem shledané nezákonnosti rozhodnutí o (ne)prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí dospěl k závěru, že v případě, kdy bylo rozhodnutí o (ne)prodloužení lhůty shledáno jako nezákonné, nemohou s ním být spojeny negativní důsledky pro účastníka a tedy je „*nutno pro potřeby určení běhu lhůty k doplnění odvolání nahlížet na věc tak, jako by stran první žádosti stěžovatele žádné rozhodnutí vydáno nebylo; zde se pak plně uplatní ustanovení § 14 odst. 4, věta první daňového řádu, dle kterého nerozhodne-li správce daně o žádosti o prodloužení lhůty před uplynutím žádané lhůty, považuje se žádané prodloužení lhůty za povolené.*“ Konstatování nezákonnosti podkladového rozhodnutí v souzené věci provedl **JIŽ** Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 78/2011-184, zdejší soud vázán právním názorem tento závěr převzal a na žalovaném bylo, aby věc posoudil v odvolacím řízení v intencích toho, že podkladové rozhodnutí bylo nezákonné. Doplnění správního spisu ve vztahu k podkladovému rozhodnutí ve smyslu závěrů Nejvyššího správního soudu nemůže nic změnit na skutečnosti, že v době vydání podkladového rozhodnutí toto neodpovídalo zákonným požadavkům, jak je vyložil Nejvyšší správní soud, a konečně těmto požadavkům neodpovídalo ani v době podání předmětného daňového přiznání a zaplacení daně z příjmů fyzických osob za rok 2004.

[11] Jinými slovy, 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 (*Nerozhodne-li správce daně o žádosti o prodloužení lhůty před uplynutím žádané lhůty, považuje se žádané prodloužení lhůty za povolené. Je-li zamítavé rozhodnutí o včas podané žádosti podle odstavce 2 doručeno po uplynutí stanovené lhůty, jejíž prodloužení je žádáno, končí běh žádané lhůty uplynutím tolika dnů po doručení zamítavého rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.*) 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. Výsledkem tohoto posouzení může být stanovení penále v jiné výši nebo zjištění, že penále vůbec nevzniklo. Toto žalobce neučinil, čímž v konečném důsledku nerespektoval právní názor vyjádřený v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 78/2011-184, a zdejšího soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 31 Af 119/2010-200.

[12] Nicméně ani zjevná skutečnost, že zde podle do spisu doplněného interního pokynu existovaly důvody pro neprodloužení lhůty pro podání daňového přiznání, stejně jako skutečnost, že je pouze odpovědností daňového poradce, kolik přijme zakázek ke zpracování daňových přiznání od svých klientů a měl by tedy to být primárně daňový poradce, který ponese v rámci svého podnikatelského rizika odpovědnost za nemožnost dodržení zákonných termínů pro podání daňových přiznání, nemohou být důvodem, pro který bude žalovaný postupovat tak, že nezákonnost vydaného podkladového rozhodnutí bude k tíži daňového subjektu napravovat v odvolacím řízení proti jinému rozhodnutí. Správným postupem totiž v případě konstatování nezákonnosti subsumovaného správního aktu soudem je vyžádání si nového rozhodnutí, nahrazujícího ten konkrétní subsumovaný správní akt, u něhož byla soudem konstatována nezákonnost (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2007, sp. zn. 4 As 37/2005, Sb. NSS č. 1324/2007: „*Na Krajském soudu v Ostravě tedy bude, aby zrušil pouze rozhodnutí prvoinstančního i odvolacího správního orgánu ve věci umístění stavby, nikoli však též rozhodnutí odvolacího ani prvoinstančního orgánu ochrany přírody ve věci souhlasu s umístěním stavby z hlediska ovlivnění krajinného rázu. Správnímu orgánu pak bude třeba uložit, aby opatřil nové rozhodnutí orgánu ochrany přírody a krajiny ve věci souhlasu s umístěním stavby, přičemž účastníkem řízení o tomto souhlasu musí být i žalobce. Požadavek opatření nového rozhodnutí orgánu ochrany přírody plyne z podstaty soudního přezkumu subsumovaných správních aktů; z tohoto pohledu je stěžovatelem namítané uplynutí lhůty pro možnost použití mimořádných opravných prostředků vůči rozhodnutí orgánu ochrany přírody zcela nerozhodné.*“), nicméně vyžádání nového rozhodnutí o prodloužení lhůty je s ohledem na skutkovou situaci a právní úpravu zákona o správě daní a poplatků zcela nadbytečné.

IV. Shrnutí a náklady řízení

[13] S ohledem na vyslovené závěry dospěl soud k závěru, že žalovaný se v řízení, které navazovalo na předcházející kasační rozhodnutí zdejšího soudu 28. 6. 2012, č. j. 31 Af 119/2010-200, neřídil závazným právním názorem zdejšího soudu. V dalším řízení bude na žalovaném, aby se ve světle shora uvedených závěrů zdejšího soudu opětovně zabýval otázkou důsledků nezákonného podkladového rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV. ze dne 1. 7. 2005, č. j. 114594/05/291911/8843, o neprodloužení lhůty k podání daňového přiznání, při zohlednění nemožnosti spojit s tímto nezákonným rozhodnutím negativní důsledky pro účastníka řízení. To vše ve vazbě ustanovení § 14 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, dále ve vazbě na obsah žádosti žalobce o prodloužení lhůty, termín skutečného odevzdání předmětného daňového přiznání a termín skutečné úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004.

[14] Ze shora uvedených důvodů nezbylo soudu, než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 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. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů za právní zastoupení advokátem za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2012, tj. 4.200 Kč, dále paušální náhradu hotových výdajů za dva úkony právní služby podle ustanovení § 13 vyhl. 177/1996 Sb., tj. 600 Kč, to vše navýšeno o DPH ve výši 21 %, a částku 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek, tedy celkem 8.808 Kč.

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.

V Brně dne 28. května 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu