



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **Ing. R. T.**, zastoupené Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Elišky Krásnohorské 10, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2006, č. j. 3381/06/FŘ 110-0107,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 31. 3. 2006, č. j. 3381/06/FŘ 110-0107, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku ve výši 23.260,- Kč k rukám Ing. Jaroslava Hanyše, daňového poradce, se sídlem Brno, Elišky Krásnohorské 10, do 30-ti dnů o právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobkyně se žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 5. 6. 2006 domáhala vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 31. 3. 2006, č. j. 3381/06/FŘ 110-0107, jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 9. 2005, č. j. 148270/05/291911/8843, a žalovaný byl zavázán k povinnosti nahradit žalobkyni náklady řízení. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně, platebnímu výměru na daňové penále vzniklé z nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, a to ve výši 307,- Kč.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobu odůvodnila tím, že dne 29. 6. 2005 požádala správce daně o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Dne 1. 7. 2005 vydal správce daně rozhodnutí, kterým uvedenou žádost zamítl. Toto rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 18. 7. 2005. Dne 30. 8. 2005 žalobkyně podala daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2004 a následujícího dne uhradila daň. Dne 26. 9. 2005 vydal správce daně výměr, kterým žalobkyni vyměřil penále za období od 19. 8. 2005 do 31. 8. 2005 ve výši 307,- Kč. Žalobkyně podanou žalobu vystavěla na konstrukci, že rozhodnutí správce daně o neprodloužení lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 je nepřezkoumatelné, nezákonné a neplatné, neboť neexistuje správní úvaha správce daně, na základě které rozhodl. Dle názoru žalobkyně proto platí, že o této žádosti nebylo doposud rozhodnuto. Z uvedeného vyplývá, že lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004 uplynula dne 31. 8. 2005, tedy ve lhůtě, o kterou bylo v uvedené žádosti žádáno, a ve stejné lhůtě byla dle názoru žalobkyně daň splatná. Žalobkyně daň uhradila dne 31. 8. 2005, tudíž včas. Pokud byla daň uhrazena včas, žalobkyně nebyla v prodlení ve smyslu ustanovení § 63 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), tudíž penále nevzniklo. Platební výměr na penále, které nevzniklo, byl tedy vystaven v rozporu s ustanovením § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

[3] Dále namítla, že v řízení zahájeném žádostí a ukončeném rozhodnutím správce daně, se jednalo výhradně o procesní záležitost, a sice v jakém termínu bude podáno daňové přiznání k dani z příjmu. Řízení tedy nebylo vedeno o dani, o žádnou daň se nejednalo, vyměřením daně neskončilo. Pokud nebylo řízení vedeno o dani, nebylo daňovým řízením. Pak pro zmíněné řízení neplatí ustanovení § 99 zákona o správě daní a poplatků a je možné použití zákona č. 71/1967 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“). Podle ustanovení § 47 odst. 1 správního řádu mezi náležitosti rozhodnutí patří kromě výroku i odůvodnění a poučení o odvolání (rozkladu), přičemž odůvodnění není třeba, vyhovuje-li se všem účastníkům řízení v plném rozsahu.

Rozhodnutí správce daně mělo být odůvodněno podle ustanovení § 47 odst. 1 správního řádu, protože neprobíhalo daňové řízení. Správce daně citované zákonné ustanovení porušil.

III. Vyjádření žalovaného

[4] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě zdůraznil, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností tvrzenou žalobkyní a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zejména poukázal na skutečnost, že žalobní námitky směřují proti rozhodnutí, kterým nebyla prodloužena zákonná lhůta pro podání daňového přiznání, nikoli proti platebnímu výměru na penále. Platebním výměrem na penále se daňová povinnost nemění, neboť povinnost platit penále vzniká na základě zákona. Penále je sankcí obligatorní, správce daně nemá možnost je neuplatnit. Argument žalobkyně, že správcem daně nebyla prodloužena zákonná lhůta pro podání daňového přiznání, nemůže obstát jako důvod nezákonnosti platebního výměru na penále. Jediná a neustále se opakující argumentace žalobkyně se dotýká nepovolení prodloužení lhůty k podání daňového přiznání a neodůvodnění tohoto rozhodnutí správcem daně.

IV. Stručná rekapitulace dosavadní průběhu řízení před soudy

[5] Zdejší soud o věci rozhodoval opakovaně. V pořadí první rozsudek krajského soudu ze dne 26. 5. 2008, č. j. 31 Ca 102/2006 – 33, Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 10. 2008, č. j. 1 Afs 127/2008 – 54, ke kasační stížnosti žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost; zdůraznil, že se nemůže zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami.

[6] V pořadí druhý rozsudek krajského soudu ze dne 29. 4. 2009, č. j. 31 Ca 191/2008 – 62, Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 9. 2009, č. j. 1 Afs 93/2009 – 79, ke kasační stížnosti žalovaného zrušil; poukázal přitom na nesprávný způsob výpočtu doby prodlení krajským soudem. Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že se nemohl blíže zabývat hodnocením charakteru rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k podání přiznání ze strany krajského soudu (ačkoliv má na její zodpovězení odlišný náhled než krajský soud), neboť správnost tohoto posouzení se nestala předmětem kasační stížnosti žalovaného.

[7] V pořadí třetí rozsudek krajského soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 31 Ca 191/2008 – 102, Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 86/2010 – 132, ke kasační stížnosti žalobkyně zrušil pro nepřezkoumatelnost. Nejvyšší správní soud poukázal na nutnost vypořádat se v dalším řízení s otázkou, zda rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání je závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí, ve smyslu § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Zdůraznil, že dospěl-li by krajský soud k takovému závěru, přezkoumá také jeho zákonnost (vzhledem k tvrzené absenci odůvodnění) a na tomto závěru potom vybuduje konečné posouzení a

přezkoumání rozhodnutí žalobou napadeného. Protože bylo žalobou napadeno rozhodnutí o daňovém penále, je podstatné, zda byla zachována lhůta pro podání přiznání a platby daně v důsledku úpravy § 14 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, a nemělo být proto žádné penále vyměřeno (jak tvrdí žalobkyně), anebo tato lhůta zachována nebyla (jak tvrdí žalovaný) a penále bylo proto vyměřeno správně.

[8] V pořadí čtvrtým rozsudkem krajského soudu ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Af 119/2010 – 152, soud žalobu zamítl. K charakteru rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání uvedl, že toto rozhodnutí má vliv na finální rozhodnutí ve věci, kterým je žalobou napadené rozhodnutí o stanovení penále a při přezkoumání finálního rozhodnutí je tedy třeba toto předcházející rozhodnutí brát v úvahu a je proto nutno postupovat podle § 75 odst. 2 s. ř. s. To proto, že jeho výsledek má vliv na lhůtu, ve které byla žalobkyně povinna podat daňové přiznání a daň zaplatit. K náležitostem tohoto „podkladového“ rozhodnutí soud uvedl, že neshledal jeho vady, zákon o správě daní a poplatků nevyžaduje, aby rozhodnutí obsahovalo odůvodnění, jeho absenci proto nelze označit za vadu, která by způsobovala jeho nezákonnost a tedy potažmo i nezákonnost finálního rozhodnutí (o penále).

[9] O kasační stížnosti žalobkyně proti v pořadí čtvrtému rozsudku krajského soudu rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 78/2011 – 184, rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění tohoto zrušovacího rozsudku uvedl, že ačkoliv již o věci rozhoduje počtvrté, nejedná se o situaci nepřipustné kasační stížnosti předestřené v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., nyní sice posuzuje opakované rozhodnutí krajského soudu, ale v předchozích etapách byly jeho rozsudky nepřezkoumatelnými. Až v nynějším rozsudku krajský soud vyjevil jasný názor na problematiku vznesenou v žalobních námítkách a tak teprve nyní se žalobkyně mohla účinně bránit proti jeho obsahu. Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku zdůraznil, že:

„[13] Má-li ovšem soud povinnost v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumat k návrhu žalobce i správní úkon, jež je podkladem pro vydání finálního rozhodnutí, musí být vymezeny limity, hranice možností přezkoumání takového „podkladového“ rozhodnutí.

[14] Soud předesílá, že si je samozřejmě vědom toho, že rozsah tohoto přezkumu je omezen, a to s ohledem na skutečnost, že rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání (§ 40 odst. 6 ZSDP) je vydáváno ve sféře volného uvážení správního orgánu. Kontrola zákonnosti takového rozhodnutí se proto může odehrát jen v rovině přezkumu dodržení procesních práv žalobce a kontrole toho, zda nebyly překročeny zákonem či obecnými právními principy stanovené meze správního uvážení nebo jej nebylo zneužito. To, zda je rozhodnutí založeno na volné úvaze správního orgánu, má tedy význam i z hlediska rozsahu soudního přezkumu.

[15] *Obecně se k limitům soudního přezkoumání rozhodnutí, jež je založeno na volné správní úvaze, vyslovil rozšířený senát v usnesení ze dne 23. 3. 2005, čj. 6 A 25/2002 - 42 (publ. pod č. 906/2006 Sb. NSS). V něm uvedl následující úvahy: „[S]právní uvážení je v první řadě vždy limitováno principy vyplývajícími z ústavního pořádku České republiky; z nich lze vyvodit, že i tam, kde vydání rozhodnutí závisí toliko na uvážení správního orgánu, je tento orgán omezen zákazem libovůle, příkazem rozhodovat v obdobných věcech obdobně a ve stejných věcech stejně (různost rozhodování ve stejných či obdobných věcech může být právě projevem ústavně reprobované libovůle), tj. principem rovnosti, zákazem diskriminace, příkazem zachovávat lidskou důstojnost, jakož i povinností výslovně uvést, jaká kritéria v rámci své úvahy použil, jaké důkazní prostředky si opatřil, jaké důkazy provedl a jak je hodnotil, a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl. V této souvislosti je namístě poukázat i na Doporučení Rady ministrů Rady Evropy č. (80) 2, týkající se výkonu správního uvážení správními orgány, které upravuje řadu požadavků na výkon správního uvážení (zákaz sledovat jiný účel než ten, pro který byla diskreční pravomoc stanovena; objektivnost a nestrannost; rovnost a zákaz diskriminace; proporcionalita mezi negativními dopady rozhodnutí na práva, svobody a zájmy osoby, a sledovaným účelem), jakož i požadavek na přezkum zákonnosti správního uvážení soudem nebo jiným nezávislým orgánem.*

Každé správní uvážení - i to, jež se (pouze) na úrovni obyčejného zákona jeví jako neomezené či absolutní - tedy má své meze. I u něj proto správní soud zkoumá nejen to, zda jej správní orgán nezneužil, ale i to, zda jeho meze nepřekročil (opětovně se přitom zdůrazňuje, že neomezené správní uvážení v moderním právním státě neexistuje; věc nelze konstruovat ani tak, že je neomezené pouze na úrovni obyčejného zákona, neboť nelze od sebe uměle odrhovat jednoduché právo od práva ústavního; ústava již dávno není pouhým monologem ústavodárce). Správní soud samozřejmě nepřezkoumává pouze zneužití správního uvážení či překročení jeho mezí ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s., nýbrž i to, zda řízení předcházející vydání napadenému rozhodnutí proběhlo v souladu se zákonem, tj. zda v něm byla respektována všechna procesní práva žalobce.“ K problematice soudního přezkumu správních rozhodnutí, založených na absolutní volné úvaze shodně viz též rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2007, sp. zn. III. ÚS 103/06, nebo ze dne 13. listopadu 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07.

[16] *Jak uvedeno shora, § 40 odst. 6 ZSDP je založen na absolutní správní úvaze; správní orgán tak v případě obdržení žádosti o prodloužení lhůty (avšak ani to není podmínkou) rozhodne, zda lhůtu prodlouží, anebo žádosti nevyhoví. Ovšem i v takových případech je nutno mít na mysli principy, na něž odkazuje i Ústavní soud (např. nález sp. zn. Pl. ÚS 33/97, ze dne 17. 12. 1997, publikován pod č. 30/1998 Sb.), totiž, že i v českém právu platí a je běžně aplikována řada obecných právních principů, které ač nejsou výslovně obsaženy v právních předpisech, jsou respektovány při interpretaci a aplikaci práva. V souzeném případě pak zmíněný přístup znamená, 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.

[17] Otázkou zde zůstává, jak mají být prakticky nastaveny limity, v nichž se má úvaha správního orgánu pohybovat, v situaci, kdy poskytuje příslušný právní předpis správci daně prostor pro volnou správní úvahu a ponechává tak tedy zcela na něm, jak rozhodne, avšak sám žádné konkrétní limity či podmínky, za nichž lze žádosti vyhovět, nenastavuje.

[18] Již v odkazu shora soud upozornil na náhled rozšířeného senátu NSS na problematiku přezkumu volné správní úvahy; podstata, proč má být každé rozhodnutí odůvodněno plyne z obecných právních principů zákazu libovůle, příkazu rozhodovat v obdobných věcech obdobně a ve stejných věcech stejně (různost rozhodování ve stejných či obdobných věcech může být právě projevem ústavně reprobované libovůle), principu rovnosti, zákazu diskriminace. Vždy mohou být tyto limity modifikovány přinejmenším pravidly dobré správy, a co se týká výslovné normované úpravy, pak vždy mohou být též minimálně určeny výslovně formulovanými základními zásadami daného správního řízení - to proto, že jsou to právě základní zásady daného řízení, jimiž je ovládáno.

[19] Podstatnou však je rovněž i povinnost výslovně uvést, jaká kritéria v rámci své úvahy správní orgán použil. Právě uvedení kritérií, jež budou rozhodná pro hodnocení žádosti (a tedy i kladný výsledek ve věci) je podstatnou náležitostí, která ve svém důsledku (a nad rámec zkoumání obecných ústavních zásad) umožní i případný soudní přezkum.

[20] Zásadní v dané souvislosti je totiž právě i to, že s povolením prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání je spojen odklad uhrazení daně. Finanční prostředky, které by podle zákonem uložené lhůty byly již odvedeny ve prospěch veřejného rozpočtu, po dobu posečkání jsou nadále v moci daňového subjektu. Též proto je vymezení kritérií pro takový postup důležité.

[21] Lze si tedy představit, že v dané věci může být takovým zvoleným kritériem zkoumání platební morálky žadatele v předchozích zdaňovacích obdobích, ale např. i posuzování reálné nemožnosti určitý úkon v zákonem stanovené lhůtě provést - např. pro dočasnou nepřítomnost na území státu (nebo pro jiný závažný či dříve nepředvídatelný důvod) a nebo, že takový úkon je úzce spojen s úkonem druhého daňového subjektu, jemuž však byla správcem daně lhůta pro jeho vykonání prodloužena. V praxi je často takovým případem postup podle § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle něhož spolupracující manžel „přebírá“ do svého daňového přiznání údaje (rozdělené příjmy a výdaje) z podkladů druhého z manželů, jež vedl daňovou evidenci. Jaká kritéria správní orgán zvolí je věcí správních orgánů a soudy pak již do jejich obsahu nezasahují.

[22] V tomto ohledu proto kasační soud shledal důvodnou námitku stěžovatelky, týkající se vady podkladového rozhodnutí spočívající v nesdělení důvodů pro zamítnutí žádosti, přičemž tyto důvody nebyly seznatelné ani z obsahu správního spisu. Existenci správními orgány stanovených kritérií ostatně ani krajský soud nezkoumal; v dalším řízení posoudí tedy danou věc z uvedeného úhlu pohledu na nutnost odůvodnění rozhodnutí založeného na volné správní úvaze. Soud ještě připomíná pro jistotu 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.

[23] Nejvyšší správní soud souhlasí rovněž s kasační námitkou, že se krajský soud nezabýval žalobním tvrzením o nutnosti aplikace správního řádu na danou věc. V tomto ohledu je tedy rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, avšak i přesvědčení stěžovatelky je nesprávné; to proto, že na všechny „úseky“ řízení, které jsou v rámci správy daně vedeny, se vztahuje výlučně zákon o správě daní a poplatků (viz § 1, § 99 ZSDP).

[24] Soud se však již neztotožňuje do detailu s poznámkou stěžovatelky, že byla v průběhu daňového řízení bdělá svých práv, jestliže svoji žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podala jeden den před uplynutím zákonné lhůty stanovené pro tento úkon. Je sice pravda, že zákon sám takový postup umožňuje, nestanoví totiž, jakou dobu před uplynutím zákonné lhůty má být tento úkon učiněn, je však jisté, že čím dříve o prodloužení zákonné lhůty subjekt požádá, tím vyšší je jeho jistota, že se včas dozví o výsledku řízení, které svou žádostí vyvolal. Lze si ovšem i představit, že ačkoliv zákon založil možnost požádat o prodloužení lhůty bez stanovení takového limitu, může správce daně (vzhledem k možnosti své volné úvahy) takové kritérium pro vyhovění žádosti sám (v předem nastavených pravidlech) stanovit. Kritérium však musí být aplikováno na všechny žádající subjekty (viz b. 19. až b. 22).“

[10] V projednávané věci je soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. plně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správní soudem v jeho zrušovacím rozsudku.

VI. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[11] Z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplynuly následující ve věci relevantní skutečnosti.

[12] Žádostí ze dne 29. 6. 2005 požádala žalobkyně, a to prostřednictvím svého zástupce, správce daně o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob do 31. 8. 2005. V odůvodnění uvedla, že je spolupracující osobou manžela, se kterým by měla podat přiznání ve stejné lhůtě.

[13] Rozhodnutím správce daně ze dne 1. 7. 2005, č. j. 114694/05/291911/8843, nebyla žalobkyni prodloužena zákonná lhůta k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004.

[14] Platebním výměrem na daňové penále ze dne 26. 9. 2005, č. j. 148270/05/291911/8843, sdělil správce daně žalobkyni předpis penále za prodlení úhrady na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 v celkové výši 307,- Kč.

[15] O odvolání žalobkyně proti výše uvedenému platebnímu výměru na daňové penále rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 31. 3. 2006, č. j. 3381/06/FŘ 110-0107, tak, že odvolání zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí zdůraznil, že dne 29. 6. 2005, tj. 1 den před uplynutím lhůty, požádal zástupce žalobkyně o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání ke dni 31. 8. 2005. Splatnost předmětné daně a povinnost podat daňové přiznání v dané věci nastala ke dni 19. 7. 2005. Daňové přiznání však bylo zástupcem žalobkyně podáno až dne 30. 8. 2005 a daň ve výši 7.635,- Kč byla uhrazena dne 31. 8. 2005, tedy 43 dnů po splatnosti daně. Ve věci předpisu penále za rok 2004 se tedy jednalo o částku vyměřené daně ve výši 7.635,- Kč splatnou ke dni 19. 7. 2005 při použití sazby ve výši 0,1% za 43 dnů prodlení z dlužné částky až do dne platby včetně. Celkem bylo sděleno penále ve výši 307,- Kč, a to v souladu s ustanovením § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uzavřel, že penále se nevyměřuje, vzniká ex lege a povinnost platit penále nezakládá správce daně svým rozhodnutím, tj. vydáním platebního výměru, neboť toto rozhodnutí má povahu pouze deklaratorní.

VII. Posouzení věci krajským soudem

[16] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

[17] Soud přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobkyně uplatnila v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je důvodná. Soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení bez jednání podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[18] Soud v první řadě zdůrazňuje, že v projednávané věci je plně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v jeho zrušovacím rozsudku (ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s.).

[19] Podstata sporu spočívá v námitce žalobkyně, že rozhodnutí správce daně o neprodloužení lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 je nepřezkoumatelné, nezákonné a neplatné, neboť neexistuje správní úvaha správce daně, na základě které rozhodl. V tomto směru Nejvyšší správní soud vyslovil ve věci závazný právní názor o vadnosti podkladového rozhodnutí spočívající v nesdělení důvodů pro zamítnutí žádosti žalobkyně, přičemž tyto důvody nejsou seznatelné ani z obsahu správního spisu.

[20] Podle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

[21] Podle ustanovení § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li tento nebo zvláštní daňový zákon jinak, pokud nejde o případ, kdy správce daně reaguje na tvrzení daňového subjektu beze změny nebo je odůvodnění tomuto daňovému subjektu známé z jiného dokumentu. V takovém případě správce daně na tento dokument ve svém rozhodnutí odkáže. V odůvodnění správce daně stručně a jasně uvede důvody pro vydání rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce.“.

[22] Podle ustanovení § 40 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, správce daně může na žádost daňového subjektu nebo daňového poradce anebo i z vlastního podnětu prodloužit lhůtu pro podání přiznání, a to nejdéle o tři měsíce po uplynutí lhůty pro podání přiznání. Pokud součástí zdaňovaných příjmů uvedených v přiznání jsou i příjmy zdaňované v zahraničí na základě daňového přiznání, může správce daně na žádost daňového subjektu v odůvodněných případech prodloužit lhůtu pro podání přiznání až na deset měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat.

[23] Je skutečností, rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání, vydané podle ustanovení § 40 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, nemusí obsahovat odůvodnění a není proti němu přípustné odvolání. Je vydáváno ve sféře volného uvážení správního orgánu, a je tedy založeno na absolutní správní úvaze. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, je povinností správního orgánu výslovně uvést, jaká kritéria v rámci své úvahy správní orgán použil, neboť právě uvedení kritérií, jež budou rozhodná pro hodnocení žádosti

(a tedy kladný výsledek ve věci) je podstatnou náležitostí, která ve svém důsledku (a nad rámec zkoumání obecných ústavních zásad) umožní i případný soudní přezkum.

[24] 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 dovodil, 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.

[25] K polemice žalobkyně o přednostní aplikaci správního řádu na danou věc, se soud vyjádřil ve svém v pořadí čtvrtém rozsudku (rozsudek ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31Af 119/2010 – 152, na straně 5, odstavec 1), kde výslovně uvedl, že procesním právním předpisem, který upravoval až do 31. 12. 2010 řízení ve věcech daní a poplatků, byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Rovněž Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku zdůraznil, že na všechny „úseky“ řízení, které jsou v rámci správy daně vedeny, se vztahuje výlučně zákon o správě daní a poplatků (viz § 1, § 99 zákona o správě daní a poplatků). Soud proto na svém názoru potvrzeném Nejvyšším správním soudem setrvává, nemá důvod jej jakkoliv korigovat a uzavírá, že postup správních orgánů aplikujících zákon o správě daní a poplatků na danou věc, byl souladný se zákonem.

VIII. Shrnutí a náklady řízení

[26] Z důvodu nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti podkladového rozhodnutí soudu nezbylo, než žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V tomto řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku.

[27] 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. K tomuto závěru srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, publ. ve Sb. NSS pod č. 1997/2010, dostupné na www.nssoud.cz.

[28] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první 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, ve spojení s ustanovením § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s., podle něhož za zastupování náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za

poskytování právních služeb, ve spojení s ustanovením § 110 odst. 3 věta první s. ř. s., podle něhož zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Náklady řízení ve věci úspěšné žalobkyně sestávají z v pořadí prvního řízení před krajským soudem ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 2.000,- Kč, z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobkyně v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif - dále jen „advokátní tarif“) ve znění účinném do 31. 8. 2006 ve výši 1.000,- Kč, a to za tyto úkony právní služby: 1. převzetí a příprava zastoupení ze dne 11. 4. 2006, 2. písemné podání soudu ze dne 5. 6. 2006, 3. písemné podání soudu ze dne 16. 10. 2007 – ve výši 1/2 v souladu s ustanovením § 11 odst. 2, 3 advokátního tarifu (k tomuto srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, sp. zn. 6 A 205/95, SJS 531/1999, dostupný v systému ASPI), ze 2 náhrad hotových výdajů po 75,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu a 1 náhrady hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006, a z 20% DPH v souladu s ustanovením § 57 odst. 2 s. ř. s. ve výši 590,- Kč, tj. celková částka 5.540,- Kč. Z v pořadí prvního řízení před Nejvyšším správním soudem sestávají z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobkyně v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006 ve výši 2.100,- Kč, a to za tento úkon právní služby: 1. písemné podání soudu ze dne 10. 9. 2008, z 1 náhrady hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu, tj. celková částka 2.400,- Kč. Z v pořadí druhého řízení před krajským soudem a z v pořadí druhého řízení před Nejvyšším správním soudem žalobkyni podle obsahu soudního spisu žádné náklady řízení nevznikly. Z v pořadí třetího řízení před krajským soudem sestávají z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobkyně v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve výši 2.100,- Kč, a to za tento úkon právní služby: 1. písemné podání soudu ze dne 26. 3. 2010 – ve výši 1/2 v souladu s ustanovením § 11 odst. 2, 3 advokátního tarifu (k tomuto srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, sp. zn. 6 A 205/95, SJS 531/1999, dostupný v systému ASPI), z 1 náhrady hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu, a z 20% DPH v souladu s ustanovením § 57 odst. 2 s. ř. s. ve výši 270,- Kč, tj. celková částka ve výši 1.620,- Kč. Z v pořadí třetího řízení před Nejvyšším správním soudem sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 3.000,- Kč, z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobkyně v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve výši 2.100,- Kč, a to za tyto úkony právní služby: 1. převzetí a příprava zastoupení ze dne 14. 7. 2010, 2. písemné podání soudu ze dne 19. 7. 2010, ze 2 náhrad hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu, tj. celková částka ve výši 7.800,- Kč. Z v pořadí čtvrtého řízení před krajským soudem sestávají z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobkyně v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve výši 2.100,- Kč, a to za tento úkon právní služby: 1. písemné podání soudu ze dne 19. 1. 2011, z 1 náhrady hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu, a z 20% DPH v souladu s ustanovením § 57 odst. 2 s. ř. s. ve výši 270,- Kč, tj. celková částka ve výši

2.280,- Kč. Z v pořadí čtvrtého řízení před Nejvyšším správním soudem sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000,- Kč, z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobkyně v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve výši 2.100,- Kč, a to za tyto úkony právní služby: 1. převzetí a příprava zastoupení ze dne 7. 11. 2011, 2. písemné podání soudu ze dne 8. 11. 2011, ze 2 náhrad hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu, tj. celková částka ve výši 9.800,- Kč. Z v pořadí pátého řízení před krajským soudem sestávají z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobkyně v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve výši 2.100,- Kč, a to za tyto úkony právní služby: 1. písemné podání soudu ze dne 4. 4. 2012 – ve výši 1/2 v souladu s ustanovením § 11 odst. 2, 3 advokátního tarifu (k tomuto srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, sp. zn. 6 A 205/95, SJS 531/1999, dostupný v systému ASPI), z 1 náhrady hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu, a z 20% DPH v souladu s ustanovením § 57 odst. 2 s. ř. s. ve výši 270,- Kč, tj. celková částka ve výši 1.620,- Kč. Celkem se tak jedná o částku ve výši 23.260,- Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit přímo k rukám zástupce žalobkyně Ing. Jaroslava Hanyše, daňového poradce, se sídlem Brno, Elišky Krásnohorské 10, do 30-ti dnů od právní moci rozsudku. Tuto lhůtu považuje soud za přiměřenou poměrům a možnostem žalovaného, který je subjektem veřejné správy.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku 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 nepřijatelná 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.

Krajský soud v Brně dne 28. června 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu