



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **Ing. R. T.**, zastoupené Ing. J. H., daňovým poradcem, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2006, č. j. 3381/06/FŘ 110-0107, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2009, č. j. 31 Ca 191/2008 - 62,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2009, č. j. 31 Ca 191/2008 - 62, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále i „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku, kterým krajský soud k podané žalobě zrušil jeho (v záhlaví označené) rozhodnutí. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV, 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.

Pro věc je podstatné, že předmětné rozhodnutí žalovaného bylo již jedenkrát podrobeno přezkoumání krajským soudem. Rozsudek ze dne 26. 5. 2008, č. j. 31 Ca 102/2006 - 33, však ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud 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.

V odůvodnění předchozího rozsudku pak kasační soud zdůraznil, že krajský soud předně nezodpověděl právní otázku vznesenou v žalobě, týkající se důsledků či vlivu a též náležitostí rozhodnutí, jímž byla zamítnuta žádost žalobkyně o prodloužení lhůty pro podání přiznání. Zmíněné rozhodnutí, jímž byla správními orgány zamítnuta žádost o prodloužení lhůty k podání přiznání předcházelo žalobou napadenému rozhodnutí žalovaného. Dospěl-li by krajský soud k závěru, že rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání je podkladovým rozhodnutím a je nezákonné, pak by bylo nutno uplatnit právní fikci, že žádosti je vyhověno, lhůta pro podání přiznání a též pro uhrazení daně by končila dnem 30. 8. 2005 a nemohlo by tak dojít k prodlení s placením daně v počtu 43 dny. Bez zodpovězení této žalobní námitky nebylo totiž možno se vůbec vyslovit k prodlení s úhradou daně a tudíž ani k výši penále. Pro nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu se proto ani nemohl Nejvyšší správní soud vyslovit k počítání dnů, během nichž měla být žalobkyně v prodlení s úhradou daně a tedy ani k výši penále.

Nejvyšší správní soud krajskému soudu proto uložil zabývat se v dalším řízení žalobními námitkami - posoudit, zda rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání je ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí. Dospěl-li by soud k takovému závěru, přezkoumá také jeho zákonnost (vzhledem k tvrzené absenci odůvodnění) a na tomto závěru potom vybuduje konečné posouzení a přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí. Protože žalobou bylo napadeno rozhodnutí o sdělení daňového penále, je podstatné, zda byla zachována lhůta pro podání přiznání a platby daně v důsledku úpravy § 14 odst. 4 daňového řádu a nemělo být proto žádné penále vyměřeno (jak tvrdí žalobkyně) a nebo tato lhůta zachována nebyla (jak tvrdí žalovaný). V žádném případě však soud neměl možnost ponechat vyřešení této žalobní námitky stranou, neboť je klíčové pro posouzení vzniku případného nedoplatku na dani a z něho se odvíjejícího penále. Tato otázka vyplynula jako podstatná zejména proto, že žalobkyně podávala daňové přiznání jako spolupracující osoba, odvíjela tedy část své daňové povinnosti od výše daně osoby hlavní (svého manžela).

Krajský soud v novém rozsudku, nyní napadeném kasační stížností žalovaného, k věci uvedl, že ruší předmětné rozhodnutí žalovaného pro vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Zásadní pochybení soud spatřoval v nesprávném použití § 14 daňového řádu, a to pokud jde o počítání lhůt. Zdůraznil nesprávný závěr správních orgánů, že nedoplatek na dani trval 43 dny; správní orgány nesprávně dovodily, že splatnost daně (z jejíhož nedoplatku bylo penále počítáno) i povinnost podat daňové přiznání nastala dne 19. 7. 2005. Žalobkyni bylo doručeno rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání dne 18. 7. 2005, tento den se ve shodě s § 14 odst. 6 daňového řádu nepočítá do běhu lhůty, a proto se mohla žalobkyně ocitnout v prodlení s placením daně až dne 20. 7. 2005 a nikoliv již dne 19. 7. 2005, jak nesprávně dovodil žalovaný.

K nastolené otázce charakteru rozhodnutí o zamítnutí žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání soud uvedl, že toto rozhodnutí není podkladovým rozhodnutím vůči rozhodnutí o sdělení výše penále ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. Dovodil, že ačkoliv je legitimní požadavek přezkoumatelnosti správních aktů,

z žádného ustanovení daňového řádu neplyne povinnost odůvodnit rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání; požadavek odůvodnění rozhodnutí je dokonce vyloučen § 32 odst. 3 daňového řádu; ten zdůrazňuje, že odůvodnění je třeba jen tam, kde to zákon stanoví. Rozhodnutí o předmětné žádosti je ovládáno též pravidly § 14 odst. 13 a 14 daňového řádu a proto nemusí obsahovat odůvodnění a je vyloučena i přípustnost opravných prostředků.

Žalovaný v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť soud nesprávně zodpověděl právní otázku týkající se způsobu počítání lhůty z prodlení s placením daně. Protože žalobkyně byla zastoupena v řízení daňovým poradcem, bylo její povinností dle § 40 odst. 3 daňového řádu podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004 nejpozději dne 30. 6. 2005. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty pro podání přiznání před uplynutím této zákonné lhůty – dne 29. 6. 2005, správce daně rozhodl o žádosti tak, že ji zamítl. Rozhodnutí o zamítnutí této žádosti žalobkyni doručil dne 18. 7. 2005. Na daný případ dopadá postup předvídaný § 14 odst. 4 daňového řádu, a proto měla žalobkyně povinnost podat daňové přiznání nejpozději dne 19. 7. 2005 a současně nejpozději tohoto dne rovněž daň zaplatit. Protože však nejen, že podala daňové přiznání až 30. 8. 2005, ale především daň zaplatila až dne 31. 8. 2005, ocitla se v nedoplatku na této dani po dobu 43 dnů. Penále jí bylo proto počítáno ode dne následujícího po dni, kdy nedoplatek vznikl do dne platby včetně – tedy od 20. 7. do 31. 8. 2005, což jsou právě ony 43 dny (§ 63 daňového řádu). Z uvedeného důvodu žalovaný trvá na správnosti svého rozhodnutí a navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně vyjádření ke kasační stížnosti nepodala.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve věnoval výtce nesprávně zodpovězené právní otázce vztahující se k počítání doby, po kterou se stala splatná daň neuhrazenou a v důsledku čehož po tuto dobu mělo běžet penále z nedoplatku na této dani.

V tomto ohledu dává Nejvyšší správní soud za pravdu stěžovateli. Ze správního spisu plynou pro věc tyto podstatné skutkové okolnosti (jež ostatně nejsou ani předmětem sporu). Povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 měla žalobkyně ve shodě s § 40 odst. 4 daňového řádu ke dni 30. 6. 2005. Dne 29. 6. 2005 (jeden den před uplynutím této zákonné lhůty) požádala o prodloužení lhůty pro podání přiznání ke dni 31. 8. 2005. Správce daně o žádosti rozhodl, zamítl ji (aniž by své rozhodnutí jakkoliv odůvodnil) a rozhodnutí žalobkyni doručil dne 18. 7. 2005. Daňové přiznání žalobkyně podala až 30. 8. 2005 a daň uhradila dne 31. 8. 2005.

Z ustanovení § 14 daňového řádu je zřejmé, že v žádosti navrhovaná lhůta se v takových případech považuje za povolenou v případě, kdy správce daně do konce této žádané lhůty vůbec o žádosti nerozhodne. V souzeném případě však rozhodl, žádost zamítl a rozhodnutí žalobkyni doručil po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání přiznání, avšak před uplynutím lhůty žádané. Rozhodnutí o zamítnutí žádosti řádně doručil dne 18. 7. 2005.

V tomto ohledu je podstatné znění § 14 odst. 4 daňového řádu, podle něhož, je-li zamítavé rozhodnutí o včas podané žádosti 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. Podle odst. 6 téhož ustanovení se do běhu lhůty nezapočítává den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty.

Požádala-li žalobkyně o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání jeden den před uplynutím zákonné lhůty stanovené pro tento úkon (§ 40 odst. 3 daňového řádu), pak se i o tento jeden den „nastavuje“ lhůta pro podání přiznání. Protože zamítavé rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 18. 7. 2005 (který se nepočítá do běhu „nastavené jednodenní lhůty“), tak oním dnem, kdy naposledy mohla žalobkyně splnit řádně svoje povinnosti, byl ještě celý den 19. 7. 2005. Ani tento den však žalobkyně daňové přiznání nepodala, ale předně ani neuhradila daň a proto se již následujícího dne – tedy 20. 7. 2005 ocitla první den v prodlení s placením daně. Toto prodlení trvalo až do 31. 8. 2005, kdy daň uhradila. Doba prodlení s placením daně tak trvala (i s ohledem na § 63 odst. 2 daňového řádu) 43 dny. Za tuto dobu také žalovaný žalobkyni počítal a sdělil penále; neodchýlil se proto ze zákonem stanoveného rámce a jeho postup byl správný; závěr krajského soudu v tomto ohledu byl naopak rozporuplný. Vždyť krajský soud v podstatě dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný, že prodlení s placením daně trvalo 43 dny, jeho rozhodnutí však přesto zrušil, v tomto ohledu tedy pochybil.

Krajský soud byl však v předchozím rozhodnutí kasačního soudu zavázán i k posouzení charakteru rozhodnutí (o žádosti o prodloužení lhůty k podání přiznání), jež rozhodnutí o sdělení penále předcházelo a zejména pak ke splnění zákonných požadavků na jeho náležitosti.

Hodnocením této otázky krajským soudem se však Nejvyšší správní soud nyní nemůže zabývat (ačkoliv má na její zodpovězení odlišný náhled jako krajský soud - viz rozsudek ze dne 29. 6. 2007, sp. zn. 4 As 37/2005), neboť správnost jejího posouzení se nestala předmětem kasační stížnosti žalovaného. Kasační řízení je ovládáno z převážné míry zásadou dispoziční (§ 109 odst. 3 s. ř. s.); neučiní-li strana sporu předmětem kasační stížnosti návrh na posouzení konkrétní otázky, nemůže si již Nejvyšší správní soud tuto dispozici sám na sebe atrahovat a případné sporné otázky či jejich řešení sám vyhledávat a poté i posuzovat.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu § 110 odst. 2 s. ř. s.

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

V Brně dne 23. září 2009

Kaniova

JUDr. Lenka
předsedkyně senátu