



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: UK-service s.r.o.**, se sídlem Jandova 8, Praha 9, zast. JUDr. Jiřím Stránským, advokátem se sídlem Jandova 8, Praha 9, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 12. 11. 2007, č. j. 16102/07-1500-106054, č. j. 16104/07-1500-106054, č. j. 16107/07-1500 -106054, č. j. 16108 /07-1500-106054, č. j. 16111/07-1500-106054, č. j. 16113/07-1500 -106054, č. j. 16115/07-1500 -106054, č. j. 16116/07-1500-106054, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2012, č. j. 8 Af 66/2010 - 164,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2012, č. j. 8 Af 66/2010 – 164, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh řízení

Žalobkyni (dále jen „stěžovatelka“) byl platebními výměry Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 3. 2007, č. j. 85359/07/009513/4904, č. j. 85360/07/009513/4904, č. j. 85361/07/009513/4904, č. j. 85362/07/009513/4904, č. j. 85363 /07/009513/4904, č. j. 85364/07/009513/4904, č. j. 85365/07/009513/4904, a ze dne 28. 5. 2007, č. j. 173514/07/009513/4904, sdělen předpis penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 7. 2000 do 30. 6. 2002. Těmito platebními výměry byl předpis penále sdělen za zdaňovací období, na která se vztahuje dříve vydané potvrzení Finančního úřadu pro Prahu 7 ze dne 7. 11. 2005, č. j. 96543/05/007913/8193, o daňové bezdlužnosti.

Odvolání stěžovatelky, kterým namítla porušení právní jistoty spočívající v předpisu daňového penále po vydání potvrzení o bezdlužnosti, zamítlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutími označenými v záhlaví tohoto rozsudku.

Tato rozhodnutí finančního ředitelství stěžovatelka napadla žalobou u Městského soudu v Praze, který ji svým rozsudkem ze dne 7. 12. 2009, č. j. 8 Ca 369/2007 – 105, zamítl pro nedůvodnost. Tento rozsudek byl následně pro svou nepřezkoumatelnost zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2010, č. j. 9 Afs 10/2010 – 237 (dále také jen „kasační rozsudek“).

Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že městský soud se nevypořádal s námitkou stěžovatelky, že české daňové penále představuje neobjektivní a nepřiměřené omezení základního práva na ochranu vlastnictví, čímž jsou porušována ustanovení Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Další vadu rozhodnutí městského soudu Nejvyšší správní soud shledal v tom, že městský soud bez dalšího převzal argumentaci finančního ředitelství uvedenou v jeho rozhodnutích, aniž by se blíže zabýval žalobními námitkami stěžovatelky, přičemž nosná část argumentace převzaté z rozhodnutí žalovaného se navíc de facto opírá o pouhou citaci zákonných ustanovení bez bližšího vysvětlení a propojení s námitkami stěžovatelky uvedenými v žalobě nebo skýtá tvrzení bez jakéhokoliv odůvodnění. Městský soud se tak blíže nezabýval ani hlavní žalobní námitkou směřující proti nepředvídatelnosti rozhodnutí, kterým správce daně předsal stěžovatelce penále poté, co jí před tím vystavil potvrzení o bezdlužnosti. Nejvyšší správní soud ve svém kasačním rozsudku konstatoval, že chybí srozumitelné vypořádání se s touto námitkou. Samotná vědomost stěžovatelky o prodlení s úhradou jeho daňových povinností nesouvisí s postupem správce daně, ve kterém stěžovatel porušení předvídatelnosti spatřuje (tj. vyměření daňového penále po vydání potvrzení o bezdlužnosti).

Rozsudkem ze dne 7. 6. 2012, č. j. 8 Af 66/2010 – 164, městský soud žalobu stěžovatelky opět zamítl. V odůvodnění uvedl, že z judikatury Evropského soudu pro lidská práva jasně vyplývá, že daňové spory nespádají pod ochranu čl. 6 Evropské úmluvy. Zvolená kritéria pro vyměření penále byla uznána judikaturou Nejvyššího správního soudu. K námitce nepředvídatelnosti a porušení právní jistoty městský soud uvedl, že vystavením potvrzení o bezdlužnosti nemohlo dojít k prominutí penále a stěžovatelka věděla či měla vědět o svém daňovém nedoplatku. Rozhodnutí tak bez ohledu na vystavení potvrzení o bezdlužnosti nemohlo být nepředvídatelné.

Proti tomuto rozhodnutí městského soudu nyní stěžovatelka brojí kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatelka uplatňuje v kasační stížnosti důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky městským soudem, porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

pokračování

Uvedené vady napadeného rozsudku stěžovatelka spatřuje v tom, že městský soud vypořádal hlavní kasační námitku argumentací, kterou Nejvyšší správní soud ve svém kasačním rozsudku označil za nevýznamnou. Městský soud navíc bezprostředně za touto svou argumentací uvedl právě tu část kasačního rozsudku, která použití argumentace městského soudu vylučuje. K této citaci bez srozumitelného důvodu připojil i další část rozsudku Nejvyššího správního soudu, která svědčila spíše ve prospěch žaloby, než pro její zamítnutí. V této části je tak rozsudek nepřezkoumatelný.

Dále městský soud ve druhé polovině strany 11 napadeného rozsudku uvádí, že stěžovatelka měla, nebyla-li spokojena s vyměřeným penále, podat žádost o prominutí příslušenství daně. V první polovině té samé strany rozsudku však městský soud uvádí, že stěžovatelka tuto žádost podala a finanční ředitelství jí částečně vyhovělo.

Další vady rozsudku spatřuje stěžovatelka v tom, že městský soud převzal odůvodnění finančního ředitelství, byť byl v kasačním rozsudku upozorněn na to, že taková praxe je nepřijatelná. Městský soud se také nijak nezabýval namítanou neústavností rozhodnutí finančního ředitelství, způsobenou právě porušením právní jistoty.

Z těchto důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

Finanční ředitelství odkázalo na napadený rozsudek městského soudu. Městský soud vysvětlil, že penále vzniká ze zákona a výměr na něj je pouze deklaratorním právním aktem. Proto vystavení potvrzení o bezdlužnosti nebrání vyměření penále, které vzniklo ze zákona. Toto penále jen nebylo evidováno na osobním daňovém účtu v době vystavení potvrzení, protože ještě nebylo uplatněno platebním výměrem. Stěžovatelka však věděla či vědět měla, že toto penále vzniklo, neboť penále vzniklo díky jejímu prodlení s úhradou daně.

Finanční ředitelství je tak toho názoru, že se městský soud s námitkami stěžovatelky vypořádal dostatečně. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

IV.1 Přípustnost kasační stížnosti

Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval přípustnost kasační stížnosti, neboť se na něj stěžovatelka v téže věci obrátila již podruhé.

Zruší-li Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek městského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, zaváže jej současně svým právním názorem pro další postup

či rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Závazným právním názorem se rozumí ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se soud zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jejich rámcem v mezích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

Možnost účastníků řízení napadnout nové rozhodnutí městského soudu je omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost nepřipustná 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. Ze zákazu opakované kasační stížnosti ovšem platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí městského soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav nebo nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by totiž znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165, publikované pod č. 2365/2011 Sb. NSS; všechna citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Rozsudkem ze dne 4. 11. 2010, č. j. 9 Afs 10/2010 – 237, Nejvyšší správní soud zrušil původní rozsudek městského soudu ze dne 7. 12. 2009, č. j. 8 Ca 369/2007 – 105, pro nepřezkoumatelnost, opakovaná kasační stížnost je proto v nyní posuzované věci přípustná.

IV. 2 Důvodnost kasační stížnosti

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Námitkou nepřezkoumatelnosti se Nejvyšší správní soud z povahy věci musel zabývat přednostně, neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí vylučuje jeho věcný přezkum. Po zhodnocení napadeného rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že tento rozsudek je opět nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Při tom vycházel z následujících právních úvah:

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je rozsudek nepřezkoumatelný, není-li z jeho odůvodnění „*vůbec zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu soud nepřistoupil, resp. nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele obsaženou v žalobě, a proč soud subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Nepřezkoumatelnost je také dána, „*opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS) a rovněž

pokračování

tehdy, „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené [...]. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“, jak je uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

Nepřezkoumatelností rozhodnutí soudu pro nesrozumitelnost se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS, v nichž vyslovil, že rozhodnutí je zatíženo touto vadou, jestliže z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; je-li jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním a nelze-li z jeho výroku zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo byli účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

Nejvyšší správní soud při přezkumu napadeného rozsudku zjistil, že městský soud vypořádal hlavní kasační námitku o nepředvídatelnosti platebních výměrů a porušení právní jistoty tak, že opakovaně, s drobnými formulačními změnami, konstatoval, že stěžovatelka o svém nedoplatku na dani věděla či vědět alespoň měla. Konkrétně na straně 9 napadeného rozsudku uvedl, že „*žalobce o svém nedoplatku věděl a vědět musel, a tudíž i prodlení s placením daně vědět měl, neboť v případě prodlení s placením daně vzniká penále ze zákona*.“ Na straně 11 napadeného rozsudku městský soud uvedl, že „*žalobce o vzniku daňového nedoplatku, jehož neuhrazení bylo penalizováno, vědět přinejmenším měl*.“

Bezprostředně na druhou citovanou větu městský soud navázal novým odstavcem, v němž uvedl, že „*vědomost žalobce o prodlení s úhradou svých daňových povinností s postupem správce daně, ve kterém žalobce porušení předvídatelnosti spatřuje, žádným způsobem nesouvisí správce daně vydal stěžovateli potvrzení o bezdlužnosti, ačkoliv mu bylo prokazatelně známo, že žalobce shora uvedené povinnosti uhradil opožděně a v souladu s ustanovením § 63 zákona o správě daní a poplatků mu v souvislosti s jejich pozdní úhradou naběhlo časové penále*.“

Tuto pasáž městský soud převzal, a to nikoliv zcela přesně, z kasačního rozsudku. Byť z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu neplyne, že by správní soudy měly doslovně převzaté celky textu označovat, nepochybně je z výše uvedené judikatury zřejmé, že každé odůvodnění soudního rozsudku musí tvořit smysluplný, přesvědčivý a bezrozporný celek. Výše uvedená citace napadeného rozsudku těmito požadavkům nedostačuje, neboť část věty „*vědomost žalobce [...] žádným způsobem nesouvisí...*“ zjevně nenavazuje na část „*...správce daně vydal stěžovateli potvrzení...*“ Toto výrazné vytržení z větné vazby však nemá původ

v kasačním rozsudku, ze kterého je citace převzata, a ani nevzniklo běžnou chybou v psaní. Městský soud opsal dva odstavce kasačního rozsudku, vynechal z nich několik vět a vzniklá torza převzatých odstavců k sobě bez dalšího připojil.

Vady právě popsané části napadeného rozsudku se však nevyčerpávají výše uvedenými nedostatky. Převzal-li městský soud z kasačního rozsudku názor Nejvyššího správního soudu, podle něhož *„vědomost žalobce o prodlení s úhradou svých daňových povinností s postupem správce daně, ve kterém žalobce porušení předvídatelnosti spatřuje [pozn. NSS: vyměření daňového penále po vydání potvrzení o bezdlužnosti], žádným způsobem nesouvisí“*, nedává smysl, aby bezprostředně této větě předřadil konstatování, že se *„žalovaný dostatečně vypořádal s námitkou nepředvídatelnosti, neboť žalobce o vzniku daňového nedoplatku, jehož neuhrazení bylo penalizováno, vědět přinejmenším měl.“* Sdělení plynoucí z těchto dvou vět se totiž navzájem vylučují. Není možné založit odůvodnění rozsudku na tom, že pro posouzení překvapivosti postupu správce daně je vědomost stěžovatelky o prodlení s placením daně nevýznamná, a zároveň říci, že postup správce daně nebyl překvapivý, neboť stěžovatelka věděla o svém prodlení se zaplacením daně. Tento způsob vypořádání hlavní žalobní námitky nedává smysl a nerespektuje právní názor vyjádřený Nejvyšším správním soudem v kasačním rozsudku.

Stěžovatelka spatřuje vady napadeného rozsudku i v dalších vnitřních rozporech, čemuž Nejvyšší správní soud může přisvědčit. Městský soud v první polovině strany 11 svého rozsudku uvedl, že stěžovatelka dne 19. 11. 2007 podala žádost o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty. V druhé polovině té samé strany městský soud uvedl, že stěžovatelka mohla podat žádost Ministerstvu financí podle § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Z takto odůvodněného rozsudku není zřejmé, která ze skutečností byla důvodem pro rozhodování městského soudu. Pokud městský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka měla podat žádost o prominutí daně či jejího příslušenství, měl se zároveň vypořádat i s poznatkem, že stěžovatelka onu žádost skutečně podala. Naopak, pokud městský shledal, že stěžovatelka podala žádost o prominutí daně, měl vysvětlit, proč následně konstatoval, že stěžovatelka žádost podat měla.

Další vadu napadeného rozsudku stěžovatelka spatřuje v přebírání argumentace finančního ředitelství městským soudem bez toho, aby se městský soud konkrétně zabýval žalobními námitkami. K této námitce Nejvyšší správní soud zjistil, že část argumentace strany 3 rozhodnutí finančního ředitelství se v napadeném rozsudku objevuje v posledním odstavci na stranách 7 a 8. Byť městský soud nepřevzal argumentaci finančního ředitelství doslovně, rozsah a uplatněné důvody rozhodnutí jsou totožné. Městský soud v těchto částech svého rozhodnutí uvedl, že existenci penále nelze vázat na vydání platebního výměru, toto penále nebylo na osobním daňovém účtu stěžovatelky vedeno, neboť nebylo uplatněno platebním výměrem. Nejvyšší správní soud k tomu musí uvést, že tato argumentace neodpovídá na žalobní námitky stěžovatelky. Konstatování, že penále nebylo evidováno na osobním daňovém účtu a že bylo následně uplatněno v zákonné lhůtě, bez dalšího nijak nevypovídá o tom, zda byla porušena právní jistota stěžovatelky.

Z uvedeného plyne, že Nejvyšší správní soud dospěl při přezkumu napadeného rozsudku k závěru, že opět chybí srozumitelné vyjádření ke stěžejní námitce, již stěžovatelka

pokračování

namítala nepředvídatelnost rozhodnutí správce daně. Z toho důvodu napadený rozsudek zrušil.

V dalším řízení tak bude na městském soudu, aby nové rozhodnutí přezkoumatelným způsobem odůvodnil a řádně se vypořádal se všemi žalobními námitkami. V této souvislosti bude nutné posoudit, zda sporný postup Finančního úřadu pro Prahu 7, tj. vydání potvrzení o bezdlužnosti v situaci, kdy správce daně zřejmě věděl o daňovém nedoplatku stěžovatelky, mohl založit legitimní očekávání. Dále se bude muset zabývat tím, zda zákonnost vyměření daňového penále závisí na případném legitimním očekávání stěžovatelky a zda je možné právně souladným způsobem vyměřit daň i přes předchozí vydání potvrzení o bezdlužnosti.

Pro posouzení věci beze změny platí názor vyjádřený v předchozím kasačním rozsudku, dle něhož *„vědomost žalobce o prodlení s úhradou svých daňových povinností s postupem správce daně, ve kterém žalobce porušení předvídatelnosti spatřuje, žádným způsobem nesouvisí.“* Městský soud je tímto názorem vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a nemůže tak hodnocení námitky porušení legitimního očekávání založit na vědomosti stěžovatelky o jejím prodlení s úhradou daňových povinností. To znamená, že městský soud po zvážení shora uvedených otázek musí také zvážit, zda rozhodnutí správce daně mohlo případné legitimní očekávání stěžovatelky porušit. Stejně tak je úkolem městského soudu vyvodit závěry z popsanych právních úvah a rozhodnout o tom, zda případné porušení legitimního očekávání stěžovatelky je důvodem pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu, nebo zda má toto porušení jiné důsledky.

I nadále je tak městský soud povinen odůvodnit své nové rozhodnutí jasným, přesvědčivým a bezrozporným způsobem. Z jeho rozhodnutí musí jasně vyplynout, jakými důvody se při svém rozhodování řídil a jak naložil se všemi žalobními námitkami stěžovatelky. Nemůže přitom jen opisovat či parafrázovat závěry finančních orgánů, ale musí vlastní argumentací odpovědět na ty námitky, které mu stěžovatelka k posouzení předložila.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Dle § 7 písm. a) tohoto zákona Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost správního orgánu nejbližše nadřízeného finančním úřadům. Je to Odvolací finanční ředitelství, které nově rozhoduje o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů, o nichž dříve rozhodovala finanční ředitelství. Na Odvolací finanční ředitelství tak v tomto řízení o kasační stížnosti přešlo postavení žalovaného, které do 31. 12. 2012 svědčilo Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu.

V. Závěr

Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud zjistil naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Proto napadený rozsudek městského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti mezi účastníky rozhodne městský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. září 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu