



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. V. K.** zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22. 4. 2010, č. j. 5516/10-1500-106932, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2014, č. j. 11 Af 25/2010 - 71,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2014, č. j. 11 Af 25/2010 - 71, **se ruší** v části výroku I.: „a rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 13. 10. 2009, č. j. 256863/09/008913109358“.
- II. Ve zbytku **se** kasační stížnost žalovaného **zamítá**.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

- I.
Vymezení věci

[1] Žalobce uplatňoval v roce 2005 pro účely zjištění základu daně z příjmu výdaje v procentní výši dle § 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmu“), v roce 2006 uplatňoval výdaje v prokázané výši dle § 24 zákona o daních z příjmu. Na základě změny v uplatňování výdajů mu tak vznikla povinnost upravit základ daně za zdaňovací období roku 2005 v souladu s ust. § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmu.

[2] Dne 3. 7. 2007 proto podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém zvýšil původně vyměřenou daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2005 o částku 1.351.360 Kč. Daň v této výši zaplatil žalobce dne 28. 6. 2007. Správci daně (Finančnímu úřadu pro Prahu 8) nicméně vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů v dodatečném daňovém přiznání a výzvou ze dne 10. 9. 2007 zahájil s žalobcem vytýkácí řízení. Po jeho ukončení byla žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 3. 2008 doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2005 ve výši 1.988.672 Kč, tedy o 637.312 Kč vyšší než daň uvedená žalobcem v dodatečném daňovém přiznání.

[3] V odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalobce nesouhlasil s úpravou základu daně podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů a požadoval postup dle § 23 odst. 14 téhož zákona. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu odvolání zamítlo rozhodnutím ze dne 20. 2. 2009. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 19. 1. 2012, č. j. 9 Ca 131/2009 – 66, žalobu žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl. Kasační stížnost žalobce zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012 – 53. Ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 22. 4. 2014, sp. zn. II. ÚS 2799/13.

[4] Žalobce rozdíl dodatečně doměřené daně (dle rozhodnutí ze dne 14. 3. 2008) ve výši 637.312 Kč postupně uhradil až po 2. 7. 2007, k plné úhradě došlo ke dni 28. 3. 2008. Platebním výměrem ze dne 13. 10. 2009, č. j. 256863/09/008913109358 (dále též jen „první platební výměr“), předepsal správce daně podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb. (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), žalobci penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 410.815 Kč. Počátek prodlení s úhradou daně přitom správce daně určil dnem splatnosti daně z příjmu fyzických osob za rok 2005, tedy dnem 30. 6. 2006. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 22. 4. 2010, č. j. 5516/10-1500-106932 odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru na penále zamítlo a platební výměr nabytí právní moci.

[5] Žalobou ze dne 22. 4. 2010 podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22. 4. 2010 i platebního výměru na penále ze dne 13. 10. 2009, a to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 5 Afs 1/2009 - 57.

[6] Správce daně vydal po podání žaloby dne 5. 10. 2010 platební výměr na daňové penále, č. j. 248519/10/008911101521 (dále též „rozdílový platební výměr“), kterým sdělil žalobci penále za prodlení úhrady daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 76.252 Kč, tedy snížil původně předepsané penále o 334.563 Kč s vysvětlením, že správce daně akceptuje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 5 Afs 1/2009 - 57. Rozhodující pro určení, kdy v případě žalobce nastal den splatnosti,

pokračování

od kterého lze určit dobu prodlení a počítat penále, je okamžik změny uplatnění výdajů, který nastal nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2006, neboť teprve v něm byl žalobce povinen uvést způsob uplatnění výdajů a tudíž až dne 2. 7. 2007 vznikla žalobci povinnost provést úpravu základu daně. Výše penále tak byla vypočtena z neuhrazené části doměřené daně ve lhůtě splatnosti do 2. 7. 2007 (tj. z částky 637.312 Kč), a to ode dne 3. 7. 2007 do 28. 3. 2008. Odvolání žalobce proti tomuto rozdílovému platebnímu výměru Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 25. 1. 2011 zamítlo a platební výměr na penále ze dne 5. 10. 2010 potvrdilo. Žalobu proti tomuto rozhodnutí žalobce nepodal.

[7] Městský soud rozsudkem ze dne 12. 6. 2014, č. j. 11 Af 25/2010 – 71 (dále jen „napadený rozsudek“), k žalobě ze dne 22. 4. 2010 zrušil výrokem I. rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22. 4. 2010, č. j. 5516/10-1500-106932 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 13. 10. 2009, č. j. 256863/09/008913109358 (tzn. i první platební výměr na penále) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud konstatoval (ve shodě s názorem, který následně zaujal i žalovaný), že žalobce nemůže být penalizován již ode dne původní splatnosti daně za zdaňovací období roku 2005, jelikož ke „změně“ daně došlo na základě postupu podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmu a nikoliv na základě nesprávného postupu daňového subjektu. Městský soud učinil závěr, že z tohoto důvodu nebyly splněny podmínky pro předepsání daňového penále. Se závěrem žalovaného, že vydáním rozdílového platebního výměru na daňové penále dne 5. 10. 2010 správce daně, resp. žalovaný žalobci de facto vyhověl, se městský soud neztotožnil. Uvedl totiž, že „*napadené rozhodnutí ani platební výměr na daňové penále ze dne 13. 10. 2009 žalovaný nezrušil, ani nezměnil, a tyto zůstaly nadále v právní moci a tedy i vykonatelné... Podstatné totiž je, že žalobce má pravomocné rozhodnutí o vyměření penále z prodlení ve výši 410.815,- Kč, které nebylo „rozdílovým“ platebním výměrem zrušeno, a „rozdílový“ platební výměr, který nově žalobci sděluje přepis penále za prodlení ve výši 76.252,- Kč, zde stojí vedle výměru původního.*“

II.

Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu včas podanou kasační stížností. V kasační stížnosti popsal dosavadní průběh řízení a namítl, že nelze akceptovat závěr městského soudu, že podmínky pro předepsání penále za prodlení platebním výměrem ze dne 13. 10. 2009 nebyly vůbec splněny. Předpis penále tímto výměrem byl sice sdělen nesprávně dle uvedeného judikátu, když bylo předepsáno ode dne původní splatnosti daně za rok 2005, tj. od 30. 6. 2006, ale správce daně nedoměřil žalobci daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 v souladu s podaným dodatečným daňovým přiznáním, ale až po provedeném vytýkacím řízení a v částce o 637.312 Kč vyšší. Právě v této vyšší částce nebyla daňová povinnost uhrazena včas, ale postupně až po 2. 7. 2007 do její úplné úhrady dne 28. 3. 2008.

[9] Z tohoto důvodu nesprávně městský soud zrušil platební výměr ze dne 13. 10. 2009, jelikož tímto platebním výměrem bylo žalobci též správně vyměřeno penále za období od 3. 7. 2007 do 23. 8. 2008, kdy byl žalobce skutečně v prodlení se zaplacením dodatečně

doměřené daně (neboť ve lhůtě splatnosti byla uhrazena jen ve výši uvedené jím v dodatečném daňovém přiznání). Tuto skutečnost však městský soud pominul.

[10] Rozdílovým platebním výměrem byl následně původní platební výměr ze dne 13. 10. 2009 fakticky změněn tak, že penalizuje toliko ve lhůtě splatnosti neuhrazenou část daně, doměřenou na základě vytýkacího řízení. Vydáním rozdílového platebního výměru na daňové penále správce daně provedl přepočít dříve sděleného penále, plně vyhověl judikatuře Nejvyššího správního soudu, a tím i námitkám žalobce uplatněným v žalobě. Fakticky vydáním tohoto rozdílového platebního výměru po podání žaloby došlo k uspokojení žalobce ve smyslu § 62 s. ř. s., městský soud tak měl řízení o žalobě pro uspokojení žalobce zastavit.

[11] Oba posuzované platební výměry podle stěžovatele tvoří jeden celek a nelze je posuzovat izolovaně, jako dvě samostatná rozhodnutí, jak činí městský soud na str. 7; vztah mezi oběma platebními výměry na penále městský soud posoudil nesprávně. Jeho právní názor, že *ačkoliv žalovaný tvrdí, že akceptoval rozsudek Nejvyššího správního soudu, pravomocný platební výměr na daňové penále ze dne 13. 10. 2009 nezrušil, ani nezměnil, a tento platební výměr a rozdílový platební výměr zde stojí vedle sebe*, tak nemůže obstát.

[12] Napadený rozsudek je dle stěžovatele rovněž nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, kterou spatřuje v tom, že městský soud uvedl, že nebyly splněny podmínky pro předsání penále a rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu i platební výměr na penále zrušil, zároveň však vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Jelikož došlo ke zrušení rozhodnutí s tím, že toto rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, není již o čem další řízení vést. Závěr o tom, že platební výměr na penále neměl být vůbec vydán, je pak s ohledem na výše uvedenou argumentaci v rozporu se zjištěnými skutečnostmi. Nesprávně byl právně posouzen vztah platebního výměru na penále ze dne 13. 10. 2009 a rozdílového platebního výměru ze dne 5. 10. 2010, kterým byl původní pravomocný platební výměr na základě provedení přepočtu sděleného předpisu penále, změněn. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a řízení zastavil z důvodu uspokojení žalobce, případně aby po zrušení napadeného rozsudku vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalobce předně ve vyjádření ke kasační stížnosti namítl, že stěžovatel podáním blanketní kasační stížnosti zneužil právo na odstraňování vad podání, jelikož obcházel povinnost podat perfektní kasační stížnost v zákonné lhůtě. Institut odstraňování vad podle § 106 odst. 3 s. ř. s. má chránit méně zběhlé účastníky, správní orgán by měl naopak vědět, že podání blanketní kasační stížnosti je nezákonné. Obdobně judikují švýcarské soudy již od roku 1982. Správce daně pak z důvodu probíhajícího řízení o kasační stížnosti odmítá vydat žalobci přeplatek na daňovém penále. Podání blanketní kasační stížnosti je podle žalobce nezdvorným aktem vůči oprávněnému zájmu žalobce seznámit se řádně se stížnými námitkami.

[14] Žalobce dále nesouhlasí se závěrem stěžovatele, že po zrušení platebního výměru na penále napadeným rozsudkem nemůže prvostupňový správce daně vést další řízení a ve věci znovu rozhodnout. Tento závěr dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 65/2007 - 54 platí jen v případě meritorních rozhodnutí o dani a nikoliv deklaratorních rozhodnutí, kterým se sděluje předpis penále. Neuplatní se proto závěr

pokračování

rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 15/2007 – 75, že: *„Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost tohoto rozhodnutí musí být v řízení před soudem namítána.“* I kdyby uvedený závěr platil i v případě rozhodnutí deklaratorních, není důvodu rušit celý napadený rozsudek, ale jen z výroku I. vypustit slova: *„a současně jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 13. 10. 2009, č. j. 256863/09/008913109358“.*

[15] Žalobce nesouhlasí se závěrem stěžovatele, že penále bylo částečně oprávněné. Pro jeho sdělení totiž již marně uplynula prekluzivní lhůta. Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, platí, že: *„Daňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále (§ 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem zákona č. 337/1992 sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, ve spojení s § 70 téhož zákona). Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná.“* Žalobce tvrdí, že podal řádné přiznání k dani z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období 2005 v termínu do 30. 6. 2006, takže tento den je původním dnem splatnosti této daně. Poslední změna výše této daně byla založena druhým dodatečným přiznáním ze dne 21. 9. 2007 a částka 620.608 Kč byla zaplacená dne 24. 9. 2007. Promlčecí lhůta práva vymáhat daňové nedoplatky dle § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů tak trvala ode dne 30. 6. 2006 do dne 24. 9. 2007, tj. 451 dnů a stejnou délku měla lhůta pro sdělení penále. V této lhůtě (dle bodu 26 citovaného usnesení rozšířeného senátu) musí platební výměr na penále nabýt právní moci, což se nestalo; penále za rok 2005 tak již nelze sdělit, ani při zohlednění § 41 s. ř. s.

[16] Ani s názorem stěžovatele, že vydáním rozdílového platebního výměru ze dne 5. 10. 2010 došlo k uspokojení žalobce ve smyslu § 62 s. ř. s., žalobce nesouhlasí. Žalobce se nedomnívá, že by došlo k jeho uspokojení, protože s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 4 Ads 105/2008 – 185, nedošlo k náležitému poučení žalobce, a proto *„rozdílový platební výměr na penále nemohl nenabýt právní moci a nemůže mít žádné účinky.“*

[17] K existenci rozdílového platebního výměru žalobce dále uvádí, že jeho vydání zákon neumožňoval, a i kdyby jej umožňoval, tak podřízený správce daně nemůže jeho vydáním derogovat rozhodnutí nadřízeného správce daně. Pravomocné rozhodnutí o penále je odstranitelné pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví a nikoliv žádným jiným způsobem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2011, č. j. 9 Afs 18/2011 - 222). Žalobce proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl, pokud ji neodmítne z důvodů, že podáním kasační stížnosti bylo zneužito právo na odstraňování vad podání.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná.

[19] Poté Nejvyšší správní soud posoudil námitku žalobce, že kasační stížnost správního orgánu, v níž absentují důvody kasační stížnosti (tzv. kasační stížnost „blanketní“) je bez dalšího zneužitím práva ze strany stěžovatele. Pokud by totiž soud dal žalobci v tomto ohledu za pravdu, bylo by namísto ještě před věcným přezkumem kasační stížnost odmítnout dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud námitku žalobce neshledává důvodnou. Žalobce cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48: *„Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“* V citovaném rozhodnutí soud dále dodává: *„Nejvyšší správní soud podotýká, že institut zákazu zneužití subjektivních práv (k ničím neodůvodněné újmě jiného či k ničím neodůvodněné újmě společnosti, tj. konec konců jejich členů) představuje materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato – ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě, jak bylo vyloženo výše, odpovídá právní normě (či lépe řečeno: dikci právního předpisu), avšak je zároveň pocítováno jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu. Takové chování má potom povahu nikoliv výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho (právem reprobovaného) zneužití.“*

[21] Podáním blanketní kasační stížnosti a jejím následným doplněním k takto definované neodůvodněné újmě společnosti nebo někoho jiného, která by byla zároveň pocítována jako zjevně nespravedlivá, dle názoru soudu nedochází. Naopak, skutečnost, že žalovaný správní orgán má v řízení stejnou možnost uplatňovat svá procesní práva jako žalobce, je projevem zásady procesní rovnosti v řízení před správními soudy. Na tomto závěru nic nemění poukaz na skutečnost, že správní orgán, tedy sám stát, by měl znát zákon (s. ř. s.) a vědět, že kasační stížnost neobsahující stížní důvody, je neprojednatelná. Znat zákon by totiž měly obě strany soudního řízení, zásada "neznalost zákona neomlouvá" (*"ignorantia legis non excusat"*) platí zcela obecně. Ani přesvědčení žalobce, že institut výzvy k odstranění vad dle § 106 odst. 3 s. ř. s. má chránit méně zběhlé účastníky řízení, nemá opodstatnění. Citované ustanovení neomezuje okruh adresátů právní normy jejich „zběhlostí“, ostatně uplatní se i v případě účastníků řízení zastoupených advokáty, u nichž lze jistou zběhlou v řízení zcela jistě předpokládat.

pokračování

[22] Je třeba mít na paměti závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008 – 74, jenž uvedl, že „*zákaz zneužití práva je v jistém smyslu ultima ratio, a proto musí být uplatňován nanejvýš restriktivně a za pečlivého poměření s jinými obdobně důležitými principy vlastnímu právnímu řádu, zejména principem právní jistoty, s nímž se – zcela logicky – nejvíce střetává.*“ V rozsudku ze dne 4. 5. 2011, č. j. 7 Afs 4/2011 – 72, k tomu Nejvyšší správní soud doplnil, že „*jestliže, jak je tomu typicky v právu procesním, právní řád stanoví relativně přesné, svým způsobem „technické“ postupy, lhůty či podmínky pro uplatňování práva, a tedy právě za účelem dosažení co největší míry právní jistoty přináší co možná nejpresnější a nezřídka velmi detailní právní regulaci, je zásadně vyloučeno, aby naplnění uvedených postupů, využití lhůt či splnění podmínek pro uplatnění práva mohlo být posuzováno jako zneužití práva.*“

[23] Naposledy citovaný závěr se v plné šíři uplatní i v nyní posuzované věci. Podání blanketní kasační stížnosti a její následné doplnění na výzvu soudu není nezdrovňilým aktem vůči žalobci, ale toliko naplněním procesního postupu, který zákon výslovně upravuje. Pokud je řízení tímto postupem prodlouženo o dobu přibližně jednoho měsíce, nelze tuto skutečnost považovat za nespravedlivou újmu jiného nebo společnosti dosahující intenzity potřebné k naplnění znaků zneužití práva (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 2 Afs 101/2007 – 49). Pokud jde o praktické problémy, na které žalobce poukazuje, Nejvyšší správní soud není v tomto řízení oprávněn přezkoumávat postup správce daně při vyřízení žalobcovy žádosti o vrácení daňového přeplatku včetně úroku z neoprávněného jednání správce daně. Citovaná judikatura švýcarských soudů z roku 1982 může být jistě inspiračním zdrojem při úvahách *de lege ferenda*, nicméně rozhodnutí švýcarského soudu není v tuzemském právním řádu pramenem práva. Výše uvedené úvahy lze uzavřít tak, že správní orgán se podáním blanketní kasační stížnosti bez dalšího zneužití práva nedopouští.

[24] Nejvyšší správní soud tak neshledal důvod k odmítnutí kasační stížnosti a přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Podle § 109 odst. 4 s. ř. s. je soud vázán důvody kasační stížnosti; to mj. neplatí, bylo-li řízení před soudem zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. K takovým vadám soud přihlíží z úřední povinnosti. Z obsahu kasační stížnosti se nadto podává, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy z důvodu *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení* a z důvodu *nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, kterou spatřuje v jeho nesrozumitelnosti*.

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval vady, k nimž je povinen přihlížet z moci úřední (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), tj. zda napadený rozsudek trpí tvrzenou vadou nepřezkoumatelnosti či zda je tu jiná vada řízení před krajským soudem, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, tedy zkoumal i naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud by totiž námitku směřující k uvedenému kasačnímu důvodu shledal opodstatněnou, bylo by to zjevně překážkou případného věcného přezkumu napadeného rozsudku z dalšího stěžovatelem uplatněného kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[26] Nepřezkoumatelnost rozsudku může spočívat buď v jeho nesrozumitelnosti, nebo v nedostatku důvodů rozhodnutí.

[27] K otázce nepřezkoumatelnosti z hlediska nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve své judikatuře již mnohokrát. Například v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) dovodil, že *[z]a nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“

[28] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je z části důvodná.

[29] Výrokem I. napadeného rozsudku městský soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22. 4. 2010, č. j. 5516/10-1500-106932, současně však zrušil i rozhodnutí správce daně vydané v prvním stupni, a to platební výměr na penále ze dne 13. 10. 2009. Tento výrok se opírá o závěr, že podmínky pro předepsání penále za prodlení s úhradou dodatečně doměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 nebyly splněny. S odvoláním na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 5 Afs 1/2009 - 57, městský soud dovodil, že podal-li žalobce dne 3. 7. 2007 dodatečné daňové přiznání za rok 2005 proto, že pro rok 2006 změnil způsob uplatnění výdajů a vznikla mu tak povinnost za zdaňovací období roku 2005 upravit základ daně dle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů, nemohlo mu být předepsáno penále za prodlení ode dne původního dne splatnosti daně za rok 2005 (tj. ode dne 30. 6. 2006), neboť původní daň (v řádném daňovém přiznání za rok 2005) uvedl ve správné výši. Platebním výměrem na penále ze dne 13. 10. 2009 tak podle městského soudu bylo žalobci sděleno penále nesprávně; penalizovat zvýšenou daňovou povinnost nebylo možné ode dne původního dne splatnosti daně za rok 2005, protože k tomuto dni žalobce měl povinnost uhradit daň pouze ve výši, kterou uvedl v řádném daňovém přiznání.

[30] Námitka stěžovatele, že podmínky pro sdělení penále za prodlení s úhradou daně však i přes uvedenou nesprávnost, městským soudem vytýkanou, byly i ke dni 13. 10. 2009 splněny, a městský soud tyto skutečnosti pominul, je důvodná.

[31] Správce daně, jak vyplývá ze shora uvedeného postupu po podání dodatečného daňového přiznání dne 3. 7. 2007, nedoměřil žalobci daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 v souladu s tímto podaným dodatečným daňovým přiznáním, tj. v částce 1.351.360 Kč, která byla uhrazena ve lhůtě splatnosti již 28. 6. 2007, ale až po provedeném vytýkacím řízení dodatečným platebním výměrem na daň ve výši 1.998.672 Kč (tj. o 637.312 Kč vyšší). Uvedený rozdíl nebyl uhrazen včas, ale až po 2. 7. 2007, a to

pokračování

postupně, k úplné úhradě daně došlo 28. 3. 2008. Podmínky pro předepsání penále proto byly splněny, platebním výměrem na daňové penále ze dne 13. 10. 2009 však bylo penále předepsáno v nesprávné výši. Výpočet penále byl nesprávně proveden již od data původní splatnosti daně za rok 2005 (tj. od 30. 6. 2006), namísto toho, aby byla penalizována toliko neuhrazená část doměřené daně ve výši 637.312 Kč, a to ode dne 3. 7. 2007. Důvod, o který městský soud opřel zrušení platebního výměru na penále ze dne 13. 10. 2009, a to odkaz na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 5 Afs 1/2009 – 57, tak nemohl být sám o sobě dostatečnou oporou jeho závěru, že podmínky pro předepsání penále z prodlení (tzn. v jakékoliv výši k datu 13. 10. 2009) nebyly splněny.

[32] Napadený rozsudek tak opomíjí z části skutečný stav, který vyplývá z podkladů ve spisu a na nějž již ve vyjádření k žalobě stěžovatel odkazoval a který městský soud sice v odůvodnění napadeného rozsudku konstatuje (str. 4, 5), aniž by však při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí tento stav hodnotil a konkrétně zdůvodnil, proč k němu, za situace, kdy se rozhodl zrušit i samotný platební výměr na penále ze dne 13. 10. 2009, nepřihlížel.

[33] Je nesporné, že prvním platebním výměrem sdělená výše penále (vypočtená celková částka 410.815 Kč) nebyla správná a v odvolacím řízení, rozhodnutím napadeným žalobou, nedošlo k jeho změně. Konstrukce výroku platebního výměru na penále ani neumožňuje, aby byl soudem zrušen jen v části, a ve zbytku odpovídajícím správné výši penále (v daném případě za období od 3. 7. 2007 do 23. 8. 2008) zůstal nedotčen. Obecně nápravu nesprávné výše penále sděleného platebním výměrem lze zjednat primárně změnou platebního výměru již v odvolacím řízení, popř. k takovému následnému postupu může vést výrok soudu, zruší-li soud toliko žalobou napadené odvolací rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátí k dalšímu řízení.

[34] Městský soud posledně uvedeným způsobem nerozhodl, neboť (byť pro úplnost) následně dovodil, že vydání rozdílového platebního výměru „nemůže nijak ovlivnit závěry soudu v tomto řízení, ve kterém soud musí přezkoumat napadené rozhodnutí z hlediska žalobních bodů a vzhledem k tomu, že žalovaný, přestože akceptoval závěr Nejvyššího správního soudu, napadené rozhodnutí ani platební výměr na daňové penále ze dne 13. 10. 2009 nezrušil, ani nezměnil, a tyto zůstaly nadále v právní moci a tedy i vykonatelné, nezbylo soudu, než tato rozhodnutí z hlediska důvodnosti námitek žalobce i za této situace přezkoumat. Podstatné totiž je, že žalobce má pravomocné rozhodnutí o vyměření penále z prodlení ve výši 410.815,- Kč, které nebylo „rozdílovým“ platebním výměrem zrušeno, a rozdílový platební výměr, který nově žalobci sděluje předpis penále za prodlení ve výši 76.252,- Kč, zde stojí vedle výměru původního. Žalobcovy námitky, které směřovaly proti platebnímu výměru na částku 410.815,- Kč a rozhodnutí žalovaného, kterým tento platební výměr potvrdil, shledal soud důvodnými, a proto, jak již shora uvedl, tato rozhodnutí zrušil, a to i s ohledem na zachování právní jistoty žalobce.“

[35] Nejvyšší správní soud /i přes shora uvedené dílčí pochybení/ neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Důvod, který vedl městský soud ke zrušení nejen napadeného rozhodnutí žalovaného, ale i platebního výměru na penále ze dne 13. 10. 2009, je v odůvodnění zcela přezkoumatelným způsobem vyjádřen.

[36] Stěžovatel proti tomuto závěru městského soudu namítá, že vydáním rozdílového platebního výměru dne 5. 10. 2010 po podání žaloby byl fakticky změněn první platební

výměr, vztah mezi oběma platebními výměry byl posouzen nesprávně. Tvrdí dále, že vydáním rozdílového platebního výměru došlo k uspokojení žalobce ve smyslu § 62 s. ř. s. a městský soud měl proto vyhovět jeho návrhu a řízení o žalobě zastavit.

[37] Stěžovateli lze v tomto přisvědčit toliko z části.

[38] K povaze penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, dle čl. VI., bodu 3 přechodných ustanovení části páté zákona č. 230/2006 Sb. v dané věci aplikované právní úpravě, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 – 265, mj. uvedl: *„Platební výměr na daň, stejně jako platební výměr, kterým se sdělí daňovému dlužníku předpis penále, nemají v rovině samotného hmotného práva daňového účinky konstitutivní, nýbrž zásadně toliko deklaratorní (specifickou povahu zde má sjednání daně a svým způsobem i stanovení daně podle pomůcek, u nichž nelze o čistě deklaratorní povaze rozhodnutí hovořit). Platebními výměry se konstatuje povaha a výše primární či – v případě penále – sekundární daňové povinnosti k určitému dni, jež však již vznikla přímo ze zákona, nezávisle na vydání platebního výměru. Ten má význam především v tom, že za splnění předepsaných podmínek mění daňovou povinnost z „pouhé“ povinnosti podle hmotného práva, v exekuční titul.“*

[39] Podle aplikované právní úpravy platební výměr na penále pouze deklaroval povinnost již vzniklou ze zákona, povinnost k úhradě penále vznikala první den prodlení a trvala po celou dobu prodlení, měnila se pouze částka penále, která se každým dnem prodlení zvyšovala podle zákonné sazby (§ 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Penále z dlužné částky existovalo a narůstalo bez ohledu na skutečnost, zda již ke sdělení penále ze strany správce daně došlo nebo nikoliv. Podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků předpis penále mohl správce daně daňovému dlužníku sdělit kdykoliv, pokud to vyžadoval stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci. Jediné zákonné omezení podle citovaného ustanovení, kterým byl správce daně vázán, a kdy nejpozději mohl sdělit předpis penále daňovému dlužníku, bylo spojeno s uplynutím promlčecí doby pro vybrání samotné daně. Po jejím uplynutí nemohl platební výměr předepisující penále ani nabýt právní moci (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2008, č. j. 8 Afs 38/2008 - 57), dále též bod [26] usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265).

[40] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 96/2004 - 62, pokud jde o postup při předepsání penále, naznal, že aplikace § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nepřichází v úvahu, a že *„toto ustanovení se užije při vyměřování daně, nikoli při sdělování předpisu penále... Odlišný postup při dodatečném vyměřování daně a při sdělování předpisu penále je přitom odůvodněn rozdíly v charakteru a funkcích těchto dvou institutů. Zatímco platební výměr, jímž správce daně dodatečně vyměřuje daň, je konstitutivním rozhodnutím, ve kterém se jeho adresátu nově ukládá povinnost k úhradě vyměřované částky, platební výměr sloužící ke sdělení předpisu penále neukládá novou povinnost; toliko se jím deklaruje povinnost již vzniklá ze zákona. Povinnost k úhradě penále vzniká v první den prodlení a trvá po celou dobu prodlení; mění se pouze částka penále, která se s každým dnem prodlení zvyšuje podle zákonné sazby. Je proto věcně opodstatněné, pokud správce daně sděluje předpis penále v plné výši bez ohledu na to, zda již poplatníkovi dříve sdělil celkovou výši penále existujícího k určitému datu v minulosti a stanovil náhradní lhůtu splatnosti této částky: jde totiž stále o stejnou povinnost. V zájmu přehlednosti a také pro případ,*

pokračování

že dříve deklarovaná částka penále již byla uhrazena, postačuje, pokud správce daně v pozdějším platebním výměru rozliší částku dříve a nově sdělovanou a stanoví náhradní lhůtu splatnosti právě jen u částky nové. ...Je-li tedy daňový poplatník skutečně v prodlení a je-li výše penále vzniklá mu ze zákona k určitému dni vypočtena správně, je pro jeho postavení v této fázi daňového řízení fakticky nevýznamné, pro jakou částku penále stanoví správce daně náhradní lhůtu splatnosti... důležitější však je, že platební výměry na penále podmiňují splatnost skutečností, že penále dosud nebylo uhrazeno. Pokud tedy již byla uhrazena alespoň část penále, stává se platební výměr v tomto rozsahu bezpředmětným a v případném exekučním řízení by jej správce daně nemohl s úspěchem použít coby exekuční titul.

[41] Nejvyšší správní soud tak aproboval postup, jímž správce daně sdělí penále za prodlení úhrady stejné povinnosti i vícekrát k různému časovému okamžiku a dovodil, že pokud penále vypočtené v platebním výměru zahrnuje i částku, která byla již v minulosti (správně) předepsána, a výměr přitom rozlišuje mezi částkou již předepsanou a částkou nově předepisovanou, nezpůsobuje to jeho nezákonnost ani nesrozumitelnost. Protože splatnost penále dle platebního výměru je podmíněna skutečností, že penále nebylo dosud uhrazeno, v případném exekučním řízení (pokud byla část penále již uhrazena) nemohl by platební výměr správce daně použít co by exekuční titul.

[42] Oproti skutkovým okolnostem ve věci předně uvedené v nyní projednávaném případě správce daně vypočetl penále v prvním platebním výměru v nesprávné výši, následně však rozdílovým platebním výměrem ze dne 5. 10. 2010 předepsal penále ve správné výši. Částka předepsaného penále v rozdílovém platebním výměru a prvním platebním výměru se neliší o částku, odpovídající „delší době prodlení“ (jako je tomu zpravidla vždy a i ve srovnávaném případě), ale naopak je nižší, neboť (z důvodů akceptace právního názoru Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 5 Afs 1/2009 - 57) výpočet penále vychází z „kratší doby prodlení“. O vztahu částek uvedených v těchto platebních výměrech nejsou ani mezi stranami pochybnosti. Z rozdílového platebního výměru jednoznačně plyne důvod předepsání penále v nižší částce oproti částce předepsané v prvním platebním výměru, rovněž na druhé straně tohoto výměru je podrobný rozpis penalizace dlužných částek. Konečně i žalobce v odvolání proti rozdílovému platebnímu výměru uvedl, že tento rozdílový platební výměr *změnil* penále sdělené výměrem ze dne 13. 10. 2009, namítl však, že takto správce daně postupovat nemohl. Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 1. 2011 rozdílový platební výměr, kterým byl fakticky změněn první platební výměr, potvrdil. Námitku žalobce odmítl s tím, že sdělení předpisu penále je procesní rozhodnutí, a proto překážkou tohoto postupu správce daně nebyla žaloba podaná soudu (tj. žaloba v této věci). Proti tomuto rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2011 následně ani žalobce žalobu nepodal, nezákonnost zvoleného postupu správce daně, potažmo žalovaného nenapadl. V tomto smyslu se nevyjádřil ani v řízení vedeném před městským soudem v této věci (viz níže bod [46] tohoto rozsudku).

[43] Ze spisu rovněž plyne, že penále předepsané prvním platebním výměrem ve výši 410.815 Kč bylo (na základě povolení posečkáni s jeho úhradou do 31. 5. 2010) v této lhůtě uhrazeno. Správně předepsaná částka 76.252 Kč rozdílovým platebním výměrem ze dne 5. 10. 2010 byla tak v době jeho vydání již uhrazena, správce daně současně i v něm uvedl, že přeplatek (tj. rozdíl ve výši 334.563 Kč) bude vypořádán podle § 64 zákona o správě daní a poplatků.

[44] Závěr městského soudu, že zde stojí vedle sebe dva vykonatelné platební výměry (dva samostatné exekuční tituly) na penále, a proto je zde dán důvod ke zrušení prvního platebního výměru, tak je nutno korigovat. Penále ve výši sdělené rozdílovým platebním výměrem bylo již uhrazeno, přeplatek byl řešen postupem podle zákona o správě daní a poplatků. Stěžovateli lze přisvědčit, že vydané platební výměry nelze posuzovat zcela izolovaně, nýbrž ve vzájemné návaznosti a že vydáním rozdílového platebního výměru byl první platební výměr změněn. Nesprávně uvedená výše penále v prvním platebním výměru byla nahrazena správnou výší penále s uvedením důvodů této změny; rozdílový platební výměr zcela zjevně rozlišil mezi částkou dříve předepsanou a nově předepisovanou; správce daně po podání žaloby námitkám v žalobě uplatněným tak fakticky vyhověl. Rozdílovým platebním výměrem sdělenou výši penále jako správnou žalovaný potvrdil rozhodnutím ze dne 25. 1. 2011. Rozdílový platební výměr nabyl právní moci tak před uplynutím promlčecí doby pro vybrání samotné daně (ve smyslu § 63 odst. 4 ve spojení s § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), tj. v šestileté lhůtě od původní splatnosti daně.

[45] Přesto však Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku stěžovatele, že městský soud měl postupem dle § 62 s. ř. s. řízení zastavit. Pro takový postup nebyly v dané věci splněny všechny zákonné podmínky.

[46] Ze soudního spisu vyplývá, že stěžovatel ve vyjádření k žalobě ze dne 13. 10. 2010 uznal pochybení při výpočtu penále v prvním platebním výměru a dále oponoval žalobě tím, že v mezidobí vydal správce daně rozdílový platební výměr na penále ze dne 5. 10. 2010, jímž byla výše penále, právě z důvodů akceptace právního názoru Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 5 Afs 1/2009 - 57, snížena a penále sděleno ve správné výši. Navrhoval proto městskému soudu, aby řízení ve věci podané žaloby zastavil dle § 62 s. ř. s. (str. 25 - 26, resp. 28 - 30 soudního spisu). Městský soud přípisem ze dne 4. 1. 2011 vyzval žalobce, resp. osobu jednající jménem zástupce žalobce, aby soudu ve lhůtě 30 dnů sdělil, zda byl uvedeným postupem správního orgánu uspokojen. Výzva toliko neuvádí, že zmeškání této lhůty nelze prominout. Současně poučil žalobce, že dle § 62 odst. 4 s. ř. s. soud usnesením řízení zastaví, sdělí-li žalobce, že je uspokojen, popř. soud zastaví řízení i tehdy, nevyjádří-li se takto žalobce ve stanovené lhůtě, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že k jeho uspokojení došlo. Výzvu adresoval fyzické osobě, daňovému poradci Mgr. Hajdučíkovi, jednajícímu jménem tehdejšího zástupce žalobce, na adresu tohoto zástupce, Auditorská a daňová kancelář s.r.o. Dle doručky byla zásilka vhozena do schránky dne 7. 1. 2011. Na tuto výzvu žalobce nereagoval. K dotazu soudu (č. l. 46 soudního spisu) žalovaný (stěžovatel) následně podal 8. 11. 2013 vysvětlení k postupu správce daně (č. l. 48-49), v němž potvrdil, že žalobou napadené rozhodnutí ze dne 22. 4. 2010 nebylo zrušeno. Setrval na tom, že rozdílovým platebním výměrem sdělená aktuální výše penále akceptovala judikaturu Nejvyššího správního soudu, byla potvrzena rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 1. 2011 a námitkám žalobce tak bylo de facto vyhověno.

[47] Při jednání před soudem dne 12. 6. 2014 žalobce trval na podané žalobě, k věci pouze poznamenal, že zakládal do spisu novou plnou moc (*zástupcem žalobce dle plné moci ze dne 23. 4. 2013, doručené městskému soudu dne 9. 5. 2013, založené na čl. 39 soudního spisu*

pokračování

se stala Advokátní daňová kancelář Hajdučík s.r.o.) a s odvoláním na rozsudky sedmého a devátého senátu městského soudu, týkající se dalších dvou členů sdružení vedle žalobce, ve skutkově i právně obdobných věcech, navrhl, aby soud vyhověl žalobě, resp. zrušil napadené rozhodnutí. Zástupce žalovaného odkázal na vyjádření k žalobě a vyjádření podané k výzvě soudu, poukázal na to, že vydáním rozdílového platebního výměru bylo žalobci fakticky vyhověno, žalobu však navrhl zamítnout.

[48] Městský soud neshledal postup podle § 62 s. ř. s. možným vzhledem k tomu, že „žalovaný, přestože akceptoval závěr Nejvyššího správního soudu, napadené rozhodnutí ani platební výměr na daňové penále ze dne 13. 10. 2009 nezrušil, ani nezměnil“. Je nesporné, že žalovaný ve smyslu § 62 s. ř. s. po podání žaloby nevydal „nové“ rozhodnutí, jímž by zrušil žalobou napadené rozhodnutí ze dne 22. 4. 2010, nerozhodl tak o odvolání proti platebnímu výměru ze dne 13. 10. 2009 jinak, resp. sám žalovaný žádným rozhodnutím nezrušil ani nezměnil první platební výměr. Zákon o správě daní a poplatků takový postup neumožňoval, neboť mimořádné opravné prostředky omezoval na řízení vyměřovací. Podmínkou přezkumného řízení (§ 55b odst. 1) bylo, že došlo ke stanovení daně (ve smyslu vymezeném v § 1 odst. 1 tohoto zákona) v nesprávné výši; pojem „daň“, tak nezahrnoval penále, které bylo příslušenstvím daně a sledovalo její osud (§ 58). Úkony navazující na vyměření daně upravené v části šesté (tj. i předepsání penále) podrobil zákon o správě daní a poplatků samostatnému režimu (předpis penále byl sdělován platebním výměrem, jako deklaratorním rozhodnutím, proti němuž bylo přípustné odvolání). Konečně v obdobné věci, týkající se dalšího účastníka sdružení vedle žalobce, stejný závěr, že nesprávnost platebního výměru na penále nelze odstranit cestou mimořádných opravných prostředků, vyslovilo i Ministerstvo financí, jak vyplývá z odůvodnění rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2012, č. j. 9 Ca 282/2009 - 49, na který i žalobce odkazoval (v odkazované věci dokonce sám žalobce navrhoval žalovanému, aby odstranil soudní spor postupem podle § 62 s. ř. s., avšak nestalo se tak právě proto, že žalovaný neshledal možným odstranit napadené rozhodnutí v přezkumném řízení).

[49] Ve smyslu § 62 odst. 1 s. ř. s. nevydal nové rozhodnutí, jímž by žalobce uspokojil, žalovaný (byť správce daně vydáním rozdílového platebního výměru tak fakticky učinil), nicméně žalobou napadené pravomocné rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2010, kterým byl první platební výměr potvrzen, zůstalo nezměněno.

[50] Výrok I. napadeného rozsudku městského soudu v části, již soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2010 tak ob stojí, neboť jde o rozhodnutí nezákonné z důvodů žalobou namítaných (které následně správce daně i sám žalovaný uznal). Svým postupem, vydáním „nového“ rozhodnutí žalovaný (ani nadřízený správce daně) toto rozhodnutí odstranit, nebo nahradit, jako shora uvedeno, nemohl a ani neodstranil. První platební výměr byl sice změněn následně vydáním rozdílového platebního výměru, který byl rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 1. 2011 potvrzen, toto rozhodnutí se však žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 22. 4. 2010 nijak nedotklo, potvrdilo pouze jako správnou změnu prvního platebního výměru provedenou rozdílovým platebním výměrem.

[51] Předpoklady pro postup podle § 62 s. ř. s. se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. V usnesení ze dne 28. 8. 2003, sp. zn. 2 A 1081/2002) dovodil, že bylo-li plně žalobci vyhověno dalším rozhodnutím žalovaného a došlo tím k uspokojení

žalobce, soud řízení dle § 62 odst. 4 s. ř. s. zastaví, i když žalobce na výzvu soudu k vyjádření vůbec nereagoval. Rovněž nebrání postupu soudu podle § 62 odst. 2 a 4 s. ř. s. sama skutečnost, že žalovaný soudu nesdělí svůj záměr vydat nové rozhodnutí, ale oznámí mu až jeho vydání (srov. usnesení ze dne 30. 6. 2006, č. j. 5 Ca 105/2006 - 123). Nezbytnou podmínkou pro zastavení řízení podle § 62 s. ř. s., nevyjádří-li se žalobce, že byl novým rozhodnutím uspokojen, je rovněž předchozí náležité poučení žalobce, ve kterém musí být zejména uvedeno, že řízení může soud zastavit, bude-li ze všech okolností zřejmé, že k uspokojení žalobce došlo. Nezastaví-li soud řízení pro uspokojení žalobce, správní rozhodnutí vydané postupem podle § 62 s. ř. s. nenabývá právní moci a nemůže mít žádné účinky (k tomu srov. rozsudek ze dne 26. 2. 2009, č. j. 4 Ads 105/2008 - 185).

[52] V nyní projednávané věci postup městského soudu poté, co žalovaný navrhl zastavení řízení dle § 62 odst. 4 s. ř. s., vykazuje určité deficity ohledně shora uvedených předpokladů, nicméně překážkou takového postupu byla předně skutečnost, že rozhodnutí žalovaného žalobou napadené nebylo možno odstranit jinak, než jeho zrušením soudem k podané správní žalobě. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou námitku, že městský soud měl řízení zastavit s odkazem na § 62 s. ř. s.

[53] Vzhledem k tomu, že nebyly splněny podmínky pro zastavení řízení před městským soudem v Praze, nejsou ani splněny podmínky pro postup Nejvyššího správního soudu podle § 110 odst. 1 věty první *in fine* ve spojení s § 62 s. ř. s., tedy, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a řízení zastavil, a rozhodl i o nákladech řízení (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2007, č. j. 8 Afs 37/2007 - 112).

[54] Nejvyšší správní soud z důvodů shora uvedených zrušil napadený rozsudek ve výroku I., a to toliko v části, již byl zrušen i první platební výměr na penále, neboť v daném případě nemohl obstát závěr městského soudu, že pro předepsání penále nebyly k datu jeho vydání splněny podmínky (resp. že nebyl důvod pro předepsání penále vůbec dán). K prodlení s úhradou daně došlo, důvod pro předepsání penále dán byl, nesprávně byla sdělena výše penále. Tato nesprávnost byla odstraněna vydaným rozdílovým platebním výměrem, a to zcela určitým a srozumitelným způsobem. K podané žalobě bylo však správně zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2010, nebyl shledán ani důvod pro zastavení řízení dle § 62 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 1 s. ř. s., a proto ve zbytku Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[55] Námitka stěžovatele, že rozsudek městského soudu je nesrozumitelný, pakliže zrušil nejen odvolací rozhodnutí, ale i platební výměr, přitom však vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, vzhledem k jednoznačné dikci § 78 odst. 4 s. ř. s. není relevantní. Dle § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2006 penále vzniklé ze zákona bylo možno sdělit kdykoliv, vyžadoval-li to stav účtu daňového subjektu, jediným omezením byla lhůta pro předpis penále (viz bod [39] tohoto rozsudku). K ukončení daňového řízení mohlo dojít i z důvodů uvedených v § 27 zákona o správě daní a poplatků. V tomto směru učiněný odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 65/2007 - 54 je případný stran shora uvedených obecných principů, jimiž se předpis penále podle uvedené právní úpravy řídil.

pokračování

[56] Argumentaci žalobce, že pro sdělení penále, ani z části, nebyl dán důvod, ani jeho tvrzení, že pro sdělení penále marně uplynula prekluzivní lhůta (viz bod 15 tohoto rozsudku), Nejvyšší správní soud nesdílí, a to z důvodů již shora uvedených. Šestiletá lhůta pro vybrání nedoplatku samotné daně, v níž bylo možno sdělit penále, počínající ode dne původní splatnosti daně (od 30. 6. 2006, jak žalobce dovozuje) v době vydání platebních výměrů na penále, včetně rozdílového platebního výměru, resp. právní moci rozhodnutí ze dne 25. 1. 2011 ještě neuběhla. Vliv na její běh nemá skutečnost, že a kdy byla uhrazena samotná daň, či její část. Datum uhrazení daně či její části má vliv toliko na vznik a případnou výši penále, které vzniká ze zákona. Protože penále správce daně žalobci sdělil rozdílovým platebním výměrem potvrzeným rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 1. 2011, a tato rozhodnutí nenaplnila postup podle § 62 s. ř. s. (konečně žalobce nesouhlasí s tím, že by byl tímto postupem uspokojen), jde o rozhodnutí o předpisu penále pravomocná a vydaná ve lhůtě stanovené zákonem. Bez významu je proto tvrzení žalobce, že penále za rok 2005 již nelze sdělit, ani při zohlednění § 41 s. ř. s. Posledně uvedenému nesvědčí ani závěry bodu [26] usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, jehož se žalobce dovolává. Šlo-li o prekluzivní lhůtu, v níž bylo nejpozději možno sdělit daňovému dlužníku penále, byla by aplikace § 41 s. ř. s. (od 1. 1. 2011 úprava daná zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád) přípustná.

IV.

Závěr a náklady řízení

[57] Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že napadený rozsudek městského soudu vykazoval dílčí pochybení, namítané stěžovatelem, které Nejvyšší správní soud naznal možným odstranit zrušením toliko části výroku I. napadeného rozsudku. Ve zbytku proto kasační stížnost zamítl.

[58] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti z části úspěšný, nevznikly mu však náklady řízení nad rámec běžné činnosti (k tomu nadto soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

[59] Žalobci v souvislosti s řízením o kasační stížnosti vznikly náklady za právní zastoupení ve výši 4.114 Kč, které představuje odměna advokáta ve výši 3.100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. za vyjádření ke kasační stížnosti, podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif) a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem částka 3.400 Kč, zvýšená o částku 714 Kč připadající na DPH ve výši 21 %.

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

V Brně dne 2. prosince 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu