

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **F. P.,** zast. JUDr. Vladimírem Hodboděm, CSc., advokátem se sídlem Brno, Veveří 46, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2004, č. j. 7669/03/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 4. 2010, č. j. 29 Af 25/2010 – 128,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 4. 2010, č. j. 29 Af 25/2010 - 128, **se zrušuje v části** výroku zrušující rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči ze dne 29. 9. 2003, č.j. 278536/03/330913/8982.

II. Kasační stížnost **se v části** směřující proti výroku téhož rozsudku zrušujícímu rozhodnutí žalovaného **zamítá.**

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů kasačního řízení v částce 2880 Kč k rukám jeho zástupce advokáta JUDr. Vladimíra Hodbodě, CSc, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 15. 9. 2004, č. j. FŘ-7669/03/FŘ/130, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči ze dne 29.

9. 2003, č. j. 278536/03/330913/8982, o sdělení penále na daň z přidané hodnoty za období od 1. 12. do 31. 12. 1997 ve výši 134 735 Kč.

Je třeba předeslat, že krajský soud v této věci rozhodoval opakovaně. Nejprve žalobu odmítl a po zrušení tohoto usnesení Nejvyšším správním soudem pak rozsudkem ze dne 13. 3. 2007, č. j. 29 Ca 219/2006 - 32, rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení, a to zejména proto, že shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Toto rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, a to rozsudkem ze dne 27. 11. 2007, č. j. 2 Afs 80/2007 - 53 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Rozhodnutí žalovaného Nejvyšší správní soud označil za přezkoumatelné, neboť žalovaný se vypořádal se všemi odvolacími námitkami; soudu vytkl vadný postup, pokud rozhodnutí žalovaného zrušil bez jednání, aniž byly splněny podmínky § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Krajský soud poté ve věci nařídil jednání a žalobu zamítl s odůvodněním, že je vázán závěry Nejvyššího správního soudu o dostatečné přezkoumatelnosti a srozumitelnosti rozhodnutí žalovaného. I tento rozsudek byl v kasačním řízení zrušen, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2010, č. j. 2 Afs 83/2009 - 110, pro nedostatek vlastního hodnocení soudu ve vztahu ke konkrétním žalobním námitkám týkajícím se správnosti výše vyměřeného penále stěžovateli z hlediska prominutí části penále a z hlediska úročení za určitou dobu prolínající se s dobou prodlení.

Krajský soud nejprve, s odvoláním na závazný právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2010, posoudil správnost vyměřeného penále. Konstatoval vydaná rozhodnutí ze správního spisu a dospěl k závěru, že správce daně při výpočtu penále nezohlednil prominutí příslušenství na dani ve výši 18 483 Kč a tím se dopustil logické chyby. K žalobcem tvrzenému nepřípustnému souběhu úroku a penále uvedl, že úrok byl žalobci předepsán za dobu, kdy daň na základě povolení splácel, což je v souladu § 60 odst. 6 zákona č. 337/1992 sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a poukázal na rozhodnutí o reklamaci, z něhož je patrné, které splátky byly dodrženy a které nikoliv. K souběhu úroku a penále v téže době nedošlo. Ve vztahu k penalizaci bylo v řízení nesporné prodlení se zaplacením daně z přidané hodnoty za měsíc prosinec 1997; z toho plyne důvodný předpis penále podle § 63 odst. 2 a 3 daňového řádu, s výjimkou nezohlednění prominutého příslušenství. Krajský soud nakonec odmítl jako nerozhodnou žalobní námitku prodlení s vyřízením odvolání a námitku neúplného vypořádání s odvolacími námitkami ve vztahu k dříve vydanému a pravomocnému rozhodnutí o reklamaci.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku právní povahy platebního výměru na daňové penále a toto nerozlišil ve vztahu k následné platební povinnosti daňového subjektu, přičemž se neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, který uložil skutkové a právní objasnění obsahu platebního výměru na daňové penále v předmětné věci, a to přinejmenším součinností žalovaného v řízení před soudem.

Konkrétně namítá, že krajský soud zcela pomíjí právní povahu daňového penále vznikajícího ze zákona, jehož výše se odvíjí od prodlení a daňovému subjektu je pouze

sdělována. To znamená, že nevzniká a nesděluje se v případě úhrady, ať již faktické nebo v důsledku prominutí. Proto je také v textu prvostupňového rozhodnutí uvedeno, že penále vzniklé ze zákona „je splatné v případě, že již nebylo uhrazeno“; to také odpovídá znění § 63 odst. 3 daňového řádu. Penále na DPH za zdaňovací období prosinec 1997 bylo žalobci sděleno jednak platebním výměrem ze dne 20. 9. 2002 a po jeho zrušení odvolacím orgánem novým platebním výměrem ze dne 29. 9. 2003. V mezidobí bylo k žádosti stěžovatele (poznámka NSS: zřejmě míněno žalobce) prominuto rozhodnutím ze dne 14. 10. 2002 penále ve výši 18 483 Kč, sdělené původním výměrem ze dne 20. 9. 2002. Novým platebním výměrem ze dne 29. 9. 2003 nebyly účinky rozhodnutí o prominutí penále nijak dotčeny, ale na druhou stranu to nemohlo mít žádný vliv na sdělení výše penále vzniklého ze zákona neuhrazením daňové povinnosti z prosince 1997. Rozhodnutí se vázalo toliko k výši platební povinnosti „ ve výši 116 521 Kč - nebyl-li již (tento rozdíl) uhrazen (tedy popř. i prominut)“. Žalobce věděl o prominutí uvedené částky, neboť mu jednak rozhodnutí o prominutí bylo doručeno, jednak uhradil částku ve výši ponížené o uvedené příslušenství. Jeho osobní daňový účet tak vykazuje zůstatek 0,- Kč a nikoliv pohledávku ve výši 18 483 Kč, jak by tomu bylo při nezohlednění prominutí části příslušenství.

Stěžovatel k přípustnosti kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že Nejvyšší správní soud pouze konstatoval, že nedostatek pochopení platebního výměru by byl odstranitelný nařízením jednání, při němž by žalovaný doložil správnost výpočtu. V rámci hodnocení výpočtu však krajský soud žádným právním názorem vázán nebyl a o této otázce rozhodoval prvně; proto by jeho závěr měl být přezkoumatelný v kasačním řízení.

Nakonec stěžovatel ve vztahu ke skutečnosti, že krajský soud s jeho rozhodnutím zrušil i rozhodnutí prvostupňové, poukazuje na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76. Stěžovatel sice nepřipouští, že jeho rozhodnutí bylo vadné, ale je-li to důvodem zrušení obou rozhodnutí, pak podotýká, že tvrzená vada by byla odstranitelná v rozhodnutí odvolacím.

Ze všech uvedených důvodů navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s názorem, že není podstatné, co je uvedeno v rozhodnutí, ale co je vedeno na osobním daňovém účtu. Penalizační výměr je exekučním titulem a exekuci je možné vést i podle občanského soudního řádu. Při takové exekuci se lze bránit pouze tím, že úhrada byla provedena po vydání exekučního titulu. Žalobce skutečně částku uvedenou ve výměru uhradil, neboť se jednalo o rozhodnutí pravomocné a chtěl předejít nutnosti exekuce. Nikdo žalobci nesdělil, že na osobním daňovém účtu žádnou pohledávku nemá, resp., že má na daních přeplatek; přitom nezaplatil částku poníženou, ale uhradil penále v celé výši. Argumentaci stěžovatele proto považuje za nesprávnou a účelovou. Podle názoru žalobce ale krajský soud nesprávně posoudil otázku možnosti zpětného uplatnění penále na řádně uhrazené splátky. Žalobci byly povoleny splátky a po jejich dobu nebylo možné účtovat penále, ale pouze úrok, a to bez ohledu na to, zda byly splátky hrazeny řádně či zda nebyl dodržen splátkový kalendář. Důsledkem nedodržení splátek může být jen ztráta výhody splátek a nikoliv penalizace za dobu řádného splácení.

V prvé řadě se Nejvyšší správní soud zabýval přípustností kasační stížnosti, neboť krajský soud rozhodoval o věci znovu poté, kdy byl jeho předchozí rozsudek Nejvyšším správním soudem (opakovaně) zrušen. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná 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.

Stěžovatel poukazuje na právní závěry Nejvyššího správního soudu v předchozím zrušujícím rozhodnutí. Přitom ovšem jím označený názor o nezbytnosti objasnění správnosti výpočtu penále při ústním jednání byl obsažen již v rozsudku předchozím (ze dne 27. 11. 2007, č. j. 2 Afs 80/2007 - 53). V posledním zrušujícím rozsudku (ze dne 19. 2. 2010, č. j. 2 Afs 83/2009 - 110) je konstatován neúspěch tohoto postupu a nepodloženost závěru krajského soudu o správnosti výpočtu. Nejvyšší správní soud konstatoval obsah spisu a uzavřel, že v případě sporu o správnost výpočtu penále je to žalovaný, jehož rozhodnutí bylo žalobou napadeno a je v jeho zájmu, aby zákonnost svého rozhodnutí, v daném případě správnost výpočtu a vliv prominutí části penále, soudu doložil, není-li to patrné z předloženého spisu. Nejvyšší správní soud se tedy nevyslovil o správnosti penalizačního výměru ani napadeného rozhodnutí žalovaného a krajskému soudu tak nelze vytýkat nerespektování závazného právního názoru ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s. Smyslem výluky z kasačního přezkumu podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je, aby se Nejvyšší správní soud opakovaně nezabýval právní otázkou, k níž již právní názor zaujal. Pokud se ovšem krajský soud při opakovaném řízení sám vyslovil k právní otázce, ohledně níž nebyl vázán názorem kasačního soudu, nic kasačnímu přezkumu nebrání.

Kasační stížnost je proto přípustná a její důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížností je výslovně uplatněn důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; tato právní otázka spočívá v posouzení správnosti vyměřeného penále.

K tomu ze spisu vyplývá, že platebním výměrem ze dne 20. 9. 2002 Finanční úřad v Třebíči vyměřil penále ve výši 136 967 Kč, přičemž od této částky byla odečtena částka 18 214 Kč, vyměřená prvním výměrem ze dne 17. 7. 1998. K žádosti žalobce bylo rozhodnutím finančního úřadu ze dne 14. 10. 2002 prominuto příslušenství daně ve výši 18 483 Kč. Platební výměr ze dne 20. 9. 2002 byl následně rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 10. 2002 zrušen. Poté byl dne 29. 9. 2003 vydán správcem daně platební výměr č. j. 278536/03/330913/8982na daňové penále ve výši 134 735 Kč, s tím, že částka 18 214 Kč byla rovněž odečtena a tudíž rozdíl činil 116 521 Kč. Je pravdou, že rozhodnutí o prominutí penále vydané v mezidobí mezi vydáním zrušeného a nového platebního výměru v něm výslovně pojato není a nelze ani zjistit důvod, pro který byl platební výměr ze dne 20. 9. 2002 žalovaným zrušen, neboť toto jeho rozhodnutí není odůvodněno. Z porovnání obou uvedených penalizačních platebních výměrů vyplývá, že rozdíl mezi částkami spočívá v záměně částky 118 483 Kč za částku 116 521 Kč ve výroku i ve výpočtu penále při dílčích změnách ve výpočtu. Rozhodnutí o prominutí příslušenství penále ve výši 18 483 Kč se tedy nepromítá přímo ve vyčíslení výše penále. Dále je uvedena splatnost částky, pokud již nedošlo k úhradě. Tato dikce odpovídá znění § 63 odst. 4 daňového řádu,

podle něhož se předpis penále pouze sděluje daňovému subjektu a je tedy výrazem proměnlivosti penále vznikajícího ze zákona v průběhu prodlení. Nemůže však být výrazem možnosti nesprávného výpočtu a nepromítnutí prominutí příslušenství v konkrétní částce, k němuž došlo před vydáním platebního výměru. Stěžovateli tak nelze přisvědčit v názoru, že krajský soud nevzal v úvahu právní povahu daňového penále. Neobstojí ani odkaz na osobní daňový účet, obsahující vždy aktuální stav, neboť platební výměr je vykonatelným rozhodnutím. Jako takové musí odpovídat zákonu v době jeho vydání, přičemž poukaz na splatnost pouze v části dosud neuhrazené se opět může vztahovat jen k rozhodnutím sdělené částce. Pochybnosti o správnosti výše sdělené částky nebyly vyvráceny ani rozhodnutím žalovaného, byť po formální stránce se jednalo o rozhodnutí přezkoumatelné, ani v průběhu soudního řízení, při němž žalovaný možnosti doložení správnosti platebního výměru nevyužil.

Kasační stížnosti v této části proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

Oproti tomu je však důvodná námitka, že krajský soud nebyl oprávněn zrušit mimo žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí prvostupňové. Byť § 78 odst. 3 s. ř. s. ponechává tuto možnost na úvaze soudu, není neomezená. Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 -76: *(o)kolnosti případu, za nichž je krajský soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. oprávněn zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, je třeba posuzovat i ve vztahu k právní úpravě, podle níž bylo správní řízení vedeno. Přezkoumává-li soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledá-li důvody k jeho zrušení, může zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat.* O takový případ se v dané věci nejedná a stěžovateli lze přisvědčit, že zde byl důvod k vydání platebního výměru, že vady, pro které byla obě rozhodnutí zrušena jsou odstranitelné v odvolacím řízení a že tedy zrušení platebního výměru nebylo důvodné.

Proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věta prvá s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu v části, v níž byl zrušen platební výměr Finančního úřadu v Třebíči ze dne 29. 9. 2003, č. j. 278/536/03/330913/8982. Vzhledem k tomu, že ve zrušené části rozsudku krajského soudu nepřichází v úvahu, aby tento soud pokračoval v řízení, nebyla věc v této části současně vrácena k dalšímu řízení.

Oproti tomu kasační stížnost ve zbývající části nebyla, jak výše uvedeno, shledána důvodnou, a proto ve vztahu k části výroku rozsudku krajského soudu zrušující rozhodnutí žalovaného, byla kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítnuta.

Pokud žalobce, který nebyl v tomto kasačním řízení stěžovatelem, poukazuje na nesprávný právní názor soudu k souběhu úroku a penále, nemůže se jím Nejvyšší správní soud v tomto řízení zabývat. Je v něm totiž vázán jen důvody obsaženými v kasační stížnosti podané žalovaným a nejedná se ani o námitky podřaditelné námitkám zkoumaným z moci úřední ve smyslu § 109 odst. 3 s. ř. s.

Podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů řízení účastník, který měl ve sporu plný úspěch. Tento úspěch je třeba hodnotit ve vztahu k žalobě a v daném případě měl úspěch žalobce, jemuž bylo vyhověno v návrhu na zrušení rozhodnutí žalovaného; na tom nic nemění výsledek tohoto kasačního řízení. Tyto náklady tvoří částka za jeden úkon právní služby ve výši 2100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhl. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů] a částka 300 Kč na náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, celkem 2400 Kč. Tato částka se zvyšuje o daň z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) ve výši 20%, tj. o 480 Kč. Náklady kasačního řízení tedy celkem tvoří částku 2880 Kč, kterou je žalovaný (stěžovatel) povinen zaplatit k rukám žalobcova zástupce ve stanovené lhůtě.

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

V Brně dne 30. listopadu 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu