

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 Hodboďem, CSc., advokátem se sídlem Brno, Veveří 46, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 11. 2008, č. j. 29 Ca 27/2008 - 81,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 11. 2008, č. j. 29 Ca 27/2008 - 81, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2004, č. j. FŘ-7669/03/FŘ/130, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti 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. Dospěl tehdy k závěru, že z rozhodnutí žalovaného nelze seznat vypořádání všech odvolacích námitek, a že z výpočtu penále není zjevné, zda bylo zohledněno zaplacení částky 52 430,40 Kč a zda bylo přihlédnuto ke dvěma rozhodnutím o povolení splátek a k prominutí části příslušenství. Dále nebyla vyvrácena odvolací námitka,

že mimo vyměření penále byl vyměřen i úrok za opožděné splnění daňových povinností. Z těchto důvodů označil krajský soud rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. I 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.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) s. ř. s. Konkrétně namítá, že krajský soud byl vázán pouze závěrem o přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, nikoliv o jeho věcné správnosti, neboť tou se Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozhodnutí nezabýval. Zabývat se jí ani nemohl, protože to je úkolem krajského soudu. Stěžovatel v žalobě namítal dvě zásadní skutečnosti, a to, že žádným způsobem nebylo přihlédnuto k rozhodnutí o prominutí části daně ve výši 18 483 Kč a dále, zda je vůbec možné, aby v případě povolení splátek daně bylo uplatněno penále i na včas uhrazené splátky, tedy zpětně, v případě nedodržení splátkového kalendáře. Stěžovatel považuje za zcela nepochybné, že k prominutí daně v uvedené částce nebylo při výpočtu penále přihlédnuto. Rozhodnutí o prominutí penále nabylo právní moci dne 21. 10. 2002 - takové datum ve výpočetní tabulce vůbec nefiguruje a žádná částka fakticky odečtena nebyla. Stěžovateli není z rozhodnutí zřejmé, že ke snížení penále došlo a je názoru, že má přinejmenším nárok na to, aby mu bylo vysvětleno, jak bylo penále počítáno. V tomto směru se nemůže ztotožnit se závěrem Nejvyššího správního soudu o přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a tento závěr jej nevede k důvěře ve spravedlnost rozhodnutí. Ani finanční úřad ani žalovaný nebyli schopni vysvětlit, kde bylo penále o částku 18 483 Kč poníženo a evidentně na tuto otázku nebyl schopen odpovědět ani zástupce žalovaného při jednání krajského soudu, který pak tuto část svého rozhodnutí nijak neodůvodnil. Stěžovatel nepovažuje za přípustné, aby jeho námitky byly odbyty konstatováním, že výpočet je správný. Rozhodnutí, které na jeho pochybnosti neodpovídá, nelze považovat za přezkoumatelné. Druhou otázkou zpětného uplatnění penále z řádně uplatněných splátek krajský soud neposoudil správně. Stěžovateli byly povoleny splátky daně a řádně je hradil až do 31. 1. 2001. Splátky uhrazené v termínu mohou být důvodem pouze k účtování úroku, nikoliv penále. Není přitom rozhodné, že splátkový kalendář nebyl dodržen. Splátky byly povoleny rozhodnutími ze dne 21. 8. 2000 a ze dne 14. 3. 2001. Poslední rozhodnutí se týkalo nedoplatku ve výši 52 430 Kč, přičemž stěžovatel řádně neuhradil pouze poslední splátku - jenom k ní by bylo lze účtovat penále. Okamžikem prodlení ztrácí dlužník výhodu splátek, což se nemůže týkat splátek uhrazených do okamžiku prodlení. Ke splátkám uhrazeným řádně nelze uplatňovat penále. Opačný výklad by vedl k tomu, že prodlením poslední splátky by nastalo prodlení i splátek uhrazených řádně, což je absurdní a nepřípustné. Z těchto důvodů považuje stěžovatel právní posouzení věci za nesprávné. Ze všech uvedených důvodů navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především vyslovil pochybnost o včasnosti podání kasační stížnosti, která byla soudu doručena dne 20. 1. 2009 (pokud nebyla předána k poštovní přepravě dne 19. 1. 2009). K věci samé uvádí, že krajský soud byl při rozhodování vázán závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, podle něhož rozhodnutí žalovaného odpovídalo ust. § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Krajský soud závazný právní názor respektoval a stěžovatel ani netvrdí, že tomu tak není. Z těchto důvodů by měla být kasační stížnost odmítnuta pro nepřípustnost. Stěžovatel zcela pomíjí celkový průběh daňového řízení a skutečnost, že penále na DPH za rozhodné období mu bylo sděleno nejprve platebním výměrem ze dne 20. 9. 2002 a po jeho zrušení v odvolacím řízení, novým platebním výměrem ze dne 29. 9. 2003. V mezidobí bylo stěžovateli prominuto rozhodnutím ze dne 14. 10. 2002 penále ve výši 18 483 Kč a toto rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno. Prominutí penále nemohlo mít vliv na výši penále vzniklého ze zákona již neuhrazením daňové povinnosti v roce 1997. Vázalo se toliko k výši platební povinnosti, která byla uvedena slovy – *ve výši 116 521 Kč - nebyl-li již (tento rozdíl) uhrazen (a tedy popř. i prominut).* To, že stěžovatel věděl o zániku své povinnosti ve výši prominutého příslušenství, je dáno jednak tím, že mu toto rozhodnutí o prominutí bylo doručeno a dále tím, že ve výši ponížené o prominuté příslušenství zaplatil toliko svůj nedoplatek s tím, že jeho osobní daňový účet vykazuje zůstatek 0 a nikoliv 18 483 Kč, jak by tomu bylo, pokud by správce daně prominutí části příslušenství nezohlednil. Tato demonstrace režimu penále (nadto vzniklého ze zákona a stěžovateli sděleného) jde zcela za hranice práv stěžovatele, neboť je tím stěžovateli vykládán komplex plnění jeho daňových povinností, aniž by to mělo vliv na možnou nezákonnost konkrétního sděleného penále. Pokud to stěžovateli nebylo dostatečně zřejmé, měl využít odborných poradenských služeb a ne požadovat analýzu na správci daně. Nadto stěžovatel mohl požádat o výpis ze svého osobního daňového účtu, což ke své tíži neučinil. Co se týče penalizace a úročení a jejich souběhu, bylo vše již dostatečně vysvětleno soudem. Žalovaný se tedy ztotožňuje se soudním rozhodnutím a nebude-li kasační stížnost odmítnuta, navrhuje její zamítnutí.

V prvé řadě se Nejvyšší správní soud zabýval poukazem žalovaného na možnou opožděnost kasační stížnosti. Rozsudek krajského soudu byl žalobci doručen dne 5. 1. 2009 a kasační stížnost byla podána k poštovní přepravě dne 19. 1. 2009. Kasační stížnost byla podána v zákonné lhůtě stanovené v § 106 odst. 2 s. ř. s.

Další procesní otázkou je, zda se nejedná o kasační stížnost nepřípustnou, neboť krajský soud rozhodoval o věci znovu poté, kdy byl jeho předchozí rozsudek Nejvyšším správním soudem 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. Žalovaný správně upozorňuje, že stěžovatel ničeho takového nenamítá. To samo o sobě však není důvodem pro odmítnutí kasační stížnosti. Směřuje-li kasační stížnost proti rozhodnutí vydanému krajským soudem poté, kdy bylo jeho předchozí rozhodnutí zrušeno, pak nerespektování právního názoru kasačního soudu může být jedním z přípustných kasačních důvodů, nikoliv však jediným. Kasační stížnost totiž může přípustně směřovat i proti vadám, jichž se soud dopustil v novém řízení,

proti přezkoumatelnosti nového rozsudku nebo proti posouzení právní otázky, která předmětem kasačního přezkumu nebyla. Smyslem zápovědi opakované kasační stížnosti je totiž pouze to, aby Nejvyšší správní soud opakovaně neposuzoval týž právní problém. Bez významu není ani skutečnost, že předchozí kasační stížnost byla podána žalovaným, který ji logicky podával ze svého pohledu a konkrétně jí brojil pouze proti tomu, že jeho rozhodnutí spolu s rozhodnutím prvostupňovým bylo označeno za nepřezkoumatelné. Zájem stěžovatele ovšem se zájmem žalovaného nekoresponduje, jeho pohled na posouzení žalobních námitek soudem je logicky odlišný. Přesto však i za situace, kdy předchozí kasační stížnost byla podána žalovaným, je třeba vážit, zda kasační stížnost není nepřípustná, tedy, zda se stěžovatel nedomáhá odlišného posouzení tam, kde byl již kasačním soudem vysloven určitý závazný právní názor a krajským soudem byl respektován.

Z tohoto hlediska lze důvody kasační stížnosti rozdělit do dvou skupin. V prvé z nich stěžovatel skutečně brojí proti názoru převzatému krajským soudem podle § 110 odst. 3 s. ř. s. a dokonce i proti tomuto závaznému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu; činí tak ve vztahu k posouzení rozhodnutí žalovaného jako přezkoumatelného. Zde se skutečně jedná o kasační námitku nepřípustnou a Nejvyšší správní soud se jí nemůže zabývat, neboť o této otázce se již v dané věci závazně vyslovil. Změna závazného právního názoru kasačního soudu není možná cestou další kasační stížnosti.

Pokud jde o správnost výpočtu penále včetně souběhu s úroky, stěžovatel oproti žalovanému soudí, že touto otázkou se Nejvyšší správní soud nezabýval, a že posouzení měl krajský soud provést sám a neučinil tak.

Nejdříve je třeba se zabývat tím, zda se Nejvyšší správní soud o těchto otázkách rovněž závazně vyslovil. Tento soud se ve svém předchozím zrušujícím rozsudku zabýval jednak namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, kterou neshledal. Poté vážil správnost rozhodnutí soudu z hlediska dalších kasačních námitek, tedy nikoliv správnost jeho právní úvahy o podstatě věci, neboť tu krajský soud ve svém rozsudku neřešil. Nejvyšší správní soud tak mohl hodnotit a také hodnotil pouze to, zda rozhodnutí žalovaného bylo či nebylo nepřezkoumatelným pro nedostatek odůvodnění, neboť tak o něm uvážil krajský soud. Ve svém předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl zejména, že z hlediska vypořádání odvolacích námitek žalovaný dostál povinnostem vyplývajícím z ust. § 50 daňového řádu, neboť *[v] důvodech konstatoval povolení splátek a uvedl přehled jejich placení v termínu i nesplacených (resp. splacených exekučně), konstatoval prominutí penále a respektování v propočtu. Rovněž se vypořádal s námitkou, že po daňovém subjektu mělo být současně požadováno penále i úrok, a to konstatováním doby, za kterou byly vyměřeny úroky, s tím, že tato doba není součástí doby, za niž byl penalizován (...) a jeho odůvodnění nelze označit za nepřezkoumatelné ani pro nesrozumitelnost, ani pro nedostatek důvodů.* Z této citace, jakož i z dalších částí tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu, je zřejmé, že se rozhodnutím žalovaného zabýval výhradně z hlediska náležitostí jeho odůvodnění tak, aby mohl posoudit, zda se jedná o odůvodnění po formální stránce dostačující a umožňující posouzení jeho věcné správnosti; dospěl k závěru, že tomu tak je. Posouzení správnosti pak zůstalo na krajském soudu v dalším řízení a při něm nebyl vázán žádným závazným právním názorem, neboť ten v kasačním rozsudku vysloven nebyl a ani

vysloven být nemohl. Zde je třeba připomenout usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 2 As 35/2008 - 56 (dostupné na www.nssoud.cz) vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), podle něhož jsou soudy povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly, např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě. Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Nedostatek důvodů rozsudku krajského soudu pak nemůže zhojit Nejvyšší správní soud tím, že v odůvodnění rozhodnutí o kasační stížnosti dodatečně stěžovateli předestře svůj právní názor, z jakého důvodu zřejmě nebylo soudem prvního stupně k jeho žalobní námitce přihlíženo. Z toho plyne, že Nejvyšší správní soud ani nebyl oprávněn zabývat se jiným problémem, než tím, zda je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné či nikoliv.

V dalším postupu krajského soudu Nejvyšší správní soud poukázal na nezbytnost nařízení jednání, jehož se také stěžovatel dožadoval, a které neproběhlo proto, že krajský soud postupoval podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Toto jednání nepochybně také mohlo podstatu sporu objasnit, ovšem nestalo se tak. Krajský soud proto hodnotil důvodnost žalobních námitek, přičemž v podstatné míře však vycházel z toho, že se o nich Nejvyšší správní soud závazně vyslovil, aniž tomu tak bylo.

Skutečnost, že zkoumaným platebním výměrem byl nahrazen platební výměr ze dne 17. 7. 1998 soud neshledal důvodem nezákonnosti. Vycházel z toho, že žalobní námitka nebyla podložena žádnou argumentací a dále z toho, že platebním výměrem se sděluje penále vzniklé za zákona. Tento závěr odpovídá § 63 odst. 4 daňového řádu v rozhodném znění.

Dále se krajský soud zabýval žalobními námitkami, dle kterých se do výpočtu penále nepromítla rozhodnutí o povolení splátek a rozhodnutí o prominutí části penále ve výši 18 483 Kč.

Ve vztahu k důsledkům povolení splátek krajský soud konstatoval rozhodnutí o povolení splátek, rozhodnutí o úroku a rozhodnutí penalizační. Svůj závěr o tom, že nedošlo k souběhu, resp., že penále není počítáno i za dobu, kdy platby podléhaly úroku, však opřel jen o konstatování Nejvyššího správního soudu o přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Je pravdou, že žalovaný tento rozbor v důvodech svého rozhodnutí provedl, nicméně na krajském soudu bylo, aby v mezích žalobních námitek posoudil, zda je tento rozbor správný, zda odpovídá skutečnosti. Je jen třeba připomenout, že rozsah přezkumné povinnosti soudu je dán žalobními námitkami, které v tomto případě nejsou příliš konkrétní; stěžovatel např. v žalobě netvrdí, že by počet dnů prodlení, za které byl penalizován, neodpovídal skutečnému počtu dnů prodlení, a že by nebyl snížen o konkrétní počet dní, za které mu byl v souvislosti s povolenými splátkami vyměřen úrok. Navíc je třeba upozornit na skutečnost, že proti rozhodnutím o vyměření úroků stěžovatel podal reklamaci, která byla vyřízena rozhodnutím správce daně ze dne 18. 11. 2003. Hodnocení důvodnosti žalobní námitky ve světle všech těchto skutečnosti ovšem je na krajském soudu; zatím jí plně nedostál.

Ve vztahu k prominutí části penále je na str. 11 rozsudku krajského soudu pouze konstatováno, že žalovaný toto rozhodnutí respektoval, ovšem že jeho zástupce nebyl schopen tuto skutečnost při jednání demonstrovat. Takové odůvodnění je však zcela nedostatečné. K této žalobní (i kasační) námitce správní spis obsahuje platební výměr na penále ze dne 17. 7. 1998 na částku 18 214 Kč a platební výměr ze dne 20. 9. 2002 vyměřující penále ve výši 136 967 Kč, přičemž od této částky byla odečtena právě částka 18 214 Kč vyměřená prvním výměrem; rozdíl činil 118 483 Kč. Toto rozhodnutí ovšem bylo zrušeno rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 10. 2002. Rozhodnutím finančního úřadu ze dne 14. 10. 2002 bylo žalobci prominuto příslušenství daně ve výši 18 483 Kč. Poté byl dne 29. 9. 2003 byl vydán správcem daně platební výměr na 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. Nelze sice zjistit důvod, pro který byl platební výměr ze dne 20. 9. 2002 žalovaným zrušen, neboť toto jeho rozhodnutí není odůvodněno, ale z porovnání obou 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 penále se tedy nepromítá přímo ve vyčíslení výše penále. Je však třeba upozornit na skutečnost, že se jedná o sdělení penále, jehož výše vyplývá ze zákona a penále vzniká a mění se v průběhu doby prodlení, přičemž se v něm promítá jak jeho úhrada, tak i případné prominutí části penále. V § 63 odst. 4 daňového řádu v rozhodném znění je uvedeno, že se penále sděluje daňovému dlužníku platebním výměrem, přičemž je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud již nebylo uhrazeno. Tak je to i uvedeno v předmětném platebním výměru. Žalovaný uvádí ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, že formulaci v platebním výměru *„nebyl-li tento rozdíl uhrazen“*, je třeba vyložit tak, že je jí rozuměno jak uhrazení tak i prominutí, přičemž bylo zjistitelné z žalobcova osobního účtu. Tomu by bylo lze přisvědčit, ovšem za situace, kdy je veden soudní spor, jehož předmětem je mj. i zjištění, zda o prominutou část penále bylo celkové penále sníženo, nelze žalobce odkazovat na to, že si výpis z osobního účtu může sám vyžádat. Je to žalovaný, jehož rozhodnutí bylo žalobou napadeno a je v jeho zájmu, aby soudu zákonnost svého rozhodnutí, v daném případě správnost výpočtu a vliv prominutí části penále, soudu doložil, není-li to patrné z předloženého spisu.

Kasační stížnost je tedy důvodná v části napadající 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. Tím byl naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. bude možno vážit až při hodnocení závěrů soudu o zákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného; pokud jde o kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., není jasné, v čem jej stěžovatel spatřuje.

Proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. února 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu