

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **Ing. R. T.,** zastoupené JUDr. Jaromírem Leimbergerem, advokátem se sídlem Česká 15, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2006, č. j. 3381/06/FŘ 110-0107, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Af 119/2010 - 152,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Af 119/2010 - 152, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku, kterým krajský soud zamítl její žalobu proti (v záhlaví specifikovanému) rozhodnutí žalovaného. Ten zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV, platebnímu výměru na daňové penále vzniklé z nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, a to ve výši 307 Kč.

[2] Krajský soud o věci rozhodoval opakovaně. První z jeho rozhodnutí (ze dne 26. 5. 2008, čj. 31 Ca 102/2006 - 22) Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost, věc soudu vrátil k dalšímu řízení a uložil mu povinnost zabývat se otázkou, zdali rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání je podstatným při přezkoumání rozhodnutí o daňovém penále.

V pořadí další rozsudek krajského soudu (ze dne 27. 5. 2010, čj. 31 Ca 191/2008 - 102) opět Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného zrušil, neboť ani tento rozsudek neobsahoval úvahu (přes výslovný závazný pokyn kasačního soudu) o povaze rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání a jeho vliv na rozhodnutí o penále. Nejvyšší správní soud však zrušil i v pořadí třetí rozsudek krajského soudu v této věci, a to ke kasační stížnosti žalobkyně, ovšem opět pro nepřezkoumatelnost. V tomto rozsudku se totiž krajský soud nezabýval žalobními námitkami, pouze odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, který přitakal kasačním námitkám žalovaného - zodpověděl proto pouze dílčí otázky.

[3] Nejvyšší správní soud tedy opakovaně poukazoval na nutnost vypořádat se v dalším řízení s otázkou, zda rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání je závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí, ve smyslu § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Zdůraznil, že dospěl-li by krajský soud k takovému závěru, přezkoumá také jeho zákonnost (vzhledem k tvrzené absenci odůvodnění) a na tomto závěru potom vybuduje konečné posouzení a přezkoumání rozhodnutí žalobou napadeného. Protože bylo žalobou napadeno rozhodnutí o daňovém penále, je podstatné, zda byla zachována lhůta pro podání přiznání a platby daně v důsledku úpravy § 14 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále i „ZSDP"), a nemělo být proto žádné penále vyměřeno (jak tvrdí žalobkyně), anebo tato lhůta zachována nebyla (jak tvrdí žalovaný) a penále bylo proto vyměřeno správně.

[4] Rozsudkem ze dne 19. října 2011, který je nyní předmětem kasačního přezkumu, krajský soud žalobu zamítl. K charakteru rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání uvedl, že toto rozhodnutí má vliv na finální rozhodnutí ve věci, kterým je žalobou napadené rozhodnutí o stanovení penále a při přezkoumání finálního rozhodnutí je tedy třeba toto předcházející rozhodnutí brát v úvahu a je proto nutno postupovat podle § 75 odst. 2 s. ř. s. To proto, že jeho výsledek má vliv na lhůtu, ve které byla žalobkyně povinna podat daňové přiznání a daň zaplatit. K náležitostem tohoto „podkladového" rozhodnutí soud uvedl, že neshledal jeho vady, zákon o správě daní a poplatků nevyžaduje, aby rozhodnutí obsahovalo odůvodnění, jeho absenci proto nelze označit za vadu, která by způsobovala jeho nezákonnost a tedy potažmo i nezákonnost finálního rozhodnutí (o penále).

II.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost (v pořadí druhou), v níž opětovně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Svým materiálním obsahem však stížnost mířila do nesprávně zodpovězené právní otázky krajským soudem, týkající se nutnosti odůvodnit každé, byť i podkladové rozhodnutí (zde rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání). Stěžovatelka je přesvědčena, že má právo seznat důvody, pro které nebylo její žádosti vyhověno, obzvláště pak v situaci, kdy jiným subjektům ve stejné fázi řízení u stejného správního orgánu vyhověno (leč rovněž bez odůvodnění) bylo. Jsou tak popřeny veškeré zásady „dobré správy", jejichž uplatnění předpokládá nutnost odůvodnění každého

správního rozhodnutí, zákaz překvapivých rozhodnutí, zákaz libovůle a možný dopad na nerovné postavení daňových subjektů. Stěžovatelka trvá na tom, že v důsledku absence odůvodnění předmětného rozhodnutí se toto nezákonné rozhodnutí nutně promítá do finálního rozhodnutí (o stanovení penále z nedoplatku daně) a působí rovněž jeho nezákonnost. V důsledku nezákonnosti „podkladového" rozhodnutí nastupuje totiž fikce prodloužené lhůty pro podání přiznání a úhrady daně (na lhůtu požadovanou); v takovém případě uhradila daň včas a penále jí tak nemohlo být vůbec stanoveno.

[6] Nadto, řízení o prodloužení lhůty není řízením daňovým a mělo být postupováno podle správního řádu – tuto otázku však krajský soud neřešil a proto je v této části jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu, že „nebyla dostatečně bdělá" svých práv, jestliže o prodloužení lhůty požádala pouhý den před jejím uplynutím. Naopak, je o své bdělosti přesvědčena. Závěrem navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Na úvod Nejvyšší správní soud předesílá, že ačkoliv již o věci rozhoduje počtvrté, a to k opakované kasační stížnosti žalobkyně, nejedná se o situaci nepřípustné kasační stížnosti předestřené v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Soud sice nyní posuzuje opakované rozhodnutí krajského soudu, ale v předchozích etapách byly jeho rozsudky nepřezkoumatelnými. Až v nynějším rozsudku soud vyjevil jasný názor na problematiku vznesenou v žalobních námitkách a tak teprve nyní se mohla žalobkyně účinně bránit proti jeho obsahu.

[10] Krajský soud k podstatě sporu uvedl, že rozhodnutí podle § 40 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutím, které slouží jako podklad finálního rozhodnutí (o stanovení penále) a proto je nutno užít § 75 odst. 2 s. ř. s., podle něhož, *byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost...neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.* Krajský soud (byť se sporým a nepřesným odůvodněním) k takovému závěru dospěl, přičemž i argumenty žalobkyně jsou s tímto jeho závěrem v souladu.

[11] Se závěrem krajského soudu Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí; z podstaty věci je zcela zřejmé, že negativní i pozitivní rozhodnutí o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání je závazným podkladem pro finální rozhodnutí (o stanovení penále), neboť daň je splatná právě ve lhůtě pro podání daňového přiznání (§ 40 odst. 1 ZSDP) a není-li včas, tedy ve lhůtě splatnosti, uhrazena, vzniká penále z jejího nedoplatku, jež se od lhůty splatnosti daně odvíjí.

[12] Nastolení zřejmosti lhůty pro podání daňového přiznání a tedy potažmo i lhůty splatnosti daně je elementární podmínkou pro rozhodování správních orgánů o včasnosti či nevčasnosti úhrady daně a z této skutečnosti se odvíjí rozhodnutí o stanovení penále v případě jejího včasného neuhrazení. Rozhodnutí vydané podle § 40 odst. 6 ZSDP tak v případě vyhovění žádosti v podstatě konstituuje právní skutečnost významnou pro rozhodnutí o stanovení penále. Podle něho totiž může správce daně na žádost daňového subjektu nebo daňového poradce anebo i z vlastního podnětu prodloužit lhůtu pro podání přiznání, a to nejdéle o tři měsíce po uplynutí lhůty pro podání přiznání. Je skutečností, že toto rozhodnutí podle zákonné úpravy nemusí obsahovat odůvodnění a není proti němu přípustné odvolání (§ 32 odst. 3, § 40 odst. 6 ZSDP).

[13] Má-li ovšem soud povinnost v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumat k návrhu žalobce i správní úkon, jež je podkladem pro vydání finálního rozhodnutí, musí být vymezeny limity, hranice možností přezkoumání takového „podkladového" rozhodnutí.

[14] Soud předesílá, že si je samozřejmě vědom toho, že rozsah tohoto přezkumu je omezen, a to s ohledem na skutečnost, že rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání (§ 40 odst. 6 ZSDP) je vydáváno ve sféře volného uvážení správního orgánu. Kontrola zákonnosti takového rozhodnutí se proto může odehrát jen v rovině přezkumu dodržení procesních práv žalobce a kontrole toho, zda nebyly překročeny zákonem či obecnými právními principy stanovené meze správního uvážení nebo jej nebylo zneužito. To, zda je rozhodnutí založeno na volné úvaze správního orgánu, má tedy význam i z hlediska rozsahu soudního přezkumu.

[15] Obecně se k limitům soudního přezkoumání rozhodnutí, jež je založeno na volné správní úvaze, vyslovil rozšířený senát v usnesení ze dne 23. 3. 2005, čj. 6 A 25/2002 - 42 (publ. pod č. 906/2006 Sb. NSS). V něm uvedl následující úvahy: „[S]*právní uvážení je v prvé řadě vždy limitováno principy vyplývajícími z ústavního pořádku České republiky; z nich lze vyvodit, že i tam, kde vydání rozhodnutí závisí toliko na uvážení správního orgánu, je tento orgán omezen zákazem libovůle, příkazem rozhodovat v obdobných věcech obdobně a ve stejných věcech stejně (různost rozhodování ve stejných či obdobných věcech může být právě projevem ústavně reprobované libovůle), tj. principem rovnosti, zákazem diskriminace, příkazem zachovávat lidskou důstojnost, jakož i povinností výslovně uvést, jaká kritéria v rámci své úvahy použil, jaké důkazní prostředky si opatřil, jaké důkazy provedl a jak je hodnotil, a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl. V této souvislosti je namístě poukázat i na Doporučení Rady ministrů Rady Evropy č. (80) 2, týkající se výkonu správního uvážení správními orgány, které upravuje řadu požadavků na výkon správního uvážení (zákaz sledovat jiný účel než ten, pro který byla diskreční pravomoc stanovena; objektivnost a nestrannost; rovnost a zákaz diskriminace; proporcionalita mezi negativními dopady rozhodnutí na práva, svobody a zájmy osoby, a sledovaným účelem), jakož i požadavek na přezkum zákonnosti správního uvážení soudem nebo jiným nezávislým orgánem.*

Každé správní uvážení – i to, jež se (pouze) na úrovni obyčejného zákona jeví jako neomezené či absolutní - tedy má své meze. I u něj proto správní soud zkoumá nejen to, zda jej správní orgán nezneužil, ale i to, zda jeho meze nepřekročil (opětovně se přitom zdůrazňuje, že neomezené správní uvážení v moderním právním státě neexistuje; věc nelze konstruovat ani tak, že je neomezené pouze na úrovni obyčejného zákona, neboť nelze od sebe uměle odrhovat

jednoduché právo od práva ústavního; ústava již dávno není pouhým monologem ústavodárce). Správní soud samozřejmě nepřezkoumává pouze zneužití správního uvážení či překročení jeho mezí ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s., nýbrž i to, zda řízení předcházející vydání napadenému rozhodnutí proběhlo v souladu se zákonem, tj. zda v něm byla respektována všechna procesní práva žalobce." K problematice soudního přezkumu správních rozhodnutí, založených na absolutní volné úvaze shodně viz též rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2007, sp. zn. III. ÚS 103/06, nebo ze dne 13. listopadu 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07.

[16] Jak uvedeno shora, § 40 odst. 6 ZSDP je založen na absolutní správní úvaze; správní orgán tak v případě obdržení žádosti o prodloužení lhůty (avšak ani to není podmínkou) rozhodne, zda lhůtu prodlouží, anebo žádosti nevyhoví. Ovšem i v takových případech je nutno mít na mysli principy, na něž odkazuje i Ústavní soud (např. nález sp.zn. Pl. ÚS 33/97, ze dne 17. 12. 1997, publikován pod č. 30/1998 Sb.), totiž, že i v českém právu platí a je běžně aplikována řada obecných právních principů, které ač nejsou výslovně obsaženy v právních předpisech, jsou respektovány při interpretaci a aplikaci práva. V souzeném případě pak zmíněný přístup znamená, že i rozhodnutí založené na volné správní úvaze musí být zbudováno na racionálních důvodech, pro něž se správce daně rozhodl žádosti vyhovět, anebo ji naopak zamítl. Za situace, kdy zákon nevznáší výslovný požadavek na odůvodnění takového rozhodnutí, není přitom podstatné, zda ony důvody budou přímou součástí tohoto rozhodnutí (ač by toto řešení bylo samozřejmě vhodné), nebo budou obsahem úředního záznamu založeného ve správním spisu. V každém případě však musí být důvody správce daně pro zvolený postup transparentní a jednoznačně seznatelné; důvodem pro toto řešení je právě fakt, že osoba zúčastněná na řízení má právo se s důvody rozhodnutí seznámit.

[17] Otázkou zde zůstává, jak mají být prakticky nastaveny limity, v nichž se má úvaha správního orgánu pohybovat, v situaci, kdy poskytuje příslušný právní předpis správci daně prostor pro volnou správní úvahu a ponechává tak tedy zcela na něm, jak rozhodne, avšak sám žádné konkrétní limity či podmínky, za nichž lze žádosti vyhovět, nenastavuje.

[18] Již v odkazu shora soud upozornil na náhled rozšířeného senátu NSS na problematiku přezkumu volné správní úvahy; podstata, proč má být každé rozhodnutí odůvodněno plyne z obecných právních principů zákazu libovůle, příkazu rozhodovat v obdobných věcech obdobně a ve stejných věcech stejně (různost rozhodování ve stejných či obdobných věcech může být právě projevem ústavně reprobované libovůle), principu rovnosti, zákazu diskriminace. Vždy mohou být tyto limity modifikovány přinejmenším pravidly dobré správy, a co se týká výslovné normované úpravy, pak vždy mohou být též minimálně určeny výslovně formulovanými základními zásadami daného správního řízení – to proto, že jsou to právě základní zásady daného řízení, jimiž je ovládáno.

[19] Podstatnou však je rovněž i povinnost výslovně uvést, jaká kritéria v rámci své úvahy správní orgán použil. Právě uvedení kritérií, jež budou rozhodná pro hodnocení žádosti (a tedy i kladný výsledek ve věci) je podstatnou náležitostí, která ve svém důsledku (a nad rámec zkoumání obecných ústavních zásad) umožní i případný soudní přezkum.

[20] Zásadní v dané souvislosti je totiž právě i to, že s povolením prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání je spojen odklad uhrazení daně. Finanční prostředky, které by podle zákonem uložené lhůty byly již odvedeny ve prospěch veřejného rozpočtu, po dobu posečkání jsou nadále v moci daňového subjektu. Též proto je vymezení kriterií pro takový postup důležité.

[21] Lze si tedy představit, že v dané věci může být takovým zvoleným kriteriem zkoumání platební morálky žadatele v předchozích zdaňovacích obdobích, ale např. i posuzování reálné nemožnosti určitý úkon v zákonem stanovené lhůtě provést – např. pro dočasnou nepřítomnost na území státu (nebo pro jiný závažný či dříve nepředvídatelný důvod) a nebo, že takový úkon je úzce spojen s úkonem druhého daňového subjektu, jemuž však byla správcem daně lhůta pro jeho vykonání prodloužena. V praxi je často takovým případem postup podle § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle něhož spolupracující manžel „přebírá“ do svého daňového přiznání údaje (rozdělené příjmy a výdaje) z podkladů druhého z manželů, jež vedl daňovou evidenci. Jaká kriteria správní orgán zvolí je věcí správních orgánů a soudy pak již do jejich obsahu nezasahují.

[22] V tomto ohledu proto kasační soud shledal důvodnou námitku stěžovatelky, týkající se vady podkladového rozhodnutí spočívající v nesdělení důvodů pro zamítnutí žádosti, přičemž tyto důvody nebyly seznatelné ani z obsahu správního spisu. Existenci správními orgány stanovených kritérií ostatně ani krajský soud nezkoumal; v dalším řízení posoudí tedy danou věc z uvedeného úhlu pohledu na nutnost odůvodnění rozhodnutí založeného na volné správní úvaze. Soud ještě připomíná pro jistotu své rozhodnutí ze dne 24. 3. 2010, čj. 2 Afs 33/2009 - 45, kde se již dříve opakovaně vyslovil v tom směru, že s nezákonným rozhodnutím nemohou být spojeny negativní důsledky pro účastníka řízení (viz též například rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 145/2005 - 147). Připomíná rovněž rozsudek ze dne 29. 6. 2007, sp. zn. 4 As 37/2005, Sb. NSS č. 1324/2007, podle něhož *§ 75 odst. 2 s. ř. s. umožňuje soudům ve správním soudnictví přezkoumávat zákonnost subsumovaných správních aktů; toto ustanovení však nezakládá pravomoc správních soudů takové akty zrušovat. Měla-li zjištěná nezákonnost subsumovaného aktu vliv na zákonnost žalobou napadeného aktu finálního, zruší soud tento finální akt a s nezákonností subsumovaného aktu se vypořádá v odůvodnění svého rozsudku.*

[23] Nejvyšší správní soud souhlasí rovněž s kasační námitkou, že se krajský soud nezabýval žalobním tvrzením o nutnosti aplikace správního řádu na danou věc. V tomto ohledu je tedy rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, avšak i přesvědčení stěžovatelky je nesprávné; to proto, že na všechny „úseky“ řízení, které jsou v rámci správy daně vedeny, se vztahuje výlučně zákon o správě daní a poplatků (viz § 1, § 99 ZSDP).

[24] Soud se však již neztotožňuje do detailu s poznámkou stěžovatelky, že byla v průběhu daňového řízení bdělá svých práv, jestliže svoji žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podala jeden den před uplynutím zákonné lhůty stanovené pro tento úkon. Je sice pravda, že zákon sám takový postup umožňuje, nestanoví totiž, jakou dobu před uplynutím zákonné lhůty má být tento úkon učiněn, je však jisté, že čím dříve o prodloužení zákonné lhůty subjekt požádá, tím vyšší je jeho jistota, že se včas dozví o výsledku řízení, které svou žádostí vyvolal. Lze si ovšem i představit, že ačkoliv zákon založil možnost požádat o prodloužení lhůty bez stanovení takového limitu,

může správce daně (vzhledem k možnosti své volné úvahy) takové kriterium pro vyhovění žádosti sám (v předem nastavených pravidlech) stanovit. Kriterium však musí být aplikováno na všechny žádající subjekty (viz b. 19. až b. 22).

[25] Kasační soud proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud se tedy v dalším řízení vypořádá se všemi v žalobě uplatněnými námitkami.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. ledna 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu