

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové, soudkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudce JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Rybníkářství Pohořelice a.s.,** Vídeňská 717, Pohořelice, zastoupeného Mgr. Luďkem Růžičkou, advokátem se sídlem Vackova 44, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 4. 2011, č. j. 29 Ca 159/2009 - 38,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

Shora označeným rozsudkem Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2009, č. j. 7694/09-1700-703359, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil platební výměr Finančního úřadu v Břeclavi (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 9. 2005, č. j. 91932/05/298980/2730, jímž byl žalobci sdělen předpis penále za porušení rozpočtové kázně ve výši 987 325 Kč a to tak, že v názvu *„Platební výměr č. 59/2005 na penále za porušení rozpočtové kázně za období od 24. 11. 2005 do 18. 5. 2005“* byl text uvedeného období nahrazen textem *„...za období od 24. 11. 2003 do*

18. 5. 2005“ a ve výroku uvedené penále ve výši „*987 325 Kč*“ “ nahrazeno částkou „*449 157 Kč*“.

Výše uvedený rozsudek napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností.

II. Shrnutí kasačních důvodů

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předešlém řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), nezákonnost dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a v neposlední řadě považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Již v odvolání stěžovatel namítal nesprávně vymezené období penalizace, resp. období, za něž měl být stěžovatel podle správce daně penalizován, když toto vymezil obdobím od 24. 11. 2005 do 18. 5. 2005. Žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí s touto námitkou vypořádal tak, že podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „ZSDP“) ve výroku rozhodnutí nahradil text „*za období od 24. 11. 2005 do 18. 5. 2005*“ textem „*za období od 24. 11. 2003 do 18. 5. 2005*“. Podle stěžovatele žalovaný postupoval v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. Namísto toho, aby k důvodné námitce stěžovatele odvoláním napadené rozhodnutí zrušil a následně vydal rozhodnutí nové, případně postoupil věc správci daně k vydání rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností dle § 56 ZSDP, ve věci rozhodl sám a nahradil původně správcem daně vymezené období penalizace obdobím jiným.

Tento nezákonný postup žalovaného pak ve svém rozhodnutí aproboval i krajský soud. Při tom došel k závěru, že stěžovatel nebyl dotčen na svých právech, když mu byla „ *uložena povinnost odvést penále de facto za identické období týkající se stejné dotace, které bylo řešeno v prvostupňovém rozhodnutí*“. Dále krajský soud uvedl, že „*rozhodnutím o odvolání nedošlo k proměně daňové povinnosti* (*tj. nedošlo k uložení penále za jiné porušení rozpočtové kázně, než bylo řešeno), jak mylně dovozuje žalobce*“. Krajský soud tedy jednoznačně deklaroval, že žalovaný výrokem svého rozhodnutí fakticky nezměnil období penalizace.

Stěžovatel má za to, že jak dikce § 63 ZSDP tak § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, dává prostor pro správní uvážení správci daně ve vymezení období, které bude penalizovat. S ním pak může daňový subjekt souhlasit nebo nikoli. Tak tomu bylo i v této věci. Odvolací správní orgán pak pouze posuzuje v mezích odvolacích důvodů, zda byl oprávněn v tomto období penalizovat či nikoliv. Ponechat stranou nelze v tomto směru ani dikci § 63 odst. 4 ZSDP, jež předpokládá, že penále může být daňovému subjektu stanovováno postupně, a to za na sebe navazující „penalizační období“. Podle krajského soudu je však penalizační období vždy totožné. Tento názor krajského soudu je dle stěžovatele nesprávný.

Stejně je nesprávný závěr krajského soudu, dle kterého byl žalovaný oprávněn upravovat období penalizace (zde lze uvedený závěr přirovnat např. k vymezení zdaňovacího období, za nějž je doměřena daň). Lze si totiž jen stěží představit, že by původně byla třeba daň (DPH) po daňové kontrole stanovena správcem daně třeba za

měsíc duben. Odvolací správní orgán by ale byl jiného názoru a svým rozhodnutím o odvolání by s poukazem na § 50 odst. 6 ZSDP (tak jako v této věci) následně v odvolacím řízení zaměnil daň za „správné“ zdaňovací období - třeba prosinec téhož roku. Na tomto principu dělby kompetencí nic nemění ani okolnost, že v této věci šlo o penále. Krajským soudem předestřený názor by ve svém důsledku znamenal oprávnění žalovaného libovolně měnit zdaňovací (penalizační) období, za něž je daň (penále) stanovena (sděleno), a to vše bez možnosti tento postup přezkoumat v mezích správního řízení.

Stěžovatel má naopak za správný takový výklad, který předestřel právě ve správní žalobě, a to, že žalovanému nic nebránilo, aby přezkoumal zákonnost odvoláním napadeného rozhodnutí z hlediska období penalizace, jak jej vymezil správce daně. Zjistil-li by, že za toto období nelze penalizovat, nic mu nebránilo v tom, aby rozhodnutí zrušil. Pro platební výměry na penále totiž neplatí překážka res iudicata. Naopak existence předešlého platebního výměru na penále nebrání další penalizaci, jak je ostatně vysloveno přímo ve shora uváděném ustanovení ZSDP.

Stěžovatel tak setrvává na svém žalobním tvrzení, že pokud chtěl žalovaný provést opravu rozhodnutí správce daně, pak toto měl učinit právně konformním způsobem - postoupit dané rozhodnutí v souladu se zákonem o správě daní a poplatků zpět správci daně k vydání rozhodnutí o opravě rozhodnutí s tím, že by stěžovateli bylo zachováno jeho zákonné právo se proti tomuto rozhodnutí odvolat. V dané věci tak žalovaný postupoval nejen v rozporu s § 50 odst. 6, § 56, § 2 odst. 1 ZSDP, ale také v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Na tyto výtky uvedené již v žalobě pak krajský soud ani nereagoval, a proto má stěžovatel za to, že rozsudek krajského soudu je nejen založen na nesprávném výkladu § 50 odst. 6 a § 63 ZSDP, ale je i nepřezkoumatelný, a to pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel zdůrazňuje, že vymezení období penalizace je jednak základním stavebním atributem platebního výměru na penále (obdobně jako sazba penále) a jednak jeho řádné vymezení přísluší pouze správci daně. Opačný výklad by byl nejen porušením principu dvojinstančnosti daňového řízení, ale i libovůlí ze strany správních orgánů. Umožňoval by, aby odvolací orgán libovolně určoval období penalizace. Pokud by pak s tímto „novým“ vymezením penalizovaného období daňový subjekt nesouhlasil (tak jak tomu je samozřejmě i v této věci), pak by krajský soud de facto vystupoval v pozici správního orgánu. Bylo by to totiž až poprvé ve správní žalobě, kdy by mohl daňový subjekt uplatnit své výtky vůči nesprávně vymezenému období penalizace, nebo namítat, že za toto období již byl penalizován (penále uhradil a podobně). Že tato kompetence - vyvracet a reagovat na prvotní výtky daňových subjektů (suplovat tak činnost správního orgánu) - správnímu soudu nepřísluší, je nasnadě.

Stěžovatel má za to, že předestřený postup žalovaného i krajského soudu je v rozporu i s § 44 zák. č. 218/2000 Sb. Tento právní předpis totiž v rozhodném znění neumožňoval vymezit období penalizace žalovanému, ale pouze místně příslušnému správci daně stěžovatele. Oprávnění měnit rozhodnutí správce daně ve smyslu § 50 odst. 6 ZSDP je dle stěžovatele nutno chápat toliko co do výše stanovené daně a nikoli co do rozsahu zdaňovacího období nebo období penalizace. Rozhodovat o období, za které je třeba daň vyměřit, případně za jaké období bude provedena penalizace, spadá výlučně do kompetence místně příslušnému správci daně. Krajský soud se zásadně mýlí, pokud zcela

nepřípadně vyzdvihuje v řízení o stanovení penále penalizační titul. Tento titul zde může existovat stále, je ale jen v kompetenci správce daně určit, za které období z tohoto titulu bude penále předepisovat. Samotný penalizační titul je při úvaze o období penalizace nerozhodný. Z dikce žádného ustanovení zákona nevyplývá, že období penalizace je vždy totožné, a proto by bylo lze jakoukoliv odchylku ve vymezení období penalizace považovat za zřejmý omyl ve vymezení období penalizace.

Stěžovatel má za zcela nepřípadný poukaz krajského soudu, který ve svém rozsudku na str. 7 poukazuje na odůvodnění svého předchozího rozsudku z 9. 9. 2008, č. j. 28 Ca 264/2006 - 30, a „chválí žalovaného“, že z tohoto rozsudku vyšel a správně jej použil. Je tomu tak proto, že již tento rozsudek a v něm vyslovený právní závěr stěžovatel považoval a stále považuje za vadný. Protože však byl ve sporu úspěšný, nemohl jej napadnout kasační stížností (jeho kasační stížnost by totiž byla dle § 104 s. ř. s. nepřípustná). Proto tak činí právě nyní.

Dále stěžovatel krajskému soudu vytýká nesprávný výklad § 50 odst. 3, § 48 a násl., § 4 odst. 1, 2 ZSDP. Krajský soud neshledal opodstatněnou výtku stěžovatele, dle které žalovaný pochybil, pokud po zrušujícím rozsudku ze dne 9. 9. 2008, č. j. 28 Ca 264/2006 - 30, uložil doplnit výsledky daňového řízení správci daně - Finančnímu úřadu v Břeclavi, ačkoliv ze zákona již dříve přešla místní příslušnost na jiného správce daně - Finanční úřad Brno - venkov (zákon č. 44/2005 Sb.). K 1. 1. 2006 přešla v projednávané věci místní příslušnost z FÚ Břeclav na FÚ Brno - venkov. Rozsudkem ze dne 9. 9. 2008, č. j. 28 Ca 264/2006 - 30, bylo zrušeno původní rozhodnutí žalovaného. V následném řízení žalovaný podle § 50 odst. 3 ZSDP postoupil věc k doplnění FÚ Břeclav - tedy již 3 roky místně nepříslušnému správci daně stěžovatele. Jen pro dokreslení situace stěžovatel podotýká, že ve vztahu k pracovníkům FÚ Břeclav namítal stěžovatel jejich podjatost, avšak vzhledem k uvedené změně místní příslušnosti na FÚ Brno - venkov již nevěnoval pozornost tomu, jak o této podjatosti bylo uváženo.

Krajský soud dle stěžovatele nesprávně posoudil námitku, že bylo řízení nezákonně vedeno jiným správcem daně. Doplňování řízení nepříslušným správcem daně mohlo mít a mělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Právě tento správce daně totiž neoprávněně doměřil stěžovateli odvod za porušení rozpočtové kázně i penále (o čemž minimálně svědčí původní rozhodnutí v kontextu s rozhodnutím, jež je přezkoumáváno nyní k žalobě stěžovatele, jakož i rozhodnutí přezkoumávaná krajským soudem pod sp. zn. 29 Af 115/2010 a 29 Af 116/2010), prováděl kontrolu nestandardně, neodborně (viz i vytýkané vady při dokazování ve věci odvodu za rok 2003 i dle rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2009, č. j. 7748/09-1700-70). Svědčí o tom jednoznačně také stěžovatelem zahájené řízení o podjatosti pracovníků Finančního úřadu Břeclav. Že tyto výtky byly opodstatněné, pak vyplývá i z rozsudku krajského soudu č. j. 29 Ca 257/2006 - 60. Ponechat stranou v tomto směru nelze ani skutečnost, že pokud by chtěl zákonodárce, aby řízení zahájená původním správcem daně (zde FÚ Břeclav) dokončil tento správní úřad a nikoliv ze zákona místně příslušný správce daně žalobce - FÚ Brno venkov - jistě by to výslovně uvedl do zákona, kterým měnil územní působnost a tím i místní příslušnost těchto finančních úřadů. Toto však zákonodárce neučinil.

S ohledem na uvedené dikce zákona o správě daní a poplatků, zákonem provedenou novelizaci zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (zákon č. 444/2005

Sb.) a okolnost, že Finanční úřad Břeclav již nebyl téměř 3 roky místně příslušným správcem daně stěžovatele, nemůže podle stěžovatele obstát poukaz krajského soudu na § 48 ZSDP ani závěr na str. 7 rozsudku. Krajský soud v tomto směru vůbec neupřesnil, od jakého konkrétního ustanovení svůj závěr dovozuje. Prostý poukaz na § 48 a násl. ZSDP se stěžovateli mimo jeho nesprávnost jeví nepřezkoumatelný. Brání totiž tomu, aby jej stěžovatel mohl kvalifikovaně napadnout.

V tomto směru nutno zdůraznit, že ve skutečnosti nedošlo ke změně místní příslušnosti daňového subjektu, jak nesprávně uvádí krajský soud, ale ke změně místní příslušnosti správce daně a současně k němu nedošlo obecně, ale na základě zákona. Stejně tak i řízení, které vedl původní správce daně FÚ Břeclav ve věci stěžovatele, dávno pravomocně skončilo. Pouze v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu, který potvrdil vady řízení jak u tohoto původního správce daně, tak i u žalovaného, řízení pouze „obživlo“. Správa daně, tedy i odvodů za porušení rozpočtové kázně i příslušné penále však již přešla na FÚ Brno venkov.

Stěžovatel konečně namítá absenci penalizačního titulu. Stěžovateli byl uložen odvod za porušení rozpočtové kázně rozhodnutím ze dne 3. 6. 2009, č. j. 7748/09-l700-70, v rozporu s právními předpisy, neboť o části odvodu již bylo dříve pravomocně rozhodnuto Ministerstvem financí. Tato skutečnost měla být pro žalovaného předběžnou otázkou (§ 28 ZSDP a současně zakládala překážku res iudicata v tomto rozsahu).

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

Žalovaný předně odkázal na své vyjádření k žalobě. Nesouhlasí s tvrzením stěžovatele o tom, že dikce § 63 ZSDP a § 44 zákona o rozpočtových pravidlech dávají správci daně prostor pro správní uvážení ve vymezení období, které bude penalizovat. Zastává názor, že období penalizace je dáno prodlením s úhradou daňového nedoplatku. Správci daně není dán prostor pro rozhodování o době penalizace, neboť dle § 63 odst. 2 ZSDP se penále počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby. Penále je příslušenstvím daně, proto se nevyměřuje. Daňový dlužník je platebním výměrem o výši penále pouze vyrozuměn, tento platební výměr je deklaratorním rozhodnutím. Z § 63 ZSDP je zřejmé, že správci daně je právní normou ponechána určitá volnost pro uvážení pouze v otázce, kdy vydá, vyhotoví, platební výměr, kterým vyrozumí daňového dlužníka o předpisu penále, učinit tak však musí nejpozději v zákonem stanovené lhůtě pro vybrání daně, a dále v otázce, zda o předpisu penále vyrozumí dlužníka postupně, např. ještě před uhrazením celého nedoplatku vystaví dílčí platební výměr na penále za část období prodlení. Ať však správce daně vydá v konkrétním případě pouze jeden platební výměr na penále za celé období prodlení či postupně dva či více dílčích platebních výměrů za toto období prodlení, bude to vždy za stejné období prodlení a konečná výše penále bude v součtu stejná.

Žalovaný považuje napadený rozsudek za správný a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout a nepřiznat právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení stěžovateli.

IV. Shrnutí skutkového stavu

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovateli byla na základě rozhodnutí Ministerstva zemědělství, Zemědělská agentura a Pozemkový úřad v Břeclavi, reg. č. 246/2003-2148, ze dne 14. 11. 2003, poskytnuta dotace v celkové výši 6 504 650 Kč. Správce daně (FÚ v Břeclavi) na základě provedené kontroly poskytnuté dotace zjistil porušení dotačních podmínek. Dne 19. 9. 2005 vydal platební výměr č. 91928/05/298980/2730, kterým stěžovateli uložil odvod za porušení rozpočtové kázně. Současně vydal správce daně platební výměr č. 59/2005, č. j. 91932/05/298980/2730, kterým sdělil stěžovateli penále za neoprávněně použité prostředky státního rozpočtu ve výši 987 325 Kč za období od 24. 11. 2005 do 18. 5. 2005, přičemž v příloze č. 1 k tomuto platebnímu výměru stanovil správce daně začátek období k 24. 11. 2003 a podle tohoto data také vypočítal výši penále.

Proti platebnímu výměru na penále podal stěžovatel odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 6. 2006 změnil tak, že v názvu „*Platební výměr č. 59/2005 na penále ze porušení rozpočtové kázně za období od 24. 11. 2005 do 18. 5. 2005*“ opravil datum počátku období na „*24. 11. 2003*“ a dále snížil výši penále z částky 987 325 Kč na 673 863 Kč. Proti rozhodnutí o odvolání brojil stěžovatel žalobou ze dne 8. 9. 2006. Krajský soud v Brně o této rozhodl rozsudkem ze dne 9. 9. 2008, č. j. 29 Ca 264/2006 - 30 tak, že rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění zrušujícího rozsudku uvedl, že „*vzhledem ke skutečnosti, že penále sleduje ve smyslu shora citovaného ustanovení § 58 daňového řádu osud daně (včetně odvodů za porušení rozpočtové kázně), nemůže penalizační rozhodnutí samostatně obstát v situaci, kdy o odvodu, od nějž je odvozeno, nebylo pravomocně rozhodnuto. Vdané souvislosti soud vychází i z předchozí své judikatury ve skutkově obdobných věcech (viz rozsudek č. j. 29 Ca 219/2004 -48 a č. j. 29 Ca 3 15/2004 - 28 ze dne 21. 12. 2005 a navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 2 Afs 102/2006 - 95.*“

Žalovaný o odvolání znovu rozhodl dne 8. 6. 2009, rozhodnutím č. j. 7694/09-1700-703359. Napadený platební výměr změnil, v názvu „*Platební výměr č. 59/2005 na penále za porušení rozpočtové kázně za období od 24. 11. 2005 do 18. 5. 2005*“ se text uvedeného období nahradil textem „*za období od 24. 11. 2003 do 18. 5. 2005*“ a ve výroku uvedené penále ve výši 987 325 Kč snížil na 449 157 Kč. V odůvodnění žalovaný konstatoval, že penále se počítá ode dne, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo vráceny. Pro správu odvodů za porušení rozpočtové kázně se tak ve vztahu k předpisu penále neuplatňuje § 63 odst. 1 a 2 ZSDP, ale § 44 odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech. Vystavení platebního výměru na penále není vázáno na uplynutí lhůty k zaplacení odvodu stanovené v platebním výměru na odvod. Při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně se postupuje přednostně dle zákona o rozpočtových pravidlech, příslušná ustanovení procesního daňového řádu se použijí pro případy, které rozpočtová pravidla neupravují. Ohledně nesprávného období ve výroku prvostupňového rozhodnutí žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně, sp. zn. 29 Ca 264/2006, ze dne 9. 9. 2008 a na to, že se jednalo pouze o chybu v psaní, přičemž počátek výpočtu penále správce daně stanovil správně na 24. 11. 2003 a žalovaný tuto chybu napadeným

rozhodnutím napravil. Stěžovatel napadl nové v pořadí druhé rozhodnutí o odvolání žalobou. Krajský soud žalobu kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Stěžovatel je zastoupen advokátem.

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

Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

VI. Důvody uplatněné v kasační stížnosti a jejich posouzení Nejvyšším správním soudem

a) Žalovaný v rozporu se zákonem změnil v odvolání období penalizace

Námitky stěžovatele nejsou důvodné.

Dle § 50 odst. 3 ZSDP odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.

Dle § 50 odst. 6 ZSDP odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne.

Dle § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP stanovenou daň správce daně rozhodnutím opraví nebo zruší na žádost nebo z úřední povinnosti, pokud došlo při stanovení daňové povinnosti k zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu. Je-li v tomto případě stanovena dvojí daňová povinnost různě vysoká, zruší se daňová povinnost nižší.

Institut opravy zřejmých nesprávností umožňuje odstraňování chyb, kterých se dopustil správce daně ve vydaných rozhodnutích, tedy opravy různých překlepů a zkomolenin, opravy dat a rodných čísel, ale také opravy početních chyb. Opravným rozhodnutím (usnesením) však nemůže dojít ke změně vlastních, opravovaným rozhodnutím stanovených práv a povinností.

Jak tento soud setrvale judikuje, má odvolací řízení nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením správního orgánu prvního stupně. Zde je též nutno zdůraznit, že daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně rozhodnutí pak platí obě rozhodnutí společně (tvoří fakticky jeden celek), a to v mezích provedených změn. Změna rozhodnutí spočívá výhradně ve změně výroku, protože pouze výrok je závaznou a vykonatelnou částí správního aktu, kterou se přiznává účastníkům řízení určité právo nebo se mu stanoví určitá povinnost, popř. se závazně deklaruje, že zde určité právo nebo povinnost je, či není. Změna výroku navíc musí být podepřena vyložením důkazního a právního stavu a z nich vyplývajících odlišností mezi důvody rozhodnutí správního orgánu prvního a druhého stupně.

K totožné žalobní námitce stěžovatele se již vyjádřil krajský soud v napadeném rozsudku. Dospěl k závěru, že v předmětné věci nedošlo fakticky k vymezení jiného časového úseku, ale jednalo se o opravu zjevné chyby v prvostupňovém rozhodnutí. V rozsudku uzavřel, že „ *z prvostupňového rozhodnutí zřetelně plyne, že správným obdobím, ze kterého je žalobci stanovena povinnost zaplatit penále, je období od 24. 11. 2003 do 18. 5. 2005 a že datum 24. 11. 2005 v označení prvostupňového rozhodnutí pravděpodobně vzniklo chybným zápisem správného data 24. 11. 2003 (ti. došlo k chybnému zápisu pouze v roce). Časové vymezení od 24. 11. 2005 do 18. 5. 2005, které obsahovalo prvostupňové rozhodnutí, je evidentně nesmyslné, neboť začátek tohoto časového období se nachází za jeho koncem. To, že se jedná o zjevnou chybu (přepsání) si byl vědom i sám žalobce, jak vyplývá z jeho doplnění odvolání z 1. 12. 2005, když uvedl, že správce daně* v *záhlaví vylíčil časové období penalizace zjevně nesprávným obdobím od 24. 11. 2005 do 18. 5. 2005.*

Tím, že žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí v této části, nedošlo k faktické, negativní změně žalobcovy právní sféry, neboť žalobci byla napadeným rozhodnutím uložena povinnost odvést penále de facto za identické období týkající se stejné dotace, které bylo řešeno v prvostupňovém rozhodnutí. Rozhodnutím o odvolání proto nedošlo k proměně daňové povinnosti (tj. nedošlo k uložení penále za jiné porušení rozpočtové kázně, než bylo řešeno v prvostupňovém rozhodnutí), jak dle názoru soudu nesprávně dovozuje žalobce. Žalovaný podle názoru soudu naopak postupoval v souladu s ust. § 50 odst. 6 ZSDP a v souladu se zásadou hospodárnosti. Žalovaný tedy fakticky nezměnil období penalizace, ale pouze napravil zjevnou chybu v psaní správce daně. Jednalo by se o přepjatý formalismus, pokud by žalovaný pouze na základě této skutečnosti zrušil prvostupňové rozhodnutí a věc vrátil správci daně.“

Se závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje.

Rozhodnutím žalovaného došlo k nápravě zřejmé chyby v psaní, kde ve výrokové části meritorního rozhodnutí žalovaného bylo označení počátku období, za něž vznikla stěžovateli povinnost platit penále, opraveno z roku 2005 na rok 2003. Tato oprava nijak nezasáhla do smyslu ani obsahu výroku. Předmětná chyba byla patrná na první pohled. Je

zřejmé, že při chronologickém popisu období nemohlo datum s nižším letopočtem následovat po datu s letopočtem vyšším. Jak již tento soud judikoval v rozhodnutí č. j. 2 Afs 137/2005 - 66 ze dne 12. dubna 2006, „ *výrok rozhodnutí je nepochybně jeho ústředním bodem, protože skutečně vyjadřuje závěrečný úsudek správního orgánu o věci, a tím také vůli státu. Jistě musí být dostatečně jasný, určitý a nevyvolávající jakékoli pochybnosti. Jistě lze také obecně souhlasit s tím, že zákonné požadavky by zásadně mělo naplňovat každé rozhodnutí správního orgánu samostatně, nikoli pouze rozhodnutí prvo- a druhostupňové ve vzájemné souvislosti. Přísnost však v dané souvislosti má smysl pouze tehdy, je-li porušením výše uvedených zásad skutečně zasaženo do práv osoby dotčené napadeným správním rozhodnutím či alespoň potencialita takového zásahu není jen zcela nepatrná nebo vyvolávají-li pochybení správního orgánu reálnou nejistotu o obsahu práv a povinností, o nichž bylo rozhodováno.*“ O takový případ se však v projednávané věci nejednalo.

Tvrdí-li stěžovatel, že postupem žalovaného došlo k porušení zásady dvojinstančnosti, nelze s ním souhlasit.

V rozsudku č. j. 5 Afs 89/2009 - 120 ze dne 28. 7. 2010 Nejvyšší správní soud konstatoval, že dvojinstančnost řízení zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. „*Jestliže tedy zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správního orgánu, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena.*“

Obdobně se Nejvyšší správní vyjádřil v rozsudku č. j. 1 Afs 58/2009 - 541 ze dne 31. 3. 2010, „*zásada dvojinstančnosti znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č j. 8 Afs 15/2007 - 75, odst. 51.)*“

Protože odvolací orgán může podle § 50 odst. 6 daňového řádu rozhodnutí správce daně změnit, když takto je oprávněn postupovat v odůvodněných případech, které nejsou zákonem žádným způsobem definovány, může v rámci odvolacího řízení napravit i zřejmou chybu v psaní, jíž se ve svém rozhodnutí dopustil správní orgán prvního stupně. Ustanovení § 50 odst. 6 ZSDP a ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) tohoto předpisu nejsou vůči sobě ve vztahu speciality.

Stěžovatel se mýlí, pokud dovozuje, že oprávnění měnit prvostupňové rozhodnutí ve smyslu § 50 odst. 6 ZSDP se týká pouze výše stanoveného penále. Pokud by tomu tak bylo, nebylo by možné ze strany odvolacího orgánu reagovat na oprávněné námitky odvolatele mířící do doby prodlení. Za situace, kdy by odvolací orgán shledal na straně správce daně pochybení ve vymezení doby prodlení, musel by vždy platební výměr na penále zrušit a věc vrátit správci daně. Takto odvolací řízení omezeno není a odvolací orgán může napravovat vady jak ve vymezení penalizačního období, tak ve výši sděleného penále.

Nesprávné časové vymezení období ve výroku rozhodnutí bylo v projednávané věci pouze formální vadou, přičemž tuto vadu bylo možné napravit v odvolacím řízení bez nutnosti rozhodnutí rušit. Požadavek na zrušení platebního výměru by bylo v projednávané věci zbytečným formalismem, který by nijak nešetřil práva daňového subjektu, ale naopak by prodloužil délku daňového řízení. Navíc žalovaný v projednávané věci postupoval v intencích předchozího zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 9. 9. 2008, č. j. 29 Ca 264/2006 - 30, ve kterém krajský soud námitku nesprávně vymezeného penalizačního období neshledal důvodnou. Postup žalovaného není taktéž v rozporu s § 44 odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, dle kterého ukládá odvod i penále příslušný finanční úřad. Tak se také stalo, penále v projednávaném případě stanovil místně příslušný správce daně, nikoli žalovaný. Ten pouze napravil formální pochybení správce daně.

Změnou výroku platebního výměru na penále tak nedošlo, jak správně uvedl krajský soud, k uložení penále za jiné porušení rozpočtové kázně, došlo pouze k opravě formální vady platebního výměru na penále spočívající ve zjevně chybě v psaní při stanovení penalizovaného období.

Pokud stěžovatel zpochybňuje správnost postupu žalovaného, který respektoval závazný právní názor výše uvedeného předchozího zrušujícího rozsudku krajského soudu a namítá, že jej považoval a stále považuje za vadný, avšak z důvodu nepřípustnosti případné kasační stížnosti tento závazný právní názor napadnout nemohl, nelze s ním souhlasit.

Podle § 104 odst. 2 s. ř. s. „*kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu, je nepřípustná*“. Jak plyne z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 2 Ads 57/2003 - 48), kasační stížností směřující jen proti důvodům rozhodnutí je třeba rozumět stížnost, která směřuje toliko proti odůvodnění rozhodnutí soudu a nenapadá výrok tohoto rozhodnutí. Dle rozsudku zdejšího soudu č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, ze dne 31. 5. 2006 se o nepřípustnou kasační stížnost nejedná, pokud je v ní napadána ta část odůvodnění zrušujícího rozsudku, ve které správní soud vyjádřil závazný právní názor, kterým se bude žalovaný v dalším řízení řídit (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), neboť „*právním názorem, který má zavazující účinek, nelze rozumět nic jiného než názor, o který se přímo opírá výrok rozhodnutí (ratio decidendi). Směřují- li výtky stěžovatele do této části rozsudku, nelze kasační stížnost odmítnout jako nepřípustnou ve smyslu ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s.*“

b) Krajský soud i žalovaný nesprávně právně posoudili místní příslušnost správce daně

Nejvyšší správní soud nepovažuje námitku týkající se určení místně příslušného správce daně opodstatněnou.

Dle § 4 odst. 1 věty prvé ZSDP platí, že místní příslušnost správce daně, není-li stanoveno jinak v tomto nebo ve zvláštním zákoně, se řídí u právnické osoby místem jejího sídla v České republice a u fyzické osoby bydlištěm v České republice, jinak místem, kde se převážně zdržuje, tj. v němž pobývá nejvíce dnů v roce.

Dle § 4 odst. 2 ZSDP platí, že místně příslušným správcem daně částek za porušení rozpočtové kázně je finanční úřad podle odstavce 1.

Dle § 4 odst. 12 ZSDP platí, že dojde-li u daňového subjektu ke změně místní příslušnosti, dosud příslušný správce daně vykoná jen neodkladné úkony a postoupí spisový materiál daňového subjektu za dobu, za kterou dosud nezaniklo právo daň vyměřit nebo dodatečně stanovit, tomu správci daně, na kterého přešla nově místní příslušnost.

Dle § 50 odst. 3 věty čtvrté ZSDP v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Místní příslušnost správce daně je obecně vymezena v § 4 odst. 1 ZSDP místem sídla právnické osoby. Tento zákon ovšem v témže ustanovení stanoví, že místní příslušnost může být upravena i na jiných místech ZSDP nebo i v jiných právních předpisech. Tak tomu je i v případě řízení odvolacího konaného dle § 48 a násl. citovaného zákona. Ačkoliv příslušná ustanovení zakotvující postup správců daně v odvolacím řízení výslovně neupravují na rozdíl od nové právní úpravy v § 111 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňovém řádu, situaci, kdy dojde v průběhu řízení ke změně místní příslušnosti správce daně, je z citovaných ustanovení i celé koncepce odvolacího řízení zřejmé, že odvolací řízení provede ten správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, nezávisle na tom, zda v mezidobí došlo ke změně sídla daňového subjektu. Tomuto pojetí svědčí zejména dikce ustanovení § 48 odst. 3 ZSDP, dle kterého „se odvolání podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno“. Obdobně ve smyslu § 49 odst. 1 ZSDP je oprávněn „o odvolání rozhodnout správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno.“ Taktéž v ustanovení § 50 odst. 1 ZSDP je určena funkční příslušnost odvolacího orgánu podle správce daně, který rozhodnutí vydal. Ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP přitom nehovoří o oprávnění odvolacího orgánu uložit doplnění nebo odstranění vad místně příslušnému správci daně, ale toliko správci daně. Ve smyslu věty poslední citovaného ustanovení vrací za podmínky naplnění hypotézy této právní normy odvolací orgán věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.

Lze předpokládat, že pokud by zákonodárce zamýšlel podrobit režimu „obecné“ úpravy místní příslušnosti upravené v § 4 a násl. ZSDP, na kterou stěžovatel poukazuje, i odvolací řízení, pak by patrně operoval s termíny „místně příslušný správce daně“ a navodil tak možnost případné změny této příslušnosti. Tak tomu však není. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu zohlednit případnou změnu místní příslušnosti správce daně, výslovně by tuto okolnost upravil, jak učinil v případě obnovy řízení (v § 54 odst. 5 ZSDP pravidlo, podle kterého „přešla-li místní příslušnost na jiného správce daně, než který v původní věci rozhodoval, návrh na obnovu řízení se podává u správce daně, který je místně příslušný v době podání návrhu“). Právní úpravu odvolacího řízení je tak třeba ve vztahu k obecné úpravě místní příslušnosti v § 4 ZSDP považovat za úpravu speciální.

Navíc je třeba v projednávané věci zdůraznit, že zrušením předchozího rozhodnutí o odvolání krajským soudem se řízení ve věci vrátilo toliko do stádia odvolacího řízení, nikoli do řízení před správcem daně, přičemž o funkční příslušnosti odvolacího orgánu

není sporu. Odvolací orgán vázán závazným právním názorem zrušujícího rozsudku byl povinen doplnit dokazování, přitom ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP je plně v jeho kompetenci rozhodnout, jakým způsobem řízení doplní, zda sám, či uloží doplnění správci daně. Ani zde zákon výslovně neuvádí, že se jedná o místně příslušného správce daně.

Dle názoru zdejšího soudu tak nelze přisvědčit námitce stěžovatele, dle které bylo odvolací řízení doplňováno nepříslušným správcem daně, a tato skutečnost mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Pokud stěžovatel podpořil namítanou nezákonnost postupu tvrzením, že to byl právě původní místně příslušný správce daně, který neoprávněně doměřil stěžovateli odvod za porušení rozpočtové kázně i penále (o čemž minimálně svědčí původní výše předepsaného odvodu platebním výměrem), prováděl kontrolu nestandardně a neodborně, a zdůrazňoval, že ke změně místní příslušnosti došlo na základě zákona, jsou tyto skutečnosti ve vztahu k posouzení oprávnění Finančního úřadu v Břeclavi řízení doplnit bez významu.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že se krajský soud nesprávného právního posouzení příslušnosti správce daně provést doplnění odvolacího řízení nedopustil, když dospěl k závěru, že příslušným prvostupňovým orgánem pro účely odvolacího řízení zůstává i poté, co event. obecně dojde ke změně místní příslušnosti daňového subjektu, ten správce daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal. Příslušné závěry krajského soudu jsou dle názoru zdejšího soudu dostatečně odůvodněny a nelze je označit za nepřezkoumatelné, jak to činí stěžovatel.

c) *Žalovaný i krajský soud pominuli při svém rozhodování existenci rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 22. 6. 2007, č. j. 43/20 573/2007-434, o prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků.*

Námitkám stěžovatele nelze přisvědčit.

Dle § 63 odst. 4 ZSDP sdělí předpis penále správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat, přičemž odvolací důvody nejsou nijak omezeny, byť logicky nelze samostatně namítat v tomto řízení, že nebyl důvod ke stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, neboť platební výměr na odvod byl samostatně napadnutelný a této možnosti stěžovatel taktéž využil. Lze pouze namítat, že penále nevzniklo vůbec nebo v jiné výši.

V daném případě stěžovatel napadl penalizační platební výměr také proto, že se domníval, že penále nevzniklo ve správné výši, neboť penalizovaná částka měla být nižší. Podle § 58 ZSDP je penále příslušenstvím daně, sledujícím osud daně. Pokud v době rozhodování krajského soudu existovalo pravomocné rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, za situace, kdy krajskému soudu bylo známo, že stěžovatel nebyl úspěšný v řízení o žalobě proti tomuto pravomocnému rozhodnutí, nezbývalo mu než námitky stěžovatele brojící proti vadám řízení o stanovení odvodu odmítnout.

K předmětné žalobní námitce krajský soud v odůvodnění rozsudku konstatoval, že poukaz stěžovatele na vytýkané vady při provádění dokazování ve věci stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně za rok 2003, na rozhodnutí žalovaného ze dne

3. 6. 2009 č. j. 7748/09-1700-70, stejně jako na rozhodnutí Ministerstva financí o prominutí části odvodu, není důvodný, neboť tato nejsou předmětem soudního přezkumu. Krajský soud zdůraznil, že označované podkladové rozhodnutí žalovaného je přitom v právní moci, proto soud jeho údajné vady zohlednit nemůže.

Závěry krajského soudu plně korespondují s dosavadní judikaturou, týkají se přezkumu námitek směřujících proti předpisu penále.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006 - 93, *„nebylo-li pravomocné rozhodnutí ukládající daňovému subjektu zaplatit daň předepsaným způsobem zrušeno, nelze v žalobě proti rozhodnutí o předepsání penále k této dlužné dani (§ 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 S., o správě daní a poplatků) úspěšně namítat, že je nezákonné proto, že daňová povinnost byla stanovena neoprávněně*."

Nad rámec potřebného odůvodnění zdejší soud konstatuje, že v řízení o kasační stížnosti směřující proti rozsudku krajského soudu sp. zn. 29 Af 115/2010, ze dne 12. 4. 2011, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2009, č. j. 7748/09-1700-703359 (rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně za rok 2003) byl stěžovatel úspěšný a zdejší soud přisvědčil jeho námitce pochybení žalovaného v případě nezohlednění rozhodnutí Ministerstva financí o prominutí části odvodu v rozhodnutí o odvolání. Poté, co bude rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru na stanovení odvodu krajským soudem zrušeno, bude tato skutečnost správcem daně v souladu s § 58 ZSDP zohledněna.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. července 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu