



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: První Hot Line a.s.**, se sídlem Klášská 1687/21, Ústí nad Labem, zastoupený JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U Soudu 363/10, Liberec, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2008, č. j. 8193/08-1500-505267, ve věci platebních výměrů na daňové penále na dani z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 5. 2009, č. j. 15 Ca 246/2008 – 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 5. 2009, č. j. 15 Ca 246/2008 – 44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) ze dne 27. 5. 2009, č. j. 15 Ca 246/2008 – 44, kterým tento soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) ze dne 15. 7. 2008, č. j. 8193/08-1500-505267. Žalovaný citovaným rozhodnutím zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 11. 2007, platebním výměrům na penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, srpen, září, říjen a listopad roku 2006.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvádí důvody vymezené v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení, kdy soud na zjištěný skutkový stav použil jinou právní normu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, a dále se dopustil nesprávného výkladu; v § 103 odst. 1 písm. b) téhož zákona, tedy pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; a rovněž v § 103 odst. 1 písm. d) citovaného zákona, tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, protože soud nepřezkoumal všechny žalobní body a nezjistil objektivně skutkový stav.

V konkrétních bodech kasační stížnosti stěžovatel namítá, že vzhledem k tomu, že penále je ve skutečnosti správní sankcí za platební delikt – pozdní úhradu daně, tj. sankcí, která má přímý dopad do majetkové sféry daňového subjektu, a nikoli samotnou daní, měl být stěžovateli za prodlení v důsledku jeho chování na základě čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) předepsán úrok z prodlení podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného od 1. 11. 2007, který je pro stěžovatele příznivější, a nikoliv penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Žalovaný ve svém rozhodnutí přisvědčil námitce, že penále není daní, ale sankcí za platební delikt, nicméně se již nikterak nevypořádal s namítaným porušením čl. 40 odst. 6 Listiny, na základě čehož podle stěžovatele jeho rozhodnutí trpí neodstranitelnou vadou. Krajský soud však v napadeném rozhodnutí tuto námitku odmítl s tím, že byla žalovaným řádně odůvodněna. Podle stěžovatele však věc vyložil následně až krajský soud, který konstatoval, že daňové penále nemá charakter srovnatelný se správními delikty. Při posuzování správních deliktů je totiž vždy rozhodováno o vině a trestu, o čemž je vždy vydáno rozhodnutí, což neplatí pro daňové penále, které vzniká ex lege, a přes jeho terminologické označení má povahu úroků z prodlení. O tomto penále pak správce daně nerozhoduje, pouze jej sděluje na základě zákona. Stěžovatel trvá na tom, že daňové penále je následkem právní odpovědnosti daňového dlužníka za pozdě uhrazenou daň (odpovědnost z prodlení), kterou lze v širším slova smyslu podřadit pod správní delikt.

Dále stěžovatel uvádí, že se žalovaný nijak nevypořádal s namítaným porušením čl. 1 Protokolu k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod č. 1 (dále jen „Protokol“), a proto rozhodnutí žalovaného trpí neodstranitelnou vadou. Námitku stěžovatele, že došlo k porušení výše uvedeného článku Protokolu, když mu bylo uloženo přílišné břemeno, a tak zásadním způsobem zasaženo do jeho již tak neblahé finanční situace (druhotná platební neschopnost, nevědomost možnosti využití institutů pro zmírnění tíživé situace daňového subjektu), soud považoval za nedůvodnou. V souvislosti s Protokolem stěžovatel doplňuje, že výjimka stanovená v čl. 1 Protokolu (daňová povinnost jako ospravedlnitelný zásah do vlastnických práv) se nemůže na danou

věc vůbec vztahovat, neboť ta se pojí pouze na daň či poplatek a nikoli na sankci za jejich neplacení, o níž se v dané věci jedná. Dále stěžovatel rozporuje názor žalovaného i krajského soudu, že měl možnost v případě tíživé situace využít některý z institutů, prostřednictvím kterých se lze domáhat zmírnění své tíživé situace. Stěžovatel nesouhlasí ani s argumentací krajského soudu, že k tíživé situaci vůbec nedošlo a že uvalené břemeno v rámci daňového penále nebylo s ohledem na dosahování příjmů v jednotlivých zdaňovacích obdobích přílišné.

V souvislosti s předcházejícím stěžovatel namítá, že v případě, že sazba penále činí denně 0,1 % z uvedené částky, tj. 36,5 % p. a., nemůže taková výše penále obstát z pohledu zásady přiměřenosti, kterou má každý stát Společenství povinnost aplikovat ve svých vnitřních předpisech. Podle stěžovatele je předmětným předpisem zaveden neodůvodněný rozdíl mezi subjekty v různých členských státech Evropské unie. Srovnávací zpráva OECD z roku 2006 ukazuje, že v žádném z vybraných států sazba nedosahuje 36,5 % p. a., jak je tomu v daném případě, naopak je v ostatních státech v průměru o 20 % nižší. Námitku směřuje stěžovatel především do pochybení krajského soudu, který se důkazním prostředkem – zprávou OECD, která osvědčuje nesprávnost a nezákonnost napadených platebních výměrů – vůbec nezabýval. Tato zpráva měla rovněž osvědčit nepřiměřenost daňového penále, které bylo stěžovateli na základě § 63 zákona o správě daní a poplatků vyměřeno. K tomu stěžovatel dodává, že § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků zavádí nedůvodné rozdíly mezi daňovými subjekty, když stanoví, že penále předepsané podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; a za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí. Stěžovatel s ohledem na dané namítá, že jinému daňovému subjektu, který by svou daňovou povinnost již více než 1,5 roku neplnil, by tak pro období 7 – 11/2006 vznikl nesrovnatelný a neodůvodnitelný rozdíl sankce, tzn. že způsob stanovení daňového penále zavádí nedůvodné rozdíly z pohledu časového mezi jednotlivými subjekty s ohledem na dobu trvání dluhu. Penále ve výši 0,1 % tak není stanoveno správně a přiměřeně.

Jako další důkazní prostředek ke stanovení hranice přiměřenosti omezení vlastnického práva majetkovou sankcí uvádí stěžovatel rozhodnutí Rady (ES) Euratom č. 597/2000 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství a nařízení Rady (ES) Euratom č. 1150/2000 provádějící rozhodnutí č. 94/728/ES Euratom o systému vlastních zdrojů Společenství, konkrétně na čl. 9 a 11 nařízení, který stanoví pro členský stát jako úrok z prodlení mírnější úrokovou sazbu, než je určena pro daňové subjekty při prodlení s úhradou daňové povinnosti.

Stěžovatel rovněž upozorňuje na hlavní cíl Evropské unie, jímž je dosažení vnitřního trhu, volné hospodářské soutěže a volného pohybu zboží a služeb a v souvislosti s tím na společný systém daně z přidané hodnoty upravený šestou směrnicí (77/388/EHS) a ode dne 28. 11. 2006 směrnicí Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, které však žádné ustanovení penále za pozdní úhradu daně z přidané hodnoty nestanoví. Proto předepsané penále za předmětné zdaňovací období je v rozporu s výše uvedenými směrnicemi. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud položil Evropskému soudnímu dvoru (dále jen „ESD“) předběžnou otázku,

zda výše sazby za prodlení s platbou daně z přidané hodnoty, která je výrazně odlišná v jednom z členských států oproti sazbě v jiných členských státech za stejný platební delikt, je v rozporu se zásadou neutrality a přiměřenosti. Podle stěžovatele s ohledem na jeho majetkové poměry má výše penále likvidační charakter, což je v rozporu jak s výše jmenovaným článkem Protokolu, tak se zásadou přiměřenosti, nadto v případě neúměrné sankce dochází k narušení hospodářské soutěže. Právní názor žalovaného, že neslučitelnost s právem Evropských společenství lze posuzovat pouze v oblasti nepřímých daní a nikoli v oblasti jejich příslušenství, považuje stěžovatel za nesprávný.

V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatel namítá, že v § 93 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro daná zdaňovací období (dále též „zákon o DPH“), je stanoveno, že při správě daně z přidané hodnoty a při řízení o věcech upravených tímto zákonem se postupuje podle právního předpisu upravujícího správu daní, pokud tento zákon nestanoví jinak. Zákon o DPH však nikterak neupravuje a nestanovuje sankce za pozdní úhrady daně z přidané hodnoty ani nedefinuje, co se pro účely tohoto zákona rozumí správou daně. Zvláštním předpisem, na který odkazuje v § 93 zákon o DPH, je zákon o správě daní a poplatků, dle kterého se ovšem postupuje pouze v případě správy daně, a nikoliv v případě správy penále. Správou daně ve smyslu zákona o správě daní a poplatků není stanovení a vymáhání daňového penále na dani z přidané hodnoty. Proto stěžovatel namítá, že napadená rozhodnutí správce daně, kterými byly stěžovateli sděleny výměry penále z titulu prodlení s úhradou daně z přidané hodnoty, nemají zákonnou oporu v právních předpisech (zákoně o správě daní a poplatků). K této námitce se žalovaný řádně nevyjádřil, přičemž jeho domněnky vyplývající z argumentace „že nelze předpokládat“ nemají oporu v ustanoveních zákona o správě daní a poplatků. Ani krajský soud se dle stěžovatele řádně nevypořádal s touto námitkou. Stěžovatel rozporuje názor krajského soudu, že by daňové penále mělo být platební povinností ve smyslu § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, a že by se proto mělo při jejím placení postupovat stejně jako u placení daní podle zákona o správě daní a poplatků s výjimkou § 63, § 67 až § 69, § 71 a § 72 citovaného zákona.

Následně stěžovatel podotýká, že penále sdělené platebními výměry je chybně vypočítáno, neboť při jejich výpočtu nebyl zohledněn existující přeplatek na dani silniční. Názor žalovaného i krajského soudu, že se jednalo pouze o přeplatek z titulu zálohy, tj. pouze o přeplatek evidenční, protože v zálohovém období nemůže dojít ke vzniku skutečného přeplatku, případně, že může dojít k přeplatku pouze v případě, že po vyúčtování zaplacené zálohy a skutečné daně dojde k situaci, že skutečná daň bude nižší než výše zaplacených záloh, považuje stěžovatel za nesprávný. Podle stěžovatele přeplatek vznikl a měl být při výpočtu zohledněn. V návaznosti na tuto námitku má stěžovatel za to, že upřesnění žalobního bodu týkajícího se nesprávného vypočtení penále, které přednesl při ústním jednání a které spočívalo v upozornění taktéž na přeplatek na dani z přidané hodnoty, krajský soud mylně klasifikoval jako pozdní rozšíření žalobních bodů a zcela nesprávně se touto námitkou dále nezabýval. Podle stěžovatele však pozdní předložení důkazu o přeplatku na dani z přidané hodnoty zapříčinil správce daně, který včas neposkytl stěžovateli vyžádaný opis pohybů na osobním účtu stěžovatele, čímž zabránil upřesnit žalobní bod včas. Stěžovatel má proto za to, že krajský soud byl povinen se námitkou zabývat a žalovaný měl v rámci odvolání řádně prověřit odvolací bod, že daňové penále nebylo správně vypočítáno.

Dalším bodem kasační stížnosti je námitka, že nebylo vyhověno stěžovatelově žádosti, aby odvolací orgán v jeho věci jednal veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Stěžovatel nesouhlasí s názorem soudu, že jeho právo zaručené čl. 38 odst. 2 Listiny nebylo porušeno, neboť dle jeho názoru mělo být odvolání projednáno v jeho přítomnosti a to zvláště pak, když o to výslovně žalovaného požádal. Má rovněž za to, že mu nebylo umožněno plně konzumovat právo nahlížet do spisu a seznámit se se všemi tam podstatnými údaji, čímž byla porušena ústavněprávní zásada projednací.

V posledním bodě své kasační stížnosti brojí stěžovatel proti tomu, že soud nezaznamenal jednotlivé body repliky uvedené při ústním jednání a ani jejich písemné doplnění nevzal při svém rozhodování na vědomí. Stěžovatel tak namítá vadu ústního jednání před soudem.

Na základě výše předestřené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc soudu vrátil k dalšímu řízení, eventuelně zrušil i rozhodnutí žalovaného a předmětné platební výměry správce daně, a rozhodl o nákladech řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil pouze v tom smyslu, že odkazuje na všechna svá předešlá vyjádření obsažená ve spisové dokumentaci. Současně vyjádřil, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Ze správního a soudního spisu je patrné, že dne 29. 11. 2007 byly vydány platební výměry na daňové penále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, č. j. 249928/07/214913/5686, srpen, č. j. 249929/07/214913/5686, září, č. j. 249930/07/214913/5686, říjen, č. j. 249973/07/214913/5686 a listopad, č. j. 249696/07/214913/5686. Proti těmto rozhodnutím podal stěžovatel odvolání, které následně doplnil důvody svého odvolání v podáních ze dne 11. 3. 2008 a ze dne 11. 4. 2008. Důvody odvolání se shodují s těmi důvody uvedenými v kasační stížnosti, které se týkaly správního řízení. Žalovaný toto odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 15. 7. 2008, č. j. 8193/08-1500-505267. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu ke krajskému soudu, který se ztotožnil se závěry žalovaného a žalobu napadeným rozhodnutím zamítl. Krajský soud ve svém odůvodnění uvedl, že se žalovaný s odvolacími námitkami vypořádal srozumitelně a dostatečně, přestože se k některým námitkám vyjádřil stručně. Stěžovatel proti rozsudku podal kasační stížnost z důvodů výše uvedených.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou o chybném výpočtu sděleného penále předmětnými platebními výměry, kterou shledal z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnou. Stěžovatel namítá, že v období, za které bylo

předmětné penále předepsáno, existoval na jeho osobním daňovém účtu přeplatek na dani silniční. Názor žalovaného i krajského soudu, že se jednalo pouze o přeplatek z titulu zálohy, tj. pouze o přeplatek evidenční, neboť v zálohovém období nemůže dojít ke vzniku skutečného přeplatku, případně, že může dojít k přeplatku pouze v případě, že po vyúčtování zaplacené zálohy a skutečné daně dojde k situaci, že skutečná daň bude nižší než výše zaplacených záloh, považuje stěžovatel za nesprávný. Trvá na tom, že tento přeplatek měl být při výpočtu předmětných penále zohledněn.

Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu seznal, že stěžovatel neuhradil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, srpen, září, říjen a listopad 2006. Za nesplnění těchto povinností mu bylo platebními výměry ze dne 29. 11. 2007 předepsáno penále pro jednotlivé platební povinnosti. Dále je ze správního spisu, resp. z přiznání k dani silniční za rok 2006, patrné, že stěžovatel v rámci plnění své povinnosti platit zálohy na daň silniční, stanovené § 10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2006 (dále jen „zákon o dani silniční“), zaplatil v prvním čtvrtletí roku 2006 na záloze na daň silniční o 550 Kč více, než byl povinen. Žalovaný v zamítavém rozhodnutí uvedl, že tento přeplatek byl přeplatkem pouze evidenčním, který vznikl jako důsledek časového nesouladu mezi předpisem daňové povinnosti na osobním daňovém účtu k 31. 1. 2007 a úhradou této daňové povinnosti formou záloh stanovených zákonem o dani silniční. Dále vyslovil, že tyto zálohy je poplatník povinen uhradit v průběhu zdaňovacího období před stanovením daně, a proto v tomto období nemůže dojít ke vzniku skutečného přeplatku, ale pouze přeplatku zdánlivému neboli evidenčnímu, který nelze převést podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel však v žalobě trval na tom, že penále bylo nesprávně vypočítáno z důvodů existence přeplatku na jeho osobním daňovém účtu a názor žalovaného, že z titulu zálohy na daň přeplatek vzniknout nemůže, odmítl. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, jen upřesnil, že „je pravdou, že daňový přeplatek může vzniknout z titulu zálohy na daň, ale pouze v tom případě, že po vyúčtování zaplacené zálohy a skutečné daně dojde k situaci, že skutečná daň bude nižší než výše zaplacených záloh. V takovém případě pak po vyúčtování daně je možné takový daňový přeplatek započítat na daňový nedoplatek na jiné dani. Ovšem před splatností samotné daně není možné v žádném případě považovat zaplacené zálohy za daňový přeplatek“. Podle Nejvyššího správního soudu se však jak žalovaný, tak krajský soud nevyjádřil k tomu, jak bylo s předmětným přeplatkem naloženo, tedy ani k stěžejní námitce, zda bylo či nebylo předmětné penále chybně vypočítáno. Nejvyšší správní soud nemůže v této chvíli posoudit, zda žalovaný skutečně pochybil, když nezhodnotil tuto skutečnost při výpočtu daňového penále předepsaného platebními výměry ze dne 29. 11. 2007. Tato skutečnost je však rozhodující k posouzení předmětné námitky a je nezbytné ji v dalším řízení postavit najisto s ohledem na ustanovení § 10 zákona o dani silniční, který vymezuje jak termín splatnosti zálohy, tak její výši. Ustanovení § 10 odst. 1 stanoví, že poplatník platí zálohy na daň, které jsou splatné do 15. dubna, 15. července, 15. října a 15. prosince, zatímco z odst. 2 téhož zákona vyplývá, že se zálohy na daň vypočtou ve výši 1/12 příslušné roční sazby daně za každý kalendářní měsíc, ve kterém u vozidla trvala, vznikla nebo zanikla daňová povinnost v rozhodném období. V § 10 odst. 4 téhož zákona je pak stanoveno, že rozhodným obdobím je kalendářní čtvrtletí bezprostředně předcházející kalendářnímu měsíci, na který připadl termín splatnosti zálohy. U zálohy splatné 15. prosince jsou rozhodným obdobím měsíce říjen

a listopad. Při posuzování předestřené otázky je nutno rovněž zohlednit relevantní judikaturu, dle které předepíše-li správce daně za dobu, kdy existuje na účtu daňového subjektu disponibilní vratitelný přeplatek, daňovému subjektu penále z titulu existence nedoplatku na jiné dani, postupuje v rozporu se zákonem (k tomu srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 1/2009 – 1, ze dne 15. 11. 2007, č. j. 5 Afs 181/2006 - 63, ze dne 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008 - 52, nebo ze dne 11. 6. 2009, č. j. 9 Afs 105/2008 - 52). Z výše uvedeného vyplývá, že nelze vyloučit porušení povinnosti správcem daně, přičemž, aby byla tato skutečnost postavena najisto nebo vyvrácena, je nutno v dalším řízení prokázat, jak bylo s daným přeplatkem naloženo. Námitku stěžovatele s ohledem na výše uvedené považuje Nejvyšší správní soud za důvodnou.

Rovněž námitku, že nebylo vyhověno stěžovatelově požadavku, aby odvolací orgán v jeho věci jednal veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům, čímž bylo porušeno jeho právo zaručené čl. 38 odst. 2 Listiny a rovněž byla porušena ústavněprávní zásada projednací, považuje Nejvyšší správní soud za důvodnou a uvádí následující. Ze správního spisu je patrné, že stěžovatel v závěru svého odvolání požádal, aby byla jeho věc projednána v souladu s ústavněprávní zásadou projednací. Ze soudního spisu zdejší soud vyrozuměl, že se stěžovatel touto žádostí ve skutečnosti domáhal ústního jednání o odvolání a jelikož ústní jednání nebylo žalovaným nařízeno, byla tím podle stěžovatele dotčena jeho základní práva, která každému v souladu se zásadou projednací zaručují právo na to, aby byla jeho věc projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti, tak aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné nejprve zdůraznit, že zásada projednací v správně právní teorii znamená, že správní orgány nejsou povinny vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch účastníků řízení (k tomu srovnej Skulová S. a kol. *Správní právo procesní*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2008. str. 84). Právě předestřené platí rovněž pro daňové řízení, což potvrzuje i usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 11. 2000, sp. zn. IV. ÚS 169/2000, ve kterém bylo vysloveno, že „v daňovém řízení se uplatňuje zásada volného hodnocení důkazů, zakotvená v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb., v souladu se kterou finanční úřady postupují přisvém rozhodování, ale i zásada projednací, spočívající v tom, že správní orgán není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch účastníka řízení“. Je tedy zřejmé, že zásadu projednací nelze zaměňovat s ústností jednání, tak jak pravděpodobně stěžovatel učinil. Nicméně v předmětné věci se účastník vyjádřil tak, že požaduje, aby byla věc projednána „v souladu s ústavněprávní zásadou projednací“. K tomuto požadavku se žalovaný nijak blíže nevyjádřil, pouze v rozhodnutí uvedl, že „podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod má každý právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem. Toto právo bylo v odvolacím řízení vedeném odvolacím orgánem zachováno, neboť odvolání bylo projednáno bez zbytečných průtahů...“ Nejvyšší správní soud má za to, že pokud žalovaný na předmětný požadavek nereagoval a v rozhodnutí vyslovil právě citované, lze usoudit, že požadavek stěžovatele pochopil v ústavněprávní rovině práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny. V takovém případě má Nejvyšší správní soud za to, že žalovaný měl tomuto požadavku vyhovět a věc ve smyslu tohoto ustanovení projednat. Zdejší soud konstatuje, že přestože daňové řízení, stejně jako správní řízení, je primárně ovládáno

zásadou písemnosti, je za určitých podmínek nutno přistoupit k ústnímu jednání. K tomu dochází za situace, kdy se to jeví z povahy věci potřebné, např. vyplývají-li z obsahu správního spisu nejasnosti. To platí i v případě, požádá-li o to účastník řízení (k tomu srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, který stanoví, že „Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat v souladu s článkem 38 odst. 2 Listiny. Musí tedy umožnit stěžovatele, aby věc byla projednána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům.“).

Zbylé námitky považuje Nejvyšší správní soud z následujících důvodů za nedůvodné.

Námitku stěžovatele, uplatněnou jak v rámci odvolacích námitek, v žalobě, tak v kasační stížnosti, že stanovení daňového penále je sankcí ve smyslu správního trestání, na kterou se vztahuje čl. 40 odst. 6 Listiny, v důsledku čehož mělo být pro stanovení penále užito pozdější právní úpravy pro stěžovatele příznivější, kterou dle stěžovatele krajský soud nesprávně právně posoudil jako nedůvodnou, neshledává důvodnou ani Nejvyšší správní soud. Zdejší soud poznamenává, že správce daně byl povinen na základě zásady legality postupovat podle zákona, což také udělal, když vycházel z čl. VI. bod 3. (přechodných ustanovení) zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Tato ustanovení výslovně stanoví, že *úprava obsažená v § 63 tohoto zákona se použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.* S ohledem na právě přdestřené Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že správce daně nepochybil, vycházel-li z platné právní úpravy. Je notorií, že na konkrétní případy se často aplikují i právní předpisy, které sice v minulosti byly platné (a až na zcela vzácné výjimky i účinné), avšak v době rozhodování soudu již platné (a tedy ani účinné) nejsou. Takovým případem je i předmětná věc, ve které přechodná ustanovení nového právního předpisu, tj. zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (v době rozhodování platného a účinného), nařizují, aby se na určité věci použilo starého předpisu, který je do systému aplikovatelných právních norem inkorporován právě přechodným ustanovením; taková inkorporace je mimo jiné přípustná také proto, že inkorporovaný právní předpis byl v minulosti publikován v úřední sbírce, takže lze po adresátech právních norem spravedlivě požadovat, aby se jím řídili, neboť zde existovala možnost se s jeho obsahem seznámit. Znamená to, že soud si z úřední povinnosti činí úsudek i o tom, zda takto – na základě inkorporace přechodným ustanovením nového právního předpisu – aplikovatelný právní předpis byl v minulosti platný, a zda se tedy vůbec stal součástí právního řádu, protože jinak by jej nebylo lze aplikovat (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 – 87). Ve světle přdestřené je nutno posuzovat i danou věc.

Další stížní námitkou stěžovatel brojí proti přílišnému břemenu, které představuje předebrané penále vzhledem k jeho tíživé finanční situaci. Jako takové je předmětné penále v rozporu s čl. 1 Protokolu. Navíc stěžovatel namítá, že pro danou situaci nelze

uplatnit výjimku stanovenou citovaným Protokolem pro situace, ve kterých je zásah do práva vlastnického ze strany státu legitimní, pod níž podle stěžovatele spadá pouze vybírání daně, nikoli vybírání daňového penále. Nejvyšší správní soud považuje rovněž tuto stížní námitku za nedůvodnou. Zdejší soud má za to, že v předepsání daňového penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků nelze shledat žádný rozpor s čl. 1 Protokolu. Tento článek totiž stanoví, že *každá fyzická nebo právnická osoba má právo pokojně užívat svůj majetek. Nikdo nemůže být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu a za podmínek, které stanoví zákon a obecné zásady mezinárodního práva. Předchozí ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut.* S ohledem na znění tohoto článku se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s právním názorem žalovaného, že by povaha pokuty a penále byla natolik odlišná, aby se na penále výjimka uvedená v čl. 1 Protokolu nevztahovala. Podle zdejšího soudu se naopak jedná o právní instituty v řadě ohledů podobné, především tím, že mají podobný účel. Nejvyšší správní soud vychází z rozsudku ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 – 43, ve kterém bylo vysloveno, že „v obou případech jde o sankce za porušení určité ‚primární‘ povinnosti – v případě pokuty typicky za naplnění skutkové podstaty určitého veřejnoprávně postihovaného deliktu, v případě (daňového) penále za porušení povinnosti zaplatit daň řádně a včas“. Na daném nic nemění ani to, že se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem, že předepsání penále představuje zásah do majetkových práv jedince ústavně zaručených v čl. 11 Listiny. V dané situaci se však o protiústavní zásah rozhodně nejedná. Za protiústavní zásah lze totiž považovat pouze takový zásah, který je především nepřiměřený, nezákonný a neospravedlnitelný. Penále je však předepisováno na základě zákona ústavně konformním způsobem, neboť jednak odpovídá principu proporcionality (viz níže), ale rovněž umožňuje v určité míře a za určitých podmínek individualizaci výše penále (k tomu srovnej výše uvedený rozsudek ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 – 43). Institut penále navíc splňuje také veškeré podmínky pro podřazení pod výjimku zákazu zásahu do majetkových práv, které jsou stanoveny v předmětném čl. 1 Protokolu, neboť vzniká na základě zákona, v souladu s obecným zájmem a za účelem zajištění řádného placení daní, jak předmětný článek stanoví. Zdejší soud zdůrazňuje, že pokud zákonodárce zakotvil zákonnou úpravu penále za pozdní úhradu daňové povinnosti, která má pomoci dosáhnout řádného a včasného plnění povinností ze strany daňových subjektů, je to nepochybně legitimním cílem, neboť příjmy plynoucí z daňové povinnosti daňových subjektů jsou nezbytné pro řádné fungování státu. Na závěr odůvodnění předmětné námítky zdejší soud opětovně odkazuje na výše citovaný rozsudek, ve kterém je k předmětné tématice přiměřenosti daňového penále uvedeno následující. „Ani absenci přiměřenosti v užším slova smyslu nelze u zkoumané právní úpravy shledat. Nepřiměřenou v užším slova smyslu by zde byla zejména taková sankce, která by svojí povahou a podstatou vybočovala z povahy a podstaty finančněprávních vztahů. Takto by například za nepřiměřenou sankci bylo lze považovat, kdyby i za neúmyslné prodlení v placení daně (snad s výjimkou prodlení z hrubé nedbalosti) brožila daňovému subjektu či osobám za něj jednajícím ztráta osobní svobody či jiná podobně citelná a majetkové podstatě finančněprávních vztahů vzdálená omezení jejich základních práv. Nepřiměřenou by byla i čistě majetková sankce, jejíž výše by byla ve zjevném nepoměru s rozsahem porušené povinnosti či na tomto rozsahu zcela nezávislá a zároveň nepřiměřeně vysoká. Zde však se jedná o sankci čistě majetkovou, nikoli nepoměrnou (i když citelnou) a závislou na věcném a časovém rozsahu porušené povinnosti, která hmotněprávní pozici daňového subjektu zasahuje způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené primární povinnosti.“ Ve světle předestřeného Nejvyšší správní soud neshledává

v předepsaném penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků žádný rozpor s čl. 1 Protokolu ani s ústavním principem proporcionality. Tuto stížní námitku považuje proto za zcela nedůvodnou.

V návaznosti na konstatování jak žalovaného, tak krajského soudu k námitce přílišného břemena Nejvyšší správní soud souhlasně taktéž konstatuje, že pokud se stěžovatel cítil přílišně zatížen předepsaným penále, měl možnost využít některý z institutů zákona o správě daní a poplatků pro zmírnění tvrdosti vyměřené daně či předepsaného penále (§ 60, § 65 a § 55a citovaného zákona), které právě představují onu možnost individualizace výše penále. Zdejší soud k námitce stěžovatele, že o takových možnostech nevěděl, zdůrazňuje, že správci daně nepříslušelo zkoumat finanční situaci stěžovatele, neboť daňové penále dle § 63 zákona o správě daní a poplatků vzniká ex lege a je správcem daně předepisováno de facto automaticky po té, kdy zjistí, že daňový subjekt nesplnil svou daňovou povinnost řádně a včas. V tomto ohledu bylo tedy zcela na stěžovateli, aby byl bdělý svých práv. Ve stejném smyslu Nejvyšší správní soud již judikoval ve svém rozsudku ze dne 16. 8. 2007, č. j. 7 Afs 156/2006 - 91, ve kterém uvedl, že „pro vznik zákonné povinnosti platit daňové penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ve znění účinném do 31. 12. 2006), je zcela bez právního významu, z jakého důvodu nebyla daň zaplácena, zda se tak stalo záměrně nebo zda se poplatník ne vlastní vinou dostal do obtížné finanční situace.“ Zásadní skutečností, kterou v daném případě Nejvyšší správní soud podtrhuje, je, že stěžovatel měl zákonem garantovanou možnost se proti tvrdosti penále ohradit, v čemž zdejší soud spatřuje dostatečnou ochranu jeho práv, měl-li za to, že předepsané penále je nepřiměřené a má v jeho situaci likvidační charakter.

Následující stížní bod týkající se nepřiměřenosti sazby daňového penále v kontextu zprávy OECD (říjen 2006) má Nejvyšší správní soud taktéž za nedůvodný. Námitku stěžovatele, že žalovaný pochybil, když ke zprávě jako k důkaznímu prostředku nepřihlédl, považuje zdejší soud za lichou. Předmětná zpráva nemá vliv na dokazování výše penále, neboť penále je upraveno zákonem a zpráva OECD nemá závazný normativní charakter. Proto žalovaný i krajský soud správně vyhodnotily nepřípustnost předmětné zprávy jako důkazní prostředek, který by osvědčoval nezákonnost napadeného rozhodnutí a platebních výměrů. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s argumentací krajského soudu a nad její rámec podotýká, že předmětná zpráva má pouhý doporučující charakter, a proto správní orgány nejsou povinny tento důkazní prostředek akceptovat. Předmětná zpráva obsahuje pouze srovnávací studii, která má za svůj cíl do budoucna pomoci vylepšit systém a administrativu daňových systémů členských i nečlenských zemí. S ohledem na právě předestřené zdejší soud dodává, že podle § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je správce daně při své činnosti vázán zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, což správce daně v dané věci respektoval a při svém jednání vycházel z obecně závazných právních předpisů, jimiž předmětná zpráva OECD není. Již dříve Nejvyšší správní soud judikoval, že ani směrnice OECD nejsou právním předpisem, neboť i ty mají charakter pouze doporučující (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2007, č. j. 8 Afs 152/2005 – 72). V dané věci zpráva OECD nemohla sehrát ani roli podpůrného výkladového vodítka či podpůrného argumentu, neboť jako nezávazný akt nemůže sama o sobě osvědčit nezákonnost právní úpravy sazby penále v rámci zákona o správě daní a poplatků. Na základě výše uvedeného

lze konstatovat, že předmětná zpráva OECD není pro danou věc nikterak závazného charakteru, a proto žalovaný neměl povinnost k ní jako důkaznímu prostředku přihlížet.

V návaznosti na tuto námitku se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele, na základě které poukazuje na nepřiměřenost výše penále vzhledem k rozhodnutí Rady (ES) Euratom č. 597/2000 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství a nařízení Rady (ES) Euratom č. 1150/2000 provádějícímu rozhodnutí č. 94/728/ES Euratom o systému vlastních zdrojů Společenství, konkrétně čl. 9 a 11 nařízení, který stanoví pro členský stát jako úrok z prodlení mírnější úrokovou sazbu, než jaká je sazba předmětného penále. Tuto námitku má Nejvyšší správní soud za bezpředmětnou, neboť výše úrokové sazby stanovené danými předpisy se vztahuje na zcela odlišnou problematiku a souvislost projednávané věci a jmenovaných předpisů je zcela irelevantní.

Dále stěžovatel upozorňuje na hlavní cíl Evropské unie, jímž je dosažení vnitřního trhu, volné hospodářské soutěže a volného pohybu zboží a služeb, a v souvislosti s ním na společný systém daně z přidané hodnoty upravený šestou směrnicí (77/388/EHS) a ode dne 28. 11. 2006 upravený směrnicí Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, které však žádné ustanovení penále za pozdní úhradu daně z přidané hodnoty nestanoví. Proto předepsané penále za předmětné zdaňovací období je v rozporu s výše uvedenými směrnicemi. S ohledem na namítané Nejvyšší správní soud konstatuje, že absence úpravy penále za pozdní uhrazení daně z přidané hodnoty právem Evropských společenství rozhodně nemůže být vykládána tak, že by úprava takového penále národním právem byla v rozporu s právem Evropských společenství. Naopak Nejvyšší správní soud potvrzuje názor krajského soudu, že skutečnost, že daná problematika není výše jmenovanými směrnicemi upravena, znamená, že je tato oblast ponechána plně v pravomoci jednotlivých členských států. Tento názor potvrzuje i rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 15. ledna 2009 ve věci C – 502/07 (K-1 sp. z o.o. proti Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy), ve kterém je uvedeno, že *„zásada společného systému daně z přidané hodnoty přitom nebrání tomu, aby členské státy zavedly opatření, která sankcionují nesrovnalosti, ke kterým došlo při deklarování dlužných částek daně. Naopak, čl. 22 odst. 8 šesté směrnice uvádí, že členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému uložení a výběru daně.“* Návrh stěžovatele, aby Nejvyšší správní soud položil Evropskému soudnímu dvoru (dále jen „ESD“) předběžnou otázku, zda výše sazby za prodlení s platbou daně z přidané hodnoty, která je výrazně odlišná v jednom z členských států oproti sazbě v jiných členských státech za stejný platební delikt a je tak v rozporu se zásadou neutrality a přiměřenosti, zdejší soud s ohledem na výše stanovené odmítá z důvodu bezpředmětnosti. K danému Nejvyšší správní soud poznamenává, že předběžná otázka se předkládá pouze za podmínek, kdy má soud pochybnost o tom, jak právo Evropských společenství interpretovat, dále v případě pochyb o platnosti práva Evropských společenství, v případě neexistence judikatury Soudního dvora ES týkající se totožné problematiky nebo v případě neexistence podobné předběžné otázky. Vzhledem k tomu, že problematika penále za pozdní úhradu daně z přidané hodnoty není v rámci práva Evropských společenství upravena, nemohla nastat ani jedna z předestřených situací a Nejvyšší správní soud nemá povinnost v takovém případě předběžnou otázku v dané věci předložit. Ve světle právě uvedeného Nejvyšší správní soud potvrzuje napadené tvrzení, že neslučitelnost práva národního s právem

Evropských společenství lze posuzovat pouze v oblasti nepřímých daní, a nikoli v oblasti jejich příslušenství, čímž odmítá protikladný názor stěžovatele uvedený v kasační stížnosti.

Rovněž námitku stěžovatele, že s ohledem na znění § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a v něm daného pravidla na počítání penále by jinému daňovému subjektu, který by svou daňovou povinnost již více než 1,5 roku neplnil, vznikl nesrovnatelný a neodůvodnitelný rozdíl sankce pro období 7 – 11/2006, z čehož vyplývá, že způsob stanovení daňového penále zavádí nedůvodné rozdíly z pohledu časového mezi jednotlivými subjekty s ohledem na dobu trvání dluhu, považuje Nejvyšší správní soud za nedůvodnou, což platí i pro námitku, že penále ve výši 0,1 % není správné a přiměřené. Zdejší soud se opět přiklání k argumentaci krajského soudu, který se dostatečně k dané problematice vyjádřil. Nejvyšší správní soud nejprve upozorňuje, že obsahově se námitka vztahuje k § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, na jehož základě bylo také předmětné penále předepsáno. Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá, než zopakovat, že v zákonem stanoveném penále nepřiměřenost neshledává a odkazuje na výše uvedené.

K námitce vzniklých nedůvodných rozdílů mezi daňovými subjekty v souvislosti s trváním daňového dluhu Nejvyšší správní soud uvádí následující. Vznikaly-li by rozdíly v předepsaném penále vůči daňovým subjektům, které se nacházejí v naprosto totožné situaci, tj. daňové penále jim bylo předepsáno ve stejnou dobu za stejná zdaňovací období pro stejnou daň, potom rozdíly vzniknuvší v takové situaci by byly bez pochyby diskriminační a nezákonné. V takovém případě by námitka neopodstatněných rozdílů byla uplatněna zcela legitimně. Totéž by platilo pro případ, kdy by pro identické situace byla použita rozdílná právní úprava. Nicméně v daném případě se o shodné případy nejedná. Stěžovatel poukazuje na zcela nesrovnatelné situace, když srovnává dva daňové subjekty s odlišnou délkou doby prodlení s úhradou daňové povinnosti. K námitce, že by charakter daňového penále a jeho výše měl být po celou dobu stanoven stejně a nikoliv tak výrazně odlišně pro výše nastíněnou situaci dvou daňových dlužníků, zdejší soud uvádí, že je zcela v pravomoci zákonodárce, jak předmětnou problematiku penále upraví, je-li taková úprava ústavně konformní a přiměřená.

Nejvyšší správní soud se rovněž neztotožnil s námitkou stěžovatele, která se týkala nezákonnosti předepsaného penále, vzhledem k tomu, že § 93 zákona o DPH stanoví, že se pro správu daně z přidané hodnoty použije zákona o správě daní a poplatků, přičemž za správu daně a poplatků nelze považovat správu penále. Penále však není v zákoně o DPH vůbec hmotněprávně upraveno, a proto chybí jakákoli zákonná úprava penále za pozdní úhradu DPH. Stěžovatel namítá, že se ani žalovaný ani krajský soud k této námitce řádně nevyjádřily. Rovněž rozporuje názor krajského soudu, že by daňové penále mělo být platební povinností ve smyslu § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a že by se proto mělo při jejím placení postupovat stejně jako u placení daní podle zákona o správě daní a poplatků s výjimkou § 63, § 67 až § 69, § 71 a § 72 citovaného zákona. Z tvrzení stěžovatele Nejvyšší správní soud vyrozuměl, že má za to, že by prodlení za úhradu daně z přidané hodnoty nemělo být za žádných okolností penalizováno, neboť zákon o DPH výslovně hmotněprávní úpravu penále za pozdní úhradu daňové povinnosti neupravuje a zákon o správě daní a poplatků má být použit toliko pro správu daně z přidané hodnoty, kterou však správa penále není. Takový výklad práva je nutno odmítnout a naopak použít logický argument výkladu práva *reductio ad absurdum*, podle

kterého v případě, že určitý výklad právní normy vede k závěrům, jež jsou nesmyslné, je nutno tento výklad odmítnout a zvolit jiný výklad. Zdejší soud má za to, že § 63 zákona o správě daní a poplatků je obecnou úpravou penalizace za prodlení úhrady jakékoliv splatné daně, není-li ve speciálních právních předpisech stanoveno jinak. Daně lze dovodit z § 58 zákona o správě daní a poplatků, které stanoví, že *příslušenstvím daně se rozumí penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle tohoto nebo jiného daňového zákona. Příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. Zvláštní zákon může stanovit u příslušenství daně jeho rozpočtové určení odchylně od rozpočtového určení daně, ke němuž bylo vyměřeno.* Z poslední věty citovaného ustanovení lze dovodit, že zákon o správě daní a poplatků je právním předpisem generálním pro správu příslušenství kterékoli daně. Proto nestanoví-li zákon o DPH o penále za pozdní úhradu daňové povinnosti něco jiného, použije se pro předepsání takového penále zákon o správě daní a poplatků.

K námitce stěžovatele, že krajský soud nesprávně kvalifikoval jeho upřesnění žalobního bodu týkajícího se nesprávného vypočtení penále, které spočívalo v dodatečném předložení důkazu o přeplatku na dani z přidané hodnoty, jako rozšíření žalobních bodů, následkem čehož se touto žalobní námitkou nezabýval, nutno uvést, že krajský soud posoudil tuto okolnost zcela v souladu se zákonem, když považoval informaci o existujícím přeplatku na dani z přidané hodnoty předestřené až během ústního jednání před krajským soudem nikoli za rozšíření žalobního bodu, nýbrž za zcela nový žalobní bod, ke kterému proto z důvodů zásady koncentrace, tedy jeho pozdního uplatnění, nepřihlédl. Navíc stěžovatel přiznává, že mu byla informace o sestavě z osobního daňového účtu doručena dne 19. 9. 2008, tedy 11 dní před podáním žaloby, a je tedy zřejmé, že měl dostatečný čas tuto informaci posoudit a do žaloby uvést. S ohledem na právě předestřené má zdejší soud za to, že krajský soud zcela správně uvedl, že stěžovatel byl povinen v rámci žalobních bodů uvést veškeré možné důvody, a to i pochybnosti, které by případně mohly prokázat, že předmětné penále nebylo dobře vypočteno. Pokud tak však stěžovatel ve lhůtě pro podání žaloby neučinil, krajský soud neměl povinnost k dodatečnému žalobnímu bodu vzhledem k § 71 odst. 2 s. ř. s. přihlédnout. Na základě právě předestřené Nejvyšší správní soud neshledal v tomto jednání krajského soudu žádné pochybení.

Zdejší soud nepovažuje za důvodný ani poslední bod kasační stížnosti, kterým stěžovatel brojí proti tomu, že soud nezaznamenal jednotlivé body repliky uvedené při ústním jednání, a ani jejich písemné doplnění nevzal při svém rozhodování na vědomí. S namítaným Nejvyšší správní soud nesouhlasí, neboť z napadeného rozsudku krajského soudu je zcela evidentní, že repliku stěžovatele na vědomí při svém rozhodování vzal, neboť se ve svém rozsudku vyjadřuje k nově uvedené skutečnosti týkající se existujícího přeplatku na dani z přidané hodnoty, o kterém se při jednání stěžovatel zmínil poprvé. Daná replika, která je založena v soudním spise (č. l. 52), obsahuje pouze jedinou novou skutečnost týkající se zmíněné existence přeplatku na dani z přidané hodnoty, ke které se krajský soud ve svém rozhodnutí jasně vyjádřil. Ostatní části repliky kopírují žalobní důvody již dříve krajskému soudu předestřené v žalobě, ke kterým své stanovisko krajský soud v rámci svého rozhodnutí vyložil. V důsledku toho Nejvyšší správní soud neshledal tuto poslední námitku důvodnou.

S ohledem na závěry výše uvedené Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán zde vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V novém řízení krajský soud v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu