



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Radana Malíka v právní věci stěžovatelů **a) Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, **b) V. a. s.**, zastoupené JUDr. Ing. Danielem Srncem, advokátem se sídlem v Praze 1, Na Poříčí 1071/17, v řízení o kasačních stížnostech proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 2. 2005, č. j. 31 Ca 147/2004 - 31,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnosti **s e z a m í t a j í.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 18. 2. 2005, č. j. 31 Ca 147/2004 - 31 zrušil rozhodnutí stěžovatele a) ze dne 7. 4. 2004, č. j. 6679/110/2003-Ri, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky b) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 10. 12. 2002 č. j. 221575/02/228912/5547, jímž bylo právní předchůdkyni stěžovatele b) společnosti V. V. s., a. s. (dále jen „daňový subjekt“) sděleno a předepsáno penále na dani z příjmů fyzických osob a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2000 ve výši 7 256 989 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že daňový subjekt zanikl ke dni 1. 10. 2003 fúzí se stěžovatelkou b), na níž také přešlo obchodní jmění daňového subjektu. Ve věci samé dovodil, že se stěžovatel a) nevypořádal s námitkami daňového subjektu uplatněnými i v odvolání, který vyslovil přesvědčení, že pokud povinnost uhradit daň splnil zaměstnanec místo plátce daně, jde stále o jednu daňovou povinnost, jenž tak byla uhrazena. Se zřetelem k ustanovení § 63 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) se proto stěžovatel a) jako odvolací orgán především nevypořádal s konkrétní

námitkou, že dnem 2. 7. 2001 byla splněna daňová povinnost zaměstnanců a penalizace záloh na daň z příjmů fyzických osob a funkčních požitků za rok 2000 tímto okamžikem měla skončit. Tato vada ovšem činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Naproti tomu krajský soud neshledal důvodnými ostatní žalobní námitky. Šlo zejména o nesprávně uplatněnou sazbu penále, o právní názor, že odvolání mělo být vyhověno již na základě právní fikce vyplývající ze zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních, o závěr, že na stěžovatelku b) nepřešla z právní předchůdkyně povinnost uhradit penále a že napadené rozhodnutí je v důsledku neuvedení zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení v jeho výroku nicotným.

Stěžovatel a) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě s poukazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. vyslovil názor, že se v rámci odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal se všemi odvolacími námitkami. V podaném odvolání však nebyly vneseny námitky, že „společnost V. vyslovila přesvědčení, že pokud povinnost uhradit daň splnil zaměstnanec namísto plátce daně, jde stále o jednu daňovou povinnost, jenž tak byla uhrazena. S odkazem na ustanovení § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků pak dospěla k jednoznačnému zjištění, že dnem 2. 7. 2001 byla splněna daňová povinnost zaměstnanců a penalizace záloh tím skončila“. Neodpovídá proto skutečnosti tvrzení krajského soudu, že se stěžovatel b) nevypořádal s uvedenou odvolací námitkou a že napadené rozhodnutí je z tohoto důvodu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Na základě uvedených skutečností navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Stěžovatelka b) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě označila rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným zejména z toho důvodu, že i když tento soud vyslovil nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, přesto toto rozhodnutí zčásti přezkoumal, neboť některé žalobní námitky shledal nedůvodnými. Stěžovatelka b) je proto toho názoru, že krajský soud nebyl oprávněn na jedné straně vyslovit nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí a současně jej i věcně přezkoumat. Stěžovatelka b) však považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný též z toho důvodu, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s detailně popsanou námitkou o nesprávné aplikaci zákona o správě daní a poplatků, neboť správně měl být použit na danou věc zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních. Přitom z ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. je zřejmé, že rozsudek musí být řádně odůvodněn a odůvodněním se rozumí podle ustálené judikatury uveřejněné pod č. 154/2004 Sbírkou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, vyložení skutkových i právních důvodů, které k rozhodnutí vedly. Pokud tedy krajský soud rozhodoval o žalobní námitce nazvané „Nedodržení závazné lhůty pro rozhodnutí“, musel přesvědčivě vyvrátit splnění zákonem stanovených podmínek. Stěžovatelka b) vytkla napadenému rozsudku i to, že v něm krajský soud nevyložil, proč je třeba pod pojem daňová povinnost zahrnout i pojem penále. Krajský soud ani nezřejmil výkladové postupy, metody či argumenty právní logiky, jakými dospěl k výkladu, že na ni přešla z její právní předchůdkyně i povinnost hradit daňové penále. Stěžovatelka b) vytkla krajskému soudu i to, že ve věci samé posoudil nesprávně po právní stránce otázku aplikace ustanovení § 63 odst. 3 věty třetí zákona o správě daní a poplatků, neboť podle jejího názoru měla být v tomto případě uplatněna snížená (poloviční) sazba penále, tj. sazba penále ve výši 0,5 %. Krajský soud přitom svůj nesprávný závěr odůvodnil tím, že daňový subjekt sice předložil doklady o sražených zálohách v průběhu daňové kontroly, uplatnění snížené sazby však měla bránit jednak zahájená daňová kontrola s účinky uvedenými v § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a jednak skutečnost, že uplatnění snížené sazby je vázáno na případ doměření daně podle dodatečného daňového přiznání. S takovou argumentací krajského soudu vyjádřila stěžovatelka b) nesouhlas. V ustanovení § 63 odst. 3 věty třetí zákona o správě daní a poplatků není uplatnění snížené sazby (0,5 %)

vázáno na podání dodatečného daňového přiznání, ale na sražení a odvedení zálohy podle vlastního zjištění stěžovatelky. V předmětné věci také nejde o daň, která by se vyměřovala, a proto jejímu narovnání z její iniciativy zahájená kontrola nebránila. Ostatně i s odkazem na jiné rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 30 Ca 83/2001 - 17 je třeba dovodit, že penále vůbec nemohlo vzniknout. Je tomu tak proto, že se podle ustanovení § 6 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nejednalo o její daňovou povinnost, a proto u ní nemohlo dojít ke vzniku daňového nedoplatku. Z tohoto důvodu se krajský soud dopustil i jurisdikční libovůle.

Stěžovatelka b) dále vyjádřila nesouhlas s právním závěrem krajského soudu, že napadené správní rozhodnutí není nulitní. Je tomu tak proto, že penále mělo být správně stanoveno podle zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (dále jen „správní řád“) a nikoli podle zákona o správě daní a poplatků. Při správě penále je nutno postupovat v intencích ustanovení § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků v návaznosti na § 99 citovaného zákona podle správního řádu. Krajský soud proto pochybil, když na zjištěný skutkový stav aplikoval nesprávnou právní normu. Stěžovatelka b) svou kasační stížnost doplnila podáním označeným jako „rozhojnění argumentace stížního bodu IV. kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 2. 2005, sp.zn. 31 Ca 147/2004“. V něm poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 15/2005 - 51 a tvrdila, že předmětný platební výměr na penále nebyl vydán v souladu se zákonem, neboť penále mělo a mohlo správně vzniknout až okamžikem nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání. Proto navrhla, aby rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Stěžovatel a) ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatelky b) uvedlo, že pokud se týká kasační stížnosti a její jednotlivé lamentace, shoduje se s argumentací krajského soudu obsažené v odůvodnění napadeného rozsudku.

Stěžovatelka b) ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele a) uvedla, že v odvolání vnesla námitku o existenci nedoplatku nejdéle do 2. 7. 2001 a že správcem daně tak byl penalizován nedoplatek, který neexistoval. Odvolací orgán proto byl povinen se zabývat tímto odvolacím důvodem a ve svém odůvodnění popsat, proč byly podmínky, se kterými daňové zákony spojují vznik penále, splněny či existovaly i po 2. 7. 2001. Nelze jí rovněž účinně vyčítat, že v podané žalobě svou argumentaci ze správního řízení rozvedla a rozhojnila o konkrétní ustanovení daňových zákonů, o něž své právní názory opírá. Jelikož se odvolací orgán skutečně k uvedené námitce nevyjádřil, nesplnil svou povinnost zaujmout stanovisko se ke všem odvolacím důvodům.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasačních stížností napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnily stěžovatelé v podaných kasačních stížnostech a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že u daňového subjektu byla dne 16. 10. 2001 zahájena daňová kontrola daně z příjmů za rok 2000, daně z přidané hodnoty za 1. až 12. měsíc roku 2000 a daně silniční za rok 2000. V průběhu daňové kontroly byla daňovému subjektu podle oznámení ze dne 17. 6. 2002 předložena správcem daně v souladu s ustanovením § 2 odst. 1 a § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků a po provedení všech potřebných zjištění nezbytných k formulaci ve zprávě uvedených závěrů, před ukončením daňové kontroly k vyjádření zpráva o daňové kontrole. V této zprávě bylo uvedeno zjištění správce daně o tom, že daňový subjekt porušil § 38h odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních

z příjmů, ve znění platném pro rok 2000, neboť nesrazil zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků v roce 2000 ze zdanitelné mzdy členům představenstva v souvislosti s vyplacenými kompenzacemi a mimořádnými kompenzacemi. Daňový subjekt tak byl seznámen se zjištěními správce daně o tom, že zkrátil daň z příjmů fyzických osob a funkčních požitků v roce 2000. Daňovému subjektu byla na základě provedené daňové kontroly pravomocně předepsána k přímému placení daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků rozhodnutím ze dne 21. 10. 2002, č. j. 198420/02/228912/5547 ve výši 14 035 920 Kč. Protože daňový subjekt neuhradil zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2000 (dále jen „záloha na daň“) do státního rozpočtu již ke dni její původní splatnosti, vydal správce daně platební výměr na daňové penále.

Stěžovatelka b) v kasační stížnosti jednak namítala nesprávné právní posouzení věci a jednak nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, zatímco stěžovatel a) namítal pouze nesprávné právní posouzení věci.

Nejvyšší správní soud neshledal námitku o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu důvodnou. Skutečnost, že krajský soud shledal rozhodnutí stěžovatele a) nepřezkoumatelným pouze proto, že se jako odvolací orgán nevypořádal s jedním z odvolacích důvodů, totiž sama o sobě nevylučuje, aby soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu ostatních žalobních bodů. Není při tom rozhodné, zda se jedná o důvody skutkové nebo právní, pro něž je napadený výrok rozhodnutí správního orgánu v žalobě považován za nezákonný nebo nicotný. Pokud totiž důvod nepřezkoumatelnosti nemá vliv na zjištěný skutkový stav věci, neexistuje zákonná překážka, pro kterou by krajský soud nebyl oprávněn správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Právě naopak v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu zrušeno jen z formálních důvodů, je krajským soudem zvolený postup opodstatněný, neboť tento šetří práva účastníků a zabraňuje průtahům v řízení.

Nejvyšší správní soud považuje za zcela nepřípadnou stížní námitku o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, který se podle stěžovatelky b) nevypořádal se žalobní námitkou o nezbytnosti aplikace zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních, v daňovém řízení. Krajský soud zcela zřetelně v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že citovaný zákon nelze na tento případ aplikovat, protože již byl zrušen zákonem č. 78/1952 Sb. Z tohoto důvodu považuje Nejvyšší správní soud stanovisko krajského soudu, který odkázal na derogující právní předpis, za zcela dostatečně odůvodněné a v souladu s právními předpisy.

Nejvyšší správní soud nepovažuje též za důvodnou námitku stěžovatelky b), že se krajský soud dostatečně nevypořádal se žalobní námitkou, že na stěžovatelku b) neměla přejít povinnost hradit penále za jejího právního předchůdce. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku správně poukázal na ustanovení § 57 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků upravující vznik a přechod daňové povinnosti, podle něhož daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce. Krajský soud též dostatečně odůvodnil, proč je třeba penále podřadit termínu daňové povinnosti, když uvedl, že příslušenství daně spolu s daní tvoří daňovou povinnost. Neuvedl sice výslovně odkaz na ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, které tento vztah mezi daňovou povinností a penálem výslovně deklaruje, nicméně toto formální pochybení nemělo vliv na zákonnost, resp. tato vada nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé.

Jako nedůvodnou posoudil Nejvyšší správní soud též námitku stěžovatelky b), že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 63 odst. 3 věty třetí zákona o správě daní a poplatků, když nepřijal její výklad, že správně měla být uplatněna sazba penále ve výši 0,5 %. Podle tohoto ustanovení se poloviční sazba penále uplatní také v případech, kdy plátce daně vybírané srážkou, nesprávně sraženou a odvedenou daň nebo zálohu na ni srazí a odvede podle vlastního zjištění dodatečně ve správné výši a o této skutečnosti vyrozumí současně správce daně. O tento případ se však v předmětné věci nejedná. Podle obsahu správního spisu, jak již uvedl krajský soud, krácení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ze strany stěžovatelky v roce 2000 bylo zjištěno v průběhu daňové kontroly, tedy správcem daně. Konkrétně pak tato skutečnost vyplývá z oznámení ze dne 17. 6. 2002 a jeho přílohy – zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud skutečně pochybil, když v rozsudku uvedl, že výpočet penále poloviční sazbou umožňuje ustanovení § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků pouze v případě doměření daně podle dodatečného daňového přiznání. Podle dikce ustanovení § 63 odst. 3 věty třetí citovaného zákona tomu tak skutečně není. Tento nedostatek odůvodnění rozsudku, resp. nedostatečný dílčí argument krajského soudu, ale nemá vliv na zákonnost rozsudku. Vyjádřený právní závěr krajského soudu o tom, že krácení daně bylo zjištěno správcem daně v průběhu daňové kontroly, resp. že daň nebyla sražena a odvedena podle vlastního zjištění plátce daně, je proto v souladu se zákonem. Případná není také argumentace stěžovatelky b) s poukazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 30 Ca 83/2001 - 17, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004 č. j. 2 Afs 47/2004 - 83 a nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 470/97. Je tomu tak proto, že rozsudek krajského soudu není právně závazný jak pro samotný krajský soud, tak i Nejvyšší správní soud. Právní řád České republiky je založen na kontinentálním systému práva, který nepřipouští soudní rozhodnutí za pramen práva, jímž by byl následně soud vázán. Proto se ani nemohlo jednat o „jurisdikční libovůli“ krajského soudu.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o nedůvodnosti i stížní námitky stěžovatelky b), jež vytyká krajskému soudu vadné posouzení otázky nicotnosti rozhodnutí správních orgánů, které v této věci neaplikovaly správní řád, ale zákon o správě daní a poplatků. Argumentace stěžovatelky b) ustanovením § 1 odst. 4 zákona o správě daní není případná. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, že citované ustanovení na danou věc nedopadá. Je tomu tak proto, že výslovně upravuje pouze správu odvodů a poplatků sankční povahy, pokut a penále neuvedených v odstavci 1, které jsou orgánům uvedeným v odstavci druhém tohoto ustanovení zákona svěřeny zvláštním předpisem, tj. předpisem rozdílným od zákona o správě daní a poplatků (srov. např. § 44, resp. 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech). Pouze tedy u odvodů a poplatků sankční povahy, pokut a penále neuvedených v odstavci 1, jejichž výběr je uvedeným orgánům svěřen, lze subsidiárně aplikovat správní řád. O tento případ však v dané věci nešlo. Penále bylo stěžovatelce b) předsáno podle zákona o správě daní a poplatků, neboť jeho správa, jak krajský soud uvedl, je svěřena správci daně ustanovením § 1 odst. 1 citovaného zákona, které upravuje mimo jiné i správu daní. Pod správou daně je pak nutno ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků rozumět právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. V návaznosti na ustanovení § 59 odst. 5 citovaného zákona je pak nesporné, že správou daně ve smyslu ustanovení § 1 odst. 1 citovaného zákona je třeba rozumět také správu daňových povinností, tj. i penále stanoveného podle tohoto zákona.

Pokud jde o stížní námitku obsaženou v podání označeném jako „rozhojnění stížního bodu IV. kasační stížnosti“, podle které penále nemohlo existovat, resp. nemohlo být sděleno,

neboť o daňové povinnosti nebylo do okamžiku sdělení doposud pravomocně rozhodnuto, Nejvyšší správní soud konstatuje, že se ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. jedná o nepřijatelnou námitku. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. totiž brání tomu, aby se v kasační stížnosti uplatňovaly jiné právní důvody než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. nebo ty, které stěžovatel neuplatnil již v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl. Nejvyšší správní soud proto k nově uváděnému rozporu správního rozhodnutí se zákonem o správě daní a poplatků, který stěžovatelka b) uplatnila až po té, co bylo napadené rozhodnutí krajského soudu vydáno, při rozhodování o kasační stížnosti nepřihlížel.

Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnou ani stížní námitku stěžovatele a) o nesprávném právním posouzení věci krajským soudem, který vadně zrušil správní rozhodnutí z toho důvodu, že se jako odvolací orgán nevypořádal s jednou z odvolacích námitek. Argumentace stěžovatele a), že uvedená námitka v podaném odvolání nebyla vůbec vznesena není na místě, neboť je obsažena v doplnění odvolání doručenému správci daně dne 10. 4. 2003. Na str. 2 doplnění odvolání k výzvě č. j. 78226/03/228912/2933 je uvedeno, že: „Penalizovaná částka je však vypočtena postupem podle § 38h, 2, ZDP, a proto správce daně penalizuje i část nedoplatku, který netrval do 29. 8. 2002, ale nejdéle do lhůty pro úhradu daně z příjmu fyzických osob (všechny dotčené osoby podávaly za rok 2000 řádné přiznání k dani z příjmu a všechny ve lhůtě prodloužené do 2. 7. 2001) za rok 2000, tj. v konkrétním případě do 2. 7. 2001.“. Z tohoto doplnění odvolání tak lze zcela jednoznačně dovodit, ve smyslu ustanovení § 48 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků namítaný rozpor napadeného rozhodnutí správce daně s ustanovením § 63 odst. 3 věty páté citovaného zákona. Smyslem a účelem odvolacího řízení je totiž přezkoumat odvolatelem napadené rozhodnutí správce daně a se vypořádat se všemi uplatněnými odvolacími důvody (§ 48 odst. 4, § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Stěžovatel a) tak zatížil odvolací řízení vadou, pro kterou bylo jeho rozhodnutí krajským soudem důvodně zrušeno.

Se zřetelem k uvedeným skutečnostem Nejvyšší správní soud kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasačních stížnostech rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Stěžovatelé ve věci neměli úspěch, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. listopadu 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu