



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 stěžovatelky **V., a. s.**, zastoupené JUDr. Ing. Danielem Srnцем, advokátem se sídlem v Praze 1, Na Poříčí 1071/17, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 2. 2005, č. j. 31 Ca 146/2004 - 21,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 2. 2005, č. j. 31 Ca 146/2004 - 21, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu 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 146/2004 - 21 zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 6. 4. 2004, č. j. 6579/120/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání právní předchůdkyně stěžovatelky společnosti V. V. s., a. s. (dále jen „daňový subjekt“) proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 10. 12. 2002, č. j. 221556/02/228912/5547 na daňové penále na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2000, jímž byl daňovému subjektu sdělen předpis penále ve výši 2 333 480 Kč. Krajský soud zejména neshledal opodstatněnou žalobní námitku o nesprávně uplatněné sazbě penále, když dodatečně vyměřená daň měla svůj původ ve zjištění správce daně v průběhu provedené daňové kontroly. Neztotožnil se též s tvrzením stěžovatelky, podle kterého bylo jejímu odvolání plně vyhověno fikcí ve smyslu zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních, neboť tento již byl zrušen. Neshledal ani opodstatněnou námitku stěžovatelky podle níž na ni jako právní nástupkyni nepřešla povinnost uhradit daňové penále za porušení platební povinnosti její právní předchůdkyně. Rovněž nedospěl

k závěru, že by napadené správní rozhodnutí bylo nulitní, když správní orgány postupovaly při sdělení a předpisu penále podle zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) místo podle zákona č. 71/1976 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) jak namítala stěžovatelka. Protože neshledal uplatněné žalobní námitky stěžovatelky důvodnými a napadené správní rozhodnutí nebylo stíženo nezákonností, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti, žalobu stěžovatelky jako nedůvodnou zamítl.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatelka označila rozsudek krajského soudu za nezákonný v celém rozsahu. Podle stěžovatelky se krajský soud především mýlil v tom, že by na návrh zprávy o daňové kontrole reagovala dne 29. 8. 2002 písemným vysvětlením a předložením dalších důkazů. Ve skutečnosti tohoto dne pouze byly dotčeným členům představenstva ze mzdy dodatečně srazeny dlužné zálohy na daň z příjmu fyzických osob. Krajský soud tak vycházel ze skutkového stavu, který nemá oporu ve spisovém materiálu a na jeho základě pak přijal pro ni znevýhodňující výrok. Rozsudek krajského soudu je nezákonný též proto, že tento soud neodůvodnil, proč se nezabýval oznámením ze dne 17. 6. 2002, které prokazuje správnost jejího tvrzení a místo toho pouze okrajově glosoval, že „tento závěr nevyvrátilo ani tvrzení žalobkyně učiněné v průběhu nařízeného jednání, doložené písemným dokladem ze dne 17. 6. 2002“. Krajský soud měl tedy řádně vysvětlit v odůvodnění svého rozsudku, proč je navržený důkaz nesprávný či proč odmítá zohlednit jeho obsah. Rozsudek je proto z těchto důvodů nepřezkoumatelný. Tato vada řízení je dána i tím, že se krajský soud v odůvodnění rozsudku dostatečně nevypořádal s detailně popsanou námitkou o nesprávné aplikaci zákona o správě daní a poplatků, ačkoliv správně měl být aplikován zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních. Podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. totiž platí, že rozsudek musí být řádně odůvodněn. Odůvodněním je přitom třeba rozumět vyložení skutkových i právních důvodů, které k rozhodnutí vedly (srov. Sbírku rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 154/2004). Pokud tedy krajský soud rozhodoval o žalobní námitce nazvané „Nedodržení závazné lhůty pro rozhodnutí“, musel v odůvodnění přesvědčivě vyvrátit splnění zákonem stanovených podmínek. Krajský soud stěžovatelku neseznámil ani se svou úvahou, proč je třeba pod pojem daňová povinnost zahrnout i pojem penále. Neozřejmil výkladové postupy ani metody či argumenty právní logiky, v důsledku kterých dospěl k přijatému závěru. Stěžovatelka poukázala také na skutečnost, že to bylo její zjištění a nikoli správce daně, které vedlo k tomu, že jí byla dodatečně stanovena daň z příjmu právnických osob z důvodu vyplacených peněžních částek některým členům představenstva. Přitom odkazovala na obsah oznámení ze dne 17. 6. 2002, jenž jednoznačně identifikuje, která zjištění v průběhu daňové kontroly učinil správce daně a způsobem nepřipouštějícím pochyby je odlišuje od zjištění, které sama o své vůli učinila až koncem měsíce srpna 2002. Tato projednávaná zpráva o daňové kontrole, konkrétně článek I. (str. 1 až 4) neobsahovala zjištění, že částky vyplacené některým členům představenstva byly odměnou členům statutárních orgánů, a z tohoto důvodu daňově neuznatelné jako náklad na dosažení zajištění a udržení příjmů. Jelikož sama zjistila, že nevědomky zkrátila i daň z příjmů právnických osob, řádně informovala o svém zjištění správce daně, a proto byla oprávněna požívat „výhodu“ základní sazby daňového penále ve výši 0,1% za každý den prodlení. Za nesprávný považuje i právní závěr krajského soudu, že napadené rozhodnutí správního orgánu není nulitní. Je tomu tak proto, že krajský soud vadně posoudil její námitku o tom, že penále mělo být stanoveno podle správního řádu a nikoli podle zákona o správě daní a poplatků. Tato skutečnost vyplývá z dikce ustanovení § 1 odst. 4 v návaznosti na § 99 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud proto pochybil, když svým rozsudkem nevyslovil nulitu prvostupňového rozhodnutí. Z těchto důvodů se stěžovatelka domáhala zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti zaujalo stanovisko pouze k tvrzení, že krácení daně z příjmů právnických osob za rok 2000 bylo zjištěno stěžovatelkou a že proto mělo být vyměřené penále z této dodatečně stanovené daně správně vyčísleno v sazbě 0,1 %. Tvrzení stěžovatelky o nesprávném posouzení otázky aplikované sazby penále je podle názoru finančního ředitelství v rozporu se zákonem. Je tomu tak proto, že oznámením ze dne 17. 6. 2002 sdělil správce daně koncept zprávy o daňové kontrole, přičemž v tomto konceptu byl obsažen jeho závěr (zjištění) o tom, že fakturovaná a vyplácená kompenzace měla být zdaněna v režimu § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Skutečnost, že krácení daně bylo zjištěno správcem daně a nikoli daňovým subjektem je zřejmá ze strany 14 konceptu Zprávy. Je pravdou, že daňový subjekt správci daně dne 16. 9. 2002 předložil další důkazní prostředky, tj. dohody ze dne 28. 8. 2002 uzavřené mezi daňovým subjektem a každým jednotlivým mandatářem a zápis ze zasedání mimořádné valné hromady ze dne 5. 8. 2002. Těmito důkazními prostředky chtěl mimo jiné prokázat, že část mimořádné kompenzace byla vyplacena jako odměna členům představenstva. Veškerá tvrzení stěžovatelky v kasační stížnosti však nemohou změnit fakt, že samotné zjištění existence daňového nedoplatku uskutečnil správce daně. Penále ve výši 0,2 % bylo tedy vyčísleno v souladu s ustanovením § 63 zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství proto navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnila stěžovatelka v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že u daňového subjektu byla dne 16. 10. 2001 zahájena kontrola daně z příjmů za rok 2000, daně z přidané hodnoty za leden až prosinec 2000 a daně silniční za rok 2000. V průběhu této daňové kontroly byla daňovému subjektu podle oznámení ze dne 17. 6. 2002 předložena správcem daně před ukončením daňové kontroly k vyjádření zpráva o daňové kontrole. V této zprávě nebylo uvedeno zjištění správce daně o tom, že by v souvislosti s kontrolou daně z příjmů právnických osob bylo shledáno krácení této daně v souvislosti s vyplacenými částkami členům představenstva daňového subjektu. Následně byla tato zpráva dne 30. 9. 2002 projednána, kdy však již byl uveden závěr správce daně o snížení daňové ztráty z důvodu vyplacených částek členům představenstva ve výši 32 000 000 Kč. Na základě zprávy o výsledku daňové kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr, jímž byla daňovému subjektu dodatečně stanovena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 2 381 730 Kč. Protože tato stanovená částka daně z příjmů právnických osob nebyla uhrazena již ke dni její původní splatnosti, tj. ke dni 2. 7. 2001, vydal správce daně platební výměr, kterým sdělil předpis penále.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu.

Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá jednak právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit skutkový stav věci, ze kterého ve svém rozhodnutí vycházel správní orgán, ale také právo provedenými a hodnocenými důkazy zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování, přičemž soud není vázán důkazními návrhy. Při přezkoumávání napadeného správního rozhodnutí je soud povinen posoudit a zhodnotit, zda správní orgán dostatečně zjistil a objasnil skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel. Pokud soud navržené

důkazy provede, je také v odůvodnění rozhodnutí povinen uvést, co z provedeného důkazu pro zjištěný skutkový stav vyplývá a jakou mu přikládá důkazní hodnotu (§ 54 odst. 2 s. ř. s.). Na straně druhé jestliže soud dospěje k závěru, že provádět dokazování není třeba, je povinen odůvodnit, co jej k tomuto závěru vedlo a proč považoval provedení navržených důkazů za nepotřebné nebo nadbytečné. Obdobné stanovisko již Nejvyšší správní soud zaujal v rozsudku dne 28. 4. 2005 č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, v němž uvedl, že „soud je oprávněn posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoliv; toto právo jej však nezavazuje povinnosti odůvodnit, co jej k takovému závěru vedlo a z jakého důvodu považoval provedení navrhovaného důkazu za nadbytečné. Správní soud totiž posuzuje nejen zákonnost správního rozhodnutí, ale i skutkovou stránku věci, tedy má možnost doplnit dokazování a může zavázat správní orgán při zrušení jeho rozhodnutí názorem soudu nejen na otázky právní, ale i na otázky skutkové“. V rozporu se shora uvedeným však není ani z protokolu o jednání ani z napadeného rozsudku vůbec seznatelné, jak s uvedenými a při jednání předloženými důkazy krajský soud naložil, zda je vůbec provedl, zda tyto hodnotil a jakou jim případně přikládal důkazní hodnotu. V tomto směru je v odůvodnění rozsudku krajského soudu pouhá zmínka o tom, že „závěr soudu nevyvrátilo ani tvrzení žalobkyně učiněné v průběhu nařízeného jednání doložené písemným dokladem ze dne 17. 6. 2002“. Tento postup je v rozporu se zákonem a svědčí o tom, že krajský soud nedostál svým povinnostem, které pro něho vyplývají ze zákona.

Nejvyšší správní soud shledal důvodnou i další stížní námitku. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je totiž zřejmé, že vycházel ze skutkového stavu, který nemá oporu ve správním spise. Krajský soud v rozsudku uvedl, že na návrh konceptu zprávy o výsledku daňové kontroly reagoval daňový subjekt dne 29. 8. 2002 písemným vysvětlením a předložením dalších důkazů. Současně uvedl, že tyto předložené důkazy a písemné vyrozumění nemohou vyvrátit fakt, že samotné zjištění existence daňového nedoplatku uskutečnil sám správce daně. Předložený správní spis však žádné písemné vysvětlení ze dne 29. 8. 2002 neobsahuje a uvedené další důkazy nelze též dost dobře identifikovat, zjistit, co bylo jejich obsahem, natož dospět na jejich základě k skutkovému závěru, jak to učinil krajský soud. Proto je závěr učiněný v tomto směru krajským soudem nepřezkoumatelný.

Stížní námitkou o nesprávném výkladu ustanovení § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů, pro které je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, nemohl zabývat. Nelze totiž dovozovat, jaké skutkové okolnosti vedly krajský soud k právnímu závěru o tom, že v předmětné věci měla být správně uplatněna sazba penále ve výši 0,2 % a nikoliv sazba 0,1 %, jak vyslovil svým rozsudkem.

Naproti tomu nepovažuje Nejvyšší správní soud za opodstatněnou stížní námitku o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, který se podle stěžovatelky nevypořádal s žalobní námitkou o nezbytnosti aplikace zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních, v řízení před finančním ředitelstvím. Krajský soud zcela zřetelně v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že stěžovatelkou citovaný zákon č. 76/1927 Sb. 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 souladné s právními předpisy a rovněž i přezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud nepovažuje též za důvodnou námitku stěžovatelky, že se krajský soud dostatečně nevypořádal se žalobní námitkou spočívající v tom, že na stěžovatelku 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.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o nedůvodnosti i další stížní námitky, v níž je vytýkáno 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 ustanovením § 1 odst. 4 zákona o správě daní není případná. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s právním názorem krajského soudu o tom, že toto ustanovení zákona o správě daní a poplatků 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 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. Předmětné penále bylo stanoveno podle zákona o správě daní a poplatků, neboť jeho správa, jak sám 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 zákona o správě daní a poplatků je třeba rozumět také správu daňových povinností, tj. i penále stanoveného podle tohoto zákona.

Se zřetelem k uvedeným skutečnostem Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozsudku rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě 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