



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **J. R.**, zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 12. 2007, č. j. 17451/07-1102-802540, č. j. 12856/07-1102-802540, č. j. 12858/07-1102-802540 a č. j. 12860/07-1102-802540, o vyměření penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999, 2000, 2001 a 2002, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 7. 2008, č. j. 22 Ca 42/2008 - 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností napadá rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) ze dne 3. 7. 2008, č. j. 22 Ca 42/2008 - 36, kterým byla zamítnuta její žaloba proti v záhlaví označeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „žalovaný“). Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Frýdku - Místku (dále jen „finanční úřad“) ze dne 26. 10. 2006, č. j. 166869/06/362913/5090, č. j. 166873/06/362913/5090, č. j. 166887/362913/5090 a č. j. 166891/06/362913/5090, platebním výměřům na daňové penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999, 2000,

2001 a 2002, jimiž finanční úřad sdělil stěžovatelce sdělil předpis penále ve výši 1 104 230 Kč, 1 528 393 Kč, 1 364 783 Kč a 877 585 Kč.

Stěžovatelka označuje za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že napadená rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí jemu předcházející jsou nicotná, protože finanční orgány nemají kompetenci vydávat rozhodnutí ve věci daňového penále (odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS). Z ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) je zřejmé, že daní se rozumějí daně, poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně. Penále tedy není daní, ostatně to vyplývá i z ustanovení § 58 zákona o správě daní a poplatků, kde je penále definováno jako příslušenství daně. Správa daní je pak definována v ustanovení § 1 odst. 2 citovaného zákona jako právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. V odst. 3 citovaného ustanovení je uvedeno, že podle tohoto zákona postupují, mimo jiné, i územní finanční orgány. Územní finanční orgány upravuje zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o územních finančních orgánech“), ze kterého vyplývá, že tyto orgány jsou správními úřady, které vykonávají správu daní podle zvláštního právního předpisu. Zvláštním právním předpisem se rozumí zákon o správě daní a poplatků. Po novelizaci zákonem č. 444/2005 Sb. byla z ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech vypuštěna správa příslušenství daní. Výslovnou kompetenci ke správě příslušenství daní tento zákon již neobsahuje. Penále přitom není daní, a proto územní finanční orgány (finanční úřady i finanční ředitelství) nemají kompetenci spravovat penále. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 444/2005 Sb. sice u ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech došlo ke zjednodušení textu, avšak dle stěžovatelky z uvedeného ustanovení touto novelizací bylo vypuštěno ustanovení upravující kompetenci pro územní finanční orgány provádět správu příslušenství daní. Proto jsou rozhodnutí finančních orgánů nicotná. Na tom nic nemění ani sdělení žalovaného ve vyjádření k žalobě, že platební výměr na daňové penále je pouze deklaratorním rozhodnutím, protože povinnost zaplatit penále vzniká ze zákona.

Podle názoru stěžovatelky je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, protože krajský soud jen konstatoval, že srovnáním textu ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech, ve znění před a po novele provedené zákonem č. 444/2005 Sb., nedošlo po obsahové stránce ke změně pravomocí územních finančních orgánů. Ze srovnání těchto textů je však podle stěžovatelky zřejmé, že po obsahové stránce jsou oba texty rozdílné a zároveň nelze říci, že po novele se jedná pouze o zjednodušení textu ustanovení při zachování jeho obsahu. Státní moc lze dle jejího názoru uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon (čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky), resp. státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). V daném případě finanční orgány porušily tento princip a krajský soud jí neposkytl ochranu v souladu s čl. 90 Ústavy České republiky.

Proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí žádné další nové skutečnosti, a proto plně odkazuje na svá rozhodnutí o odvolání a stanovisko k žalobě.

Ze správního spisu stěžovatele Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Finanční úřad dne 26. 10. 2006 vydal výše označené platební výměry, jimiž stěžovatelce sdělil předpis penále. Stěžovatelka tato rozhodnutí napadla odvoláními, v nichž namítla, že jsou vydaná neoprávněně, jelikož s účinností od 1. 1. 2006 finanční úřady pozbyly kompetenci provádět správu penále, a to v důsledku přijetí zákona č. 444/2005 Sb., kterým byl změněn zákon o územních finančních orgánech. Žalovaný námítky stěžovatelky zamítl jako nedůvodné. Ve svých rozhodnutích o odvolání konstatoval, že daňové penále je ve smyslu § 58 zákona o správě daní a poplatků příslušenstvím daně, pro jehož předpis a následné vyrozumění daňového dlužníka o něm se použije § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, a to i přesto, že příslušenství daně není taxativně vyjmenováno v § 1 odst. 1 stejného zákona. Podle ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech ve znění po 1. 1. 2006 územní finanční orgány vykonávají správu daní podle zákona o správě daní a poplatků. Tento zákon jako procesní norma pro daňové řízení obsahuje komplexní úpravu institutu penále v daňovém řízení. V případě stěžovatelky nastaly skutečnosti rozhodné pro výpočet penále a správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

V žalobě podané ke krajskému soudu se stěžovatelka domáhala vyslovení nicotnosti rozhodnutí finančního úřadu i žalovaného, a to pro nedostatek kompetence správce daně vydávat rozhodnutí ve věci daňového penále. Krajský soud ze srovnání znění ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech ve znění před a po novele provedené zákonem č. 444/2005 Sb. dospěl k závěru, že po obsahové stránce nedošlo ke změně rozsahu pravomocí územních finančních orgánů v oblasti správy daní, ale pouze ke zjednodušení textu tohoto ustanovení, což vyplývá mimo jiné i z důvodové zprávy k zákonu č. 444/2005 Sb. Argumentace stěžovatelky je podle názoru krajského soudu založena na ryze formalistickém jazykovém výkladu, žalobu proto jako nedůvodnou zamítl.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatelka formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. namítá nesprávné právní posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku jeho důvodů. Obsahově námítky tomuto určení odpovídají. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že není důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. může být důvodem pro podání kasační stížnosti nepřezkoumatelnost způsobená nesrozumitelností nebo nedostatkem důvodů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. Musí se jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodnutí. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjištěvané, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, dostupný na www.nssoud.cz). V daném případě však stěžovatelka nijak nekonkretizovala chybná skutková zjištění, z nichž by krajský soud vycházel, přičemž zjištěný skutkový stav nebyl mezi účastníky řízení sporný. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, proč krajský soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatelky v žalobě, a i když je poněkud strohé, je z něho zřejmé, jaké úvahy jej vedly k závěru o nedůvodnosti podané žaloby. Proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek neshledal nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stížní námitkou nicotnosti napadeného rozhodnutí žalovaného včetně rozhodnutí finančního úřadu.

Podle ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech ve znění účinném do 31. 12. 2005 (před změnou provedenou zákonem č. 444/2005 Sb.) *územní finanční orgány vykonávají správu daní, odvodů a záloh na tyto příjmy včetně jejich příslušenství, a správních poplatků jimi vyměřovaných a vybíraných podle zvláštního právního předpisu*. Poznámka pod čarou odkazuje na zákon o správě daní a poplatků.

Podle ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech ve znění účinném od 1. 1. 2006 (po změně provedené zákonem č. 444/2005 Sb.) *územní finanční orgány vykonávají správu daní podle zvláštního právního předpisu*. Poznámka pod čarou odkazuje na zákon o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem stěžovatelky, že výslovná kompetence ke správě příslušenství daní není v ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech ve znění účinném po 1. 1. 2006 stanovena. Neztotožňuje se však již s tím, že kompetence ke správě příslušenství daní není stanovena v tomto zákoně v jiném ustanovení. Podle § 1 odst. 1 písm. n) citovaného zákona totiž platí, že územní finanční orgány vykonávají další činnosti, stanoví-li tak zvláštní právní předpis. Zvláštním předpisem je v daném případě zákon o správě daní a poplatků, který v ustanovení § 37b odst. 3, které stanoví, že *správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní*. Tento zvláštní předpis tak výslovně stanoví pravomoc správce daně k vydání platebního výměru, kterým je sdělen daňovému subjektu předpis penále, přičemž se jedná o další činnost ve smyslu § 1 odst. 1 písm. n) zákona o územních finančních orgánech, neboť správcem daně jsou mimo jiné územní finanční orgány. Stížní námitka nicotnosti správních rozhodnutí z důvodu nedostatku pravomoci proto není důvodná. Žalovaný i finanční úřad měli pravomoc vydat předmětná rozhodnutí, neboť podle § 37b odst. 3 zákona o správě daní

a poplatků správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru, přičemž se jedná o další činnost, kterou stanoví zvláštní právní předpis ve smyslu § 1 odst. 1 písm. n) zákona o územních finančních orgánech.

Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že ve vztahu k orgánům veřejné moci v případě pochybnosti o založení pravomoci autoritativně rozhodnout (v daném případě vydat rozhodnutí deklaratorní povahy) je třeba vybrat takovou z výkladových alternativ, která omezuje, a nikoli rozšiřuje rozsah vrchnostenských oprávnění orgánu veřejné moci. Nelze totiž pominout, že ve sféře veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno – čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy České republiky), a že je tedy věcí státu, aby pravomoci orgánů veřejné moci formuloval natolik jednoznačně, srozumitelně a konkrétně, aby o jejich rozsahu nevznikaly důvodné pochybnosti. V daném případě však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zákon o správě daní a poplatků výslovně stanoví pravomoc správce daně vydat deklaratorní rozhodnutí o sdělení předpisu penále, proto nevzniká dostatečně vážná pochybnost o rozsahu pravomoci správního orgánu.

Krajský soud sice nesprávně posoudil právní otázku, zda je v ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech ve znění účinném po 1. 1. 2006 stanovena výslovná kompetence ke správě příslušenství daní, avšak při posouzení stížní námitky nicotnosti napadených správních rozhodnutí dospěl ke správnému závěru, a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu nezrušil, neboť by to z hlediska procesní ekonomie a hospodárnosti bylo neúčelné.

K výše uvedeným závěrům Nejvyšší správní soud dospěl i ve svém rozsudku ze dne 9. 4. 2009, č. j. 7 Afs 86/2008 - 38, dostupný na www.nssoud.cz, přičemž devátý senát zdejšího soudu se s nimi zcela ztotožňuje, a neshledal potřebu se od nich jakkoli odchýlit. Jestliže tedy krajský soud z uvedených důvodů zamítl žalobu stěžovatelky podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s., postupoval zcela v souladu se zákonem.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 26. června 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu