



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 žalobce: **R. T.**, zastoupený Mgr. Lukášem Raidou, advokátem se sídlem 28. října 875/275, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 9. 2005, č. j. 9402/130/2003, č. j. 9402/130/2003-1, č. j. 9402/130/2003-2, č. j. 9402/130/2003-5, č. j. 9402/130/2003-6, č. j. 9402/130/2003-7 a č. j. 9402/130/2003-8, o předpisu penále na dani z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 9. 2008, č. j. 22 Ca 145/2008 - 90,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byly zamítnuty jeho žaloby směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 9. 2005, č. j. 9402/130/2003, č. j. 9402/130/2003-1, č. j. 9402/130/2003-2, č. j. 9402/130/2003-5, č. j. 9402/130/2003-6, č. j. 9402/130/2003-7 a č. j. 9402/130/2003-8. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměřům Finančního úřadu v Opavě ze dne 18. 4. 2003, jimiž bylo stěžovateli dle § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), sděleno penále na dani z přidané hodnoty za období říjen – prosinec 1993, červenec – prosinec 1994, leden – březen 1995, listopad a prosinec 1997, leden a únor 1998.

Přestože stěžovatel důvody kasační stížnosti výslovně nepodřazuje pod konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), je z obsahu kasační stížnosti zřejmé, že uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V úvodu kasační stížnosti stěžovatel nejprve v krátkosti shrnuje závěry plynoucí z napadeného rozhodnutí krajského soudu, přičemž jako stěžejní námitku uplatňuje nepřezkoumatelnost platebních výměrů na penále v důsledku chybějícího odůvodnění. Stěžovatel namítá, že správce daně se při vydání rozhodnutí řídil ustanovením § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ačkoli měl aplikovat zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Tím porušil ustanovení § 2, § 8 zákona o správě daní a poplatků a § 177, § 180 správního řádu. Stěžovatel v této souvislosti Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení ustanovení § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a to v části „*jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon*“ pro zjevný rozpor s principy právního státu a práva na spravedlivý proces. V obecné rovině stěžovatel namítá, že občan nemá právo účasti na řízení a právo navrhnout důkazní prostředky, neboť v případě příslušenství daně žádné řízení neprobíhá. Závěrem stěžovatel upozorňuje na pochybení rozhodujících orgánů při posouzení otázky promlčení a běhu lhůty pro předepsání penále a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu ztotožňuje se závěry obsaženými v napadeném rozsudku krajského soudu a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Zároveň upozorňuje, že obsah podané kasační stížnosti, resp. jejího doplnění, nesměřuje proti rozhodnutí vydanému ve správním soudnictví, nýbrž proti rozhodnutím finančních orgánů ve věci platebních výměrů na penále. V kasační stížnosti tak dle názoru žalovaného zcela absentují důvody dle § 103 odst. 1 s. ř. s., pro které je možno kasační stížnost podat.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Stěžovatel se žalobami doručenými krajskému soudu domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2005, č. j. 9402/130/2003, č. j. 9402/130/2003-1, č. j. 9402/130/2003-2, č. j. 9402/130/2003-5, č. j. 9402/130/2003-6, č. j. 9402/130/2003-7 a č. j. 9402/130/2003-8. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti platebním výměrům Finančního úřadu v Opavě ze dne 18. 4. 2003, jimiž bylo stěžovateli podle ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků sděleno penále na dani z přidané hodnoty za období říjen – prosinec 1993, červenec – prosinec 1994, leden – březen 1995, listopad a prosinec 1997, leden a únor 1998. V podaných žalobách stěžovatel uplatnil námitky, které je možno ve stručnosti shrnout pod následujícími osm body: 1/nerespektování zákonné lhůty pro předepsání penále; 2/ nekompetentnost žalovaného rozhodnout o odvoláních; 3/ předepsání penále za více zdaňovacích období jediným výměrem; 4/ nepřezkoumatelnost platebních výměrů z důvodu chybějícího odůvodnění; 5/ upření práva účasti na řízení dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků; 6/ nebylo postupováno podle správního řádu, ačkoli se na penále s ohledem na vymezení předmětu řízení zákon o správě daní a poplatků

nevztahuje; 7/ žalovaný se nevypořádal se všemi námitkami uplatněnými v odvolání a 8/ výše penále je nepřiměřená a v rozporu s předpisy Evropské unie.

Krajský soud po spojení věcí ke společnému projednání o žalobách rozhodoval již rozsudkem ze dne 7. 3. 2007, č. j. 22 Ca 355/2005 - 39, kterým napadená rozhodnutí žalovaného zrušil. Zohlednil přitom pouze jediný ze stěžovatelem uplatněných žalobních bodů, a to nerespektování zákonné lhůty pro předepsání penále. Tento rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 - 72, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud znovu přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v rozsahu stěžovatelem vznesených žalobních námitek a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné. Ve vztahu k žalobní námitce týkající se včasnosti sdělení předpisu penále (ad 1/) byl krajský soud vázán právním názorem, který ve svém rozhodnutí vyslovil Nejvyšší správní soud. Důvodnými pak krajský soud neshledal ani další žalobní námitky uplatněné stěžovatelem pod body 2/ až 8/ podané žaloby.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; a dále vada řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti nedůvodná a zčásti nepřípustná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou stěžovatele, v níž tento poukazuje na nepřezkoumatelnost vydaných platebních výměrů na penále v důsledku chybějícího odůvodnění. Zdejší soud přitom vycházel z úvah, z nichž některé zazněly již v předcházejícím rozhodnutí vydaném dne 28. 5. 2008, pod č. j. 9 Afs 112/2007 - 72 (dostupný na www.nssoud.cz, stejně jako všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedená níže).

Podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc, je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejspozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené

v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno.

Je třeba konstatovat, že penále v první řadě plní motivační funkci, neboť má daňové subjekty motivovat k řádnému a včasnému placení daní; dále je ovšem možno na něj nahlížet také jako na majetkovou sankci postihující daňového dlužníka za neplnění uložených daňových povinností řádně a včas. Penále jakožto příslušenství daně „*sleduje osud daně*“ (§ 58 zákona o správě daní a poplatků), to však znamená pouze tolik, že změní-li se v průběhu času výše vyměřené daně (je vyměřena nižší či vyšší daňová povinnost, daň je prominuta či odepsána), změní se úměrně tomu i výše naběhlého penále. Penále není ve smyslu legislativní zkratky (§ 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daní), a proto se nevyměřuje. Nabíhá ze zákona, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady, přičemž k jeho výši dospívá správce daně matematickou operací, kterou daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru (§ 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Nezjišťují se zde skutečnosti rozhodné pro určení výše původní daňové povinnosti tak, jak je tomu u daně při vyměřovacím řízení, výtýkáčím řízení či daňové kontrole, neboť v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze penále vypočítat na základě již učiněného rozhodnutí o dani. Na této skutečnosti nic nemění ani povinnost správce daně při výpočtu penále zohlednit například existenci přeplatků na jiných daních, či sdělit rozsah časového období, za které penále předepisuje, včetně stanovení jeho počátku a konce, dále též odůvodnit zvolenou výši sazby penále. Tyto údaje je správce daně dle okolností povinen doplnit do výpočtového vzorce pro stanovení výsledné výše penále.

Používání označení „platební výměr“ pro rozhodnutí, kterým se daňovému subjektu sděluje penále, nemá nic společného s vyměřováním daně, a nelze jej tedy chápat tak, že by se penále zjišťovalo a předepisovalo podle stejných pravidel a ve stejném režimu jako daň samotná. Nejen z povahy tohoto institutu, ale i z jeho systematického zařazení v zákoně je zřejmé, že předepisování penále nespadá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení (vybírání) daně. Daňový dlužník je o výši penále pouze „*vyrozuměn*“, a platební výměr na penále z prodlení s placením splatné částky daně podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je deklaratorním správním aktem.

Z výše uvedeného vyplývá, že zákon o správě daní a poplatků v § 63 odst. 4, věta druhé, výslovně stanoví formu rozhodnutí, kterou je daňovému subjektu sdělován předpis penále. Touto formou je *platební výměr* jakožto rozhodnutí svého druhu, na které tak zcela dopadá právní úprava obsažená v § 32 citovaného zákona, nazvaném „*Rozhodnutí*“. Platební výměr na penále proto musí stejně jako jakékoli jiné rozhodnutí vydané dle zákona o správě daní a poplatků obsahovat základní náležitosti předpokládané ustanovením § 32 odst. 2, písm. a) až g) zákona o správě daní a poplatků, a stejně tak se na něj uplatní odst. 3 citovaného ustanovení, podle kterého rozhodnutí *obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon*. Zákon o správě daní a poplatků ani jiný zvláštní zákon přitom nestanoví, že platební výměr, kterým byl daňovému dlužníku sdělen předpis penále, musí obsahovat odůvodnění. Nepředepisuje-li ovšem zákon, že platební výměr o předpisu penále musí obsahovat odůvodnění, nemůže mít okolnost, že správce daně v předmětném platebním výměru neuvedl, které skutečnosti byly podkladem rozhodnutí, jakými úvahami byl veden při hodnocení důkazů a při použití právních

předpisů, na základě kterých rozhodoval, za následek nepřezkoumatelnost takového rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Povinnost řádného odůvodnění se v předmětném řízení vztahuje až na rozhodnutí odvolacího orgánu ve smyslu § 32 odst. 11 a § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Podle těchto ustanovení v rozhodnutích o řádných opravných prostředcích musí být výrok odůvodněn vždy, nebylo-li odvolání plně vyhověno nebo pokud zákon nestanoví jinak. Význam odůvodnění v rozhodnutí o odvolání je pak umocněn právě tou skutečností, že prvostupňové platební výměry podle § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků odůvodněny být nemusejí.

V intencích toho, co bylo řečeno shora, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil kasační námitce stěžovatele ohledně nepřezkoumatelnosti vydaných platebních výměrů, stejně jako neshledal právně relevantními ty námitky, v nichž stěžovatel poukazuje na případnou aplikaci správního řádu. Zdejší soud nepřistoupil ani k předložení návrhu na zrušení požadované části ustanovení § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků Ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky, neboť neshledal rozpor této právní normy s ústavním pořádkem České republiky.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti pouze obecně konstatuje, že mu bylo upřeno právo účasti na řízení a právo navrhnout důkazní prostředky, aniž by však jakkoliv blíže konkretizoval skutečnosti, z nichž porušení těchto práv dovozuje, a důsledky způsobené znemožněním jejich uplatnění. V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za nutné ocitovat závěry obsažené v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publikovaného pod č. 835/2006 Sb. NSS, které, ačkoli se týkají formulace žalobních bodů v žalobě, jsou v plném rozsahu aplikovatelné také na řízení o kasační stížnosti a formulaci stížních námitek: „*[I.] Ličení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy o charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. [II.] Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. [III.] Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.*“

Z výše uvedeného tak vyplývá, že Nejvyšší správní soud se takto stěžovatelem obecně uplatněnou kasační námitkou nemohl zabývat, neboť v souladu s dispoziční zásadou, již se správní soudnictví ovládáno, není oprávněn v tomto směru cokoli za účastníka řízení dovozovat a namísto něj určovat rozsah a obsah soudního přezkumu napadeného rozhodnutí.

Závěrem Nejvyšší správní soud podotýká, že v té části, v níž stěžovatel polemizuje se závěry krajského soudu ohledně promlčení penále a běhu lhůty pro sdělení předpisu penále daňovému subjektu, je kasační stížnost nepřijatelná podle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Ve vztahu k této otázce byl krajský soud vázán právním názorem, vysloveným zdejším soudem v předchozím rozhodnutí.

Vázanost právním názorem Nejvyššího správního soudu vyplývá z ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. a znamená povinnost krajského soudu, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, respektovat v novém rozhodnutí právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. V případě opakované kasační stížnosti směřující proti novému rozhodnutí krajského soudu pak lze ve vztahu k této otázce toliko namítat, že se krajský soud závazným názorem Nejvyššího správního soudu neřídil. Uvedené závěry Nejvyšší správní soud vyslovil již ve svém rozhodnutí ze dne 8. 4. 2005, č. j. 7 Azs 338/2004 - 106: „*Pokud se stěžovatel v kasační stížnosti podané proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, dovolává stížních důvodů v předchozí kasační stížnosti již jednou uplatněných a Nejvyšším správním soudem věcně přezkoumaných, je kasační stížnost v této části nepřijatelná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.*“

Účelem ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je zamezit opakovanému přezkumu ve věcech, ve kterých Nejvyšší správní soud již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro krajský soud vyslovil, a to v situaci, kdy se krajský soud tímto právním názorem řídil, jako tomu bylo v předložené věci.

Ze shora uvedeného vyplývá, že Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 8. října 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu