



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce **Osvětová beseda v Leštíně, o. p. s. v likvidaci**, se sídlem Družstevní 9, 789 71, Leština, zast. advokátkou JUDr. Zuzanou Novotnou, se sídlem Komenského 1, Šumperk, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, Na Jízdárně 3, Ostrava, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. března 2006, č. j. 22 Ca 182/2004 - 34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhal zrušení výše citovaného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 3. 2004, č. j. 1471/110/2004 a č. j. 1472/110/2004. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti platebním výměrům na penále na dani z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2001 a na penále na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za období roku 2002.

V žalobě namítal stěžovatel nesprávně uplatněnou sazbu penále ve výši 0,2 %, která se používá v případě doměrku po daňové kontrole. Namítal, že kontrola byla zahájena s osobou, která nebyla prokazatelně oprávněna jednat za daňový subjekt a z toho dovozoval nezákonnost vydání platebních výměrů. Podle stěžovatele měl správce daně zkoumat plné moci ze dne 10. 1. 2001 a z pouhého razítka nemohl dovozovat, kdo je zmocnitelem. Z obsahu plné moci nevyplývalo oprávnění J. K. jednat za stěžovatele. Další námitka směřovala proti užití důkazu protokolem o ústním jednání se svědkem A. V. ze dne 8. 7. 2003, protože stěžovatel nebyl o tomto jednání informován, nemohl se jej zúčastnit a klást svědku A. V. otázky.

Žalovaný zdůvodnil ve svém vyjádření oprávněnost užití sazby 0,2 % podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění. Poukázal na to, že plná moc obsahovala veškeré náležitosti a že A. V. nebyl vyslechnut jako svědek, nýbrž jako předseda stěžovatele a že protokol ze dne 8. 7. 2003 správce daně nepoužil jako důkaz pro vydání žalobou napadených rozhodnutí.

Krajský soud poukázal především na to, že předmětem soudního přezkumu jsou platební výměry na penále a nikoli platební výměry na daň napadeným rozhodnutím předcházející. Platební výměry na penále jsou pouze deklaratorními rozhodnutími, stvrzujícími povinnost vzniklou ze zákona. Na základě odvolání stěžovatele podaného proti platebním výměrům na penále přezkoumal žalovaný, zda rozhodnutí, kterými byla vyměřena stěžovateli daň, byla řádně sdělena, zda byla stěžovatelem splněna jimi ukládaná povinnost a zda penále bylo spočteno podle § 63 zákona o správě daní a poplatků. Tímto rozsahem přezkumu je při zachování dispoziční zásady vázán i krajský soud, který konstatoval, že žalovaný se se všemi výše uvedenými skutečnostmi řádně vypořádal, a to včetně závěru, že penále bylo vypočteno v souladu s § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. S tímto závěrem žalovaného se krajský soud ztotožnil a pro stručnost odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalobu proto zamítl jako nedůvodnou.

V kasační stížnosti namítal stěžovatel nesprávné posouzení právní otázky ohledně plné moci použité při daňové kontrole a doručování dodatečných platebních výměrů na daň, nesprávné posouzení přezkumu nicotného rozhodnutí a rovněž namítal jako vadu správního i soudního řízení to, že nebyl proveden výslech svědka A. V. za účelem objasnění obsahu plné moci. Proti rozhodnutí o vyměření daně podal stěžovatel samostatnou kasační stížnost, o níž dosud nebylo rozhodnuto. K otázce posouzení obsahu plné moci uvádí stěžovatel, že plná moc udělená J. K., ji zmocňovala zastupovat pouze ve věci jednání na Finančním úřadě v Zábřehu a nikoli s Finančním úřadem v Zábřehu. Daňová kontrola není samostatným řízením, ale pouze dílčím postupem v rámci daňového procesu, proto zmocnění končilo podepsáním zprávy o kontrole a platební výměry na doměřenou daň měly být doručeny stěžovateli. Otázku posouzení plné moci si měl krajský soud odpovědět jako otázku předběžnou. Plnou moc stěžovatel považuje za neplatnou a podle něj ji rovněž nelze posuzovat jako generální.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud v případě přezkumu platebních výměrů na penále poukazuje na svou konstantní judikaturu, zejména na rozsudek ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004 - 62, č. 1182/2007 Sb. NSS, www.nssoud.cz, ve kterém vymezil hranice takového přezkumu.

Podle § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Podle odst. 2 téhož ustanovení se penále počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně, avšak bylo-li zkrácení daně zjištěno správcem daně, penále podle odstavce 2 se v souladu s § 63 odst. 3 vypočte dvojnásobnou sazbou, tj. ve výši 0,2 %. Penále se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí (§ 63 odst. 2). Povinnost platit penále - tedy majetková sankce za platební nekázeň spočívající v pozdní úhradě daně - se uplatňuje obligatorně a penále nabíhá automaticky (ze zákona). Ke vzniku povinnosti tak dochází ex lege na základě skutečnosti, že dlužník neuhradil řádně a včas (v den splatnosti) určitou daň a dostal se tak do prodlení. Správce daně penále pouze deklaruje platebním výměrem a předepisuje na osobní daňový účet dlužníka. V souzené věci stěžovatel neuhradil výše citované daně řádně a včas a tato skutečnost byla zjištěna při daňové kontrole, zahájené u stěžovatele 2. 7. 2002 a uzavřené dne 8. 8. 2002 projednáním zprávy o této kontrole. Na základě výsledků kontroly byly vydány platební výměry na daň, proti kterým stěžovatel nepodal odvolání. Podmínky pro vznik penále a pro to, aby správce daně deklaroval povinnost penále uhradit a vyčíslil jej, nastaly a platební výměry tak byly vydány v souladu se zákonem.

Přezkoumává-li žalovaný v odvolacím řízení rozhodnutí, kterým bylo stanoveno penále, pak tedy zjišťuje, zda existuje rozhodnutí, kterým byla povinnost hradit daňový nedoplatek subjektu řádně sdělena, zda skutečně nebyla platební povinnost splněna ve lhůtě stanovené v tomto rozhodnutí a zda je penále počítáno za každý den prodlení počínaje dnem splatnosti daně a konče jeho platbou. Pokud byly tyto podmínky splněny, pak již zkoumá jen to, zda bylo penále stanovené nejdéle za 500 dnů prodlení, neboť poté se již uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

Tímto rozsahem přezkoumání je vázán rovněž soud, při zachování zásady dispoziční. V žalobě namítal žalobce, že platební výměry na penále navazují na platební výměry na daň, které nebyly vydány v souladu se zákonem. Proti těmto platebním výměrům se však stěžovatel neodvolal. V řízení o platebních výměrech na penále však nelze zásadně přezkoumávat v souladu s principy zákonnosti a legitimacy jiné, než napadené rozhodnutí, pokud zákon nestanoví výslovně jinak. Podle § 48 zákona o správě daní a poplatků se může příjemce rozhodnutí odvolat proti rozhodnutí. Totéž rozhodnutí pak může být předmětem přezkumu podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále „s. ř. s.“).

Stěžovatel považuje za nesprávný názor krajského soudu, podle něž měl stěžovatel podat opravný prostředek proti nicotným rozhodnutím. Za ta považuje stěžovatel platební výměry na daň.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v souzené věci lze posuzovat zákonnost napadených rozhodnutí a jejich případnou nicotnost. Nicotnost platebních výměrů na penále stěžovatel nenamítal ve správním ani soudním řízení. Ostatně ji ani Nejvyšší správní soud neshledal.

Nicotnost platebních výměrů na daň stěžovatel v žalobě nenamítal, namítl ji až v kasační stížnosti. Jak je uvedeno již shora, krajský soud je povinen se zabývat nicotností přezkoumávaných rozhodnutí ex offio, v souzené věci však nicotnost platebních výměrů na penále neshledal. Protože platební výměry na daň nebyly předmětem řízení před krajským soudem, ve vztahu k nim nestíhala soud povinnost zabývat se z úřední povinnosti samostatně jejich nicotností a v tomto řízení by ani nebylo možno nicotnost předmětných platebních výměrů vyslovit. Otázkou nicotnosti platebních výměrů na daň by se soud výslovně zabýval pouze tehdy, pokud by stěžovatel již v žalobě namítal nezákonnost platebních výměrů na penále spočívající v tom, že v důsledku nicotnosti daňových platebních výměrů neexistují rozhodnutí, která by stěžovateli ukládala daňovou povinnost, s jejímž uhrazením by byl v prodlení.

Otázka nicotnosti daňových platebních výměrů tak v přezkumném soudním řízení týkajícím se platebních výměrů na penále je „pouze“ otázkou předběžnou, při jejímž zodpovězení si soud činí úsudek o existenci platebních výměrů na daň, jakož i o jejich doručení. Nicotnost platebních výměrů na daň zkoumá tedy v rámci předběžné otázky, jejíž zodpovězení potřebuje pro závěr shora naznačený, tedy zda existuje rozhodnutí, jímž byla daň žalobci řádně uložena a ten ji skutečně ve stanovené lhůtě neuhradil.

Pro účely vymezení zkoumání nicotnosti žalobou napadeného a jemu předcházejícího rozhodnutí si je možno představit několik v úvahu připadajících variant.

Jeli žalobou napadeno rozhodnutí o stanovení penále, aniž by byla zmíněna nicotnost rozhodnutí o stanovené dani, pak je sice soud povinen se zabývat existencí rozhodnutí o dani, tedy i jeho případnou nicotností, avšak neshledá-li ji, pak pouze zkonstatuje jeho existenci, jakož i jeho řádné sdělení příjemci rozhodnutí a neuvádí již důvody, pro které toto rozhodnutí o dani shledává perfektním (tedy proč jej neshledává nicotným).

Jinak je tomu však v případě, kdy žalobce napadá rozhodnutí o stanoveném penále právě proto, že jemu předcházející rozhodnutí o stanovené dani považuje za nicotné a tuto vadu namítá v žalobě. V takovém případě nejen, že je soud rovněž povinen posoudit existenci tohoto rozhodnutí, ale je povinen i zdůvodnit, proč jej za nicotné nepovažuje či považuje. V takovém případě již nastupuje jednoznačná povinnost soudu sdělit důvody pro svůj závěr o tvrzení nicotnosti rozhodnutí o dani.

Stejně tak postupuje i ve vztahu k žalobcem zde zmíněné plné moci a k tomu se vztahujícímu doručení platebních výměrů na daň. Přitom platí, že neshledá-li (v rámci řešené předběžné otázky) rozhodnutí o daňové povinnosti nicotné, pak již není povinen tento svůj závěr odůvodnit – viz výše.

Této své povinnosti soud dostál; byť stručně, avšak poukázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, jež se vypořádalo s existencí rozhodnutí o daňové povinnosti, jakož i s jejich doručením. Soud se s argumentací žalovaného v tomto ohledu ztotožnil a pro stručnost na tuto pasáž rovněž odkázal.

Samostatně meritorně přezkoumávat platební výměr na daň, jakož i podmínky, za nichž byl vydán v tomto řízení již nelze, neboť předmětem soudního přezkoumání byly toliko platební výměry na penále.

Ze stejného důvodu nelze posuzovat ani námitku týkající se plné moci, která by měla mít dle stěžovatele vliv na zákonnost platebních výměrů na daň. Jedině ve správním a soudním řízení, ve kterých by se přezkoumávaly platební výměry na daň, by se totiž mohl přezkoumávat postup správce daně, v němž došlo k posouzení této plné moci.

K námitce, že nebyl v řízení před krajským soudem proveden důkaz výsledkem svědka Aloise Večeře, Nejvyšší správní soud konstatuje, že takový důkaz podle spisového materiálu stěžovatel nenavrhol ani v žalobě, ani při jednání konaném dne 22. 3. 2006, ani v jiném svém podání, ale především se takovou námitkou nemůže zabývat, neboť se vztahuje k řízení předcházejícímu vydání platebních výměrů na daň, které nejsou předmětem přezkumu v souzené věci. K námitce, že tento důkaz nebyl proveden na návrh stěžovatele ve správním řízení, Nejvyšší správní soud poukazuje na odůvodnění napadeného rozsudku a potvrzuje, že pro soudní řízení platí princip koncentrace řízení a proto postup správního orgánu při vydání rozhodnutí předcházejícího přezkoumávanému rozhodnutí nemůže být v souladu s § 65 s. ř. s. předmětem tohoto řízení. Ze spisového materiálu vyplývá, že proti platebním výměrům na daň nepodal stěžovatel odvolání a tudíž nemohly být ani předmětem soudního přezkumu. Kasační stížnost podal stěžovatel proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě, kterými byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutím o zastavení řízení o dodatečných platebních výměrech stěžovatele. Tato kasační stížnost byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007 č. j. 7 Afs 4/2006 - 89 zamítnuta.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou a zamítl ji.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl, nemá proto právo na náhradu nákladů a úspěšnému žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. prosince 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu