



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **B., spol. s r. o.**, zast. Mgr. Lindou Henzélyovou, advokátkou se sídlem Kroměříž, Chobot 1515, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 4. 2005, č. j. 29 Ca 345/2003 – 94,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce – stěžovatel - domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 8. 2003, č. j. 820/03/FR/120. Tímto rozhodnutím žalovaný podle § 50 odst. 3, 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 7. 10. 2002, č. j. 97620/02/320911/4739, kterým byl stěžovateli sdělen předpis penále za zdaňovací období od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1993 ve výši 1 613 875 Kč za pozdní úhradu daňové povinnosti.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného sankcionuje stěžovatele za pozdní úhradu doměřené daně z příjmů právnických osob za rok 1993, která mu byla vyměřena dodatečným platebním výměrem č. 16/1996, vydaným Finančním úřadem v Kroměříži dne 9. 2. 1996. Druhostupňové rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 1996, č. j. FŘ - 2766/96 - 120 odvolání stěžovatele proti citovanému dodatečnému platebnímu výměru zamítlo, přičemž toto rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci již v roce 1996 a nebylo zrušeno mimořádným opravným prostředkem či v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Otázka výše vyměřené daně (daňové povinnosti stěžovatele) byla tedy pravomocně vyřešena, a to v odlišném řízení; námitky směřující do fáze vyměřovacího řízení nemohou být pro danou věc relevantní. Stěžovatel měl možnost napadnout shora zmíněné druhostupňové rozhodnutí žalovaného samostatnou žalobou (§ 75 odst. 2, věta druhá zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až ve fázi placení daní podle části šesté daňového řádu, přičemž k zániku předmětné daňové povinnosti došlo až po lhůtě její splatnosti, a to postupným uhrazením daňové povinnosti v termínech uvedených v napadeném rozhodnutí žalovaného. K zániku daňové povinnosti jiným způsobem, jak dovozoval stěžovatel v žalobě, nemohlo dojít, neboť jím poukazovaný zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, problematiku zániku vyměřené daňové povinnosti vůbec neupravuje, na jeho základě nemůže k jejímu zániku dojít. Účel tohoto zákona je jednoznačně vyjádřen v § 1 – *tento zákon upravuje pro účely zjištění základu daně z příjmů způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů* – se vzájemnou vazbou na § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Z obsahu správních spisů nevyplývá, že by byly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí, týkajících se daňových povinností žalobce za rok 1995 až 1998 (§ 55b odst. 1, 3 věta druhá daňového řádu – tedy že by kterýkoliv správce daně zjistil, že jsou pro přezkoumání dány zákonné podmínky a na základě zjištěných skutečností by podal podnět k přezkoumání příslušných rozhodnutí z úřední povinnosti).

Stěžovatelem v žalobě namítaná ustanovení daňového řádu, zákona o daních z příjmů i Listiny základních práv a svobod proto postupem finančních orgánů nemohla být porušena.

Ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s., vyjadřující tzv. koncentrační zásadu, se soud zabýval pouze žalobními námitkami uplatněnými v žalobě, neboť pouze tyto byly stěžovatelem v dané lhůtě vzneseny.

Stěžovatel kasační stížností napadl výrok I. rozsudku soudu, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení, náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti a přiznání kasační stížnosti odkladného účinku.

V důvodech kasační stížnosti stěžovatel brojil proti rozhodnutí, kterým mu byla daňová povinnost vyměřena, ač označil jako předmět kasační stížnosti rozsudek ve věci sp. zn. 29 Ca 345/2003 - 94, kterým soud přezkoumával rozhodnutí žalovaného o stanovení penále. Uvedl, že soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se zániku daňové povinnosti, když v odůvodnění rozsudku uvádí, že „k zániku daňové povinnosti jiným způsobem, jak dovozuje žalobce v žalobě, nemohlo dojít, neboť jím poukazovaný zákona o rezervách na zjištění základu daně z příjmů, problematiku zániku vyměřené daňové

povinnosti vůbec neupravuje, na jeho základě nemůže k jejímu zániku dojít“. Žalobce však ve své žalobě netvrdil, že k zániku došlo na základě zákona o rezervách na zjištění základu daně z příjmů, ale zánik daňové povinnosti dovozuje stěžovatel analogicky z § 57 odst. 2 daňového řádu, kdy daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající podle tohoto zákona nebo zvláštního zákona její vznik a zaniká tedy *a contrario* okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající podle tohoto nebo zvláštního zákona její zánik. Skutečností, která by měla způsobit zánik daňové povinnosti v daném případě je čerpání, resp. zrušení vytvořené zákonné rezervy na opravu hmotného majetku v souladu se zákonem o rezervách na zjištění základu daně z příjmů a promítnutí čerpání rezervy na opravy hmotného majetku do základu daně a daně z příjmu.

V letech 1995 - 1998 byla postupně čerpána rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená v roce 1993 ve výši 3 132 720 Kč a o čerpanou rezervu byl vždy zvýšen základ daně z příjmu právnických osob a tím také daň z příjmu. Daň vyměřená dodatečným platebním výměrem č. 16/1996 ze dne 9. 2. 1996 na daň z příjmu právnických osob za rok 1993, č. j. 849/910-96/Kr byla sice zaplacená po lhůtě splatnosti, ale již k 1. 4. 1999, a to zaplacením částek, o něž byla navýšena v letech 1995 - 98 daň z příjmu v důsledku navýšení základu daně o částky čerpané rezervy.

V případě, že by tedy soud správně posoudil otázku zániku daňové povinnosti, zjistil by, že daňová povinnost zanikla k 1. 4. 1999 a ne až dne 11. 7. 2001, tudíž že penále stanovené platebním výměrem č. 1020004780 ze dne 7. 10. 2002 bylo předepsáno a vypočteno v nesprávné výši, neboť penále se vždy vyměřuje jen za období, kdy je daňový subjekt v prodlení s placením daňového nedoplatku. Pokud stěžovatel zaplatil správci daně částku 959 850 Kč, a to převodem nadměrného odpočtu DPH v letech 1998 - 2001 v souhrnné výši 31 984 Kč a úhradou částky 927 866 Kč dne 11. 7. 2001, činil tak stěžovatel z důvodu obavy z exekučního řízení, když dne 4. 6. 2001 vydal správce daně exekuční příkaz, kterým měl v úmyslu vymáhat jím tvrzený daňový nedoplatek. V důsledku postupu správce daně byl tedy stěžovatel nucen splnit daňovou povinnost stanovenou platebním výměrem č. 16/96 duplicitně. Částka 927 866 Kč měla tedy být posuzována jako přeplatek, nikoliv použita jako základ pro výpočet penále. Tyto skutečnosti stěžovatel tvrdil již dne 31. 10. 2002 v dovolání proti platebnímu výměru č. 1020004780, jakož i v žalobě, dále konkrétními výpočty předloženými u ústního jednání před krajským soudem dne 5. 4. 2005. Provedení důkazu předloženou listinou však bylo zamítnuto s odůvodněním, že se jedná o nové skutečnosti v žalobě neuplatněné, avšak o nové skutečnosti se zde nejednalo.

Dále stěžovatel namítá, že pokud se jedná o zkoumání zániku daňové povinnosti správcem daně z úřední povinnosti, pak zde soud vycházel z nesprávného ustanovení daňového řádu, kdy přezkoumávání daňových rozhodnutí je upraveno v § 55b daňového řádu, nikoliv v § 55 odst. 1, 3 věta druhá téhož zákona, jak je v odůvodnění rozhodnutí krajského soudu uvedeno. Tím došlo k aplikaci nesprávného ustanovení zákona na danou věc.

Stěžovatel nepokládá za pravdivé tvrzení, že ze spisu nevyplývá nesplnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí týkající se daňových povinností žalobce za rok 1995 - 1998, kdy naopak z obsahu spisu vyplývá, že se správce daně měl možnost seznámit se skutečností, že žalobce plnil v letech 1995 - 1998 vyšší daňovou povinnost z důvodu navýšení daňového základu v důsledku postupného čerpání rezervy na opravu hmotného majetku (daňová přiznání stěžovatele, kontrola daně z příjmů v roce 2001 za roky 1997 a 1998). Kromě toho je správce daně dle § 62 daňového řádu povinen zachycovat zánik daňové povinnosti a správce daně měl tedy splnění daňové povinnosti zachytit z úřední

povinnosti. Porušením předmětného ustanovení daňového řádu se však soud vůbec nezabýval, přestože v žalobě toto bylo namítáno.

Další kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spatřuje stěžovatel v nedostatečném odůvodnění rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatel namítá, že nesprávnost výše penále namítal od samého počátku řízení a nejde o novou skutečnost. Týkáje se listin, které stěžovatel prostřednictvím svého zmocněnce předložil u ústního jednání dne 5. 4. 2005, nejednalo se o uplatnění nových skutečností a důkazů, pouze o konkretizaci tvrzení stěžovatele uvedených již v žalobě, jakož i v řízení před správním orgánem, kdy stěžovatel vyčíslil výši penále tak, jak mu mělo být vyměřeno správcem daně.

Stěžovatel má zato, že v řízení před krajským soudem nebyla splněna povinnost ve smyslu § 36 odst. 1 s. ř. s. a § 49 odst. 4 s. ř. s., poučení účastníků a vyjádření ke skutkovým a právním otázkám, které soud považuje za významné pro rozhodnutí a které by mohly znamenat posouzení věci z jiných skutkových a právních hledisek než vyčtených žalobou a tedy i rozhodnutí mimo namítané důvody žaloby, tedy i ty, které v dřívějších podáních účastníků nebyly.

Stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně shora označeného a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení. Návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti je odůvodněn případným vznikem nenahraditelné újmy, spočívající v tom, že na nemovitosti zapsané u Katastrálního úřadu pro Zlínský kraj, katastrální pracoviště K., nemovitosti označeny p. č. a LV, bylo rozhodnutím správce daně zřízeno zástavní právo, jehož realizací by stěžovateli bylo znemožněno další podnikání (nemovitosti jsou sídlem společnosti).

Podle vyjádření žalovaného kasační stížnost je ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná, neboť obsahově je namítáno a nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení je spatřováno stěžovatelem v důvodech, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Žalovaný dále uvádí, že stěžovatel, i když formálně napadá rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání ve věci daňového penále, pokouší se stále zpochybnit zákonnost zcela jiného rozhodnutí, a to rozhodnutí o zamítnutí odvolání ve věci doměření daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob za rok 1993, i když toto rozhodnutí se stalo pravomocným již v roce 1996. Právě polemika s odůvodněním obsaženým v tomto rozhodnutí je předmětem žalobního návrhu stěžovatele ze dne 10. 10. 2003 a de facto i této jeho kasační stížnosti.

Přes výše uvedené skutečnosti žalovaný k námitce stěžovatele, že jeho daňová povinnost zanikla již ke dni 1. 4. 1999 a z toho důvodu mu bylo vypočteno penále v nesprávné výši, uvádí, že stěžovateli byla dodatečným platebním výměrem č. 16/96 ze dne 9. 2. 1996 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1993 ve výši 959 850 Kč, která byla hrazena od 28. 4. 1998 do 26. 4. 2001 na základě rozhodnutí o přeplatku z nadměrných odpočtů DPH, a to v celkové výši 31 984 Kč. Zbývající nedoplatek ve výši 927 866 Kč byl vyrovnán dne 11. 7. 2001. Správce daně proto v souladu s ust. § 63 odst. 1 ZSDP předepsal stěžovateli penále, které spočítal za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původní splatnosti daňové povinnosti, tj. od 30. 6. 1994. Pro úplnost žalovaný dodává, že v odvolacím řízení nebyl zjištěn nesprávný postup při výpočtu penále a takovýto výpočet ani stěžovatel nezpochybňuje.

Pokud jde o to, že se soud nezabýval jeho námitkou o nesprávné výši vypočteného penále, pak tato skutečnost se nezakládá na pravdě, neboť proti způsobu výpočtu penále bylo stěžovatelem protestováno a tyto skutečnosti jím dokládány až při ústním jednání u Krajského soudu v Brně dne 5. 4. 2005, tedy zjevně po lhůtě stanovené pro podání žaloby v ust. § 72 s. ř. s.

Stěžovatelem namítaného porušení ust. § 36 odst. 1 s. ř. s. a ust. § 49 odst. 4 s. ř. s. v řízení před Krajským soudem v Brně si žalovaný není vědom.

Ze správního spisu vyplynulo, že Finanční úřad v Kroměříži vydal dne 7. 10. 2002, č. j. 97620/02/320911/4739, platební výměr č. 1020004780 na daňové penále na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1993, a to podle § 63 daňového řádu, ve výši 1 613 875 Kč. Výpočet vykazaného penále je uveden na dalších stranách tohoto výměru. Stěžovatel si výměr převzal dne 24. 10. 2002. Dne 2. 12. 2002 byla Finančnímu úřadu v Kroměříži doručena žádost stěžovatele o posečkání se zaplacením daňového penále, již bylo vyhověno rozhodnutím ze dne 9. 12. 2002, posečkání bylo povoleno do 9. 11. 2002 s jasně uvedenými podmínkami. Protokolem o ústním jednání ze dne 14. 1. 2003 byla zjišťována platnost plné moci zástupce stěžovatele a ověřováno, zda odvolání proti platebnímu výměru č. 1020004780 ze dne 7. 10. 2002 bylo skutečně podáno stěžovatelem. Rozhodnutím o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 25. 2. 2003 správce daně I. stupně opravil splatnost posečkání s placením daně ke dni 29. 1. 2003, stěžovateli doručeno dne 7. 3. 2003. Podáním ze dne 31. 10. 2002, správci daně doručeným dne 5. 11. 2002, nazvaným odvolání proti platebnímu výměru, stěžovatel brojil proti platebnímu výměru č. 1020004780, č. j. 97620/02/320911/4739 ze dne 7. 10. 2002, kterým bylo vyměřeno daňové penále na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1993 ve výši 1 613 875 Kč. Toto své odvolání stěžovatel odůvodnil tvrzením, že platební výměr na daňové penále vychází z nesprávného závěru o tom, že dodatečně vyměřená daň za rok 1993 byla uhrazena až v období od 28. 4. 1998 do 11. 7. 2001; FÚ v Kroměříži nevzal v úvahu, že daňová povinnost vyplývající z důvodu tvorby zákonné rezervy ve zdaňovacím období roku 1993 byla plněna od roku 1995 a splněna v roce 1998 zcela. Tato skutečnost, i kdyby stěžovatel připustil, že jednal v roce 1993 protiprávně, by mohla pouze znamenat, že jeho daňová povinnost za rok 1993 byla uhrazena s konečnou platností při podání daňového přiznání za rok 1998; Částka 959 850 Kč měla být posuzována s ohledem na výše uvedené jako přeplatek, který je nutno vrátit a nikoliv použit jako základ pro výpočet daňového penále. Jako důkazní prostředky byla stěžovatelem navrhována pravomocná rozhodnutí, kterými byla stanovena daňová povinnost za roky 1995, 1996, 1997 a 1998, včetně příloh, správní spis a účetnictví stěžovatele. Rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 8. 2003, č. j. 820/03/FŘ/120, bylo odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na daňové penále zamítnuto s odůvodněním, že v odvolacím řízení nebyl zjištěn při výpočtu penále nesprávný postup správce daně. Částka 959 850 Kč nemůže být považována jako přeplatek dle § 64 daňového řádu, tento stěžovateli nevznikl a dodatečně vyměřená povinnost za rok 1993 ve výši 959 850 Kč byla splatná v náhradní lhůtě splatnosti, tj. k 18. 3. 1996. Úhrada uvedené daňové povinnosti však proběhla až v období od 28. 4. 1998 do 11. 7. 2001. Správce daně dodatečně vyměřenou daňovou povinnost za rok 1993 oprávněně penalizoval dle § 63 daňového řádu. Oprávněnost výše uplatněné rezervy na opravu hmotného majetku v roce 1993 byla předmětem daňové kontroly FÚ v Kroměříži provedené v roce 1995, na základě níž byl vydán dodatečný platební výměr č. 16/96, kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 959 850 Kč. Proti vydanému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal a odvolací orgán svým rozhodnutím č. j. FŘ -

2766/96 - 120 ze dne 7. 10. 1996 podané odvolání zamítl a odůvodnil oprávněnost zvýšení základu daně za rok 1993 o částku 2 133 720 Kč s odkazem na porušení § 24 odst. 1, 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Správnost postupu správce daně i odvolacího orgánu byla dále potvrzena rozhodnutím Ministerstva financí č. j. 391/75 961/1996 ze dne 18. 10. 1999, kterým nebylo povoleno přezkoumání rozhodnutí FŘ v Brně č. j. FŘ - 2766/96 - 120 ze dne 7. 10. 1996 dle § 55b daňového řádu.

Žaloba stěžovatele podaná dne 13. 10. 2003 ke Krajskému soudu v Brně směřovala proti rozhodnutí žalovaného č. j. 820/03/FŘ/120 ze dne 8. 8. 2003, kterým bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru FÚ v Kroměříži č. 1020004780, č. j. 97620/02/320911/4739 ze dne 7. 10. 2002 na daňové penále. Toto penále bylo vyměřeno ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru FÚ v Kroměříži č. 16/96 č. j. 849/910 - 96/Kr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1993 ve výši 959 850 Kč. Stěžovatel v žalobě uvedl, že vydáním těchto rozhodnutí správní orgán neoprávněně zasáhl do hmotných práv daňového subjektu a porušil nebo nedodržel právní předpisy a dopustil se vad řízení. V žalobě je mimo popisu postupu případu od tvorby rezerv na opravy hmotného majetku podrobně pojednáno o okamžiku zániku daňové povinnosti, konkrétně zda daňový nedoplatek zanikl zaplacením v roce 2001 či již v roce 1998 zúčtováním zrušení rezervy na opravy hmotného majetku ve prospěch výnosů, které zvýšily základ daně. Stěžovatel v žalobě vyjadřuje přesvědčení, že platební výměr na penále byl vystaven neoprávněně, když tvrdí, že daň z příjmů právnických osob ve výši 959 850 Kč plnil duplicitně. Závěr žaloby je věnován pojednání pojmům a aplikaci rezerv dle zákona o daních z příjmů s přihlédnutím k zákonu o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Žalobním petitem stěžovatel navrhuje zrušit rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2003, č. j. 820/03/FŘ/120, jakož i všechna rozhodnutí jemu předcházející.

Při jednání ve věci u krajského soudu konaném dne 5. 4. 2005 předložil stěžovatel výpočet daňového penále, kterým soudu dokládá, že penále bylo nesprávně stanoveno. Tento návrh dokazování nebyl soudem při jednání povolen. V ostatním setrvali účastníci na svých návrzích.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák.] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák.], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní

soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Stěžovatel napadá rozhodnutí soudu prvního stupně rovněž z důvodu nedostatečného způsobu provedení dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. K tomu soud upomíná, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel v napadeném rozhodnutí, je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učiněnému správnému skutkovému závěru, ve spisu obsažený, vede k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující orgán. Skutková podstata nemá oporu ve spisech, chybí-li podklad pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, resp. je nedostačující k učinění správného skutkového závěru.

V daném případě učinil stěžovatel předmětem soudního přezkoumání rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o výši stanoveného penále z nedoplatku na dani.

Podle § 63 odst. 1 daňového řádu 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. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené podle tohoto ustanovení 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.

Žalovaný, přezkoumává-li rozhodnutí, kterým bylo stanoveno penále, zjišťuje, zda existuje rozhodnutí, kterým byla povinnost hradit daňový dluh 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 a konče jeho platbou. Pokud byly splněny tyto podmínky, pak již zkoumá jen časovou hranici a správnou výši penále (srov. NSS sp. zn. 1 Afs 137/2004 ze dne 11. 5. 2005).

Tímto rozsahem přezkoumání je vázán rovněž soud, při zachování zásady dispoziční. Pro projednání věci je důležitá skutečnost, že stěžovatel nepodal žalobu proti dodatečnému platebnímu výměru č. 16/1996 ze dne 9. 2. 1996 a tento platební výměr nebyl změněn žalovaným ani na základě podaného odvolání, když jej žalovaný zamítl a rozhodnutí tak nabylo právní moci, ani kdykoli později, máje tím na mysli přezkoumání podle § 55b daňového řádu. Jestliže pak stěžovatel v žalobě vymezil rozsah přezkoumání soudem tak, že se výtky týkají dodatečného platebního výměru na daň z příjmů, ten nemohl vzhledem k dispoziční zásadě než rozhodnutí přezkoumat v takto vymezeném rozsahu. Ostatní námitky uvedené v žalobě i v kasační stížnosti se již nevztahují k rozhodnutí o sdělení penále (podle § 63 daňového řádu), a proto je krajský soud nemohl samostatně přezkoumávat a nemohl k nim přihlédnout ani Nejvyšší správní soud. Problematika daňové povinnosti tak byla pravomocně uzavřena. Proto se námitkami, které směřují ke zpochybnění výše vyměřené daně, nebylo možno zabývat před krajským soudem ani před Nejvyšším správním soudem.

Pokud žalovaný zpochybňuje dobu, po kterou mu bylo penále počítáno, činil tak pouze ve vztahu k rozhodnutím správce daně a žalovaného, jež se pokusil doplnit důkazním prostředkem až při projednání věci u Krajského soudu v Brně, tedy zjevně po lhůtě stanovené

v § 72 odst. 1 s. ř. s. V žalobě totiž stěžovatel zpochybňoval výši vypočteného penále pouze z pohledu okamžiku zániku daňového nedoplatku. Proto nebyl takto navržený důkazní prostředek krajským soudem proveden v souladu s ustanovením § 77 s. ř. s. o dokazování v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu; stěžovatel v jednání před soudem I. stupně neunesl důkazní břemeno.

Nejvyšší správní soud neshledal pro výše uvedené nic, co by svědčilo pro důvod pro podání kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Krajský soud slovně vyjádřil obsah ustanovení § 55b odst. 1 a 3 daňového řádu, pouze opomněl k § 55 dopsat písmeno b), což je naprosto zřejmé z porovnání textu odůvodnění rozsudku a textu citovaného ustanovení zákona. Toto pochybení nemůže být způsobilé přivodit zrušení jeho rozsudku. Pokud je namítáno nedostatečné procesní poučení dle ust. § 36 odst. 1 a § 49 odst. 4 s. ř. s., je třeba v návaznosti na sledovaný zájem stěžovatele připomenout, že princip koncentrace řízení vyjádřený v § 71 odst. 2 s. ř. s. nedovoluje po lhůtě stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s. rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body. Nelze tímto poučením otevřít cestu pro nároky ve lhůtě neuplatněné.

Důvodem pro podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Námitku uplatněnou v tomto ohledu neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněnou. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno, pro stěžovatele z něj zcela jasně vyplývá, z jakých skutečností správní orgán a následně i soud vycházely a jakými právními úvahami se při rozhodování řídily.

Lze tedy uzavřít, že se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil s odůvodněním rozhodnutí Krajského soudu v Brně a že právní i skutkové otázky byly tímto soudem posouzeny v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud již nerozhodoval samostatně o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti vzhledem k tomu, že rozhodl ve věci samé v přednostním režimu vyřizování věcí napadlých u Nejvyššího správního soudu, a rovněž s přihlédnutím k povaze rozhodnutí o daňové povinnosti, jež je vykonatelné bez ohledu na jeho právní moc ve smyslu § 32 odst. 13 daňového řádu.

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 19. ledna 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu