



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 stěžovatele **F. N.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Davidem, advokátem se sídlem v Praze 1, Štěpánská 20, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2004, č. j. 28 Ca 338/2002 – 39,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 9. 2004, č. j. 28 Ca 338/2002 - 39, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 3. 2002, č. j. FŘ – 202/15/02, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Praze – Modřanech ze dne 22. 6. 2001, č. j. 83450/01/012912/4526, kterým byl stěžovateli sdělen předpis penále v celkové výši 4 273 447 Kč. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k závěru, že platební výměr na daňové penále za zdaňovací období roku 1992 byl vydán na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu, před koncem běhu promlčecí lhůty, tj. v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Městský soud neshledal žalobní námitky stěžovatele, jejichž rozsahem byl v rámci přezkumu správního rozhodnutí vázán, opodstatněnými a ztotožnil se se závěrem finančního ředitelství v tom, že penále bylo stěžovateli sděleno a předepsáno po právu.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě vyjádřil stěžovatel přesvědčení, že napadený rozsudek trpí vadou z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) a je nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nesprávnost posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení spočívá podle stěžovatele v tom, že městský soud dospěl k závěru, že příslušenství daně, v tomto případě penále, sleduje osud daně a že úkony, které byly učiněny ve vztahu k dani, je třeba považovat za úkony týkající se i tohoto penále, ale už neuvedl, na základě jakých zákonných ustanovení k těmto závěrům dospěl. Podle stěžovatele proto nelze tyto úvahy městského soudu ani dobře přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozsudku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. dovozuje stěžovatel z toho, že rozsudek městského soudu nesplňuje předpoklady kladené na soudní rozhodnutí, jež jsou uvedeny v ustanovení § 157 odst. 2 o. s. ř. Městský soud nevyložil stručně a jasně, které okolnosti má za prokázány a které nikoliv, jak věc posoudil po právní stránce a v odůvodnění opsál skutkové přednesy účastníků a provedené důkazy, což stěžovatel považuje za nepřípustné. Městský soud, aby mohl rozhodnout věcně správně, měl zjišťovat, za jaké období bylo penále vyměřeno. Nepřezkoumatelnost rozsudku dovozuje stěžovatel též z části odůvodnění rozsudku městského soudu týkající se platebního výměru na penále z roku 1996, jehož neplatnost byla již dříve osvědčena. Městský soud se totiž vyjádřil tak, že co do obsahu práv a povinností nebyl tento platební výměr právně účinný, a přesto jej považoval za úkon směřující k vybrání penále, ačkoli však pro takovou úvahu neměl dostatečné důvody. Podle stěžovatele městský soud nesprávně posoudil i otázku promlčení penále, resp. otázku určení počátku běhu promlčecí lhůty termínem 1. 1. 1997, když tato lhůta měla počít běžet dnem 1. 7. 1993. Stěžovatel vyslovil i úvahu o tom, že k promlčení penále nedochází naráz k jedinému termínu, ale postupně - v podstatě každý rok odděleně. V neposlední řadě stěžovatel též poukázal, bez jakéhokoliv bližšího spojení s napadeným rozsudkem, na jiné rozhodnutí městského soudu sp. zn. 38 Ca 417/99.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na průběh předchozích řízení ve věci a na své vyjádření k žalobě. Ke stěžovatelem vyjádřeným úvahám k otázce promlčení penále, výkladu pojetí penále a otázkám souvisejícím s penalizací doměrku daně uvedlo, že mu není uváděný názor stěžovatele zřejmý, ani z čeho tak dovozuje. Finanční ředitelství trvá na zákonnosti sděleného penále a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud předeseílá, že obsah a kvalita kasační stížnosti, s ohledem na dispoziční zásadu ovládající správní soudnictví, předurčuje i obsah rozhodnutí soudu.

Za situace, kdy stěžovatel v kasační stížnosti jednak namítal nesprávné právní posouzení věci a jednak uplatnil i námitku nepřezkoumatelnost rozsudku, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí.

V ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. jsou kogentním způsobem stanoveny náležitosti rozsudku, avšak není stanovena obsahová stránka odůvodnění. Proto je třeba přiměřeně použít ustanovení § 157 odst. 2 o. s. ř. (§ 64 s. ř. s.). Z odůvodnění tak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Soud se proto musí v odůvodnění svého rozhodnutí dostatečným

a výstižným způsobem vypořádat s argumentací žalobce tak, aby bylo zcela zřejmé, jaké důvody jej k tomu vedly. Pokud by tomuto tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným.

Nejvyšší správní soud se při hodnocení důvodnosti tohoto stížního bodu nejdříve zabýval otázkou, zda i městský soud v předmětné věci prováděl dokazování či pouze zkoumal, zda správní orgán dostatečně a úplně zjistil skutkový stav věci, a zda na základě takto zjištěného skutkového stavu věci v souladu se zákonem rozhodl. Městský soud při přezkoumávání rozhodnutí žalovaného vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a napadené výroky rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto zkoumal, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele a proč jeho žalobní námitky vyhodnotil jako nedůvodné. Podle jeho názoru je v rozsudku městského soudu dostatečným způsobem uvedeno, co bylo předmětem soudního přezkumu, jaké skutkové okolnosti vyplynuly z obsahu správního spisu a na základě jakých ustanovení právních předpisů tento soud věc posuzoval. Z odůvodnění je také dostatečně patrné, z jakých důvodů a na základě jakých úvah a závěrů městský soud posoudil kuse formulované žalobní body stěžovatele. V odůvodnění svého rozsudku se tak městský soud dostatečně vypořádal se žalobními body. Stěžovatelem uváděný nedostatek odůvodnění, tj. tvrzení o tom, že městský soud v rozsudku opsal skutkové přednesy účastníků a provedené důkazy, posoudil Nejvyšší správní soud jako neurčitý a nepřezkoumatelný, když stěžovatel pouze proklamoval opis přednesů účastníků soudem, aniž by své tvrzení blíže specifikoval a spojil je s konkrétními částmi odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu.

Nedůvodnou považuje Nejvyšší správní soud též námitku stěžovatele o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, když v jeho odůvodnění městský soud vyjádřil dílčí závěr o tom, že platební výměr na penále, jehož neplatnost byla posléze osvědčena, je úkonem správce daně směřujícím k vybrání penále. Městský soud sice vyjádřil nesprávný názor, protože na úkon, jehož neplatnost byla osvědčena, je nutno nahlížet jako na neexistující od samého počátku (neplatnost působí ex tunc), a proto mu nelze přisuzovat jakékoliv právní účinky, ale tato vada nemohla mít za následek nezákonnost rozsudku ve věci samé. Pro rozhodnutí městského soudu, jak z odůvodnění rozsudku zcela evidentně vyplývá, bylo totiž podstatné, že rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 12. 3. 2002, č. j. FŘ – 202/15/02 ve spojení s rozhodnutím finančního úřadu ze dne 22. 6. 2001, č. j. 83450/01/012912/4526, bylo vydáno v zákonné lhůtě, tj. v šestileté lhůtě, která začala běžet dne 1. 1. 1997, a nikoli platební výměr na penále vydaný v roce 1996, jehož neplatnost byla osvědčena.

Jako nedůvodnou hodnotí Nejvyšší správní soud také námitku stěžovatele týkající se nepřezkoumatelnosti, v níž namítal, že z odůvodnění rozsudku není patrné, na základě jakého zákonného ustanovení dospěl městský soud k závěru, že příslušenství daně sleduje osud daně. Podle Nejvyššího správního soudu je z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu jednoznačně patrné, že stěžovatelem uvedené větné spojení použité městským soudem je nikoli, jak mylně dovozuje stěžovatel, skutkovým závěrem městského soudu, ale dikcí ustanovení § 58 zákona o správě daní a poplatků.

Dále stěžovatel namítal, že městský soud nesprávně posoudil otázku promlčení penále, resp. nesprávně určil počátek běhu promlčecí lhůty dnem 1. 1. 1997, ačkoliv tato lhůta měla počít běžet již dne 1. 7. 1993.

V předmětné věci je právní úprava obsažená v ustanovení § 63 odst. 4 věty první, druhé a čtvrté ve vazbě na ustanovení § 63 odst. 1, § 70, § 58 a § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Okamžik, ke kterému lze daňovému dlužníku sdělit předpis penále nejpozději, resp. okamžik, ke kterému by daňový dlužník byl oprávněn namítat promlčení penále (§ 63 odst. 4 věta čtvrtá za středníkem) je vymezen lhůtou, v níž se promlčuje vybrání daně (§ 70). K naplnění předpokladů promlčení penále (promlčení je nutno výslovně uplatnit) tak může dojít nejdříve po 6 letech po roce, ve kterém se tento nedoplatek stal splatným. Nejpozději pak naplnění předpokladů promlčení může nastat ve lhůtě 20 let od okamžiku, kdy se stal nedoplatek splatným. Podle ustanovení § 63 odst. 4 věty první citovaného zákona je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Penále vzniká ze zákona, kdy podle odst. 2 věty první totožného ustanovení se penále počítá za každý den prodlení. Podle odstavce prvního je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Dodatečně vyměřená daň je splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru (§ 46 odst. 7 věta třetí téhož zákona). Tato ustanovení zákona o správě daní a poplatků tak vymezují, za současného splnění jeho dalších podmínek (např. § 63 odst. 6, § 97), okamžik splatnosti penále pro účely určení počátku běhu promlčecí lhůty ke sdělení a předpisu penále daňovému dlužníku. Okamžikem počátku běhu této promlčecí lhůty, z řádně a včas neuhrazené částky daně, je okamžik splatnosti vyměřené, resp. dodatečně vyměřené daně.

V předmětné věci ze správního spisu vyplynulo, že platebním výměrem ze dne 21. 8. 1996, č. j. FÚ 12/2/23/96-Nov/300 byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmu obyvatelstva za zdaňovací období roku 1992. Tato daň nebyla stěžovatelem uhrazena řádně a včas v termínu její splatnosti. Z tohoto důvodu se penále stalo splatným ke dni následujícímu po dni splatnosti neuhrazené daně, tj. již v roce 1996. Promlčecí šestiletá lhůta ke sdělení a předepsání penále tak počala plynout ode dne 1. 1. 1997 (§ 70 zákona o správě daní a poplatků). Námitka promlčení by tak byla opodstatněná nejdříve po uplynutí lhůty šesti let, tj. ke dni 1. 1. 2003. Tím, že správce daně sdělil a předepsal penále stěžovateli platebním výměrem ze dne 22. 6. 2001, č. j. 83450/01/012912/4526, vydal platební výměr ve lhůtě stanovené v § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož promlčecí lhůta do okamžiku jeho vydání neuplynula, nemohl stěžovatel důvodně namítat promlčení práva správce daně sdělit a předepsat penále z titulu neuhrazení dodatečně vyměřené daně ze dne 21. 8. 1996.

Podle Nejvyššího správního soudu tak městský soud posoudil danou otázku v souladu se zákonem, aplikoval na skutkový stav správné ustanovení zákona o správě daní a poplatků a toto i pak správně vyložil.

Námítka stěžovatele o nesprávném vymezení období prodlení, byť ji tento sám podřazuje pod důvod upravený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a o postupném promlčování penále, Nejvyšší správní soud považuje za námitku o nesprávné aplikaci ustanovení § 63 odst. 2, 3 zákona o správě daní a poplatků, tj. důvod k podání kasační stížnosti podřaditelný pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jelikož však uvedené námitky nebyly uplatněny žalobě, jedná se ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. o nepřipustné námitky. Podle citovaného ustanovení nelze totiž v kasační stížnosti uplatňovat jiné právní důvody než ty, které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. nebo ty, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109

odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 29. června 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu