



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Elišky Cihlářové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, za účasti společnosti **V., a. s.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 3. 2005, č. j. 31 Ca 265/2004 - 16,

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 :

Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále také „stěžovatel“) se podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále také „krajský soud“) ze dne 22. 3. 2005, č. j. 31 Ca 265/2004 - 16, zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud k žalobě společnosti V., a. s., napadeným rozsudkem zrušil pro vady řízení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. 11. 2004, č. j. 103/110/2004-Sa/1a, kterým bylo zamítnuto odvolání uvedené společnosti proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 1. 8. 2003, č. j. 143905/03/248912/4106, platebnímu výměru na daňové penále na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2000, jímž byl společnosti V. P., a. s., jako právnímu předchůdci společnosti V., a. s., sdělen předpis penále v celkové výši 956 264 Kč.

Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel se nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání, neboť napadené rozhodnutí postrádalo vysvětlení, proč a v jakém okamžiku se společnost V. P., a. s., dostala do prodlení. Stěžovatel se tedy v žalobou napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal s žalobní námitkou stran naplnění podmínky prodlení, tj. že společnost V. P., a. s., byla v prodlení s úhradami splatných částek daně - záloh na daň za rok 2000. Stěžovatel měl též reagovat na námitky společnosti V., a. s., jejichž podkladem byl podrobný právní rozbor ustanovení § 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro zdaňovací období roku 2000 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a vysvětlit, proč došlo nedodržením postupu stanoveného tímto zákonem k prodlení. Krajský soud proto stěžovateli uložil, aby v dalším řízení znovu vyhodnotil všechny námitky vznesené v odvolání a následně si učinil závěr o tom, zda existují důvody pro vyměření penále.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, kterou opřel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel má za to, že podstatou sporu je otázka, zda podle stavu daňového práva v roce 2000 bylo možné za daných okolností provést vyměření daňového penále u společnosti V., a. s., zákonným způsobem. V kasační stížnosti pak argumentoval tak, že podle jeho názoru se dostatečně vypořádal se všemi důvody v odvolání uvedenými. Společnost V., a. s., neprokázala, že by svým postupem vybočil z rámce daňových zákonů, když svůj postup ve svém rozhodnutí zřetelně vyznačil. Na podporu svého tvrzení o tom, že se s podaným odvoláním řádně a dostatečně vypořádal, poukazoval jak na obsah odvolání podaného zástupcem společnosti V., a. s., tak i na obsahovou stránku svého rozhodnutí o odvolání. V souladu s ustanovením § 38h zákona o daních z příjmů v návaznosti na ustanovení § 69 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků), vyčíslil částky nesražených a neodvedených záloh za jednotlivé měsíce roku 2000. Jak v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, tak i ve zprávě o daňové kontrole a v pravomocném rozhodnutí o stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (platební výměr č. j. 134350/02/248912/7598), které jsou součástí správního spisu, pak byly uvedeny i přesné částky a termíny splatnosti neuhrazených částek daně. Krajský soud též chybně v odůvodnění svého rozsudku dovodil, že odvolací správní orgán nedoložil své závěry ustanoveními zákona o správě daní a poplatků a zákona o daních z příjmů a trval na podrobném rozboru ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů. Ve skutečnosti ve svém rozhodnutí o odvolání dostatečně popsal, kdy se společnost V., a. s., dostala do prodlení a svůj postup odůvodnil i ustanoveními uvedeného hmotného a procesního zákona. V této souvislosti poukázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 147/2004 týkající se týchž účastníků v obdobné kauze, ale v tomto případě se tento soud nad uvedeným postupem nepozastavoval a s námitkou stran uplatnění ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů se neztotožnil. Z toho proto musí dovodit, že podrobný rozbor uvedeného ustanovení tohoto zákona nemá vliv na v souladu se zákonem vyměřené penále.

Ke kasační stížnosti se společnost V., a. s., vyjádřila tak, že tuto považuje za zjevně neopodstatněnou. Při tom zejména zdůraznila, že stěžovatel se ke sporné otázce okamžiku splatnosti daně obstojně nevyjádřil ani ve správním rozhodnutí, ani ve vyjádření k žalobě a posléze i v rámci kasační stížnosti tuto pouze okrajově odbyl blíže neodůvodněným tvrzením. Opomněl při tom, že se nalézá na poli veřejného práva, kde k tíži účastníka řízení nelze uplatňovat extenzivní výklad zákona ani analogii. Stěžovatel se též mylí, pokud dovozuje, že účastník řízení v žalobě nově argumentoval novelou ustanovení § 38h odst. 10 zákona o

daních z příjmů, platnou od 1. 1. 2001. Ve skutečnosti se nejednalo o argumentaci novou, ale o doplnění argumentace použité v odvolání, doplněné o historický výklad uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů. Pokud se týká poukazu stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 2. 2005, sp. zn. 31 Ca 147/2004, je nezbytné podotknout, že tento se nezabýval meritem sporu, nýbrž jím bylo přezkoumávané správní rozhodnutí označeno za nepřezkoumatelné. Po právu tedy od něj nebylo možno očekávat, že se bude aplikací ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů zabývat. Z uvedených důvodů proto navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 3. 2005, č. j. 31 Ca 265/2004 - 16, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a jelikož sám neshledal vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předesílá, že v řízení o kasační stížnosti je jeho úkolem jako kasačního soudu posoudit, zda tvrzené důvody kasační stížnosti lze podřadit pod některý z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. V této věci je stěžovatelem uplatňován důvod kasační stížnosti uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem. Nesprávné posouzení této otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Ze správního spisu vyplývá, že ve dnech 1. 10. 2001 až 6. 6. 2002 byla u právní předchůdkyně nynější společnosti V., a. s., kterou byla společnost V. P., a. s., provedena daňová kontrola daně z příjmů a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období kalendářního roku 2000. Ze Zprávy o kontrole plyne, že kontrolovanou společností nebyla v souladu s ustanovením § 38h zákona o daních z příjmu stržena a odvedena záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za období jednotlivých kalendářních měsíců roku 2000 ve výši celkem 927 600 Kč. Z tohoto důvodu vydal Finanční úřad v Pardubicích (dále jen „správce daně“) dne 16. 7. 2002 platební výměr č. j. 134350/02/248912/7598, kterým uvedené společnosti předepsal k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků v celkové výši 927 600 Kč. Se zřetelem k tomu, že částky, které byly tímto platebním výměrem předepsány k přímému placení, touto společností nebyly v průběhu roku 2000 řádně odvedeny, vydal Finanční úřad v Pardubicích dne 1. 8. 2003, pod č. j. 143905/03/248912/4106, platební výměr na daňové penále na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2000, jímž společnosti V. P., a. s., sdělil předpis penále ve výši 956 264 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru na daňové penále podala uvedená společnost odvolání, o kterém posléze rozhodlo Finanční ředitelství v Hradci Králové tak, že jej jako nedůvodné zamítlo.

Nejvyšší správní soud při rozhodování o kasační stížnosti, s ohledem na dispoziční zásadu ovládající správní soudnictví, vychází z jejího obsahu. V této věci z podané kasační stížnosti vyplývá, že je sporná otázka, zda-li se stěžovatel v krajském soudem zrušeném

rozhodnutí dostatečně vypořádal s námitkou ohledně naplnění zákonných podmínek prodlení s úhradou splatných částek záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2000 (dále jen „daň“), či nikoliv.

Nejvyšší správní soud z obsahu kasační stížnosti dovodil, že důvod pro podání kasační stížnosti podle stěžovatele spočívá v nesprávném výkladu ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků krajským soudem.

Stížnostní námitka není důvodná.

Podle ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků musí být rozhodnutí o odvolání odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se pak musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.

Zákon o správě daní a poplatků explicitně neuvádí a ani nemůže uvádět taxativní výčet odvolacích důvodů. Odvolací důvody jsou v tomto zákoně definovány v ustanovení § 48. Podle odst. 4 písm. d) tohoto ustanovení musí odvolání obsahovat uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Podle písm. e) citovaného ustanovení pak musí též, není-li odvoláním namítán jen rozpor s právními předpisy, obsahovat i návrh důkazních prostředků k tvrzením v odvolání uvedeným. Pokud by totiž v daňovém řízení podané odvolání tuto náležitost – důvod pro jeho podání neobsahovalo, nebylo by projednatelné. Příslušný správce daně by pak byl povinen postupovat podle ustanovení 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Za odvolací důvody podle ustanovení § 50 odst. 7 tohoto zákona je proto třeba považovat právě důvody pro podání odvolání, jak je vymezuje ustanovení § 48 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Odvolacími důvody podle zákona o správě daní a poplatků tedy jsou: a) rozpor s právními předpisy, b) rozpor se skutkovým stavem a c) jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Jen pokud se odvolací orgán nevyrovná v odůvodnění svého správního rozhodnutí s těmito důvody v odvolání uvedenými [v případě ad b), c) obligatorně doplněnými návrhem důkazních prostředků], může být tato skutečnost ve smyslu ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků považována za vadu v řízení před odvolacím správním orgánem.

Z podaného odvolání společnosti V. P., a. s., vyplývá, že tato mimo jiné brojila proti tomu, že v případě platebního výměru správce daně ze dne 1. 8. 2003, č. j. 143905/03/248912/4106, nebyly splněny podmínky pro jeho vydání (§ 63 zákona o správě daní a poplatků). Platebnímu výměru správce daně v odvolacím řízení vytýkala nesprávné vymezení období prodlení, resp. jeho počátku. V tomto směru argumentovala ustanovením § 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle kterého je povinnost odvést úhrn sražených záloh do pěti dnů po výplatě, poukázání nebo připsání mzdy ve prospěch poplatníka, nejpozději však do pěti dnů po dni, kdy o závazku účtuje v souladu s platnými účetními předpisy. Tohoto dne však nebylo, a proto se nemohla ocitnout v prodlení. Stěžovatel jako odvolací správní orgán se tak v rámci odůvodnění rozhodnutí o odvolání měl vypořádat s otázkou určení okamžiku počátku prodlení daňového dlužníka.

Z napadeného rozhodnutí stěžovatele však podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že stěžovatel se s otázkou nesprávně vymezeného okamžiku počátku prodlení uvedené společnosti (daňového dlužníka), jako základního předpokladu pro vydání platebního výměru správcem daně, vůbec nezabýval. Namísto toho stěžovatel toliko nekonkrétně proklamoval, že splatné částky přesně správcem daně vyčíslených záloh na daň nebyly v den jejich

splatnosti zaplacený, pročez byl vydán správcem daně odvoláním napadený platební výměr. Z takto podaného odůvodnění stěžovatele neplyne, jak se vypořádal s uvedenou odvolací námitkou společnosti V. P., a. s. Stejně tak z odůvodnění neplyne, ke kterému konkrétnímu okamžiku se tato společnost ocitla v prodlení s tou kterou neuhrazenou platbou zálohy na daň. Tato rozhodná skutečnost pak nevyplývá ani ze stěžovatelem v kasační stížnosti uváděné Zprávy o kontrole a obsahu správního spisu, natož přesně. Z průběhu daňové kontroly a ze Zprávy o jejím výsledku je totiž zřejmé, že se daňovou kontrolu provádějící finanční úřad zabýval charakterem a obsahem smluvních vztahů uzavřených mezi společností V. P. a fyzickými osobami – Mgr. M. B., Ing. P. P., Ing. J. N. a Ing. M. Ba., jako členy představenstva této společnosti. Příjmy plynoucí těmto osobám z těchto obchodních vztahů pak byly posouzeny nikoli jako příjmy za uskutečněná zdanitelná plnění (jak je chybně posuzovala uvedená společnost), ale jako příjmy ze závislé činnosti (zdanitelná mzda), z nichž byla společnost V. P., a. s., povinna srážet a odvádět zálohy na daň ze závislé činnosti. Správce daně se však již nezabýval okamžikem, kdy společnost V. P., a. s., prováděla zúčtování mezd, výplatu, poukázání nebo připsání mzdy ve prospěch poplatníka, případně kdy o závazku účtovala v souladu s platnými účetními předpisy (§ 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů), tedy okolnostmi, z nich by bylo možno dovozovat, kdy se měla tato společnost ocitnout v prodlení. Okamžik původní splatnosti záloh ze zdanitelných mezd nevyplývá ani z platebního výměru správce daně ze dne 16. 7. 2002, č. j. 134350/02/248912/7598, kterým byla společnosti V. P., a. s., předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za příslušné zdaňovací období, ani i z jiné součásti předloženého správního spisu.

Pokud za této skutkové situace krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení pro nepřezkoumatelnost v důsledku nedostatku důvodů rozhodnutí, rozhodl v souladu se zákonem. Následná stížnostní argumentace stěžovatele o tom, že ve správním spisu byly přesně uvedeny dlužné částky a splatné lhůty, není podle Nejvyššího správního soudu správná.

Opodstatněná podle Nejvyššího správního soudu není též námitka stěžovatele o tom, že by rozsudek krajského soudu byl formalistický a že by krajský soud v předmětné věci lpěl na podrobném rozboru ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů. Vypořádání se s vymezením okamžiku, kdy mělo v předmětné věci nastat prodlení daňového dlužníka, je totiž pro vydání rozhodnutí stěžovatelem zcela nezbytné, zvláště za situace, kdy tato rozhodná okolnost byla společností V. P., a. s., v daňovém řízení namítána.

Případná podle Nejvyššího správního soudu též není ani argumentace stěžovatele poukazující na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 147/2004. Krajský soud není při svém rozhodování vázán jiným rozhodnutím téhož soudu, byť by se jednalo o rozhodnutí mezi totožnými účastníky; zvláště pak v případě, když rozhodnutí stěžovatele bylo společností V., a. s., napadeno z jiných důvodů, pro něž bylo i následně k její žalobě zrušeno.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 3. 2005, č. j. 31 Ca 265/2004 - 16, není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšné společnosti V., a. s., žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 9. listopadu 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu