



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **Ing. E. F.**, zastoupené JUDr. Jiřím Všeckou, advokátem se sídlem Orlická 163, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové 2, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 9. 2006, čj. 2092/110/2006-Ha, ze dne 29. 9. 2006, čj. 2093/110/2006-Ha a ze dne 29. 9. 2006, čj. 2094/110/2006-Ha, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 11. 2007, čj. 31 Ca 220/2006 - 37,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 11. 2007, čj. 31 Ca 220/2006 - 37 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 9. 2006, čj. 2094/110/2006-Ha, zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Litomyšli (správce daně) dne 5. 12. 2005, čj. 34926/05/264970/4002 na daňové penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 148 392 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 9. 2006, čj. 2093/110/2006-Ha, zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru vydanému správcem daně dne 5. 12. 2005, čj. 34927/05/264970/4002 na daňové penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 1725 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 9. 2006, čj. 2092/110/2006-Ha, zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru vydanému správcem daně dne 5. 12. 2005, čj. 34925/05/264970/4002 na daňové penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 2707 Kč.

Důvodem pro předepsání penále byla skutečnost, že správce daně v souladu s § 59 odst. 5 (odst. 6 ve znění do 31. 12. 2002) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) použil řádně a včas uhrazené platby na daň z příjmů z období roků

1999 až 2001 k úhradě nedoplatku na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994, který byl žalobkyni doměřen dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 3. 1999 ve výši 263 840 Kč.

Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně žaloby ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále též „krajský soud“), který je spojil ke společnému projednání a následně rozsudkem ze dne 15. 11. 2007, čj. 31 Ca 220/2006 - 37 rozhodl o nedůvodnosti všech tří žalob. S ohledem na šestiletou promlčecí lhůtu k vybrání nedoplatku, shledal jako nedůvodnou námitku promlčení práva vymáhat daňové penále a námitku prekluze. Správce daně navíc vydal dne 6. 9. 2001 exekuční příkaz na daňové nedoplatky na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1994, 1999 a 2000, což je bezesporu úkon směřující k vybrání daně. K druhému žalobnímu bodu, podle kterého žalobkyně uhradila daňové povinnosti za zdaňovací období roků 1999 až 2001 včas a jenom postup správce daně, který poté převedl tyto platby na starší nedoplatek, způsobil, že po splnění daňové povinnosti byly v evidenci vykázány na těchto daních nedoplatky, pak krajský uvedl, že se touto námitkou nemohl s ohledem na § 50 odst. 3 a odst. 7 daňového řádu ve spojení s § 68 písm. a) a § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) zabývat, neboť stěžovatelka tyto námitky neuplatnila v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Žalovaný je v daňovém řízení povinen přezkoumat napadená rozhodnutí správce daně v rozsahu odvolacích námitek a krajský soud pak přezkoumává zákonnost takového rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně v odvolání proti rozhodnutí správce daně čj. 34926/05/264970/4002 (zdaňovací období roku 1999) poukazovala pouze na to, že daňové penále nebylo předmětem vymáhání a dovolávala se promlčení vymáhání daňového nedoplatku ve smyslu § 70 daňového řádu. V odvoláních směřujících proti platebním výměrům za zdaňovací období roků 2000 a 2001 pak uvedla, že její daňová povinnost zanikla v důsledku započtení a nečinnosti správce daně v souvislosti s vymáháním předchozích daňových nedoplatků. Z tohoto důvodu nedošlo u daňové jistiny k prodlení.

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížností, ve které se dovolala stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů.

Stěžovatelka především nesouhlasí s postupem krajského soudu, který odmítl se věcně zabývat zásadní žalobní námitkou spočívající v absenci prodlení a vzniku práva na daňové penále, a to i přesto, že se jí odvolací orgán zabýval a vypořádal. S ohledem na apelační princip odvolacího řízení není takový postup na místě a stěžovatelka pro něj neshledává oporu ani v § 75 s. ř. s. Uznala, že jí svědčí výtka argumentační pasivity, avšak toliko v řízení vztahujícímu se k zdaňovacímu období roku 1999. Svou daňovou povinnost za aktuální zdaňovací období uhradila řádně a včas. Jednotlivé daňové pohledávky existují samostatně již jenom proto, že existují za určitá zdaňovací období, za něž jsou uhrazována. Podle názoru stěžovatelky může být úhrada aktuální daňové povinnosti, zaplacené řádně a včas, použita v souladu s § 59 odst. 5 daňového řádu na úhradu nejstaršího daňového nedoplatku na dani. Na aktuální dani sice vznikne dluh, avšak takový dluh nemůže být postižen daňovým penále, neboť ohledně takové daně nedošlo k prodlení s jejím zaplacením.

Žalovaný v podaném vyjádření ke kasační stížnosti setrval na správnosti svého rozhodnutí o odvolání a současně se ztotožnil s odůvodněním rozsudku krajského soudu.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatelka předně namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů s ohledem na skutečnost, že se nezabýval její klíčovou žalobní námitkou. Nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí zdejší soud spatřuje kupříkladu ve skutečnosti, že krajský soud opomenul v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, www.nssoud.cz). Krajský soud své rozhodnutí opřel o § 68 písm. a) a § 75 odst. 1 s. ř. s v návaznosti na § 50 odst. 3 a odst. 7 daňového řádu. Tento závěr však nemá v příslušných ustanoveních oporu a částečně ani v samotných rozhodnutích žalovaného.

S ohledem na obsah kasační stížnosti a svou ustálenou judikaturu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud se krajský soud odmítl věcně zabývat uplatněnou žalobní námitkou jen z důvodu jejího neuplatnění v předcházejícím správním řízení, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, které představuje důvod pro jeho zrušení. Nejvyšší správní soud předně vycházel z usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007 - 62, publikovaného pod č. 1742/2009 Sb. NSS, které sjednotilo v této otázce doposud nejednotnou rozhodovací praxi. Rozhodnutí rozšířeného senátu sice nemohl krajský soud s ohledem na dobu jeho vydání ve svém rozsudku zohlednit, nicméně to nic nemění na tom, že krajský soud spornou otázku posoudil nesprávně. Rozšířený senát dospěl k závěru, že *„žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl.“* K tomu dodal, že tento závěr platí i pro *„věci finanční, tedy tam, kde procesní předpis (konkrétně ust. § 50 odst. 3 daňového řádu.) stanoví povinnost odvolacího správního orgánu přezkoumat rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v zásadě jen v rozsahu požadovaném v odvolání“*. Přiklonil se tak k linii judikatury opírající se zejména o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 - 57, www.nssoud.cz, podle kterého je právní ochrana poskytovaná správními soudy ochranou originální a nelze ji považovat za pokračování správního řízení. Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. časově fixuje rozsah přezkumu z hlediska skutkového i právního na stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. zásadně omezuje rozsah přezkumu na meze dané žalobními body, které musí mít předepsaný obsah [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Ze žádného ze zmíněných ustanovení s. ř. s. ani z žádného jiného ustanovení zvláštního předpisu výslovně neplyne, že by žaloba ve správním soudnictví neměla být projednatelná v té její části, v níž žalobce uplatňuje důvody, které předtím neuplatnil v přípustném opravném prostředku v rámci správního (a tedy i daňového) řízení. Takové pravidlo nelze dovodit ani extenzivním výkladem podmínky „vyčerpání řádných opravných prostředků v řízení před správním orgánem“, obsažené v § 68 písm. a) s. ř. s., neboť požadavek právní jistoty účastníka řízení ohledně podmínek přípustnosti správní žaloby velí přiklonit se k takovému výkladu, že podmínka je splněna, jestliže účastník řádný opravný prostředek ve správním řízení, který měl k

dispozici (typicky odvolání), využil, tj. podal jej a napadl jím výrok či výroky rozhodnutí správního orgánu první instance alespoň v takovém rozsahu (z hlediska jeho subjektivních práv a povinností tímto výrokem či těmito výroky upravených), v jakém napadá výrok či výroky správního orgánu vydaného v druhé instanci.

Druhý senát se v citovaném rozhodnutí dále zabýval výkladem ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu, z jehož znění krajský soud taktéž dovodil, že se nemusí zabývat všemi žalobními body. Zdejší soud v něm konstatoval, že *„rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 50 odst. 3 věta první daňového řádu), jednak (nad rámec tohoto rozsahu) i z důvodů uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé daňového řádu, které nutno vykládat extenzívně. Pouze důvody nespádající do takto široce vymezeného rozsahu přezkumu jsou důvody, kterými není odvolací orgán povinen (a ani oprávněn....) se v rámci rozhodování o odvolání zabývat, a které tedy nemohou - pokud je jen a pouze o ně opřena následná správní žaloba proti tomuto rozhodnutí - být důvodem pro to, aby správní soud takto napadené rozhodnutí shledal nezákonným.“*

Závěr krajského soudu o nemožnosti se zabývat jednou z žalobních námitek je v rozporu i se samotným obsahem napadeného rozhodnutí žalovaného. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že stěžovatelka ve svých odvoláních nenamítala, že daň z příjmů za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001 zaplatila včas a řádně; takovou námitku nespatřuje ani ve formulaci „zániku daňové povinnosti započtením“. Daný závěr však není správný, jelikož stěžovatelka v odvolání proti platebním výměrům vztahujícím se ke zdaňovacímu období roku 2000 a 2001 výslovně uvedla, že „u daňové jistiny, k níž se výměr na daňové penále váže, nedošlo k prodlení, ze kterého by bylo lze usuzovat na vznik práva na daňové penále.“ K prodlení může přitom dojít jen za předpokladu, že daňová povinnost nebyla uhrazena řádně a včas (§ 63 daňového řádu). Navíc se žalovaný touto námitkou ve svém rozhodnutí zabýval. Dospěl k závěru, že tvrzení stěžovatelky, dle kterého nebyla v prodlení s úhradou daně z příjmů, a proto ji nemohl vyměřit daňové penále, není důvodné.

Nelze ovšem opomenout, že stěžovatelka v kasační stížnosti také namítla, že žalovaný ve vztahu ke stěžejní odvolací námitce uvedl, že „nedůvodným se jeví tvrzení stěžovatelky, že nebyla v prodlení s úhradou daně z příjmů a tedy správce daně nemohl vyměřit daňové penále.“ Rozhodnutí žalovaného vztahujícího se ke zdaňovacímu období roku 1999 však takový text - výslovně ani se shodným obsahem - neobsahuje. Stěžovatelka tak v kasační stížnosti částečně polemizuje se zcela jiným rozhodnutím žalovaného.

I přes toto pochybení se však Nejvyšší správní soud ztotožňuje se stěžovatelkou, že krajský soud nebyl oprávněn odmítnout se věcně zabývat s jednou žalobní námitkou, a to jen z důvodu, že ji neuplatnila v odvolacím řízení, ač tak učinit mohla. Správní soud nemá povinnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí nad rámec podané správní žaloby. Avšak zásadám spravedlivého procesu odporuje, jestliže nepřezkoumá rozhodnutí správního orgánu v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek, bez ohledu na to, zda všechny tyto námitky byly uplatněny v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu druhého stupně.

Krajský soud se věcně nezabýval s námitkou výslovně uplatněnou v žalobě, a proto učinil své rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Stěžovatelka tak uspěla s první ze svých kasačních námitek. Druhou námitku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zdejší soud nepřezkoumával, neboť z podstaty nepřezkoumatelnosti rozhodnutí plyne, že usuzovat na důvodnost či nedůvodnost námitek lze jen ve vztahu k rozhodnutí, které je přezkumu schopné a tedy není zatíženo vadou, která jej činí nepřezkoumatelným (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, www.nssoud.cz).

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 11. 2007, čj. 31 Ca 220/2006 - 37 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a přezkoumá rozhodnutí žalovaného též na základě žalobního bodu, podle něhož stěžovatelka zaplatila daň včas, protože nemohla být v prodlení; v novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. dubna 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu