

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **ELVITEX, spol. s r. o.,** se sídlem Praha 5, Šárovo kolo 2/981, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Praha,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2008, č. j. 9 Ca 164/2006 - 45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 25. 9. 2006, č. j. FŘ-13745/15/06 bylo dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 13. 9. 2005, č. j. 330114/05/005513/5681, na daňové penále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 1. 1999 do 31. 3. 1999, v částce 37 439 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Městského soudu v Praze žalobou; ten ji rozsudkem ze dne 17. 9. 2008, č. j. 9 Ca 164/2006 - 45 jako nedůvodnou zamítl.

Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že žalobcova námitka prekluze práva (na sdělení daňového penále) dle ustanovení § 47 daňového řádu byla vznesena až po uplynutí lhůty stanovené v § 71 odst. 2, věty třetí soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), tedy po lhůtě stanovené pro podání žaloby, a proto k ní nebylo přihlíženo. Tento postup označil za souladný s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, uveřejněném pod č. 1542/2008 Sb. NSS, dle kterého k zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.

Za takto nastalé situace se městský soud vypořádal pouze s okruhem žalobních námitek směřujících na nepřiměřenost výše daňového penále dle ustanovení § 63 daňového řádu a rozporu tohoto ustanovení s ústavním pořádkem, Úmluvou o ochraně základních práv a svobod (dále jen „Úmluva") a právem Evropských společenství. V této souvislosti městský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, dle kterého zákonná úprava daňového penále odpovídá principu proporcionality zakotvenému v ústavním pořádku ČR a v odůvodnění svého rozsudku tyto závěry Nejvyššího správního soudu zopakoval. Současně městský soud uvedl, že stanovení konkrétní výše daňového penále náleží do jurisdikce jednotlivých členských zemí Evropské unie. Soudu taktéž není známo, že by některý právní předpis z oblasti komunitárního práva stanovil maximální výši daňového penále, jež by byla pro jednotlivé členské státy závazná při tvorbě vnitrostátního práva. Povinnost platit daňové penále v zákonné výši tak není ani v rozporu s Chartou základních práv Evropské unie ani a Dodatkovým protokolem k Úmluvě. Členské státy Úmluvy jsou oprávněny přijímat zákony, které považují za nezbytné k tomu, aby zajistily placení daní, poplatků apod. Za těchto okolností neshledal městský soud důvod k tomu, aby vyhověl návrhu žalobce na přerušení řízení a předložil věc Ústavnímu soudu postupem dle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Důvodným tak nebyl shledán ani žalobcův návrh, aby byla v této věci položena předběžná otázka Evropskému soudnímu dvoru.

Proti tomuto rozsudku brojí žalobce (dále jen „stěžovatel") kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Městský soud pochybil, pokud se s námitkou prekluze dle ustanovení § 47 daňového řádu vypořádal v intencích usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. 1542/2008 Sb. NSS a konstatoval, že k prekluzi lze přihlédnout jen tehdy, je-li odpovídající námitka uplatněna ve lhůtě pro podání správní žaloby. S tímto závěrem stěžovatel nesouhlasí a má za to, že k námitce prekluze je soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti. V této souvislosti se dovolává nejen shora uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, ale i dalších judikátů, zejména pak nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a rozsudků zdejšího soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004 - 39, a ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002 - 35. Dále stěžovatel podotýká, že je třeba ctít zásadu předvídatelnosti soudních rozhodnutí, spočívající v povinnosti soudů ve skutkově a právně obdobných případech postupovat shodně, ve smyslu blíže konkretizovaných nálezů Ústavního soudu. Nepřihlížení k zániku práva vyměřit daň nebo její příslušenství po uplynutí prekluzívní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu tak představuje podstatné porušení ustanovení o řízení před

správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé a soud k němu měl přihlédnout z moci úřední. Nelze odkazovat na uplatňování zásady koncentrace řízení či zásadu dispoziční za situace, kdy je povinností k takové vadě přihlédnout bez toho, zda byla vůbec uplatněna v daňovém nebo soudním řízení. Městský soud tak měl k uvedené námitce rozhodnutí žalovaného zrušit.

Městský soud měl dále zrušit rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Žalovaný se totiž ve svém rozhodnutí dostatečně nevypořádal se všemi důvody uvedenými stěžovatelem v odvolání; jednalo se o námitky neústavnosti a nepřiměřenosti vypočteného daňového penále. Je přitom povinností soudů i správních orgánů vypořádat se se všemi námitkami tvrzenými účastníkem řízení, pokud se vztahují k projednávané věci. Městský soud v tomto ohledu neměl co přezkoumávat, neboť žalovaný se k těmto námitkám nevyjádřil. Úkolem soudu není ani dotváření chybějících důvodů správního rozhodnutí. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na judikaturu Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. Ke zrušení rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů byl městský soud povinen bez ohledu, zda byla stěžovatelem v dané věci namítána či nikoli.

Pokud dále městský soud námitky týkající se nepřiměřenosti výše daňového penále a rozporu ustanovení § 63 daňového řádu s ústavním pořádkem, Úmluvou a právem Evropských společenství, posoudil s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, pak s takovým závěrem a právním posouzením nemůže stěžovatel souhlasit. Nejvyšší správní soud sice k odbornému článku, jímž bylo v označené věci argumentováno, zaujímá určité stanovisko, ale námitky v něm obsažené „*relativizuje a bagatelizuje*“. Obdobně se k tomu postavil i městský soud, který dokonce konstatoval, že ze srovnání výše daňového penále v ČR a ostatních zemích nelze dovozovat nezákonnost právní úpravy (§ 63 daňového řádu). Z tohoto závěru městského soudu pro stěžovatele jednoznačně vyplývá, že komparace prováděná za účelem zjištění, co je obvyklé v právním prostředí jiných států, není ničím jiným než statistickým sběrem dat a nelze z ní usuzovat na zákonnost, respektive nezákonnost právní úpravy či její rozpor se základními lidskými právy. Metoda komparace je přitom dle názoru stěžovatele jednou ze stěžejních metod ke zjišťování a porovnávání obsahu právních ustanovení a jejich slučitelnosti se základními lidskými právy a svobodami, i právem Evropských společenství. Vzorem pro řadu právních norem jsou pak právní úpravy okolních zemí, například Slovenské republiky. Právě metoda komparace, respektive závěry z ní plynoucí, pak dávají odpověď na otázku, co je v právu obvyklé. Přípustnost zásahu do základních práv a svobod je obecně odvozována od naplnění tří kritérií, a to že zásah *musí být stanoven zákonem*, *musí směřovat k legitimnímu cíli* a *musí být nevyhnutelný* (nezbytný). K této problematice existuje bohatá judikatura. Zde se opět stěžovatel dovolává nálezů Ústavního soudu (nálezy ze dne 13. 12. 2004, sp. zn. I. ÚS 416/04, ze dne 20. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 38/04, ze dne 9. 10. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 15/96). Skutečnosti, že daňové penále je v ČR neúměrně vysoké, si byl vědom také zákonodárce, když zákonem č. 230/2006 Sb. provedl změnu ustanovení § 63 daňového řádu. Tuto novelizaci měl městský soud zohlednit při posuzování nyní projednávané věci; ve skutečnosti se jen omezil na tvrzení, že k této novele ustanovení § 63 daňového řádu nemohl přihlížet, neboť na případ nedopadá. Stěžovatel nadále trvá na protiústavnosti a nepřiměřenosti výpočtu daňového penále dle

ustanovení § 63 daňového řádu. Současně má za to, že je v rozporu s mezinárodní úmluvou o lidských právech a s právem Evropských společenství.

Podáním ze dne 20. 7. 2009 stěžovatel doplnil kasační stížnost odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, související s řešením problematiky prekluze a otázkou obecné závaznosti závěrů vyslovených v nálezech Ústavního soudu pro rozhodovací praxi soudů.

Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že platební výměr na daňové penále byl vydán v souladu s ustanovením § 70 daňového řádu ve lhůtě do 6 let po roce, ve kterém byl nedoplatek splatný. Námitka stěžovatele o prekluzi ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu tedy na projednávaný případ nedopadá. Ani s dalším kasačním bodem, spočívajícím v namítaném nedostatku důvodů rozsudku ohledně hodnocení nepřiměřenosti výše daňového penále, žalovaný nesouhlasí; v této otázce shledává rozsudek městského soudu dostatečně odůvodněným. Nesouhlas stěžovatele s právním hodnocením není důvodem pro akceptaci kasační stížnosti. Žalovaný proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti pro její nedůvodnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 věty první s. ř. s.

Námitky uplatněné v kasační stížnosti lze rozdělit do tří okruhů. První okruh stěžovatelem podaných námitek se vztahuje k nutnosti aplikace ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, tedy povinnosti soudu zohlednit i bez návrhu prekluzi práva daň vyměřit. Druhý okruh námitek stojí na stěžovatelem tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů. Třetí okruh námitek pak směřuje vůči samotné podstatě zákonné úpravy daňového penále dle ustanovení § 63 daňového řádu ve znění platném a účinném do 31. 12. 2006, kterou stěžovatel shledává neústavní a v rozporu s právem Evropské unie.

Pokud jde o otázku dopadu *prekluze práva daň vyměřit* (dle § 47 odst. 1 daňového řádu) na přezkumné soudní řízení, pak v této části kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se závěry stěžovatele. Argumentace městského soudu, podpořená usnesením rozšířeného senátu, publikovaným pod č. 1542/2008 Sb. NSS, dle kterého *„[k] zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.*“, totiž již byla v mezidobí překonána judikaturou Ústavního soudu. Jak vyplývá například z nálezu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07: *„V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby. Tento závěr platí i pro prekluzi práva státu na vyměření nebo doměření daně: uplyne-li lhůta uvedená v § 47 daňového řádu, aniž v ní byla daň pravomocně (...) vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední*

povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Soud je povinen zabývat se tím, zda daň nebyla vyměřena či doměřena, přestože právo státu k tomu již zaniklo; pokud se tak stalo, musí rozhodnutí pro nezákonnost zrušit a vrátit věc správnímu orgánu k dalšímu řízení." (všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z http://nalus.usoud.cz) V souladu s takto učiněnými závěry se pak ubírá i současná rozhodovací praxe zdejšího soudu; pro srovnání lze uvést například rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, uveřejněný pod č. 1851/2009 Sb. NSS.

Je tedy zřejmé, že dispoziční zásada a zásada koncentrace řízení, které se v rámci správního soudnictví obecně uplatňují (viz ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. a § 71 odst. 2 *in fine* s. ř. s.), neplatí absolutně, jak správně namítá stěžovatel. Již zmiňovaný nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II .ÚS 1464/07, k tomu uvádí, že: *„[u]platnění dispoziční zásady ve správním soudnictví nemůže být v rozporu s povahou práv, jimž je poskytována ochrana, a konečně se samotným účelem řízení, jímž je spravedlivá ochrana skutečných subjektivních veřejných práv; v tomto smyslu je nutno interpretovat i jednotlivá ustanovení s. ř. s., v nichž se dispoziční zásada promítá.*"

K této kasační námitce lze tedy s ohledem na shora uvedené uzavřít, že k námitce prekluze, jakkoli byla stěžovatelem uplatněna až po uplynutí zákonem stanovené lhůty k podání žaloby, ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s., byl městský soud povinen přihlédnout, respektive bylo povinností soudu zabývat se možnou prekluzí práva daň vyměřit i bez námitky účastníka řízení, tedy *ex officio*. Pokud tak neučinil, respektive odmítl-li se k námitce prekluze vyjádřit s tím, že byla vznesena až poté, co uplynula lhůta pro podání žaloby, pak své rozhodnutí zatížil vadou. Je ovšem korektní poznamenat, že postup městského soudu plně následoval tehdejší rozhodovací praxi zdejšího soudu, a to včetně rozhodnutí jeho rozšířeného senátu, které je ze zákona (§ 17 s. ř. s.) nástrojem sjednocování judikatury.

Z ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nicméně plyne, že ne každá vada řízení před soudem musí mít nutně za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. V kontextu posuzované věci lze zmínit rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59, dle kterého *„[o] vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.*" (obdobně viz. rozsudek ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Jak již bylo výše uvedeno, žalobou ve správním soudnictví napadl stěžovatel rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru, jímž byla stěžovateli (postupem dle ustanovení § 63 daňového řádu) sdělena výše daňového penále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 1. 1999 do 31. 3. 1999. Toto penále vzniklo v důsledku pozdního uhrazení daně z přidané hodnoty v částce 173 468 Kč, která byla stěžovateli konkludentně vyměřena ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu tak, jak ji sám přiznal.

Dle ustanovení § 63 odst. 1 daňového řádu (pokud není uvedeno jinak, vždy ve znění platném a účinném do 31. 12. 2006) *je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.* Dle odstavce 4 téhož pak platí, že *penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. (...) O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně*.

Zatímco ustanovení § 47 daňového řádu (jehož aplikace se stěžovatel dovolává) upravuje prekluzi lhůt pro *vyměření* daně a je systematicky zařazeno do části třetí daňového řádu upravující řízení vyměřovací, pak ustanovení § 63 odst. 4 daňového řádu (jež spadá pod část šestou – *placení* daní) se při předpisu penále odvolává na lhůty upravené v § 70 daňového řádu, tedy na promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky.

Daňové penále je ve smyslu ustanovení § 58 daňového řádu tzv. „*příslušenstvím daně*“ a nikoli daní, a proto § 58 daňového řádu dále stanoví, že toto příslušenství „*sleduje osud daně*“. Dojde-li v průběhu času k situaci, že výše původně vyměřené daně se změní, úměrně tomu dojde také ke změně výše penále (v případě snížení daně se sníží jí odpovídající penále a naopak). Jestliže není penále daní, pak pro něj neplatí ustanovení daňového řádu o *vyměření daní*. Penále, jakožto příslušenství daně (v tomto případě daně z přidané hodnoty), nabíhá ze zákona, jakmile jsou naplněny podmínky pro jeho uplatnění, ve smyslu ustanovení § 63 odst. 1 a 2 daňového řádu. Sazby penále a délka období, za které se uplatní, jsou pak upraveny v odstavci 3 citovaného ustanovení. Nejvyšší správní soud tak například v rozsudku ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 - 72, konstatoval, že *„[p]latební výměr, kterým je daňovému subjektu dle § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, sdělováno penále, je deklaratorním rozhodnutím.*“ Platebním výměrem na daňové penále tedy správce daně daňovému subjektu *nestanovuje* daň (jak je tomu např. při vyměření daně ve smyslu ustanovení § 46 odst. 4 daňového řádu), ale pouze *sděluje*, k jaké výši penále od konkrétního data splatnosti daně do určitého okamžiku dospěl.

Promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky je upraveno v ustanovení § 70 daňového řádu. Podle odstavce 1 téhož ustanovení se *právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným*. Dle ustanovení § 70 odst. 3 daňového řádu se k promlčení *přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky*. V souladu s tím Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 1 Aps 11/2008 - 73 uvedl, že *„[p]romlčení nastává za splnění zákonných podmínek ex lege a záleží pouze na daňovém subjektu, zda se ho vznesením námitky promlčení dovolá (...) Promlčení nastává bez nějakého úkonu správce daně ze zákona: od toho je však třeba odlišovat skutečnost, že daňový subjekt se musí promlčení nastalého ex lege u správce daně dovolat.*“ Obdobně lze odkázat na rozsudky ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 – 35, a ze dne 30. 5. 2008, č. j. 7 Afs 41/2007 - 50.

Rozdíl mezi prekluzí a promlčením je ostatně stěžovateli znám, protože v rámci kasační stížnosti podává k odlišnostem obou institutů poměrně vyčerpávající (a správný)

výklad v tom smyslu, že prekluzí právo zaniká (a k soud k ní přihlíží z moci úřední), zatímco promlčením právo nezaniká a soud se jím zabývá toliko k námitce.

S ohledem na shora uvedené lze tedy k předmětné kasační námitce uzavřít, že právo správce daně předepsat stěžovateli penále je omezeno *promlčecí* lhůtou, nikoli lhůtou *prekluzivní*; dovolávat se v souvislosti s tímto postupem správce daně prekluze je tak pojmově vyloučeno. Pokud se tedy městský soud námitku prekluze odmítl z procesních důvodů zabývat, nemohlo toto jeho procesní pochybení mít na sféru veřejných subjektivních práv stěžovatele žádný vliv. Rozhodnutí městského soudu by bylo stejné i za situace, kdy by nedošlo k namítané vadě řízení; stěžovatelem právem namítaná vada řízení před městským soudem tedy nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že pokud by stěžovatel v doplnění žaloby vznesl, na daný případ aplikovatelnou, námitku promlčení, nejednalo by se již o skutečnost, ke které musí soudy (ve smyslu shora zmíněné judikatury) přihlédnout kdykoli a *ex officio* a procesní postup městského soudu (který námitku neprojednal pro její opožděnost) by tak byl zcela v souladu se zákonem.

O další kasační námitce, dle které měl městský soud rozhodnutí žalovaného zrušit pro jeho nepřezkoumatelnost, neboť to se vůbec nevypořádalo s námitkami ohledně nepřiměřenosti a neústavnosti výše daňového penále, uvážil Nejvyšší správní soud takto. Nelze především přehlédnout, že tato námitka nebyla uplatněna v žalobě, jakkoli v tom stěžovateli nic nebránilo. Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.* Jde tedy zcela evidentně o nově uplatněný důvod nezákonnosti správního rozhodnutí, kterým se Nejvyšší správní soud z důvodu konstatované výluky nemůže zabývat. I přesto však Nejvyšší správní soud argumentaci stěžovatele zcela nepominul a zohlednil jí z pohledu ustanovení § 109 odst. 3, věty za středníkem s. ř. s., dle kterého vázanost zdejšího soudu kasačními důvody neplatí, *bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.* Procesní úprava tedy Nejvyššímu správnímu soudu umožňuje (či spíše ukládá) vykročit i mimo rámec řádně a včas uplatněných kasačních důvodů, zjistí-li (mimo jiné), že předcházející řízení před krajským (městským) soudem bylo zatíženo vadou, která mohla mít na zákonnost jím vydaného rozhodnutí vliv.

O takový případ se ze stěžovatelem tvrzených důvodů nejedná. Především je nutno připomenout, že soudy ve správním soudnictví nepřezkoumávají žalobami napadená rozhodnutí v neomezeném rozsahu, ale činí tak zásadně v mezích žalobních bodů, to znamená z pohledu skutkových či právních důvodů, pro které žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné či nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., § 75 odst. 2, věta první s. ř. s.]. Výjimkou jsou případy nepřezkoumatelnosti či nicotnosti napadeného rozhodnutí, ke kterým je, z povahy věci, povinen přihlédnout *ex officio*. Pokud tedy městský soud přezkoumával rozhodnutí žalovaného v intencích žaloby, k testu přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí přistupoval „*automaticky*“; neshledal-li rozhodnutí

nepřezkoumatelným, nebylo jeho povinností tento závěr v odůvodnění svého rozsudku jakkoli prezentovat. Jiná situace nastává, jestliže je námitka nepřezkoumatelnosti žalobcem v žalobě vznesena. Jestliže by se s touto (byť třeba nedůvodnou) námitkou soud nevypořádal, pak by byl jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (a tuto případnou vadu by musel opět *ex officio* zohlednit i kasační soud). Ostatně tento závěr vyplývá například z rozsudku zdejšího soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaného pod č. 787/2006 Sb. NSS: *„Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].“* O tento případ však v nyní posuzovaném případě nejde, protože stěžovatel námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného v žalobě nevznesl. Navíc z formulace kasační námitky Nejvyšší správní soud spíše usuzuje, že ta směřuje k nesprávnému hodnocení věci městským soudem, potažmo jeho postupu vytýká, že svým hodnocením věci fakticky nahradil absentující hodnocení žalovaného. V této souvislosti je vhodné poznamenat, že sice odůvodnění rozhodnutí žalovaného je velmi stručné, nicméně *ratio decidendi* obsahuje a stěžovatel spíše nesouhlasí se závěry, ke kterým v dané věci žalovaný dospěl. Není vadou řízení, pokud se k dané problematice k žalobní námitce vyjádřil městský soud v obsáhlém výkladu, oproti stručnému zdůvodnění rozhodnutí, provedenému žalovaným. S ohledem na nyní uplatněné kasační námitky přitom stěžovatele evidentně neuspokojilo ani velmi podrobné odůvodnění provedené městským soudem.

Pokud jde konečně o třetí okruh kasačních námitek, vztahujících se ke konformitě daňového penále a jeho (výše ve smyslu ustanovení § 63 daňového řádu) s ústavním pořádkem ČR a normami práva EU, ani v tomto směru nelze stěžovateli přisvědčit.

Z narativní části tohoto rozsudku je zřejmé, že k problematice ústavnosti daňového penále (a jeho výše stanovené v § 63 daňového řádu) se zdejší soud již v minulosti vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, publikovaném pod č. 1889/2009 Sb. NSS. Pokud použil městský soud k vypořádání námitek stěžovatele ve věci ústavnosti daňového penále argumentaci převzatou z tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu (který hodnotil stejné znění předmětného ustanovení daňového řádu), nelze proti tomu principiálně ničeho namítat. Naopak takový postup je ve světle zdejší judikatury žádoucí (k tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2008, č. j. 8 As 31/2008 - 72). Posouzením souladu právních názorů vyslovených v rozsudku publikovaném pod č. 1889/2009 Sb. NSS s rovinou ústavněprávní se zabýval i Ústavní soud, který svým nálezem ze dne 17. 1. 2008, sp. zn. III. ÚS 1394/07 odmítl ústavní stížnost proti tomuto rozsudku směřující jako zjevně neopodstatněnou. V odůvodnění svého usnesení, mimo jiné, uvedl, že *„právní názory, které byly v dané věci správním orgánem a potažmo i obecnými soudy užity, za protiústavní - v uvedeném smyslu - mít nelze“* a že *„rozhodné právní názory, jež byly v dané věci správním orgánem a zejména Nejvyšším správním soudem uplatněny, nejsou zpochybnitelné ani v rovině podústavního práva, tím méně v kontextu ústavněprávním.“* Ústavní soud též výslovně uvedl, že *„[k] obecné povaze a účelu daňového penále se výstižně vyjádřil Nejvyšší správní soud a Ústavní soud necítí potřebu k jeho výkladu cokoli připojit.“* Vzhledem k tomu, že právní názor vyslovený zdejším soudem ve zmiňovaném rozsudku prošel testem ústavnosti, Nejvyšší správní soud nevidí racionální důvod, pro který by se od něj měl při svém rozhodování odklonit;

městský soud tedy postupoval zcela správně, pokud z něj při právním hodnocení dané věci vycházel. Pro úplnost lze stěžovatele odkázat na nález ze dne 28. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, ve kterém se Ústavní soud vyslovil k limitům, v jejichž rámci se zákonodárce při určování fiskálních povinností může pohybovat; jeho *ratio decidendi* spočívá v maximální zdrženlivosti Ústavního soudu v přehodnocování těchto opatření demokraticky zvoleného zákonodárce, kdy případné zásahy musí být vyhrazeny jen pro zcela mimořádně excesivní případy, atakující ústavně zaručená práva jejich adresátů.

Pokud městský soud dále odmítl argumentaci stěžovatele spočívající v poukazu na rozdílnost výše sankcí v právních úpravách jiných států, pak ani tomuto závěru nelze ničeho vytýkat. Jak vyplývá z posledně citovaných nálezů Ústavního soudu, je plně v kompetencích zákonodárce, samozřejmě při respektování základních práv a svobod, aby zvolil způsob získávání finančních prostředků pro saturaci provozování veřejných statků, provádění sociálních transferů apod. Pouhým srovnáním výše daňového penále v ČR podle platné právní úpravy do 31. 12. 2006 s výší sankcí stanovenou v jiných státech, nelze dospět k závěru o neústavnosti daňového penále upraveného ustanovením § 63 daňového řádu. Stejně tak není možné učinit závěr o neústavnosti či nepřiměřenosti daňového penále jen na základě toho, že k 1. 1. 2007 došlo ke změně právní úpravy a sankce za porušení povinnosti daňového subjektu odvést daň ve správné výši a včas se změnily (snížily). K tomu lze opětovně odkázat na nález Ústavního soudu ze dne 17. 1. 2008, sp. zn. III. ÚS 1394/07, ze kterého se (k obdobné argumentaci jako v nyní projednávané kasační stížnosti) výslovně podává, že „*pozdější legislativní vývoj nemůže být (sám o sobě) argumentem pro závěr, že předchozí právní úprava je ústavně nekonformní*."

Výtka, že městský soud upřednostnil rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 1889/2009 Sb. NSS, před blíže uvedenými nálezy Ústavního soudu a judikaturou Evropského soudu pro lidská práva, není taktéž důvodná. Jak bylo již uvedeno shora, pasáže z rozsudku Nejvyššího správního soudu učinil městský soud součástí své argumentace a tento rozsudek prošel testem ústavnosti. Pokud jde o argumentaci navozující rozpor tohoto rozsudku s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva, ta je v kasační stížnosti zcela nekonkrétní a Nejvyšší správní soud se k ní tak nemůže věcně vyjádřit.

Konečně pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že městský soud nebral v úvahu názor teorie (míněno pravděpodobně článek autorů L. Vorlíčková, O. Dráb: „*České daňové penále je nepřiměřené a v rozporu s evropskou Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod*"), pak je na místě předeslat, že teoretické pojednání, publikované v odborném periodiku, nelze považovat za ustálený doktrinální výklad a již vůbec se nejedná o pramen práva (k tomu viz například nález Ústavního soudu ze dne 1. 11. 2001, sp. zn. III. ÚS 274/01). Argumentace vystavěná na názorech plynoucích z uvedeného článku byla v odůvodnění rozsudku městského soudu odmítnuta, a to nikoli apodikticky, nýbrž s podrobnou argumentací, přebírající právní názor vyslovený již v rozsudku zdejšího soudu č. 1889/2009 Sb., který již na zmiňovaný článek výslovně reagoval a argumentačně se s ním vypořádal (viz str. 10 napadeného rozsudku). Jak již bylo opakovaně konstatováno, postup, kdy si městský (krajský) soud osvojí právní názor dříve vyslovený v jiném rozsudku Nejvyššího správního soudu, je zcela v souladu s naplňováním

jedné ze základních funkcí Nejvyššího správního soudu, jakožto vrcholného soudního orgánu ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví, a to funkce zajišťování jednotnosti rozhodování. Tento požadavek nelze jistě vykládat jako bezvýjimečnou povinnost krajských soudů rozhodovat v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu (jeho rozhodnutí nejsou pramenem práva), jsou nicméně povinny tuto judikaturu znát, řídit se jí a cítí-li potřebu se od ní při svém rozhodování odchýlit, musí takový postup v odůvodnění svého rozhodnutí zdůvodnit (k tomu srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 8. 2006, č.j. 1 Aps 2/2006 - 68.

Ze všech uvedených důvodů proto zdejšímu soudu nezbylo, než kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1, *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 12. května 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu