ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce **J. T.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Ostrava, Kosmova 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě,** Na Jízdárně 3, Ostrava, 709 00, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2008, č. j. 3254/08-1505-805811 v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 7. 2009, č. j. 22 Ca 283/2008 – 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Výše citovaným rozsudkem zamítl Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2008, č. j. 3254/08-1505-805811, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daňové penále vydaného Finančním úřadem Ostrava II (dále jen „správce daně“) dne 17. 1. 2008, č. j. 8043/08/389913/3126.

Rozsudek krajského soudu žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl včas podanou kasační stížností. V této uplatňuje kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud nevycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, jak má na mysli § 75 s. ř. s.

Stěžovatel uvádí, že na napadeném platebním výměru je uvedeno, že „shora uvedený správce daně Vám podle ust. § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), ve znění účinném do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb. a podle čl. VI. přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. ....." Stěžovatel dále cituje čl. VI přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. a namítá, že v době vystavení dodatečného platebního výměru na penále nemohl správce daně ani krajský soud aplikovat § 37b zákona o správě daní a poplatků. Právní stav v době rozhodování správního orgánu byl tedy jiný, než reflektoval soud. Ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků upravuje sice „penále", ale tento pojem zavedený novelizací zákona je obsahově odlišný od pojmu penále, který upravoval zákon před novelizací. Dle názoru stěžovatele pak správní soud své rozhodování zatížil vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozsudku. Rozhodnutí soud opírá o paragraf, který v době rozhodování správního orgánu nemohl být použit. Stěžovatel s ohledem na výše uvedené shledává napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a došel k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že správce daně dne 17.1.2008 vystavil platební výměr na daňové penále, kterým stěžovateli sdělil předpis penále ve výši 457 921,00 Kč. Platební výměr odkazuje na § 63 zákona o správě daní a poplatků a dále na čl. VI přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. Penále bylo stěžovateli sděleno za prodlení se zaplacením daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Stěžovatel v odvolání proti platebnímu výměru stejně jako v žalobě namítal, že rozhodnutí správce daně i žalovaného jsou rozhodnutí nicotná, protože ani jeden orgán nemá kompetenci vydávat rozhodnutí ve věci daňového penále. Stěžovatel namítal, že penále není daní, nýbrž jejím příslušenstvím. Územní finanční orgány upravuje zákon č. 531/1990 Sb., ze kterého vyplývá, že finanční orgány vykonávají správu daní podle zvláštního právního předpisu – daňového řádu. Po novelizaci zákonem č. 444/2005 Sb., byla z § 1 odstavce 1 písm. a) zákona vypuštěna správa příslušenství. Výslovnou kompetenci ke správě příslušenství daní tento zákon dále neobsahuje.

Krajský soud rozsudkem ze dne 27. 11. 2008, č. j. 22 Ca 283/2008 – 17 žalobu zamítl. K námitce nedostatku kompetence finančních orgánů citoval ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., ve znění před a po novele provedené zákonem č. 444/2005 Sb., účinné od 1. 1. 2006, a konstatoval, „*že dle jeho názoru je zřejmé, že po obsahové stránce nedošlo ke změně rozsahu pravomocí územních finančních orgánů v oblasti správy daní, ale pouze ke zjednodušení textu tohoto ustanovení, což mimo jiné vyplývá z důvodové zprávy.... Územní finanční orgány tedy mají i nadále pravomoc vykonávat správu daní, včetně příslušenství (tj. včetně penále).*"

Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů k námitce stěžovatele rozsudkem ze dne 28. 5. 2009, č. j. 5 Afs 8/2009 - 33, zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Krajskému soudu vytkl, že svůj závěr o nezměněné kompetenci správců daně nijak blíže neodůvodnil, když na podporu svého názoru uvedl z důvodové zprávy, že jde o „zjednodušení textu zákona“, a to i přestože právě s tímto názorem vyjádřil stěžovatel v žalobě zásadní nesouhlas.

Krajský soud v novém rozhodnutí, vázán závazným právním názorem zrušujícího rozsudku dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná. V odůvodnění rozsudku odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2009, č.j. 7 Afs 86/2008-40, s jehož závěry se plně ztotožnil. Uvedl, že *„výslovná kompetence ke správě příslušenství daní není v ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech ve znění účinném po 1. 1. 2006 stanovena Nelze se však již ztotožnit s tím, že kompetence ke správě příslušenství daní není stanovena v tomto zákoně v jiném ustanovení. Podle § 1 odst. 1 písm. n) citovaného zákona totiž platí, že územní finanční orgány vykonávají další činnosti, stanoví-li tak zvláštní právní předpis. Zvláštním předpisem je v daném případě zákon o správě daní a poplatků, který v ustanovení § 37b odst. 3, stanoví, že správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Tento zvláštní předpis tak výslovně stanoví pravomoc správce daně k vydání platebního výměru, kterým je sdělen daňovému subjektu předpis penále, přičemž se jedná o další činnost ve smyslu § 1 odst. 1 písm. n) zákona o územních finančních orgánech, neboť správcem daně jsou mimo jiné územní finanční orgány. Žalovaný i finanční úřad měli pravomoc vydat předmětná rozhodnutí, neboť podle § 37b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru, přičemž se jedná o další činnost, kterou stanoví zvláštní právní předpis ve smyslu § 1 odst. 1 písm. n) zákona o územních finančních orgánech.*

Nejvyšší správní soud přitom zdůraznil, že si je vědom toho, že ve vztahu k orgánům veřejné moci v případě pochybnosti o založení pravomoci autoritativně rozhodnout (v daném případě vydat rozhodnutí deklaratorní povahy) je třeba vybrat takovou z výkladových alternativ, která omezuje, a nikoli rozšiřuje rozsah vrchnostenských oprávnění orgánu veřejné moci. Nelze totiž pominout, že ve sféře veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno – čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy České republiky), a že je tedy věcí státu, aby pravomoci orgánů veřejné moci formuloval natolik jednoznačně, srozumitelně a konkrétně, aby o jejich rozsahu nevznikaly důvodné pochybnosti. V daném případě však Nejvyšší správní soud dospěl (a ve shodě s ním dospívá i krajský soud)k závěru, že zákon o správě daní a poplatků výslovně stanoví pravomoc správce daně vydat deklaratorní rozhodnutí o sdělení předpisu penále, proto nevzniká dostatečně vážná pochybnost o rozsahu pravomoci správního orgánu.“

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud nevycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, jak má na mysli § 75 s. ř. s. Stěžovatel považuje rozhodnutí soudu za nepřezkoumatelné, neboť krajský soud své rozhodnutí opírá o paragraf, který v době rozhodování správního orgánu nemohl být použit. Na § 37b zákona o správě daní a poplatků soud nemůže odkazovat s ohledem na přechodná ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. Ustanovení § 37b sice upravuje „penále“, ale

tento pojem zavedený novelizací zákona je obsahově odlišný od pojmu penále, který upravoval zákon před novelizací. Dle názoru stěžovatele krajský soud zatížil své rozhodování vadou, která může mít vliv na zákonnost rozsudku.

Nejvyšší správní soud postupoval při posuzování námitek stěžovatele dle níže uvedených ustanovení.

Dle § 75 odst. 1 s.ř.s při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech ve znění účinném do 31. 12. 2005 (před změnou provedenou zákonem č. 444/2005 Sb.) *územní finanční orgány vykonávají správu daní, odvodů a záloh na tyto příjmy včetně jejich příslušenství, a správních poplatků jimi vyměřovaných a vybíraných podle zvláštního právního předpisu*. Poznámka pod čarou odkazuje na zákon o správě daní a poplatků.

Podle § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech ve znění účinném od 1. 1. 2006 (po změně provedené zákonem č. 444/2005 Sb.) *územní finanční orgány vykonávají správu daní podle zvláštního právního předpisu*. Poznámka pod čarou odkazuje na zákon o správě daní a poplatků.

Podle § 1 odst. 1 písm. n) zákona o územních finančních orgánech ve znění účinném od 1. 1. 2006 (po změně provedené zákonem č. 444/2005 Sb.) *územní finanční orgány jsou správní orgány, které vykonávají další činnosti, stanoví-li tak zvláštní právní předpis*.

Podle čl. VI. odst. 1 přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., úprava obsažená v § 37b tohoto zákona se použije pro daně, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po účinnosti tohoto zákona. Uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování do účinnosti tohoto zákona, použije se § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.

Podle § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění platném do 31.12.2006 je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.

Podle § 63 odst. 2 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.

Podle § 63 odst. 4 je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis **penále sdělí** správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti

dnů od jeho doručení. 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. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno.

Podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění novely provedené zákonem č. 230/2006 Sb., vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo daňové ztráty, popřípadě daně stanovené k přímému placení tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši

a) 20 %, je-li daň zvyšována,

b) 20 %, je-li snižován odpočet daně, nebo

c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.

Podle odst. 3 citovaného ustanovení správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné v náhradní lhůtě splatnosti dodatečně vyměřené daně.

V projednávané věci bylo stěžovateli sděleno penále za prodlení se zaplacením daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Stěžovateli byla dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 11. 2002 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 583 252 Kč, a to na základě výsledků daňové kontroly dle zprávy o kontrole č. j. 136393/02/389931/5104. S ohledem na skutečnost, že lhůta pro podání daňového přiznání za výše uvedené zdaňovací období uplynula do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., postupoval žalovaný při výpočtu penále dle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb.

Ve smyslu čl. VI. odst. 1. přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., tak nebylo možné úpravu obsaženou v § 37b zákona o správě daní a poplatků na projednávanou věc použít. Taktéž je třeba přisvědčit stěžovateli, pokud poukazuje na rozdílnou povahu penále vyúčtovaného dle § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 a penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007. Zatímco penále, tak jak bylo upraveno v § 63, bylo jedinou sankcí uplatňující se ve vztahu k daňovému dlužníkovi za prodlení, a to bez ohledu na důvod vzniku daňového nedoplatku, penále dle § 37b představuje sankci za zkrácení daňové povinnosti a neuplatní se tehdy, pokud se poslední známá daňová povinnost mění na základě dodatečného daňového přiznání, podaného samotným daňovým subjektem. Jinými slovy, pokud daňový subjekt sám podá dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší, penále dle § 37b se neuplatní a daňový subjekt bude po dobu prodlení povinen hradit úrok z prodlení dle § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění od 1. 1. 2007.

Pokud tedy krajský soud odkázal na závěry rozsudku č. j. 7 Afs 86/2008 - 40 ze dne 9. 4. 2009 a argumentoval právní úpravou § 37b zákona o správě daní a poplatků, kterou s ohledem na shora uvedené na případ stěžovatele nešlo aplikovat, lze přisvědčit stěžovateli, že krajský soud pochybil, když k odůvodnění svého závěru o dostatku kompetence finančních úřadů spravovat dle zákona o správě daní a poplatků i penále jakožto příslušenství daně, použil nepřípadnou argumentaci.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda je výše uvedené pochybení způsobilé ovlivnit zákonnost rozsudku, jak se domnívá stěžovatel a dospěl k závěru, že nikoli.

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje (srov. např. rozsudek ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 20/2004 - 51, zveřejněný na www.nssoud.cz, a rozsudek publikovaný pod č. 781/2006 Sb. NSS), že předmětem posouzení v řízení o kasační stížnosti je především opodstatněnost výroku rozhodnutí krajského soudu. Pokud by Nejvyšší správní soud pro pouhé nedostatky v argumentaci krajského soudu jeho rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, jednalo by se o formalistický přístup, jehož jediným výsledkem by bylo převzetí příslušné části argumentace Nejvyššího správního soudu krajským soudem, aniž by tato skutečnost měla jakýkoliv vliv na samotný výrok rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v této souvislosti již dříve vyslovil (srov. rozsudek ze dne 19. 1. 2006, č. j. 2 Afs 100/2005 - 106, zveřejněný na www.nssoud.cz), že pokud je rozhodnutí krajského soudu ve výsledku (co do výroku) věcně správné, lze dílčí nesprávné závěry krajského soudu (za předpokladu, že jsou přezkoumatelné) korigovat právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, aniž by rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno. Nejvyšší správní soud uzavírá, že přes některé rozdíly v argumentaci neshledal napadené rozhodnutí krajského soudu nezákonným.

Stěžejním pro rozhodnutí krajského soudu byl závěr převzatý z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2009, č. j. 7 Afs 86/2008 - 40, dle kterého žalovaný i finanční úřad měli pravomoc vydat předmětná rozhodnutí. I za situace, kdy výslovná kompetence ke správě příslušenství daní není v ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o územních finančních orgánech ve znění účinném po 1. 1. 2006 stanovena, nelze se ztotožnit s tím, že kompetence ke správě příslušenství daní není stanovena v tomto zákoně v jiném ustanovení. Správa příslušenství je další činností, kterou stanoví zvláštní právní předpis ve smyslu § 1 odst. 1 písm. n) zákona o územních finančních orgánech. Výslovné zmocnění vydat předmětná rozhodnutí je dle názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v citovaném z rozsudku ze dne 9. 4. 2009, č. j. 7 Afs 86/2008 - 40, zakotveno v § 37b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru.

V této nyní projednávané věci však z důvodů výše uvedených nebylo možné vycházet z § 37b zákona o správě daní a poplatků. Nebylo však možné odhlédnout od skutečnosti, že text obdobný § 37b zákona o správě daní a poplatků, obsahoval i § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ve znění platném do 31. 12. 2006, dle kterého „*Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem.*“ Výslovné zmocnění ke správě penále jako příslušenství daně tak zákon o správě daní a poplatků v rozhodné době obsahoval, i když v jiném ustanovení, než na které odkázal krajský soud.

Nejvyšší správní soud z výše uvedeného dospívá k závěru, že výše uvedená vada, jíž se krajský soud dopustil, nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Ačkoliv krajský soud opřel své závěry o znění zákona o správě daní v době rozhodování žalovaného sice platného, avšak s ohledem na přechodná ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., neaplikovatelného, závěr o dostatku kompetence s ohledem na obdobnou úpravu § 37b zákona o správě daní a poplatků účinného od 1. 1. 2007 a ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků účinného do 31. 12. 2006 obstojí.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal naplnění kasačního důvodu ve smyslu § 103 odst. 1 psím. d) s. ř. s. a proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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 27. května 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu