

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **Ing. J. Š.,** zastoupeného Doc. JUDr. Milanem Kindlem, CSc., advokátem, se sídlem K Safině 669, Praha 4, pobočka 28. října 3649, Chomutov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2012, č. j. 8 Ca 326/2008 - 63,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Pravomocným rozsudkem městského soudu byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného (*pozn.: o odvoláních původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Praze, jehož působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Praze, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., tj. v tomto případě Odvolací finanční ředitelství*) ze dne 4. 7. 2008, č. j. 4000/08-1300-203299, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Rakovníku ze dne 27. 3. 2005 (správně 27. 3. 2008 – pozn. NSS), č. j. 38346/08/069910/1775, kterým byl žalobci podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „ZSDP"), sdělen předpis penále za prodlení s úhradou daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 10. 2005 do 31. 12. 2005 v celkové výši 194 128 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení. Důvody kasační stížnosti vymezil podle § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť městský soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku, což má za následek nezákonnost jeho rozhodnutí a řízení trpí vadou, která spočívá v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí zrušit.

Stěžovatel konkrétně namítal, že řízení, jehož zákonnost byla předmětem přezkumu městského soudu, bylo vedeno podle ZSDP, který v § 1 odst. 1 zavedl legislativní zkratku „daň“, kam taxativně zařadil vedle daní a poplatků i jiná plnění, nikoli však příslušenství daně. Současně je v ust. § 2 odst. 1 ZSDP zavedena další legislativní zkratka „daňové řízení“, kterým se rozumí „řízení o daních“, tj. o ničem jiném. Stěžovatel tedy dovozuje, že ust. § 2 odst. 1 ZSDP nepřímo vymezuje věcnou působnost ZSDP tak, že daňovým řízením je řízení právě jen o daních, tedy o všem, co ZSDP zahrnuje do legislativní zkratky „daň“.

S odkazem na ust. § 58 ZSDP stěžovatel uvedl, že podle něj příslušenství daně (vyjma pokut) zpravidla sleduje osud daně a již z této dikce plyne, že příslušenství není daní, neboť *„kdyby jí bylo, nemohlo by sledovat osud daně, protože by ho prostě mělo, konec konců, kdyby bylo daní, nemohl by správce daně rozhodnout, že nesleduje osud daně, jak mu to umožňuje právě ust. § 58 ZSDP, šlo by totiž o absurdní rozhodnutí, že daň nesleduje osud daně“*.

Dle stěžovatele tedy platí, že ustanovením § 99 ZSDP je výslovně jen pro daňové řízení vyloučena použitelnost obecných předpisů o správním řízení, zatímco v jiných řízeních, jež sice vedou finanční orgány, ale nejsou daňovými řízeními, takové použití vyloučeno není. Daňovým řízením je pak dle § 2 odst. 1 ZSDP jen řízení o daních, kterými se rozumí jen platby výslovně uvedené v § 1 odst. 1 ZSDP, mezi které příslušenství daně definované v ust. § 58 ZSDP nepatří.

Tím, že finanční orgány nepostupovaly podle těch procesních předpisů, podle nichž podle zákona postupovat měly, zkrátily jej významně na jeho procesních právech, přičemž městský soud, který měl pro tuto nezákonnost zrušit napadené rozhodnutí žalovaného, tak nejen neučinil, ale vytýkanými vadami se vůbec nezabýval a dokonce o nich v odůvodnění svého rozhodnutí v zásadě pomlčel.

Městský soud totiž zdůraznil, že v případě rozhodování o příslušenství daně jde o deklaratorní rozhodnutí a dále se zabýval materiálními podmínkami vzniku povinnosti platit daňové penále, aniž by se však touto problematikou jakkoli zabýval, pouze dvanácti slovy konstatoval, že *„užití správního řádu, které žalobce namítá, je vyloučeno ust. § 99 ZSDP“*. Z jeho rozhodnutí pak plyne závěr, že pokud má účastníka tížit určitá povinnost, je jedno, v jakém procesu či zda vůbec v nějakém procesu mu taková povinnost byla uložena (snad nejde-li o konstitutivní rozhodnutí).

Procesními otázkami, na které stěžovatel poukazoval v žalobě, se přitom městský soud vůbec nezabýval, věnoval jim jen výše uvedených dvanáct slov, což má za následek nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadeného rozsudku, neboť z něj není patrné, jakými úvahami se městský soud řídil, proč podle jeho názoru není legislativní zkratka taxativní nebo proč jej zákon v rozsahu ust. § 1 odst. 1, § 2 odst. 1 ZSDP nezavazuje, ani žádná jiná úvaha, kterou se případně v tomto směru řídil.

V souvislosti s tím poukázal stěžovatel na čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, který každému přiznává právo na to, aby v jeho případě nezávislý a nestranný soud postupoval podle procesních předpisů upravujících dané řízení, aby tato procesní ustanovení byla dodržována a aby soud svou činností vytvořil všestranný souhrn či systém záruk, že procesní práva účastníků budou plně respektována. Městský soud takto nepostupoval, zjevně ignoroval procesní aspekty a dovodil, že pokud je napadené rozhodnutí žalovaného věcně správné po hmotněprávní stránce, je jedno, jakým procesem bylo dosaženo.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné s tím, že s ohledem na skutečnost, že lhůta pro podání daňového přiznání za předmětné zdaňovací období od 1. 10. 2005 do 31. 12. 2005 uplynula do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., aplikoval při výpočtu penále ust. § 63 ZSDP, ve znění účinném do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb. V daném případě postupoval podle § 63 odst. 4 ZSDP, který výslovně stanovil pravomoc správce daně k vydání platebního výměru, kterým je sdělen daňovému subjektu předpis penále, přičemž jde o další činnost ve smyslu § 1 odst. 1 písm. n) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění účinném od 1. 1. 2006, neboť správcem daně jsou mimo jiné územní finanční orgány.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Ze spisového materiálu, tak jak byl předložen krajskému soudu, bylo zjištěno, že dne 27. 3. 2008 správce daně vystavil platební výměr na daňové penále, kterým stěžovateli sdělil předpis penále ve výši 194 128 Kč za prodlení s úhradou daňových povinností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 10. 2005 do 31. 12. 2005. O odvolání stěžovatele proti tomuto platebnímu výměru rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, které odůvodnil tím, že stěžovatel za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005 až 4. čtvrtletí 2005 podával negativní přiznání k dani z přidané hodnoty, o kterých neměl správce daně v době podání pochybnosti, proto je vyměřil konkludentně. Následně správce daně při daňové kontrole zjistil, že stěžovatel ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2005 uskutečňoval zdanitelná plnění, na základě nichž mu vznikla dle ust. § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani

z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „ZDPH“), povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobce tuto povinnost nesplnil, proto mu správce daně daň dodatečně vyměřil dodatečným platebním výměrem č. j. 14002/08/069910/1775. Nedoplatek na dani tedy nevznikl zaviněním správce daně a stěžovateli bylo penále předepsáno v souladu s § 63 ZSDP.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost. V části, v níž stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jde o kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, jejíž existence by vedla bez dalšího k jeho zrušení a vrácení věci zpět městskému soudu.

Žalobní námitky byly totožné s námitkami, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti, a městský soud se s nimi s odkazem na ust. § 58, § 63 ZSDP vypořádal tak, že daňové penále má povahu příslušenství daně, které sleduje osud samotné daně a je ve vztahu k vyměřené dani akcesorické. ZSDP konstruuje penále jako důsledek prodlení s placením daně tak, že povinnost zaplatit penále vzniká již ze zákona prvním dnem, kdy je daňový dlužník v prodlení, a ZSDP stanoví i jeho výši. Platebním výměrem správce daně jen sděluje předpis penále, jde tedy jen o informaci pro daňového dlužníka, jaké výše penále za konkrétní období trvání prodlení dosáhlo a současné stanovení náhradní lhůty splatnosti. Městský soud zdůraznil, že daňový dlužník je podle ZSDP povinen penále zaplatit, i když mu nebylo správcem daně dosud předepsáno a s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dnů 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 - 72, 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 65/2007 - 54 a ze dne 21. 4. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 280, uvedl, že platební výměr, kterým se sděluje daňové penále, je pouze deklaratorním rozhodnutím. Správce daně proto před jeho vydáním správně nehodnotil skutečnosti rozhodné pro určení výše dlužné částky, která již byla stanovena rozhodnutím o dani, a penále po konstatování existence nedoplatku daně po lhůtě splatnosti v souladu s § 63 odst. 4 ZSDP vypočetl a jeho předpis sdělil stěžovateli. Finanční orgány pak postupovaly správně podle ZSDP, neboť aplikaci správního řádu vylučuje ust. § 99 ZSDP.

Z odůvodnění napadeného rozsudku je tedy zcela zřejmé, proč městský soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele a proč jeho žalobní námitky považuje za mylné. Rozsudek proto nelze pokládat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť městský soud se s argumentací, na

níž byl postaven základ žaloby, vypořádal a konkrétně uvedl, v čem její nesprávnost spočívá. Odůvodnění rozsudku soudu je třeba chápat jako celek, je proto také nedůvodná a nekorektní stížní námitka vytýkající městskému soudu, že se jeho argumentace omezila jen na oněch „dvanáct slov".

Stěžovatel se ostatně rovněž mýlí, jestliže dovozuje, že městský soud (správce daně) pochybil, když na projednávanou věc aplikoval ZSDP místo správního řádu.

Penále sice není výslovně zahrnuto pod legislativní zkratkou „daň" definovanou v ust. § 1 odst. 1 ZSDP, což však neznamená, že by se v případě vyčíslení a sdělení penále daňovému dlužníku mělo správně postupovat podle správního řádu. Je tomu tak již proto, že penále je třeba ve smyslu ust. § 58 ZSDP považovat za daňovou povinnost a pokud ZSDP upravuje správu daní (§ 1 odst. 1 ZSDP), je tím třeba rozumět i správu daňového penále. Podle § 2 odst. 2 ZSDP se totiž správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Daňové penále je daňovou povinností a je proto zcela mimo jakoukoliv pochybnost, že by ZSDP neměl regulovat jeho správu, resp. že by při jeho vyčíslení a předpisu neměl být aplikován. V případě stěžovateli sděleného a předepsaného penále za opožděnou úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005 se nejedná ani o výluku (§ 1 odst. 4 ZSDP) z obligatorního použití tohoto zákona (srov. např. § 44a a násl. zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní). Naopak, že je právní názor stěžovatele nesprávný, vyplývá přímo z dikce ZSDP, konkrétně z jeho ustanovení § 99, podle nějž se při správě daní správní řád nepoužije s výjimkou postupu dle § 175 při vyřizování stížností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 7 Afs 17/2009 - 68, dostupný na www.nssoud.cz).

Ostatně již v usnesení ze dne 30. 1. 2001, sp. zn. II. ÚS 673/2000, které lze aplikovat i v této věci, Ústavní soud konstatoval, že „*ze znění ust. § 58 zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je zřejmé, že penále je příslušenstvím daně a sleduje jeho osud, pokud správce daně nestanoví svým rozhodnutím jinak. Krajský soud proto při zjištění, že zák. č. 338/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, neobsahuje výslovné vymezení pojmu „daňový nedoplatek" dospěl k názoru, že ve smyslu již cit. ust. § 58 zákona o správě daní a poplatků (ve znění platném do 31. 12. 2000) je nutno tento pojem vykládat tak, že daňovým nedoplatkem je daň včetně penále. Na podporu svého právního závěru odkázal krajský soud i na znění ust. § 73 zákona o správě daní a poplatků (ve znění platném do 31. 12. 2000) s tím, že zákonodárce použil pojem daňový nedoplatek jako důvod pro nařízení daňové nebo soudní exekuce, aniž by výslovně upravil exekuci ve vztahu k příslušenství daně, což by zajisté pod zorným úhlem námitky stěžovatele vedlo k závěru, že daňové penále nelze exekučně vymáhat. Dále krajský soud v této souvislosti poukázal i na znění ust. §§ 65 a 66 cit. zákona z něhož vyplývá, že v rámci daňového nedoplatku lze prominout a odepsat i daňové penále.....Je nutné zdůraznit, že procesní norma, jakou je zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (ve znění platném do 31. 12. 2000), obsahuje řadu legislativních zkratek, které je však nutno vykládat vždy v kontextu s ostatními ust. cit. zákona. Jestliže tedy v ust. § 1 odst. 1 cit. zákona se vymezuje věcný rozsah zákona tak, že „upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a částek neoprávněně použitých nebo zadržovaných rozpočtových prostředků (dále jen „daně")", nelze z výše uvedeného dovodit, že se zákon o správě daní a poplatků nevztahuje např. na penále,*

náklady řízení, pokuty, úroky atd., které jsou buď součástí daně (penále) nebo daňovou povinností.....Ve smyslu zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (ve znění platném do 31. 12. 2000), je nutno chápat pojem „daňový nedoplatek" ve vztahu k ust. § 13b odst. 2 zák. č. 338/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (ve znění platném do 31. 12. 2000), šířeji, tj. jako neuhrazenou daň a daňové penále, neboť penále nevzniká rozhodnutím správce daně, ale jako příslušenství daně sleduje ve smyslu ust. § 58 cit. zákona osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. Daňové penále vzniká ze zákona a stává se splatným dnem, kdy byly zákonem splněny podmínky pro jeho uplatnění."

Odkazuje-li pak stěžovatel v rámci své argumentace na literaturu, konkrétně Stříbrný, Z.: Mimořádné opravné prostředky, DHK, č. 12/2000, Kindl, M.-Válková, H.-Telecký, D.: Zákon o správě daní a poplatků, komentář, C.H. Beck, Praha 2002, str. 385 i jinde, jde pouze o ojedinělé a již judikaturou překonané názory autorů.

Městský soud v napadeném rozsudku rovněž správně s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 - 72, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 65/2007 - 54 a ze dne 21. 4. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 280, (všechny dostupné na www.nssoud.cz) dovodil, že platební výměr na penále z prodlení je pouhým deklaratorním rozhodnutím. To znamená, že platebním výměrem se penále nevyměřuje, ale daňovému subjektu se jím jen sděluje jeho výše a náhradní lhůta splatnosti, protože povinnost placení penále je již konstituována zákonem. K tomu je rovněž vhodné opětovně zdůraznit, že daňový dlužník (stěžovatel) je podle ZSDP povinen penále zaplatit, i když mu nebylo správcem daně předepsáno.

Městský soud také přiléhavě uvedl, že správce daně před vydáním platebního výměru na penále nehodnotí skutečnosti rozhodné pro určení výše dlužné částky, která již byla stanovena pravomocným rozhodnutím o dani samé a penále po zjištění existence nedoplatku po lhůtě splatnosti jen vypočte a v souladu s § 63 odst. 4 ZSDP sdělí daňovému dlužníku platebním výměrem.

Závěrem lze proto shrnout, že napadený rozsudek městského soudu je plně přezkoumatelný, městský soud se řádně zabýval tím, zda finanční orgány postupovaly podle správného procesního předpisu, a k tomu rovněž vyvodil správné závěry. Ke zkrácení jakýchkoli procesních práv stěžovatele v daňovém řízení před finančními orgány ani v řízení před městským soudem nedošlo, na zkrácení jeho práv nelze usuzovat jen z toho, že s postupem a rozhodnutími finančních orgánů a rozsudkem městského soudu subjektivně nesouhlasí, ačkoli jsou v souladu s relevantní právní úpravou a konstantní judikaturou.

Na základě všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto zdejší soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

pokračování

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

V Brně dne 14. listopadu 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu