



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: UNIPETROL RPA, s.r.o.**, IČ 27597075, se sílem Záluží 1, 436 70 Litvínov, zastoupení společností BDO Tax s.r.o., se sídlem Italská 26, Praha 2, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 3.6.2011, č.j. 4156/11-1200-506330,**

t a k t o :

- I. Žaloba se **z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 3.6.2011, č.j. 4156/11-1200-506330, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 21.10.2010, č.j. 45878/10/207971505917, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 14 520 000,- Kč za zdaňovací období roku 2006 a kterým mu bylo současně sděleno penále ve výši 2 904 000,- Kč.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o Finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

(dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanoveními § 5, § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o Finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

Žalobce ve velice obsáhlé žalobě konstatoval, že dne 1.8.2007 došlo ke sloučení společnosti UNIPETROL RPA, s.r.o. se společnostmi CHEMOPETROL, a.s. a UNIPETROL RAFINÉRIE a.s. Na žalobce tak přešlo jmění uvedených zanikajících společností včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů v důsledku fúze sloučením. Následně byla žalovanému na základě daňové kontroly dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob s odůvodněním, že společnost CHEMOPETROL, a.s. chybně zařadila majetek do odpisových skupin a v důsledku toho došlo k chybnému výpočtu odpisů a k zahrnutí nákladů na technické zhodnocení v plné výši do nákladů a následně tedy i k nesprávnému stanovení výše daně. Současně bylo žalobci sděleno i předmětné penále.

Žalobce jako právní nástupce společnosti CHEMOPETROL, a.s. vstoupil do práv a povinností tohoto daňového subjektu a nijak nezpochybňuje svoji povinnost uhradit dodatečně stanovenou daň daňového subjektu CHEMOPETROL, a.s. Necítí se však dlužníkem penále, neboť daňový dluh nezavinil a nemohl ani jeho vznik a existenci nijak ovlivnit. Žalobce zdůrazňuje, že zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), přechod povinnosti k příslušenství daně na právního nástupce výslovně nestanoví. Nesouhlasí s názorem, žalovaného, že mohl špatně stanovenou daňovou povinnost zjistit provedením auditu. Zejména, když audit proveden byl a k odhalení špatně stanovené daňové povinnosti nedošlo. Žalobce zdůraznil, že přechod daňové povinnosti na právního nástupce byl v rozhodném období upraven ustanovením daňového řádu v ustanovení § 57 odst. 3 a 4, který je systematicky zařazen v části šesté citovaného zákona, která se vztahuje na daňové řízení ve fázi placení daní. Dle žalobce tedy šlo o daňovou povinnost platební, tj. povinnost platit daň s příslušenstvím již sdělenou právnímu předchůdci. Uvedené ustanovení § 57 odst. 3 a 4 daňového řádu zakotvuje významnou výjimku z obecně platného právního principu, podle kterého veřejnoprávní povinnosti se vztahují pouze k osobě, již byly uloženy a nepřecházejí na jiné osoby. Tuto výjimku je dle žalobce nutno vykládat restriktivně. Zdůrazňuje, že penále vzniká až vyměřením a v předmětném případě penále zanikajícímu právnímu předchůdci žalobce vyměřeno nebylo. Trvá na tom, že právní předpisy nestanoví, že na právního nástupce by měla přecházet i daňová povinnost dosud nevyměřená nebo dosud nesdělená zanikajícímu právnímu subjektu.

Dále žalobce zdůrazňuje, že pojem daňová povinnost v ustanovení § 57 odst. 4 daňového řádu je nutno vykládat jako zajištění platby daně. Příslušenství lze dle žalobce do daného termínu zahrnout pouze v rozsahu, ve kterém existovalo v době zániku právního předchůdce. Rovněž trvá na tom, že právní nástupce není poplatníkem ani plátcem daně, ale je daňovým subjektem, na který ve smyslu § 57 odst. 4 daňového řádu přešla v zákonem stanoveném rozsahu povinnost uhradit daňový nedoplatek nebo právo získat daňový přeplatek.

Žalobce rovněž zdůrazňuje, že penále má především sankční charakter a možnost uplatnit sankční odpovědnost právnické osoby je spojena výhradně s existencí této osoby. S právním nástupnictvím právnických osob není dle žalobce automaticky spojen přechod deliktů odpovědnosti. V daném případě bylo penále jako sankce vyměřeno až nástupnické právnické osobě, která se porušení právních předpisů nedopustila. Ve vztahu k žalobci, který se nedopustil porušení právních předpisů tak neexistoval důvod vzniku deliktů odpovědnosti zakládající možnost vyměření penále.

Žalobce zdůraznil, že ani v případě kdy by byl možný dvojitý výklad relevantních právních norem, bylo by nutno cítit zásadu *in dubio mitius* – tedy v pochybnostech postupovat mírněji. Rovněž poukázal na v ústavním pořádku zakotvenou ochranu vlastnického práva.

Žalobce rovněž namítal, že původně žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal se všemi odvolacími námitkami. Dle žalobce se původně žalovaný nevypořádal s námitkou, že penále je sankcí za platební delikt, když pouze odkázal na ustanovení § 58 a § 59 daňového řádu. Původně žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí dle žalobce nevysvětlil proč má zato, že tato ustanovení jsou použitelná i pro stanovení daně a nikoli pouze pro placení daně již stanovené. Původně žalovaný se rovněž dle žalobce nevypořádal s námitkou odkazující na definici daně provedenou v judikatuře německého ústavního soudu. Samotný argument žalovaného, že nelze aplikovat judikaturu německého ústavního soudu na daný případ považuje žalovaný za nepřiléhavý, neboť tuto judikaturu ve své rozhodovací činnosti běžně aplikuje např. Ústavní soud. Původně žalovaný nevysvětlil, proč dle jeho názoru v dané věci argument srovnávacího práva není použitelný nebo proč by měl být nedůvodný. Rovněž se původně žalovaný dle žalobce nevypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí s argumentem, že žalobce fakticky nemohl porušení práva ze strany svého právního předchůdce zjistit. Odkaz na možnost provedení auditu považuje žalobce za nemístný, neboť audit po fúzi proveden byl a žádné daňové pochybení neodhalil.

Dále žalobce namítal, že původně žalovaný postupoval nesprávně, pokud v odvolacím řízení nevyzval žalobce ke zpřesnění nebo doplnění argumentace. Žalobce v odvolání výslovně uvedl, že v případě, že by měl správní orgán pochybnosti o správnosti jeho argumentace, je připraven tuto zpřesnit a eventuelně rozvést. Dle žalobce mu měl žalovaný sdělit svoje předběžné závěry a vyzvat jej k doplnění argumentace za analogického použití ustanovení § 88 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „nový daňový řád“).

Žalobce rovněž namítá neslučitelnost žalobou napadeného rozhodnutí s právem EU, zejména čl. 56 a násl. Smlouvy o založení Evropského společenství, které upravují pohyb kapitálu mezi členskými státy. Žalobce citoval celou řadu případů týkajících se omezování volnosti pohybu kapitálu v rámci EU. Z judikatury dovodil, že opatřeními zakázanými přímo účinným právem EU jsou jakákoliv správní rozhodnutí, která mohou nebo by fakticky mohla odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech. V daném případě vidí žalobce zakázané odrazení potenciálního investora z jiného členského státu v tom, že zhoršení ekonomické bilance žalobce v důsledku uplatnění penále za jiný daňový subjekt dojde ke snížení atraktivity jeho podílů pro investory z jiných členských států, a také v tom, že podílníci z jiného členského státu (Polsko) jsou dalším snížením ekonomického výsledku podniku žalobce, již tak ohroženého obtížnou hospodářskou situací celého sektoru chemie, odrazování od investic do jiného členského státu (ČR) nezbytných k sanaci ekonomických aktivit žalobce.

Původně žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

Původně žalovaný zrekapituloval průběh správního řízení. Zdůraznil, že se dle jeho názoru v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádal řádně se všemi odvolacími námitkami. Původně žalovaný uvedl, že trvá na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na toto odůvodnění rovněž odkázal. Původně žalovaný konstatoval, že právní nástupce je daňovým subjektem ve smyslu § 6 odst. 1 daňového řádu, který v souladu s právními předpisy nabývá práv a povinností, které jiný pozbyl, tzn., že má práva

a povinnosti zaniklého daňového subjektu. Na právního nástupce dle názoru původně žalovaného přechází daňová povinnost právního předchůdce, a to celá daňová povinnost, tedy nejen ta, která byla zaniklým subjektem přiznána, popř. mu stanovena či vyměřena. Právnímu nástupci zaniklého daňového subjektu tak lze daň vyměřit a to i dodatečně. K argumentaci žalobce, že penále je sankční povinnost původně žalovaný uvedl, že penále jako příslušenství daně v souladu s ustanovením § 58 daňového řádu sleduje osud daně a v souladu s ustanovením § 59 odst. 6 daňového řádu je příslušenství daně výslovně uvedeno jako součást daňové povinnosti. Dle ustanovení § 57 odst. 4 daňového řádu pak dle původně žalovaného daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce. Původně žalovaný trval na tom, že dodatečně doměřená daňová povinnost, včetně stanoveného penále dle ustanovení § 37b daňového řádu, za zaniklou společnost CHEMOPETROL, a.s. je daňovou povinností právního nástupce, tedy žalobce, který má stejná práva a povinnosti jako zaniklý daňový subjekt. Původně žalovaný trval na tom, že v případě, kdy zaniklá společnost odvedla nižší daň, ručí za úhradu daně v řádné výši právní nástupce této společnosti v plném rozsahu, a to včetně vyměřeného penále. Dále původně žalovaný uvedl, že právní předchůdce žalobce podal ještě za trvání své existence daňové přiznání za zdaňovací období roku 2006, ve kterém uplatnil špatnou výši daňové povinnosti. V důsledku toho dle původně žalovaného začaly důvody pro vznik daňové povinnosti související s penálem vznikat ještě v období před zánikem právního předchůdce žalobce. Dále původně žalovaný konstatoval, že v rámci předmětného rozhodování nenalezl opodstatnění pro uplatnění pravidel *in dubio mitius* či *in dubio pro libertate*.

Na vyjádření původně žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které zdůraznil, že nikterak nezpochybňuje, že v důsledku právního nástupnictví má povinnost uhradit dodatečně stanovenou daň za právního předchůdce společnost CHEMOPETROL, a.s. Necítí se však být dlužníkem penále, neboť daňový dluh nezavinil a rozumně nelze mít za to, že by mohl a jeho vznik a existenci ovlivnit. Nadto podle jeho názoru nelze právní nástupnictví dovozovat nad rámec textu zákona. Dále pak žalobce zopakoval svoji argumentaci obsaženou již v samotné žalobě.

Při jednání zástupce žalobce přednesl žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení a ve znění repliky. Trval na tom, že napadené rozhodnutí je nezákonné a mělo by být soudem zrušeno, když žalobce zjevně nenese odpovědnost za sankční příslušenství za zaniklý daňový subjekt, s nímž fúzoval, a to společnost CHEMOPETROL, a.s. Na podporu tohoto názoru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 129/2005-110.

Při tomtéž jednání soudu pověřená pracovnice žalovaného navrhla zamítnutí žaloby a v podrobnostech odkázala na písemné vyjádření původního žalovaného k žalobě. Zdůraznila, že dle právní úpravy daňová povinnost, a to jako celek přechází na právního nástupce zaniklého daňového subjektu včetně daňového příslušenství. Uvedla, že má za to, že žalobce nesprávně směřuje pojem daňového penále se správním trestáním. Dále podotkla, že relevantní právní úprava nenabízí nejednoznačný výklad, a proto tu v daném případě není ani prostor pro aplikaci zásady *in dubio mitius*. Rovněž trvala na tom, že námitka nepřezkoumatelnosti je nedůvodná, když žalobou napadené rozhodnutí je řádně zdůvodněno i ve vztahu k možnosti využití německé judikatury.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Primárně se soud zabýval otázkou žalobcem namítané nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání všech odvolacích námitek. Žalobce výslovně namítl, že se původně žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s námitkou, že penále je sankcí za platební delikt. K této námitce původně žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí uvedl: *„penále jako příslušenství daně v souladu s ust. § 58 ZSDP (daňového řádu – pozn. soudu) sleduje osud daně a v souladu s ust. § 59 odst. 6 téhož zákona je příslušenství daně výslovně uvedeno jako součást daňové povinnosti. Dle ust. § 57 odst. 4 daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce.“* Je tedy evidentní, že se původně žalovaný touto odvolací námitkou zabýval. Z jeho hodnocení vyplývá, byť to neuvedl výslovně, že zastával názor, že penále jako příslušenství daně sleduje osud daně bez ohledu na sankční charakter tohoto příslušenství.

Dále žalobce namítal, že se původně žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nevypořádal s odvolací námitkou odkazující na definici daně provedenou v judikatuře německého ústavního soudu. K této námitce původně žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí uvedl: *„... v případě odvolacích námitek, ve kterých se právní nástupce odvolává na judikaturu německého ústavního soudu, jsou tyto irrelevantní. V případě správy daní postupuje správce daně v souladu s platnými zákony a jinými právními předpisy, které jsou platné a vydané v souladu s právem České republiky. Nelze tedy aplikovat judikaturu německého ústavního soudu v případě stanovení dodatečné daňové povinnosti právnímu nástupci.“* Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že se původně žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem zabýval.

Dále žalobce namítal, že se původně žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nevypořádal s námitkou, že žalobce nemohl fakticky zjistit porušení práva ze strany svého právního předchůdce. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je výslovně uvedeno: *„Špatně uplatněná daňová povinnost byla pro právního nástupce jistě zjistitelná, a to provedením auditu a nic právnímu nástupci nebránilo, aby do zahájení daňové kontroly správcem daně podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém by navýšil daň o špatně uplatněné odpisy zaniklou společností. Není tedy pravdivá argumentace odvolavatele, že by došlo k porušení práva na ochranu legitimního očekávání právního nástupce. Právní nástupce mohl jistě přijmout celou řadu opatření, aby pochybení v uplatnění odpisů zjistil sám a tím se vyhnul napadené sankci podáním dodatečného daňového přiznání za rok 2006 ve smyslu ust. § 37b odst. 4 ZSDP (daňového řádu – poznámka soudu).“* Z uvedené citace jednoznačně vyplývá, že se otázkou zjistitelnosti pochybení v účetnictví právního předchůdce původně žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí výslovně zabýval.

Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že původně žalovaný se námitkami, které uvedl žalobce v žalobě, výslovně v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem zabýval. Soud tedy žalobou napadené rozhodnutí shledal jako přezkoumatelné a výše uvedené námitky žalobce jako zcela nedůvodné. Soud poznamenává, že v rámci hodnocení přezkoumatelnosti správního rozhodnutí soud nehodnotí správnost závěrů správního orgánu, ale výhradně skutečnost, zda se správní orgán, vypořádal s odvolacími námitkami a zda tak učinil přezkoumatelným způsobem, tedy způsobem, ze kterého je patrný a zjiitelný právní názor správního orgánu.

Dále se zabýval soud žalobcovou procesní námitkou, že původně žalovaný postupoval nesprávně, když v odvolacím řízení žalobci nesdělil své předběžné závěry a nevyzval jej k doplnění argumentace za analogického použití ustanovení § 88 odst. 3 nového daňového řádu. Soud konstatuje, že na procesní postup v rámci odvolacího řízení se v plném rozsahu vztahuje procesní úprava obsažená v novém daňovém řádu. Postup odvolacího orgánu po podání odvolání je upraven v ustanoveních § 114 až § 116. Žádné z uvedených ustanovení nezakotvuje povinnost odvolacího orgánu postupovat v rámci odvolacího řízení za analogického použití ustanovení § 88 odst. 3 nového daňového řádu a seznamovat odvolavatele s předběžnými závěry a dávat mu možnost dalšího upřesnění či doplnění argumentace v případě, že odvolací orgán neprovádí žádné dodatečné dokazování a zastává shodný právní názor jako správní orgán prvního stupně. Pouze v ustanovení § 115 odst. 2 nového daňového řádu je uvedeno, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků; obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Soud konstatuje, že k žádné ze situací předvídaných v ustanovení § 115 odst. 2 nového daňového řádu nedošlo. Původně žalovaný tedy nepochybil, když před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí neseznámil žalobce s předběžnými závěry a nevyzval jej k upřesnění či doplnění argumentace obsažené v odvolání. Na tomto místě soud poznamenává, že v souladu s ustanovením § 111 odst. 2 nového daňového řádu může odvolatel do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, odvolání měnit doplňovat nebo vzít zpět. Této možnosti si byl žalobce evidentně vědom, neboť své původní odvolání ze dne 21.11.2010 doplnil dalším čtrnáctistránkovým podáním ze dne 24.11.2010.

S ohledem na výše uvedené soud konstatuje, že tuto procesní námitku shledal jako zcela nedůvodnou.

Následně se soud zabýval zásadní hmotněprávní námitkou žalobce, ve které vyjadřoval právní názor, že mu bylo nezákonně vyměřeno penále současně s doměřením daně z příjmů právnických osob za jeho právního předchůdce společnost CHEMOPETROL, a.s.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že společnost CHEMOPETROL, a.s. zanikla sloučením se společnostmi UNIPETROL RAFINÉRIE a.s. a UNIPETROL RPA, s.r.o. s tím, že nástupnickou společností je společnost UNIPETROL RPA, s.r.o. Společnost CHEMOPETROL, a. s. byla v důsledku fúze vymazána z obchodního rejstříku ke dni 1.8.2007. Společnost CHEMOPETROL, a.s. podala dne 2.7.2007 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006. Na základě tohoto daňového přiznání byla správcem daně daň konkludentně vyměřena v souladu s § 46 odst. 5 daňového

řádu. Dne 30.11.2007 bylo správci daně podáno žalobcem jako právním nástupcem společnosti CHEMOPETROL, a.s. dodatečné daňové přiznání na daň vyšší za stejné zdaňovací období, kterým byla daň navýšena o 56 640,- Kč. Na základě tohoto dodatečného přiznání byla opět správcem daně daň konkludentně vyměřena v souladu s § 46 odst. 5 daňového řádu. Dne 28.4.2009 byla u žalobce jako právního nástupce zahájena správcem daně daňová kontrola zaniklého daňového subjektu společnosti CHEMOPETROL, a.s. u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006. Na základě daňové kontroly správce daně zjistil, že zaniklá společnost CHEMOPETROL, a.s. chybně zařadila hmotný majetek do odpisových skupin a tím došlo k chybnému výpočtu odpisů u tohoto majetku. Správce daně stanovil správnou výši daňových odpisů a o rozdíl mezi odpisy stanovenými zaniklou společností a odpisy stanovenými správcem daně upravil základ daně. Na základě těchto zjištění následně správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým doměřil žalobci jako právnímu nástupci zaniklé společnosti CHEMOPETROL, a.s. daň z příjmů právnických osob ve výši 14 520 000,- Kč a současně sdělil žalobci, že mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně ve výši 2 904 000,- Kč.

Mezi účastníky je nesporné, že žalobce má povinnost uhradit dodatečně doměřenou daň za svého právního předchůdce. Spor mezi účastníky je ohledně povinnosti uhradit současně sdělené penále.

Soud se zabýval nejdříve otázkou, zda povinnost hradit penále přešla po zániku společnosti CHEMOPETROL, a.s. na žalobce jako jejího právního nástupce, či nikoliv. Při posouzení této otázky vycházel soud zejména ze závěrů obsažených v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29.8.2008, č.j. 5 Afs 129/2005-110.

Daňový řád v části šesté, nadepsané „Placení daní“, v § 57 upravuje základní pojmy – v odstavci prvním kdo je daňovým dlužníkem a stanoví, že každý, kdo je podle zvláštního zákona povinen platit daň nebo vybranou a sraženou daň odvádět, v odstavci druhém, kdy vzniká daňová povinnost a stanoví, že okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo zvláštních předpisů, v odstavci třetím stanoví, že daňová povinnost vzniklá před smrtí fyzické osoby přechází na dědice a v odstavci čtvrtém, že daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce. Ustanovení týkající se přechodu daňových povinností jsou svojí povahou ustanovení hmotněprávní, a proto je nutno na daný případ vztáhnout úpravu daňového řádu a nikoli úpravu zakotvenou v novém daňovém řádu.

Z výše uvedeného ustanovení vyplývá, že i když poplatníkem daně z příjmů právnických osob je zaniklý právní subjekt, přechází daňové povinnosti vzniklé před jeho zánikem na jeho právního nástupce. Pro vyřešení otázky možnosti přechodu povinnosti uhradit penále je tedy podstatné posoudit otázku, zda tato povinnost vznikla před zánikem právního předchůdce žalobce.

Na tomto místě soud považuje za nutné zdůraznit, že v daném případě je nutno použít pro posouzení otázky vzniku penále právní úpravu daňového řádu ve znění účinném od 1.1.2007. Zák. č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon o státní statistické službě a další související zákony, který provedl novelizaci úpravy penále v daňovém řádu s tím, že tato nová úprava se použije pro daně, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání uplynula po účinnosti tohoto zákona, což vzhledem ke skutečnosti, že předmětná nová úprava nabyla účinnosti 1.1.2007, v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, které se dané řízení týká, bylo splněno. Původní právní úprava znala jako příslušenství daně související s pozdní úhradou daně penále, které vznikalo přímo ze zákona a jeho výše se

pouze sdělovala daňovému subjektu platebním výměrem. Na rozdíl od toho v právní úpravě platné od 1.1.2007 byly konstruovány dva druhy příslušenství daně související s pozdní úhradou daně, a to úrok z prodlení a penále. Ohledně vzniku povinnosti platit úrok z prodlení platilo od 1.1.2007 totéž, co do té doby o penále, totiž že vzniká již od prvního dne prodlení a o jeho výši se pouze vyrozumí daňový dlužník platebním výměrem. V případě penále však došlo k podstatné změně právní úpravy. Dle původní úpravy mělo penále jak reparační funkci, kdy mělo dojít k náhradě újmy eráru vzniklé pozdním uhrazením daně, tak i sankční charakter, kdy plnilo funkci postihu za pozdní platbu. Dle nové právní úpravy funkci reparační převzal institut úroku z prodlení a penále nabylo čistě funkce sankčního institutu. Penále dle nové právní úpravy obsažené v § 37b daňového řádu funguje dle svého obsahu jednoznačně jako sankce za to, že daňový subjekt nevyměřil v daňovém přiznání existující daň ve správné výši. To nachází svůj odraz zejména v ustanovení § 37b odst. 4 daňového řádu, kde je stanoveno, že pokud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání, dodatečného hlášení nebo vyúčtování, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. Pro stanovení okamžiku vzniku penále je podstatné ustanovení § 37b odst. 1 daňového řádu, kde je mimo jiné stanoveno, že daňovému subjektu vzniká 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. Z uvedené formulace dle soudu jednoznačně vyplývá, že povinnost uhradit penále vzniká až současně s dodatečným vyměřením daně a do takového dodatečného vyměření taková povinnost vůbec neexistuje. To jednoznačně vyplývá i z již výše citovaného ustanovení § 37b odst. 4 daňového řádu, kde je stanoveno, že v případě vyměření na základě dodatečného daňového přiznání povinnost uhradit penále nevzniká a nikoli že v takovém případě povinnost uhradit penále zaniká.

V daném případě byla dodatečně vyměřena předmětná daň z příjmů právnických osob až po zániku společnosti CHEMOPETROL, a.s. Povinnost uhradit penále vznikla až současně s dodatečným doměřením daně 21.11.2010, a proto nemohla tato povinnost přejít z právního předchůdce na žalobce. V tomto směru se soud ztotožnil se závěry žalobce.

Soud však musí zdůraznit, že samotná podstata sporu řešeného v daném soudním řízení nebyla pouhá skutečnost, zda přešla povinnost uhradit penále z právního předchůdce na žalobce, ale zda vyrozumění žalobce o povinnosti uhradit penále v dodatečném platebním výměru bylo v souladu se zákonem. Proto dle soudu nelze zůstat u pouhého přezkumu otázky, zda povinnost uhradit penále na žalobce přešla z jejího právního předchůdce, ale je nutné rovněž zkoumat, zda povinnost uhradit penále nevznikla v souladu se zákonem samotnému žalobci.

Z úpravy penále obsaženého v ustanovení § 37b odst. 1 daňového řádu vyplývá, že povinnost uhradit penále vzniká daňovému subjektu, a to v souvislosti s dodatečným vyměřením daně, pokud k tomuto vyměření nedošlo na základě dodatečného daňového přiznání. V ustanovení § 6 odst. 1 daňového řádu je výslovně uvedeno, že daňovým subjektem je i právní nástupce právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem. Žalobce je tedy evidentně daňovým subjektem ve smyslu § 6 odst. 1 daňového řádu a dopadá na něho tedy i ustanovení § 37b daňového řádu. Předmětná daň z příjmů právnických osob mu byla vyměřena dodatečným platebním výměrem na základě daňové kontroly. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že byla naplněna v plném rozsahu dispozice normy obsažené v ustanovení § 37b odst. 1 daňového řádu.

V důsledku toho bylo třeba se vypořádat s otázkou, zda sankce související se vznikem povinnosti uhradit penále vznikla v důsledku porušení povinností právního předchůdce žalobce či v důsledku porušení povinností samotného žalobce.

Žalobce nikdy nerozporoval skutečnost, že na něho přešla z právního předchůdce povinnost uhradit daňové povinnosti zaniklého právního předchůdce vzniklé před zánikem tohoto právního předchůdce. Přešla tedy na něho povinnost uhradit tuto daň v objektivně stanovené správné výši. Skutečnost, že si žalobce uvědomoval svou odpovědnost za objektivní správnost stanovení výše daňové povinnosti, která na něho přešla z jeho právního předchůdce, jednoznačně dokládá skutečnost, že již po zániku společnosti CHEMOPETROL, a.s. žalobce podal dne 30.11.2007 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za společnost CHEMOPETROL, a.s. za zdaňovací období roku 2006 na daň vyšší. Jak však zjistil správce daně v rámci následné daňové kontroly ani tímto dodatečným daňovým přiznáním nebyla předmětná daň stanovena správně v plné výši. Předmětná povinnost uhradit penále tedy nevznikla žalobci v důsledku deliktního jednání spočívajícího v nesprávném vedení účetnictví ze strany jeho právního předchůdce, ale jako „sankce“ v důsledku skutečnosti, že žalobce nestanovil předmětnou daňovou povinnost ve správné výši, ačkoli k tomu měl možnost. Pokud by žalobce stanovil prostřednictvím dodatečného daňového přiznání předmětnou daň ve správné výši, v souladu s ustanovením § 37b odst. 4 daňového řádu by mu penále nevzniklo. Soud se plně ztotožnil se závěrem původně žalovaného, že žalobce měl možnost zjistit nesprávnosti v účetnictví vedeném jeho právním předchůdcem například v rámci auditu. Na této skutečnosti nic nemění tvrzení žalobce, že v souvislosti s provedenou fúzí u něho audit byl proveden. Je totiž otázkou s jakým zaměřením a do jaké hloubky předmětný audit provádění žalobce byl veden. Soud zdůrazňuje, že zařazení majetku do odpisových skupin je skutečností, ohledně níž v mezidobí nedošlo ke změně relevantní právní úpravy ani k posunu judikatury. Současně šlo o skutečnost při řádné kontrole zjistitelnou.

Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že žalobce byl v dodatečném platebním výměru ze dne 21.11.2010, č.j. 45878/10/207971505917, vyrozuměn o povinnosti uhradit penále ve výši 20 % z dodatečně vyměřené daně v souladu se zákonem.

Soud konstatuje, že se sice neztotožnil plně s odůvodněním obsaženým v žalobou napadeném rozhodnutí, ale dospěl k závěru, že žalobcem rozporovaná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z dodatečně vyměřené daně byla správcem daně stanovena v souladu se zákonem, a proto neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce směřující proti uložení povinnosti uhradit penále.

Pro úplnost soud konstatuje, že nezjistil, že by ustanovení týkající penále umožňovalo dvojí výklad, a proto neshledal možnost pro uplatnění výkladu *in dubio pro libertate* či *in dubio mitius*.

K žalobcově argumentaci judikaturou Evropského soudního dvora soud konstatuje, že veškerá judikatura, na kterou žalobce poukazoval, se vztahovala k otázce volného pohybu kapitálu. Soud však neshledal ve skutečnosti, že pokud je ze strany správce daně daňovému subjektu doměřena daň, vznikne mu i povinnost uhradit penále, nic co by omezovalo přeshraniční pohyb kapitálu či by odrazovalo od investování zahraniční investory. Jedná se o zcela běžnou právní úpravu. V důsledku toho neshledal soud ani samotná správní rozhodnutí vydaná na základě předmětné právní úpravy za rozporná se zásadami volného pohybu kapitálu v rámci EU.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu soudního spisu vůbec nevznikly. Soud nepřiznal žalovanému ani náhradu za cestovné k soudnímu jednání, neboť dle soudu je zastupování zájmů žalovaného součástí úřední činnosti žalovaného. Nemůže být k tíži daňových subjektů, pokud využijí svého práva na projednání věci v rámci správního soudnictví, že prvoinstanční orgán, který ve věci rozhodoval, nemá sídlo shodné se sídlem žalovaného. Rovněž nemůže být k tíži daňových subjektů, že stát z vlastního popudu reorganizoval správu daňových orgánů takovým způsobem, že v celé republice je pouze jedna organizační složka, která rozhoduje ve druhém stupni a tato složka sídlí v Brně. Pokud by byly náklady na cestové žalovanému přiznávány, došlo by dle soudu k diskriminaci všech mimobrněnských daňových subjektů, neboť ty by bez možnosti volby soudu, který bude věc projednávat, v případě neúspěchu žaloby musely oproti subjektům z Brna hradit náklady na cestovné pověřené osoby žalovaného k jednání soudu.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Ústí nad Labem dne 17. září 2014

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová