



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce: **F plus H s. r. o.**, se sídlem Třebíč, Zborovská 856/49, zastoupeného Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Liberec, Komenského 87/3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 6. 2011, č. j. 7711/11-1200-702690,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 6. 2011, č. j. 7711/11-1200-702690, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 16 410,75 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňové poradkyně Ing. Jitky Routkové.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. V dalším textu tohoto rozsudku proto výraz „žalovaný“ označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci

[2] Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil platební výměr ze dne 22. 12. 2010, č. j. 126928/10/330911703854, jímž Finanční úřad v Třebíči (dále též „správce daně“) sdělil žalobci penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 1 484 051 Kč.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný konstatoval, že v odvolacím řízení neprováděl žádné nové dokazování ani nedospěl k jinému právnímu názoru než správce daně. Do všech podkladů mohl žalobce nahlížet. Všechny podklady mu též byly známy. Zásada projednací porušena nebyla, žádné ustanovení žalovanému neukládá nařídít před vydáním rozhodnutí ústní jednání, není-li k tomu dán žádný konkrétní důvod.

[4] Dále žalovaný uvedl, že penále vzniklo jednak z důvodu pozdě uhrazené zálohy na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 263 200 Kč a dále v souvislosti s dodatečně vyměřenou daňovou povinností za zdaňovací období roku 2004 ve výši 1 370 040 Kč.

[5] K námitce, že žalobci měl být sdělen úrok z prodlení dle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007, a nikoli penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, žalovaný neshledal chybný postup správce daně. S účinností od 1. 1. 2007 byl nově upraven sankční systém zákona o správě daní a poplatků. Jak však plyne z čl. VI bodu 3. zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do 31. 12. 2006, se použije § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006. Původní lhůta splatnosti předmětných daňových povinností přitom nastala dne 15. 6. 2004 a 31. 3. 2005. Výpočet penále provedený správcem daně byl správný. Z evidence předpisů a plateb na druhu příjmu 770 „*daň z příjmů právnických osob*“ vyplývá, že na tomto druhu příjmu existovaly nedoplatky daňových povinností. Povinnost platit penále vzniká daňovému subjektu ze zákona. Platební výměr na penále dle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, je deklaratorním rozhodnutím správce daně.

[6] Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že penále zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně je nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (publ. pod č. 209/1992 Sb.).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[7] Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně. Uplatnil tyto žalobní body (soud pro přehlednost respektoval jejich posloupnost a označení v žalobě):

– *nepravomocný platební výměr*

[8] Žalobce uvedl, že dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 vydaný správcem daně dne 7. 1. 2008 pod č. j. 1545/08/330911/3854, dle něhož bylo z větší části stanoveno předmětné penále, nebyl doposud řádně doručen žalobci. Byl doručen pouze jeho zástupkyni. Ta však měla v daném období plnou moc speciální omezenou, nikoli tedy plnou moc generální, jak chybně uvádí

žalovaný. Pro vady doručování nemohl tento platební výměr nabýt právní moci, čímž nebyla splněna základní podmínka pro vydání platebního výměru na daňové penále.

– daňové penále – správní trestání

[9] Žalobce dále namítl, že penále je správní sankcí za platební delikt spočívající v pozdní úhradě daně, sankcí, která má přímý dopad do majetkové sféry žalobce. Samotnou daní však není. V souladu s čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, jenž lze nepochybně aplikovat i na správní trestání, měl být žalobci za prodlení s úhradou daně předepsán úrok z prodlení dle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007, který je pro žalobce příznivější a mírnější než daňové penále dle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006.

[10] Žalovaný citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu, podle nějž penále dle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, nicméně jeho číslo označil nesprávně a zejména nijak neuvedl, jak se daný nejasný rozsudek vztahuje k odvolacím námitkám. Sám se pak k předmětné odvolací námitce přezkoumatelným způsobem nevyjádřil.

– daňové penále – nepřiměřené

[11] Správce daně při výpočtu penále použil denní sazbu jednak 0,1 %, jednak 0,2 %. Jsou-li tyto denní sazby převedeny na roční, činí 36,5 % a 73 %. Taková výše penále ovšem neobstojí z pohledu zásady přiměřenosti, kterou má každý členský stát Evropské unie aplikovat ve svých vnitřních procesních pravidlech, aby nebylo zatíženo nebo znemožněno uplatňování komunitárního práva (viz rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-84/94, C-284/94, C-401/95). Taková výše navíc zavádí neodůvodněné rozdíly mezi subjekty v různých členských státech.

[12] Ze srovnávací studie zpracované v roce 2006 Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD) plyne, že obecně je sazba úroků či penále v případě opožděného placení daní odvozována v závislosti na úroku banky v daném státě a inflačních faktorech. V žádném z porovnávaných států však sazba nedosahuje 36,5 % p. a., natož pak 73 % jako v České republice. Taková sazba je o 20 %, resp. o 56 % vyšší než v ostatních státech Evropské unie. Sazba České národní banky se přitom pohybuje mezi 1,00 % a 1,25 % p. a.

[13] Penalizace daňových subjektů je současně nepoměrně tvrdší než přiznávaný úrok z přeplatku, který by měl v zásadě plnit obdobnou funkci. Dostatečně efektivní a přiměřenou je současná sazba úroku z prodlení nastavená s účinností od 1. 1. 2011 v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[14] Ke stanovení hranice přiměřenosti omezení vlastnického práva majetkovou sankcí – penálem za prodlení s úhradou daně – žalobce odkázal na rozhodnutí Rady (ES) Euratom č. 597/2000 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství a nařízení Rady (ES) Euratom č. 1150/2000 provádějící rozhodnutí č. 94/728/ES Euratom o systému vlastních zdrojů společenství, jakož i na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (C-363/00, C-460/01, C-163/06).

[15] Penále vypočtené správcem daně je tedy neobjektivním a nepřiměřeným omezením základního práva na ochranu vlastnictví, čímž porušuje Protokol č. 1 k Úmluvě o ochraně

lidských práv a základních svobod. Žalobci bylo uloženo přílišné a nepřiměřené břemeno, které zásadním způsobem zasáhlo do jeho finanční situace. V této souvislosti žalobce odkázal též na rozhodovací praxi Evropského soudu pro lidská práva (věc ORION-BŘECLAV s. r. o. proti České republice).

– *námítka promlčení*

[16] Žalobce dále poukázal na promlčení části stanoveného penále ve výši 2 632 Kč ke dni 24. 6. 2010, přičemž o jeho výši byl žalobce vyrozuměn až dne 3. 1. 2011.

– *námítka přeplatku na osobním účtu*

[17] Žalobce též konstatoval, že na osobním účtu měl na dani z přidané hodnoty přeplatky ve výši 1 039 Kč v období od 25. 10. do 25. 11. 2004, ve výši 21 080 Kč v období od 27. 12. 2004 do 25. 1. 2005, ve výši 570 Kč v období od 25. 4. do 25. 5. 2005, ve výši 4 755 Kč v období od 25. 5. do 27. 6. 2005, a ve výši 475 Kč v období od 27. 6. do 25. 7. 2005. Penále tedy bylo vypočteno chybně. Správce daně byl povinen přeplatek převést na úhradu nedoplatku. Za období, kdy osobní daňový účet vykazoval přeplatek, nelze žalobci počítat penále.

– *námítka nicotnosti platebního výměru*

[18] Předmětný platební výměr byl žalobci oznámen dne 3. 1. 2011. V jeho výroku ovšem chybí hmotněprávní ustanovení, podle něhož bylo rozhodováno. Navíc bylo rozhodnuto dle zákona 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., který však již k 3. 1. 2011 neplatil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[19] Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na argumentaci uvedené v napadeném rozhodnutí. Dále uvedl, že dodatečný platební výměr ze dne 7. 1. 2008, č. j. 1545/08/330911/3854, byl doručen žalobcově zástupkyni a je pravomocný. Z žádného úkonu učiněného vůči správci daně přitom není patrná jakákoli vůle zmocnitele omezit zastoupení v rámci příslušného daňového řízení. Ve smyslu § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků byla žalobcova zástupkyně pověřena k zastupování v daném daňovém řízení neomezeně. V souladu s § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků se pak písemnosti doručují pouze takovému zástupci. Tímto způsobem byl doručován jak uvedený dodatečný platební výměr, tak následné rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 15. 7. 2009, č. j. 7804/09-1300-701728. O těchto rozhodnutích byla vedena též řízení před soudem.

[20] K námitce promlčení části penále žalovaný konstatoval, že předmětná záloha ve výši 263 200 Kč byla splatná dne 15. 6. 2004 a byla uhrazena dne 25. 6. 2004. Tato záloha bezprostředně souvisí s daní z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. K této dani žalobce podal řádné daňové přiznání dne 31. 3. 2005, a to na daňovou ztrátu ve výši – 308 504 Kč. K témuž dni bylo konkludentně vyměřeno. Promlčecí lhůta dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků začala plynout od data splatnosti samotné daně z příjmů právnických osob a měla tak skončit dne 31. 12. 2011. K promlčení penalizace pozdní úhrady předmětné zálohy tedy nedošlo.

[21] Žalobní body ohledně přeplatků na osobním daňovém účtu a nicotnosti platebního výměru nebyly uplatněny v odvolání. Platební výměr obsahuje všechny zákonné náležitosti a nicotný tak není. Žalobcem tvrzené přeplatky na dani z přidané hodnoty vzniklé v období od 25. 10. 2004 do 27. 6. 2005 pak nemohly ovlivnit penalizaci zálohy, s jejíž úhradou byl žalobce v prodlení do 25. 6. 2004. Z archivní sestavy žalobce současně vyplývá, že na druhu příjmu 70 – daň z přidané hodnoty byly za období let 2004 a 2005 vykazovány přeplatky pouze od 12. 2. do 26. 4. 2004, což nekoresponduje s daty a částkami uváděnými v žalobě. Tyto přeplatky nemohly vzhledem k datu svého vzniku ovlivnit předmětnou penalizaci.

[22] Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Jednání konané dne 27. 8. 2013

[23] Při jednání žalobce zdůraznil nicotnost předmětného platebního výměru, jakož i promlčení práva správce daně sdělit žalobci předpis penále. Současně zopakoval, že dodatečný platební výměr ze dne 7. 1. 2008, č. j. 1545/08/330911/3854, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, není pravomocný. Tato daň byla doměřována na základě stejné daňové kontroly jako jednotlivé měsíční daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty let 2004 a 2005. V případě daně z přidané hodnoty přitom Krajský soud v Brně ve věci vedené pod sp. zn. 29 Af 99/2010 zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení. V této souvislosti žalobce navrhl přerušení řízení, a to do doby, než Nejvyšší správní soud rozhodne o kasační stížnosti žalovaného proti zmiňovanému rozsudku krajského soudu sp. zn. 29 Af 99/2010. K tomu žalobce dodal, že s ohledem na závěry tohoto rozsudku podal žalovanému dne 11. 9. 2012 podnět dle § 121 odst. 4 daňového řádu k přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, žalovaný však na tento podnět dosud nereagoval. Také s ohledem na podání tohoto podnětu by měl soud řízení přerušit.

[24] Vedle kopie uvedeného podnětu žalobce dále při jednání předložil rozhodnutí ze dne 1. 8. 2013, č. j. 1237333/13/2912-24801-703854, jímž Finanční úřad pro kraj Vysočina, územní pracoviště v Třebíči, deklaroval změnu žalobcovy daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2004, a to v celkové výši minus 1 143 610 Kč, tedy ve výši tvrzené žalobcem v dodatečném daňovém přiznání podaném dne 30. 6. 2004, přičemž ke stanovení daně došlo ke dni 2. 8. 2004. Žalobce v této souvislosti uvedl, že soud by měl přihlédnout k této deklaraci změny daňové povinnosti, jež se nutně musela zpětně k datu 2. 8. 2004 projevit na jeho osobním daňovém účtu.

[25] Soud tyto listiny provedl k důkazu, stejně jako další listiny předložené coby přílohy žaloby, vyjma srovnávací studie OECD zpracované v roce 2006. Důkaz touto listinou soud neprovedl pro nadbytečnost, neboť právní otázka přiměřenosti penále, k níž žalobce argumentoval mimo jiné i obsahem této listiny, již byla vyjasněna judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu (viz níže).

[26] Žalovaný ke svým již dříve písemně uplatněným tvrzením dodal, že pro soud je určující faktický a právní stav ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[27] Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejích vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[28] K jednotlivým žalobním bodům soud uvádí následující:

– *nepravomocný platební výměr*

[29] Jak plyne z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 16/2005, ve věci „SETERM, s. r. o“, či ze dne 3. 5. 2007, č. j. 2 Afs 32/2007-66, ve věci „D.L.D. TRADING COMPANY, IMPORT-EXPORT, spol. s r. o.“, právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je rozhodná z hlediska splnění podmínek pro uplatnění penále stanovených v § 63 zákona o správě daní a poplatků; není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předsat k úhradě penále.

[30] V daném případě žalobce poukazoval na skutečnost, že dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ze dne 7. 1. 2008, č. j. 1545/08/330911/3854, nenabyl právní moci, neboť byl, stejně jako následné rozhodnutí žalovaného o odvolání, doručen pouze žalobcově daňové poradkyni, jejíž plná moc však byla omezená.

[31] Problematika zastoupení žalobce daňovou poradkyní Ing. Jitkou Routkovou v daňových řízeních vedených Finančním úřadem v Třebíči není zdejšímu soudu neznámá. I v nyní souzené věci tak [stejně jako např. v již pravomocně skončených věcech vedených pod sp. zn. 29 Af 49/2010 (ve spojení s usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 7 Afs 68/2012-32), či sp. zn. 29 Af 99/2010] ze správního spisu vyplynulo, že žalobce dne 30. 8. 2004 udělil dotyčné daňové poradkyni plnou moc k zastupování a jednání žalobce ve všech řízeních dle zákona o správě daní a poplatků a ve všech řízeních dle zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád). Dne 18. 10. 2004 žalobce udělenou plnou moc omezil tak, že již neplatí pro daňové řízení ve věci daně silniční pro zdaňovací období roku 2001 a 2002, přičemž výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Dne 29. 3. 2005 žalobce plnou moc omezil tak, že již neplatí pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, přičemž výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Dne 13. 12. 2006 žalobce plnou moc omezil tak, že již neplatí pro zastupování a jednání s Finančním úřadem v Liberci ve věci daňových a jiných řízení, přičemž výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Plná moc ze dne 20. 1. 2007 zmocňovala Ing. Routkovou k podání žádosti o zřízení či zrušení daňové informační schránky a k nahlížení do daňové informační schránky žalobce, s tím, že tato plná moc ruší jakoukoli dříve udělenou plnou moc, to však pouze v rozsahu, ve kterém byla udělena. Při ústním jednání konaném dne 23. 5. 2007 na Finančním úřadu v Třebíči jediný jednatel žalobce L. K. do protokolu na otázku správce daně prvního stupně, zda je jednatelem daňového subjektu, uvedl: „*Ano jsem, ale generální plnou moc pro zastupování firmy má Ing. Routková Jitka.*“ Dne 30. 1. 2009 pak byla Finančnímu úřadu v Třebíči předložena plná moc ze dne 18. 5. 2007, kterou žalobce Ing. Routkovou zmocnil k zastupování ve věci uplatnění nároku na náhradu škody způsobené při výkonu státní moci a ve věcech se škodou přímo souvisejících. Současně je uvedeno, že tato plná moc ruší, avšak pouze v rozsahu, ve kterém byla udělena, jakoukoliv dříve udělenou plnou moc. Plnou mocí ze dne 12. 3. 2011 pak žalobce ve vztahu k řízením týkajícím se různých daňových povinností za zdaňovací období roku 2010 a následující zmocnil k zastupování společnost eTAX s. r. o.,

s tím, že tato plná moc ruší, avšak pouze v rozsahu, ve kterém byla udělena, jakoukoliv dříve udělenou plnou moc.

[32] Při posouzení sporné právní otázky, tedy zda předmětná plná moc byla omezená či nikoli, soud vycházel v první řadě ze znění § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož se daňový subjekt *může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu; není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.* Dále pak z § 17 odst. 7 téhož zákona, který na posouzení omezenosti či neomezenosti plné moci váže způsob doručování (*Má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Má-li příjemce osobně v daňovém řízení něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci.*).

[33] Současně nemohl pominout judikaturu, danou otázkou se zabývající. Zde soud čerpal zejména z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006-79 (publ. pod č. 1353/2007 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), jakož i z nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01 (N 15/29 SbNU 117, publ. též na <http://nalus.usoud.cz>), přičemž shledal, že ve vztahu k věcně a místně příslušnému správci daně byla předmětná plná moc v rozsahu zastupování žalobce v daňovém řízení ohledně doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 nepochybně neomezená ve smyslu § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

[34] Zde je podstatné, že na daňové řízení vymezené druhem daně a zdaňovacím obdobím je nutno nahlížet samostatně. Jeden z úkonů, jimiž žalobce postupně „omezoval“ či upřesňoval rozsah plné moci udělené jím daňové poradkyni Ing. Jitce Routkové, se sice dotýkal řízení o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, pouze však způsobem, který na její neomezenou povahu neměl vliv. Jak uvedeno výše, dne 29. 3. 2005 žalobce plnou moc omezil tak, že již neplatí pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, přičemž výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Tuto listinu žalobce předložil správci daně dne 31. 3. 2005 společně s podáním řádného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004.

[35] Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2007, č. j. 8 Afs 160/2005-99, ve věci „*PORTOIL s. r. o.*“, plnou moc, již je zástupce zmocněn ke všem úkonům, s výjimkou podávání daňových přiznání a hlášení a s výjimkou podávání mimořádných opravných prostředků, je nutno posuzovat jako plnou moc neomezenou. V nyní projednávaném případě byla situace obdobná. Jediné omezení pro zmocněnce spočívalo v podání daňového přiznání, k čemuž však již současně došlo. Na doměřovací řízení a na ně navazující odvolací řízení se dané omezení nevztahovalo a na plnou moc je tak třeba nahlížet jako na neomezenou.

[36] Zároveň plná moc, ve znění uvedených omezení či upřesnění, neobsahovala ani konkrétní směrnice či příkazy, kterými by byla zástupkyně žalobce vázána, ani přesné vymezení rozsahu zmocnění ve vztahu k danému daňovému řízení. V tomto daňovém řízení předmětná plná moc umožňovala jmenované zástupkyni činit vůči věcně a místně příslušnému správci daně (Finančnímu úřadu v Třebíči) všechny úkony, které by žalobce jinak mohl činit sám.

[37] Z předložené plné moci (ve znění jejích upřesnění a omezení) nevyvstala žádná pochybnost ohledně neomezeného rozsahu zastupování žalobce jeho zástupkyní v předmětném daňovém řízení. Z tvrzení jednatele při ústním jednání dne 23. 5. 2007 tak ani nelze dovodit, že by zamýšlel měnit rozsah udělené plné moci (zde lze dodat, že nebylo povinností správce daně poučovat jednatele žalobce o nuancích vymezení rozsahu zplnomocnění v daňovém řízení; otázka správce daně k této problematice nesměřovala a zároveň odpověď jednatele byla v souladu s ostatními listinami založenými ve správním spise). Vzhledem k neexistenci pochyb pak nevznikla ani povinnost správce daně dotazovat se žalobce či jeho zástupkyně na rozsah zmocnění, resp. je vyzývat k upřesnění vymezení rozsahu zmocnění.

[38] Doručovali-li tedy správce daně i žalovaný písemnosti pouze zástupkyni žalobce na adresu jejího sídla (doručení předmětných rozhodnutí své zástupkyni žalobce nezpochybňoval), činili tak v souladu s § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

[39] K uvedenému nutno dodat, že odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 7. 1. 2008 zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 7. 2010, č. j. 10046/10-1200-703509. Žalobu, kterou žalobce proti tomuto rozhodnutí podal, však Krajský soud v Brně odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. usnesením ze dne 1. 10. 2010, č. j. 29 Af 111/2010-23, neboť ve lhůtě pro podání žaloby neobsahovala žádný žalobní bod. Kasační stížnost žalobce proti usnesení krajského soudu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 4. 5. 2011, č. j. 1 Afs 2/2011-55. Ústavní stížnost žalobce proti těmto rozhodnutím správních soudů odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 6. 3. 2013, sp. zn. I. ÚS 2349/11. Z uvedeného přehledu v první řadě plyne, že k meritornímu soudnímu přezkumu dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 pochybením žalobce nedošlo. Současně je však zřejmé, že správní soudy implicitně považovaly rozhodnutí o tomto dodatečném vyměření daně za pravomocná. Nebylo-li by rozhodnutí žalovaného pravomocné, nemohla by uplynout lhůta k podání žaloby, s jejímž uplynutím byl do značné míry spojen žalobcův procesní neúspěch.

[40] V této souvislosti soud neshledal důvodu, pro nějž by měl řízení o nyní projednávané žalobě přerušit. Řízení vedené Nejvyšším správním soudem o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 29 Af 99/2010 (věc je u kasačního soudu vedena pod sp. zn. 7 Afs 87/2012) nemá přes jistou souvislost v zásadě žádný přímý vliv na otázku dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Přezkumné řízení pak dosud k podnětu žalobce nebylo finanční správou zahájeno.

– daňové penále – správní trestání

[41] K tomuto žalobnímu bodu je nutno hned na počátku uvést, že zcela totožné právní otázky v něm vznesené byly komplexním způsobem zodpovězeny Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011-82, ve věci „*F plus H s. r. o.*“, tedy ve věci týkající se týchž účastníků. Ústavní stížnost žalobce proti tomuto rozsudku Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 2147/11. Nejvyšší správní soud přitom vycházel též ze svého rozsudku ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005-43, publ. pod č. 1889/2009 Sb. NSS (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). I v tomto případě Ústavní soud následně podanou ústavní stížnost odmítl, a to usnesením ze dne 17. 1. 2008, sp. zn. III. ÚS 1394/07. Krajský soud neshledal důvodu, pro nějž by se měl od judikatury Nejvyššího správního soudu, navíc aprobované Ústavním soudem, odchýlit.

[42] Na tomto místě tak postačí zopakovat zásadní závěry Nejvyššího správního soudu plynoucí z uvedených rozsudků, které se zcela vztahují i na nyní projednávanou věc. Tedy, penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka. Přestože však částečně plní i funkci represivní a odstrašovací, je jeho základní funkcí paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů. Právě s ohledem na tuto funkci je nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

[43] Povinnost platit penále vzniká daňovému dlužníkovi přímo ze zákona. Předpis penále je deklaratorním rozhodnutím; při jeho stanovení není finančním orgánům dán prostor pro správní uvážení, zda penále v posuzovaném případě uloží, případně v jaké výši. Penále je vyměřeno přímo na základě zákona. S daňovým subjektem není vedeno „běžné“ řízení o správním deliktu, v němž by mohly být uplatněny obecné principy trestání.

[44] Rozhodná je v tomto ohledu i skutečnost, že zákon č. 230/2006 Sb. obsahuje přechodná ustanovení, v nichž je explicitně zakotveno, za jakých podmínek má být aplikována nová právní úprava úroku z prodlení a kdy bude stanoveno původní penále. Zákonodárce tak jasně vyjádřil svůj záměr určit předpis penále u daní, u nichž vznikla splatnost do 31. 12. 2006, podle § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006. Tak tomu bylo i v daném případě.

[45] Zkráceně řečeno, penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného. V posuzovaném případě tedy nebylo možné uplatnit zásadu retroaktivity ve prospěch žalobce a stanovit mu tak úrok z prodlení dle úpravy účinné od 1. 1. 2007. Námitka nesprávného posouzení povahy daňového penále proto není důvodná.

[46] Žalovaný ve svém rozhodnutí na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu nejen odkázal (byť nepřesně, žalobci však, i vzhledem k jeho osobnímu angažmá v souzené věci muselo být zcela nepochybně zřejmé, o jaký rozsudek se jedná), ale zejména z něj i materiálně vycházel. O nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí v tomto ohledu tak nemůže být řeči.

– daňové penále – nepřiměřené

[47] I na argumentaci ohledně tohoto žalobního bodu se plně vztahují závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v již citovaných rozsudcích sp. zn. 2 Afs 159/2005 a sp. zn. 1 Afs 1/2011. A ani v tomto případě se od nich zdejší soud nehodlá odchýlit.

[48] Stručně uvedeno, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že penále coby majetková sankce zasahuje hmotněprávní pozici daňového subjektu způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené daňové povinnosti. Sazby penále jednak nemají likvidační, vyvlastňující či lichvářskou povahu, jakkoli jsou nepochybně citelné, jednak v dlouhodobém časovém horizontu reflektují ekonomickou realitu, v daném případě cenu peněz. Právní úprava penále obsažená v § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, tedy odpovídá ústavnímu principu proporcionality a není nepřiměřená.

[49] Za této situace není třeba blíže hodnotit žalobcem citovanou judikaturu Soudního dvora Evropské unie či Evropského soudu pro lidská práva vztahující se k principu přiměřenosti omezení vlastnického práva. Nejvyšší správní soud ve zmíněných rozhodnutích podrobně

vysvětlil, z jakých důvodů nejsou sazby penále obsažené v § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, nepřiměřené, a zdejší soud na tyto závěry výslovně odkazuje. Z obdobného důvodu není relevantní ani odkaz žalobce na rozhodnutí Rady (ES) Euratom č. 597/2000, o systému vlastních zdrojů Evropských společenství, případně na nařízení Rady (ES, Euratom) č. 1150/2000 ze dne 22. 5. 2000, kterým se provádí rozhodnutí 94/728/ES Euratom o systému vlastních zdrojů Společenství, upravujícího výši úroku z prodlení účtovaného členskému státu v případě prodlení.

– námitka promlčení

[50] Jak plyne z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265, publ. pod č. 2317/011 Sb. NSS, lze daňového dlužníka vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále (§ 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, ve spojení s § 70 odst. 1 téhož zákona). Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná.

[51] O předpisu daňového penále za pozdní úhradu zálohy daně pak musí být daňový dlužník vyrozuměn ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání této zálohy, přičemž běh promlčecí lhůty ve vztahu k penále za prodlení s úhradou zálohy nelze vázat na daň jako takovou. V souladu s § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků začne lhůta pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku na zálohách běžet od konce roku, v němž se nedoplatek záloh stal splatným (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2008, č. j. 7 Afs 41/2007-50, publ. pod č. 2590/2012 Sb. NSS, či ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 38/2007-65).

[52] V daném případě byla záloha na daň z příjmů právnických osob splatná ke dni 15. 6. 2004. Šestiletá promlčecí lhůta dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tak měla uplynout ke dni 31. 12. 2010. Žalovaný netvrdil, a ani ze správního spisu nevyplývá, že by některý z finančních orgánů učinil úkon ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jímž by běh této promlčecí lhůty přerušil. Takovým úkonem přitom není předmětný platební výměr ze dne 22. 12. 2010. Ostatně ani ten by nesplňoval podmínky § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť žalobce byl o něm zpraven až dne 3. 1. 2011. Vzhledem k uvedenému soud shledal, že zmíněná šestiletá promlčecí lhůta, v níž byl správce daně oprávněn žalobci sdělit penále za pozdní úhradu předmětné zálohy, také skutečně uplynula dnem 31. 12. 2010 (s ohledem na tuto okolnost a na znění § 264 odst. 5 daňového řádu se ve věci neuplatní daňový řád). Jestliže pak bylo dotčené penále žalobci pravomocně sděleno až dne 24. 6. 2011, stalo se tak po této lhůtě.

[53] Žalobce námitku promlčení v daňovém řízení nevznesl, žalovaný tak formálně nepochybil, pokud k promlčení části vyměřeného penále nepřihlédl. To však nic nemění na povinnosti soudu tak učinit, byla-li tato námitka vznesena až v řízení před ním. Z tohoto důvodu soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[54] Promlčení práva správce daně vyrozumět žalobce o penalizaci související s pozdní úhradou daně samotné žalobce nenamítal, soud se touto otázkou tedy nezabýval.

– námitka přeplatku na osobním účtu

[55] Jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75, vykazuje-li stav účtu daňového subjektu, na němž je účtováno o plnění jeho

veřejnoprávního závazku vůči státu, v určitém období vratitelný přeplatek, který je v dispozici správce daně, nikoli však v dispoziční sféře daňového subjektu, nelze odůvodněně dospět k závěru, že v tomto určitém období je daňový subjekt současně v „deficitním postavení“ se splněním své veřejnoprávní (daňové) povinnosti, tzn. v prodlení.

[56] V daném případě žalobce v odvolání námitku poukazující na střet vratitelných přeplatků s předmětnými nedoplatky neuplatnil, žalovaný se tak těmito skutečnostmi v odůvodnění rozhodnutí o odvolání nezabýval. Vzhledem ke zrušení rozhodnutí žalovaného z důvodů výše uvedených, pokládá soud posouzení této námitky nyní za nadbytečné a ponechává je na žalovaném (uvede-li ji žalobce v novém řízení).

[57] Poukázal-li v této souvislosti žalobce na změnu daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2004 ke dni 2. 8. 2004, deklarovanou rozhodnutím Finančního úřadu pro kraj Vysočina ze dne 1. 8. 2013 (soudu byla ostatně tato skutečnost známa z věci vedené jím pod sp. zn. 29 Af 93/2012), nemohl soud k této skutečnosti přihlídnout s ohledem na princip zakotvený v § 75 odst. 1 s. ř. s. K prolomení skutkové a právní koncentrace by soud mohl přistoupit pouze v případě, pokud by došlo ke zrušení rozhodnutí stanovícího primární daňovou povinnost, s jejíž úhradou byl daňový subjekt v prodlení, a to vzhledem ke specifické zákonné úpravě normující, že příslušenství sleduje osud daně. To však neznamená, že by žalobce nemohl svůj případně nově vzniklý nárok na přeplatek u správce daně uplatnit. Učinit tak samozřejmě může již v novém řízení o odvolání proti platebnímu výměru ze dne 22. 12. 2010, č. j. 126928/10/330911703854.

– námitka nicotnosti platebního výměru

[58] Co se týče tvrzených vad souvisejících s obsahem předmětného platebního výměru, soud žádnou takovou vadu, která by způsobovala nezákonnost, natožpak nicotnost tohoto rozhodnutí, neshledal.

[59] Co se týče nutnosti uvést ve výrokové části právní předpis, podle něhož bylo rozhodováno, má zdejší soud za to, že účelem tohoto ustanovení není uložit správním orgánu povinnost vyjmenovat všechna ustanovení, která byla v daném případě aplikována či jen pouze jakýmkoli způsobem dotčena (což by v případě těch procesních nebylo prakticky proveditelné), ale umožnit adresátovi daného rozhodnutí identifikovat právní normy, jejichž dispozice, příp. hypotéza, byla naplněna, a právní normy, z nichž plyne případná sankce. V daných případech bylo ve výrokové části uvedeno, že správce daně rozhodl podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, a dle čl. VI zákona č. 230/2006 Sb. Požadavek zákona by byl přitom naplněn i tehdy, pokud by správce daně pouze konstatoval právní předpisy, na jejichž základě rozhodoval. Konkretizace ustanovení tohoto zákona byla nad rámec zákonného požadavku na tuto náležitost rozhodnutí [§ 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu] a umožňovala žalobci porozumět výroku rozhodnutí.

[60] Žalobce se přitom mýlí, uvádí-li, že v platebním výměru chybí hmotněprávní ustanovení, podle něhož bylo rozhodováno. Tímto (a zároveň též ustanovením procesněprávním) je totiž právě v platebním výměru uvedený § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006. Skutečnost, že norma upravující podmínky, za nichž dochází ke vzniku penále, je obsažena v primárně procesním předpisu, nic nemění na její hmotněprávní povaze.

[61] Správní orgány rozhodují podle předpisů účinných ke dni vydání jejich rozhodnutí. Tak učinil i správce daně v daném případě (platební výměr byl vydán dne 22. 12. 2010). Okolnost, že v době mezi vydáním platebního výměru a jeho doručením žalobci (dne 3. 1. 2011) došlo ke změně právní úpravy, nemá na zákonnost daného platebního výměru žádný vliv. Námitka žalobce je v tomto ohledu zcela nelogická, neboť jednak by správce daně nutila předjímat skutečnost na jeho vůli nezávislou, totiž okamžik doručení rozhodnutí daňovému subjektu, jednak, a to zejména, by však negovala výše uvedené pravidlo rozhodování správních orgánů plynoucí ze zásady právní jistoty.

[62] K uvedenému lze dodat, že vzhledem k § 264 odst. 14 daňového řádu se příslušná (formálně zrušená) právní úprava stanovení penále u daní, jejichž původní den splatnosti nastal do 31. 12. 2006, tedy § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, jakož i čl. IV bod 3. zákona č. 230/2006 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2010, uplatní i po 1. 1. 2011, tedy po nabytí účinnosti daňového řádu.

VI. Závěr a náklady řízení

[63] Po provedeném řízení soud shledal, že v předmětném daňovém řízení došlo k penalizaci pozdní úhrady části daňové povinnosti, u níž však již bylo právo správce daně na aplikaci tohoto nástroje promlčeno. Z tohoto důvodu rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil dle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[64] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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.

[65] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcovy daňové poradkyně a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Vzhledem k čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb. byl na právní služby poskytnuté do 31. 12. 2012 aplikován advokátní tarif ve znění účinném do tohoto data, na právní služby poskytnuté po tomto datu byl aplikován advokátní tarif ve znění účinném od 1. 1. 2013. V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby učiněné do konce roku 2012 (převzetí a příprava zastoupení, žaloba), jeden úkon právní služby provedený v roce 2013 (účast při jednání soudu dne 27. 8. 2013) a tři režijní paušály, ve výši 2 x 2 100 Kč, 1 x 3 100 Kč a 3 x 300 Kč, dále cestovní výdaje ve výši 3 702,60 Kč (cesta Liberec–Brno a zpět, celkem 618 km, prokázaná cena pohonných hmot 39,20 Kč/l, základní náhrada za 1 km jízdy 3,60 Kč, spotřeba dle technického průkazu 6,1 l/100 km), parkovné v Brně ve výši 60 Kč, a promeškaný čas strávený daňovou poradkyní žalobce cestou z místa jejího sídla v Liberci k jednání u soudu v Brně dne 27. 8. 2012 a zpět v rozsahu šestnácti půlhodin ve výši 16 x 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012, a § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. g), § 13 odst. 3, 4, § 14 odst. 1 písm. a), odst. 3 advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2013, § 30 vyhlášky č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy, § 157, § 158 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce], tedy celkem 13 562,60 Kč. Protože žalobcova daňová poradkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 848,15 Kč, odpovídající dani, kterou je daňová poradkyně povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést

podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 1. 2013 (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 16 410,75 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

[66] Nad tuto přiznanou náhradu nákladů řízení žalobce ještě v podání ze dne 28. 8. 2013 požadoval odměnu za úkony dle § 11 odst. 3 advokátního tarifu označené jím jako „*žádost o osvobození od soudního poplatku*“ (ze dne 15. 10. 2011) a „*odpověď k výzvě ve věci jednání*“ (ze dne 14. 1. 2012). Tyto návrhy však soud neakceptoval. Nejednalo se totiž o úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1, 2 advokátního tarifu a nelze je ani dle § 11 odst. 3 advokátního tarifu k žádnému z takových úkonů přirovnat.

[67] Soud pak žalobcově daňové poradkyni nepřiznal ani stravné účtované ve výši 66 Kč. Daňové poradkyni sice v rámci náhrady cestovních výdajů náleží i stravné, avšak pouze za předpokladu, že délka tuzemské pracovní cesty činí více než 12 hodin. Náhrada stravného se zde totiž stanoví při současném použití § 163 zákoníku práce a § 24 odst. 2 písm. k) bodu 2. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalobcova daňová poradkyně netvrdila ani nedoložila takovou délku trvání pracovní cesty [naopak v podání ze dne 28. 8. 2012 uvedla: „*stravné (§ 162 ZP) 5 až 12 hodin*“]. Ani s přihlédnutím k době trvání soudního jednání (a to i včetně částečně související věci sp. zn. 29 Af 114/2011 projednané zdejším soudem téhož dne od 10.00 hod.) a době trvání cesty z jejího sídla do sídla soudu a zpět nelze na splnění této podmínky usuzovat. V daném případě tedy předmětná cesta danou podmínku nesplnila, a proto stravné nemohlo být přiznáno (blíže srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 A 544/2002-84).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 Brně dne 27. srpna 2013

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu