



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. Faisala Husseiniho, 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 rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 1. 2015, č.j. 390/15/5200-10421-707161 a č.j. 391/15/5200-10421-707161,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí napadených rozhodnutí

[1] Dne 25. 1. 2008, resp. 2. 2. 2009, podal žalobce vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008, obě znějící na daňovou povinnost ve výši 708 Kč, kterou neuhradil. Následně žalobci

Finanční úřad v Třebíči¹ předepsal daň k přímému placení platebními výměry ze dne 2. 4. 2008, č. j. 57957/08/330910/9219, a ze dne 19. 5. 2009, č. j. 69806/09/330910706947.

[2] Výzvou ze dne 18. 6. 2008, č. j. 84590/08/330910/9219, vyzval správce daně žalobce k zaplacení nedoplatku daně za zdaňovací období roku 2007 ve výši 708 Kč v náhradní lhůtě.

[3] Správce daně poté vydal platební výměry na úrok z prodlení ze dne 18. 10. 2010, č. j. 109933/10/330910703184, a č. j. 109939/10/330910703184, kterými byl žalobce vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení úhrady předmětných daňových povinností, který byl předepsán do evidence na jeho osobní daňový účet do dne 17. 9. 2010, a to ve výši 312 Kč a 235 Kč.

[4] Dne 9. 6. 2014 vydal správce daně další platební výměry č. j. 1172323/14/2912-24800-703184, a č. j. 1172324/14/2912-24800-703184, kterými byl žalobce vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby předepsané do dne 22. 2. 2013, a to ve výši 557 Kč a 536 Kč.

[5] Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný zamítl v záhlaví označenými rozhodnutími.

[6] K odvolání žalobce žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že platební výměry obsahují veškeré náležitosti § 102 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Ve výroku jsou uvedeny ustanovení § 264 odst. 14 daňového řádu a § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“). Z výroku rovněž vyplývá, že správce daně daňový subjekt vyrozumívá o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou dle zvláštní sazby za předmětné zdaňovací období. Odkaz na příslušný výpočet předpisu úroku je uveden ve výrokové části rozhodnutí, tudíž je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu součástí výroku.

[7] Platební výměr na úrok z prodlení úhrady daňové povinnosti je pouze deklaratorním rozhodnutím, správce daně sděluje daňovému dlužníku skutečnost, že k datu uvedenému na platebním výměru u něho evidoval úrok z prodlení, a to v částce uvedené v platebním výměru a současně mu ve výroku tohoto rozhodnutí sděluje, že úrok z prodlení byl splatný dnem, ve kterém byly splněny zákonné podmínky pro jeho vznik. Správce daně rozhoduje pouze o sdělení výše úroku z prodlení úhrady daňových povinností, jelikož povinnost placení úroku z prodlení je již stanovena zákonem. Žalobce v odvolání neuvedl ani nedoložil, jaký konkrétní přeplatek na dani měl mít, přičemž tato skutečnost nevyplývá ani ze spisového materiálu.

[8] Úrok z prodlení činil 557 Kč, resp. 536 Kč, za zdaňovací období roku 2007 a 2008. Námitka že dle § 253 odst. 1 daňového řádu se úrok z prodlení nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně a jednoho správce daně za jedno zdaňovací období částku 200 Kč, tedy není přípdná.

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 úřadu v Třebíči se stal Finanční úřad pro Kraj Vysočina. Výraz „správce daně“ v tomto rozsudku označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

[9] Námitka promlčení úroku z prodlení za zdaňovací období roku 2007 rovněž není důvodná. Úrok z prodlení se nevyměřuje, ale ve smyslu § 63 odst. 3 ZSDP předepisuje. Při posouzení lhůty k předepsání úroku z prodlení je nutné vycházet z § 58 ZSDP, podle kterého úrok z prodlení jako příslušenství daně sleduje osud daně. Při stanovení počátku běhu lhůty pro placení daně je nutno vycházet z § 70 odst. 1 ZSDP, a to z původní lhůty splatnosti nedoplatku daně za zdaňovací období roku 2007, která je v tomto případě dána § 38d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“), tj. do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl plátcce daně povinen provést srážku dle § 38d odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmu. Z § 70 odst. 1 ZSDP vyplývá, že v projednávaném případě by šestiletá prekluzivní lhůta pro placení daně, která počala běžet dne 1. 1. 2008, uplynula dne 31. 12. 2013. Dne 28. 6. 2008 byla zástupci daňového subjektu doručena výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě a to nedoplatku na daňové povinnosti za rok 2007. Tím došlo dle § 70 odst. 2 ZSDP k přerušení lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňové nedoplatky, resp. prekluzivní lhůty pro placení daně a nová lhůta počala běžet po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, tj. dnem 1. 1. 2009. Vydal-li proto správce daně platební výměr na úrok z prodlení dne 9. 6. 2014 a doručil ho dne 16. 6. 2014, učinil tak v zákonem stanovené lhůtě, neboť konec šestileté lhůty by dle § 70 ZSDP a následně § 160 daňového řádu nastal až dne 31. 12. 2014.

[10] Napadený platební výměr na úrok z prodlení navazuje na úrok z prodlení za zdaňovací období roku 2007 již sdělený platebním výměrem ze dne 18. 10. 2010, č. j. 109933/10/330910703184, v částce 312 Kč (na základě Pokynu D-309 byl předepsaný úrok prominut v částce 46 Kč). Tento platební výměr byl vydán ve lhůtě pro vybrání daně. Platební výměr na úrok z prodlení č. j. 1172323/14/2912-24800-703184 sděluje daňovému subjektu jen zbývající část úroku, která byla předepsána dle zákona na jeho osobní daňový účet.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[11] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobce namítal, že v předmětném období měl *de facto* přeplatek na daních, a to jak na dani silniční, tak na dani z přidané hodnoty. Je v rozporu se čl. 11 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod, jestliže neoprávněně vymožená částka na silniční dani ve výši 700 Kč byla úročena pouze ve výši 140 % diskontní sazby, tj. 3,85 % až 0,35 %, tj. v celkové výši 3 % z přeplatku zaviněného správcem daně, zatímco dluh žalobce na jiné dani byl úročen *repo* sazbou ve výši 16,05 % až 17,5 %, tj. *de facto* ve výši 80 % dlužné daně.

[12] Z ustanovení § 63 odst. 5 ZSDP se úrok z prodlení nepředepíše a daňovému dlužníku nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jedné daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období částku 200 Kč. Z předmětných platebních výměrů vyplývá, že je daň určená za jednotlivá období ve výši 59 Kč a úrok z prodlení stanoven ve výši 43,68 Kč až 46,92 Kč. V úhrnu tedy nepřesáhl částku 200 Kč, a neměl proto být na osobní daňový účet žalobce předepsán.

[13] Výroky platebních výměrů jsou neurčité, jelikož neobsahují žádné hmotněprávní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Správce daně neuvedl nic o daňové povinnosti, která

by stíhala žalobce. Tuto vadu nenapravit ani žalovaný. Žalobce nebyl kvůli absenci konkrétní právní normy schopen řádně cílit své odvolací, eventuálně žalobní námitky.

[14] Příjem zúčtovaný nebo vyplacený zaměstnavatelem je samostatným základem pro zdanění zvláštní sazbou daně podle § 6 a § 36 zákona o daních z příjmů, proto zdaňovacím obdobím nemůže být příslušný kalendářní rok, ale jednotlivý příjem, který je zdaněn zvláštní sazbou daně.

[15] Úrok z prodlení za zdaňovací období roku 2007 byl již k datu právní moci napadeného platebního výměru ze dne 9. 6. 2014 promlčený.

[16] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[17] Ve vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Dále uvedl, že není oprávněn posuzovat ústavnost jím aplikovaných zákonných ustanovení, resp. není aktivně legitimován k podání návrhu Ústavnímu soudu na zrušení zákona nebo jeho jednotlivých ustanovení.

[18] Žalobcem předložené dílčí hodnoty se vztahovaly k jednotlivým měsícům konkrétního zdaňovacího období, za něž byla žalobcem na dotčené dani sražena určitá částka, avšak ta jím nebyla ve lhůtě splatnosti uhrazena. Tyto dílčí předpisy úroku z prodlení nelze pojímat izolovaně, nýbrž je nezbytné na ně nahlížet v souladu s dikcí zákona o správě daní a poplatku souhrnně, tj. optikou celkové výše, která byla žalobci v daném případě předepsána v rámci platebního výměru ze dne 18. 10. 2010, resp. ze dne 9. 6. 2014.

[19] Žalobce směšuje dva základní pojmy daňové legislativy, a to základ daně a zdaňovací období. Zdaňovacím obdobím není jednotlivý příjem vyplacený plátcem daně, ale v souladu s § 16b zákona o daních z příjmů je zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob kalendářní rok. Samotný žalobce v tiskopisu vyúčtování daně uvedl jako zdaňovací období roky 2007 a 2008.

[20] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[21] V replice ze dne 7. 8. 2015 žalobce namítal, že žalovaný nerozhodoval na základě řádně zjištěného skutkového stavu. Nelze předepsat úrok z prodlení v období, kdy měl žalobce přeplatek na dani silniční. Žalovaný chybně nepředložil soudu veškeré správní spisy, které osvědčují, že žalobce měl v předmětném období přeplatek na dani silniční a dani z přidané hodnoty, a soud tak bez těchto spisů nemůže dojít k spravedlivému závěru.

[22] Přeplatek na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2004, obdobně jako silniční daně za zdaňovací období roku 2004, nebyl při výpočtu úroku z prodlení u daně

z příjmu fyzických osob zdaňovaných srážkou dle zvláštní sazby daně v platebních výměrech vůbec zohledněn.

[23] Taktéž u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2004 bylo ke dni 12. 6. 2012 rozhodnuto, že správce daně neoprávněně zadržoval nadměrný odpočet ve výši 36 731 Kč. Do dnešního dne nebyl žalobci reparován žádný úrok z neoprávněného zadržení daně z přidané hodnoty či chybně vyměřené silniční daně za předmětná období. Ministerstvo financí uplatněné nároky neuznává, a proto byl nucen žalobce se s danou věcí obrátit na obecný soud.

[24] Rozdílná výše úroku z prodlení a neoprávněného jednání správce daně, ač se jedná v principu o totéž, jen v jednom případě je dlužníkem stát a v druhém žalobce, je rozporná s principem nedotknutelnosti vlastnického práva.

[25] Nelze tvrdit, že daň vybíraná srážkou z příjmů má zdaňovací období jeden kalendářní rok. Každá jednotlivá daň je jedinečná a je definována právě druhem daně a zdaňovacím obdobím. Pokud podal žalobce u srážkové daně roční hlášení, jedná se pouze o evidenční tiskopis, nicméně fakticky nelze tvrdit, že v případě srážkové daně je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, když základ daně se vztahuje k jednotlivému příjmu fyzické osoby, z kterého je daň vypočítána a s konečnou platností i sražena.

[26] Ustanovení § 16b zákona o daních z příjmů na věc žalobce nedopadá, jelikož v kalendářním roce 2007 a 2008 neplatilo.

[27] Výroky obou platebních výměrů neobsahují hmotněprávní předpisy, dle kterých bylo rozhodováno, ani konkrétní údaje o konkrétní dani a její splatnosti. Výrok platebního výměru neobsahuje výslovný odkaz na listy 3 až 6, které tak nejsou jeho součástí. Výrok neobsahuje konkrétní daň z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby.

[28] Lhůta u daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně se odvíjí od vzniku daňové povinnosti. Ta vznikala v jednotlivých kalendářních měsících roku 2007 a 2008 z příjmu zúčtovaného či vypláceného zaměstnavatelem zaměstnanci, kdy byl stanoven základ daně a daň sražena. Prekluzivní lhůta tedy u této daně za měsíc leden 2007 počala běžet od 31. 1. 2007, následně pak analogicky další měsíce. Výzva ze dne 18. 6. 2008, č. j. 84590/08/330910/9219, žalobci nebyla řádně doručena. Přestože žalobce udělil daňovému poradci pouze omezenou plnou moc a žalobce měl na základě výzvy osobně vykonat určité plnění, byla tato výzva doručována pouze daňovému poradci, a nikoli samotnému žalobci. Výzva ze dne 18. 6. 2008 tedy nemohla přerušit běh promlčecí lhůty.

V. Posouzení věci soudem

[29] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002, soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[30] K jednotlivým žalobním bodům soud uvádí následující:

Přeplatek na dani silniční a dani z přidané hodnoty

[31] Žalobce v řízení před správními orgány relevantně nedoložil, že by měl k datu vydání předmětných rozhodnutí konkrétní přeplatek na jiné dani. V odvolání pouze uvedl, že v předmětném období neměl nedoplatek na dani, ale naopak přeplatek. Žalovaný neměl možnost se touto námitkou blíže zabývat, tudíž v napadených rozhodnutích obecně uvedl, že žalobce v odvolání neuvedl ani nedoložil, jaký konkrétní přeplatek na dani měl mít, přičemž tato skutečnost nevyplynula ani ze spisového materiálu. Rovněž v žalobě žalobce pouze uvedl, že měl *de facto* přeplatek na dani silniční a na dani z přidané hodnoty, avšak neuvedl a ani nedoložil, jak velký měl tento přeplatek být. Až v replice žalobce uvedl, že měl přeplatek ve výši 700 Kč na dani silniční a že mu správce daně neoprávněně zadržoval nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty ve výši 1 143 610 Kč za zdaňovací období březen 2004 a ve výši 36 731 Kč za zdaňovací období květen 2004. Dle žalobce nebyly tyto přeplatky zohledněny při výpočtu úroku z prodlení.

[32] Žalobce přiložil k žalobě rozhodnutí o námitce ze dne 14. 1. 2015, č. j. 167865/14/2912-50521-703025, ze kterého vyplývá, že výpočet úroku za neoprávněné vymáhání částky 700 Kč na silniční dani byl proveden do 24. 5. 2014, kdy došlo k odepsání částky z účtu daně silniční na úhradu nedoplatků na příslušenství daně a na úhradu nedoplatku na dani z příjmů právnických osob dle vyrozumění č. j. 1182647/14/2912-24801-703854, doručeného žalobci dne 16. 6. 2014. Tato neoprávněně vymožená částka tedy byla použita k úhradě jiného nedoplatku a nemohla být zohledněna v nyní projednávané věci.

[33] Co se týče daně z přidané hodnoty, žalobce v replice uvedl, že ke dni 1. 8. 2013, resp. 12. 6. 2012, bylo rozhodnuto, že správce daně neoprávněně zadržoval nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty za období březen 2004, resp. květen 2004. K tomu nepředložil žalobce žádný důkaz, k období březen 2004 pouze odkázal na rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina ze dne 1. 8. 2013, č. j. 1237333/13/2912-24801-703854. I kdyby žalobce prokázal, že skutečně správce daně neoprávněně zadržoval nadměrné odpočty, samo o sobě to neprokazuje, že se jednalo o přeplatky podle § 64 ZSDP, resp. § 154 daňového řádu, tedy že měl kladné saldo osobního daňového účtu. A i v případě, že by přeplatek vznikl, žalobce neprokázal (ani netvrdil), že by existoval v době prodlení a že k němu mohl a měl správce daně přihlídnout při vydání platebních výměrů (takto vzniklý přeplatek mohl mezitím být použit na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu či u jiného správce daně).

[34] Správní soudy posuzují zákonnost rozhodnutí ke skutkovému a právnímu stavu k datu vydání správního rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Z tvrzení a důkazů předložených žalobcem nevyplynulo, že by v době vydání platebních výměrů, tj. ke dni 9. 6. 2014, příp. napadeného rozhodnutí dne 12. 1. 2015, na osobním daňovém účtu žalobce byl evidován přeplatek, který by správce daně mohl zohlednit při stanovení výše předepsaného úroku z prodlení. Žalobce neuvedl dostatečné skutkové okolnosti a ke svým tvrzením v rozporu s § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nepředložil ani neoznačil dostatečné důkazy, které by měl soud k prokázání jeho tvrzení provést. Námitka existence přeplatku je tedy nedůvodná.

[35] Za návrh splňující podmínky § 71 s. ř. s. nelze považovat konstatování žalobce, že žalovaný chybně nepředložil soudu veškeré správní spisy, které osvědčují, že žalobce měl v předmětném období přeplatek na dani silniční a dani z přidané hodnoty, a že soud bez těchto

spisů nemůže dojít k spravedlivému závěru. Úkolem soudu není vyhledávat ve spisech podklady svědčící ve prospěch tvrzení žalobce a domýšlet jeho argumentaci.

Sazba úroku je v rozporu s čl. 11 a čl. 36 LZPS

[36] Žalobce srovnával sazbu úroku z přeplatku podle § 64 odst. 6 ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2006, se sazbou úroku z prodlení podle § 63 ZSDP, ve znění účinném od 1. 1. 2007, tedy právní úpravy, které nebyly účinné ve stejný časový okamžik, navíc úrok podle § 64 odst. 6 ZSDP nebyl pro nyní projednávanou věc relevantní.

[37] Výše úroku z prodlení podle § 63 odst. 2 ZSDP, ve znění účinném od 1. 1. 2007, odpovídala ročně výši *repo* sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Stejná sazba platila v předmětných zdaňovacích obdobích i pro úrok z přeplatku podle § 64 odst. 6 ZSDP.

[38] Úrok z prodlení (stejně jako penále podle § 63 ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2006, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011-82; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) coby majetková sankce zasahuje hmotněprávní pozici daňového subjektu způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené daňové povinnosti. Sazby úroků jednak nemají likvidační, vyvlastňující či lichvářskou povahu, jakkoli jsou nepochybně citelné, jednak v dlouhodobém časovém horizontu reflektují ekonomickou realitu, v daném případě cenu peněz. S ohledem na shodnost smyslu institutu penále a institutu úroků z prodlení lze odkázat na závěry uvedené v rozsudku č. j. 1 Afs 1/2011-82 a konstatovat, že právní úprava úroků z prodlení obsažená v § 63 ZSDP, účinném od 1. 1. 2007, odpovídá ústavnímu principu proporcionality a není nepřiměřená. Sazba úroku z prodlení byla řádně stanovena zákonem a neodlišovala se od sazby úroku z přeplatku. Soud proto neshledal žádný důvod, proč by měla být sazba úroku rozporná s čl. 11 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

Úrok z prodlení nepřesáhl částku 200 Kč

[39] Podle § 63 odst. 5 ZSDP ve znění účinném od 1. 1. 2008 se úrok z prodlení nepředepíše a daňovému dlužníku nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jedné daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 200 Kč. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dostupné na digitálním repozitáři www.psp.cz), kterým byl tento limit zaveden, se vztahuje na každý druh daně u daného správce daně zvlášť.

[40] V nyní projednávané věci žalobci vznikl úrok z prodlení na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 557 Kč za zdaňovací období roku 2007 a 536 Kč za zdaňovací období roku 2008. Proto nebylo na místě aplikovat § 63 odst. 5 ZSDP ve znění od 1. 1. 2008. I kdyby se jednalo o jednorázovou daň, jak tvrdil žalobce, v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za **kalendářní rok** úrok z prodlení přesáhl částku 200 Kč, a tedy námitka žalobce nemohla být důvodná.

Neurčitost výroku platebních výměrů

[41] Pokud jde o žalobní námitku vůči náležitostem rozhodnutí správce daně, soud ji neshledal důvodnou. Rozhodnutí jsou po formální i obsahové stránce v souladu se zákonem a nepostrádají žádnou ze zákonných náležitostí. Ve výrocích rozhodnutí je uvedeno, že správce daně rozhodoval podle § 63 ZSDP ve spojení s § 264 odst. 14 daňového řádu („Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů“). Dále správce daně uvedl, že žalobce je v prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2007, resp. 2008, s tím, že výpočet úroku z prodlení je uveden na dalších stranách platebního výměru. Na str. 3 až 6 platebních výměrů je uveden výpočet úroku z prodlení, a sice dny splatnosti, dny úročení, výše úročené daně (59 Kč), sazba úroku, dílčí úroky a celkový úrok.

[42] 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 orgánům 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 vyrozumívá žalobce o úroku z prodlení podle § 63 ZSDP, který je obsažen v procesním předpise, nicméně obsahuje i hmotněprávní normy. Otázka vzniku povinnosti odvést daň, resp. jejího předepsání, nebyla předmětem nyní přezkoumávaných rozhodnutí. Postačovalo, že správce daně identifikoval druh daně a zdaňovací období. Z výpočtové tabulky pak bylo zřejmé, jak správce daně dospěl k výši úroku z prodlení. Lze tedy konstatovat, že platební výměry obsahovaly veškeré údaje vyžadované § 102 daňového řádu a byly dostatečně určité a srozumitelné tak, aby jim žalobce mohl porozumět a případně uplatnit opravné prostředky.

[43] Se stejnou námitkou v rámci odvolacího řízení se žalovaný dostatečně zabýval na str. 2 a 3 napadených rozhodnutí, na které je možno v tomto odkázat.

Promlčení, resp. prekluze, práva vymáhat nedoplatek za zdaňovací období roku 2007

[44] Žalobce napadal rozhodnutí, kterými byla zamítnuta odvolání proti platebním výměrům, kterými byl žalobci předepsán úrok z prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou ze zvláštní sazby daně. Namítal promlčení, resp. prekluzi, práva pro placení úroku z prodlení za zdaňovací období roku 2007.

[45] Podle ustanovení § 38d zákona o daních z příjmů se daň vybírá srážkou z příjmů, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36 citovaného zákona. Srážku je povinen provést plátcе daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka. Plátcе daně je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku.

[46] Podle § 69 odst. 1 ZSDP daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátcе daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, odvede správci daně ve lhůtě stanovené tímto

nebo zvláštním zákonem. Pokud tyto daňové částky nebyly sraženy nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátcům daně tyto částky k přímému placení. Dle § 69 odst. 2 ZSDP plátcům daně uvedením v odstavci 1 podají vždy po uplynutí zdaňovacího období nebo po ukončení činnosti, která je předmětem zdanění, vyúčtování daně na tiskopise vydaném ministerstvem.

[47] Dle § 70 odst. 1 ZSDP se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Dle odstavce druhého platí, že je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven; daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných.

[48] Na základě výše uvedeného byl žalobce povinen odvést daň za měsíc leden 2007 do dne 28. 2. 2007 a následně analogicky za další měsíce. Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se splatností v roce 2007 by se tak podle ZSDP promlčelo dne 31. 12. 2013. Dne 28. 6. 2008 byla zástupkyni žalobce doručena výzva ze dne 18. 6. 2008 k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 ZSDP, kterou lze bez pochyby považovat za úkon směřující k vybrání nedoplatku dle § 70 odst. 2 ZSDP. Promlčecí lhůta se tedy přerušila a počala běžet promlčecí lhůta nová, která by vypršela dne 31. 12. 2014.

[49] Dle generální plné moci ze dne 30. 8. 2004 žalobce zplnomocnil daňovou poradkyni Ing. Routkovou k zastupování a jednání ve všech řízeních dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a ve všech řízeních dle zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení. Ze spisu nevyplývalo, že by byla udělená plná moc jakkoli omezená.

[50] Výzvou ze dne 18. 6. 2008 nebyla žalobci uložena povinnost něco osobně vykonat ve smyslu § 17 odst. 7 ZSDP. Placení daně nelze považovat za úkon, jenž musí být vykonán přímo daňovým subjektem; jedná se o úkon, který může vykonat i osoba od daňového subjektu odlišná, třeba i jeho zástupce. Ze žádného ustanovení daňových předpisů totiž neplyne povinnost zaplatit daň osobně. Jedná se o zastupitelné jednání a nedostatek osobního prvku nezpůsobuje neplatnost či neúčinnost tohoto jednání. Ostatně z § 59 odst. 7 ZSDP, ve znění od 1. 1. 2008, vyplývá, že správce daně je povinen přijmout každou platbu daně, a to i když není provedena daňovým dlužníkem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt. Ustanovení § 17 odst. 7 ZSDP dopadá na situace, kdy je to pouze daňový subjekt, kdo je s to určitou správcem daně uloženou povinnost vykonat. Tato jeho jedinečnost spočívá ve specifických vlastnostech daňového subjektu, které činí uloženou povinnost pro jinou osobu v žádané kvalitě nesplnitelnou. Jedná se například o výsledch účastníka řízení či jeho vyšetření u znalce-lékaře (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2014, č. j. 5 Afs 97/2013-50). Výzva ze dne 18. 6. 2008 tedy byla řádně doručena zástupkyni žalobce a měla účinky předvídané § 70 odst. 2 ZSDP.

[51] Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní a který nahradil dosavadní zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

[52] Dle § 264 odst. 1 daňového řádu se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Podle § 264 odst. 5 daňového řádu se běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.

[53] Dle těchto přechodných ustanovení tedy zůstal zachován počátek lhůty pro promlčení (1. 1. 2008) i účinek výzvy k zaplacení ze dne 18. 6. 2008. Byla však opuštěna koncepce promlčení a lhůta pro placení daně byla nově pojata jako prekluzivní. Dle § 160 odst. 1 daňového řádu nelze nedoplatek vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí rovněž šest let. Lhůta pro vybírání a vymáhání daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2007 tedy uplynula nejdříve dne 31. 12. 2014.

[54] Úrok z prodlení, který je předmětem sporu, sledoval podle § 58 ZSDP, a následně podle § 2 odst. 5 daňového řádu, osud daně jako její příslušenství. Proto nedoplatek na úroku z prodlení nebylo možné vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, s jejíž úhradou byl daňový subjekt v prodlení, v tomto případě po 31. 12. 2014.

[55] Podle § 63 ZSDP je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik. Podle § 63 odst. 7 ZSDP ve znění od 1. 1. 2007 do 30. 10. 2007 měl správce daně povinnost vyrozumět daňového dlužníka o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem vždy nejpozději jeden měsíc před uplynutím lhůty podle § 70 odst. 1 citovaného zákona, jinak může správce daně daňového dlužníka vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav osobního účtu daňového dlužníka. Ve znění od 31. 10. 2007 mohl správce daně podle § 63 odst. 6 ZSDP daňového dlužníka vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního účtu daňového dlužníka. Platební výměry, kterými správce daně sdělí daňovému dlužníku výši úroku z prodlení, nezakládají žádnou novou povinnost, pouze deklarují povinnost již vzniklou ze zákona. Povinnost k úhradě úroku z prodlení vzniká v první den prodlení a trvá po celou dobu prodlení, mění se pouze částka úroku z prodlení, která se s každým dnem prodlení zvyšuje podle zákonné sazby.

[56] Úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Vzhledem k tomu, že úrok z prodlení vzniká na základě skutečností přesně vymezených zákonem, není daňový subjekt o aktuální výši úroku z prodlení pravidelně vyrozumíván. Má však možnost nahlédnout na stav svého osobního daňového účtu.

[57] Správce daně vyrozuměl žalobce o úroku z prodlení platebním výměrem nejprve ze dne 18. 10. 2010 a poté ze dne 9. 6. 2014 (doručen zástupkyni žalobce dne 16. 6. 2014), tedy ve lhůtě pro placení daně z příjmů fyzických osob.

[58] Ustanovení § 160 daňového řádu se navíc nachází v hlavě páté zákona označené *Placení daní*. Týká se vybírání a vymáhání daně. Nyní přezkoumávaná rozhodnutí však nesměřují k vybrání či vymáhání daně (nejsou např. rozhodnutími o zřízení zástavního práva či exekučními příkazy), ale deklarují povinnost žalobce vzniklou ze zákona. Platebními výměry správce daně neukládal povinnost úrok z prodlení platit, pouze v souladu s § 63 odst. 7 ZSDP žalobci sdělil jeho výši k určitému dni. Námitka žalobce ohledně promlčení, resp. prekluzi, práva pro placení daně je tedy nedůvodná.

[59] Na základě výše uvedeného lze tedy shrnout, že správce daně vyrozuměl žalobce o úroku z prodlení v souladu s právními předpisy a rovněž žalovaný nepochybil, když jeho rozhodnutí potvrdil.

VI. Závěr a náklady řízení

[60] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[61] 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 28. února 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu