



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu 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 v Třebíči, Zborovská 856/49, zastoupeného Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem v Liberci, Komenského 87/3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 6. 2011, č. j. 2921/11-1400-701942,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 6. 2011, č. j. 2921/11-1400-701942, **se z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 5 808 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 17. 12. 2010, č. j. 126015/10/330911703854, jímž Finanční úřad v Třebíči (dále též „správce daně“) sdělil žalobci penále na dani silniční za zdaňovací období celého roku 2004 ve výši 399 Kč.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný konstatoval, že nedospěl k jinému právnímu názoru než správce daně a vycházel pouze z údajů obsažených ve správním spise, proto nebylo účelné nařizovat ústní jednání. Do všech podkladů mohl žalobce nahlížet a všechny mu byly známy. Zásada projednací porušena nebyla, žádné ustanovení žalovanému neukládá nařídit před vydáním rozhodnutí ústní jednání, není-li k tomu dán žádný konkrétní důvod.

[4] Dále žalovaný uvedl, že penále bylo sděleno žalobci platebním výměrem z toho důvodu, že daňová povinnost k dani silniční za kalendářní rok 2004 a zálohy na tuto daň nebyly zaplacený v den jejich původní splatnosti (zálohy měly být placeny v průběhu roku 2004).

[5] K odvolací námitce, že žalobci měl být sdělen úrok z prodlení dle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „ZSDP“), 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. Úrok z prodlení mohl správce daně aplikovat až od 1. 1. 2007. 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 (v části dvacáté je v čl. XXI stanoveno, že tento zákon nabývá účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení s výjimkou části páté čl. V bodů 5, 6, 12 až 19 a čl. VI, které nabývají účinnosti dnem 1. 1. 2007). 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 a nikoliv konstitutivním rozhodnutím, kterým by byla povinnost teprve zakládána. Sdělení předpisu penále může být učiněno kdykoliv, pokud to vyžaduje stav účtu daňového poplatníka, zpravidla do 30-ti dnů poté, kdy byl daňový nedoplatek vyrovnán, nejpozději ale ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Dle § 63 odst. 1 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006 je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Penále se počítá za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti. Z dikce ZSDP vyplývá, že penále je příslušenstvím daně, které se počítá vždy, je-li dlužník v prodlení. Povinnost poplatníka k úhradě penále vzniká v první den prodlení s placením daně a trvá po celou dobu prodlení, mění se pouze částka, která se každým dnem prodlení zvyšuje dle zákonné sazby.

[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 platební výměr na daň silniční za zdaňovací období 1. 1. – 31. 12. 2004 vydaný správcem daně dne 19. 12. 2005 pod č. j. 109370/05/33990911/3854, na jehož podkladě bylo stanoveno předmětné penále v částce 399 Kč, nabyl právní moci až dne 7. 7. 2011, a to rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně o odvolání ze dne 30. 6. 2011, č. j. 7684/11-1400-701942. Jelikož nebyla najisto postavena výše daňové povinnosti na silniční dani, kdy nebylo pravomocně vyřízeno odvolání, a tedy pravomocně stanovena daň, nebyla splněna základní podmínka pro vydání platebního výměru na daňové penále ze dne 17. 12. 2010, č. j. 126015/10/330911703854 (obdobný závěr v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 5. 2007, č. j. 2 Afs 32/2007 – 66).

[9] Podle žalobce rozhodl žalovaný nesprávně nejprve o daňovém penále a teprve posléze o daňové povinnosti na dani silniční. Obě rozhodnutí přitom měla vytvořit dojem, že byla vydána ve stejný den 30. 6. 2011. Z čísel jednacích rozhodnutí na daňové penále (pod č. j. 2921/11-1400-701942) a rozhodnutí na daňovou povinnost (pod č. j. 7684/11-1400-701942) vyplývá, že nemohla být vystavena ve stejný den nebo že spis nevedl žalovaný v souladu se zákonem o archivnictví a vyhláškou o spisové službě a nebo že svědčí o vysoké produktivitě konkrétní úřední osoby, která v uvedený den vydala 4.763 kusů rozhodnutí.

– *daňové penále – správní trestání*

[10] 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.

[11] 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 neuvedl, jak se daný nejasný rozsudek vztahuje k odvolacím námitkám. Sám se pak k předmětné odvolací námitce přezkoumatelným způsobem nevyjádřil.

– *námitka promlčení*

[12] Žalobce dále poukázal na promlčení části stanoveného penále ve výši 3,27 Kč za období od 15. 12. 2004 do 3. 1. 2005 (daňové penále bylo předepsáno za období od 15. 12. 2004 do 31. 1. 2005 ve výši 8,80 Kč), přičemž o jeho výši byl žalobce vyrozuměn až dne 3. 1. 2011, tj. po 6-leté promlčecí lhůtě (viz. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2005, 4. j. 5 Afs 35/2009-265).

– *námitka přeplatku na osobním účtu*

[13] Žalobce též konstatoval, že na osobním účtu měl na dani z přidané hodnoty přeplatky ve výši 21 080 Kč v období od 27. 12. 2004 do 25. 1. 2005, ve výši 3 194 Kč v období od 25. 3. 2005 do 25. 4. 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, ve výši 475 Kč v období od 27. 6. do 25. 7. 2005, ve výši 683 Kč v období od 26. 9. do 25. 10. 2005, ve výši 4 120 Kč v období od 27. 3. do 25. 4. 2006, ve výši 156 Kč v období od 26. 6. do 25. 7. 2006, ve výši 1 235 Kč v období od 27. 12. 2006 do 25. 1. 2007, ve výši 650 Kč v období od 26. 3. do 25. 4. 2007 a ve výši 13 110 Kč v období od 25. 6. do 25. 7. 2007. Penále tedy bylo vypočteno chybně. Správce daně byl povinen přeplatek převést na úhradu nedoplatku na dani. Za období, kdy osobní daňový účet vykazoval přeplatek, nelze žalobci počítat penále. Obdobně měl žalobce přeplatek na osobním účtu daně silniční (bez dalšího upřesnění žalobcem).

– *námitka nicotnosti/nezákonnosti platebního výměru*

[14] Předmětný platební výměr, jímž bylo sděleno daňové penále, 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

[15] Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na argumentaci uvedené v napadeném rozhodnutí. Dále uvedl, že předpis penále, sdělený napadeným platebním výměrem správce daně, byl vyčíslen za prodlení úhrady daňových povinností žalobce, a to jednak za pozdní úhrady zálohy na dani silniční za rok 2004 ve výši 1 056 Kč splatné ke dni 15. 12. 2004 a jednak za nezaplacení vyměřené daňové povinnosti ve výši 6 336 Kč u téže daně za rok 2004 dle platebního výměru správce daně ze dne 19. 12. 2005, č. j. 109370/05/330911/3854, splatného ke dni 31. 1. 2005 (vyměřena silniční daň ve výši 25 377 Kč).

[16] Žalovaný dále uvedl, že platební výměr byl vydán dne 17. 12. 2010, tedy za účinnosti ZSDP s tím, že dle § 264 odst. 2 daňového řádu zůstávají zachovány právní úkony, zejm. rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Námitka žalobce, směřující do číselné řady čísel jednacích u odvolacích rozhodnutí s tím, že dle toho mělo být rozhodnuto nejprve o daňovém penále a teprve pak o vlastní daňové povinnosti žalobce, je dle žalovaného nedůvodná. Odvolací rozhodnutí ve věci platebního výměru na daň i ve věci platebního výměru na daňové penále byla žalovaným

vydána ve stejný den 30. 6. 2011 a obě byla žalobci doručena dne 7. 7. 2011. Dle § 32 odst. 2 písm. b) ZSDP je číslo jednací základní náležitostí rozhodnutí a dle písm. g) téhož ustanovení je datum podpisu rozhodnutí dnem vydání rozhodnutí. Sled čísel jednacích není přidělován každému zaměstnanci žalovaného samostatně, ale odpovídá časovému sledu všech písemností vydaných žalovaným. Z hlediska zásadních námitek žalovaný uvedl, že platební výměr na daňové penále byl vydán podle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006.

[17] K námitce promlčení části penále ve výši 3,27 Kč žalovaný konstatoval, že předmětná záloha na dani silniční za r. 2004 ve výši 1 056 Kč byla splatná do 15. 12. 2004 (přitom penále ve výši 8,80 bylo předepsáno za období od 15. 12. 2004 do 31. 1. 2005). Tato penalizovaná záloha bezprostředně souvisí s daní silniční za zdaňovací období roku 2004. K této dani žalobce podal řádné daňové přiznání dne 31. 1. 2005. K témuž dni bylo správcem daně vyměřeno platebním výměrem ze dne 19. 12. 2005, č. j. 109370/05/330911/3854. Promlčecí lhůta dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků začala plynout od data původní splatnosti samotné daně silniční a měla tak skončit dne 31. 12. 2011. K promlčení penalizace pozdní úhrady předmětné zálohy tedy nedošlo.

[18] Žalobní body ohledně přeplatků na osobním daňovém účtu a nezákonnosti či nicotnosti platebního výměru nebyly uplatněny v odvolání. Platební výměr obsahuje všechny zákonné náležitosti a nicotný, resp. nezákonný tak není. Žalobcem tvrzené přeplatky na dani z přidané hodnoty vzniklé v období od 27. 12. 2004 do 25. 7. 2007 pak nemohly ovlivnit penalizaci zálohy, s jejíž úhradou byl žalobce v prodlení. 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. Od 26. 4. 2004 nedocházelo k vrácení nadměrných odpočtů žalobci, ale správce daně je zohledňoval na nejstarší nedoplatky na DPH, a tak na tomto druhu příjmu DPH nevznikl žádný disponibilní vratitelný přeplatek, který by mohl být použit na daň silniční. Stejně přeplatky požadoval žalobce zohlednit i u daně z příjmů právnických osob za r. 2003 a 2004.

[19] Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

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

[21] K jednotlivým žalobním bodům soud uvádí následující:

– *nepravomocný platební výměr*

[22] 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 předepsat k úhradě penále.

[23] V daném případě žalobce poukazoval na skutečnost, že platební výměr na daň silniční za zdaňovací období kalendářního roku 2004 ze dne 19. 12. 2005, č. j. 109370/05/33990911/3854, nabyt právní moci až dne 7. 7. 2011, a to ve stejný den jako platební výměr na daňové penále, neboť o odvoláních proti oběma rozhodnutím (platebnímu výměru na daň a platebnímu výměru na daňové penále) žalovaný rozhodl ve stejný den 30. 6. 2011 a obě rozhodnutí doručil žalobci dne 7. 7. 2011 (nabytí právní moci). Žalobce tak i z čísel jednacích obou rozhodnutí o odvolání dovodil, že v době předpisu penále ještě nebyla postavena najisto výše daňové povinnosti, a nebyl tak zjištěn řádně skutečný stav věci, když správní úvaha byla opřena o nepravomocné rozhodnutí.

[24] K uvedenému soud potvrzuje, že odvolání žalobce proti platebnímu výměru ze dne 19. 12. 2005 na daň silniční za zdaňovací období kalendářního r. 2004 zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 6. 2011, č. j. 7684/11-1400-701942, které nabylo právní moci dne 7. 7. 2011. Rovněž platební výměr ze dne 17. 12. 2010, kterým byl žalobci sdělen předpis daňového penále na daň silniční za r. 2004 dle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006, nabyt právní moci až dne 7. 7. 2011, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2011, č. j. 2921/11-1400-701942, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru. Soud vychází z tohoto faktického skutkového stavu, který mezi účastníky řízení nebyl sporný, tedy že obě rozhodnutí o odvolání byla vydána dne 30. 6. 2011 a byla řádně žalobci doručena (proti tomu žalobce neuplatňoval námitky), proto jsou pravomocná, přičemž v právní moci jsou i prvostupňové platební výměry na samotnou daň i daňové penále. Soud nepokládá za důvodné o tomto jakkoliv spekulovat. Námitku žalobce považuje za nedůvodnou, jeho tvrzení, že bylo o daňovém penále rozhodnuto dříve, než o vlastní daňové povinnosti, nebylo možno přisvědčit. Zákonnou náležitostí rozhodnutí je pouze datum jeho vydání (podpisu) a nikoliv čas. Pokud jde o daňové účty týkající se silniční daně nebo daňového penále, tyto jsou vzájemně oddělené a listinám či rozhodnutím jsou přidělovány rozdílné spisové značky. Stejně tak pracovníci žalovaného nemají přidělen samostatný sled čísel jednacích. Pokud by rozhodnutí žalovaného nebylo pravomocné, nemohla by uplynout lhůta k podání žaloby, s jejímž plynutím je spojován žalobcův procesní neúspěch.

– daňové penále – správní trestání

[25] 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 něž by se měl od judikatury Nejvyššího správního soudu, navíc aprobované Ústavním soudem, odchýlit.

[26] 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.

[27] 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.

[28] 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.

[29] Souhrnně lze uvést, že 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 nebyla důvodná.

[30] Žalovaný ve svém rozhodnutí na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu odkázal a současně z něj materiálně vycházel. O nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí v tomto ohledu se nemohlo jednat. K odvolacím námitkám se vyjádřil, své úvahy vyložil, a to včetně souvislosti s uvedeným rozsudkem.

– námitka promlčení

[31] 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.

[32] 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).

[33] V daném případě byla záloha na silniční daň splatná ke dni 15. 12. 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 17. 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 (předpis penále je třeba sdělit poplatníkovi ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně). Vzhledem k uvedenému soud shledal, že zmíněná šestiletá promlčecí lhůta, v níž byl správce daně oprávněn žalobci sdělit penále za pozdní úhradu předmětné zálohy, 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 byla výše dotčeného penále za období od 15. 12. 2004 do 31. 1. 2005 žalobci pravomocně sdělena až dne 3. 1. 2011, stalo se tak po promlčecí lhůtě, tedy penále od 15. 12. 2004 do 3. 1. 2005 ve výši připadající na toto období bylo promlčeno.

[34] Žalobce námitku promlčení v daňovém řízení nevznsl, 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.

[35] 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

[36] 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.

[37] 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).

– námitka nezákonnosti/nicotnosti platebního výměru

[38] Pokud šlo o tvrzené vady související s obsahem předmětného platebního výměru, soud žádnou takovou vadu, která by způsobovala nezákonnost, natožpak nicotnost tohoto rozhodnutí, neshledal.

[39] 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 provedena 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.

[40] Žalobce se zmýlil, pokud uvedl, že v platebním výměru chybí hmotněprávní ustanovení, podle něhož bylo rozhodováno. Tímto (a současně i ustanovením procesněprávním) je totiž v platebním výměru uvedené ust. § 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, nemění nic na její hmotněprávní povaze. Pro penále postačuje v platebním výměru uvedení § 63 ZSDP.

[41] Správní orgány rozhodují podle předpisů účinných ke dni vydání jejich rozhodnutí. Tak učinil i správce daně v daném případě (platební výměr byl vydán dne 17. 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 negovala výše uvedené pravidlo rozhodování správních orgánů podle předpisů účinných ke dni vydání rozhodnutí, které plyne ze zásady právní jistoty. Okamžik doručení rozhodnutí tak nemohl mít vliv na volbu právních předpisů, podle nichž mělo být ve věci rozhodováno.

[42] 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.

V. Závěr a náklady řízení

[43] Po provedeném řízení soud shledal, že v předmětném daňovém řízení došlo k penalizaci pozdní úhrady části daňové povinnosti, u níž však bylo právo správce daně na aplikaci tohoto nástroje již 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.).

[44] 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.

[45] 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 (právní služby po tomto datu, kdy by měl být aplikován advokátní tarif ve znění účinném od 1. 1. 2013, nebyly poskytnuty). V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsí žaloby) ve výši 2 x 2 100 Kč a dva režijní paušály ve výši 2 x 300 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], tedy celkem 4 800 Kč. Protože žalobcova daňová poradkyně je plátcem daně z přidané hodnoty (soudu je známo z úřední činnosti), zvyšují se náklady řízení o částku 1 008 Kč, odpovídající dani (DPH 21 %), 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 tedy byla žalobci přiznána vůči žalovanému náhrada nákladů ve výši 5 808 Kč (žalobce byl osvobozen od placení soudního poplatku). K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u č e 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