



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: **CZT a. s.**, IČO 25272322
sídlem Lísková 1513, 286 01 Čáslav

proti
žalované: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 110 00 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2015, č. j. 140149/15/7100-20117-010435

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Projednávaná věc se svojí podstatou týká platebních výměrů ze dne 17. 5. 2013 na penále ve vztahu k doměřené dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců únor až listopad 2006. Odvolání podané žalobcem proti těmto platebním výměrům na penále zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27647/13/5000-14306-711377. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu. Tato byla vedena Krajským soudem v Hradci Králové pod sp. zn. 52 Af 1/2014. V této větví případu vydalo dne 20. 3. 2014 Odvolací finanční ředitelství pod č. j. 5675/14/5000-14306-711377 rozhodnutí o uspokojení dle § 124 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jímž změnilo své dřívější rozhodnutí ze dne 15. 11. 2013 tak, že se předmětné platební výměry na penále ze dne 17. 5. 2013 ruší a řízení se zastavuje (v ostatním byl výrok rozhodnutí ze dne 15. 11. 2013 ponechán beze změny), protože soud řízení o žalobě zastavil ve smyslu § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), usnesením ze dne 2. 4. 2014, č. j. 52 Af 1/2014-96.
2. Následně však Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 23. 9. 2014, č. j. 25249/14/7001-21200-010435, nařídilo dle § 121 daňového řádu přezkum posledně zmiňovaných rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2013 ve znění rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014. Proti rozhodnutí o nařízení přezkumu se žalobce odvolal, odvolání však zamítlo Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 16. 4. 2015, č. j. MF-5475/2015/3902-3. Odvolací finanční ředitelství posléze rozhodnutím ze dne 21. 5. 2015, č. j. 15720/15/5300-22443-711377, v přezkumném řízení změnilo svoje vlastní rozhodnutí ze dne 15. 11. 2013 ve znění rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014, tak, že ve vztahu k platebním výměrům ze dne 17. 5. 2013 na penále za prodlení úhrady DPH za zdaňovací období březen až listopad 2006 se odvolání zamítá a platební výměry se potvrzují, ve vztahu k platebnímu výměru ze dne 17. 5. 2013 na penále za prodlení úhrady DPH za zdaňovací období únor 2006 se pak žalobci nově sdělují předpis penále ve výši 734 588 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 12. 2015, č. j. 140149/15/7100-20117-010435. Proti tomuto rozhodnutí směřuje nyní podaná žaloba.
3. V průběhu řízení o této žalobě zdejší soud zjistil, že žalobce podal žalobu též proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 16. 4. 2015, č. j. MF-5475/2015/3902-3 (ve věci nařízení přezkumu), a že tato žaloba je vedena u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 6 Af 39/2015. Vzhledem k tomu, že logickým předpokladem zákonnosti rozhodnutí vydaného v rámci přezkumného řízení je skutečnost, že tento přezkum byl nařízen v souladu se zákonem, dospěl zdejší soud k závěru, že konečné rozhodnutí o právní věci vedené aktuálně u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 6 Af 39/2015 může mít zásadní vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného napadeného žalobou v nyní projednávané věci u zdejšího soudu. Vzhledem k tomu usnesením ze dne 8. 3. 2018 (č. l. 67) řízení o nyní projednávané žalobě přerušil.
4. S ohledem na to, že právní věc, pro niž bylo řízení přerušeno, byla finálním způsobem skončena (Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 19. 2. 2020, č. j. 6 Af 39/2015-88, žalobu zamítl, kasační stížnost, již žalobce proti tomuto rozsudku brojil, pak Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 19. 11. 2020, č. j. 7 Afs 74/2020-31), rozhodl soud výrokem I. tohoto rozsudku o tom, že v řízení o nyní podané žalobě se pokračuje.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Ve včas podané žalobě žalobce v první řadě poukázal na nezákonnost provedeného přezkumného řízení. Nařízení přezkumného řízení bylo v daném případě nepřipustné. Ve správním soudnictví totiž došlo k uspokojení žalobce dle § 124 daňového řádu ve spojení s § 62 s. ř. s. Takto vydané rozhodnutí ovšem nelze přezkoumat postupem dle § 121 odst. 1 daňového řádu. Vedení přezkumného řízení pak odporuje § 124 odst. 4 daňového řádu, neboť takové přezkumné řízení ze své podstaty bezesporu směřuje k rozhodnutí v neprospěch žalobce. Je-li tedy vydáno rozhodnutí dle § 124 daňového řádu, nelze je dále přezkoumat postupem dle § 121 až § 123 daňového řádu, jelikož by se jednalo o přezkoumání rozhodnutí, které již vzešlo z přezkumného řízení. Pro takové dvojité přezkoumání určitého rozhodnutí neobsahuje daňový řád dostatečný zákonný podklad. Omluvou pro takovou opakovanou revizi nemůže být ani argument, že teprve prekluze je onou hraniční mezí, kdy již nelze provést další revizi. *Ad absurdum* by tak byl správce daně oprávněn přezkoumávat rozhodnutí pořád dokola a jedinou limitací by byla pouze lhůta pro nařízení přezkumného řízení dle § 122 odst. 3 daňového řádu. Postup správce daně, kdy jsou přezkoumávána rozhodnutí, která jsou již sama výsledkem přezkumného řízení, je v přímém rozporu se zásadou šetření nabytých práv a přiměřenosti dle § 5 odst. 3 daňového řádu. Ve věci měl být aplikován restriktivní výklad, a to k tíži správce daně.
6. Dle § 124 odst. 4 daňového řádu je explicitně vysloven zákaz reformace *in peius* v řízení o uspokojení navrhovatele. V daném případě se tento zákaz vztahuje na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 3. 2014 a působí *pro futuro*. Přitom i když bylo toto rozhodnutí změněno postupem dle § 123 odst. 5 daňového řádu, jedná se stále o jedno a to samé rozhodnutí, které bylo vydáno postupem k uspokojení navrhovatele, a na které se tedy vztahuje § 124 odst. 4 daňového řádu. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 5. 2015 tak představuje stále rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o uspokojení navrhovatele dle § 124 daňového řádu v kombinaci s § 62 s. ř. s., zní však v jeho neprospěch. Odvolací finanční ředitelství zákaz dle § 124 odst. 4 daňového řádu obešlo. Nejprve žalobce uspokojilo v řízení o žalobě vedené u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích pod sp. zn. 52 Af 1/2014, a poté dalo podnět k provedení přezkumného řízení, na jehož základě došlo ke změně jeho rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014 v neprospěch žalobce. Postupem finanční správy dochází k napadení obsahově totožného rozhodnutí o cca dva roky později. Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, přitom možnost takového přezkoumání explicitně vylučuje, měl by být tudíž v dané věci aplikován analogicky.
7. Žalovaný se v této souvislosti toliko formálně vypořádal s odvolacími důvody. Žalobce odkázal na judikaturu, omylem však nesprávně označil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006-53, jako rozsudek s č. j. 3 Aps 33/2014-53. Takto označený rozsudek tudíž neexistuje. Žalovaný přesto konstatoval, že jej ve věci nelze použít s tím, že se jedná o rozsudek vydaný v jiném druhu řízení a nejedná se proto o srovnatelný případ.
8. Nutno též upozornit na účel správního řádu a daňového řádu. Správní řád je předpisem subsidiární povahy. Je naprosto nelogické, aby byl správce daně při správě daní vybaven většími pravomocemi zásahu do základních práv a svobod daňového subjektu, než správní orgán postupující dle správního řádu. Předmětem řízení dle daňového řádu je vždy majetek daňového subjektu, tedy právo chráněné na ústavní úrovni. Právní úprava zakládající širší práva správce daně v řízení dle daňového řádu oproti právům správního orgánu v řízení dle

správního řádu je tak protiústavní. Neuvedení výslovného vyloučení přezkumného řízení v § 124 odst. 5 daňového řádu je tedy potřeba brát jako mezeru v právu a pojem „opravné prostředky“ v tomto ustanovení je nutno vykládat extenzivně, v zájmu daňového subjektu. Jedná se přitom o otázku ochrany nabytých práv a dobré víry daňových subjektů. I z tohoto důvodu je přezkumné řízení nepřipustné.

9. Užití přezkumného řízení dle § 121 daňového řádu je vyloučeno rovněž z povahy věci. Institut uspokojení navrhovatele dle § 124 daňového řádu byl zaveden za účelem zkrácení řízení vedeného ve správním soudnictví. Takové řízení by vzhledem k vadám, jichž si je správní orgán vědom, bylo vedeno zbytečně. Podstatou institutu uspokojení navrhovatele je přitom nastolení konečného a trvalého stavu. Nařízení přezkoumání rozhodnutí vydaného dle § 124 daňového řádu tak dle žalobce představuje faktické obcházení smyslu a účelu zákona. Výsledkem přezkumného řízení nařízeného žalovaným je tak napadené rozhodnutí, které je opětovně napadeno touto správní žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Tím se celý proces rozhodování o předmětných právech a povinnostech žalobce ve výsledku protáhl o několik let. V daném případě tedy institut uspokojení navrhovatele nevedl ke konečnému vyřešení věci, nýbrž vrátil žalobce do stavu, v jakém se nacházel před podáním žaloby proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 15. 11. 2013. Takový postup není v souladu s čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.
10. Pokud je navíc správce daně vybaven možností dozorcího přezkumu rozhodnutí, jedná se o zásadní nerovnost účastníků daňového řízení z hlediska jejich možnosti uplatňovat a současně i bránit svá práva. Možnost nařízení přezkumného řízení zakládá rovněž výraznou nerovnost účastníků soudního řízení správního, která je zaručena čl. 37 odst. 3 Listiny, jelikož by konkrétní rozhodnutí mohlo být napadeno pouze jedním z účastníků řízení.
11. Dále se žalobce zabýval problematikou lhůty k předpisu penále. Tato lhůta dle § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, počíná běžet první den roku následujícího po roce, ve kterém se původně stala splatnou daň, ve vztahu k níž byla sdělena výše penále, jak plyne z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 35/2009-265. Splatnost jednotlivých daňových povinností začala běžet v průběhu roku 2006, lhůta pro předepsání penále tudíž začala běžet dne 1. 1. 2007. Z usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 35/2009-35 a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Afs 52/2013-34, vyplývá, že přerušení běhu lhůty podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nepřichází v úvahu. Lhůta pro vybrání nedoplatku dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a lhůta pro sdělení předpisu penále jsou na sobě nezávislé. Pokud tak během lhůty rozhodl správce daně pouze o posečkání samotné daně, a nikoli penále daně, je tato skutečnost pro běh promlčení irelevantní. Navzdory rozhodnutí o posečkání daně tak došlo k uplynutí promlčecí lhůty ve vztahu k penále dnem 31. 12. 2012. Navíc je nutno, aby ve lhůtě pro předepsání penále bylo o tomto penále rozhodnuto pravomocně, k čemuž v tomto případě nedošlo. Předpisy penále byly žalobci doručeny dne 17. 5. 2013, a teprve dne 18. 11. 2013 bylo žalovanému doručeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání č. j. 2647/13/5000-14306-711377. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Afs 52/2013-34, žalovaný považuje za ojedinělý, to ovšem nezpůsobuje jeho neplatnost či neaplikovatelnost. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 30 Af 6/2011-334, kterým byla zrušena rozhodnutí tehdejšího Celního ředitelství Hradec Králové, neboť krajský soud došel k závěru, že tabákové výrobky Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin jsou doutníky, byl zrušen

rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013-179. Hodnocení krajského soudu ohledně skutečnosti, že se jedná o doutníky, však nebylo zpochybněno. Ostatně to samé plyne z vyjádření Generálního ředitelství cel ze dne 27. 2. 2015 či dne 28. 5. 2015 založených u Krajského soudu v Brně v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 89/2015. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 10. 2015, č. j. 30 Af 6/2011-542, ve znění opravného usnesení, žalobce částečně napadl kasační stížností (řízení je u Nejvyššího správního soudu vedeno pod sp. zn. 8 Afs 173/2015) a též ústavní stížností (řízení je u Ústavního soudu vedeno pod sp. zn. III. ÚS 3685/15); současně žalobce Ústavnímu soudu navrhl, aby zrušil též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179. Rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové jsou rovněž založeny ve spisu Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Af 89/2015. Vyjma platebního výměru na penále za únor 2006, který souvisí s DPH z reklamy, se ostatní platební výměry na penále týkají DPH z tabákových výrobků Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin.

12. Další námitka směřovala do rozsahu přezkumného řízení. V nařízení přezkoumání rozhodnutí se žalovaný sice věnoval rovněž povinnosti penále za prodlení úhrady DPH za měsíc únor 2006, nicméně v tomto rozhodnutí absentuje jakékoli explicitní vyjádření nezákonnosti této daňové povinnosti. Rozsah přezkumu, který je nařízen v rozhodnutí o přezkoumání rozhodnutí, je pro správce daně provádějícího přezkumné řízení dle § 123 odst. 3 daňového řádu závazný. Daňový subjekt má právo znát, v jakém rozsahu jsou přezkumnému řízení podrobena rozhodnutí stanovující jeho daňovou povinnost. V daném případě toto právo žalobce nebylo naplněno, neboť z rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení není rozsah přezkumného řízení jednoznačný.
13. Žalobce dále poukázal na nezákonnost rozhodnutí ve věci penále na DPH za únor 2006. Nelze souhlasit s tím, jak se žalovaný vypořádal s odvolacími důvody ohledně tohoto penále v bodech [66] až [69] napadeného rozhodnutí. V době přezkumného řízení nemohlo být hovořeno o pravomocně stanovené dani. K tomu došlo až doručením rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 3. 2015, č. j. 6229/15/5200-20446-711377, kterým byl dodatečný platební výměr správce daně ze dne 6. 5. 2010 změněn tak, že došlo ke snížení dodatečně vyměřené daně z částky 910 518 Kč na částku 691 994 Kč. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 3. 3. 2015.
14. Nutno zrekapitulovat, že penále týkající se DPH za zdaňovací období únor 2006 bylo ve výši 966 563 Kč žalobci předepsáno platebním výměrem ze dne 17. 5. 2013, č. j. 882276/13/2801-24803-605583. Stalo se tak v souvislosti s dodatečným platebním výměrem č. j. 116457/10/2489912604202, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil DPH za únor 2006 ve výši 910 518 Kč. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 14. 5. 2010. Následné rozhodnutí o odvolání žalobce napadl žalobou, kterou však Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 29. 3. 2012, č. j. 31 Af 30/2011-95, zamítl. Na základě žalobcovy kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012-81, zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak i rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 22. 12. 2010. Odvolací finanční ředitelství následně rozhodnutím ze dne 2. 3. 2015, č. j. 6229/15/5200-20446-711377, změnilo dodatečný platební výměr správce daně ze dne 6. 5. 2010 tak, že snížilo dodatečně vyměřenou daň z částky 910 518 Kč na částku 691 994 Kč. Proti tomuto rozhodnutí žalobce podal žalobu, která je u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích vedena pod sp. zn. 52 Af 17/2015. V případě penále na DPH za únor 2006 tak nemohlo dojít k jeho platnému předepsání, jelikož DPH za únor 2006 nebyla v inkriminované době pravomocně doměřena. Správce daně dodnes nereagoval

na změnu doměřené DPH za únor 2006, pokud s ohledem na její snížení v rámci odvolacího řízení nepředepsal platebním výměrem penále nově. Penále ve výši 966 563 Kč bylo předepsáno na původně doměřenou DPH ve výši 910 518 Kč. Nově pravomocně stanovená DPH za únor 2006 však činí částku 691 994 Kč.

15. Orgány finanční správy se snaží obejít zákon a tuto věc podsunout do přezkumného řízení. Činí tak s vědomím, že by muselo být penále znovu předepsáno. K tomuto předpisu by ovšem došlo až po prekluzi tohoto práva. Orgány finanční správy porušují § 8 odst. 3 daňového řádu, jímž jsou vázány i ony. Jejich postup je nezákonný, neboť se jedná o disimulované právní jednání. V této souvislosti žalobce poukázal na podobné řízení, které vedl s orgány finanční správy ohledně doměření daně z příjmů právnických osob, a odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 2. 11. 2015, č. j. 52 Af 29/2014-87, proti němuž nebyla podána kasační stížnost. Krajský soud jednoznačně deklaroval, že není-li daň pravomocně stanovena, nelze ani předepsat příslušenství. I v nyní projednávané věci tak měl být platební výměr na penále z DPH za únor 2006 zrušen, neboť v době rozhodování o odvolání, v přezkumném řízení a v rámci obnovy řízení nebyla daň dosud pravomocně stanovena. K jejímu pravomocnému doměření došlo až dne 3. 3. 2015, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 3. 2015, č. j. 6229/15/5200-20446-711377, jímž došlo ke snížení doměřené DPH. Nebyla tak dodržena podmínka, že příslušenství sleduje osud daně. Penále na DPH za únor 2006 tudíž nemohlo být předmětem opětovného přezkumného řízení.
16. Závěrem žalobce poukázal na skutečnost, že rozhodnutí orgánů finanční správy nebyla opatřena podpisy oprávněné úřední osoby. Odkázal-li žalovaný na možnost ředitele Odvolacího finančního ředitelství vydat podpisový řád, v němž je oprávněn delegovat podpisové právo na další zaměstnance, nutno konstatovat, že tento podpisový řád ředitele Odvolacího finančního ředitelství žalobce nemá k dispozici, a nemohl tak ověřit oprávněnost osoby, která podepsala rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 5. 2015. Takový předpis sice nemusí být zveřejněn, osoba zúčastněná na správě daní však má právo být s takovými vnitřními předpisy seznámena. Podepsání rozhodnutí nepřislusnou osobou přitom znamená jeho nezákonnost.
17. Stejně závěry lze vyslovit rovněž ohledně rozhodnutí žalovaného, ani u něj totiž není jasno, zda je podepsáno oprávněnou osobou. Z Organizačního řádu Finanční správy nijak nevyplývá oprávnění ředitele odboru Generálního finančního ředitelství podepisovat rozhodnutí v daňových řízeních. Žalovaný tak musí doložit, dle kterých vnitřních předpisů byla ředitelka odboru nepřímých daní Ing. B. M. oprávněna dané rozhodnutí podepsat. Vycházel-li žalovaný z Podpisového řádu Finanční správy, který žalobce nemá k dispozici, byl tento podpisový řád proveden jako důkaz v odvolacím řízení dle § 115 daňového řádu. Byl tak povinen seznámit žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil.
18. Žalovaný navíc spojuje oprávnění podepsat rozhodnutí též s oprávněním rozhodnout o vydání rozhodnutí. Z rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství je pravděpodobné, že ředitel sekce a zástupce ředitele JUDr. D. J. rozhodnutí nejen podepsal, ale též o jeho vydání rozhodl. V této souvislosti žalobce poukázal na ustanovení Organizačního řádu Finanční správy České republiky [čl. 116 odst. 1, odst. 3 písm. d), čl. 117 odst. 1], z nichž dovodil, že v daném případě nebyla splněna podmínka zastupování ředitele Odvolacího finančního ředitelství ani nebylo doloženo, že ředitel sekce JUDr. J. byl v inkriminované

době pověřen ředitelem Odvolacího finančního ředitelství takové rozhodnutí učinit. Žalovaný naprosto dezinterpretoval čl. 10 Podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství OFŘ (zástupci žalobce se v jiném soudním řízení podařilo získat tento podpisový řád ze dne 30. 3. 2015, č. j. 9992/15/5000). Z jeho čl. 8 bod 1. písm. a), odst. 1, druhá odrážka vyplývá, že ředitel Odvolacího finančního ředitelství podepisuje rozhodnutí o odvolání ve věci příslušenství daně, v němž je částka vyšší než 1 mil. Kč. V daném případě se jedná o rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání ve věci příslušenství (penále) na DPH po nařízení přezkumného řízení, kdy toto příslušenství přesahuje uvedenou částku. V čl. 10, bod 1. písm. a) podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství se uvádí, že ředitel sekce podepisuje rozhodnutí, s výjimkou rozhodnutí, jiných správních aktů a dokumentů podepisovaných ředitelem Odvolacího finančního ředitelství. Tedy ani tuto podmínku rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 5. 2015 nesplňuje. Toto rozhodnutí tak bylo podepsáno osobou k tomu neoprávněnou. Daný pracovník je na tomto rozhodnutí označen jako ředitel sekce a zástupce ředitele. Z rozhodnutí ovšem neplyne, že by jej podepisoval v zastoupení ředitele, kdy se na takových rozhodnutích uvádí doložka „v. z.“ nebo „v zastoupení“. Z rozhodnutí vyplývá, že jmenovaný podepsal předmětné rozhodnutí o své vůli. Nadto nebyly prokázány podmínky ani pro to, že vůbec mohl takové rozhodnutí učinit, nejen podepsat. V tomto smyslu ovšem žalovaný neprováděl žádné prověřování.

19. Stejnou vadou ovšem trpí též rozhodnutí žalovaného. V tomto ohledu žalobce odkázal na čl. 108 odst. 1, odst. 3 písm. d) organizačního řádu. Z čl. 112 organizačního řádu pak neplyne, že by ředitelka odboru nepřímých daní žalovaného byla oprávněna žalované rozhodnutí vydat a též podepsat. Toto oprávnění nelze dovodit ani z čl. 144 organizačního řádu. Navíc nebylo prokázáno pověření dle čl. 112 odst. 3 organizačního řádu. Odbor nepřímých daní žalovaného spadá do sekce metodiky a výkonu daní. Dle čl. 109 odst. 3, 4 organizačního řádu ředitel této sekce potřebuje pověření od generálního ředitele. Takové pověření z rozhodnutí neplyne, a to ani pro ředitelku odboru Ing. B. M. Napadená rozhodnutí orgánů finanční správy jsou v důsledku uvedeného nicotná.
20. Žalobce proto navrhl, aby soud deklaroval nicotnost rozhodnutí žalovaného, jakož i Odvolacího finančního ředitelství, *in eventum* aby tato rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

21. Ve vyjádření k žalobě ze dne 6. 4. 2016 se žalovaný podrobně zabýval žalobními body a poukázal též na souvislosti dané věci s jinými soudními spory téhož žalobce. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.
22. Na vyjádření žalovaného k žalobě reagoval žalobce replikou ze dne 20. 5. 2016, v níž setrval na svých již dříve uplatněných argumentech.

IV. Posouzení věci soudem

23. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalované, jakož i rozhodnutí ministerstva včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

– *nezákonnost provedeného přezkumného řízení*

24. Žalobce v první řadě poukazoval na nezákonnost provedeného přezkumného řízení. V tomto ohledu však jednotlivé žalobní námitky směřují primárně do fáze daňového řízení, která byla předmětem řízení vedeného před Městským soudem v Praze pod sp. zn. 6 Af 39/2015 a v následném řízení před kasačním soudem, přičemž zdejší soud je závěrem o zákonnosti rozhodnutí o nařízení přezkumu vázán. V tomto ohledu tedy postačí odkázat na odůvodnění rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 2. 2020, č. j. 6 Af 39/2015-88, a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2020, č. j. 7 Afs 74/2020-31, z nichž plyne, že lze nařídit přezkoumání rozhodnutí vydaného podle § 124 daňového řádu, tj. rozhodnutí vydaného v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví. Klíčovým je v tomto ohledu ustanovení § 124 odst. 5 daňového řádu, podle něhož nelze proti rozhodnutí vydanému podle § 124 daňového řádu uplatnit opravné prostředky. Nařízení přezkumu je však prostředkem dozorcím. Aby přitom nedocházelo k zcela nepřiměřeným zásahům do právní jistoty adresátů práva, je možnost uplatnění daných prostředků limitována, a to např. zákonnými lhůtami (v případě nařízení přezkoumání rozhodnutí viz § 122 odst. 3 daňového řádu). Na věc se neuplatní § 121 odst. 2 daňového řádu, který jednoznačně cílí na situace, kdy již bylo rozhodnutí předmětem věcného přezkumu, a to ze strany správního soudu, nikoliv ze strany správního orgánu postupujícího např. podle § 124 daňového řádu. V nynější věci nedošlo k meritornímu přezkumu rozhodnutí o odvolání ze dne 15. 11. 2013 soudem, neboť žalobce byl uspokojen dle § 124 daňového řádu a soud řízení o žalobě zastavil. S ohledem na § 262 daňového řádu není na místě ani poukaz žalobce na možnost analogického použití správního řádu.
25. Na základě uvedeného lze konstatovat, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 5. 2015 nelze považovat ani za rozhodnutí vydané v rozporu s § 124 odst. 4 daňového řádu, neboť vůbec nebylo vydáváno v režimu § 124 daňového řádu (jeho cílem naopak bylo nesprávné rozhodnutí o uspokojení žalobce překonat). Nelze se ztotožnit ani s argumentací žalobce ohledně jeho zkrácení na přístupu k soudu, byť je pravdou, že na základě shora popsaných peripetií dochází k faktickému přezkumu předepsaného penále teprve nyní. V aplikaci procesních instrumentů zakotvených v právních předpisech pak nelze hovořit ani o nerovném postavení žalobce vůči orgánům finanční správy, a to ani v řízení před soudem. Stejně tak nemohla být postupem orgánů finanční správy dotčena nabytá práva žalobce či jeho dobrá víra.
26. Vadou, která by mohla vést ke zrušení rozhodnutí žalovaného, pak není ani skutečnost, že žalovaný nekontroloval čísla jednacích jednotlivých rozsudků, na něž žalobce poukazoval v odvolání, pokud žalovaný vycházel z pasáží těchto rozsudků citovaných žalobcem, přičemž již na základě těchto citací shledal, že odkazovaná rozhodnutí se týkají jiných druhů řízení a jejich závěry tak nejsou na danou skutkovou situaci přenositelné, a to ani analogicky.

– *lhůta k předpisu penále*

27. Žalobce dále tvrdil, že došlo k prekluzi práva daně předepsat předmětná penále.
28. Při řešení otázky skončení běhu lhůty pro sdělení penále je možné vycházet z judikatury rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Ten nejprve v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265, č. 2317/2011 Sb. NSS, které vycházelo z právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, vyslovil závěr, že lhůta pro

sdělení penále je svou povahou lhůtou prekluzivní, zatímco lhůta pro vybrání a vymáhání daně je lhůtou promlčecí, a že lhůta počne běžet od data původní splatnosti daně, k níž se penále vztahuje. Skutečnost, kdy došlo k vyměření nedoplatku této daně je nerozhodná. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak navázal na řešení této otázky usnesením ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014-56, č. 3336/2016 Sb. NSS, ve kterém uvedl, že úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, který přerušuje lhůtu pro vybrání a vymáhání daně podle § 70 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, přerušuje i lhůtu pro sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 věty čtvrté části za středníkem tohoto zákona a tato lhůta začne běžet znovu způsobem uvedeným v § 70 odst. 2. Nutno konstatovat, že touto judikaturou rozšířeného senátu byla zcela překonán právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Afs 52/2013-34, na který odkazoval žalobce.

29. V daném případě byla v roce 2011, tedy již za účinnosti daňového řádu, vydána a žalobci oznámena rozhodnutí o posečkání daně. Jedná se o úkon, který je uveden v § 160 odst. 3 písm. c) daňového řádu, v jehož důsledku dochází k novému běhu lhůty pro placení daně. Tento úkon, tedy rozhodnutí o posečkání daně, by byl úkonem přerušujícím běh lhůty i podle zákona o správě daní a poplatků. To ve svém důsledku znamená, že lhůta pro sdělení penále neskončila v daném případě v průběhu roku 2012, jak tvrdil žalobce. Jestliže došlo k novému běhu lhůty pro vybrání nedoplatku daně, zůstala zachována možnost správce daně sdělit předpis penále i po roce 2012.
30. V uvedených souvislostech soud neshledal důvodu, pro nějž by se měl zabývat rozhodnutími správních orgánů či soudů ohledně doměřování spotřební daně, listiny předložené ve věci vedené pod sp. zn. 29 Af 89/2015 jsou mu nicméně známy z úřední činnosti.

– rozsah přezkumného řízení

31. Žalobce namítl, že v rozhodnutí o nařízení přezkumu absentuje jakékoli explicitní vyjádření nezákonnosti týkající se penále za prodlení úhrady DPH za měsíc únor 2006, nebyl tak jednoznačně vymezen rozsah přezkumného řízení.
32. Tato námitka je lichá. Okolnostmi a důvody, pro něž je nařizován přezkum příslušných rozhodnutí i ve vztahu k platebnímu výměru na penále za prodlení úhrady DPH za měsíc únor 2006, se totiž žalovaný výslovně věnoval na stranách 4 a 5 rozhodnutí o nařízení přezkumu ze dne 23. 9. 2014. Žalovaný poukázal na to, že v rozhodnutí o uspokojení ze dne 20. 3. 2014 Odvolací finanční ředitelství považovalo příslušnou daňovou povinnost ke dni 15. 11. 2013 za nepravomocně stanovenou. K tomuto dni však byla předmětná daňová povinnost stanovena pravomocně, neboť zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012-81, nabyl právní moci až dne 4. 12. 2013. Odvolací finanční ředitelství tudíž nepochybovalo, pokud v rozhodnutí ze dne 15. 11. 2013 odvolání zamítlo. Závěrem žalovaný vymezil úkol přezkumného orgánu tak, aby své závěry přizpůsobil současnému stavu. Tak orgány finanční správy učinily, pokud ve svých rozhodnutích vydaných v přezkumném řízení přihlížely k tomu, že v mezidobí dočasně nepravomocně stanovená DPH za zdaňovací období únor 2006 byla pravomocně stanovena dne 3. 3. 2015 (rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 3. 2015, č. j. 6229/15/5200-20446-711377). Nutno dodat, že teprve po tomto datu nabylo právní moci i rozhodnutí o nařízení přezkumu (dnem 16. 4. 2015).

– *nezákonnost rozhodnutí ve věci penále na DPH za únor 2006*

33. Žalobce dále poukazoval na nezákonnost napadených rozhodnutí ve vztahu k penále za prodlení úhrady DPH za únor 2006.
34. Zde je nutno zopakovat, že DPH za zdaňovací období únor 2006 byla pravomocně stanovena do dne 4. 12. 2013 (kdy nabyl právní moci zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012-81) a dále pak od 3. 3. 2015, kdy nabylo právní moci samotným žalobcem odkazované rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 3. 2015, č. j. 6229/15/5200-20446-711377, kterým byl dodatečný platební výměr správce daně ze dne 6. 5. 2010 na DPH za únor 2006 změněn tak, že došlo ke snížení dodatečně vyměřené daně z částky 910 518 Kč na částku 691 994 Kč. Proti tomuto rozhodnutí o doměření daně podal žalobce žalobu, tu však Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích zamítl rozsudkem ze dne 15. 6. 2016, č. j. 52 Af 17/2015-176. Kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku pak Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016-59.
35. Pokud tedy Odvolací finanční ředitelství vycházelo ze skutkového stavu ke dni svého rozhodnutí (21. 5. 2015), nepochybilo, pokud samotnou daňovou povinnost na DPH za únor 2006 považovalo za pravomocně stanovenou. Správně pak přihlédlo ke snížení této daňové povinnosti a tomu odpovídajícím způsobem snížilo též předepsané penále (penále bylo sníženo z částky 966 653 Kč na částku 734 588 Kč). Není tak pravdivou námitka žalobce, že správní orgány dodnes nereagovaly na změnu doměřené DPH za únor 2006. Vzhledem k procesní situaci nebylo třeba, aby toto penále bylo předepsáno novým platebním výměrem. Důvodnou není ani námitka, jíž žalobce poukazuje na porušení § 8 odst. 3 daňového řádu orgány finanční správy, neboť předmětné ustanovení určuje způsob, jakým má správce daně hodnotit právní jednání či jiné skutečnosti za účelem stanovení skutkového stavu věci.

– *podpis rozhodnutí orgánů finanční správy*

36. Žalobce též brojil proti tomu, že napadená rozhodnutí orgánů finanční správy nebyla podepsána oprávněnými osobami, tedy osobami stojícími v čele těchto správních orgánů.
37. Jak je patrné ze správního spisu, na Odvolacím finančním ředitelství vedla přezkumné řízení Sekce nepřímých daní. Na konci rozhodnutí je pak uvedeno jméno a pracovní zařazení úřední osoby, jež rozhodnutí opatřila podpisem: „*JUDr. D. J. ředitel sekce a zástupce ředitele Odvolacího finančního ředitelství*“. Tato osoba rozhodnutí též elektronicky podepsala. Odvolání žalobce vyřizoval Odbor nepřímých daní Generálního finančního ředitelství. Na konci rozhodnutí ze dne 9. 12. 2015 je pak uvedeno jméno a pracovní zařazení úřední osoby, jež rozhodnutí opatřila podpisem: „*Ing. B. M. ředitel odboru*“. Tato osoba rozhodnutí též elektronicky podepsala.
38. Soud při hodnocení této námitky vycházel z Organizačního řádu Finanční správy České republiky, Podpisového řádu Finanční správy České republiky (příčemž s těmito interními akty řízení se podrobně seznámil již ve věci téhož žalobce vedené pod sp. zn. 29 Af 89/2015) a Podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství (č. j. 9992/15/5000), ve znění platných v době vydání napadených rozhodnutí. Tyto vnitřní předpisy byly žalovaným předloženy coby součást správního spisu a obsahují ustanovení odkazovaná jak žalobcem, tak žalovaným (za této situace nebylo třeba provádět těmito akty dokazování).
39. Pro nyní projednávanou věc byla relevantní následující ustanovení organizačního řádu:

- čl. 21, podle nějž odbor nepřímých daní Generálního finančního ředitelství vyřizuje opravné a dozorčí prostředky podané proti rozhodnutím orgánů finanční správy v oblasti své působnosti (*in concreto* správy DPH);
 - čl. 103 odst. 1. písm. e), podle něhož se ředitel odboru řadí mezi představené a vedoucí zaměstnance orgánu finanční správy;
 - čl. 112 odst. 1., podle něhož ředitel odboru Generálního finančního ředitelství řídí činnost odboru a koordinuje činnost oddělení do něho začleněných;
 - čl. 144 odst. 3., podle něhož jménem Generálního finančního ředitelství právně jedná ve všech věcech generální ředitel; není-li právními předpisy stanovena jeho výlučná působnost jako vedoucího organizační složky státu, vedoucího služebního úřadu nebo statutárního orgánu a nestanoví-li generální ředitel jinak, právně jedná v době nepřítomnosti generálního ředitele ředitel Sekce řízení úřadu Generálního finančního ředitelství nebo generálním ředitelem pověřený podřízený ředitel sekce Generálního finančního ředitelství nebo vedoucí služebního úřadu;
 - čl. 144 odst. 4., podle nějž jménem Generálního finančního ředitelství právně jednají ředitelé sekcí, ředitelé odborů, a to v rozsahu působnosti jimi řízených útvarů vymezeném organizačním řádem; to neplatí, je-li právními předpisy stanovena výlučná působnost vedoucího organizační složky státu, vedoucího služebního úřadu nebo statutárního orgánu, nebo pokud generální ředitel stanovil jinak;
 - čl. 145 odst. 1., podle něhož jednat jménem orgánů finanční správy, s výjimkou právních jednání v majetkoprávních, služebních a pracovněprávních věcech, jsou oprávněni všichni představení a vedoucí zaměstnanci v rámci své působnosti stanovené organizačním řádem; jednání uvedených představených a vedoucích zaměstnanců orgány finanční správy zavazuje; a
 - čl. 146 odst. 1., podle nějž oprávnění a povinnosti podepisovat dokumenty upravuje podpisový řád.
40. Co se týče podpisového řádu, ve věci byl aplikován Podpisový řád Finanční správy České republiky ze dne 19. 12. 2012, č. j. 48991/12-1910. Pro nyní projednávanou věc byla relevantní následující ustanovení podpisového řádu:
- čl. 3 odst. 1., podle něhož podpisový řád stanovuje oprávnění k podepisování dokumentů vedoucími zaměstnanci orgánů finanční správy;
 - čl. 18 odst. 1. písm. a), podle něhož ředitel sekce metodiky a výkonu daní v rámci své působnosti podepisuje vyřízení řádných a mimořádných opravných prostředků při správě daní, pokud je rozhodováno o částce 50 mil. Kč a vyšší; a
 - čl. 18 odst. 2. písm. a), b), podle nichž v sekci metodiky a výkonu daní ředitelé odborů v rámci své působnosti podepisují a) vyřízení řádných a mimořádných opravných prostředků při správě daní, s výjimkou vyřízení řádných a mimořádných opravných prostředků při správě daní vyhrazených k podpisu řediteli sekce, b) rozhodnutí vydaná při správě daní a další dokumenty vyhotovené při správě daní, kterými dojde ke konečnému vyřízení věci, s výjimkou rozhodnutí vyhrazených k podpisu řediteli sekce
 - čl. 23, podle něhož je ředitel Odvolací finanční ředitelství oprávněn vydat Podpisový řád OFŘ, v němž je oprávněn delegovat podpisové oprávnění na další zaměstnance.

41. Podpisový řád Odvolací finanční ředitelství pak v čl. 8 stanoví podpisová oprávnění ředitele Odvolací finanční ředitelství, čl. 9 oprávnění jeho zástupce a čl. 10 ředitele sekce.
42. Z těchto ustanovení jednoznačně vyplývají oprávnění pro ředitelku odboru nepřímých daní žalovaného (šlo o vyřízení odvolání proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení ohledně platebních výměrů na penále ve vztahu k DPH, přičemž se jednalo o částku nižší než 50 milionů Kč a nešlo tudíž o věc vyhrazenou k podpisu řediteli sekce), jakož i ředitele sekce a zástupce ředitele Odvolacího finančního ředitelství [šlo o rozhodnutí vydané v přezkumném řízení dle § 123 odst. 5 daňového řádu a nejednalo se tak o „rozhodnutí v řízeních o opravných prostředcích (odvolání, povolení obnovy), o dozorcích prostředcích (nařízení obnovy, nařízení přezkumu) a o uspokojení navrhovatele vydávaná podle daňového řádu“; pokud pak žalobce vztahuje podpisové oprávnění k věci vymezené jako odvolání proti platebním výměrům na penále, je nutno konstatovat, že limit „1 mil. Kč“ se vztahuje k jednotlivým platebním výměrům, nikoli k jejich souhrnu, jak plyne z poznámky pod čarou 1] k vydání a podpisu předmětných rozhodnutí za daný správní orgán. Nutno podotknout, že ani v jednom z těchto případů nebyl podpis činěn v rámci zastupování výše postaveného činitele, ale došlo k němu vždy v rámci pravomoci dané osoby delegované na ni interním aktem řízení.
43. Daňový řád ani žádný jiný právní předpis nestanoví, že by oprávnění podepisovat dokumenty za určitý správní orgán příslušelo pouze osobě stojící v čele správního orgánu a že by nebylo možné vnitřními předpisy tuto problematiku upravit tak, že oprávnění k podpisu přísluší vedoucím zaměstnancům v rámci působnosti jimi řízeného úseku. Vzhledem k množství aktů, jež jednotlivé orgány finanční správy vydávají je v zásadě nepředstavitelné, aby byla podpisová oprávnění vázána toliko na jednu či dvě osoby. Rozhodnutí tedy byla v obou stupních podepsána oprávněnými úředními osobami.
44. V uvedených souvislostech je nedůvodná též námitka, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud žalobce neseznámil s uvedenými podpisovými řády. Žalovaný však těmito akty dokazování neprováděl, neboť jsou mu známy z jeho úřední činnosti. Argumentoval-li žalobce v odvolání tím, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství podepsala neoprávněná osoba, bylo úkolem odvolacího orgánu ověřit, zda tomu tak bylo či nikoli, a vycházel samozřejmě i z příslušných interních aktů řízení. Pokud se s nimi chtěl žalobce seznámit, nebylo nic jednoduššího, než tak učinit formou nahlížení do spisu či prostřednictvím zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím.

V. Závěr a náklady řízení

45. Soud shledal námitky žalobce nedůvodnými. V řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Z těchto důvodů zdejší soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
46. 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, a proto nemá 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. Blíže k této problematice viz zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47,

č. 3228/2015 Sb. NSS. Zdejší soud neshledal důvodu, pro nějž by se měl od tam vyjádřených právních závěrů odchýlit. Pokud se žalovaný s odkazem na nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 39/13 domáhal paušální náhrady za vyjádření k žalobě, považuje zdejší soud za dostačující odkázat na rozsudek ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 As 135/2015-79, č. 3344/2016 Sb. NSS (věc *Územní plán Špindlerův Mlýn*), v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné shledal, že důvody nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, č. 275/2014 Sb., N 188/75 SbNU 95 (<http://nalus.usoud.cz>), nejsou přenositelné na řízení podle soudního řádu správního, a použití § 151 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění účinném od 1. 7. 2015, na tento typ řízení je vyloučeno.

Poučení:

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.

Brno 21. prosince 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu