



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **S. T.**, zastoupeného Mgr. Petrem Noskem, advokátem se sídlem Jihlava, Jana Masaryka 1669/2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 11. 2011, č. j. 31 Af 48/2010 - 52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 4. 2010, č. j. 5309/10-1300-704326, bylo dle ust. § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zamítnuto odvolání podané žalobcem (dále jen „stěžovatel“) do platebního výměru Finančního úřadu v Telči (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 10. 2004, č. j. 19160/ 04/317970/1108, kterým správce daně stěžovateli předešal k přímému placení daňové penále na daň z přidané hodnoty

(dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. 10. 1995 až 31. 10. 1995 v celkové výši 1 398 748 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného, jakož i platebnímu výměru, podal stěžovatel správní žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), která byla pro nedůvodnost zamítnuta.

[2] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí vycházel z následujícího skutkového stavu věci. Dne 24. 11. 1995 podal stěžovatel daňové přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 1995, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 726 934 Kč. Součástí správního spisu byla plná moc datovaná dnem 28. 5. 1996, v níž je uvedeno, že stěžovatel zmocňuje svoji matku M. T., aby jej zastupovala v daňovém řízení. Dne 29. 5. 1996 bylo za stejné období podáno dodatečné daňové přiznání k DPH na změnu daňové povinnosti. Stěžovatel byl následně vyzván k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Výzva byla doručena dne 18. 9. 1996 paní M. T. V dopise ze dne 27. 9. 2002, který správce daně obdržel dne 2. 10. 2002, sdělila tato osoba, že: *„[...] jak dobře víte, od srpna 1996 syna nezastupuji, veškeré záležitosti ve vztahu k Vašemu úřadu vyřizuje sám, a to i na Vaši výslovnou výzvu. Plnou moc, o níž se zmiňujete, odvolal, a to již v r. 1996, nehledě na to, že plná moc byla neplatná. Prosím proto, abyste i nadále doručovali písemnosti přímo mému synovi“*. Dne 6. 10. 2004 vydal správce daně platební výměr na daňové penále, kterým stěžovateli sdělil předpis daňového penále za předmětné zdaňovací období ve výši 1 398 748 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, ve kterém uvedl mj. následující: *„Pokud správce daně vycházel při stanovení staršího dluhu z dodatečného daňového přiznání, namítám, že já jsem toto daňové přiznání neučinil, protože jsem k němu neměl důvod. Navíc jsem jej učinit ani nemohl, neboť jsem byl v té době ve vazbě. Pokud je vycházeno ze zmocnění, nevzpomínám si, že bych k tomuto úkonu zmocnění uděloval“*.

[3] Z hlediska právního hodnocení věci krajský soud neshledal důvod, pro který by přisvědčil stěžovateli ohledně tvrzené nezákonnosti napadených rozhodnutí. Uvedl, že z obsahu daňového spisu je zřejmý motiv, který vedl stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání. Jen díky této skutečnosti byl dle názoru soudu stěžovatel zproštěn obžaloby z trestného činu krácení daně podle § 148 odst. 1 a 3 trestního zákona. Z vypracovaného znaleckého posudku mimoto vyplývá, že podpis stěžovatele na plné moci a na dodatečném daňovém přiznání je jeho pravým podpisem. Nesouhlasil-li stěžovatel s tímto důkazem, měl předložit jiný posudek prokazující nepravost jeho podpisů. Důvodným krajský soud neshledal ani tvrzení, že výslech M. T. byl správcem daně veden úskočným či zavádějícím způsobem. Otázky správce daně směřovaly k objasnění okolností jednání svědkyně za stěžovatele a v jejich formulaci nezákonnost shledána nebyla. Vyhověno pak krajským soudem nebylo ani námitkám směřujícím do správnosti výkladu § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, obsahu platebního výměru a promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky. Za tohoto stavu věci byla žaloba stěžovatele podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta.

II.

Z obsahu kasační stížnosti stěžovatele

[4] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, a to z důvodů nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], porušení zákona v řízení před správním orgánem [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.],

pokračování

zmatečnosti [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], nepřezkoumatelnosti a dále také jiné vady soudního řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[5] Přípisem krajského soudu ze dne 15. 12. 2010 byl stěžovatel seznámen s tím, že dva ze tří členů senátu, kteří projednávali jeho věc, z důvodu změn rozvrhu práce s účinností od 1. 12. 2010 tento případ již projednávat nebudou. Stěžovatel má proto za to, že řízení před krajským soudem bylo zmatečné a zatížené vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Po změně obsazení soudu stěžovatel nadto ani nebyl dotázán na stanovisko k otázce rozhodnutí věci bez nařízení jednání podle § 51 s. ř. s. (viz část IV. B. rozsudku, ve které se bude zdejší soud touto námitkou věcně zabývat).

[6] Stěžovatel namítl, že odůvodnění napadeného rozhodnutí týkající se skutkových zjištění je nedostatečné, a to natolik, že nemá k dispozici úvahy, na které by mohl reagovat. Krajský soud se při hodnocení důkazů spokojil se závěry znaleckého posudku, avšak vzhledem k provedeným důkazům je takové odůvodnění nepřezkoumatelné. Jakkoli není hodnocení motivů z hlediska důkazní síly zásadní, dopustil se i v tomto směru dle stěžovatele krajský soud nesprávného závěru. Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 10. 9. 1999, sp. zn. 10 T 7/97, byl stěžovatel zproštěn obžaloby pro trestný čin krácení daně. Soud v odůvodnění zprošťujícího rozsudku uvedl, že dodávka zboží byla stěžovateli dle smlouvy skutečně provedena, a mohl proto oprávněně žádat odpočet DPH již po vystavení daňového dokladu. Pokud se krajský soud zabýval jeho motivy, měl dospět k závěru, že udělování plné moci a podávání dodatečného daňového přiznání by byl z pohledu stěžovatele krok nelogický (viz část IV. C.).

[7] Žalovaný dovodil doručení plné moci finančnímu úřadu (správci daně) z předpokladu pravděpodobnosti a s odkazem na výpověď svědkyně JUDr. K. K tomu stěžovatel namítl, že pokud je však plná moc vůči správci daně účinná od okamžiku jejího doručení, pak je zjištění tohoto okamžiku absolutně klíčovou podmínkou pro posouzení otázky zmocnění a bez přítomnosti tohoto důkazu nemůže správce daně obhájit svoji komunikaci se zmocněncem, tj. ani doručování veškerých listin. Z plné moci nadto ani nevyplývá její přijetí M. T. Krajský soud pak dle stěžovatele nereaguje na námitku, že na plné moci není ověřen podpis, když současně předložil i jinou plnou moc, kterou shodou okolností v době svého pobytu ve věznici uděloval a která ověřený podpis má. Stěžovatel poukázal dále rovněž na fakt, že svědek Mgr. S. potvrdil, že s sebou ve vazbě neměl občanský průkaz, a nemohl tedy podepisovat plnou moc s uvedením jeho čísla (viz část IV. D.).

[8] Dle stěžovatele se žalovaný dopustil nezákonnosti i při jednání ze dne 22. 6. 2009, které ovlivnilo zákonnost celého řízení, a krajský soud měl proto rozhodnutí napadené správní žalobou zrušit. Svědkyni M. T. byly kladeny sugestivní a kapciózní otázky: „*Do srpna 1996 jste tedy dle Vašeho sdělení syna zastupovala na základě jaké plné moci?*“ a na str. 10 protokolu: „*Na základě této plné moci byly Vámi jako zástupcem přebírány písemnosti, činěna podání...*“ Tyto otázky byly svědkyni kladeny přesto, že sama uvedla, že stěžovatele nezastupovala. Formulace dotazu je učebnicovým příkladem nezákonně formulované otázky (viz část IV. E.).

[9] Nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu stěžovatel spatřuje také v nesprávné interpretaci ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Namítá, že správce daně veškeré jeho platby započítával na jiné jím evidované dluhy. Jedná se o

absurditu výkladu zákona, která však byla dle stěžovatele korigována již Ústavním soudem (viz část IV. F.).

[10] Platební výměr na daňové penále je dle stěžovatele nezákonný i pro nepřezkoumatelnost, neboť v něm není dostatečně jasně uvedena sazba penále a není ani zřejmé, za jaké období je sazba uplatňována. Předpis penále byl nadto stěžovateli sdělen až po 31. 12. 1996, proto je dle jeho názoru nutno dle čl. II zákona č. 323/1996 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 323/1996 Sb.“), na výši penále aplikovat sazby podle § 63 zákona o správě daní a poplatků účinného po této novele (viz část IV. G.).

[11] Stěžovatel setrvává i na své další v řízení vyjádřené námitce, že daňové penále není v ustanovení § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zařazeno pod legislativní zkratku „daň“. Jelikož podle § 2 odst. 1 zákona platí, že při správě daně jednají správci daně v řízení o daních, znamená to, že na správu penále nelze zákon o správě daní a poplatků aplikovat (viz část IV. H.).

[12] Ve věci tvrzeného promlčení stěžovatel odmítá argumentaci ohledně třicetileté promlčecí lhůty zápisem zástavního práva do katastru nemovitostí. Rozhodnutí o rozsahu zástavního práva, které mělo být M. T. doručeno 14. 6. 1996, nebylo z důvodu nedostatku plné moci řádně doručeno, a není proto vykonatelné. Stěžovatel nadále také trvá na svých námitkách, že daň nebyla vyměřena v příslušné tříleté lhůtě podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků; že správce daně stěžovateli nesdělil včas předpis daňového penále; a že lhůtu ve smyslu § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nelze přerušit postupem dle § 70 tohoto zákona (viz IV. I.).

[13] Závěrem stěžovatel namítl, že odporuje principu spravedlnosti řízení, aby odvolací orgán doplňoval dokazování tak zásadním způsobem, že prakticky nahrazuje činnost prvostupňového orgánu, to vše za situace, kdy tak činí právě ve spolupráci se správcem daně, jehož rozhodnutí má přezkoumávat. Následně žalovaný hodnotí důkazy, které sám neprovedl; smysl dvouinstančnosti daňového řízení je tak zmařen, neboť de facto rozhoduje jeden orgán, který ve spolupráci s druhým orgánem vydává jediné rozhodnutí. Doplnění dokazování provedla personálně tatáž osoba, která jednala v předchozím správním řízení, tzn. dokazování se účastnila osoba, která měla být z těchto úkonů vyloučena (viz část IV. J.).

[14] S ohledem na výše uvedené skutečnosti proto stěžovatel navrhl, aby zdejší soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[15] Stěžovatel není dle žalovaného s to jakýmkoli důkazním prostředkem vyvrátit skutečnost, že na předmětných listinách se nacházejí jeho podpisy. M. T., coby jeho zmocněnkyně, po celou dobu stěžovatele v rozsahu udělené plné moci zastupovala v řízení před správcem daně, proto je možno hodnotit tvrzení stěžovatele vznášená *ex post* jako účelová. Na závěru, že plná moc byla součástí daňového přiznání, není možno hledat cokoli neúplného, resp. rozporného s tehdejší správní praxí finančních úřadů. Argumentace stěžovatele, že správce daně vycházel toliko z faktického jednání jeho matky, coby jeho zástupkyně, je dle názoru žalovaného vytržena z kontextu a popřena výše

pokračování

uvedenými skutečnostmi. Kasační námitky, které stěžovatel uvádí, považuje žalovaný za irelevantní, a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost stěžovatele zamítl.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[16] Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve svých podáních. Neshledal v řízení před krajským soudem vady ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Dříve než soud osvětlí důvody tohoto rozsudku, považuje za vhodné uvést, že původním žalovaným v řízení o správní žalobě bylo Finanční ředitelství v Brně. Nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tento správní orgán zanikl (§ 19 odst. 1) a jeho agendu převzal v souladu s § 20 tohoto zákona žalovaný.

IV. A.

K přípustnosti opakované kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud musel nejdříve posoudit přípustnost kasační stížnosti ve smyslu ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť v souzené věci již jednou rozhodoval (rozsudek ze dne 21. 12. 2007, č. j. 7 Afs 31/2007 - 60). Dle uvedeného ustanovení je kasační stížnost nepřipustná mj. proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo předmětem zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu; to neplatí, je-li stěžovatelem v kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem kasačního soudu.

[21] Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05 (N 119/37 SbNU 519, rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na adrese nalus.usoud.cz), zajišťuje § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., aby se kasační soud nemusel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem soud na nižším stupni řídil: „Podrobit takovéto rozhodnutí novému přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti by postrádalo smysl, neboť ve svých důsledcích by v případě připuštění nového přezkumu mohly nastat toliko dvě možné situace. Buď by kasační soud setrval na svém původním názoru, takže by věcné projednání kasační stížnosti nemělo pro stěžovatele žádný význam, nebo by vyslovil právní názor jiný, takže by postupně rozličnými právními názory zcela rozvrátil právní jistotu a popřel princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí.“

[22] Ze zákazu opakované kasační stížnosti však judikatura Ústavního a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění citovaného ustanovení výjimky,

jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování zdejšího soudu. Dospěla k závěru, že § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto stavu věci by znamenalo odmítnutí přezkumu soudního rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva.

[23] Námitky opakované kasační stížnosti se tedy musí pohybovat v mezích závěrů kasačního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadu procesního postupu nebo obsahu napadeného rozhodnutí – řešena být nemohla (srov. kupříkladu usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2008, č. j. 2 Afs 26/2008 - 119, rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na adrese www.nssoud.cz). Lze proto s ohledem na právě uvedené konstatovat, že ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje toliko přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci kasačním soudem závazně posouzeným.

[24] Vzhledem k tomu, že původní rozsudek krajského soudu byl zrušen právě z naznačených důvodů, tj. nepřezkoumatelnosti a nedostatečně zjištěného skutkového stavu, dospěl zdejší soud k závěru, že v souzené věci jsou dány důvody pro aplikaci výjimky z § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., a přistoupil proto k věcnému posouzení kasačních námitek stěžovatele.

IV. B.

K právu na zákonného soudce a výzvě dle § 51 s. ř. s.

[25] Nejdříve se zdejší soud musel zabývat tvrzenou zmatečností řízení před krajským soudem způsobenou nesprávným obsazením soudu. Důvodnost právě uvedené námitky totiž představuje natolik závažnou vadu řízení, že při její existenci soudní rozhodnutí v zásadě nemůže obstát.

[26] Nesprávné obsazení soudu jako důvod zmatečnosti řízení podle ust. § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. by bylo možno spatřovat v tom, že ve věci rozhodoval samosoudce namísto senátu, nebo jiný senát, než který k tomu byl povolán rozvrhem práce; příp. rozhodoval podjatý soudce, přičemž účastník neměl možnost vznést námitku podjatosti (§ 8 s. ř. s.) před rozhodnutím soudu.

[27] V projednávané věci rozhodoval v souladu s ust. § 31 odst. 1 s. ř. s. senát. Stěžovatel byl přípisem ze dne 23. 7. 2010 poučen o složení senátu, možnosti případných změn v rozvrhu práce a současně byl vyzván k vyjádření, zda souhlasí s rozhodnutím věci bez jednání (ke sdělení, zda souhlasí s rozhodnutím věci bez nařízení jednání, byl stěžovatel vyzván i přípisem ze dne 15. 11. 2010). Vyjádřením ze dne 3. 12. 2010 stěžovatel souhlasil s rozhodnutím věci bez jednání. Složení senátu se poté změnilo.

[28] Rozvrh práce soudu dle § 42 odst. 1 písm. a) zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudech a soudcích“), jmenovitě určuje soudce tvořící senát, samosoudce, přísedící, asistenty soudců, vyšší soudní úředníky, soudní tajemnice a soudní vykonavatele, kteří budou působit v jednotlivých soudních odděleních. Vydaný rozvrh práce je veřejně přístupný a každý má právo do něho nahlížet a činit si z něj výpisy nebo opisy (§ 41 odst. 3 zákona o soudech a soudcích). Byl-li senát obsazen v souladu s rozvrhem práce, což stěžovatel nijak nezpochybňuje, a žádný z jeho soudců neměl být z rozhodování vyloučen

pokračování

pro podjatost, nemůže tato skutečnost založit důvod zmatečnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., ani jinou vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2005, č. j. 2 Afs 178/2004 - 128, publ. pod č. 624/2005 Sb. NSS).

[29] V nyní posuzované věci stěžovatel v kasační stížnosti nenamítl, že by ve věci rozhodoval podjatý soudce a poukázal pouze na skutečnost, že se v průběhu soudního řízení změnilo složení senátu. Z obsahu námítky nelze seznat, že by stěžovatel namítal konkrétní okolnosti, pro které by měl být některý člen senátu vyloučen z projednávání a rozhodnutí věci. Stěžovatel byl obeznámen se změnou ve složení senátu (přípis ze dne 15. 12. 2010) a mohl se vyjádřit i k soudcům, kterými byl senát nově obsazen. Stejně tak měl možnost odvolat dříve udělený souhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Neučinil-li tak, nemůže tato skutečnost být důvodem pro vyhovění jeho argumentaci, kterou vznáší až nyní, aniž by jakkoliv odůvodnil, proč se nařízení jednání ve věci nedomáhal již před krajským soudem.

[30] Ve vztahu k námitce zmatečnosti lze závěrem konstatovat, že nelze zpochybnit samotnou změnu ve složení senátu, odpovídala-li tato změna rozvrhu práce. Jinými slovy, skutečnost, že byl účastník vyrozuměn o složení senátu, který bude v jeho věci rozhodovat, nezakládá jeho právo na to, aby do budoucna nemohlo dojít z jakýchkoli důvodů (nemoc soudce, jeho přeložení k jinému soudu, zánik funkce) ke změně ve složení senátu. Prakticky jedinou podmínkou je, aby změna nastala v souladu s rozvrhem práce (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 9. 2008, č. j. 8 Afs 32/2008 - 59).

[31] Pouze na okraj zdejší soud poukazuje na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 20. 10. 1999, sp. zn. I. ÚS 476/1997 (N 145/16 SbNU 81), podle něhož je smyslem práva na zákonného soudce ochrana proti libovolnému či účelovému obsazení jednajícího soudu. Není prostředkem ke zvrácení vydaného rozhodnutí, a to tím spíše, byl-li jednající soudce povolán k projednání věci rozvrhem práce konkrétního soudu. Kasační soud proto neshledal důvodnou námitku označující napadený rozsudek krajského soudu za zmatečný a důvodná není ani námitka proti opětovnému nezaslání výzvy k vyjádření souhlasu s rozhodnutím věci bez nařízení jednání.

IV. C.

K přezkoumatelnosti napadeného rozsudku a motivům stěžovatele

[32] K otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, ve kterém uvedl, že „[n]edostatkem důvodů nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“

[33] Za nepřezkoumatelné je pak dle navazující judikatury Nejvyššího správního soudu nutné považovat také rozhodnutí, v němž se soud nevypořádá se všemi žalobními body (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74) či rozhodnutí, z jehož odůvodnění není „[z]řejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci

účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, [a to] zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (podle rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[34] Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu v částech, v nichž se zabýval popsány námitkami stěžovatele, dospěl k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí žádnou z výše uvedených vad netrpí. Rozhodně není povinnosti soudů v situacích, jako byla ta v předcházejícím řízení, kdy žalobce uplatňuje nepřeborné množství žalobních námitek, provádět detailní rozbor každého jednotlivého vzneseného bodu. To zejména, pokud žalobce brojí pouze proti formálním vadám řízení a nijak nekonkretizuje dotčení na svých právech. I v těchto případech nicméně musí odůvodnění soudního rozhodnutí poskytovat záruku, že nebylo vydáno v důsledku libovůle. Z odůvodnění soudního rozhodnutí musí být seznatelné, výslovně nebo implicitně, proč soud považoval námitky žalobce za nedůvodné, resp. proč se jimi odmítl zabývat.

[35] Vychází-li kasační soud z tohoto pojetí, pak konstatuje, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, jak ji stěžovatel namítal, neshledal. Z napadeného rozsudku je zřejmé, z jakých skutečností soud vycházel, jakými úvahami se řídil a proč námitkám nevyhověl. V odůvodnění napadeného rozsudku přehledně popsal, která skutková zjištění považuje za prokázána, a zabýval se také podrobně i právním posouzením věci, s nímž se zdejší soud mimoto zcela ztotožňuje (viz dále). Nejvyšší správní soud proto ani v této námitce stěžovateli nepřisvědčil.

[36] Uvádí-li stěžovatel, že neměl důvod podávat dodatečné daňové přiznání, jelikož i krajský soud v rámci trestního řízení potvrdil, že mohl oprávněně žádat o odpočet DPH, nelze se s ním také ztotožnit. Stěžovateli původně vzniklý nárok na odpočet DPH následně zanikl, neboť předmětné zboží stěžovatel nepoužil v rámci své ekonomické činnosti. Není proto pravda, že neměl žádný důvod podávat dodatečné daňové přiznání. Že si byl stěžovatel této skutečnosti vědom, ostatně potvrzuje i jeho vysvětlení ze dne 31. 1. 1996 učiněné na Policii České republiky, Krajský úřad vyšetřování, Brno - pracoviště, Blansko (protokol ČVS: KVV-14/10-96, str. 11).

IV. D.

K doručení a obsahu plné moci

[37] Ve vztahu k otázce doručení plné moci správci daně a jejího obsahu lze plně odkázat na rozhodnutí žalovaného, který již v odvolacím řízení argumentaci stěžovatele přesvědčivě vyvrátil.

[38] Chybějící podpis zmocněnce na plné moci není bez dalšího důvodem pro odmítnutí zastupování účastníka řízení ze strany správního orgánu. Plná moc udělená stěžovatelem jeho matce M. T. je datována dnem 28. 5. 1996, byla tedy udělena v době platnosti a účinnosti zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, podle jehož § 31 a násl. je ji třeba posuzovat. Je přitom třeba rozlišovat mezi dohodou o zastoupení (dohodou o plné moci), která vyžaduje souhlas smluvních stran s jejím zněním (a je-li uzavřena v písemné podobě podpis obou smluvních stran), a plnou moc v užším slova smyslu, která představuje toliko „průkaz“ zastoupení. Plná moc v užším smyslu je jednostranným právním úkonem

pokračování

zmocnitele (v projednávané věci stěžovatele), který není adresován zmocněnci (tj. v této věci M. T.), ale třetím osobám (tj. v projednávané věci finančním orgánům) a kterým se těmto třetím osobám osvědčuje (potvrzuje), že k dohodě o zastoupení došlo. Písemná plná moc je tedy pouze listinou osvědčující uzavření dohody o plné moci, kterou jsou navíc schváleny i ty úkony učiněné v řízení zástupcem účastníka, k nimž došlo před jejím podpisem (srov. i v této věci použitelný rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 12. 1997, sp. zn. 2 Cdon 495/97). Namítá-li proto stěžovatel neplatnost plné moci z důvodu absence podpisu zmocněnkyně M. T. s poukazem na okamžik jejího doručení správci daně, nelze jeho námitce vyhovět.

[39] Odmítnout je třeba i tvrzení stěžovatele, že uvedení čísla občanského průkazu na plné moci je důkazem toho, že ji nepodepsal, neboť v rozhodné době se nacházel ve vazbě a občanský průkaz u sebe neměl. V průběhu dokazování bylo znaleckým posudkem Mgr. et Mgr. Pavla Pospíšila ze dne 14. 10. 2009 prokázáno, že podpis na plné moci a na dodatečném daňovém přiznání je s největší pravděpodobností pravým podpisem stěžovatele. Ve spojení s dalšími provedenými důkazy a pravděpodobným průběhem rozhodných událostí, které vedly k podání daňového přiznání, nelze dospět k závěru, že by tato námitka stěžovatele (i pokud by byla pravdivá) byla s to vyvrátit hodnověrnost nashromážděných důkazů, jak níže uvedeno. Ostatně, i kdyby stěžovatel občanský průkaz v rozhodné době u sebe neměl, mohl potřebné údaje získat z jiného dokumentu, který měl k dispozici, případně si číslo občanského průkazu mohl sám pamatovat.

[40] K okamžiku přijetí plné moci správcem daně, lze rovněž odkázat na výsledky provedeného dokazování, a to zejména výslech JUDr. K., ze kterého vyplývá přesvědčivá verze událostí, za nichž byla plná moc doručena správnímu orgánu, a zdejší soud nenalezl objektivní důvody k jeho zpochybnění. Z obsahu svědecké výpovědi JUDr. K. plyne, že spisový materiál neobsahuje informaci o doručení plné moci správci daně vzhledem k tehdejší praxi, kdy se při podání daňového přiznání s plnou mocí nepřidělovalo plné moci samostatné číslo jednací ani presenční razítko, protože toto bylo obsaženo na daňovém přiznání či podání, se kterým byla tato plná moc doručena (protokol o ústním jednání ze dne 18. 2. 2010). Jelikož je plná moc i daňové přiznání datováno na stejné období, je důvěryhodná verze, že plná moc byla správci doručena současně s tímto daňovým přiznáním. Uvedenou skutečnost dále potvrzují i další důkazy, mj. výpověď M. T., která v průběhu daňového řízení nepopírala, že za stěžovatele podávala daňová přiznání či přijímala poštovní zásilky a odpovídala na ně; to vše aniž by existenci plné moci jakkoliv popírala. S ohledem na tyto skutečnosti proto kasační soud neshledal důvod námitce stěžovatele vyhovět.

IV. E.

K nezákonnosti formulovaných otázek

[41] Námitky směřující proti „úskočnosti“ správce daně či zavádějící formulaci otázek kladených svědkyni M. T. neshledal zdejší soud důvodnými.

[42] Stěžovatel v kasační stížnosti vytrhává dotazy správce daně z kontextu, aniž by se zabýval tím, v jaké souvislosti byly položeny. První otázka („Do srpna 1996 jste tedy dle Vašeho sdělení syna zastupovala na základě jaké plné moci?“) byla logickým vyústěním úvodní sumarizace předchozího řízení, v rámci něhož svědkyně M. T. sdělila, že od srpna

1996 stěžovatele nezastupuje, neboť plná moc byla již v roce 1996 odvolána. Jestliže se správce daně následně dotázal svědkyně, o jakou plnou moc se jednalo, nelze tedy ve zvolené formulaci hledat jakoukoli snahu o „nachytání“ svědkyně při jejím výslechu.

[43] Ve vztahu k druhé namítané otázce („Na základě této plné moci byly Vámi jako zástupcem přebírány písemnosti, činěna podání...“) lze dát stěžovateli za pravdu v tom, že způsob, jakým správce daně formuloval uvedenou otázku, nebyl vhodný. Dotaz správce daně totiž v sobě zahrnuje také odpověď na otázku, jež v dané fázi řízení byla ještě předmětem dokazování, tj. na základě jakého titulu svědkyně M. T. přebírala stěžovateli adresované písemnosti. Závěry krajského soudu je proto v tomto směru třeba částečně korigovat. Sugestivnost uvedené otázky však za daných okolností, s přihlédnutím k dostatku jiných důkazů (znalecký posudek, svědecké výpovědi JUDr. K. a Mgr. S.), nelze považovat za natolik závažné procesní pochybení, které by mohlo mít bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nelze současně ani pominout, že navzdory formulaci předmětné otázky, svědkyně nepotvrdila existenci plné moci ze dne 28. 5. 1996 a její výpověď proto nemohla mít vliv na negativní výsledek řízení pro stěžovatele. Případné zrušení napadeného rozsudku či rozhodnutí žalovaného by z těchto důvodů nebylo ničím jiným než nepřipustným přepjatým formalismem a zbytečným oddalováním meritorního rozhodnutí sporu. Kasační stížnost je tak i v tomto bodu nedůvodná.

IV. F.

K výkladu § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků

[44] Spornou právní otázkou je v projednávané věci také výklad ust. § 59 zákona o správě daní a poplatků, který upravuje způsob placení daní. Dle tvrzení stěžovatele správce daně veškeré jeho platby započítával na jiné dluhy, než na jaké jím byly poukazovány, a čím více se snažil o vymanění z dluhů, tím větší dluhy mu proto údajně vznikaly. Pomine-li kasační soud skutečnost, že námitky stěžovatele jsou v tomto ohledu zcela nekonkrétní, neboť vůbec neuvádí, o jaké platby se jednalo, v jaké výši byly poukazovány a k úhradě jakých dluhů směřovaly, neshledal důvod pro konstatování důvodnosti této kasační námitky.

[45] Z ustanovení § 59 zákona o správě daní a poplatků byl pro rozhodovací činnost správce daně a žalovaného klíčový odstavec 5 (resp. v mírně odlišné podobě odstavec 6, ve znění účinném do 31. 12. 2002), který zněl:

„(5) Úhrada daně se použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí

a) náklady řízení,

b) pokuty,

c) zvýšení daně,

d) nejstarší nedoplatky na dani,

e) běžné platby daní,

f) úrok,

g) penále.“

pokračování

[46] Z uvedeného ustanovení vyplývá jasný algoritmus, který měl být správcem daně aplikován a žalovaným a krajským soudem schválen. Jiný postup správce daně přitom nebyl možný, neboť citovaná ustanovení zákona mu neponechávají prostor pro jakékoliv správní uvážení.

[47] Pokud tedy měl správce daně, resp. žalovaný, postupovat souladně se zákonem a naplnit tak zásadu legality, jak plyne z ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a zejména článku 2 odst. 3 Ústavy, nemohl jednat jinak, než v zákonem předvídaném pořadí započítat platby stěžovatele na evidované dluhy. Tento postup zcela odpovídá ustálené judikatuře zdejšího soudu, který v minulosti opakovaně konstatoval, že správce daně je při úhradě daně „[n]ucen postupovat dle ust. § 59 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, které zakotvuje zásadu priority uhrazení, tedy určení závazného pořadí při uhrazování daňových povinností. Vzhledem k okolnosti, že se jedná o zákonem stanovený postup, daňový subjekt může sám rozhodovat pouze o tom, na kterou daň se má jeho platba použít, nikoliv však to, zda-li z ní bude uhrazena daň, nejstarší nedoplatky na dani aj.“ (rozsudek ze dne 23. 3. 2006, č. j. 7 Afs 162/2004 - 57, srov. též rozsudky ze dne 25. 3. 2009, č. j. 1 Afs 9/2009 - 79, č. j. 1 Afs 10/2009 - 77, a ze dne 17. 8. 2010, č. j. 2 Afs 54/2010 - 66). Výše uvedený výklad byl mimoto opakovaně přezkoumán Ústavním soudem (viz kupř. usnesení ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. IV. ÚS 353/2006, a ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 2405/2009), přičemž předmětný právní názor byl shledán ústavně konformním.

[48] Správce daně byl povinen nakládat s úhradou daně způsobem ve smyslu ust. § 59 zákona o správě daní a poplatků, který stanovil závazné pořadí, v jakém se provedená platba použije na úhradu daňových povinností. I kdyby stěžovatel určil část dluhu, na kterou svou platbu směřuje (což však v kasační stížnosti blíže nerozvedl a svá tvrzení nekonkretizoval), správce daně by stejně musel postupovat ve smyslu ustanovení § 59 zákona o správě daní a poplatků, tj. musel by posoudit, zda u stěžovatele neeviduje daňové povinnosti s vyšší uhrazovací prioritou a pokud by takové nalezl, v souladu se zákonem by musel započítat platbu nejprve na ně. Tuto skutečnost nerozporuje ostatně ani sám stěžovatel. Jeho námitky tak spíše než do postupu správce daně směřují do samotné zákonné úpravy.

[49] Pro úplnost je rovněž třeba dodat, že nyní projednávaná věc se podstatně odlišuje od řízení Ústavního soudu vedeného pod sp. zn. IV. ÚS 696/02, na které odkazoval stěžovatel. Ústavní soud ve zmíněném rozhodnutí vyslovil svůj právní názor k situaci, kdy je daň uhrazena daňovým ručitelem, který ručí pouze za úhradu daně z převodu konkrétní nemovitosti a za jiné nedoplatky daňového subjektu neručí. O takový případ se však v nyní projednávané věci nejedná.

[50] Ve vztahu k závěrům Ústavního soudu vztahujícím se k interpretaci § 59 zákona o správě daní a poplatků je v této souvislosti vhodnější poukázat na usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 2404/09, když tam učiněné závěry přílehavě dopadají i na argumenty předkládané stěžovatelem: „[nelze] přisvědčit námitce stěžovatele, že pokud plnil aktuální daňovou povinnost řádně a včas, nemůže k takové daňové povinnosti, byť je použita na úhradu nejstarších nedoplatek na dani, vzniknout povinnost platit daňové penále. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatelem uhrazená platba daně byla postupem podle v té době platného § 59 odst. 6 daňového řádu použita na úhradu nejstaršího nedoplatku na dani, nelze totiž mít zato, že za takových okolností došlo ke splnění aktuální daňové povinnosti, respektive zaplacení daně ve smyslu § 63 odst. 1 daňového řádu. Výklad § 63 odst. 1 daňového řádu, jak jej pojímá stěžovatel, by pak znamenal, že aktuální daňová povinnost byla uhrazena, a to nejen v

souvislosti s vyměřením příslušného penále, nýbrž i ve smyslu nemožnosti jejího dalšího vymáhání. Nezaplacení daně a stanovení příslušného penále spolu totiž nerozlučně souvisí, stejně tak jako nelze vyměřit penále k dani zaplacené, nelze také nevyměřit penále k dani nezaplacené (tedy ani k úhradě daně převedené postupem podle v té době platného § 59 odst. 6 daňového řádu na úhradu nejstaršího nedoplatku na dani), jak navrhuje stěžovatel. Takový postup zákon správcí daně neumožňuje, a byl by také zjevně nespravedlivý vůči daňovým poplatníkům, kteří daň řádně a včas neuhradí a penále je jim vyměřeno. Pokud stěžovatel zdůrazňuje, že zaplatil daň řádně a včas, je třeba konstatovat, že nesplnil řádně a včas své starší daňové povinnosti, přesto se mu postupem správce daně podle v té době platného § 59 odst. 6 daňového řádu snížila výše staršího nedoplatku na dani, což ve svém důsledku znamená, že penále bude stěžovatelem placeno z nižšího základu nejstaršího daňového nedoplatku. Nejde tedy o stěžovatelem tvrzené opakované placení penále, nýbrž o to, že stěžovatelem uhrazená platba na aktuální daňovou povinnost je odečtena od starší neuhrazené daňové povinnosti, v této výši pak ovšem zůstává neuhrazená daňová povinnost aktuální, k níž se sice také váže penále, avšak z takové částky, o kterou byl snížen základ pro výpočet penále ze starší neuhrazené daňové povinnosti. Nejedná se tedy o stěžovatelem namítaný exponenciální nárůst jeho daňových povinností [...].“

[51] S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti je proto námitka stěžovatele nedůvodná.

IV. G.

K přezkoumatelnosti platebního výměru a výkladu § 63 zákona o správě daní a poplatků

[52] Platební výměr vydaný ve smyslu ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků není sdělením rozhodnutí o výši penále, ale sdělením jeho předpisu a náhradní lhůty, které vycházejí ze zákona. Deklaruje se jím zákonná povinnost, ale současně také splnění podmínek penalizace, od nichž se konkrétní výše penále odvíjí. I platební výměr na daňové penále proto musí obsahovat náležitosti předpokládané § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků; uvedené v přezkoumatelné formě.

[53] V dané věci platební výměr obsahuje všechny náležitosti včetně výpočtu daňového penále uvedeného na str. 2 až 12, na který je ve výroku rozhodnutí odkazováno. Jestliže stěžovatel uvádí, že ve výpočtu správce daně není dostatečně jasně uvedena sazba penále a ani není zřejmé, za jaké období je jaká sazba uplatněna, nelze s ním souhlasit. Daný platební výměr obsahuje na jedenácti stranách přehledný výpočet daňového penále a správce daně v něm rovněž uvedl, za jaké období, z jakých částek a pomocí jaké sazby svůj výpočet provedl. Závěr krajského soudu o přezkoumatelnosti předmětného platebního výměru je proto správný.

[54] Smysl právní regulace obsahu správních rozhodnutí vydaných v průběhu daňového řízení spočívá v poskytnutí srozumitelného podkladu pro zhodnocení zákonnosti vydaného rozhodnutí a učinění rozhodnutí, zda se daňový subjekt bude proti platebnímu výměru bránit odvoláním. V souladu s tímto závěrem krajský soud konstatuje, že daný platební výměr vyhovuje všem zákonným požadavkům. Stěžovatel tak nebyl zkrácen na právu obrany proti tomuto rozhodnutí; tohoto právo ostatně také využil.

[55] Kasační soud nezastírá, že formulář používaný jednotlivými finančními úřady by mohl být pro své adresáty i více uživatelský přístupný. Na straně druhé však zvolenou

pokračování

formu nelze hodnotit jako nepřehlednou a neumožňující průměrnému daňovému subjektu výpočty správců daně pochopit. Uvádí-li proto stěžovatel, že je platební výměr nesrozumitelný, nelze než jeho tvrzení označit jako účelové.

[56] Jestliže se stěžovatel domáhá, aby na jeho případ bylo aplikováno ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 323/1996 Sb., bylo mu vyhověno již správcem daně, který ke změnám zákona přihlédl a zcela je respektoval. Dle znění § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se *„penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.“* Z přiloženého výpočtu je ze sloupců „sazba“ a „prodlení-dní“ jednoznačné, že správce daně aplikoval 0,05 % sazbu daňového penále pouze za prvních 500 dnů prodlení stěžovatele; následující výpočty pak byly provedeny za pomoci 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky. Právě uvedené lze doložit mj. výpočtem daňového penále provedeným ke dni 25. 1. 1999, jenž obsahuje hned v prvním řádku informaci, že 0,05 % sazba byla použita za prvních 500 dnů prodlení; v dalším období pak byl aplikován postupně úrok ve výši 14,70 %, 18,20 % a 16,10 % ročně. I v tomto kontextu proto argumentace stěžovatele vyznívá jako účelová, která se jen snaží podpořit tvrzení o nesrozumitelnosti platebního výměru.

IV. H.

K výkladu ustanovení § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků

[57] Stěžovateli nelze vyhovět ani pokud uvádí, že výběr daňového penále nespadá pod režim zákona o správě daní a poplatků. Ve vztahu k argumentaci stěžovatele lze v zásadě pro stručnost odkázat na obsah rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 14. 11. 2013, č. j. 5 Afs 67/2012 - 27, a ze dne 31. 3. 2009, č. j. 7 Afs 17/2009 - 68, z nichž vyplývají následující závěry.

[58] Penále sice není výslovně zahrnuto pod legislativní zkratkou „daň“ uvedenou v ust. § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, to však neznamená, že by se v případě vyčíslení a sdělení daňového penále dlužníku mělo postupovat podle správního řádu. Je tomu tak proto, že penále je třeba ve smyslu § 58 zákona o správě daní a poplatků považovat za daňovou povinnost a pokud zákon o správě daní a poplatků upravuje správu daní (§ 1 odst. 1), je tím třeba rozumět i správu penále. Podle ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se totiž správou daně rozumí právo činit všechna opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

[59] Je tedy mimo jakoukoliv pochybnost, že zákon o správě daní a poplatků reguluje daňové penále a jeho správu a že při jeho vyčíslení a předpisu by měl být aplikován. Naopak, že je právní názor stěžovatele nesprávný, vyplývá přímo z § 99 zákona o správě daní a poplatků, podle nějž se při správě daní správní řád nepoužije; s výjimkou postupu dle § 175 při vyřizování stížností.

[60] Ostatně již v usnesení ze dne 30. 1. 2001, sp. zn. II. ÚS 673/2000, Ústavní soud uvedl, že *„[j]e nutné zdůraznit, že procesní norma jakou je zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (ve znění platném do 31. 12. 2000), obsahuje řadu legislativních zkratek,*

kteřé je však nutno vykládat vždy v kontextu s ostatními ust. cit. zákona. Jestliže tedy v ust. § 1 odst. 1 cit. zákona se vymezuje věcný rozsah zákona tak, že "upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a částek neoprávněně použitých nebo zadržovaných rozpočtových prostředků (dále jen "daně")", nelze z výše uvedeného dovodit, že se zákon o správě daní a poplatků nevztahuje např. na penále, náklady řízení, pokuty, úroky atd., které jsou buď součástí daně (penále) nebo daňovou povinností."

IV. I.

K námitce promlčení

[61] V dané věci je mezi účastníky sporné, zda stěžovateli byl předpis daňového penále sdělen včas s ohledem na znění § 70 odst. 1, resp. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Při posuzování důvodnosti uplatněných kasačních námitek Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah.

[62] Dle ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno. Promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky upravuje ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků. Dle odst. 1 tohoto ustanovení se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.

[63] Nejen z povahy institutu daňového penále, ale i z jeho systematického zařazení v zákoně je zřejmé, že jeho předepisování nespadá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení daně. Jediná lhůta, kterou je předpis penále vázán, je proto šestiletá promlčecí lhůta k vybrání daně, a právě v této lhůtě musí být jeho předpis nejpozději sdělen platebním výměrem daňovému dlužníkovi (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 148/2005 - 45, nebo ze dne 30. září 2008, č. j. 8 Afs 38/2008 - 57).

[64] K této otázce se již ostatně vyjádřil již rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, na které v podrobnostech zdejší soud odkazuje, v němž uvedl: *„Daňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále (§ 63 odst. 4 věta třetí část věty za středníkem zákona č. 337/1992 Sb., 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.“*

[65] Sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi tedy není omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně. Jestliže je běh lhůty pro vybrání daně zákonem stanoveným způsobem přerušen (kvalifikovaným úkonem správce daně směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení předmětného nedoplatku ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), počíná

pokračování

běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, a tato nová lhůta platí nejen pro vybrání daně, ale též pro sdělení předpisu penále.

[66] V případě daňové povinnosti stěžovatele za zdaňovací období říjen 1995 nastala původní splatnost daně z přidané hodnoty dne 27. listopadu 1995 (25. listopad 1995 připadl na sobotu). Promlčecí lhůta, v níž byl správce daně povinen penále platebním výměrem stěžovateli předsat, tedy počala běžet od 1. 1. 1996; konec promlčecí lhůty by bez dalšího připadl na 31. 12. 2001, v tomto směru je třeba závěry žalovaného i městského soudu korigovat, neboť nesprávně vycházeli z data náhradní splatnosti daně. Správce daně však již dne 13. 6. 1996, tedy prokazatelně ještě před uplynutím stanovené šestileté promlčecí lhůty, činil úkony, kterými běh lhůty podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušil, neboť dne 13. 6. 1996 vydal v souladu s § 72 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí o vymezení rozsahu zástavního práva, č. j. S-1678/96/Ku, na nemovitostech stěžovatele (rozhodnutí bylo doručeno dne 14. 6. 1996 M. T. jako zástupkyni stěžovatele), které vzniklo v souladu s § 72 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství, kterým je rovněž penále (§ 58 zákona o správě daní a poplatků).

[67] Namítá-li v této souvislosti stěžovatel, že toto rozhodnutí o vymezení rozsahu zástavního práva nebylo řádně doručeno pro nedostatek plné moci, kterou měl udělit M. T., není ani tato námitka důvodná. Platností předmětné plné moci se zdejší soud zabýval již výše a v tomto směru na své závěry ohledně její platnosti odkazuje. O existenci dané plné moci a zastoupení stěžovatele M. T. v době doručování rozhodnutí o vymezení rozsahu zástavního práva pak svědčí rovněž i dopis M. T. ze dne 27. 9. 2002, v němž sama výslovně uvádí, že stěžovatele (svého syna) „od srpna 1996 nezastupuje“, z čehož je rovněž jednoznačně zřejmé, že ke dni 14. 6. 1996 jej zastupovala, a rozhodnutí o vymezení rozsahu zástavního práva bylo proto doručeno řádně.

[68] Promlčecí lhůta tak počala běžet znovu od 1. 1. 1997, přičemž je nutné zdůraznit, že podle § 70 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je-li daňový nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nelze do třiceti let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku. Bez ohledu na uvedené pak správce daně ještě před uplynutím další šestileté promlčecí lhůty vydal dne 13. 6. 2002 exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky na účtech vedených u bank, č. j. 12381/02/317970/7462 (doručen stěžovateli dne 18. 6. 2002 a dne 24. 9. 2002 M. T. jako zástupkyni stěžovatele) a šestiletá promlčecí lhůta tak počala znovu běžet od 1. 1. 2003. Byl-li pak předmětný platební výměr, kterým byl stěžovateli sdělen předpis penále, doručen stěžovateli dne 9. 10. 2004, stalo se tak na základě výše uvedeného nepochybně včas před uplynutím promlčecí lhůty, a to včetně dvacetileté promlčecí lhůty dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[69] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že správce daně v dané věci vydáním platebního výměru na daňové penále za zdaňovací období říjen 1995 dne 6. 10. 2004 a jeho doručením dne 9. 10. 2004 dostal požadavku stanovenému v ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků, neboť o předpisu penále vyrozuměl stěžovatele nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje právo vybrání daně.

IV. J.

K provedenímu dokazování

[70] Oprávnění odvolacího orgánu, které spočívá v možnosti odstraňovat vady dosavadního řízení a doplňovat jeho výsledky nebo tímto doplněním či odstraněním vad pověřit správce daně prvního stupně včetně možnosti změnit prvostupňové rozhodnutí správce daně v neprospěch odvolatele, vyplývá z § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný tedy v projednávaném případě využil možnosti, kterou mu dává zákon o správě daní a poplatků a prvostupňovému orgánu uložil doplnit dokazování. Je proto zřejmé, že žalovaný postupoval zcela v souladu se zákonem, neboť ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků lze považovat za modifikaci obecné zásady dvojinstančnosti. Odvolací orgán (sám nebo prostřednictvím správce daně) může v neomezeném rozsahu doplňovat výsledky daňového řízení a odstraňovat jeho vady (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99).

[71] Výše uvedené plně koresponduje také s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, v němž je uvedeno, že „*dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování (§ 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Ten poté v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 téhož zákona může ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily.*“ Ze spisového materiálu je zřejmé, že stěžovatel měl v rámci odvolacího řízení možnost nahlížet do spisu a doplňovat své odvolání v závislosti na skutečnostech, které byly v odvolacím řízení zjištěny. Součástí správního spisu je tak mimo jiné i protokol o ústním jednání ze dne 8. 9. 2009, podle něhož byl stěžovateli poskytnut materiál týkající se přezkoumání pravosti podpisů na plné moci a dodatečném daňovém přiznání či protokoly o ústním jednání ze dne 18. 1. 2010 a 18. 2. 2010 o svědeckých výpovědích JUDr. K. a Mgr. S. Je proto zřejmé, že žalovaný umožnil stěžovateli seznámení se všemi důkazy, které byly provedeny v rámci odvolacího řízení, přičemž stěžovateli právo vyjádřit se k těmto zjištěním nebylo upřeno. Nedošlo tedy k porušení jeho práv a daňové řízení proto tak, jak tvrdí žalovaný, probíhalo zcela v souladu se zákonem.

[72] Rovněž § 26 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nelze interpretovat způsobem, jak to činí stěžovatel. Podle tohoto ustanovení je pracovník správce daně z daňového řízení vyloučen v případě, že se v téže věci zúčastnil daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně. V souzené věci Finanční ředitelství v Brně vrátilo spisový materiál v rámci odvolání k doplnění dokazování správci daně, jehož pracovníci následně provedli úkony související s výslechy svědků, jakož i ověřování pravosti podpisu na relevantních listinách, přičemž vystupovali jako pracovníci finančního orgánu prvního stupně, nikoliv stupně druhého. Jejich působení proto nelze v žádném případě považovat za účast na daňovém řízení v téže věci v jiném stupni ve smyslu ust. § 26 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Namítá-li stěžovatel, že je právě uvedený výklad rozporný s ústavním pořádkem, pak ho lze plně odkázat na usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 3. 2009, sp. zn. II. ÚS 1865/08, v němž byly právě uvedené závěry zdejšího soudu potvrzeny.

V.

pokračování

Závěr a náklady řízení

[73] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

[74] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[75] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě ustanovení § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 30. ledna 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu