



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **S. T.,**
bytem x

zastoupena daňovým poradcem Ing. Otou Koškem,
se sídlem Tř. T. G. Masaryka 822, Nový Bor,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2018, č. j. 14096/18/5200-10424-708965,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 10. 2017, č. j. 4307046/17/2118-50522-204083. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně uložil žalobkyni pokutu za opožděné tvrzení daně z příjmů fyzických osob za rok 2016 ve výši 550 Kč.
2. Žalobkyně (kromě řady invectiv vůči správci daně a žalovanému) uplatňuje v zásadě pouze jeden žalobní bod, ve kterém namítá, že správní orgány pochybily, pokud výši pokuty podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vypočítaly

na základě daňového bonusu ve smyslu § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Daňový bonus dle žalobkyně není daň, ale pojmenování konkrétního rozdílu u nízkopříjmových poplatníků mezi vypočtenou daní a daňovým zvýhodněním. Je produktem daňové optimalizace definovaným postupem podle ZDP. Stanovená daň a daňový bonus nejsou totožné a ani podobné nebo shodné, ale jsou na opačných pólech od stanovené daně ve výši 0,- Kč. Zákodárce plošně zvýhodnil rodiny a jednotlivce, kteří pečují o děti nebo vyživují studenty. Ten, kdo není uspokojen z vypočtené daňové povinnosti, protože má nízké příjmy, se stává příjemcem dávky z rozpočtu, kterou ZDP nazývá daňový bonus a kterou v tomto konkrétním případě výjimečně administruje finanční úřad místo sociálních úřadů. To, že nárok na daňový bonus administruje finanční úřad, nezakládá důvod sociální výpomoc rodičům s nízkými příjmy nazývat daňovou povinností. Žalobkyně uvedla, že zákodárce neměl ambici v § 2 daňového řádu definovat daň jako takovou pro výklad § 250 daňového řádu, což je *lex specialis* pro pokuty. V § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu zákodárce měl jistě na mysli daň jako příjem veřejného rozpočtu, protože v písm. b) jmenuje stanovený daňový odpočet a v písm. c) jmenuje stanovenou daňovou ztrátu, přičemž tyto pojmy v § 2 daňového řádu podřazuje pod rozsah pojmu daň. Pokud by platil výklad žalovaného, pak by jistě § 250 daňového řádu měl výrazně jinou konstrukci. Rovněž uvedla, že ustálená judikatura NSS se shoduje, že nedokonalosti zákona nemají být vykládány v neprospěch poplatníka.

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že institut pokuty za opožděné tvrzení daně je sankčním institutem, kterým je sankciováno buď nepodání daňového tvrzení vůbec, nebo jeho podání se zpožděním, které je delší než 5 pracovních dnů. Klíčovým pro určení, z jaké částky se pokuta za opožděné tvrzení daně počítá, je vymezení pojmů „stanovená daň“ a „daň“. S pojmem „stanovená daň“ daňový řád operuje na různých místech. Stěžejní je však ustanovení § 147 odst. 1 daňového řádu, které za stanovenou daň považuje takovou daň, která je v nalézacím řízení daňovému subjektu stanovena platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem či hromadným předpisným seznamem. Pro pojem „daň“ jsou stěžejní ustanovení § 2 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, ve kterých je uvedeno, že pro účely daňového řádu se daní rozumí a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, c) peněžité plnění v rámci dělené správy. V ustanovení § 2 odst. 4 daňového řádu je současně uvedeno, že pojem „daň“ zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Dle žalovaného je tedy zřejmé, že daňový řád nedopadá pouze např. na daň z přidané hodnoty, daně z příjmů a jiné „klasické daně“, ale dopadá na mnohem širší okruh peněžitých plnění. Z tohoto důvodu je tedy nutné, aby definice pojmu „daň“ byla dostatečně široká a současně přesná, aby za „daň“ mohly být považovány např. i soudní, správní či místní poplatky, clo a mnoho dalších peněžitých plnění, přičemž však daňový řád zachází ještě dále a za „daň“ považuje rovněž příslušenství daně, nadměrný odpočet u daně z přidané hodnoty, daňovou ztrátu, či dokonce daňový bonus při správě daně z příjmů fyzických osob. Tento svůj závěr opírá žalovaný zejména o důvodovou zprávu k § 2 daňového řádu. Z důvodové zprávy je dle žalovaného zjevný úmysl zákodárce, aby pojem „daň“ zahrnoval mimo jiné i daňový bonus vzniklý při správě daně z příjmů fyzických osob. Žalovaný rovněž

poukázal na to, že stejný názor zaujal i Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 17. 8. 2015, č. j. 59 Af 192/2014-19.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

4. Dne 02. 10. 2017 bylo správcem daně zaevidováno řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016 pod č. j. 4304961/17, ve kterém žalobkyně uvedla dílčí základ daně dle § 7 ZDP ve výši 94 814 Kč, jehož dosáhla jako spolupracující osoba. Žalobkyně, která si podle § 35ba odst. 1 ZDP uplatnila slevu na poplatníka a podle § 35c ZDP i daňové zvýhodnění na vyživované dítě, dosáhla na daňový bonus ve výši 13 404 Kč.
5. Správce daně vyměřil daň za zdaňovací období roku 2016 v souladu s údaji uvedenými žalobkyní v daňovém přiznání platebním výměrem ze dne 5. 10. 2017, č. j. 4306199/17/2118-50522-204083. Vzhledem k tomu, že daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 bylo podáno dne 2. 10. 2017, dospěl správce daně k závěru, že bylo učiněno po lhůtě stanovené k podání daňového přiznání za zdaňovací období 2016, tj. po 3. 7. 2017. Z toho důvodu správce daně vydal dne 5. 10. 2017 pod č. j. 4307046/17/2118-50522-204083 platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 550 Kč.
6. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že podle § 2 odst. 3 daňového řádu se pro účely tohoto zákona daní rozumí a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, c) peněžité plnění v rámci dělené správy. Současně § 2 odst. 4 daňového řádu říká, že daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. To znamená, že pod pojmem daň jsou pro potřeby daňového řádu zařazeny daně ve všech možných formách předvídaných daňovými zákony, označené jako způsoby zdanění. Platí, že daň nemusí být pouze příjmem veřejného rozpočtu, tj. výdajem daňového subjektu, ale může být i vratkou veřejného rozpočtu (daňový odpočet) či jiným nárokem (daňová ztráta, daňový bonus).

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

7. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud proto pristoupil k věcnému projednání žaloby. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). O žalobě rozhodl soud bez jednání, neboť účastníci vyslovili s takovým postupem souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.

Posouzení žaloby soudem

8. *Podle § 2 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem správy daní daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“).*

9. Podle § 2 odst. 3 daňového řádu se daní pro účely tohoto zákona rozumí a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona a c) peněžité plnění v rámci dělené správy.
10. Podle § 2 odst. 4 daňového řádu daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně
11. Podle § 147 odst. 1 daňového řádu správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo bromačný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňuje.
12. Podle § 250 odst. 1 daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně, b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.
13. Podle § 35c odst. 1 ZDP poplatník uvedený v § 2 má nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor (dále jen „daňové zvýhodnění“) ve výši 15 204 Kč ročně na jedno dítě, 19 404 Kč ročně na druhé dítě a 24 204 Kč ročně na třetí a každé další dítě, pokud neuplatňuje slevu na dani podle § 35a nebo § 35b. Poplatník o daňové zvýhodnění sníží daň vypočtenou podle § 16, případně sníženou podle § 35 § 35ba. Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo slevy na dani a daňového bonusu. Je-li v jedné společně hospodařící domácnosti více vyživovaných dětí poplatníka, posuzují se pro účely tohoto ustanovení dohromady.
14. Podle § 35c odst. 3 ZDP, je-li nárok poplatníka na daňové zvýhodnění podle odstavce 1 vyšší než daňová povinnost vypočtená podle tohoto zákona za příslušné zdaňovací období, je vzniklý rozdíl daňovým bonusem. Poplatník může daňový bonus uplatnit, pokud jeho výše činí alespoň 100 Kč, maximálně však do výše 60 300 Kč ročně.
15. Úvodem soud konstatuje, že mezi účastníky není spor o tom, že žalobkyně skutečně podala daňové přiznání opožděně, o délce prodlení, ani o výši daňového bonusu. Podstatou projednávané věci je spor o to, zda měla být pokuta za opožděné tvrzení daně vypočtena z daňového bonusu, či nikoliv. Soud z níže uvedených důvodů dospěl k závěru, že měla.
16. Základem pokuty podle § 250 odst. 1 daňového řádu je buďto stanovená daň, stanovený daňový odpočet nebo stanovená daňová ztráta. Jelikož o daňový odpočet ani ztrátu se v projednávané věci zjevně nejedná, je rozhodné, zda lze daňový bonus podřadit pod pojem „stanovená daň“. V souladu s § 147 odst. 1 daňového řádu se stanovenou daní rozumí daň vyměřená rozhodnutím v nalézacím řízení. V projednávané věci není sporu o tom, že daňový bonus byl vyměřen rozhodnutím (platebním výměrem) vydaným v nalézacím řízení. Zbývá tedy posoudit, jestli lze daňový bonus podřadit pod pojem daň, tak jak je užíván daňovým řádem.
17. Daňový řád obsahuje definici pojmu daň v § 2, přičemž daňový bonus v tomto ustanovení (ani jinde v daňovém řádu) zmíněn není. Podle názoru soudu však daňový bonus představuje tzv. jiný způsob zdanění podle § 2 odst. 4 daňového řádu. Soud zdůrazňuje, že daňový řád výslovně předpokládá (viz např. § 2 odst. 1), že daní se rozumí nejen plnění

daňových subjektů vůči veřejným rozpočtům, ale i plnění z veřejných rozpočtů vůči daňovým subjektům. Z toho důvodu není podřazení daňového bonusu (*de facto* záporné daně) pod pojem daň v žádném rozporu s logikou daňového řádu. Daňový bonus ostatně vzniká uplatněním daňového zvýhodnění, které má podobu buď slevy na dani, nebo daňového bonusu, popř. kombinaci obojího. Rozhodně se nejedná o sociální dávku, jak uvádí žalobce. Pro tento závěr svědčí i důvodová zpráva k daňovému řádu, reflektující úmysl zákonodárce: „Vzhledem k tomu, že daně vždy do veřejného rozpočtu jen neplynou, ale naopak někdy je výsledkem daňového řízení nárok na výdaj z příjmové části veřejného rozpočtu (zejména v případě nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty), akceptuje návrh zákona pojem pro takovou platbu z příjmového účtu veřejného rozpočtu, který používají zcela běžně právní předpisy z oboru rozpočtového práva, tj. pojem vratka. Pod pojem daň jsou pro potřeby daňového řádu zařazeny daně ve všech možných formách předvídaných daňovými zákony, označené jako způsoby zdanění. Platí, že daň nemusí být pouze příjmem veřejného rozpočtu, tj. výdajem daňového subjektu, ale může být i vratkou veřejného rozpočtu (daňový odpočet) či jiným nárokem (daňová ztráta, bonus aj.). Označení daňový odpočet a daňová ztráta jsou v navrhované úpravě pojaty obecně, přičemž konkrétní označení stejného významu se může v jednotlivých speciálních zákonech lišit (např. nadměrný odpočet, vlastní daňová povinnost atp. v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, či vrácení daně podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů)“.

18. Soud tak uzavírá, že daňový bonus představuje „jiný způsob zdanění“ ve smyslu § 2 odst. 4 daňového řádu, a je tedy daní, která může být stanovena a vzata za základ pro stanovení pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Pro úplnost soud uvádí, že k obdobnému závěru dospěl (ve vztahu k penále z doměřované daně) i Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 17. 8. 2015, č. j. 59 Af 192/2014-19, ve kterém uvedl, že podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu „platí, že daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována. Smyslem penále jako peněžité sankce je nepochybně finančně postihnout daňový subjekt za nesplnění povinnosti tvrzení daňové povinnosti ve správné výši. Pod pojem „doměřené daně oproti stanovené poslední známé dani“, z níž se penále stanoví v případě zvýšení daně, je nutno zahrnout i doměřený daňový bonus, o němž se též hovoří jako o záporné daňové povinnosti. Dle § 2 odst. 1, odst. 3 a 4 daňového řádu totiž legislativní zkratka „daň“ zahrnuje nejen daň v užším slova smyslu peněžního příjmu veřejného rozpočtu, ale též daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění, kterým je i získání daňového bonusu“. Smyslem § 250 daňového řádu je postihnout daňový subjekt, jenž řádně neplní svoji povinnost podat daňové přiznání, a to nikoliv jen v situaci, kdy mu vznikla daňová povinnost, nýbrž též v situaci, kdy dosáhl daňové ztráty, nebo mu dokonce vznikl nárok na vratku. Uplatňovat pokutu za opožděné tvrzení daně v případě, kdy je tvrzen vznik daňového bonusu, není v rozporu s účelem této normy.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

19. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
20. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, náklady přesahující rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. května 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu