



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Jana Kratochvíla a Štěpána Výborného ve věci žalobkyně **SYMBIO Digital, s.r.o.**, se sídlem Na Maninách 14, Praha 7, IČ 26492407, zastoupené BD Consult, s.r.o., osobou vykonávající daňové poradenství, se sídlem Jeseniova 52, Praha 3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2014, č. j. 15743/14/5000-14101-709857, takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 6. 2014, č. j. 15743/14/5000-14101-709857 a dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 16. 10. 2013, č. j. 5170964/13/2007-24802-109972 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám jejího zástupce.**

Odůvodnění:

I. Rekapitulace předchozího řízení a obsah spisu

Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „finanční úřad“) ze dne 16. 10. 2013, č. j. 5170964/13/2007-24802-109972.

Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.

Valná hromada žalobkyně dne 23. 4. 2012 rozhodla o rozdělení čistého zisku společnosti za rok 2011 ve výši 9 788 668 Kč mezi společníky.

Dne 5. 6. 2012 žalobkyně zaplatila na účet správce daně srážkovou daň z příjmů fyzických osob z podílu na zisku ve výši 1 468 300 Kč.

Dne 5. 3. 2013 žalobkyně podala řádné vyúčtování daně vybírané srážkou z příjmů fyzických osob za rok 2012. Ve vyúčtování uvedla výši daně 0 Kč.

Dne 8. 4. 2013 finanční úřad vyhotovil a dle § 140 daňového řádu založil do spisu platební výměr na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou za rok 2012, kterým žalobkyni vyměřil daň ve výši 0 Kč.

Ve stejný den, 8. 4. 2013, finanční úřad do spisu založil interní sdělení, kterým vyměřovací oddělení požaduje po kontrolním oddělení provedení daňové kontroly u žalobkyně. Důvodem bylo, že žalobkyně podala vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou na 0 Kč, avšak během roku 2012 odvedla na zálohách této daně 1 468 300 Kč.

Dne 24. 4. 2013 finanční úřad provedl v sídle žalobkyně daňovou kontrolu.

Podle zprávy o daňové kontrole bylo u žalobkyně zjištěno, že výše daně vybírané srážkou z příjmů fyzických osob za rok 2012 je 1 468 300 Kč. Vzhledem k tomu, že podala vyúčtování této daně ve výši 0 Kč, bude jí tato část doměřena.

Finanční úřad dne 16. 10. 2013 vydal s odkazem na zprávu o daňové kontrole dodatečný platební výměr, č. j. 5170964/13/2007-24802-109972, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou za rok 2012 ve výši 1 468 300 Kč. Zároveň podle § 236 odst. 1 a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu žalobkyni uložil zaplatit penále ve výši 293 660 Kč.

Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyni proti tomuto platebnímu výměru a potvrdil jej. Podle žalovaného nebylo možno využít postup k odstranění pochybností, neboť správce daně neměl při zpracování a vyměření platebního výměru dne 8. 4. 2013 o výši daně pochybnosti. Tyto nastaly až po konkludentním vyměření daně. Správce daně také nemohl žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení (vyúčtování daně), neboť kromě uskutečněné platby, která mohla být třeba chybně směřovanou platbu, jiné indicie o povinnosti dodatečně vyúčtování podat neměl. Po zahájení daňové kontroly již podání dodatečného vyúčtování k dani nebylo možné.

Žalovaný v odůvodnění dále uvedl, že výši penále mu nepříslušelo hodnotit, neboť jeho výše je stanovena zákonem a vyměření penále je obligatorní sankcí při doměření daně. Pokud šlo o namítané porušení zásady přiměřenosti v § 5 odst. 3 daňového řádu, tak aplikace tohoto principu nemůže jít proti základnímu cíli správy daní, tedy správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

II. Argumentace účastníků

Žalobkyně v žalobě rozporuje správnost vyměření penále ve výši téměř 300 000 Kč. Upozorňuje, že daň správně odvedla již předem a státu tedy žádná škoda nevznikla. Pouze se dopustila administrativní chyby při podávání vyúčtování daně. Namítá, že postup správce daně v její věci byl v rozporu se základními zásadami správy daní, včetně zásady přiměřenosti a zdrženlivosti. Podle ní reakce správců daně na její pouhou administrativní chybu byla nepřiměřená a vedla k vyměření excesivního penále.

Podle žalobkyně správce daně měl na místo daňové kontroly k dispozici řadu jiných možností, jak nesrovnalost mezi odvedenou daní a údajem ve formuláři vyúčtování daně řešit. Mohl použít postup k odstranění pochybností, kontrolu před vyměřením daně, či neformální telefonický kontakt. Správce daně mohl také žalobkyni vyzvat k dodatečnému vyúčtování.

Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, na jehož správnosti trval. Dále uvedl, že správce daně nemůže aktivně vyhledávat a sám zjišťovat pochybnosti ve vyměřovacím řízení. Při vydávání platebních výměrů platí určitá presumpce správnosti daňového přiznání. Z textu vyúčtování daně nebylo možno zjistit, že jde pouze o administrativní pochybení, a proto příslušný úředník vygeneroval platební výměr na daň ve výši tvrzené žalobkyní. Teprve poté, co byl platební výměr vydán, bylo zjištěno, že na osobním daňovém účtu žalobkyně se nachází částka 1 468 300 Kč. Tehdy však již nebylo možné řešit rozpor mezi daní tvrzenou a daní zaplacenou v rámci vyměřovacího řízení. Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání také nebylo na místě vydat, neboť neexistoval důvodný předpoklad, že bude daň doměřena. Jedinou možností, jak rozpor odstranit, byla tedy daňová kontrola.

Při ústním jednání žalobkyně i žalovaný setrvali na svých stanoviscích učiněných ve svých písemných podáních.

III. Hodnocení soudu

Městský soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 soudního řádu správního) a dospěl k následujícím závěrům.

Soud v žalobě spatřuje dva okruhy žalobních bodů. Za prvé žalobkyně namítá, že správce daně měl využít některý z postupů k odstranění nesrovnalostí mezi zaplacenou daní a daní uvedenou ve vyúčtování daně před vyměřením daně dne 8. 4. 2013. Za druhé žalobkyně namítá, že ani po vyměřením daně nebylo na místě zahájit daňovou kontrolu. Soud se bude nejdříve věnovat prvnímu okruhu námitek, ve kterém žalobkyně především namítá, že správce daně měl zahájit postup k odstranění pochybností.

Podle § 89 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

Byť městský soud vnímá argument žalobkyně, že správce daně běžně přistupuje k zahájení postupu k odstranění pochybností, i když nemá konkrétní pochybnosti o správnosti daňového tvrzení, nelze na tomto základě dovodit povinnost správce daně takový postup využít i v případě žalobkyně. Jak totiž žalobkyně sama uvádí, takový postup správce daně je nezákonný. Postup k odstranění pochybností lze využít pouze, má-li správce daně *konkrétní* pochybnosti o pravdivosti, správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení.

V nyní posuzovaném případě tyto pochybnosti vznikly v momentě, kdy byla porovnána žalobkyní uhrazená daň s daní v ročním vyúčtování. Městský soud akceptuje vysvětlení žalovaného, že k tomuto došlo až poté, co byl platební výměr podle § 140 daňového řádu vyhotoven. Podle soudu není při kontrole formuláře s daňovým tvrzením a vystavením platebního výměru podle § 140 daňového řádu nezbytně nutné kontrolovat kolik daňový subjekt zaplatil na zálohách na daň. To je potřeba učinit až v době, kdy se rozhoduje o případném daňovém doplatku či přeplatku daňového subjektu, což je otázka odlišná od vyměřením daně. Situace, tak jak ji popisuje žalovaný, tedy mohla nastat. Před vydáním platebního výměru dne 8. 4. 2013 správce daně tedy neměl konkrétní pochybnosti o

pravdivosti, správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení. Z tohoto důvodu tedy nebylo možno použít postup k odstranění pochybností. Ze stejného důvodu nebylo na místě provést daňovou kontrolu před vyměřením daně, případně jiné postupy navrhované žalobkyní (místní šetření, neformální dotaz, atd.). Námitce, že správce daně měl povinnost odstranit pochybnosti před vyměřením daně, tedy městský soud nevyhověl.

Soud nicméně vyhověl další námitce žalobkyně, a to, že i po vyměření daně měl správce daně postupovat jinak, než okamžitě zahájit daňovou kontrolu. Ze správního spisu městský soud zjistil, že týž den, kdy byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 0 Kč, u finančního úřadu vyvstaly pochybnosti o této výši, neboť žalobkyně na záloze na dani zaplatila 1 468 300 Kč, které však nežádala zpět jako přeplatek. Za této situace se finanční úřad rozhodl zahájit daňovou kontrolu. Tento postup však městský soud z níže uvedených důvodů nepovažuje za správný.

Podle § 1 odst. 2 daňového řádu správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

Úvodem je nutno zdůraznit, že chyba žalobkyně spočívala v chybném daňovém tvrzení. Žalobkyně se nikterak nechtěla daňové povinnosti vyhnout. Naopak daň ve správné výši již zaplatila. Přitom pokud by zahájená daňové kontrola skutečně zjistila, že daňové tvrzení žalobkyně bylo chybné, bylo zřejmé, že správce daně bude nucen uložit sankci ve formě penále ve výši 20 % (§ 251 odst. 1 daňového řádu). Jak správně žalovaný podotýká, v této otázce nemá správce daně žádnou diskreci a penále podle § 236 odst. 1 daňového řádu vyměřit musí. Této možnosti, že výsledkem daňové kontroly může být povinnost uložit daňové penále, byť daň byla zaplacená, si správce daně tedy musel být při zahájení daňové kontroly vědom. Jako důvod pro její zahájení totiž uvedl, že žalobkyně zaplatila daň, aniž by jí byla vyměřena.

Daňové penále je druhem správní sankce. Jejím smyslem je zajistit splnění zákonné povinnosti odvodu daní. Jinými slovy jejím účelem je „paušalizovaná náhrada eventuální újmy za nezaplacení daně řádně a včas“ (viz NOVÁKOVÁ, Petra. § 251 [Penále]. In: LICHNOVSKÝ, O. a kol. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 856). Daňové penále má dokonce trestní charakter ve smyslu čl. 6 evropské Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č.j. 4 Afs 210/2014). Ukládání penále jako kvalifikovaná forma správní sankce, musí tedy splňovat obecné podmínky pro ukládání sankcí, jako je přiměřenost a jejich použití až jako prostředku ultima ratio.

Podle zásady ultima ratio se trestní sankce může použít skutečně jen tehdy, pokud užití jiných prostředků právního řádu nepřichází v úvahu, protože již byly vyčerpány nebo jsou zjevně neúčinné či nevhodné. Užití trestněprávního postupu, aniž by byly použity dostupné prostředky jiných právních odvětví, by odporovalo principu subsidiarity trestní represe. Ten vyžaduje, aby stát uplatňoval prostředky trestního práva zdrženlivě, opravdu jen v případech, kde jiné právní prostředky selhávají nebo nejsou efektivní (viz nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 3080/16 ze dne 23. 5. 2017, bod 17 s dalšími odkazy). Soud si je vědom toho, že tyto principy byly Ústavním soudem vysloveny ohledně trestních sankcí podle trestního zákoníku. Nicméně tyto principy je nutno analogicky aplikovat i na správní sankce, které mají trestní charakter ve smyslu čl. 6 evropské Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Navíc, a to je podstatné, princip přiměřenosti je i součástí daňového řádu.

Městský soud souhlasí s názorem žalovaného, že princip přiměřenosti v § 5 odst. 3 daňového řádu je nutno vykládat i ve světle účelu daňového řízení podle § 1 odst. 2 daňového řádu, který nesmí být ohrožen. V nyní posuzovaném případě však soud žádné takové nebezpečí nevidí. Žalobkyně řádně daň uhradila a v dané věci se jednalo pouze o správnost jejího daňového tvrzení. Za této situace soud považuje sankci ve formě penále ve výši 293 660 Kč za zjevně nepřiměřenou. Přitom, pokud by tato sankce nebyla uložena, tak úhrada daně nebyla nijak ohrožena, neboť ta již byla zaplacená. Správné zjištění a stanovení daně v § 1 odst. 2 daňového řádu totiž není cílem samo o sobě. Jedná se pouze o prostředek k zajištění toho, že daňový subjekt řádně splní svou daňovou povinnost a daň uhradí ve správné výši.

Zásada přiměřenosti ukládá správci daně volit jenom takové prostředky, které osoby zúčastněné na správě daní co nejméně zatěžují, ale zároveň ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, tedy správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2014, č. j. 31 Af 129/2012-38). Podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu možnost nápravy vlastním právním jednáním (dodatečným daňovým tvrzením) má být daňovému subjektu poskytnuta i tehdy, zjistí-li skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti samotný správce daně, a to jakýmkoli způsobem s výjimkou daňové kontroly (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Podle tohoto rozhodnutí správce daně musí vždy nejdříve poskytnout daňovému subjektu možnost podat dodatečné daňové tvrzení, než zahájí daňovou kontrolu. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu.

V nyní posuzovaném případě správce daně zjistil, že žalobkyně vykázala daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou za rok 2012 ve výši 0 Kč, avšak na zálohách zaplatila 1 468 300 Kč, které nepožadovala vrátit zpět. Podle žalovaného správce daně nemohl tušit, že se tak stalo administrativní chybou v daňovém tvrzení, ale mohlo jít například o chybně poukázanou částku. Podle soudu však tyto pochybnosti bylo možno odstranit neformálním upozorněním žalobkyně. Poté by se vše s největší pravděpodobností vyřešilo v řádu minut a žalobkyně by mohla svou chybu v daňovém tvrzení napravit podáním dodatečného daňového tvrzení. Přitom pokud by se věc tímto způsobem nevyřešila, tak by správci daně stále zůstala možnost posléze daňovou kontrolu zahájit.

Správce daně se na místo neformálního dotazu ihned rozhodl k provedení daňové kontroly, u které bylo zřejmé, že pokud žalobkyně učinila chybu v daňovém tvrzení, byť daň odvedla správně, bude nutno jí uložit správní sankci ve výši 293 660 Kč.

Za této situace daňová kontrola byla učiněna v rozporu s principem přiměřenosti a zdrženlivosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť správce daně nevyčerpal jiné možnosti, které by žalobkyně méně zatěžovaly, a přitom by nijak neohrožily cíl správy daní, neboť daň již byla uhrazena. V důsledku tak i správní sankce ve výši 293 660 Kč uložená žalobkyni, která nutně na daňovou kontrolu navazovala, je v rozporu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti. Nelze ji také považovat za prostředek ultima ratio, neboť jiné možnosti nebyly vyčerpány.

Podle městského soudu takový postup byl navíc i v rozporu se zásadou hospodárnosti. Vedle nákladů pro žalobkyni daňovou kontrolou došlo především k nadměrným nákladům pro samotného správce daně, potažmo státní rozpočet. Správce daně v rámci daňové kontroly provedl fyzickou návštěvu sídla žalobkyně, musel sepsat několik protokolů a zprávu o daňové kontrole. Přitom vše, jak uvedeno výše, bylo možno s největší pravděpodobností vyřešit neformálním upozorněním žalobkyně.

Podle městského soudu tedy k daňové kontrole existovaly alternativní postupy, kterými by správce daně neporušil základní zásady správy daní na rozdíl od daňové kontroly, která za dané situace byla v rozporu se zásadou přiměřenosti, zdrženlivosti a hospodárnosti. Tyto postupy by také nevyústily v nutnost uložení sankce ve formě daňového penále, kterou tedy také nelze považovat za zákonnou. Zároveň v daném případě neexistovaly žádné důvody se domnívat (žalovaný žádné takové důvody nepřednesl), že by těmito alternativními postupy mohlo být správné stanovení daně zmařeno.

S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 soudního řádu správního pro nezákonnost zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 soudního řádu správního). Ze stejných důvodů soud zrušil podle § 78 odst. 3 soudního řádu správního i dodatečný platební výměr finančního úřadu, neboť pro něj svědčí zcela shodné důvody nezákonnosti. Nezákonnost uloženého daňového penále měla původ především v jednání finančního úřadu, které vydání platebního výměru předcházelo.

Na správních orgánech nyní bude, aby ve věci znovu rozhodly, a to s přihlédnutím k právnímu názoru, který byl vyjádřen v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 soudního řádu správního). Konkrétně správní orgány musí respektovat, že daňové penále bylo žalobkyni uloženo nezákonně.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle kterého 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. Ve věci měla plný úspěch žalobkyně. Žalobkyně byla v této věci zastoupena daňovým poradcem a má tedy právo na náhradu nákladů řízení za toto zastoupení podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Její náklady řízení tvoří jednak zaplacený soudní poplatek z podané žaloby ve výši 3 000 Kč a jednak odměna zástupci za tři úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, účast na jednání) a související náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle citované vyhlášky č. 177/1996 Sb., plus DPH ve výši 21 %. Žalobkyni tak bude na náhradě nákladů zaplacená žalovaným celková částka 15 342 Kč k rukám jejího zástupce.

Poučení

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 ustanovení § 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.

V Praze dne 26. září 2017

JUDr. Karla Č h á b e r o v á
předsedkyně senátu