



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Miroslavy Honusové ve věci žalobce **Elektro Pavlica s.r.o.**, se sídlem Rožnov pod Radhoštěm, Meziříčská 2849, zastoupeného Ing. D. D., daňovým poradcem se sídlem F. p. R., N. M. 18, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 31.8.2012, č.j. 12991/12-1200-700284, ve věci daně z příjmů právnických osob

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění, na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 s.ř.s.) ze dne 31.8.2012, č.j. 12991/12-1200-700284, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně“) č.j. 17064/12/404921805712 ze dne 28.2.2012, jímž správce doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 380,- Kč, a dále jej vyzval k úhradě penále ve výši 76,- Kč.

Žalobce namítal, že žalovaný nesprávně posoudil odvolací námitky žalobce týkající se omezení předepsání penále dle § 38b zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění účinném od 1.1.2011 (dále jen „ZDP“). Žalobce uvedl, že z textu § 38b ZDP, tj. že „daň nebo penále se nepředepíše, nepřesáhne-li 200,- Kč“ vyplývá, že obě položky, tj. daň i penále jsou řešeny samostatně. Nelze akceptovat výklad žalovaného, že spojka „nebo“ v předmětném ustanovení je užitá s ohledem na interpunkci v poměru slučovacím, a že tedy lze toto ustanovení interpretovat tak, že „daň nebo daň včetně penále“ se nepředepíše, nepřesáhne-li 200,- Kč. Po komparaci textu § 38b ZDP s textem téhož ustanovení účinného do 31.12.2010 je naopak nutno dovodit, že zákonodárce jasně deklaroval, že se jedná o dvě samostatné položky. Pokud by se jevil výklad předmětného ustanovení nejednoznačným, měl žalovaný v souladu se zásadou in dubio pro libertate volit výklad pro žalobce příznivější a penále ve výši 76,- Kč nepředepsat, neboť samotné nepřesahuje částku 200,- Kč.

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě odkázal na interpretaci § 38b ZDP, kterou provedl v napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že nepoužil izolovaně výklad gramatický, nýbrž i výklad logický, který vede k závěru, že je-li penále příslušenstvím daně, vztahuje se nepředepsání a neplacení částky 200,- Kč současně k dani i penále. V předmětné věci činila doměřená daň 380,- Kč a penále 76,- Kč, tj. celkem 456,- Kč, což je více než 200,- Kč. Dále uvedl, že v případě užití výkladu, jehož se domáhá žalobce, by penále z doměřené částky daně ztrácelo svou donucovací funkci, a to nejen v případech, kdy by částka samotné doměřené daně nepřesáhla 200,- Kč, ale i v případech, kdy by přesáhla částku 200,- Kč, avšak nepřesahovala 1.000,- Kč (20 % z 1.000,- Kč je 200,- Kč). Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že § 38b ZDP upravuje zejména tzv. daně prosté minimum a je v daňové oblasti výjimkou, neboť plní na jedné straně sociální funkci ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob, kdy je obranou nízkopříjmových skupin před stanovováním bagatelní daňové povinnosti, a na straně druhé zohledňuje i hospodárnost daňové správy. U daně z příjmů právnických osob však o sociálním hledisku uvažovat nelze a z pohledu daňové správy nelze považovat předepisování penále za nevhodné, neboť dle § 251 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“) dochází k vyčíslení penále přímo v dodatečném platebním výměru a nedochází tak ke vzniku dalších nákladů spojených s vydáním samostatného rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního

stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). V souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodl bez jednání.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 28.2.2012 doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 380,- Kč, a dále jej vyzval k úhradě penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 76,- Kč. Správce daně uvedl, že daň nebo daň včetně penále se podle § 251 d.ř. neplatí, nepřesáhne-li 200,-Kč a odkázal na § 38b ZDP. Žalobce v odvolání proti předmětnému platebnímu výměru namítal, že mu bylo nezákonně, v rozporu s § 38b ZDP vyměřeno penále ve výši 76,- Kč. Zdůraznil, že kdyby chtěl zákonodárce posuzovat daň a penále jako jednu položku, zajisté by zvolil jinou formulaci než „daň a penále“, a to „daň včetně penále“. Správce daně tedy odkazuje na smyšlený text zákona. Finanční ředitelství v Brně odvolání odmítlo s odůvodněním, že institut penále je upraven v části čtvrté d.ř. jako sankce vznikající přímo dle § 251 odst. 1 d.ř. za situace, že správce daně doměří daň vyšší, než jaká byla stanovena na základě tvrzení daňového subjektu, přičemž dle § 251 odst. 3 rozhodne správce daně o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru. Bylo tedy zákonnou povinností správce daně rozhodnout v rámci dodatečného platebního výměru o povinnosti žalobce uhradit penále ve výši 20 % doměřené daně. Penále je dle § 2 odst. 5 d.ř. příslušenstvím daně a dle § 2 odst. 4 d.ř. je zahrnuto pod pojem „daň“. Dále odvolací správní orgán uvedl, že za použití metody jazykového výkladu je zřejmé, že spojka *nebo* v první větě § 38b ZSD plní funkci spojky s významem slučovací, jelikož není před ní uvedena čárka, nikoli v poměru vylučovací. Minimální výše 200,- Kč se proto týká doměření daně a z ní vypočteného penále dohromady. Dále lze argumentovat i výkladem logickým, vycházejícím ze skutečnosti, že penále je příslušenství daně a vztahuje se k doměřené dani. Je tedy zřejmé, že správcem daně uvedený text není v rozporu se zněním zákona ani se nejedná o text smyšlený, nýbrž se jedná o výklad § 38b ZDP.

Podle § 38b ZDP se daň nebo penále nepředepíše a neplatí, nepřesáhne-li 200 Kč nebo celkové zdanitelné příjmy nečiní u fyzické osoby více než 15 000 Kč. To neplatí, byla-li z těchto příjmů vybrána daň nebo záloha na daň srážkou.

Soud předně uvádí, že žalobce nerozporoval ve správním řízení ani touto žalobou samu doměřenou daň ve výši 380,- Kč, nýbrž toliko penále ve výši 76,- Kč. Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným je tak pouze výklad shora citovaného § 38b ZDP ohledně možnosti správce daně předepsat penále ve výši 76,- Kč.

Žalobce podrobil předmětné ustanovení výkladu gramatickému a historickému. Dle jeho názoru je z jazykového hlediska sporné ustanovení nejednoznačně formulované, resp. slovní spojení „daň nebo penále“ vede spíše k závěru, že jde o dvě samostatné položky, které je ve vztahu k minimální hranici 200,- Kč nutno posuzovat odděleně. K témuž závěru vede dle žalobce i výklad historický, neboť do 31.12.2010 bylo toto ustanovení formulováno tak, že „*daň nebo daň včetně zvýšení daně nebo penále...*“. Zákonodárce s účinností od 1.1.2011 vypustil nejen sousloví „zvýšení daně“, ale i slovo „včetně“, z čehož je zřejmé, že zatímco zvýšení daně se posuzovalo pro účely minimální vyměřitelné částky společně s daní samotnou, u penále toto neplatí a je nutné jej posuzovat samostatně. Dále žalobce upozornil na zásadu *in dubio pro libertate*, již je nutno užít

tam, kde se výklad normy veřejného práva jeví nejednoznačným, a tudíž je nutno přiklonit se k výkladu pro občana příznivějšímu.

Žalovaný argumentoval především shora popsaným výkladem gramatickým, tj. zdůrazňujícím použití spojky „nebo“ ve slučovacím poměru, a dále logickým, vycházejícím ze skutečnosti, že penále je příslušenství daně a vztahuje se k doměřené dani. Dále ve vyjádření k žalobě žalovaný poukázal též na nutnost užití interpretace teleologické (účelové). Poukazoval na skutečnost, že vyměření penále plní donucovací funkci ve smyslu vyvíjení tlaku na daňový subjekt k doplacení dlužné částky daně. V případě užití žalobcova výkladu by byl tento účel zmařen, neboť ve všech případech, kdy by doměřená částka daně nepřesahovala 1.000,- Kč, by nebylo možné penále předepsat. Dále zdůraznil sociální funkci daně prostého minima upraveného v interpretovaném § 38b ZDP, jež dle jeho názoru nelze aplikovat v případě právnických osob. Konečně žalovaný uvedl též hledisko daňové hospodárnosti, kdy tato není ohrožena, neboť k vyčíslení penále dochází dle § 251 odst. 3 d.ř. přímo v dodatečném platebním výměru.

Soud z hlediska vývoje právní úpravy zjistil, že do 31.12.2007 byl § 38b ZDP formulován tak, že: *„Daň nebo daň včetně zvýšení daně se nepředepíše a neplatí, nepřesáhne-li 200 Kč nebo celkové zdanitelné příjmy nečiní u fyzické osoby více než 15 000 Kč. To neplatí, byla-li z těchto příjmů vybrána daň nebo záloha na daň srážkou anebo manželé uplatnili společné zdanění podle § 13a.“* Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti 1.1.2008, doplnil za slova „*zvýšení daně*“ slova „*a penále*“. Dle důvodové zprávy k tomuto zákonu se jedná se o legislativně technické upřesnění navazující na změny v sankcích podle zákona o správě daní a poplatků. Institut penále ve smyslu obligatorní, přímo ze zákona vznikající sankce za nesplnění břemene tvrzení daně ve správné výši byl do § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků zaveden zákonem č. 230/2006 Sb., který v této části nabyl účinnosti 1.1.2007. V zásadě stejná konstrukce byla následně přijata novým daňovým řádem, tj. § 251 d.ř. Dále zjistil soud, že § 38b ZDP bylo s účinností od 1.1.2011 zákonem č. 346/2010 dále novelizováno způsobem popsaným žalobcem, tj. vypuštěním sousloví „*...daň včetně zvýšení daně...*“.

Dále se soud zabýval interpretací sporného ustanovení, a to s využitím všech tradičních forem výkladu právní normy. Žalobce i žalovaný podrobili § 38b ZDP detailnímu jazykovému výkladu. Soud se ztotožňuje se závěrem, že s ohledem na absenci interpunkce je spojka „nebo“ mezi slovy daň a penále užitá ve slučovacím poměru. Tento závěr je však sice gramaticky korektní, avšak k jednoznačnému právnímu výkladu předmětné normy nevede, neboť ani poté nelze dospět k nespornému závěru, že penále lze z hlediska minimální předepsatelné částky s částkou doměřené daně samotné sečíst. Pochybnosti neodstraňuje ani výklad systematický (dle žalovaného logický). Argument žalovaného, že dle legální definice pojmu „daň“ v § 2 odst. 4 d.ř. zahrnuje pojem daň též její příslušenství, jímž je dle § 2 odst. 5 též mj. penále, tudíž pojem daň v § 38b ZDP je nutno vykládat shodně, nepovažuje soud za správný. Dle názoru soudu § 2 d.ř. vymezuje jednotlivé pojmy toliko pro účely tohoto zákona, tj. procesního předpisu, nikoli pro účely všech daňových zákonů, tedy i ZDP jako úpravy hmotněprávní. Výklad žalovaného by nadto učinil § 38b ZDP nesmyslným, neboť pokud by pojem „daň“ zahrnoval též veškeré příslušenství, tj. i penále, bylo by zcela nelogické, aby bylo následně penále samostatně zmiňováno. V neposlední řadě je nezbytné zdůraznit, že § 38b ZDP byl

v uvedeném znění v právním řádu již v době, kdy bylo daňové řízení upraveno zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který ustanovení obdobné § 2 odst. 4 d.ř. neobsahoval.

Zásada *In dubio pro libertate*, jíž se žalobce dovolává, je použitelná až tehdy, pokud předmětnou normu nelze bez pochybností vyložit vůbec, nikoli pokud selhává jedna z výkladových metod. Dle závěru soudu však lze § 38b ZDP spolehlivě vyložit metodou výkladu teleologického.

Význam teleologického výkladu vyzvedá Ústavní soud ve své judikatuře opakovaně s konstatováním, že argument jazykovým výkladem, který vychází v jistém smyslu jen z „formy“ („*qui haeret in litera, haeret in cortice*“ – kdo lpí na liteře, lpí na povrchu), zůstává v daných případech osamocen (viz nálezy Pl. ÚS 87/06). Povahu teleologického výkladu Ústavní soud výstižně charakterizoval v nálezu ze dne 29.7.2013, sp. zn. I. ÚS 671/13, v němž uvedl: *„Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity. Jak vyplývá z ustálené judikatury Ústavního soudu, nelze ztotožňovat text právního předpisu a právní normu, která je významem tohoto textu. ... Je třeba mít na zřeteli, že právní norma se ne vždy musí krýt s tím, jak je vyjádřena v textu zákona, a to ani v takovém případě, kdy se text může jevit jako jednoznačný a určitý. Ústavní soud dlouhodobě zdůrazňuje význam teleologické argumentace a hledání smyslu a účelu zákona jeho interpretem.“*

Jediným myslitelným smyslem § 38b ZDP je dle závěru soudu stanovení administrativních limitů, tj. minimálních částek, jejichž vyměřování a výběr lze považovat za ekonomicky efektivní. Uvedené ustanovení má tak jednoznačně vést ke snížení administrativy u správců daně i poplatníků a zamezit situacím, kdy časová i finanční náročnost splnění povinnosti tvrzení u daňových subjektů, či časová i finanční zátěž správce daně při vyměřování daní by zcela neodpovídala výsledkům uvedených procesů, tj. vyměření a placení bagatelních částek daní, tj. částky nižší než 200,- Kč. Pokud však dle § 251 odst. 3 d.ř. rozhoduje správce daně o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru, jak tomu ostatně bylo i v přezkoumávaném případě, nedochází v případě vyměřování penále k žádnému zvýšení administrativní zátěže na straně správce daně. Výklad uvedeného ustanovení, zaměřený na zohlednění sledovaného účelu právní normy, tak jednoznačně vede k závěru, že daň a penále se nevyměří a neplatí toliko tehdy, pokud ani ve svém součtu nedosahují částky 200,- Kč. Stejně tak tomuto výkladu bude odpovídat i situace, kdy správce daně z jakýchkoli důvodů nerozhodne o penále v rámci dodatečného platebního výměru. Pokud by za uvedeného stavu chtěl rozhodnout o penále samostatným výměrem, byl by limitován částkou 200,- Kč, tj. v případě, že by penále takto samostatně ukládané uvedenou částku nepřesáhlo, nebylo by možné je již vyměřovat.

Pro úplnost lze uvést, že soud zohlednil též shora popsanou úvahu žalovaného, že přijetí výkladu žalobce by vedlo k zajištění zákonodárcem

nezamýšlenému výsledku oproštění doměřované daně do výše 1.000,- Kč o sankci v podobě penále.

Na základě výše uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že uplatněné žalobní námitky nejsou důvodné. Jelikož soud neshledal nezákonnost napadeného rozhodnutí ani vady řízení, které jeho vydání předcházelo, žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 17. dubna 2014

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu