



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **UK-servis s. r. o., IČ: 261 84 559**, se sídlem Praha 9, Jandova 8, zastoupen JUDr. Jiřím Stránským, advokátem v Praze 9, Jandova 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu, ze dne 12. 11. 2007 č. j. 16102/07-1500-106054, 16104/07-1500-106054, 16107/07-1500-106054, 16108/07-1500-106054, 16111/07-1500-106054, 16113/07-1500-106054, 16115/07-1500-106054 a 16116/07-1500-106054,

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 včas podanou žalobou dne 28. 11. 2007 domáhal zrušení rozhodnutí finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 12. 11. 2007 č. j. 16102/07-1500-106054, 16104/07-1500-106054, 16107/07-1500-106054, 16108/07-1500-106054, 16111/07-1500-106054, 16113/07-1500-106054, 16115/07-1500-106054 a 16116/07-1500-106054, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti platebním výměrům:

1. platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 19. 3. 2007 č. j. 85359/07/009513/4904, kterým byl sdělen předpis penále za prodlení úhrady DPH za zdaňovací období od 1. 7. 2000 do 30. 9. 2000 v celkové výši 1.849 Kč;

2. platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 19. 3. 2007 č. j. 85360/07/009513/4904, kterým byl sdělen předpis penále za prodlení úhrady DPH za zdaňovací období od 1. 10. 2000 do 31. 12. 2000 v celkové výši 13.377 Kč;
3. platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 19. 3. 2007 č. j. 85361/07/009513/4904, kterým byl sdělen předpis penále za prodlení úhrady DPH za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 3. 2001 v celkové výši 25.847 Kč;
4. platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 19. 3. 2007 č. j. 85362/07/009513/4904, kterým byl sdělen předpis penále za prodlení úhrady DPH za zdaňovací období od 1. 4. 2001 do 30. 6. 2001 v celkové výši 2.043 Kč;
5. platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 19. 3. 2007 č. j. 85363/07/009513/4904, kterým byl sdělen předpis penále za prodlení úhrady DPH za zdaňovací období od 1. 10. 2001 do 31. 12. 2001 v celkové výši 9.569 Kč;
6. platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 19. 3. 2007 č. j. 85364/07/009513/4904, kterým byl sdělen předpis penále za prodlení úhrady DPH za zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 3. 2002 v celkové výši 4.596 Kč;
7. platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 19. 3. 2007 č. j. 85365/07/009513/4904, kterým byl sdělen předpis penále za prodlení úhrady DPH za zdaňovací období od 1. 4. 2002 do 30. 6. 2002 v celkové výši 6.639 Kč;
8. a dne 30. 5. 2007 pak byl žalobci doručen též platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 28. 5. 2007 č. j. 173514/07/009513/4904, kterým byl sdělen předpis penále za prodlení úhrady DPH za zdaňovací období od 1. 7. 2001 do 30. 9. 2001 v celkové výši 16.350 Kč.

Všemi těmito platebními výměry byl žalobci sdělen předpis penále za prodlení úhrady DPH. Jedná se o předpis penále za prodlení úhrady DPH za zdaňovací období od 1. 7. 2000 do 30. 6. 2002 v celkové výši 80.270 Kč. Žalobce podal proti všem osmi uvedeným platovým výměrům odvolání, která byla rozhodnutími Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 12. 11. 2007 č. j. 16102/07-1500-106054, 16104/07-1500-106054, 16107/07-1500-106054, 16108/07-1500-106054, 16111/07-1500-106054, 16113/07-1500-106054, 16115/07-1500-106054 a 16116/07-1500-106054 zamítnuta. V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný uvedl, že na základě zprávy o kontrole byla dodatečnými platebními výměry řádně vyměřena daň v souladu s § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, ve znění pozdějších předpisů, z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období v letech 2000 až 2002. Splatnost takto vyměřené daně nastala dle uvedeného ustanovení dne 27. 5. 2001, resp. 25. 4. 2002, resp. 5. 7. 2002, resp. 25. 7. 2002, resp. 25. 10. 2002. Náhradní lhůta splatnosti nemá vliv na uplatnění penále, dle ustanovení § 63 téhož zákona ve znění platném do 31. 12. 2006.

Vzhledem k tomu, že daňový subjekt ve lhůtě její splatnosti daň neuhradil, dostal se v souladu s § 63 odst. 1 zákona o správě daní do prodlení. Dle tohoto ustanovení je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou část daně nejpozději v den její splatnosti. Dle § 63 odst. 2 téhož zákona se penále počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Podle § 63 odst. 4 penále je splatné již tím dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění, to je dnem, kdy je daňový dlužník v prodlení. Předpis penále sdělil správce daně daňovému subjektu odvoláním napadeným platebním výměrem na penále, které je deklaratorním rozhodnutím, kterým správce daně pouze sděluje daňovému dlužníku skutečnost, že k datu uvedenému v platebním výměru u něho evidoval penále, a to v částce uvedené v platebním výměru. Výše penále byla vypočítána v souladu s § 63 odst. 2 zákona o správě daní ve znění platném do 31. 12. 2006 daní sazbou 0,2 procenta z nedoplatku daně

z prvních pětiset dnů prodlení. Za každý další den se uplatnilo penále ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu bylo zjištěno, že smlouvou o převodu obchodního podílu (100%) bylo změněno vlastnictví obchodního podílu společnosti (daňového subjektu), současně byl změněn název společnosti i její sídlo. V důsledku toho ke dni 21. 6. 2006 došlo ke změně správce daně z Finančního úřadu pro Prahu 7 na Finanční úřad pro Prahu 9. Ze spisového materiálu bylo dále zjištěno, že dne 30. 3. 2004 požádal daňový subjekt tehdy místně příslušného správce daně o souhlas výmazem z obchodního rejstříku. Souhlas obdržel rozhodnutím ze dne 3. 5. 2004. Dále je ze spisového materiálu patrné, že požádal taktéž tehdy místně příslušného správce daně dne 26. 10. 2005 o potvrzení bezdlužnosti. Dne 7. 11. 2005 vystavil tehdy místně příslušný správce daně pod č. 96543/05/007913/8193 potvrzení, že ke dni 7. 11. 2005 nemá daňový subjekt u správce daně evidovány žádné daňové nedoplatky. Doručeno dne 9. 11. 2005.

V souladu s § 63 zákon o správě daní ve znění platném do 31. 12. 2006, vzniká penále ze zákona z dlužného nedoplatku na dani každým dnem po té, co marně uplynul bez úhrady platební povinnosti zákonná lhůta splatnosti. Splatné je dnem svého vzniku. Uplatnění dlužného, ze zákona vzniklého penále, však musí být jeho předpis sdělen daňovému dlužníku platebním výměrem, a to nejdéle v promlčecí lhůtě pro vybrání daně dle §70 zákona o správě daní. Platební výměr je deklaratorní akt, nezakládá vznik penále, které vzniká ex lege, pouze je jím konstatováno, že daňovému dlužníku vznikla povinnost platit penále a v jaké výši. Existenci penalizační sankce nelze proto vázat na vydání platebního výměru na daňové penále. Jelikož tedy penále z důvodu prodlení s placením ze zákona vznikl, na příslušném daňovém účtu daňového subjektu nebylo v době vydání předmětného potvrzení o bezdlužnosti. Jelikož tedy penále z důvodu prodlení daňového subjektu s placením vzniklo ze zákona na příslušném osobním daňovém účtu daňového subjektu, nebylo v době vydání předmětného potvrzení o bezdlužnosti (7. 11. 2005) a souhlasu s výmazem společnosti z obchodního rejstříku (3. 5. 2004) evidováno z důvodu jeho neuplatnění platebním výměrem na daňové penále. Daňovému subjektu bylo dlužné penále sděleno až odvoláním napadeným rozhodnutím ze dne 19. 3. 2007, doručeným dne 22. 3. 2007. Lhůta pro splnění penále byla zachována, k porušení právních předpisů správcem daně nedošlo.

Z uvedeného důvodu, přestože potvrzení o bezdlužnosti odráží stav osobního daňového účtu k určitému datu, nebylo v potvrzení o stavu osobního účtu č. j. 96543/05/007913/8193 ze dne 7. 11. 2005 dlužné penále uvedeno. Stejně tak správce daně mohl vydat dne 3. 5. 2004 pod č. j. 53390/04/007900/8039 rozhodnutí o souhlasu s ukončením činnosti a s výmazem z obchodního rejstříku.

Je tedy patrné, že dlužné penále vzniklo ze zákona. K vydání platebního výměru na daňové penále byl správce daně oprávněn i přes skutečnost, že předtím vydal daňovému subjektu potvrzení o bezdlužnosti a rozhodnutí o souhlasu s výmazem z obchodního rejstříku a to i za předpokladu, že tímto postupem dojde patrně k porušení právní jistoty daňového subjektu. Odvoláním napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, k porušení právních předpisů nedošlo.

Žalovaný dále uvedl, že k prominutí předmětného penále nedošlo jeho neuvedením na potvrzení o stavu osobního daňového účtu, ani vydáním rozhodnutí, kterým se udělil souhlas s ukončením činnosti a výmazem z obchodního rejstříku k prominutí předmětného penále. K námitce nepřiměřenosti penále žalovaný uvedl, že sazby penále upravené v zákoně o správě

daní, resp. způsob výpočtu dlužného penále, použití a výše jednotlivých sazeb byly stanoveny dle § 63 zákona o správě daní ve znění platném do 31. 12. 2006. V souladu s tímto ustanovením bylo dlužné penále vypočteno. Správce daně jako státní orgán je povinen postupovat v souladu s platnými právními předpisy. Nepřísluší mu posuzovat jejich správnost a soulad ustanovení zákona s komunitárním právem.

K námitce, že správce daně porušil zásadu hospodárnosti, když na každé zdaňovací období vydal jeden platební výměr na daňové penále, i v případě, že zdaňovací období na sebe bezprostředně navazují a správce daně rozhodoval podle stejných procesních a hmotně právních předpisů, žalovaný uvedl, že porušení zásady hospodárnosti řízení neshledal. Předmětná rozhodnutí – platební výměry byly daňovému subjektu zaslány v jedné obálce, náklady na doručení tak správci daně vznikly pouze jedno. Bez ohledu na tuto skutečnost by bylo, vydání pouze jednoho platebního výměru, kterým by bylo sděleno penále za osm zdaňovacích období zmatečné a nejasné.

Žalobce se svým podáním domáhal zrušení osmi rozhodnutí Finančního ředitelství ze dne 12. 11. 2007 z důvodu neústavnosti způsobené zejména překvapivostí rozhodnutí. Namítal, že souhlas s ukončením činnosti a zejména pak potvrzení o daňové bezdlužnosti vydané správcem daně, způsobilo, že žalobce důvodně předpokládal, že oba správní akty správce daně jsou pravdivé a správné, tedy že žalobce nemá vůči správci daně žádné daňové nedoplatky. Dovolával se čl. 1 odst. 1 Ústavy principu právní jistoty a předvídatelnosti postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a se zákonem. Namítal, že pro procesní postup správce daně vyjádřený osmi platebními výměry, která jsou v přímém rozporu dříve vydaným potvrzením o daňové bezdlužnosti, nelze v právním státě akceptovat.

Namítal, že z důvodu dříve vydaného potvrzení o daňové bezdlužnosti nelze daňové penále z doby před vydáním tohoto potvrzení vymáhat též proto, že vydáním tohoto potvrzení věřitel (správce daně) svému dlužníku (poplatníku) fakticky dluh na daňovém penále prominul, když dlužník tento právní úkon svého věřitele konkludentně přijal (nepodal vůči němu reklamaci dle § 53 zákona o správě daní). Prominutím dluhu věřitelem závazek dlužníka zaniká.

Dále žalobce namítal nepřiměřenost daňového penále. Poukazoval na právní úpravu daňového penále v jiných státech jako např. v Maďarsku nebo Slovensku nebo Rakousku a především na právní předpisy evropských společenství. Uváděl, že česká úprava penále představuje neobjektivní a nepřiměřené omezení základního práva na ochranu vlastnictví, a tím porušil ustanovení Ústavy. Namítal rovněž porušení zásady hospodárnosti řízení, když žalovaný správní orgán rozhodl osmi rozhodnutími.

Žalovaný správní orgán ve svém vyjádření ze dne 10. 7. 2007 navrhl žalobu zamítnout a odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.

Městský soud rozhodl v této věci bez nařízení jednání, neboť k výzvám podle § 51 odst. 1 soudního řádu správního se žalobce a ani žalovaný správní orgán se nevyjádřili.

Ze správního spisu soud zjistil:

- zdaňovací období od 1. 7. 2000 do 30. 9. 2000 - žalobce neuhradil ke dni její splatnosti (dne 5. 7. 2002) daň za toto zdaňovací období ve výši 1.829 Kč dodatečně vyměřenou v souladu s ustanovením § 46 odst. 7 zákona o správě daní na základě zprávy o kontrole Dodatečným platebním výměrem č. j. 54075/02/007913/6195 ze dne 27. 5. 2002 doručeným dne 5. 6. 2002.
- zdaňovací období od 1. 10. 2000 do 31. 12. 2000 § žalobce neuhradil ke dni její splatnosti (dne 5. 7. 2002) daň za toto zdaňovací období ve výši 13.338 Kč dodatečně vyměřenou v souladu s ustanovením § 46 odst. 7 zákona o správě daní na základě zprávy o kontrole Dodatečným platebním výměrem č. j. 54089/02/007913/6195 ze dne 27. 5. 2002 doručeným dne 5. 6. 2002.
- zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 3. 2001 - žalobce neuhradil ke dni její splatnosti (dne 5. 7. 2002) daň za toto zdaňovací období ve výši 28.669 Kč dodatečně vyměřenou v souladu s ustanovením § 46 odst. 7 zákona o správě daní na základě zprávy o kontrole Dodatečným platebním výměrem č. j. 54144/02/007913/6195 ze dne 27. 5. 2002 doručeným dne 5. 6. 2002.
- zdaňovací období od 1. 4. 2001 do 30. 6. 2001 - žalobce neuhradil ke dni její splatnosti (dne 25. 7. 2001) daň za toto zdaňovací období ve výši 146.028 Kč vyměřenou v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 zákona o správě daní na základě daňového přiznání ze dne 25. 7. 2001.
- zdaňovací období od 1. 7. 2001 do 30. 9. 2001 - žalobce neuhradil ke dni její splatnosti (dne 25. 9. 2001) daň za toto zdaňovací období ve výši 231.247 Kč vyměřenou v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 zákona o správě daní na základě daňového přiznání ze dne 25. 9. 2001. Ohledně této daně bylo rozhodnutím správce daně č. j. 95158/01/007913/6195 ze dne 4. 12. 2001 doručeným dne 12. 12. 2001 povoleno její splátkování. Jelikož daňový subjekt nedodržel termíny splátek, nedodržel podmínky stanovené pro zaplacení daně ve splátkách. V souladu s ustanovením mu vzniklo penále i po dobu povoleného splátkování.
- zdaňovací období od 1. 10. 2001 do 31. 12. 2001 - žalobce neuhradil ke dni její splatnosti (dne 25. 12. 2002) daň za toto zdaňovací období ve výši 101.255 Kč vyměřenou v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 zákona o správě daní na základě daňového přiznání ze dne 25. 1. 2002.
- zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 3. 2002 - žalobce neuhradil ke dni její splatnosti (dne 5. 4. 2002) daň za toto zdaňovací období ve výši 23.697 Kč vyměřenou v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 zákona o správě daní na základě daňového přiznání ze dne 25. 4. 2002.
- zdaňovací období od 1. 4. 2002 do 30. 6. 2002 - žalobce neuhradil ke dni její splatnosti (dne 25. 7. 2002) daň za toto zdaňovací období ve výši 87.142 Kč vyměřenou v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 zákona o správě daní na základě daňového přiznání ze dne 25. 7. 2002.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Městský soud v Praze posoudil napadené rozhodnutí podle § 75 soudního řádu správního a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení, které mu předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítnul rozsudkem č. j. 8 Ca 369/2007-105 ze dne 7. prosince 2009.

Nicméně posléze Nejvyšší správní soudu vyhověl kasační stížnosti žalobce a svým rozsudkem č. j. 9 Afs 10/2010-237 ze dne 4. listopadu 2011 zrušil rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 8 Ca 369/2007-105 ze dne 7. prosince 2009, neboť shledal rozhodnutí zdejšího soudu nepřezkoumatelným.

Poté rozsudkem ze dne 7. června 2012, č. j. 8 Af 66/2010–164, Městský soud v Praze žalobu opět zamítl. Nicméně Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 9 Afs 54/2012–34, ze dne 18. září 2013 vyhověl kasační stížnosti žalobce a znovu rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2012, č. j. 8 Af 66/2010–164, zrušil.

Nejvyšší správní soud konstatoval, že pro posouzení věci beze změny platí názor vyjádřený v předchozím kasačním rozsudku, dle něhož *„vědomost žalobce o prodlení s úhradou svých daňových povinností s postupem správce daně, ve kterém žalobce porušení předvídatelnosti spatřuje, žádným způsobem nesouvisí.“* Městský soud v Praze je tímto názorem vázán a nemůže tak hodnocení námitky porušení legitimního očekávání založit na vědomosti žalobce o jeho prodlení s úhradou daňových povinností. Tzn., že po zvážení shora uvedených otázek musí také zvážit, zda rozhodnutí správce daně mohlo případné legitimní očekávání žalobce porušit. Stejně tak je jeho úkolem vyvodit závěry z popsanych právních úvah a rozhodnout o tom, zda případné porušení legitimního očekávání žalobce je důvodem pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu, nebo zda má toto porušení jiné důsledky.

Ze správního spisu je patrné, že na základě zprávy o kontrole byly vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 7. 2000 do 30. 6. 2002. Dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny dne 5. 6. 2002. Ze spisu je dále patrné, že sdělené penále se také vztahuje k pozdní úhradě běžné daňové povinnosti, tj. vlastní daňové povinnosti na DPH za 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2001 a za 1. a 2. čtvrtletí roku 2002. Dne 26. 10. 2005 požádal žalobce místně příslušného správce daně o vydání potvrzení o bezdlužnosti. Dne 7. 11. 2005 bylo žalobci Finančním úřadem pro Prahu 7 vydáno Potvrzení o bezdlužnosti, č. j. 96543/05/007913/8193, s tím, že daňový subjekt nemá žádné daňové nedoplatky. Zároveň je ze správního spisu patrné, že uvedený správce daně vydal dne 3. 5. 2004, č. j. 53390/04/007900/8039, rozhodnutí o tom, že souhlasí s ukončením činnosti a výmazem daňového subjektu z obchodního rejstříku. Dále ze spisu vyplývá, že v roce 2006 došlo mezi panem Tomášem Uherkem a paní Andreou Stránskou a paní Michaelou Vaisovou k převodu obchodních podílů, důsledkem čehož došlo také ke změně jednatele daňového subjektu. Následně byla změněna rovněž obchodní firma daňového subjektu a jeho sídlo.

Dne 19. 3. 2007 byly správcem daně vydány platební výměry č. j. 85359/07/009513/4904, č. j. 85360/07/009513/4904, č. j. 85361/07/009513/4904, č. j. 85362/07/009513/4904, č. j. 85363/07/009513/4904, č. j. 85364/07/009513/4904, č. j. 85365/07/009513/4904, a dne 28. 5. 2007 platební výměr č. j. 173514/07/009513/4904, kterými byl žalobci sdělen předpis penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 7. 2000 do 30. 6. 2002.

Žalobce podal proti těmto platebním výměrům odvolání, ve kterém namítal především neústavnost těchto rozhodnutí z důvodu jejich překvapivosti vzhledem k vydanému výše uvedenému Souhlasu s ukončením činnosti a výmazem z obchodního rejstříku a k vydanému Potvrzení o bezdlužnosti. V souvislosti s tím namítal také porušení principu právní jistoty, předvídatelnosti postupu orgánů veřejné moci, ochrany dobré víry v nabytá práva

konstituovaná akty veřejné moci a porušení principu presumpce správnosti aktu veřejné moci. Navíc stěžovatel uvedl, že má za to, že s ohledem na vydání Potvrzení o bezdlužnosti správce daně stěžovateli fakticky dluh na daňovém penále prominul. Zároveň brojil proti nepřiměřenosti předepsaného penále z pohledu Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a jeho rozporu s právem ES. Jako poslední námitku uvedl porušení zásady hospodárnosti ze strany správce daně. Stejně námitky žalobce posléze uplatnil i ve své žalobě. Tato odvolání byla zamítnuta žalovaným rozhodnutími ze dne 12. 11. 2007, č. j. 16102/07-1500-106054, č. j. 16104/07-1500-106054, č. j. 16107/07-1500-106054, č. j. 16108/07-1500-106054, č. j. 16111/07-1500-106054, č. j. 16113/07-1500-106054, č. j. 16115/07-1500-106054 a č. j. 16116/07-1500-106054.

Ze správního spisu je rovněž patrné, že žalobce podal žádost ze dne 19. 11. 2007, evidovanou pod č. j. 306677/07/009513/4904, v níž požádal o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty, přičemž správce daně rozhodnutím ze dne 4. 12. 2007, č. j. 317451/07/009513/4904, mu částečně příslušenství daně z přidané hodnoty prominul, konkrétně mu prominul příslušenství ve výši 38.270 Kč.

V souladu s ustanovením § 63 zákona o správě daní, ve znění platném do 31. 12. 2006, vzniká penále ze zákona z dlužného nedoplatku na dani každým dnem poté, co marně uplynula bez úhrady platební povinnosti zákonná lhůta splatnosti. Splatné je dnem svého vzniku. K uplatnění dlužného, ze zákona vzniklého penále, však musí být jeho předpis sdělen daňovému dlužníku platebním výměrem, a to nejdéle v promlčecí lhůtě pro vybrání daně dle ustanovení § 70 zákona o správě daní. Platební výměr je deklaratorní akt, nezakládá vznik penále, které vzniká ex lege, pouze je jím konstatováno, že daňovému dlužníku vznikla povinnost platit penále a v jaké výši. Existenci penalizační sankce nelze proto vázat na vydání platebního výměru na daňové penále. Proto tedy přesto, že v době vydání předmětného potvrzení o bezdlužnosti (7. 11. 2005) a souhlasu s výmazem společnosti z obchodního rejstříku (3. 5. 2004) nebylo penále na příslušném osobním daňovém účtu žalobce evidováno z důvodu jeho neuplatnění platebním výměrem na daňové penále, není pochyb, že z důvodu žalobcova prodlení s úhradou dlužné daně penále ze zákona vzniklo. Žalobci bylo dlužné penále sděleno až odvoláním napadeným rozhodnutím ze dne 19. 3. 2007, doručeným dne 22. 3. 2007. Lhůta pro sdělení penále byla zachována, k porušení právních předpisů správcem daně nedošlo.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobci bylo vydáno potvrzení o bezdlužnosti mající odrážet stav osobního daňového účtu k určitému datu, v potvrzení o stavu osobního účtu č. j. 96543/05/007913/8193 ze dne 7. 11. 2005 nebylo sice dlužné penále uvedeno. Nicméně správce daně mohl vydat dne 3. 5. 2004 pod č. j. 53390/04/007900/8039 rozhodnutí o souhlasu s ukončením činnosti a s výmazem z obchodního rejstříku. Dlužné penále totiž vzniklo ze zákona. K vydání platebního výměru na daňové penále byl správce daně oprávněn i přes skutečnost, že předtím vydal žalobci potvrzení o bezdlužnosti a rozhodnutí o souhlasu s výmazem z obchodního rejstříku.

V inkriminované věci mezi účastníky není sporné, že žalobce v letech 2001 a 2002 neuhradil ke dni splatnosti vyměřenou daň za osm zdaňovacích období od 3. čtvrtletí 2000 do 2. čtvrtletí 2002 a vzniklo mu daňové penále za dobu ode dne splatnosti až do dne platby včetně. Ze správního spisu vyplývá, že dne 26. 10. 2005 žalobce požádal správce daně o

potvrzení o stavu osobních daňových účtů u všech územních finančních orgánů ČR, a že dne 7. 11. 2005 Finanční úřad pro Prahu 7 v návaznosti na tuto žádost vydal v souladu s § 62 odst. 7 a § 23 odst. 3 zákona o správě daní potvrzení, že žalobce nemá daňové nedoplatky vůči územním finančním orgánům České republiky. Spornou je mezi účastníky otázka, zda správce daně mohl za těchto okolností žalobci sdělit předpis penále za prodlení úhrady předmětných daňových povinností; toto sdělení je předpokladem pro uplatnění dlužného penále správcem daně.

Městský soud v Praze se musí nejprve zabývat obsahem a povahou potvrzení o stavu osobních daňových účtů podle § 62 zákona o správě daní, ve znění účinném v rozhodné době. Předmětem evidence příjmů, kterou vedou správci daně, je podle citovaného ustanovení „*zachycování daňových a platebních povinností, jejich úhrad nebo zániků a z toho vyplývajících daňových přeplatků a nedoplatků*“ (podtrženo soudem). Podle § 63 zákona o správě daní vzniká penále ze zákona každým dnem poté, co marně uplynula lhůta ke splatnosti vyměřené daně, jak uvádí i sám žalovaný; povinnost platit penále tedy správce daně nezakládá vydáním platebního výměru, neboť tím je daňovému subjektu toliko sdělen jeho předpis a je předpokladem pro uplatnění penále správcem daně. Penále tudíž je platební povinností ve smyslu § 62 odst. 1 zákona o správě daní a spadá pod pojem „*daňových přeplatků a nedoplatků*“ vymezený tímto ustanovením (tentýž názor vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích č. j. 1 Afs 101/2004 - 65 ze dne 5. 9. 2007 a č. j. 1 Afs 93/2006 - 48 ze dne 25. 4. 2007). Jestliže tedy zákon stanoví, že na daňovém účtu jsou zachyceny daňové a platební povinnosti a z toho vyplývající daňové přeplatky a nedoplatky, příjemce potvrzení o stavu tohoto účtu může oprávněně očekávat, že v něm bude zachyceno rovněž dlužné daňové penále, pokud v době vydání potvrzení již povinnost k jeho platbě vznikla.

Potvrzení o bezdlužnosti je listinou vydanou orgánem veřejné moci (správcem daně), jež potvrzuje v něm uvedené skutečnosti, a jako takové má značný význam v řadě dalších řízení před orgány veřejné moci (např. při ucházení se o veřejné zakázky), ale i při jednání s některými soukromoprávními subjekty (např. bankami). Potvrzení bezdlužnosti je tedy veřejnou listinou a platí pro ně presumpce správnosti, spočívající ve vyvratitelné domněnce pravdivosti toho, co je v této listině uvedeno. Je proto třeba přisvědčit žalobci, že každá osoba může předpokládat, že správce daně vede evidenci daní podle § 62 zákona o správě daní úplně a správně a že potvrzení o osobním účtu poplatníka vydané podle § 62 odst. 7 odpovídá skutečnosti.

Žalobci však nelze přisvědčit v tom, že vystavení potvrzení nesprávného obsahu má za následek zánik povinnosti platit předmětné penále. Potvrzení o bezdlužnosti osvědčuje, zda určitá skutečnost existuje, nebo nikoli, a jeho obsah může být buď pravdivý, nebo nepravdivý; existence osvědčované skutečnosti (v dané věci daňového penále) je však na tomto potvrzení nezávislá, neboť vznik i zánik daňového penále je upraven výhradně zákonem. Jestliže vyjde najevo, že obsah veřejné listiny neodpovídá skutečnosti, může se osoba na pravdivost jejího obsahu oprávněně spoléhat domáhat náhrady škody, jež jí nesprávným postupem správního orgánu vznikla, nemůže však požadovat, aby se skutečnost přizpůsobila nepravdivému obsahu veřejné listiny. Pokud by měl být s vydáním potvrzení, jež by v rozporu se skutečností vyslovovalo neexistenci jakýchkoli daňových nedoplatků, spojen důsledek spočívající v zániku

předmětných daňových povinností, musel by tak stanovit zákon. Potvrzení o bezdlužnosti však není správním rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., nýbrž jiným úkonem (osvědčením) ve smyslu § 154 a násl. správního řádu, jímž není rozhodováno o právech a povinnostech osob a s jehož vydáním zákon shora popsané důsledky nespojuje, proto na ně nelze v dané věci nahlížet tak, jako by správce daně daňovému dlužníku dlužné penále prominul (pro tyto případy má zákon o správě daní zvláštní úpravu v § 65).

Třetí osoba - zájemce o koupi obchodního podílu společnosti žalobce, ochrany, jehož legitimního očekávání se žalobce žalobou domáhá, se tedy mohla oprávněně spoléhat na pravdivost skutečností uvedených v potvrzení o bezdlužnosti. Pokud obsah tohoto potvrzení neodpovídal skutečnosti, představuje postup správního orgánu, který je vydal, nesprávný úřední postup ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, a poškozený subjekt se může domáhat náhrady škody způsobem v tomto zákoně předvídaným. Správní orgány však nepochybily, když žalobci daňovými výměry sdělily předpis dlužného penále, neboť povinnost žalobce zaplatit toto penále ani přes vydání předmětného potvrzení nezanikla.

Městský soud v Praze neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že výše daňového penále stanovená zákonem o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006 je protiústavní. Touto otázkou se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 159/2005 - 43 ze dne 22. 2. 2007 a dospěl k závěru, že napadená úprava je ústavně konformní, přičemž zdejší soud se s jeho názorem plně ztotožňuje. Nejvyšší správní soud předeslal, že úprava sleduje legitimní cíle v podobě jednak motivování daňových subjektů k včasnému a řádnému plnění daňových povinností, jednak paušalizované náhrady škody vzniklé státu v důsledku pozdního odvedení daní. Zatímco v prvních 500 dnech, kdy sazby penále činí v přepočtu 18,25 % až 73 % ročně (§ 63 odst. 2 a 3 zákona o správě daní), plní penále funkci odstrašující, po uplynutí této doby vystupuje druhá z uvedených funkcí a jeho výše 140 % diskontní úrokové sazby ČNB (§ 62 odst. 3) odráží cenu peněz na trhu. Takové sazby penále jednak nemají likvidační, vyvlastňující či lichvářskou povahu, jednak v dlouhodobém časovém horizontu reflektují ekonomickou realitu. Nelze přehlédnout, že penále má povahu sankčního úroku, a proto nepochybně může být vyšší, než je obvyklá cena peněz na úvěrovém trhu, a že nejvyšší ze tří sazeb penále (73 %), jež jako jediná vskutku výrazně převyšuje výši úroků z úvěrů v tehdejší době v České republice, se uplatní toliko za situace, kdy bylo zkrácení daně zjištěno správcem, zatímco v případě, že k doměření došlo podle dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka či v odvolacím řízení na základě vyhovění návrhu daňového subjektu v tomto řízení, se uplatní sazba toliko čtvrtinová (18,25 %). Nejvyšší správní soud uzavřel, že se v daném případě *„jedná o sankci čistě majetkovou, nikoli nepoměrnou (i když citelnou) a závislou na věcném a časovém rozsahu porušené povinnosti, která hmotněprávní pozici daňového subjektu zasahuje způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené primární povinnosti.“* Jedná se tudíž o prostředek k dosažení legitimního cíle, jenž je v souladu s ústavním principem proporcionality, jakož i s Evropskou úmluvou o ochraně lidských práv. Skutečnost, že zákonodárce zákonem č. 230/2006 Sb. změnil vzorec pro výpočet daňového penále, jež se dále odvozovalo výhradně od roční repo sazby stanovené ČNB, svědčí o tom, že zákonodárce v rámci svého širokého uvážení změkčil sankční složku

daňového penále, avšak nedokládá, že dříve platná úprava byla protiústavní. Žalobní námitka tudíž není důvodná.

Pokud žalobce namítal, že daňové penále v České republice, představuje neobjektivní a nepřiměřené omezení základního práva na ochranu vlastnictví, čímž jsou porušována ustanovení Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, musel Městský soud v Praze tuto námitku odmítnout jako neopodstatněnou. Toto své tvrzení žalobce opírá o článek dvou daňových poradců o nepřiměřenosti a rozporu českého daňového penále s Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod¹, v němž se autoři dovolávají nijak blíže neidentifikovaného právního posudku Prof. Dr. Christopa Grabenwartera, z něhož má údajně tento závěr vyplývat. Žalobce tedy své tvrzení nijak nedoložil. Autoři dále tvrdí, že „Každý postižený český poplatník má proto možnost obrátit se úspěšně na Evropský soud pro lidská práva ve Štrasburku, resp. ESD v Lucemburku.“ Toto tvrzení je ovšem v příkrém rozporu s ustálenou judikaturou Evropského soudu pro lidská práva (zejména rozhodnutí ze dne 12. 7. 2001, ve věci Ferrazzini proti Itálii, stížnost č. 44759/98, in Přehled rozsudků ESLP č. 5/2001, s. 212), podle něhož se daňové spory oblasti upravené v čl. 6 odst. 1 Úmluvy vymykají.“

Městský soud v Praze proto při svém rozhodování zohlednil rovněž právní názor vyjádřený v rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. 7. 2001 ve věci Ferrazzini v. Itálie, v němž tento soud judikoval, že čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod není aplikovatelný na spory související s daňovými řízeními. Pokud jde o daňové záležitosti, vývoj, k němuž mohlo dojít v demokratických státech, se nedotýká zásadní povahy povinnosti jednotlivců nebo podniků platit daně. Ve vztahu k době přijetí Úmluvy zde nedošlo k novému zasahování státu do "občanské" oblasti života jednotlivců. Daňové záležitosti dosud tvoří součást tvrdého jádra výsad veřejné moci, přičemž veřejný charakter vztahu mezi daňovým poplatníkem a daňovým úřadem nadále převládá. Jelikož Úmluva a její Protokoly musí být interpretovány jako celek, čl. 1 Protokolu č. 1, týkající se ochrany majetku, vyhrazuje státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní (viz též rozsudek ve věci Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. Nizozemsko). Daňové spory se vymykají oblasti občanských práv a závazků navzdory majetkovým důsledkům, které nevyhnutelně mají pro situaci daňových poplatníků.

Žalobce dále namítal, že správní orgány obou stupňů porušily zásadu hospodárnosti, když v osmi obsahově shodných věcech, jež se lišily toliko zdaňovacím obdobím, vydaly osm platebních a následně osm rozhodnutí o odvolání. Ačkoli není zcela zřejmé, zda žalobce z tohoto postupu dovozuje nezákonnost napadených rozhodnutí, nebo jen odůvodňuje podání jediné žaloby proti všem těmto rozhodnutím, soud k tomu podotýká, že popsáním postupem nemohl být žalobce nijak zkrácen na svých hmotných ani procesních právech, což žalobce ostatně ani netvrdí, a nemá tudíž vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

¹ Vorlíčková, L., Dráb, O.: České daňové penále je nepřiměřené a v rozporu s evropskou Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod, in Právní rozhledy č. 7/2005, str. 641 a násl.

Městský soud v Praze porušení zásady hospodárnosti řízení neshledal. Ze správního spisu je zřejmé, že platební výměry byly daňovému subjektu zaslány v jedné obálce, náklady na doručení tak správci daně vznikly pouze jednou. Daňové výměry byly vydávány na různá zdaňovací období a v různě vysokých částkách, rovněž lhůty splatnosti nebyly ve všech případech identické.

Městský soud v Praze byl při svém rozhodování v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 soudního řádu správního) a proto ve věci rozhodl tak, že žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítnul.

Výrok o náhradě nákladů řízení soud opřel o ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního a contrario, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í:

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 nejblíže 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.

V Praze dne 28. května 2014

**JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu**

za správnost vyhotovení:
Simona Štěpinová