



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: J. L.**, zastoupené *Mgr. Ing. Ladislavou Jindřichovou, advokátkou se sídlem Komenského 4, Klatovy*, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.1.2010 č.j. 10259/09-1100-402099,

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

Žalobou předanou k poštovní přepravě dne 15.3.2010 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21.1.2010 č.j. 10259/09-1100-402099 a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Rozhodnutím ze dne 21.1.2010 č.j. 10259/09-1100-402099 Finanční ředitelství v Plzni změnilo celkovou částku penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2001, sdělenou žalobkyni platebním výměrem Finančního úřadu v Klatovech ze dne 22.5.2009 č.j. 52547/09/133911402290, z částky 101.184,- Kč na částku 92.741,- Kč.

Placení daní bylo v rozhodném období upraveno zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“ nebo „*daň. ř.*“).

V žalobě žalobkyně uvádí, že s napadeným rozhodnutím nesouhlasí jednak z důvodu stále probíhajícího řízení před Nejvyšším správním soudem a jednak z důvodu nesprávného úředního postupu.

Žalovaný správní orgán se k žalobě písemně vyjádřil dne 17.5.2010 pod č.j. 3627/10-1500-402781.

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s.ř.s.*“).

Soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že podaná žaloba není důvodná.

V ustanovení § 63 daň. ř. bylo jako příslušenství daně původně upraveno penále, od 1.1.2007 [do 31.12.2010] tam byl upraven úrok z prodlení. Ve smyslu čl. VI. bodu 3 zákona č. 230/2006 Sb., jímž k uvedené změně došlo, se pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal před 1.1.2007, použije § 63 daň. ř. ve znění účinném do 31.12.2006.

Podle § 63 odst. 4 daň. ř. je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění [*věta první*], a předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem [*věta druhá*].

– 1 –

Žalobkyně v žalobě uvádí, že daň, k níž se předmětné penále váže, jí byla vyměřena dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu v Klatovech č. 1080000127 ze dne 12.5.2008 č.j. 52685/08/133911/1950 na daň z příjmů fyzických osob za rok 2001. Byť podané odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 17.7.2008 č.j. 6673/08-1100-402099 a stejně tak byla zamítnuta příslušná správní žaloba rozsudkem Krajského soudu v Plzni č.j. 57Ca 77/2008-64 ze dne 16.9.2009, stále probíhá navazující řízení před Nejvyšším správním soudem o včas podané kasační stížnosti pod sp. zn. 2 Afs 2/2010. Do doby rozhodnutí o tomto opravném prostředku je jakékoli vyměřování daňového penále předčasné, neboť daňová povinnost není s konečnou platností stanovena a může se ještě změnit.

K tomu se žalovaný správní orgán vyslovil tak, že daňové penále předepsané platebním výměrem č.j. 52547/09/133911402290 ve výši 101.148,-Kč bylo žalobkyni sděleno na základě pravomocných rozhodnutí, tj. dodatečného platebního výměru č. 108000127 vydaného Finančním úřadem v Klatovech a rozhodnutí o odvolání č.j. 6673/08-1100-402099 vydaného Finančním ředitelstvím v Plzni. Nedoplatek byl zcela vyrovnán dne 23.10.2008. Vzhledem k tomu, že zmíněná rozhodnutí, z nichž platební výměr na penále vychází, nabyly právní moci, a nedoplatek byl vyrovnán, bylo zákonnou povinností správce daně předepsat penále z doměřené daně. Zároveň bylo žalobkyni sděleno, že pokud by v budoucnu na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu a poté i Krajského soudu v Plzni došlo ke zrušení dodatečně vyměřené daně z příjmů fyzických osob za rok 2001 ve výši 91.508,-Kč (tj. ke zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu č.j. 6673/08-1100-402099 a také .ke zrušení

dodatečného platebního výměru č. 108000127), v takovém případě by došlo současně i ke zrušení předepsaného penále, a to v souladu s § 58 daň. ř.

K tomuto žalobnímu bodu soud uvádí, že základní podmínkou pro možnost vzniku prodlení a s ním souvisejícího penále je existence rozhodnutí, kterým byla daňovému subjektu vyměřena nebo doměřena daň. Z hlediska splnění podmínek pro uplatnění penále stanovených v § 63 daň. ř. je rozhodná právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku.

V daném případě není sporu o to, že v době vydání platebního výměru Finančního úřadu v Klatovech ze dne 22.5.2009 č.j. 52547/09/133911402290 a rozhodnutí o odvolání Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21.1.2010 č.j. 10259/09-1100-402099 zde existovalo pravomocné rozhodnutí, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2001 [= dodatečný platební výměr č. 1080000127 vydaný Finančním úřadem v Klatovech dne 12.5.2008 pod č.j. 52685/08/133911/1950 ve spojení s rozhodnutím o odvolání Finančního ředitelství v Plzni ze dne 17.7.2008 č.j. 6673/08-1100-402099].

Nebylo-li pravomocné rozhodnutí ukládající daňovému subjektu zaplatit daň předepsaným způsobem zrušeno, nelze v žalobě proti rozhodnutí o předepsání penále k této dlužné dani (§ 63 odst. 4 daň. ř.) úspěšně namítat, že je nezákonné proto, že daňová povinnost byla stanovena neoprávněně (např. předčasně). Povinnost daňového subjektu hradit penále za neuhrazení doměřené částky s ohledem na § 58 daň. ř., podle něhož příslušenství daně, kterým je i penále, sleduje osud daně, zaniká až eventuálním zrušením rozhodnutí o dodatečném vyměření daně (tedy až právní mocí zrušovacího rozhodnutí např. krajského soudu).

K této problematice se odkazuje např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8.2.2006, č.j. 1 Afs 16/2005-63, a ze dne 29.5.2008, č.j. 8 Afs 161/2006-93, k dispozici na www.nssoud.cz, a na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8.7.2008, č.j. 15 Ca 69/2008-17, publikovaný pod č. 2139/2010 Sb. NSS.

Vzhledem k uvedenému nelze tento žalobní bod mít za důvodný.

– 2 –

V žalobě se dále namítá, že jelikož zákon o správě daní a poplatků neobsahuje komplexní úpravu institutu prodlení, je nutno vycházet z obecné úpravy v občanském zákoníku, jak ostatně činí i sám zákon o správě daní a poplatků (viz např. princip výše úroku z prodlení ve vazbě na repo sazbu ČNB). Aby tedy daňové penále bylo vyměřeno ústavně konformním způsobem, je nutno prodlení dlužníka moderovat souvisejícími principy, a to prodlením věřitele a přiměřeností sankce.

K tomu se žalovaný správní orgán vyslovil tak, že zákon o správě daní a poplatků jako speciální zákon pro daňové řízení upravuje v § 63 problematiku penále a žalobkyní uváděný odkaz na občanský zákoník je zcela bezpředmětný.

K tomu soud uvádí, že veřejné právo jistě není od práva soukromého neprodyšně odděleno, avšak k tomu, abychom mohli na veřejnoprávní vztah – byť subsidiárně – aplikovat

soukromoprávní úpravu, vždy potřebujeme spolehlivé argumenty. To, že jak předpis soukromého práva, tak daňový předpis stanovují výši úroku z prodlení ve vazbě na repo sazbu ČNB, takový spolehlivý argument rozhodně nepředstavuje. K dikci „aby daňové penále bylo vyměřeno ústavně konformním způsobem“ pak soud konstatuje, že platební výměr, kterým se penále daňovému subjektu sděluje, nemá povahu konstitutivního rozhodnutí, tak jak je tomu v případě vyměření daně, pouze deklaruje stav, který nastal bez přičinění správce daně *ex lege*, tj. povinnost, která daňovému subjektu vznikla v důsledku neuhrazení splatného nedoplatku na dani. Správce daně platebním výměrem, sloužícím k předpisu penále, neukládá novou povinnost, ale oproti platebnímu výměru, jímž vyměřuje daň, pouze deklaruje povinnost již vzniklou ze zákona (viz též např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25.8.2006, č.j. 8 Afs 107/2005-53, a ze dne 9.11.2007, č.j. 5 Afs 3/2007-65, k dispozici na www.nssoud.cz). Ač se tak činí platebním výměrem, nejde tu tedy o vyměření penále, nýbrž toliko o sdělení jeho předpisu.

– 2A –

K prodlení věřitele žalobkyně v žalobě uvedla, že podle § 520 o.z. k prodlení dlužníka mj. nedojde, jestliže mu věřitel neposkytne součinnost potřebnou ke splnění dluhu. Podle § 523 o.z. za dobu věřitelova prodlení není dlužník povinen platit úroky. Daňová kontrola DPFO za zdaňovací období roku 2000 a 2001 u žalobkyně trvala více než dva roky. Navíc takto vydané platební výměry byly v odvolacím řízení podstatně změněny v její prospěch a ve správním soudnictví pak zcela zrušeny. Z uvedeného je zřejmé, že postup správce daně byl procesně i věcně nesprávný. Žalobkyně zastává názor, že by specializovaný odborný aparát státu měl umět doměřit daň rychle a správně. Pokud takovouto součinnost (k řádnému splnění daňového dluhu) neposkytne, neměl by daňový poplatník po dobu prodlení správce daně platit penále, resp. úrok z prodlení.

K tomu se žalovaný správní orgán vyjádřil tak, že provedl v souladu s § 63 daň. ř. ve znění účinném do 31.12.2006 výpočet penále a jak je z jeho žalobou napadeného rozhodnutí zřejmé, bylo přihlédnuto ke všem skutečnostem ve prospěch žalobkyně, přičemž tento výpočet penále byl řádně odůvodněn.

K tomuto žalobnímu bodu má soud za to, že tu neexistuje sebemenší argument pro to, aby na daňové vztahy mohl být aplikován institut prodlení věřitele. Že na takovéto veřejnoprávní vztahy naopak uvedený soukromoprávní institut aplikován být nemůže, plyne z povahy věci. Úvahy žalobkyně o neposkytnutí součinnosti potřebné ke splnění dluhu dlužníkovi ze strany věřitele a jeho důsledcích rovněž pro aktuálně přezkoumávanou věc veřejného práva proto podle názoru soudu nelze považovat za jakkoli opodstatněné.

– 2B –

K přiměřenosti sankce žalobkyně v žalobě uvedla, že vyměřené penále je nepřiměřeně vysoké a v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod je pro ni, jakožto starobního důchodce, který již několik let nepodniká, likvidační. Podle ustálené judikatury Ústavního soudu (srov. Pl. US 38/02) musí být sankce, aby se předešlo riziku likvidačního účinku nepřiměřeně vysoké pokuty, diferencovaná, tj. aby efektivně působila jako trest i jako odstrašení do budoucna. Pokud již ale žalobkyně nepodniká, efekt odstrašení nemá v jejím případě smysl. Navíc vyměřené penále vůbec nezohledňuje výše zmíněný nesprávný úřední

postup správce daně. Nelze pak přehlédnout, že i zákonodárce upustil novelou č. 230/2006 Sb. od tak drastického penále, jako je 0,2 % za každý den prodlení, tj. 73 % ročně. Správce daně by měl tento krok zákonodárce nějakým způsobem reflektovat.

K tomu se žalovaný správní orgán vyjádřil tak, že tuto situaci je možné řešit ze strany žalobkyně podáním žádosti o prominutí daně dle § 55a nebo daňového nedoplatku dle § 65 daň. ř.

K tomuto žalobnímu bodu soud uvádí, že nezaplacení splatné částky daně nejpozději v den její splatnosti nezakládá správní delikt (zakládá jen tzv. platební delikt).

Respektovaná doktrína to postihla např. takto: „*Na rozdíl od některých jiných pramenů se nezdá vhodné považovat za správní delikt prodlení s plněním daňové nebo obdobné povinnosti.*“ [Pavel Mates a kol.: Základy správního práva trestního. 4. vyd. Praha 2008, s. 16]. Z názorů soudní praxe je na místě zmínit alespoň tento závěr: „*Penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31.12.2006, nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů) je nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).*“ [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.4.2011 č.j. 1 Afs 1/2011-82, k dispozici na www.nssoud.cz].

Jelikož tedy penále není sankcí za správní delikt, nelze na ně vztahovat žalobkyní prezentované závěry Ústavního soudu týkající se správního trestání.

Soud nemůže akceptovat ani námitku žalobkyně, že „vyměřené penále“ nezohlednilo sociální situaci žalobkyně a jí tvrzený nesprávný úřední postup správce daně. Soudní praxe je zde ustálená: „*Nesolventnost daňového dlužníka či jeho špatná sociální situace, ať už k ní došlo z jakýchkoliv příčin, nemá vliv na vznik povinnosti zaplatit penále za prodlení se zaplacením daně a nemůže způsobit nezákonnost rozhodnutí o předpisu penále dle § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*“, „*Pro vznik zákonné povinnosti platit daňové penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ve znění účinném do 31.12.2006), je zcela bez právního významu, z jakého důvodu nebyla daň zaplacená, zda se tak stalo záměrně nebo zda se poplatník ne vlastní vinou dostal do obtížné finanční situace.*“ či „*Správce daně byl povinen předepsat penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31.12.2006, bez ohledu na konkrétní okolnosti případu, pro které daňový dlužník svou daňovou povinnost nesplnil řádně a včas.*“ (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2007, č.j. 7 Afs 156/2006-91, a ze dne 29.12.2009, č.j. 8 Afs 27/2008-51, k dispozici na www.nssoud.cz). Správce daně při sdělování předpisu penále (nikoli vyměřování penále) podle § 63 odst. 4 daň. ř. nemá možnost správního uvážení; nemůže proto zohledňovat ani sociální situaci daňového dlužníka, ani eventuální delší trvání daňové kontroly či vydání nového rozhodnutí po zrušení předchozího rozhodnutí o dodatečném vyměření daně.

Při jednání před soudem dne 17.1.2012 žalobkyně argumentovala tím, že pokud by daňová kontrola byla provedena rychle a správně, nemuselo by být vyměřené penále tak

vysoké. Na podporu této své argumentace odkázala na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, publikované pod č. 368/2011 Sb. K tomu zdejší soud uvádí, že plénum Ústavního soudu přijalo dne 8.11.2011 pod sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 toto stanovisko: „*Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*“.

Ani v tomto stanovisku pléna Ústavního soudu (ve spojení s projednávanou a rozhodovanou věcí) nespátňuje zdejší soud důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. S ohledem na výše uvedené je zdejší soud totiž toho názoru, že přísný algoritmus sdělování předpisu penále, založený § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31.12.2006, nelze ve prospěch žalobkyně modifikovat ani žádným rozšiřujícím výkladem tohoto ustanovení, ani výše uvedeným názorem pléna Ústavního soudu týkajícím se daňového řízení a daňové kontroly zvláště.

Zdejší soud rovněž nemůže akceptovat námitku žalobkyně, že správce daně měl změnu právní úpravy provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. nějakým způsobem reflektovat. Je tomu tak z toho jednoduchého důvodu, že zákonodárce neposkytl územním finančním orgánům žádný specifický nástroj, aby něco takového mohly činit. Za této situace může soud jen přitakat žalovanému správnímu orgánu k jeho obecnému doporučení, že žalobkyně mohla podat žádost o prominutí daně (jejího příslušenství) podle § 55a daň. ř. nebo o prominutí daňového nedoplatku podle § 65 daň. ř.

Vzhledem k uvedenému nelze tento žalobní bod mít za důvodný.

Lze tudíž uzavřít, že soud neshledal žádný z žalobních bodů důvodným.

Jelikož žaloba nebyla shledána důvodnou, soud ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný se však náhrady těchto nákladů vzdal, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po 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). Případně-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.

V Plzni dne 17. ledna 2012

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D.
předseda senátu