



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci

žalobce: **J. B.**
bytem D., P.
zastoupen daňovým poradcem Martinem Kopeckým,
sídlem Ježkova 639, Zeleneč

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2016, č. j. 11803/16/5200-10424-700519

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 3. 2016, č. j.: 11803/16/5200-10424-700519 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení v částce 13 200 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Martina Kopeckého, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 5 ze dne 19. 11. 2015, č. j. 7013771/15/2005-51521-108133, jímž byla žalobci podle § 250 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění uložena pokuta za opožděné tvrzení daně za zdaňovací období r. 2010 ve výši 28 666 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Opožděné tvrzení daně spočívalo v podání řádného daňového tvrzení (dále také daňového přiznání) k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 dne 3. 4. 2013, a to jen ve vztahu k příjmům z kapitálového majetku (úroky ze zahraničního bankovního účtu), ze kterých žalobci vyplynula navíc daňová povinnost ve výši 1.815 Kč poté, kdy žalobce již formou záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za období roku 2010 zaplatil daňovou povinnost ve výši 571 497 Kč. Daňová povinnost, jíž se týká opožděné tvrzení daně, vyplynula z úrokového příjmu ve výši 12 054 Kč ze zahraničního bankovního účtu žalobce, kdy žalobce byl jako český daňový rezident povinen zdaňovat nikoliv v sídle zahraniční banky, ale ve státě daňové residence, tj. v tomto případě v České republice.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí vyšel ze zjištění, že žalobce podal řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 dne 3. 4. 2013 poté, kdy na základě zjištění a upozornění správce daně ze dne 20. 2. 2013 přiznal příjmy z kapitálového majetku dle § 8 zákona č. o daních z příjmů ve výši 12 054 Kč, ohledně kterých mu v souladu s ust. § 38g odst. 2 zákona o daních z příjmů vznikla povinnost podat daňové přiznání do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, tj. do 1. 4. 2011. Vzhledem k tomu, že toto daňové přiznání podal po lhůtě, správce daně vydal dne 19. 11. 2015 platební výměr, jímž žalobci vyměřil pokutu za opožděné podání daňového přiznání. Při výpočtu pokuty vyšel z celkového počtu 726 dnů prodlení, počítaných od 11. 4. 2011 (od 6. dne prodlení) do 3. 4. 2013 (do dne podání daňového přiznání) a použil sazbu 0,05% stanovené daně za každý den prodlení. Vzhledem k tomu, že vypočtena byla pokuta vyšší, než připouští daňový řád, byla žalobci stanovena povinnost uhradit pokutu ve výši 5 % stanovené daně, tj. 28 666 Kč.
4. Žalovaný se dále v napadeném rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobce, že platební výměr na pokutu byl vydán v rozporu s právními předpisy, neboť správce daně mu dne 20. 9. 2013 vystavil potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků, platební výměr na uloženou pokutu mu byl vydán po uplynutí 4 let od konce lhůty pro podání daňového přiznání, tedy že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření pokuty za pozdní podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2010 a výše pokuty je v hrubém nepoměru k závažnosti protiprávního jednání žalobce, je nesmyslná a protiústavní. Současně namítal, že správce daně měl při uložení pokuty aplikovat ustanovení § 38o zákona c. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které bylo do zákona o daních z příjmu doplněno novelou zákona č. 268/2014 Sb. (správně má být 267/2014 Sb.), s účinností od 1. 1. 2015. Rovněž namítal, že napadené rozhodnutí je v rozporu s mechanismem výpočtu pokuty stanoveným v daňovém řádu, neboť opominul ust. § 250 odst. 4 daňového řádu, kdy účelem tohoto ustanovení je nepochybně upravit výši pokuty v případě, kdy se daňový subjekt původně domníval, že nemá povinnost podávat daňové přiznání a toto podává až následně, např. na výzvu správce daně. Pouze pokud by daňový subjekt na výzvu správce daně nereagoval, bylo by namíste pokutu podle § 250 odst. 4 daňového řádu stanovíci horní hranici výše pokuty, uložit.
5. Žalovaný k námitce rozporu uložení pokuty s právními předpisy uvedl, že žalobce měl k příjmům ze závislé činnosti přiznat i příjmy z kapitálového majetku, u nichž mu vyplynula dodatečná daňová povinnost v celkové výši 1 815 Kč. Lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2010

uplynula dne 1. 4. 2011, avšak daňový subjekt uvedené daňové přiznání podal až dne 3. 4. 2013 na základě upozornění správce daně. Lhůta, ve které by měl správce daně daňovému subjektu sdělit výši vyměřené pokuty, je dána skutečností, že pokuta za opožděné tvrzení je příslušenstvím daně, a proto sleduje její osud (§ 2 odst. 5 daňového řádu). Končí-li lhůta pro vyměření či doměření daně dle § 148 daňového řádu, pak rovněž končí lhůta pro uložení pokuty za opožděné podání daňového tvrzení. V daném případě byl platební výměr na pokutu za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 vydán dne 19. 11. 2015, tedy ve lhůtě pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010, neboť z důvodu výzvy správce daně ze dne 3. 4. 2013 počala běžet lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

6. Žalovaný nepřisvědčil námitce, že správce daně měl aplikovat ustanovení § 247a daňového řádu, neboť dle přechodného ustanovení čl. VII, odst. 2 platí, že došlo-li k nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při ukládání pokuty podle daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Vzhledem k tomu, že zákon c. 267/2014 Sb. byl účinný od 1. 1. 2015 a v daném případě se jedná o podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2010, nelze se ustanovení § 247a daňového řádu dovolávat.
7. Žalovaný rovněž nezohlednil námitku ohledně režimu ustanovení § 38o zákona o daních z příjmů (upravujícího snížení pokuty za opožděné tvrzení daně), neboť přechodné ustanovení čl. II odst. 1 k zákonu c. 267/2014 Sb., stanoví, že pro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon c. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
8. K námitce, že správce daně měl postupovat podle § 250 odst. 4 daňového řádu, žalovaný uvedl, že toto ustanovení bylo do daňového řádu vloženo zákonem č. 458/2011 Sb., s účinností od 1. 1. 2013. V předmětném případě platí čl. IV zákona c. 458/2011 Sb., bod 2 přechodných ustanovení, podle kterých se pokuta uplatní podle dosavadních právních předpisů.
9. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba a doplnění žaloby

10. Žalobce v podané žalobě uplatnil několik žalobních námitek, v nichž napadenému rozhodnutí vytýkal právní vady.
11. Předně namítal ústavně nekonformní rdousící efekt pokuty s poukazem na nesmyslnost a protiústavnost uložení pokuty v tomto konkrétním případě, tj. za situace, kdy žalobce vzhledem k příjmům ze závislé činnosti (které se nedaní prostřednictvím daňového přiznání) byl v dobré víře, že nemá jiné příjmy, než jsou příjmy ze závislé činnosti a zaměstnavatel zúčtování na základě podkladů předložených žalobcem také provedl. Žalobce nepopírá, že zapomněl podat přiznání s ohledem na své jiné zdanitelné příjmy, nicméně je to pochopitelné za situace, kdy daňová povinnost z těchto příjmů je ve výši 1.815 Kč a jde o úrokové příjmy ze zahraničí, tedy o „pasivní“ příjem podle § 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nikoliv o příjem z aktivní činnosti poplatníka, u které by nebylo lze předpokládat, že by na něj žalobce jako poplatník mohl při vypořádání

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

svých daňových záležitostí za příslušné zdaňovací období zapomenout. V tomto směru za podstatný argument považuje to, že hlavní příjem žalobce ze zaměstnání v r. 2010 měl nakonec paradoxně na žalobce negativní dopad. Pokud by v takovém případě žalobce zahraniční úrokové příjmy zapomněl zdanit, pak by případná sankce za pozdní dodatečné daňové přiznání podané na základě výzvy správce daně dosáhla pouze minimální hranice 500 Kč, neboť by nebyla odvozena z celé daňové povinnosti žalobce, ale pouze z nepřiznané daně. Je proto zjevné, že v tomto konkrétním případě byla pokuta ve výši 28 666 Kč udělena v hrubém nepoměru k závažnosti protiprávního jednání žalobce ve výši 1 815 Kč. Pokud samotný daňový řád nemá pro tuto situaci moderační ustanovení a nedává správci daně přímou diskreční pravomoc ke snížení sankce, pak bylo povinností správce daně, aby pravomoc našel v obecných principech ústavního práva, pokud ho nemůže najít v předpisech obyčejného práva. Ve vztahu k rdousícímu efektu namítanému v odvolání je rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť odvolací orgán se k tomuto odvolacímu důvodu vůbec nevyjádřil.

12. Dle žalobce nepřiměřená tvrdost § 250 daňového řádu ve vztahu k poplatníkům, kteří mají převážnou část svých příjmů z výkonu závislé činnosti, byla deklarována i ministerstvem financí v důvodové zprávě k návrhu zákona č. 267/1992 Sb., kterým byl do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, doplněn § 38 o. Podle ministerstva financí tvrdost nastává v případě výpočtu, kdy se sankce počítá z celkové tvrzené daně bez ohledu na to, že společenská nebezpečnost toho, že nebyly tvrzeny příjmy, které měly být tvrzeny a odvedeny plátcem daně je významně nižší, než opomenutí tvrzení ostatních příjmů.
13. Žalobce tak namítal nezákonnost uložení pokuty pro rozpor s ústavními principy správního trestání z důvodu změny právní úpravy, ze které vyplývá sankce pro poplatníka mírnější, než která by vyplývala z předpisů účinných v okamžiku spáchání deliktu. Žalobce poukazuje na to, že v tomto konkrétním případě byla obecná úprava pokuty za pozdě podané daňové tvrzení dle § 250 odst. 5 daňového řádu následně modifikována speciální úpravou v § 38o zákona o daních z příjmů, která je přílehlavá na situaci žalobce a která byla do tohoto zákona zavedena jeho novelou č. 268/2014 Sb. (správně má být 267/2014 Sb.) s účinností od 1. 1. 2015. Cílem této nové právní úpravy je zabránění nepřiměřené tvrdosti v případech, kdy převážná část příjmů poplatníka, který podal daňové přiznání opožděně, plyne ze závislé činnosti. Správce daně tedy nezákonně nezohlednil možnost retroaktivního působení zákona ve prospěch žalobce (čl. 15 odst. 1 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech a čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod); při jeho zohlednění by totiž poplatníkovi podle § 38o zákona o daních z příjmů byla udělena pokuta pouze ve výši 10 % z vyměřené výše pokuty, neboť dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti zdaleka přesáhl zákonem stanovenou hranici ve výši 50% z celkového základu daně poplatníka. V této souvislosti žalobce poukazuje na stabilizovanou doktrínu, podle které je daňové penále správním trestem a takto je třeba se k němu z hlediska ústavních principů chovat.
14. Žalobce dovozuje nezákonnost uložení pokuty i z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro pravomocné udělení pokuty, kdy správce daně byl povinen k této prekluzi přihlížet i z úřední povinnosti. Dle žalobce nutno vzít v úvahu, že rozhodnutí o udělení pokuty bylo vydáno 19. 11. 2015, přičemž lhůta k podání přiznání za předmětné období roku 2010 uplynula již 1. 4. 2011, tzn. více než 4 roky po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání. Žalobce je toho názoru, že z důvodu absence lhůty v ust. § 250 daňového řádu pro stanovení pokuty je nutno použít analogii s lhůtami pro jiné typy pokut, neboť nelze se

domnívat, že by v případě tohoto konkrétního typu pokuty žádná maximální lhůta pro vyměření pokuty neexistovala nebo že se v tomto konkrétním případě použila lhůta pro vyměření daně. Jako nejprůhodnější se jeví analogie s tříletou prekluzivní lhůtou pro udělení pokuty podle § 247a daňového řádu, neboť na sankci dle § 250 daňového řádu je nutno pohlížet jako na speciální úpravu k obecné úpravě v § 247a daňového řádu, byť chronologicky speciální úprava předcházela úpravě obecné. Žalobce má za to, že si správce daně prekluzi pokuty uvědomoval, neboť mu vydal potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků. Žalobce byl tedy na základě potvrzení o své bezdlužnosti v dobré víře, že jeho daňové závazky vůči státu jsou splněny.

15. Kromě uvedených právních vad žalobce namítá, že rozhodnutí je v rozporu s mechanismem výpočtu pokuty stanoveným v samotném daňovém řádu. Žalobce s odkazem na znění ustanovení § 250 odst. 4 daňového řádu, umožňujícího výpočet částky pokuty podle horní hranice sazby, dovozuje, že toto ustanovení nedopadá na případy, jaký nastal u žalobce, který nevěděl, že má podat daňové přiznání a podal jej až po informacích a výzvě od správce daně, nýbrž dopadá na ty daňové subjekty, které na výzvu správce daně nereagovaly.
16. V závěrečném shrnutí svých žalobních bodů žalobce doplnil tvrzení, že pro případ výpočtu pokuty bylo třeba dobu výpočtu pokuty počítat až od výzvy správce daně k podání daňového přiznání. Nadto k prodlení nedošlo, protože daňové přiznání bylo žalobcem podáno dodatečně v náhradní lhůtě stanovené správcem daně.
17. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
18. V doplnění žaloby žalobce poukázal na znění Charty základních práv Evropské unie, která zaručuje, že výše trestu musí být přiměřená spáchanému trestnému činu a je-li sazba za takový trestný čin s časovým odstupem snížena, musí být toto snížení aplikováno. Dále vznesl námitku, že při výpočtu pokuty mělo být zohledněno období, kdy opožděné podání daňového přiznání částečně zavinil správce daně, tj. období mezi tím, kdy se správce daně dozvěděl, že žalobce měl příjmy podléhající zdanění v České republice a tím, kdy byl žalobce správcem daně vyzván k podání daňového přiznání. Žalobce v tomto směru poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 105/2012-36, podle kterého se na časové prodlevě s daňovým tvrzením podílel správce daně svým nesprávným úředním postupem. Namítal, že pokud by postup správce daně vůči žalobci byl bezchybný, bylo by prodlení s podáním daňového přiznání menší.

IV. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě trval na tom, že při uložení pokuty postupoval v souladu s právními předpisy. Nesouhlasí s námitkou, že by se nezabýval možností retroaktivního působení zákona v ust. § 38o zákona o daních z příjmů. Vycházel z přechodného ustanovení zákona č. 267/2014 Sb., odkazujícího na použití zákona o daních z příjmů ve znění před touto novelou a za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti novely. Žalovaný tedy nemohl při rozhodování o výši pokuty postupovat podle ust. § 38o cit. zákona, neboť toto ustanovení bylo možné aplikovat na daň a příslušenství daně až ode dne účinnosti zákona č. 267/2014 Sb. Žalovaný jakožto správní orgán je povinen dle čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod v souladu s právními předpisy.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

20. Dle žalovaného nedošlo ani k uplynutí prekluzivní lhůty pro uložení pokuty. Dle § 2 odst. 5 daňového řádu pokuta za opožděné tvrzení daně sleduje osud daně a lhůta pro stanovení pokuty tedy uplyne se lhůtou pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně počala běžet znovu ode dne, kdy bylo podáno daňové přiznání. Platební výměr na pokutu ze dne 19. 11. 2015 byl vydán ve lhůtě pro stanovení daně. Žalovaný vylučuje analogické použití lhůty pro stanovení daně dle § 247a daňového řádu, neboť tomu brání úprava přechodného ustanovení v čl. VII odst. 2 zákona č. 267/2014 Sb., poukazující u nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy na daňový řád. Zákon č. 267/2014 Sb. nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2015, k opožděnému tvrzení daně došlo před tímto datem.
21. Žalovaný také odmítl žalobní námitku, že povinnost uhradit pokutu nevzniká přímo ze zákona, opak dovozuje z ust. § 250 daňového řádu, podle kterého pokuta vzniká ze zákona bez uvážení správce daně.
22. Za bezpředmětný považuje žalovaný také požadavek žalobce na aplikaci ust. § 250 odst. 4 daňového řádu s tím, že toto ustanovení bylo do daňového řádu doplněno zákonem č. 458/2011 Sb. a podle přechodného ustanovení v čl. IV. odst. 2 platí, že uplynula-li lhůta k podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se pokuta za opožděné tvrzení daně podle dosavadních právních předpisů. Lhůta pro podání daňového přiznání v případě žalobce uplynula dne 1. 4. 2011.
23. Žalovaný nesouhlasí ani s názorem žalobce na délku doby prodlení s podáním daňového přiznání. U žalobce nejde o stejnou situaci, jaká byla v řízení u Krajského soudu v Ostravě, které žalobce zmínil v doplnění žaloby. V případě žalobce správce daně nepostupoval v rozporu s daňovým řádem a prodlení nezpůsobil svým nesprávným postupem.

V. Replika žalobce

24. Žalobce v replice reagoval na vyjádření žalovaného názorem, že argumentace žalovaného k žalobě je omezena na citace právních předpisů, aniž by žalovaný vzal v úvahu judikaturu Nejvyššího správního soudu - rozsudek ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014 – 57. Žalovaný se nezabýval žalobním tvrzením neústavnosti napadeného rozhodnutí z důvodu zjevné nepřiměřenosti mezi závažností protiprávního jednání a výší trestu ani námitkou částečného zavinění správce daně při prodlení žalobce s podáním daňového přiznání. Jeho argumenty jsou omezeny na nepříhodnost soudního rozhodnutí, ale věcně není vyvráceno, že na straně správce daně nedošlo k prodlení, které mělo za následek vyšší sankci, než kdyby k tomuto neprodlení nedošlo.

VI. Posouzení věci městským soudem

25. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.) v rozsahu uplatněných žalobních námitek.
26. Žaloba je důvodná.
27. S ohledem na logiku uplatněných žalobních bodů se soud nejprve věnoval těm námitkám, kterými žalobce zpochybňoval zákonnost napadeného rozhodnutí z hledisek prioritně významných pro přezkum oprávněnosti uložené pokuty, jimiž jsou přezkoumatelnost

napadeného rozhodnutí, ústavnost uložené pokuty a namítané uplynutí prekluzivní lhůty k uložení pokuty.

28. Námitku nepřezkoumatelnosti žalobce vznesl ve spojení s námitkou neústavní a nepřiměřeně tvrdé aplikace ust. § 250 daňového řádu (ústavně nekonformního rdousícího efektu pokuty) ve vztahu k jeho osobě jako daňovému poplatníkovi, který má převážnou část svých příjmů z výkonu závislé činnosti a daň platí na základě ročního zúčtování příjmů zaměstnavatelem, takže výše pokuty, která je odvoditelná z větší části příjmu, který povinnosti podat daňové přiznání nepodléhá, je nepřiměřeně tvrdá.
29. Uvedená námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí není případná, neboť podstata této námítky spočívá v nesouhlasu s tím, že žalovaný nenapravil způsob výpočtu výše uložené pokuty, který správce daně aplikoval dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, tím, že by přihlédl k novelizaci zákona o daních z příjmů v ust. § 38o cit. zákona. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí (na str. 5) zcela zřejmě vyplývá, z jakých důvodů žalovaný považoval výpočet pokuty správcem daně i při právní úpravě daně ust. § 38o zákona o daních z příjmů v době po novelizaci zákonem č. 267/2014 Sb. za souladný s právními předpisy, když se odvolal na přechodná ustanovení novely a na jejich základě vyslovil právní názor, že dle ust. § 38o zákona o daních z příjmů nemohl postupovat. Uvedené nesvědčí o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v rozsahu námítky hrubého nepoměru uložené pokuty, neboť vada rozhodnutí spočívající v nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí nespočívá v odlišnosti názoru na aplikaci právních předpisů, ale v nedostatku odůvodnění, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil pro věc rozhodné skutečnosti, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, jak se vypořádal s odvolacími námitkami účastníka řízení.
30. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je však zcela zřejmé, jakým způsobem žalovaný vypořádal námitku nezohlednění ust. § 38o zákona o daních z příjmů a proč toto ustanovení na situaci žalobce neaplikoval. Skutečnost, že žalobce pociťuje nedostatek vypořádání své námítky z důvodu, že toto vypořádání není v souladu s jeho právním názorem, tedy není důvodem pro shledání nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění, nýbrž je námitkou nesprávného posouzení věci z hlediska aplikace právních předpisů přílehlavých na situaci žalobce
31. Námitka nezohlednění právní úpravy daně ust. § 38o zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2015, tj. i v době, kdy v této věci rozhodovaly správní orgány obou stupňů je důvodná.
32. Dle § 38o zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2015 (zvláštní ustanovení o pokutě za opožděné tvrzení daně) platí, že je-li část dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ze kterých plátce daně sráží zálohu na daň, vyšší než 50 % celkového základu daně, snižuje se pokuta za opožděné tvrzení daně u daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob na desetinu.
33. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., kterou byl od 1. 1. 2015 změněn zákon o daních z příjmů, se ve vztahu k vložení nového ustanovení § 38o do zákona uvádí, že *se navrhuje doplnění speciálního ustanovení vůči § 250 daňového řádu, který upravuje vznik a způsob výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně. Dle dnešního právního stavu se uplatňuje obecné ustanovení a pokuta se počítá na základě celkové daně, která měla být obsažena v daňovém tvrzení, tj. včetně daně z příjmů ze závislé činnosti, kterou odvádí plátce daně.*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Důsledkem tohoto přístupu uniká nepřiměřená tvrdost zejména pro poplatníky, kteří mají jako hlavní zdroj příjmů závislou činnost, nicméně mají ještě další příjmy, v důsledku čehož jim vzniká povinnost podat daňové přiznání. Daňové přiznání tak zachycuje jak příjmy, které měly být deklarovány a odvedeny plátcem daně, tak příjmy, jejichž tvrzení je čistě záležitostí poplatníka. Tvrdost nastává v případě výpočtu, kdy se sankce počítá z celkové tvrzené daně bez ohledu na to, že společenská nebezpečnost toho, že nebyly tvrzeny příjmy, které měly být tvrzeny a odvedeny plátcem daně je významně nižší, než opomenutí tvrzení ostatních příjmů. Vzhledem k výše uvedenému se navrhuje zakotvit do zákona speciální pravidlo, které doplňuje obecné ustanovení § 250 daňového řádu tím, že modifikuje obecný způsob výpočtu v případě poplatníků, kteří mají většinu příjmů, které vstupují do základu daně ze závislé činnosti, u které je daň zálohována plátcem daně. V takovém případě se standardní výpočet koriguje koeficientem 0,1, tj. výsledná sankce je pak desetinová, což dostatečným způsobem koriguje výše zmíněnou tvrdost.

34. Uvedená právní úprava platná v době uložení pokuty zcela přiléhavě dopadala na situaci žalobce, neboť žalobce měl hlavní a větší část příjmů ze závislé činnosti (dílní základ daně ve výši 4 301 972,51 Kč), z nichž mu vznikla daňová povinnost ve výši 571 497 Kč, a oproti tomu měl jen marginální část příjmů z kapitálového majetku (ve výši 12 054 Kč), z nichž mu vzešla daňová povinnost a jen v tomto jejím rozsahu současně také jeho osobní povinnost podat řádné daňové přiznání na částku daně 1 815 Kč.
35. Správce daně i žalovaný, ačkoliv si byli této úpravy vědomi a rozhodovali již za účinnosti nové právní úpravy, nezohlednili možnost aplikace této úpravy ve prospěch žalobce, ačkoliv jim v tom nebránilo žádné ustanovení zákona č. 267/2014 Sb., které by omezovalo užití ust. § 38o zákona o daních z příjmů. Tímto ustanovením nemohlo být přechodné ust. zákona č. 267/2014 Sb. čl. II odst. 1, které stanovilo, že na daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. To proto, že smyslem tohoto přechodného ustanovení je standardně zamezení nepravé retroaktivity, která by v rámci změn prováděných tímto zákonem *nebyla žádoucí*. Nemíří však na případy, které jsou vzhledem k principům správního trestání zohlednitelné již dle ústavní zásady zakotvené v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, která ukládá aplikovat pozdější právní úpravu, pokud je pro pachatele příznivější. V souzené věci byla žalobci uložena pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy v oblasti daňového práva, která je institutem daňového práva. Tato pokuta zasahující do majetkové sféry žalobce má bezesporu trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, na které žalobce poukazuje. K trestní povaze uvedené pokuty za opožděné tvrzení daně se již vyjádřil Ústavní soud, který posuzoval ústavní souladnost ust. § 250 daňového řádu (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. 24/14). I pro případ správního trestání v podobě platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně se tedy uplatní povinnost státu použít retroaktivně pro pachatele příznivější pozdější úpravu, je-li po spáchání trestného činu taková úprava přijata. Podobně se vyjádřila judikatura Nejvyššího správního soudu i ve vztahu ke správním orgánům např. v rozsudku č. j. 6 A 126/2002, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že *to, že žalobce se podle zjištění správních orgánů dopustil deliktu za účinnosti starého práva, ještě eo ipso neznamená, že mu také za tyto delikty podle starého práva může být bez dalšího uložena sankce. Takový názor by ve svých důsledcích*

znamenal, že tu může dojít k uložení trestu za něco, co nové právo vůbec nesankcionuje, a tedy i k přímému porušení zásady vyslovené v čl. 40 odst. 6 in fine Listiny základních práv a svobod. Také trestání za správní delikty musí podléhat stejnému režimu jako trestání za trestné činy a v tomto smyslu je třeba vykládat všechny záruky, které se podle unitrostátního práva poskytují obviněnému z trestného činu. Je totiž zřejmé, že rozhranění mezi trestnými (a tedy soudem postižitelnými) delikty a delikty, které stíhají a trestají orgány exekutivy, je výrazem vůle suverénního zákonodárce; není odůvodněno přirozenoprávními principy, ale daleko spíše je výrazem trestní politiky státu. Z těchto důvodů – a přinejmenším od okamžiku, kdy byla ratifikována Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod – není rozhodné, zda pozitivní právo označuje určité deliktní jednání za trestný čin nebo za správní delikt. Zmiňuje-li se tedy uvedená Úmluva ve svém článku 6 odst. 1 o „jakémkoli trestním obvinění“, je třeba záruky, v této souvislosti poskytované tomu, kdo je obviněn, poskytnout shodně jak v trestním řízení soudním, tak v deliktním řízení správním. Tímto způsobem ostatně vykládá Úmluvu stabilně i judikatura Evropského soudu pro lidská práva. Pro české právo to pak znamená, že i ústavní záruka článku 40 odst. 6 Listiny o tom, že je nutno použít pozdějšího práva, je-li to pro pachatele výhodnější, platí jak v řízení soudním, tak v řízení správním.

36. Žalobce tedy nelze trestat podle starého práva v době účinnosti práva nového, jestliže nová právní úprava stanoví mírnější sankční podmínky za stejné jednání (zde umožňuje výpočet nižší výměry pokuty). Soud proto žalobci přisvědčuje v tom, že žalovaný v rámci odvolacího řízení nenapravil nepřiměřenou aplikaci ustanovení § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nepřiměřenou ve vztahu k nové právní úpravě dané ust. § 380 zákona o daních z příjmů, jehož smyslem bylo ke způsobu ukládání pokut za opožděné tvrzení daně přímo ze zákona (bez možnosti správního uvážení správce daně) doplnit určitý moderační mechanismus pro zajištění přiměřenosti sankce pro případy, kdy konkrétní pochybení vykazuje menší míru protiprávnosti či poškození chráněných zájmů. Přitom situace žalobce byla zcela příkladná pro použití § 380 zákona o daních z příjmů, neboť šlo specifickou situací, na níž právě mířila novelizace cit. zákona, kdy žalobce byl postižen nepřiměřenou tvrdostí uložením pokuty vypočtené z většího rozsahu příjmů, u nichž se opožděného podání daňového tvrzení nedopustil. Skutečnost, že správce daně i žalovaný rezignovali na použití zjevně případného ustanovení zákona, moderujícího nepřiměřené dopady obecné úpravy daňového řádu do majetkové sféry daňových subjektů, se jeví jako závažný důvod, pro který bylo třeba napadené rozhodnutí zrušit.
37. Přes uvedené je však třeba konstatovat, že i dle nové právní úpravy je trestnost jednání žalobce zachována, došlo jen ke změně mající vliv na výši trestu. Žalobce se prokazatelně dopustil protiprávního jednání ve stejných znacích skutkové podstaty dřívějšího správního deliktu – opožděně podal daňové přiznání k příjmům dosaženým v zahraničí, ohledně kterých jako český daňový rezident byl povinen podat daňové přiznání, přičemž sankční postih tohoto jednání prekluzí nezanikl.
38. Úprava institutu pokuty za opožděné tvrzení daně je důsledkem skutečnosti, že správa daní je obecně postavena na principu, podle něhož nese daňový subjekt břemeno tvrzení ohledně svých daňových poměrů a povinností. Je to právě a prioritně daňový subjekt, kdo zpravuje správce daně o skutečnostech rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti (břemeno tvrzení) a kdo je povinen tyto skutečnosti také doložit (břemeno

důkazní). Správce daně následně jen podrobuje tvrzení daňového subjektu revizi zákonnými prostředky ověřování a kontroly. Podání daňového tvrzení je základní a stěžejní podmínkou pro to, aby správce daně mohl správu daně vykonávat a aby výsledná daň odpovídala poměrům žalobce a jeho daňové povinnosti zákonu. Pokuta za opožděné tvrzení daně tedy stíhá nesplnění samotné prvotní povinnosti daňového subjektu tvrdit skutečnosti rozhodné pro výsledné stanovení daně a ve vztahu k této prioritní povinnosti, kterou daňový subjekt plní na základě znalosti svých ekonomických a právních poměrů, není vyžadována součinnost a stanovena spoluodpovědnost správce daně za podání daňového tvrzení. Je to právě jen daňový subjekt, který zná své příjmové poměry, vede účetnictví či disponuje s doklady o zdroji svých příjmů. Proto, s výjimkou případů, kdy by snad hypoteticky správce daně zcela excesivně bránil daňovému subjektu v podání daňového přiznání v zákonem stanovené lhůtě, nelze na správce daně přenášet odpovědnost za opožděné tvrzení daně, jako to činí žalobce s poukazem na výzvu správce daně, již byl žalobce toliko informován o jeho majetkových poměrech a povinnosti přiznat daň, kterou správce daně dovodil z objektivně zjistitelných zdrojů. Žalobce měl své příjmové poměry znát a tyto skutečnosti měl předestřít ve včas podaném daňovém tvrzení za zdaňovací rok 2010 k datu 1. 4. 2011. Jestliže tak neučinil a své daňové tvrzení podal až 3. 4. 2013, učinil tak opožděně a dopustil se protiprávního jednání v oblasti daní, za které mu měla být vyměřena přiměřená sankce. Skutečnost, že žalobce správce daně upozornil na jeho další jiné příjmy, nelze považovat za zavinění správce daně na opožděném podání daňového tvrzení a toto nelze zohlednit při stanovení výše pokuty. Stejně tak potvrzení správce daně o bezdlužnosti v mezidobí před podáním daňového tvrzení není aktem vyvíjejícím daňový subjekt z jeho povinnosti podat řádné daňové tvrzení ke všem svým příjmům a nemá *závazný* význam pro posouzení plnění povinností daňového subjektu.

39. Městský soud se ve výše uvedeném odůvodnění svého rozsudku zabýval trestností jednání žalobce a otázkou přiměřeného postihu vzhledem k novelizaci zákona o daních z příjmů proto, že nepřistoupil na námitku, že pokutu již nelze žalobci vyměřit z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty.
40. Podle ustanovení § 136 odst. 1 daňového řádu se daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí 12 měsíců, podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.
41. Podle ustanovení § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, vzniká daňovému subjektu 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 0,05% stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5% stanovené daně.
42. Soud přisvědčuje žalobci v tom, že ust. § 250 daňového řádu, podle kterého byla pokuta žalobci uložena, nestanoví žádnou lhůtu pro vyměření pokuty za opožděné tvrzení daně, je proto nutno použít analogii s jinými lhůtami, neboť nelze připustit, aby ve srovnání s jinými sankčními postihy ve správním trestání u jiných typů správních deliktů a ze všech hledisek spravedlivého procesu nebyl z hlediska právní jistoty vymezen časový prostor, toliko, v němž lze pokutu uložit. Soud však nevešel na názor žalobce, že potřebnou lhůtu k uložení pokuty lze nalézt v ust. § 247a odst. 5 daňového řádu jako v ustanovení obecném, upravujícím institut pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, ve vztahu k ust. § 250 jako ustanovení zvláštnímu. Nehledě na to, že systémově je přijatá úprava v ust. § 247a pozdější, z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., lze seznat, že

v tomto ustanovení byl do daňového řádu vložen nový institut pokuty za nesplnění povinností jako *doplňěk ke stávajícímu institutu pořádkové pokuty* obsažený v § 247 s cílem umožnit správcům daně razantnější boj s daňovými úniky, a to právě pro taxativně uvedené případy v ust. § 247a odst. 1 písm. a) a b). To znamená, že v ust. § 247a nedošlo novelizací zákona k obecné úpravě dopadající na všechny platební delikty na úseku placení daní, a proto ve vztazích právní úpravy dle § 250 a dle § 247a, nadto časově a předmětem a cílem úpravy odlišné, nelze spatřovat výkladové pravidlo obecného a zvláštního a toto pravidlo aplikovat na případ sankčního postihu za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu. Úprava daná ust. § 247a odst. 5 daňového řádu upravující tříletou prekluzivní lhůtu pro uložení pokuty a její platby za nesplnění dvou konkrétních povinností nepeněžité povahy tak z hlediska zákonodárce nemůže být obecnou lhůtou ve vztahu ke všem platebním deliktům při správě daní také proto, že neobsahuje žádoucí úpravu přiměřeného časového prostoru pro ověřování daňových tvrzení správci daně. Soud nalézá tuto lhůtu v ust. § 148 daňového řádu předně proto, že toto ustanovení upravuje jak základní délku lhůty pro stanovení daně (§ odst. 1), tak i v dalších odstavcích tohoto ustanovení modifikaci běhu prekluzivní lhůty, vytvářející dostatečný prostor pro daňové subjekty i správce daně nalézt věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně, a to vzájemnou součinností při ověřování podaného daňového tvrzení. Vzhledem k tomu, že žalobci byla uložena pokuta za opožděné tvrzení daně, tedy za prioritní úkon, který může podléhat revizi daňového tvrzení jak ze strany daňového subjektu, tak i ze strany správce daně, je třeba uloženou pokutu vztahovat k tomuto úkonu a k povaze trestu, který směřuje ke stanovení daně a považovat ji systematicky za příslušenství daně (§ 2 odst. 5 daňového řádu), které sleduje osud daně. Sleduje-li pokuta za opožděné daňové tvrzení osud daně, pak sleduje i osud spočívající ve stanovení lhůty k vyměření a doměření daně ve všech jejích aspektech modifikace daných ust. § 148 daňového řádu.

43. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
44. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
45. Podle citované právní úpravy tříletá základní lhůta pro stanovení daně žalobci běžela od 1. 4. 2013, přičemž z důvodu opožděného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob žalobcem byly naplněny předpoklady ust. § 148 odst. 3 daňového řádu a tříletá lhůta ke stanovení daně počala běžet znovu ode dne 3. 4. 2014, kdy žalobce daňové přiznání podal. Platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně správce daně vydal dne 19. 11. 2015 a žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím dne 15. 3. 2016.
46. Na základě uvedeného skutkového stavu věci a citované právní úpravy Městský soud v Praze shledal nedůvodnou žalobní námitku uplynutí prekluzivní lhůty k uložení pokuty.
47. V souzené věci s ohledem na výše uvedený mechanismus výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 380 zákona o daních z příjmů, soud nepovažuje za podstatnou námitku žalobce poukazující na ustanovení § 250 odst. 4 daňového řádu. Užití tohoto ustanovení na případ žalobce vylučuje mechanismus zakotvený v ust. § 380 zákona o dani z příjmů,

neboť se lze domnívat, že případ žalobce neodpovídá smyslu, pro který byla úprava dle § 250 odst. 4 daňového řádu přijata. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. vyplývá, že smyslem ust. § 250 odst. 4 daňového řádu bylo při výpočtu výše pokuty zachovat maximální a minimální hranici pokuty pro případy, kdy nedošlo k podání daňového tvrzení ani v dodatečném čase, tj. zejména v případech, kdy daňový subjekt nezareagoval ani na výzvu správce daně k podání daňového tvrzení podle § 145 daňového řádu, přičemž nebylo možné stanovit dobu prodlení.

48. Námitka žalobce ohledně délky prodlení, nikoliv od doby, kdy mělo být podáno řádné daňové tvrzení, ale od doby výzvy správce daně k podání daňového tvrzení nebyla v napadeném rozhodnutí blížeji argumentačně vypořádána, a protože ji žalobce vznesl již v podaném odvolání, v dalším řízení bude proto na žalovaném, aby i v tomto směru své rozhodnutí blížeji odůvodnil.

VII. Závěr

49. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze dospěl k závěru, že pokuta za opožděné tvrzení daně byla žalobci uložena po právu, správní orgány však pochybily při stanovení její výše výpočtem dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, když nezohlednily pro žalobce příznivější úpravu danou novelizací zákona o daních z příjmů v ust. § 38o, přílehlavou pro situaci žalobce. Toto pochybení je v rozporu s ústavními principy správního trestání.
50. Z uvedených důvodů Městský soud v Praze napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
51. Soud v dané věci rozhodoval bez jednání, neboť k tomu byly dány podmínky ust. § 51 s.ř.s. Účastníci řízení k výzvě soudu souhlasili s projednáním žaloby bez nařízení ústního jednání.
52. Náklady řízení jsou dány ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto proti žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení, které spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3000,- Kč a dále v nákladech právního zastoupení, za 3 účelné úkony právní služby (převzetí zastoupení, podání žaloby včetně jejího doplnění, podání repliky) po 3.100,- Kč a 3x paušál 300,- Kč dle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. a § 13 odst. 3 cit. vyhlášky. Zástupce žalobce k výzvě soudu nedoložil, že je plátcem DPH, proto soud stanovil náhradu nákladů řízení za provedené úkony bez započtení DPH. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí tedy 13 200 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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. 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.

Praha 29. března 2018

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu