



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Dany Černé a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci žalobce: **TOYOTA MOTOR EUROPE NS/SA**, se sídlem v Bruselu, Belgické království, Avenue du Bourget 60, 1140 EVERE, Brusel, zast. BDO Tax s.r.o., se sídlem v Praze 2, Italská 1580/26, právnickou osobou vykonávající daňové poradenství, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, k žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31.7.2014, čj. 19835/14/5000-14305-711478,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

1. Žalobce podanou žalobou napadl shora uvedené správní rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzeny dva platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jen „*správce daně*“ nebo „*finanční úřad*“) ze dne 29.7.2013, čj. 3614731/13/2001-25102-109997 a čj. 4144616/13/2001-25102-109997. Ve správním (daňovém) řízení byla žalobci uložena pokuta pokaždé ve výši 300.000,- Kč za opožděné tvrzení daně podle ust. § 250 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), a to za opožděné podání daňového přiznání na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2013.
2. S napadeným správním rozhodnutím žalobce nesouhlasí v celém rozsahu a domáhá se jeho zrušení (s nímž je ze zákona spojení vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, což sice žalobce v návrhu výroku rozsudku výslovně neuvedl, ale vzhledem k tomu, že se jedná o zákonný následek zrušení rozhodnutí, soud jej nevyzýval k úpravě této části žaloby). V žalobě žalobce nejprve zrekapituloval skutkový stav (který v této

rekapitulační části není mezi účastníky sporný) a konkrétně uplatnil tyto žalobní body, jimiž je soud při přezkumu vázán.

3. V prvním žalobním bodě vytýká žalovanému porušení zásady rovnosti. Namítá, že porušení povinnosti je nepeněžitě povahy a jako takové se vyměřené daňové povinnosti přímo netýká. Důsledkem tohoto postupu je pak podle názoru žalobce to, že za zcela totožné porušení povinnosti nepeněžitě povahy jsou pak různým daňovým subjektům ukládány různé sankce, neboť tato sankce se odvíjí od výše daňové povinnosti. Může tak dojít v praxi k situaci, kdy daňovému subjektu, který je ve ztrátě, bude vyměřena vyšší sankce než tomu, který vykazuje minimální daň. Pokud ust. § 250 odst. 3 daňového řádu stanoví, že pokuta se nepředepíše, pokud nepřesáhne 200,- Kč, pak se může stát, že dva odlišné daňové subjekty, které poruší své povinnosti stejným způsobem, nebudou ve stejné situaci, kdy jednomu bude sankce uložena, druhému nikoliv. V tomto postupu spatřuje žalobce porušení zásady rovnosti vyjádření v Listině základních práv a svobod (čl. 1, 3 odst. 1, 4 odst. 3), a v ust. § 6 odst. 1 daňového řádu.
4. V druhém žalobním bodě uvádí, že postupem žalovaného nebyly dodrženy zásady proporcionality a přiměřenosti ukládané sankce. V této souvislosti uvádí, že sankce by měla být přiměřená a neměla by být v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a závažnosti následku při správě daní. Pro podporu svého názoru poukazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 10.3.2004, sp. zn. Pl. ÚS 12/03, přičemž uvádí, že celková výše pokuty 600.000,- Kč je v hrubém nepoměru vůči významu a následku porušení zákona. Uvedl, že plní své zákonné daňové povinnosti, včetně podávání řádných či dodatečných daňových tvrzení, k pozdnímu podání daňových přiznání došlo pouze v důsledku nedopatření, kdy nezareagoval včas na zákonnou změnu zdaňovacího období. Pozdní podání daňového přiznání pak nemělo za následek pozdní odvedení daně, ale naopak později vrácený nárokovaný odpočet na dani, kdy tyto prostředky byly po delší dobu ponechány k dispozici státu.
5. V dalším žalobním bodě nesouhlasí se závěry, které uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Podle jeho názoru ust. § 250 daňového řádu představuje rozpor se základními zásadami daňového řízení a ústavním pořádkem České republiky, opětovně poukazuje na výši uložené pokuty a porušení své povinnosti se svým názorem, že došlo delší dobu k ponechání těchto prostředků státu. Opětovně uvádí, že aplikací ust. § 250 daňového řádu dochází k porušení zásady rovnosti daňových subjektů, na to, že sankce je nepřiměřená, a že vzhledem ke skutečnosti, že není možná moderace takto vypočtené pokuty, jedná se o nepřiměřené uplatnění státní moci.
6. Žalobce pak přímo v žalobě navrhl, aby zdejší soud řízení přerušil a věc předložil Ústavnímu soudu k posouzení napadeného aplikovaného ustanovení právního předpisu. Vzhledem ke skutečnosti, že tento postup již zdejší soud v jiném řízení uplatnil (dále zmíněný nálezy Ústavního soudu ze dne 30.5.2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14), a věc sama tak již byla Ústavním soudem rozhodnuta, soud tomuto návrhu nevyhověl, ve věci jednal a o žalobě meritorně rozhodl.
7. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí. Ve vyjádření obsahově uvedl tytéž důvody, které jsou součástí odůvodnění napadeného správního rozhodnutí.

8. Při ústním jednání účastníci na svých procesních návrzích setrvali.
9. Z obsahu předloženého správního spisu jsou patrné tyto pro posouzení důvodnosti podané žaloby podstatné skutečnosti. Vzhledem k tomu, že v daném případě je důvod sporu mezi účastníky pouze v právním hodnocení skutkového stavu, soud konstatuje pouze odůvodnění napadeného správního rozhodnutí.
10. V odůvodnění napadeného správního rozhodnutí je mj. uvedeno (po konstataci skutkového stavu, která se neliší od skutkových tvrzení žalobce), že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy na něm leží břemeno tvrzení. Zdaňovacím obdobím daně z přidané hodnoty je kalendářní měsíc. Podáním daňového přiznání ve stanovené lhůtě je splněn jeden z cílů správy daní, a to správné zjištění daně podle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu. Následky nesplnění této povinnosti sankcionuje ust. § 250 daňového řádu, které zároveň stanoví i výši sankce. Výše pokuty je stanovena zákonem za porušení příslušné povinnosti, proto odkaz žalobce na to, že ostatní své daňové povinnosti není připadný. Ohledně porušení ústavněprávních principů a základních principů právního řádu je v odůvodnění uvedeno, že zvolení druhu a výše sankce za porušení zákona náleží do výlučné pravomoci zákonodárce, přičemž správci daně jako orgánu moci výkonné nepřísluší hodnotit vhodnost zákonem stanovené sankce. Zákonodárcem stanovená sankce podle ust. § 250 daňového řádu musí být v konkrétním případě vykládána ústavně konformně, nicméně v samotném znění tohoto ustanovení žalovaný nespátřuje rozpor s ústavními principy. Peněžní sankce obecně znamená zásah do vlastnického práva, nepřipustný zásah podle judikatury Ústavního soudu by představovala pouze tehdy, pokud by došlo k extrémní disproporcionálnosti, kdy by její uložení znamenalo zmaření samé podstaty majetku či zničení majetkové základny (nálezy Ústavního soudu ze dne 13.8.2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02), případně kdy by měla škrtící (rdousící) působení (nálezy Ústavního soudu ze dne 18.8.2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03). Při stanovení pokuty za opožděné tvrzení daně zákonodárce zvolil jako kritérium výši stanovené daňové povinnosti (v případě daně z přidané hodnoty vlastní daňové povinnosti či daňového odpočtu) a délku prodlení s podáním daňového přiznání. Tato kritéria jsou stanovená obecně a vyvolávají předvídatelné a jasné následky pro eventuální aplikaci předmětné normy. Výše pokuty pak reflektuje individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu, neboť se vypočítává jako procentní podíl ze stanovené daně za každý den prodlení. Nadto zákonná úprava obsahuje i další mechanismy, které mohou zabránit extrémní tvrdosti sankce, jímž je maximální výš pokuty, a prvních pět dní prodlení. Z těchto důvodů nelze přisvědčit žalobci, že norma nerespektuje princip přiměřenosti sankce.
11. V odůvodnění je dále uvedeno, že v mechanismu výpočtu rovněž neshledal žalovaný porušení zásady rovnosti daňových subjektů, když z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že rovnost nelze chápat absolutně, neboť ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako protiústavní (nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03, dále ze dne 25.6.2002, sp. zn. Pl. ÚS 36/01 nebo ze dne 21.1.2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02). V případě uložení této pokuty není možné konstatovat, že by rozdílná výše pokuty u jednotlivých subjektů byla projevem libovůle zákonodárce, ale je možné zde spatřit vyjádření zásady diferenciací sankcí. Pokud v daném případě žalobce vykazuje nadměrné odpočty v řádech desítek miliónů korun, měl by jednat s péčí řádného hospodáře a vykázaný nárok uplatňovat v souladu s platnou a účinnou

legislativou. Ohledně námítky žalobce v odvolacím řízení týkající se dvou různých daňových subjektů, které se dopustí stejného porušení svých povinností, a každý bude sankcionován jinou výší sankce, žalovaný v odůvodnění znovu opakuje svůj názor a poukazuje na to, že tato skutečnost je pro stanovení sankce nerozhodná. Skutečností, že zákonodárce určité osoby liberuje od zaplacení této sankce, není možné usuzovat na porušení zásady rovnosti.

12. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.
13. Právní rámec sporu mezi účastníky je nutné vymezit touto právní normou. Podle ust. § 250 daňového řádu ve znění účinném v rozhodném období: „(1) *Daňovému subjektu vzniká 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*
- a) *0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,*
 - b) *0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo*
 - c) *0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.*
- (2) *Plátcí daně vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li hlášení, vyúčtování, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést za každý následující den prodlení, nejvýše však 0,5 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést.*
- (3) *Pokuta za opožděné tvrzení daně vzniká v důsledku pozdního podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení se nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost ji uhradit, dosáhne-li její výše vypočtená podle odstavce 1 nebo 2 částku menší než 200 Kč.*
- (4) *V případě, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat tato tvrzení trvá, použije se při výpočtu částky podle odstavce 1 nebo 2 stanovená horní hranice; výše pokuty za opožděné tvrzení daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč.*
- (5) *Maximální výše částky vypočtené podle odstavce 1 nebo 2 nesmí být vyšší než 300 000 Kč.*
- (6) *O povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.“*
14. Při posuzování důvodnosti podané žaloby soud vycházel z právních názorů, které uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 30.6.2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, s nimiž se ztotožňuje a které podle názoru zdejšího soudu na žalobní body plně dopadají. V této souvislosti soud poukazuje rovněž na to, že z tohoto nálezu Ústavního soudu vycházejí i rozhodnutí správních soudů ve skutkově obdobných a právně totožných případech

(srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.4.2016, čj. 4 Afs 251/2015 – 74, dostupný na www.nssoud.cz, kde je však těžiště argumentace odlišné, neboť žalobní body napadaly jiný postup finanční správy).

15. K otázce rovnosti se Ústavní soud ve shora zmíněném nálezu vyjádřil tak, že v odstavci 67 svého odůvodnění uvedl: „*Ústavní soud se nemohl ztotožnit ani tvrzením navrhovatele, že byl porušen princip rovnosti daňových subjektů a to z důvodu, že pokuta za opožděné tvrzení daně je navázána na výši daně, která je předmětem tvrzení. Je namístě zdůraznit, že "ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedné skupiny subjektů ve srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení došlo, musí být splněno několik podmínek: s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, se zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup"* [nález ze dne 10. července 2014 sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (162/2014 Sb.), bod 44]. Proto na tomto místě Ústavní soud odkazuje na obsah vyjádření vlády, podle něhož rovný a nediskriminační přístup k daňovým subjektům jako pokuty vznikající ex lege právě umožňuje eliminaci libovůle při rozhodovací činnosti správce daně, činí pokutu předvídatelnou a dopředu určitelnou a předchází možnému korupčnímu jednání, čímž prvek relativní rovnosti daňových subjektů posiluje.“
16. K žalobnímu bodu týkajícímu se nepřiměřenosti ukládané sankce a porušení zásady proporcionality se Ústavní soud vyjádřil v odstavcích 54 – 57 takto: „*Zbývá posouzení otázky, zda se jedná o takový zásah, který zasahuje do majetkových vztahů se značnou intenzitou, přičemž stupeň újmy tímto zásahem vzniklý je právě jedním z hledisek uvedeného principu přiměřenosti. Základním kritériem, ze kterého je třeba podle názoru Ústavního soudu vycházet, je tzv. kritérium podstaty, podle kterého platí, že ne každé odnětí majetku na základě pokut, příp. poplatků a daní, zakládá zásah do vlastnických práv, nýbrž jen takové, jež majetkové vztahy dotčeného subjektu zásadně mění, tj. tak, že mění jeho celkovou majetkovou pozici "zmařením" samé podstaty majetku. V konkrétním případě je třeba vycházet z toho, že podle ustanovení § 1 odst. 3 daňového řádu, je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování podané daňovým subjektem "základem pro správné zjištění a stanovení daně", je tedy nezbytným prvkem pro fungování daňového systému. K tomu je třeba připomenout, že správa daní je obecně postavena na principu, podle něhož má daňový subjekt povinnost a břemeno tvrzení ohledně svých daňových povinností. Nepřípustný je přitom takový zásah do majetku, v důsledku kterého by byla "zničena" majetková základna pro další podnikatelskou činnost, jinými slovy řečeno nepřípustné jsou takové pokuty, jež mají likvidační charakter. Jestliže je výše pokuty za opožděné tvrzení daně vázána na subjekt plátce daně a je odvozena od výše daně (na základě ekonomické aktivity), která je předmětem tvrzení, a dále od doby neplnění povinnosti tvrzení daně, tedy od intenzity porušení daňové povinnosti, a je navíc omezena stanovenou maximální hranicí, nelze než uzavřít, že nepředstavuje natolik intenzivní zásah do majetkových poměrů, který by na dotčený subjekt nakládal nesnesitelné břemeno. Nazíráno z pohledu ústavně zaručených práv a svobod tvrzený zásah odpovídá principu (kritériu) přiměřenosti.*
- 55. Je nezpochybnitelné, že vybírání daní má být předvídatelné a sankce za správní delikt, tedy i platební delikt, by neměla mít likvidační charakter. V posuzovaném případě sankce vznikají ex lege v předem dané výši odvozené z určitého základu, a to z důvodu předvídatelnosti a s tím související právní jistoty, zamezení libovůle ze strany*

orgánu veřejné moci, snížení rizika korupce, administrativní zvladatelnosti (automatizace jejich ukládání u správce daně) a rychlosti řízení. To zda bude v případě konkrétní sankce zvolena varianta jejího ukládání ze zákona, anebo naopak bude využito diskrece, je do značné míry otázkou legislativně politickou. Výše sankce za delikt, v konkrétním případě za podání daňového přiznání u správce daně elektronicky, avšak nikoliv některým ze způsobů, které daňový řád předpokládá jako přípustné formy podání v § 71 odst. 1, kdy daňový subjekt nevyužil možnost dodatečného potvrzení či zopakování podání a daňová přiznání podal opožděně až na výzvu správce daně, je přímo úměrná ekonomickým aktivitám daňového subjektu, popřípadě jeho majetku a obsahuje v sobě jistý prvek diferenciaci, který je schopen do jisté míry nahradit absenci diskrece v případě vzniku sankce ex lege [srov. náleze ze dne 15. října 2013 sp. zn. Pl. ÚS 3/13 (375/2013 Sb.)].

56. Ústavní soud stojí na stanovisku, že výše sankce (procentuální hodnota určená zákonodárcem přímo v zákoně) sama zohledňuje závažnost porušení daňové povinnosti a do značné míry i individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu. Je zcela nepochybné, že dané opatření je přiměřené zamýšlenému cíli. Sankcionování porušení povinnosti je učiněno předvídatelným a dopředu určitelným způsobem, který vylučuje libovůli ze strany rozhodujícího orgánu a je zcela na konkrétním daňovém subjektu, kdy splní povinnost a břemeno tvrzení ohledně svých daňových povinností, do jaké míry bude zasáhnuto do jeho majetkové sféry a v jaké výši bude realizovat na základě zákona stanovený příjem veřejného rozpočtu. Nelze se proto ztotožnit s tvrzením uvedeným v návrhu, že v posuzovaném případě může v krajních případech dojít až k nepřiměřenému zásahu do majetkových poměrů jedince.

57. Na tomto místě se přísluší připomenout, že zákonodárce do úpravy předmětné pokuty zakomponoval poměrně velké množství moderačních prvků, které mají zajistit přiměřenost sankce a sledují cíl zmírnění sankce v případech, kdy konkrétní pochybení vykazuje menší míru škodlivosti, jak na ně poukázala vláda ve svém vyjádření. Jedná se zejména o "automoderační" mechanismus v procentuálním nastavení výše pokuty; skutečnost, že pokuta nevzniká, pokud zpoždění s podáním daňového tvrzení nebylo delší než 5 pracovních dnů; úprava "zastropování" výše pokuty; přísnější režim pro daňové tvrzení, které nebylo vůbec podáno; dolní hranice pokuty od 200 Kč; snížení výše pokuty na polovinu za splnění zákonných podmínek a zvláštní pravidlo pro pokutu za opožděné tvrzení u daně z příjmů ze závislé činnosti. “.

17. Ve třetí části žaloby žalobce opakuje argumentaci již uvedenou výše (tedy otázku aplikace příslušného ustanovení § 250 daňového řádu), aniž by další body, které by vybočovaly z právní argumentace Ústavního soudu shora uvedené, uplatňoval.
18. V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).
19. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) 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 25. října 2016

JUDr. Ladislav Hejtmánek v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Mikolášová