



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **N. D. L. P., a. o., k p. A. k. s. v O.**
sídlem W. 562/9, X O.
zastoupená advokátem Mgr. Lukášem Regecem
sídlem V parku 2316/12, 148 00 Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2022, č. j. 7248/22/5100-00460-712886,
ve věci pokuty za opožděné tvrzení daně,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Žalobkyně v březnu 2020 nabyla pozemky nacházející se v oblasti územní působnosti Finančního úřadu pro Olomoucký kraj. Jelikož do 31. 1. 2021 nepodala daňové přiznání, informoval ji správce daně o tom, že jí tato povinnost vznikla a upozornil ji na následky nesplnění této povinnosti. Dle úředního záznamu měla žalobkyně přislíbit, že tak učiní do konce května 2021. Jelikož tak neučinila, vyzval ji správce daně k podání daňového přiznání, které žalobkyně podala dne 21. 6. 2021. Na jeho základě správce daně stanovil žalobkyni daň z nemovitých věcí ve výši 223 984 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

2. Posléze správce daně platebním výměrem ze dne 7. 9. 2021, č. j. 1647123/21/3101-70461-809793 uložil žalobkyni pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ve výši 11 200 Kč. Při výpočtu pokuty správce daně vycházel z celkové výše stanovené daně, nikoliv z částky, o kterou se zvýšila daňová povinnost oproti předchozímu zdaňovacímu období.
3. Žalobkyně proti platebnímu výměru brojila odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl. Ve vztahu k uplatněným žalobním bodům je z napadeného rozhodnutí podstatné, že se žalovaný neztotožnil s názorem žalobkyně, že by se výše pokuty měla počítat z částky, o kterou se zvýšila daňová povinnost oproti předchozímu zdaňovacímu období. Na podporu svého názoru odkázal na rozsudek NSS ze dne 5. 6. 2018, č. j. 4 Afs 48/2018-44. Výši pokuty neshledal nepřiměřenou a odkázal na náleží ÚS ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, v němž se ÚS zabýval ústavní konformitou § 250 daňového řádu.
4. Žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Předně poukázala na to, že podle § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“) lze v případě, že dojde ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně, podat pouze dílčí daňové přiznání. Této možnosti žalobkyně využila a deklarovala rozdíl oproti dani za dřívější zdaňovací období. Tento rozdíl je téměř totožný jako výše uložené pokuty, jež má jednoznačně sankční charakter a měla by odpovídat požadavku přiměřenosti. V dílčím daňovém přiznání se oznamují toliko změny, které nastaly oproti poslednímu řádnému daňovému přiznání, proto se jeví jako nepřiměřeně tvrdé vycházet při výpočtu výše pokuty z celkové tvrzené daně. Nález ÚS zmiňovaný žalovaným se podle žalobkyně sice zabýval přiměřeností pokuty za opožděné tvrzení daně, ale na skutkovém podkladu daně z přidané hodnoty (DPH), jejíž konstrukce je odlišná. Konstrukce daně z nemovitých věcí se neodvíjí od výše pozdě oznámené dílčí daňové povinnosti, proto také nenaplnuje moderační mechanismus zmíněný v nálezu ÚS. Nepřiměřenosti pokuty v případě jejího výpočtu z celkové daňové povinnosti si byl podle žalobkyně zákonodárce vědom v případě daně z příjmů, proto do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vložil § 38o. Důvodová zpráva k němu poukazuje na tvrdost zákona v případě poplatníků daně, kteří mají zdroj příjmů ze závislé činnosti a vedle toho mají také další příjmy, díky nimž musí podat daňové přiznání. Nepřiměřenou tvrdost zákonodárce shledal v tom, že by se měla pokuta počítat z celkové tvrzené daně bez ohledu na to, že společenská nebezpečnost toho, že nebyly tvrzeny příjmy odváděné plátcem daně, je významně nižší než opomenutí tvrzení ostatních příjmů. To potvrzuje nepřiměřenost způsobu výpočtu pokuty i v případě daně z nemovitých věcí, když není zohledněna společenská nebezpečnost jednání. I to svědčí pro závěr, že by se při výpočtu mělo vycházet z daně odpovídající rozsahu nesplnění povinnosti. Názor správních orgánů dovedený do absurdna by podle žalobkyně znamenal, že daňový subjekt, který převede některé své pozemky, avšak opomene podat daňové přiznání a zaplatí daň v původní výši (jako by pozemky nepřevédl), bude čelit pokutě počítané z celkové daňové povinnosti, tedy i za nemovité věci, které již v minulosti oznámil správci daně, a z částky, kterou již uhradil. Absurdní by byla také situace, kdy by došlo např. ke změně výměry pozemku o 1 m² (např. v důsledku obnovy katastrálního operátu). Přesto by byla pokuta počítána z celkové daňové povinnosti. Takto nastavený výpočet pokuty je diskriminační a odporuje zásadě rovnosti, neboť bez racionálního důvodu může při stejné době prodlení u jednoho daňového subjektu dojít k uložení nižší pokuty než u jiného, který má daňovou povinnost vyšší.

5. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí.

B. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
7. Žalobkyně v podané žalobě nezpochybňuje, že svou povinnost podat řádné daňové tvrzení nesplnila ve stanovené lhůtě a že jí vznikla povinnost zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně ve smyslu § 250 daňového řádu. Jedinou spornou otázkou je přiměřenost způsobu výpočtu pokuty.
8. Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu platí, že *daňovému subjektu vzniká povinnost ubradit 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.*
9. Podle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí platí, že *daňové přiznání je poplatník povinen podat příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období. Daňové přiznání se nepodává, pokud je poplatník podal na některé z předchozích zdaňovacích období nebo daň byla stanovena na některé z předchozích zdaňovacích období z moci úřední a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně. V tomto případě se daň vyměří ve výši poslední známé daně a za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí poplatníkovi se považuje 31. leden zdaňovacího období; správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem, platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění, založí se do spisu a nelze se proti němu odvolat. Na žádost daňového subjektu mu správce daně zašle stejnopis platebního výměru, a to do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel. Dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně nebo ke změně v osobě poplatníka, je poplatník povinen daň do 31. ledna zdaňovacího období přiznat; v těchto případech lze daň přiznat buď podáním daňového přiznání nebo podáním dílčího daňového přiznání. V dílčím daňovém přiznání poplatník uvede jen nastalé změny a výpočet celkové daně.*
10. NSS se již ve své rozhodovací činnosti zabýval tím, z jaké částky se pokuta za opožděné tvrzení daně počítá, a to přímo ve vztahu k dani z nemovitých věcí. Dopěl přitom k závěru, že při určení výše pokuty za opožděné tvrzení daně z nemovitých věcí je nutné vycházet z celkové daňové povinnosti vyměřené v aktuálním zdaňovacím období, a nikoliv jen z rozdílu mezi ní a daní vyměřenou v předchozím zdaňovacím období (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 6. 2018, č. j. 4 Afs 48/2018-44, body 23 až 27).
11. Předmětem rozhodovací činnosti NSS se již stala také otázka možného rozporu právní úpravy pokuty za opožděné tvrzení daně s principy proporcionality a rovnosti, a to opět v podmínkách daně z nemovitých věcí. K této otázce NSS s odkazem na nález ÚS ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14 uvedl, že pokuta 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 dotýčný subjekt nakládal nesnesitelné břemeno. Účelem této pokuty je stimulovat daňový subjekt k tomu, aby si řádně plnil své daňové povinnosti a aby mohla být správně stanovena příslušná daň. Jestliže má taková pokuta plnit svůj účel, musí mít potenciál daňový subjekt přiměřeným způsobem ekonomicky zasáhnout, tj. musí odpovídat jeho majetkovým poměrům, přitom již z nálezů ÚS ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 38/02, vyplývá, že z charakteru pokuty jako majetkové sankce nutně vyplývá, že má-li být individualizovaná a přiměřená, musí reflektovat i majetkové poměry potrestaného. Stejná výše pokuty uložená majetnému se bude jevit jako směšná a neúčinná, zatímco v případě postihu nemajetného může působit i likvidačně. Není tedy porušením principu relativní rovnosti, když dvěma osobám v různých situacích bude uložena pokuta v různé výši, byť by jediným rozdílem jejich situace měly být právě rozdílné majetkové poměry. Proto dle NSS není pokuta v rozporu s principy proporcionality a rovnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2022, č. j. 3 Afs 124/2020-33, body 23 až 26 a rozsudek téhož soudu ze dne 1. 6. 2023, č. j. 6 Afs 120/2022-61, body 32 a 35).

12. Krajský soud se s prezentovanými názory ztotožňuje, přičemž dopěl k závěru, že ani argumentace žalobkyně není důvodem pro to, aby se od uvedených závěrů odchýlil.
13. Žalobkyni lze přisvědčit, že při změně okolností rozhodných pro stanovení daně nebo při změně v osobě poplatníka lze podle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí využít dílčího daňového přiznání. Z uvedeného ustanovení ale rovněž vyplývá, že i v případě dílčího daňového přiznání daňový subjekt neoznamuje pouze nastalé změny, ale i celkovou výši daně. Správce daně sice před podáním dílčího daňového přiznání má povědomí o dříve vlastněných nemovitých věcech, to ale na věci nic nemění. Správce daně totiž nemůže odhadovat, zda a nakolik se změní okolnosti, které musí být posléze daňovým subjektem oznámeny. Tato povinnost tvrzení stále leží na bedrech daňového subjektu a odpovídá principu *autoregulace*, dle něž je daňový subjekt povinen daň přiznat, spočítat si její výši a poté ji uhradit. Tento princip je přitom daňovému právu vlastní a daňové přiznání podané daňovým subjektem je základem pro správné zjištění a stanovení daně a je tudíž nezbytným prvkem pro fungování daňového systému. Proto také výše pokuty vychází z celkové daňové povinnosti, která měla být daňovým subjektem oznámena bez ohledu na to, zda byly v její souvislosti oznamovány jen dílčí změny oproti již oznámenému stavu, nebo nikoliv.
14. Podle názoru zdejšího soudu (a rovněž dle výše uvedeného názoru NSS) není podstatné, že se ÚS ve svém nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, v němž se zabýval ústavní konformitou pokuty za opožděné tvrzení daně, zabýval případem nepodání daňového přiznání k DPH. V argumentaci ÚS se tato skutečnost nijak neprojevuje. Krajský soud nerozumí argumentaci žalobkyně ohledně absence moderačních prvků v případě daně z nemovitých věcí. Pokuta i v tomto případě vychází z výše daně, která měla být oznámena. Navíc moderačními prvky argumentoval ÚS v souvislosti s existencí zákonných mechanismů, které brání tomu, aby měla pokuta likvidační charakter (srov. odst. 57 uvedeného nálezů).
15. Argumentace ustanovením § 38o zákona o daních příjmů a důvodovou zprávou k němu není přiléhavá. Předmětné ustanovení stanoví, 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*. Zákonodárce tímto ustanovením hodlal zmírnit nepříznivý následek spočívající v tom, že by se při nepodání daňového přiznání měla výše pokuty odvíjet od celkové daňové

povinnosti. Na základě citovaného ustanovení ale nelze dovodit, že by tato tvrdost zákona měla v očích zákonodárce existovat i u jiných daní. Koneckonců zákonodárce popsanou výjimku zakotvil jen pro poplatníky, kteří mají jako hlavní zdroj příjmů závislou činnost. U jiných poplatníků daně z příjmů fyzických osob (ani u osob právnických či jiných daní) se neuplatní. Zdaňování závislé činnosti je vysoce citlivou politickou otázkou, ve které se promítají nejen fiskální zájmy státu, ale do značné míry i sociální politika státu, neboť se jedná o zdaňování základního zdroje obživy obyvatel. Proto nelze názor zákonodárce ohledně tvrdosti přenést automaticky také na jiné daně.

16. K příkladům uvedeným žalobkyní na podporu její argumentace *ad absurdum*, soud předně uvádí, že se tyto případy diametrálně liší od případu žalobkyně, která nebyla s to podat daňové přiznání ani přes neformální oznámení správce daně. Dále je k této argumentaci třeba zdůraznit, že objektem skutkové podstaty daňového deliktu podle § 250 odst. 1 daňového řádu je zájem společnosti na podání daňového přiznání, nikoliv na jeho správnosti. Sankce za pochybení při tvrzení daně, která má oproti pokutě za opožděné tvrzení daně peněžitou povahu, je obsažena v § 251 daňového řádu, podle něhož *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani*. Proto se soudu nejvíce jeví absurdním, je-li pokuta za opožděné tvrzení daně počítána i z částky, která již byla uhrazena, avšak bez podání daňového přiznání. Navíc, jak již soud uvedl výše, i v případě dílčího daňového přiznání jde o to, aby daňový subjekt oznámil celkovou výši daňové povinnosti po provedených změnách. Z celkové daňové povinnosti, která může být i nižší, bude počítána výše pokuty. Na základě totožné argumentace nepovažuje soud za nepřiměřený ani příklad týkající se změny výměry pozemku o 1 m². I v tomto případě bude povinen daňový subjekt povinen oznámit nejen nastalé změny, ale i celkovou výši daně, kterou správce daně nemůže předem znát, neboť nemůže vědět, nakolik se poměry daňového subjektu změnily.
17. K namítané nerovnosti v důsledku rozdílné výše pokuty při totožné délce prodlení, avšak jiné výše daňové povinnosti, odkazuje soud na výše popsaný názor NSS, který v této otázce vychází z nálezu ÚS sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Přímo tímto argumentem se uvedené soudy zabývaly a dospěly k závěru, že se o ústavně nepřijatelnou nerovnost nejedná.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

18. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
19. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 10. října 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.