

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **TOYOTA MOTOR EUROPE NS/SA**, se sídlem Avenue du Bourget 60, 1140 EVERE, Brusel, Belgické království, zastoupeného Mgr. Závišem Hlaváčem, advokátem se sídlem Na Chmelnici 645/64, Poděbrady, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2014, č. j. 19835/14/5000-14305-711478, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 10. 2016, č. j. 6 Af 74/2014 – 51,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal 25. 4. 2013 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2013. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) řízení ve věci tohoto daňového přiznání zastavil, neboť uzavřel, že v souladu s § 99 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je zdaňovacím obdobím žalobce pro příslušný kalendářní rok jeden měsíc (tedy nikoliv čtvrtletí, jak se žalobce mylně domníval).

[2] Následně proto žalobce podal 27. 5. 2013 řádná daňová přiznání za leden 2013, únor 2013 a březen 2013. Vzhledem k tomu, že přiznání za leden a únor byla podána po lhůtě určené k jejich podání, vydal správce daně 29. 7. 2013 dva platební výměry, jimiž byla žalobci uložena pokuta podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v celkové výši 600.000 Kč za opožděné tvrzení daně.

[3] Žalovaný tyto platební výměry v záhlaví označeným rozhodnutím potvrdil, žalobcova odvolání proti nim zamítl.

II. Řízení před městským soudem

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Městského soudu v Praze. Namítal, že žalovaný při rozhodování porušil zásadu rovnosti. Postupem žalovaného nebyly dodrženy ani zásady proporcionality a přiměřenosti ukládané sankce. Pokuta ve výši 600.000 Kč je v hrubém nepoměru vůči významu a následku porušení zákona. Uvedl také, že aplikované ustanovení § 250 daňového řádu je v rozporu se základními zásadami daňového řízení a s ústavním pořádkem České republiky.

[5] Městský soud žalobu zamítl. Uvedl, že při posuzování její důvodnosti 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 na žalobní body plně dopadají. Následně citoval příslušné pasáže nálezu Ústavního soudu a uzavřel, že žalobu nepovažuje za důvodnou.

III. Kasační stížnost

[6] Žalobce (stěžovatel) brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností.

[7] Tvrdí, že je ve věci sporné, zda je zákonná úprava postupu správce daně při ukládání pokuty za opožděné tvrzení daně, vyjádřená v § 250 daňového řádu, v souladu s ústavním pořádkem a základními zásadami správy daní. Městský soud nesprávně aplikoval judikaturu Ústavního soudu, proto je jeho rozsudek nezákonný.

[8] Městským soudem citovaný nález Ústavního soudu posuzoval zcela odlišný skutkový stav věci, a nelze jej proto aplikovat na stěžovatelův případ. Stěžovatel nepodal daňová přiznání včas pouze v důsledku nedopatření, protože nezareagoval na změnu právní úpravy zdaňovacího období daně z přidané hodnoty.

[9] Předmětem řízení je pokuta uložená dle § 250 odst. 1 písm. b) daňového řádu, základem pro výpočet pokuty byl stanovený nadměrný odpočet DPH. Dle názoru stěžovatele je možné aplikovat závěr Ústavního soudu pouze ve vztahu k daňové povinnosti odstavce 1 písm. a) tohoto ustanovení, nikoliv ve vztahu k daňovému odpočtu a daňové ztrátě.

[10] Nelze totiž dovodit, že v případě záporné daňové povinnosti daňový subjekt generuje svojí aktivitou dostatek příjmů k úhradě pokuty, a to tím spíše, čím vyšší záporná povinnost je. Citovaný nález Ústavního soudu lze tedy aplikovat pouze v případě, kdy výše pokuty bude přímo úměrná aktivitě daňového subjektu, tedy zpravidla v situaci

kladné daňové povinnosti. Ústavní soud navíc ve svém nálezu zcela opomněl otázku závažnosti jednání sankcionovaného podle § 250 daňového řádu jakožto jednoho z kritérií ukládání sankcí. Závěry učiněné Ústavním soudem lze tedy uplatnit jen pro případy, kdy stanovená výše sankce zohledňuje závažnost protiprávního jednání daňového subjektu, jako je tomu dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nikoliv jako v situaci podle § 250 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s posouzením městského soudu. Ústavní soud se ve svém nálezu k § 250 daňového řádu zabýval ústavností tohoto ustanovení v obecné rovině, přičemž dospěl k závěru, že se o protiústavní ustanovení nejedná. Ve věci je nesporné, že stěžovatel podal daňová přiznání po uplynutí zákonné lhůty, v důsledku čehož mu správce daně uložil pokutu za opožděné tvrzení daně zcela v intencích § 250 daňového řádu.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je projednatelná, není však důvodná.

[13] Jediná kasační námitka, jíž stěžovatel uplatňuje, spočívá v polemice se závěry Ústavního soudu vyjádřenými v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14, resp. v názoru, že tyto závěry lze vztáhnout pouze na pokutu uloženou podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nikoliv dle písmen b) a c) tohoto ustanovení.

[14] Ustanovení § 250 odst. 1 daňového řádu zní následovně:

„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.“

[15] Městský soud v Praze podal 24. 11. 2014 k Ústavnímu soudu návrh na zrušení tohoto ustanovení, neboť je považoval za protiústavní. Ústavní soud ustanovení posoudil v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14, z nějž městský soud v nyní projednávané věci čerpal, a dospěl k závěru, že jde o ustanovení slučitelné s principy právního státu a ústavním pořádkem České republiky. Návrh na jeho zrušení proto zamítl.

[16] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelovým názorem, že se Ústavní soud ve svém nálezu vyjádřil pouze k § 250 odst. 1 písm. a) ustanovení. Naopak, z textu nálezu je zřejmé, že se zabýval § 250 daňového řádu jako celkem. Jako celek je také shledal ústavně konformním.

[17] Dle Ústavního soudu je účelem této právní úpravy uložení sankce za podání daňového přiznání po stanovené lhůtě, přičemž smyslem existence daní je zajištění financování veřejných potřeb společnosti. Správné zjištění a stanovení daní je pak spolu se zabezpečením jejich úhrady cílem správy daní. Zásah, který ustanovení představuje, je tak dle Ústavního soudu způsobilý naplnit princip (kritérium) způsobilosti, neboť vede k zamýšlenému cíli (srov. bod 52 nálezu). Při posuzování principu potřebnosti Ústavní soud uvedl, že daný zásah tomuto principu zcela odpovídá, neboť jde o realizaci na základě zákona stanoveného příjmu veřejného rozpočtu. Takovéto opatření je nezbytné s ohledem na zajištění účinného fungování státního aparátu a veřejných služeb (srov. bod 53 nálezu).

[18] Dále Ústavní soud konstatoval, že daňové přiznání podané daňovým subjektem je základem pro správné zjištění a stanovení daně, je tedy nezbytným prvkem pro fungování daňového systému. 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 dotyčný subjekt nakládal nesnesitelné břemeno. Uzavřel tedy, že z pohledu ústavně zaručených práv a svobod tvrzený zásah odpovídá principu (kritériu) přiměřenosti (srov. bod 54 odůvodnění).

[19] Sankce v posuzovaném případě 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. Výše sankce za delikt je přímo úměrná ekonomickým aktivitám daňového subjektu, popřípadě jeho majetku a obsahuje v sobě jistý prvek diferenciace, který je schopen do jisté míry nahradit absenci diskrece v případě vzniku sankce *ex lege* (srov. též nález ze dne 15. října 2013, sp. zn. Pl. ÚS 3/13).

[20] Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 vyjádřil své stanovisko, 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 zasaženo 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*“ (srov. bod 56 nálezu).

[21] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že ve věci není sporné, zda je zákonná úprava postupu správce daně zakotvená v § 250 daňového řádu v souladu s ústavním pořádkem a základními zásadami správy daní. Jak vyplývá z citovaných závěrů Ústavního soudu, úprava v souladu s ústavním pořádkem za základními zásadami správy daní je. Byť Ústavní

soud ustanovení posuzoval na základě skutkovými okolnostmi odlišného případu, jeho závěry jsou obecné, vztahují se k ustanovení jako celku, a přiléhavě dopadají i na nyní projednávanou věc.

[22] Z toho důvodu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s posouzením věci městským soudem; kasační stížnost žalobce není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[23] Žalobce se svými námitkami neuspěl; jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť neměl ve věci úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. března 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu