

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Etnetera a.s.**, se sídlem Jankovcova 1037/49, Praha 7, zast. JUDr. Ing. Pavlem Bürgerem, advokátem, se sídlem Šrobárova 2002/40, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2015, č. j. 30434/15/5300-21443-701922, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 7. 2017, č. j. 6 Af 76/2015 - 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) vydal dne 12. 3. 2015 platební výměr, č. j. 1478120/15/2006-51524-105578, na pokutu ve výši 108.385 Kč, kterou žalobkyni vyměřil za opožděné podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce srpna 2014. Správce daně vyšel z toho, že lhůta pro podání daňového přiznání k DPH podle § 136 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, uplynula dne 25. 9. 2014. Žalobkyně však daňové přiznání podala až dne 18. 2. 2015, tedy 146 dnů po stanovené lhůtě.

[2] Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Řízení před městským soudem

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), neboť ho považovala za nespravedlivé, odporující základním zásadám právního státu i Ústavě České republiky. Navrhovala proto předložení věci k posouzení Ústavnímu soudu a zrušení napadených správních rozhodnutí.

[4] Namítala, že po celou dobu své existence řádně a včas plní daňové i ostatní závazky vůči České republice. Přesto je nyní postihována citelnou finanční sankcí za marginální porušení povinnosti. Společenská nebezpečnost jejího pochybení je minimální, kromě toho se ho dopustila nedopatřením a ihned po upozornění správcem daně jej napravila.

[5] Při stanovení výše pokuty jí neměl správce daně přičítat k tíži dobu, která uplynula od termínu pro podání daňového tvrzení do upozornění, že povinnost podat daňové přiznání k DPH za období měsíce srpna roku 2014 dosud nesplnila. Přestože § 145 odst. 1 daňového řádu nestanoví lhůtu, ve které je povinností správce daně vyzvat daňový subjekt k podání daňového tvrzení, jeho nečinnost nemůže jít k újmě žalobkyně.

[6] Výše uložené pokuty odporuje zásadě proporcionality a zásadě součinnosti v daňovém řízení, navíc je nezákonná. Přestože žalobkyně připouští, že obecně může být výše sankce stanovena procentem z částky představující tvrzenou daň (viz nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14), vždy je třeba přihlédnout i k tomu, zda nebylo v technických možnostech správce daně upozornit daňový subjekt na prodlení s podáním daňového přiznání již dříve.

[7] Městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Předně uvedl, že neshledal důvod řízení přerušit a věc předložit Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti aplikovaného ustanovení. Ústavní soud o ústavní konformitě § 250 daňového řádu již rozhodl nálezem ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, na který odkazuje sama žalobkyně. Námitky žalobkyně právní závěry Ústavního soudu vyplývající z výše uvedeného rozsudku nemohou zpochybnit. Městský soud také odkázal na judikaturu Nejvyšší správního soudu, např. na rozsudek ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 305/2016 - 31.

[8] Městský soud připomněl, že pokuta podle § 250 daňového řádu je ukládána za pozdní splnění povinnosti k daňovému tvrzení, nikoliv za neodvedení daně v řádném termínu. Žalobkyně je tudíž sankcionována za nesplnění povinnosti, kterou může splnit pouze daňový subjekt. Koncepce této pokuty je samotným zákonodárcem charakterizována rozlišením majetkových poměrů delikventa, nelze proto obecně uvažovat o tom, že by výše takto stanovené pokuty byla obecně diskriminační či musela být vždy nepřiměřená. Přiměřenost pokuty ve vztahu k majetkovým a hospodářským poměrům

delikventa může být hodnocena v konkrétním řízení, vždy však musí příslušný daňový subjekt své poměry v tomto směru tvrdit a osvědčovat, a to konkrétními údaji, nikoliv pouze obecným odkazem na možný likvidační charakter sankce.

[9] K námitce žalobce, že žalovaný měl při ukládání výše pokuty přihlédnout k době, která uplynula od termínu pro podání daňového přiznání do upozornění na nesplnění povinnosti, městský soud uvedl, že žalovaný (správce daně) takovou pravomoc nemá. Sám zákon (daňový řád) případnou tvrdost zákona omezuje, protože v § 250 odst. 5 stanoví horní hranici vyměřené pokuty.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost, jíž se domáhá zrušení tohoto rozhodnutí a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení, neboť napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky.

[11] Stěžovatelka v zásadě opakuje svoji argumentaci v žalobě: namítá nepřiměřenost výše pokuty za porušení povinnosti, kterého se dopustila nedopatřením, navíc poprvé za celou dobu své podnikatelské existence. Poukazuje zejména na to, že samotnou daň zaplatila včas. Pokuta ve výši přesahující sto tisíc korun „*za jedno administrativní opomenutí nemůže být v civilizované společnosti považována za přiměřenou*“. Kromě toho je podstatné, že daňové přiznání k DPH za období měsíce srpna roku 2014 podala ihned po upozornění správcem daně.

[12] Dále uvádí, že povinností správce daně bylo neotálet a vyzvat ji k podání daňového tvrzení již dříve, a tím si zajistit podklad pro správné zjištění a stanovení daně. Jeho dlouhodobá nečinnost (v délce 139 dnů od řádného termínu pro podání daňového přiznání) však nemůže jít stěžovatelce k tíži. Správce daně postupoval v rozporu s § 7 daňového řádu, který zakotvuje jeho povinnost postupovat bez zbytečných průtahů tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.

[13] Nesouhlasí ani s výkladem a aplikací § 250 daňového řádu. Toto ustanovení zcela eliminuje úvahu správce daně o závažnosti a důsledcích konkrétního protiprávního jednání. Výši pokuty za opožděné tvrzení daně je totiž povinen vypočítávat dle zákonem stanoveného postupu, aniž by byl oprávněn posoudit okolnosti konkrétního případu.

[14] Dále nesouhlasí s tvrzením žalovaného a městského soudu, že pokud je výše pokuty vypočítávána jako procentní podíl ze stanovené daně (resp. daňového odpočtu či daňové ztráty) za každý den prodlení, jsou tímto zohledněny individuální ekonomické poměry daňového subjektu. Daň z přidané hodnoty podle stěžovatelky nutně nevyjadřuje ekonomickou situaci a poměry daňového subjektu. Může docházet i k situacím, že daňový

subjekt vykazuje vysoké daňové povinnosti, ale ekonomické poměry daňového subjektu jsou odlišné.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry městského soudu. Současně odkazuje na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě, s nimiž se městský soud ztotožnil. Pokuta dle § 250 daňového řádu je ukládána za pozdní splnění povinnosti podat daňové tvrzení, nikoliv za neodvedení daně v řádném termínu. Toto zákonné ustanovení bylo opakovaně podrobeno soudnímu přezkumu (včetně Ústavního soudu) a bylo shledáno jako ústavně konformní.

[16] Oproti stěžovatelce je přesvědčen, že při stanovení výše pokuty dle § 250 daňového řádu bývají zohledněny majetkové poměry delikventa, což platí i v projednávané věci týkající se opožděně podaného přiznání k DPH. Nakonec dodal, že stěžovatelka se svou argumentací prakticky snaží zbavit zákonné povinnosti k tvrzení daně a pokouší se touto odpovědnost přenést na správce daně.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti. Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), přípustná a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Předně je třeba připomenout, že ze setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 - 70) vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí městského soudu.

[20] Stěžovatelka se v kasační stížnosti prakticky zaměřila jen na výtky vůči postupu správních orgánů. Její argumentace se tak v podstatné části míjí s rozhodovacími důvody městského soudu. K takové procesní obraně se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003 - 48, v němž judikoval, že: *„*[k]*asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský (městský) soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. (...) V kasační stížnosti (...) je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje. Omezí-li se však stěžovatel v*

kasační stížnosti pouze na výtky směřující proti rozhodnutí správního orgánu, aniž by jakkoli zpochybnil rozhodnutí soudu (...) a argumentačně podložil, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá, nelze než konstatovat nedůvodnost takové kasační stížnosti, neboť výtky v ní obsažené jdou mimo rámec rozhodnutí soudu“ (podtržení přidáno).

[21] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (resp. městského) soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, se tedy musí vztahovat právě k tomuto rozhodnutí. Směřují-li kasační důvody proti postupu ve správním řízení či výlučně proti správnímu rozhodnutí, a nikoliv proti závěrům městského soudu, opírá se kasační stížnost jen o „jiné důvody“ než důvody uvedené v § 103 s. ř. s. Taková kasační stížnost je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

[22] Pokud by taková kasační stížnost neobsahovala i námitky podřaditelné pod některý z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., musela by být odmítnuta. O takový případ se však v dané věci nejedná. Kasační stížnosti totiž obsahuje i pasáž, kterou lze označit za polemiku se závěry městského soudu (viz odstavec [14] tohoto rozsudku).

[23] Stěžovatelka považuje za nesprávný závěr městského soudu, že ustanovení daňového řádu upravující výši pokuty za opožděně podané daňové přiznání umožňuje zohlednit individuální ekonomické poměry daňového subjektu. Výše pokuty se vypočítává jako procentní podíl ze stanovené daně (resp. daňového odpočtu či daňové ztráty) za každý den prodlení. Výše stanovené DPH však ne vždy vyjadřuje ekonomickou situaci a poměry daňového subjektu.

[24] Současně je třeba dodat, že stěžovatelka formulovala velmi obecně, bez bližší konkretizace na posuzovaný případ, námitku o specifickém charakteru DPH. Nejvyšší správní soud proto mohl přezkoumat napadený rozsudek také pouze v obecné rovině (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78).

[25] Podle § 135 odst. 1 daňového řádu je „[ř]*ádné daňové tvrzení povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván.*“ Pod pojmem „řádné daňové tvrzení“ rozumí § 1 odst. 3 daňového řádu daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování.

[26] Ustanovení 136 odst. 4 daňového řádu stanoví, že „[j]*e-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu nelze prodloužit.*“

[27] Z § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu dále vyplývá, že „[d]*aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, snebo 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.*“

[28] Dle § 250 odst. 5 písm. daňového řádu „[m]*aximální výše částky vypočtené podle odstavce 1 nebo 2 nesmí být vyšší než 300 000 Kč.*“

[29] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka byla v měsíci srpnu 2014 plátcem DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím, a proto byla povinna podat daňové přiznání k DPH za příslušné zdaňovací období nejpozději dne 25. 9. 2014. Jelikož daňové tvrzení v řádném termínu neučinila, správce daně ji ke splnění povinnosti dne 16. 2. 2015 vyzval. Stěžovatelka sice výzvě správce daně vyhověla hned dva dny poté, to ale nic nemění na faktu, že daňové přiznání učinila teprve 146 dnů po zákonné lhůtě. Správce daně proto postupoval správně, pokud jí za opožděné daňové přiznání uložil pokutu ve výši 108 385 Kč [viz § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu], přičemž tato částka nedosahuje ani polovinu zákonem stanovené maximální výše pokuty (viz § 250 odst. 5 daňového řádu).

[30] Jak správně připomíná žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, odpovědnost za tvrzení daně nese v České republice daňový subjekt (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005 - 89), a to nejen co do tvrzené výše, ale také co do včasného podání. Jinak řečeno, břemeno tvrzení i břemeno důkazní podle daňového řádu stíhá primárně daňový subjekt (stěžovatelku), čemuž odpovídá i postup správce daně, který při rozhodování o výši daně primárně vychází z tvrzení daňového subjektu.

[31] Jedním z nástrojů, pomocí něhož se zákonodárce snažil zajistit, aby daňové subjekty plnily povinnost k tvrzení daně včas, je právě pokuta za opožděné tvrzení daně daňovým subjektem (§ 250 daňového řádu), která představuje sankci za porušení této povinnosti. Z důvodové zprávy k daňovému řádu vyplývá, že nastanou-li předpokládané skutečnosti (opožděné tvrzení daně daňovým subjektem), tato pokuta vzniká ve stanovené výši přímo ze zákona.

[32] Současně platí, že tuto pokutu nelze prominout ani ji moderovat (viz MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ M. E.: *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.*, Praha: Leges, 2011. s. 858). Správce daně proto nedisponuje diskreční pravomocí ohledně výše pokuty a je povinen postupovat dle § 250 daňového řádu (výši pokuty stanovit procentní částkou, která se počítá za každý den prodlení).

[33] Obdobně se k této otázce vyjádřil městský soud na str. 6 - 7 napadeného rozsudku. Předně uvedl, že koncepce pokuty za opožděné tvrzení daně byla zákonodárcem charakterizována tak, že reflektuje majetkové poměry delikventa. Nelze proto tvrdit, že by výše takto stanovené pokuty byla obecně diskriminační a nepřiměřená. V obecnosti lze přisvědčit stěžovatelce, že DPH nemusí vždy nutně korespondovat s majetkovými poměry daňového subjektu (resp. finančním zdravím společnosti), avšak určitý vztah mezi stanovenou daní a těmito poměry daňového subjektu v zásadě existovat bude.

[34] Dále se městský soud ztotožnil s hodnocením právní úpravy, jež provedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Připomněl také, že § 250 daňového řádu již byl podroben přezkumu Ústavním soudem a ten jej shledal jako ústavně konformní (viz nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14). Námitka stěžovatelky ohledně rozporu předmětného ustanovení daňového řádu s ústavním pořádkem proto pouze opakuje již jednou řečené a posouzené.

[35] Ve výše uvedeném rozhodnutí Ústavní soud konstatoval, že „[j]*estliže 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 intenzívní zásah do majetkových poměrů, který by na dotyčný subjekt nakládal nesnesitelné břemeno. Nazíráno z pohledu ústavně zaručených práv a svobod tvrzený zásah odpovídá principu (kritériu) přiměřenosti*.“

[36] Kromě toho Ústavní soud dodal, že otázku „[z]*da bude v případě konkrétní sankce zvolena varianta jejího ukládání ze zákona, anebo naopak bude využito diskerece, je do značné míry otázkou legislativně politickou*“. Pokud v posuzovaném případě sankce vznikají *ex lege* v předem dané výši odvozené z určitého základu, děje se tak s cílem zajistit vyšší předvídatelnost a s tím související právní jistotu, zamezit libovůli ze strany orgánu veřejné moci, snížení rizika korupce, administrativní zvladatelnosti (automatizace jejich ukládání u správce daně) a rychlosti řízení.

[37] Nejvyšší správní soud se právním hodnocením městského soudu, včetně přiléhavého odkazu na judikaturu Ústavního soudu, ztotožňuje a považuje ho za dostačující. Současně dodává, že jelikož stěžovatelka nespecifikovala, z jakého důvodu podle ní výše uložené pokuty neodpovídá jejím majetkovým poměrům, ale zaměřila se pouze na konstatování o teoretické možnosti, kdy ekonomické poměry daňového subjektu jsou odlišné, než se mohou zdát dle stanovené výše DPH, soud v souladu s dispoziční zásadou správního soudnictví tuto námitku podrobněji nevypořádal.

[38] Nad rámec uvedeného odůvodnění Nejvyšší správní soud vyslovuje pochopení pro stěžovatelku, která vnímá uloženou pokutu jako tvrdost zákona za situace, kdy daň řádně a včas zaplatila, poté „pouze“ opomněla podat daňové přiznání a správce daně vydal výzvu k podání daňového přiznání až po 139 dnech. Pokud by platila jiná právní úprava, která by správci daně umožnila správní uvážení o výši uložené pokuty, tyto skutečnosti by představovaly polehčující okolnosti pro stěžovatelku. Zákonná úprava však neponechává žádný prostor pro uvážení správce daně a její ústavnost již byla posouzena Ústavní soudem. Za této situace ani orgány daňové správy, ani soudy nemohou stěžovatelce přisvědčit.

V. Závěr a náklady řízení

[39] Žalobkyně se svými námitkami neuspěla; 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.).

[40] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť neměla 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 11. ledna 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu