



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: Samsung Electronics GmbH**, se sídlem Am Kronberger Hang 6, 658 24 Schwalbach, Spolková republika Německo, zastoupen PricewaterhouseCoopers Česká republika, s. r. o., se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2014, č. j. 11237/14/5000-14302-711443,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2014, č. j. 11237/14/5000-14302-711443 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 9. 2013, č. j. 4634189/13/2001-25103-108298 (dále jen „rozhodnutí ze dne 2. 9. 2013“). Správce daně citovaným rozhodnutím podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zastavil řízení ve věci podání žalobce ze dne 26. 7. 2013 označeného jako „Odvolání“, kterým žalobce vyjadřoval nesouhlas se sdělením správce daně ze dne 26. 4. 2013, č. j. 2665694/13/2001-25103-108298 (dále jen „přípis ze dne 26. 4. 2013“). Správce daně uvedl, že na podání žalobce doručené dne 11. 4. 2013, označené „Věc: Vydání platebních výměrů na pokuty za opožděné tvrzení daně po podání dodatečných daňových přiznání“ (dále jen „podání ze dne 11. 4. 2013“), byla zaslána odpověď přípisem ze dne 26. 4. 2013, v němž správce daně uvedl, že dle § 250 odst. 1 daňového řádu je výše pokuty stanovena přímo v zákoně a správce daně tak není nadán pravomocí o podání žalobce ze dne 11. 4. 2013 vůbec rozhodovat. Správce

daně měl za to, že přípis ze dne 26. 4. 2013 tak není rozhodnutím ve smyslu § 109 odst. 1 daňového řádu a nelze se proti němu odvolat.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že pro posouzení toho, zda přípis ze dne 26. 4. 2013 je rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu, je nutné přednostně vyřešit otázku, zda se daňová povinnost zjištěná na základě dodatečných daňových přiznání promítne do výše pokuty. Pokud by se daňová povinnost doměřená na základě dodatečných daňových přiznání promítala i do výše pokuty za pozdní podání řádného daňového přiznání, jednalo by se v případě podání žalobce ze dne 11. 4. 2013 o podání opodstatněné a správce daně by byl povinen vydat rozhodnutí o snížení či nesnížení pokuty. V takovém případě by byl i přípis ze dne 26. 4. 2013 rozhodnutím dle § 101 daňového řádu. Dle názoru žalovaného není účelem pokuty za opožděné tvrzení daně nahrazení výpadku příjmů státního rozpočtu, ale zajištění motivace daňového subjektu, aby svá podání nezbytná k řádnému a včasnému stanovení daně podával ve lhůtách stanovených daňovým řádem. Ze znění § 250 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že lze uložit dvě pokuty za stejné zdaňovací období na téže dani, jednu za opožděné podání řádného daňového přiznání a jednu za opožděné podání dodatečného daňového přiznání. Výsledná výše obou pokut přitom bude rozdílná, protože minimálně základ pro výpočet pokuty a lhůta pro podání obou přiznání bude odlišná. Z toho plyne, že pokuta jako příslušenství daně dle § 2 odst. 5 daňového řádu opravdu sleduje osud daně, avšak pouze v rámci jednoho vyměřovacího řízení, resp. pro jedno tvrzení daňového subjektu (pro jedno podání). Pojem „stanovená daň ve smyslu § 250 odst. 1 daňového řádu je nutné vykládat tak, že je jím myšlena daň stanovená na základě jednoho podání, a nikoli poslední známá daň. Pokud by platila argumentace žalobce, že pokuta vždy sleduje osud daně skrze více vyměřovacích řízení, resp. že sleduje osud nikoli daně tvrzené, ale poslední zjištěné daně, znamenalo by to, že by správce daně reálně nebyl schopen uložit pokutu za opožděné tvrzení daně na základě dodatečného daňového přiznání. Vždy by ukládal pouze pokutu za opožděné podání řádného daňového přiznání a ta by se následně snižovala či zvyšovala, dle rozdílu v dodatečném daňovém přiznání. Tím by byla zcela potlačena motivace daňového subjektu podávat dodatečné daňové přiznání včas. Žalovaný shrnul, že daňový řád koncipuje pokutu za opožděné tvrzení daně jako sankci za podání konkrétního podání po lhůtě, proto také výši této pokuty, resp. způsob jejího stanovení, se odvíjí od tohoto konkrétního daňového tvrzení.

Pokud daňový řád neobsahuje pravidlo, podle kterého je třeba ze strany správce daně snížit pokutu na základě údajů v dodatečném daňovém přiznání, je nutné uzavřít, že správce daně tímto způsobem postupovat nemůže. Podání žalobce ze dne 11. 4. 2013 tedy bylo podáním, které nebylo způsobilé vyvolat žalobcem požadované účinky, a jednalo se tak o podání zjevně právně nepřipustné. Správce daně na takové podání nemusel reagovat, přesto veden zásadou slušnosti zaslal žalobci přípis, kterým ho upozornil, že snížení pokuty není možné. Přípis správce daně ze dne 26. 4. 2013 tedy nebyl rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu, neboť správce daně neměl pravomoc vydat na základě zjevně právně nepřipustného podání jakékoli rozhodnutí. Přípis ze dne 26. 4. 2013 tedy představoval pouhé vysvětlení, proč nelze žádosti žalobce vyhovět. Správce daně rozhodl o pokutě deklaratorním rozhodnutím již dříve, když konstatoval, že daňový subjekt je povinen uhradit pokutu ve výši, jak vznikla *ex lege* dle § 250 daňového řádu. Tento postup je v souladu s § 250 odst. 6 daňového řádu. V souladu se zákonem by však nebylo vydání rozhodnutí o snížení či zrušení pokuty na základě nových údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání.

Žalovaný uvedl, že hlavním cílem správy daní sice je správné zjištění daně, ale v tomto případě není potřeba jakkoli pokutu zjišťovat, protože ta vzniká co do své výše striktně na základě zákona. Nelze tudíž správci daně vytýkat porušení cíle správy daní, resp. nedostatek snahy zjistit správnou výši daně. Právní úprava úroků z prodlení, kterou žalobce argumentuje na podporu svého názoru o nutnosti snížit pokutu za opožděné daňové tvrzení, upravuje kvalitativně jiné sankční opatření. Úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních. Jedná se v podstatě o promítnutí ceny peněz v čase, resp. o peněžitou sankci za prodlení s úhradou splatné daně, pro kterou je rozhodující správné zjištění a stanovení daně. Proto také skutečnosti uvedené v dodatečném daňovém přiznání, promítnuté do dodatečných platebních výměrů, se projeví i na úrocích z prodlení. Naproti tomu pokuta je sankcí za opožděné podání jednoho konkrétního podání, jak již bylo uvedeno výše.

III. Žaloba

Žalobce v žalobě proti napadenému rozhodnutí nejprve uvedl důvody, pro které považoval přípis ze dne 26. 4. 2013 za rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu. Žalobce je toho názoru, že přípisem ze dne 26. 4. 2013 správce daně zasáhl do jeho subjektivního práva na řádné stanovení daně. Postup daňových orgánů vedl ve svém důsledku k tomu, že žalobce uhradil pokutu za opožděná tvrzení daně vyšší, než k tomu byl dle daňového řádu povinen. Navíc byl zcela popřen smysl pokuty za opožděné tvrzení daně – sankcionovat daňový subjekt za včasné nepodání daňového přiznání. Protože je v daném případě výše sankce vázána na výši (správně stanovené) daně tak, aby došlo k náhradě újmy státu, žalobce uhradil pokutu za něco, co nezpůsobil, resp. způsobil v nižším rozsahu. Na vydávaný akt je třeba nahlížet materiálně a při jeho posuzování je třeba vycházet z jeho skutečného obsahu. V daném případě se žalobce domáhal vydání rozhodnutí o snížení povinnosti uhradit pokutu za opožděná tvrzení daně, a to v souvislosti s podanými dodatečnými daňovými přiznáními. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí uvedl, že takové právo žalobci nesvědčí. Je tak zřejmé, že žalobce v řízení subjektivně hájil svůj hospodářský zájem na snížení výše stanovené pokuty, přičemž objektivní cíl představuje jednak právo na stanovení daně ve správné výši a právo na spravedlivý proces. Žalobce s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že daňové orgány neakceptovaly jeho argumenty týkající se povinnosti vydat nová rozhodnutí na nižší pokutu, což ve svém důsledku vedlo k tomu, že žalobce uhradil vyšší pokutu, než k tomu byl dle daňového řádu povinen. Žalobce poukázal i na zásadu soudního přezkumu rozhodnutí veřejné správy a zásadu předvídatelnosti veřejné správy. Sám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že pokud by podání žalobce ze dne 11. 4. 2013 bylo opodstatněné, pak by i přípis správce daně ze dne 26. 4. 2013 byl rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu. Je tedy zřejmé, že daňové orgány postupovaly nezákonně, když nevyhověly odvolání žalobce.

Žalobce nesouhlasil se žalovaným v tom, že postup, kterým správce daně změnil výši úroků z prodlení na základě dodatečného daňového přiznání, nemůže být taktéž realizován při změně pokuty za opožděné tvrzení daně, která vznikla z důvodu neúmyslného a nedopatřením nastalého zpoždění s podáním řádných daňových tvrzení. Pro oba typy sankcí (tj. úrok z prodlení a pokuta za opožděné tvrzení daně) jsou daňovým řádem stanovena prakticky stejná pravidla, zahrnující shodné konstrukční prvky: vznikají *ex lege*, základna pro jejich výpočet je navázána na stanovenou daň, plynou do stejného veřejného rozpočtu a sledují osud daně. Ze shodné konstrukce sankcí by měl dle názoru žalobce vyplývat i shodný procesní postup. Žalobce poukázal na to, že dle § 2 odst. 5 daňového řádu jsou jak pokuta za opožděné tvrzení daně, tak úrok z prodlení příslušenstvím daně. S ohledem na povahu řízení o

příslušenství daně, je třeba vykládat § 250 daňového řádu vykládat v logickém kontextu s § 134 a § 145 a násl. citovaného zákona. Řízení o stanovení pokuty za opožděné tvrzení daně je tedy daňovým řízením, v rámci kterého je dle § 250 odst. 5 daňového řádu vydáván deklaratorní platební výměr, neboť pokuta sama vzniká *ex lege*. Žalobce byl tedy toho názoru, že správce daně byl v dané věci povinen zahájit řízení o udělení pokuty za opožděné tvrzení daně, jehož výsledkem by bylo vydání (nových) rozhodnutí o pokutě za opožděné tvrzení daně.

Dle názoru žalobce daňové orgány nesprávným způsobem interpretují povahu a funkci pokuty za opožděné tvrzení daně. Žalobce souhlasil s tím, že pokuta se vztahuje ke konkrétnímu podání, tedy k daňovému přiznání v rámci jednoho vyměřovacího či doměřovacího řízení. Vždy se však vychází ze stejné základny, tj. z poslední známé stanovené daňové povinnosti. Naprosto zavádějící je tvrzení daňových orgánů, že postup dle § 250 daňového řádu se uplatní nikoli pouze ve formě uložení více pokut na téže dani, ale že i výše pokuty se vztahuje pouze k jednomu vyměřovacímu či doměřovacímu řízení. Dle názoru žalobce výše pokut jak za opožděné podání řádného daňového tvrzení, tak za opožděné podání dodatečného daňového tvrzení má být stanovena na základě poslední známé daně tak, jak byla stanovena správcem daně v průběhu celého daňového řízení. Daňový řád neváže stanovení výše pokuty za opožděné tvrzení daně v § 250 odst. 1 daňového řádu jen a pouze na skutečnosti uvedené v jednom konkrétním daňovém tvrzení, ale na „stanovenou daň“. Tento pojem je dle názoru žalobce třeba vykládat v kontextu celého daňového řádu (srov. např. jeho § 1 odst. 3 či § 20 odst. 2) tak, že se jím rozumí daň stanovená na základě jak řádného, tak mimo dodatečného daňového přiznání. Je evidentní, že daňový řád stojí na zásadě, že daň může být stanovena po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně. S ohledem na konstrukci daňového řízení (viz § 134 odst. 1 daňového řádu) jako určitého „kontinua“, které začíná vznikem daňové povinnosti a končí jejím zánikem, je nutno dospět k závěru, že stanovení daně se může dít i na základě dodatečného daňového přiznání, nejen přiznání řádného. Tomuto závěru odpovídá i § 147 odst. 1 a § 134 odst. 3 daňového řádu. Pro výklad správce daně a žalovaného naopak daňový řád oporu neposkytuje.

Žalobce měl za to, že výklad daňových orgánů je třeba odmítnout i za použití argumentu *reductionis ad absurdum*. Výklad daňových orgánů by musel platit i pro případ, kdyby určitý daňový subjekt v opožděném daňovém přiznání záměrně uvedl nižší daň, než která měla ve skutečnosti být, a to z důvodu, aby se vyhnul povinnosti úhrady vyšší pokuty za opožděné tvrzení daně. Nižší daň by mu pak byla skutečně vyměřena a stala by se i základem pro výpočet pokuty za opožděné podání tvrzení daně. Daňový subjekt by následně podal daňové přiznání na vyšší (správnou) daň a tak by se při výkladu zastávaném daňovými orgány mohl vyhnout úhradě pokuty ve (správné) výši stanovené daně. Žalobce měl s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu za to, že je pojem „stanovená daň“ je třeba vykládat v kontextu celého zákona a v souladu se zásadou *in dubio mitius*. Další relevantní argument svědčící pro snížení pokuty za opožděné tvrzení daně lze dovodit ze samotného úmyslu zákonodárce a textu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který ve svém § 41 odst. 5 explicitně stanovil, kdy dochází ke snížení daňového příslušenství daně. Zvýšení daně upravené v § 68 zákona o správě daní a poplatků plnilo identickou funkci a účel dnešní pokuty za opožděné tvrzení daně. Pokud by tedy zákonodárce měl v úmyslu zachovat dřívější stav spočívající v tom, že při snížení daňové povinnosti v důsledku dodatečného daňového přiznání se sankce v podobě zvýšení daně za opožděné daňové přiznání nemění, pravděpodobně by implementoval výše uvedenou obdobnou textaci § 41 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků do daňového řádu. Zákonodárce ovšem v daňovém řádu stanovil, že

příslušenství (včetně pokuty za opožděné tvrzení daně) sleduje právní osud daně, a to bez dalších limitujících podmínek pro jeho snížení.

K argumentaci žalovaného, že daňový řád neumožňuje snížit výši pokuty, žalobce uvedl, že ani právní úprava úroku z prodlení neobsahuje žádné ustanovení, které by stanovilo, že by se při změně poslední známé daně měla změnit výše úroku z prodlení. Pokud by tedy žalovaný postupoval dle svých závěrů uvedených v napadeném rozhodnutí, nesměl by vydat ani nové platební výměry na úroky z prodlení. Právní názor žalovaného, opírající se o vznik pokuty *ex lege*, nemůže vést k závěru, že daňovým orgánům nelze vytýkat stanovení výše pokuty. Žalobce měl za to, že úrok z prodlení bezpochyby obsahuje vedle ceny peněz též sankční složku, čímž se svým účelem výrazněji neliší od účelu pokuty za opožděné tvrzení daně. Názor žalovaného, že jiný postup při stanovení úroku z prodlení tkví v jeho zcela rozdílném účelu, je tedy nezbytně odmítnout. Žalobce nepopřel, že další funkcí pokuty za opožděné tvrzení daně je zvýšení motivace daňového subjektu k včasnému uplatnění podání nezbytných k řádnému stanovení daně, avšak měl za to, že daňový subjekt nelze motivovat ukládáním sankcí ve výši, která může značně převyšovat samotnou daň stanovenou v průběhu lhůty pro stanovení daně.

Žalobce tak byl toho názoru, že žalovaný byl v dané věci povinen zahájit (nové) řízení o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně. Žalobce dodal, že daňový řád nedostatečně řeší problematiku procesního postupu v případě obrany daňového subjektu při nevydávání nových platebních výměrů a sankcí vznikajících *ex lege*. Vydáním rozhodnutím ze dne 26. 4. 2013 dal správce daně žalobci bezesporu najevo, že procesní postup dle § 38 daňového řádu se v tomto případě neaplikuje. Dle názoru žalobce nelze použít ani institut námítky dle § 159 daňového řádu, jenž je opravným prostředkem proti úkonům správce daně při placení daní. Žalobce závěrem navrhl, aby Městský soud v Praze napadené rozhodnutí i předcházející rozhodnutí správce daně zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že spornou právní otázkou jsou v podstatě dvě okolnosti. První z nich je odlišný náhled na podání ze dne 11. 4. 2013 a na přípis ze dne 26. 4. 2013. Dle názoru žalovaného se o pokutě za opožděné tvrzení daně neprovádí samostatné vyměřovací řízení a pokuta je tak sankčním následkem nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, která vzniká ze zákona. Výši pokuty oznamuje správce daně deklaratorním platebním výměrem. Podání ze dne 11. 4. 2013 v tomto směru nemůže zahájit řízení o vydání platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně, neboť platební výměr vydává správce daně pouze a jen z úřední povinnosti. Z přípisu ze dne 26. 4. 2013 je patrné, že se v podstatě jedná pouze o sdělení repliky na právní názor žalobce vyslovený v podání ze dne 11. 4. 2013, a sice na možnost změny již vydaných platebních výměrů na pokutu za opožděné tvrzení daně. Z tohoto pohledu tak nelze považovat přípis správce daně ze dne 26. 4. 2013 za rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu.

Dle názoru žalovaného je druhou spornou okolností to, zda snížení daňové povinnosti na základě podaného dodatečného daňového přiznání má vliv na pravomocnou pokutu za opožděné tvrzení daně (za pozdě podané řádné daňové přiznání). Tato otázka je však dle názoru žalovaného subsidiární vůči výše uvedeným procesním otázkám. S ohledem na povinnost, kterou postihuje sankce dle § 250 daňového řádu, je zcela zřejmé, že stanovenou daň ve smyslu citovaného ustanovení se rozumí pravomocně stanovená daň na základě pozdě podaného daňového přiznání. Tuto situaci nelze srovnávat s § 252 daňového řádu upravující

úrok z prodlení, který je vázán na splatnou daň, resp. na její poslední známou výši, neboť pouze z této výše je nutné odvodit úrok z prodlení jako cenu peněz, kterou měl žalobce odvést do státního rozpočtu v zákonem stanovené lhůtě. Jestliže na základě podaného dodatečného daňového přiznání dojde ke změně výše poslední známé daně, nelze tento účinek spojit s následkem pozdě podaného daňového přiznání, na základě něhož již byla daň stanovena a pravomocně vyměřena. Pokuta za opožděné tvrzení daně se tedy vztahuje vždy k jednomu podanému přiznání, ať již řádnému či dodatečnému. Žalovaný tak považoval výklad § 250 daňového řádu za zcela zřejmý, neboť stanovená daň určená pro výpočet pokuty má přímou návaznost na podání žalobce, tj. na podání řádného daňového přiznání. Případné dodatečné daňové přiznání k totožné dani na tuto pravomocně předepsanou pokutu nemá vliv, neboť ta je následkem pozdě podaného daňového přiznání, který dodatečné daňové přiznání nemůže nijak zhojit.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Rozhodl přitom bez jednání, za podmínek daných § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žaloba není důvodná.

Při posouzení věci vyšel soud z následující právní úpravy.

Podle § 2 odst. 5 daňového řádu příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.

Podle § 250 odst. 1 daňového řádu 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. Podle § 252 odst. 1 daňového řádu platí: Daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.

Podle § 252 odst. 2 daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.

Soud považuje nejprve za vhodné vyjádřit se k procesním aspektům věci. Soud ze správního spisu podává, že nyní posuzovaný postup daňových orgánů byl zahájen podáním žalobce ze dne 11. 4. 2013, nadepsaným „Věc: Vydání platebních výměrů na pokuty za opožděné tvrzení daně po podání dodatečných daňových přiznání“, v němž žalobce poukázal na platební výměry vydané v průběhu října 2012 na pokuty za opožděné tvrzení daně

z přidané hodnoty za sedm zdaňovacích období (od 1. 10. 2010 do 30. 6. 2012). Žalobce konstatoval, že dne 7. 1. 2013 podal dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, a to na nižší daňové povinnosti. Tato skutečnost přitom byla správcem daně zohledněna při stanovení výše úroku z prodlení, v níž byla kalkulována nově stanovená a splatná daň. Žalobce měl za to, že podání dodatečných daňových přiznání by mělo být zohledněno rovněž i při vyměření pokut za opožděné tvrzení daně, neboť podáním dodatečných daňových přiznání dochází ke změně výše stanovené daně rozhodné pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně.

Na podání ze dne 11. 4. 2013 odpověděl správce daně přípisem ze dne 26. 4. 2013, v němž žalobci sdělil, že výše pokuty ve smyslu § 250 odst. 1 daňového řádu je stanovena přímo v zákoně. Její výše tak byla sdělena žalobci samostatným platebním výměrem po pravomocném vyměření daně. Výše pokuty sleduje osud daně, ale jen v rámci jednoho vyměřovacího či doměřovacího řízení, tj. vztahuje se ke konkrétnímu podání, tedy k daňovému přiznání či k dodatečnému daňovému přiznání, nikoli k poslední známé dani. Výše pokuty může být změněna jen v závislosti na výsledku odvolacího řízení k danému platebnímu výměru na daň nebo po rozhodnutí soudu o výši daně daňové povinnosti. Snížení pokuty v případě podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, než byla poslední známá daň, však není zákonem upraveno.

Proti přípisu ze dne 26. 4. 2013 podal žalobce dne 26. 7. 2013 odvolání, v němž podrobně argumentoval mj. tím, že přípis ze dne 26. 4. 2013 je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů v otázce odlišnosti řízení o pokutě za opožděné tvrzení daně a řízení o úroku z prodlení a nezákonný pro nesprávné hodnocení právní otázky týkající se nutnosti změnit výši pokuty za opožděné tvrzení daně poté, co v rámci doměřovacího řízení dojde ke stanovení daně v jiné výši. O odvolání žalobce ze dne 26. 7. 2013 rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 2. 9. 2013, v němž odkázal na to, že správce daně již v přípisu ze dne 26. 4. 2013 uvedl, že dle § 250 odst. 1 daňového řádu je výše pokuty stanovena přímo zákonem. Vzhledem k tomu, že sankce není ponechána na správním uvážení správce daně, není přípis ze dne 26. 4. 2013 rozhodnutím a ani ho za rozhodnutí považovat nelze, neboť správce daně není nadán pravomocí o podání žalobce ze dne 11. 4. 2013 vůbec rozhodovat. Z § 109 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že odvolat se lze pouze proti rozhodnutím správce daně, přičemž správce daně je oprávněn rozhodovat pouze o věcech, k nimž má zákonem stanovenou rozhodovací pravomoc. Správce daně tedy řízení ve věci odvolání žalobce ze dne 26. 7. 2013 zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tedy pro zjevnou právní nepřipustnost podání žalobce. Proti rozhodnutí ze dne 2. 9. 2013 podal žalobce odvolání ze dne 23. 9. 2013, v němž namítal, že přípis ze dne 26. 4. 2013 je rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu, že správce daně byl povinen zahájit řízení o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně, jehož výsledkem by bylo vydání (nových) rozhodnutí o pokutě za opožděné tvrzení daně, že přípis ze dne 26. 4. 2013 je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů atp. O odvolání žalobce ze dne 23. 9. 2013 rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

S ohledem na to, že obsah správního spisu a jednotlivých v něm založených dokumentů je mezi stranami nesporný, nepovažuje soud za nutné podrobně rekapitulovat obsah všech vydaných rozhodnutí daňových orgánů a pouze ve stručnosti uvádí, že ve správním spise jsou založena rozhodnutí správce daně týkající se daňových povinností žalobce ohledně daně z přidané hodnoty za jednotlivá čtvrtletí let 2010, 2011 a 2012. Z nich vyplývá, že správce daně nejprve vydal platební výměry na daň z přidané hodnoty, platební výměry na úrok z prodlení a platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení daně. Žalobce následně podal dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací

období, přičemž svůj postup odůvodnil tím, že nesprávně přiznal daň jinak, než stanoví zákon, čímž zvýšil daň na výstupu a výslednou daňovou povinnost (srov. např. podání žalobce ze dne 7. 1. 2013). Na to správce daně reagoval vydáním dodatečných platebních výměrů a nových platebních výměrů na úrok z prodlení. Správce daně však nevydal žádná rozhodnutí týkající se platebních výměrů na pokuty za opožděné tvrzení daně.

Soud při posouzení procesních aspektů věci vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 – 43, publ. pod č. 3290/2015 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud při interpretaci § 254 daňového řádu a v něm zakotveného institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně akcentoval zásadu, že smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši. Daňové orgány musí k naplnění této zásady směřovat ve všech svých postupech, přičemž je nutné vyjít z jejího širšího pojetí, tedy ve správné výši stanovit nejen daň samotnou, ale i její příslušenství (§ 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). V daňovém řádu je zakotvena celá řada institutů, při jejichž realizaci postupují daňové orgány neformálně (fakticky); pokud zákon dává možnost daňovému subjektu domoci se podáním námítky „zprocesnění“ takového postupu (jak je tomu např. dle § 254 odst. 5 daňového řádu), nelze z toho zároveň dovozovat, že by neuplatněním námítky jeho právo na vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně ve správné výši zaniklo. Daňový řád totiž v žádném svém ustanovení nestanoví, že by neuspokojené nároky daňových subjektů při placení daní zanikaly jinak než marným uplynutím lhůty pro placení daně; naopak v jeho § 20 odst. 2 se výslovně uvádí, že daňový subjekt má práva a povinnosti při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku. Nejvyšší správní soud citovaný rozsudek uzavřel konstatováním, že daňové orgány pochybily, když se žádostí daňového subjektu o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně odmítly zabývat z ryze formálních procesních důvodů a neposoudily ji jako podnět k provedení toho, k čemu byly *ex offio* povinny. Daňové orgány se měly pokusit svá předchozí pochybení z vlastní iniciativy napravit, resp. v případě, že by shledaly žádost daňového subjektu nedůvodnou, daňový subjekt o tom přinejmenším uvědomit, nikoli se s poukazem na procesní ustanovení vyhnout věcnému posouzení jeho žádosti.

Na výše uvedené závěry navázal Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 22. 7. 2015, č. j. 2 Afs 80/2015 – 39, v němž se zabýval případem týkajícímu se úroku z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud i v tomto případě konstatoval, že nárok daňového subjektu na plnění z titulu jeho daňověprávního vztahu ke státu je časově limitován zásadně jen prekluzivní lhůtou pro jeho přiznání či vyplacení. Pokud se daňový subjekt domáhá plnění na základě takového nároku, byť třeba jen částečně, opakovaně anebo v delším časovém odstupu od doby, kdy mohl být takovýto nárok uplatněn poprvé, avšak stále ještě v rámci prekluzivní lhůty, je na správci daně, aby se s jeho požadavkem patřičným procesním postupem vypořádal, tj. dal mu zákonem předepsaným způsobem najevo, jak na jeho tvrzený nárok nahlíží (vydal o tom rozhodnutí, učinil faktický úkon např. v podobě poukázání vratitelného přeplatku aj.). Neučiní-li tak, tj. zůstane-li správce daně nečinný, je daňový subjekt oprávněn domáhat se nápravy nejprve podle § 38 daňového řádu. Není-li ani takto daňový subjekt uspokojen, má k dispozici – podle povahy tvrzeného omisivního jednání správce daně – prostředky soudní ochrany, tedy žalobu na ochranu před nečinností správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.) či žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu (§ 82 a násl. s. ř. s.).

Soud na základě shora uvedeného uvádí, že i v nyní posuzované věci se žalobce domáhá po správci daně určitého plnění z titulu daňověprávních vztahů. Žalobce řízení o pokutě za opožděné tvrzení daně připodobňoval k řízení o úroku z prodlení, přičemž tvrdil, že

žalovaný byl v dané věci povinen zahájit (nové) řízení o uložení pokuty, a to v důsledku podání dodatečných daňových přiznání na nižší daňovou povinnost. Pokud by byla argumentace žalobce správná a daňové orgány by na základě skutečností zjištěných v důsledku podání dodatečných daňových přiznání skutečně tížila *ex offio* povinnost změnit výši pokuty za opožděné tvrzení daně, pak by dle názoru soudu bylo na danou věc možné přiměřeně aplikovat závěry shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu. Daňovým orgánům by tedy nebránila v doměření pokuty za opožděné tvrzení daně ve „správné“ výši a následnému vrácení přeplatku žalobci pouhá formální neexistence konkrétního ustanovení daňového řádu, který by takový postup výslovně předjímal, neboť zásady, na nichž je daňový řád postaven, by daňovým orgánům umožňovaly postupovat neformálně (fakticky).

V dané věci nutné zdůraznit, že daňové orgány daly žalobci srozumitelným způsobem najevo, jak na jeho tvrzený nárok nahlíží. Soud sice nepřehlédl, že správce daně rozhodnutí ze dne 2. 9. 2013 nesprávně odůvodnil tím, že sankce není ponechána na správním uvážení správce daně a přípis ze dne 26. 4. 2013 tak nelze považovat za rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu (k tomu soud ve stručnosti uvádí, že při určení, zda je či není akt správního orgánu soudně přezkoumatelným rozhodnutím, nehraje roli, zda správní orgán je při jeho vydávání oprávněn užít správní uvážení či nikoli). Soud však má za to, že pochybení správce daně napravil žalovaný, jenž v napadeném rozhodnutí žalobci podrobně vysvětlil důvody, které daňové orgány vedly k závěru, že nepřistoupily ke snížení již uložené pokuty za opožděné tvrzení daně. Rozdíl oproti závěrům citované judikatury Nejvyššího správního soudu tedy spočívá v tom, že daňové orgány namísto neformálního vyřízení žalobcem uplatňovaného nároku zvolily postup, jehož výsledkem bylo vydání formálního správního rozhodnutí. S ohledem na to v dané věci ztrácí význam otázka, zda přípis ze dne 26. 4. 2013 byl či nebyl rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu, neboť žalobce se svým postupem v konečném důsledku domohl věcného přezkumu svého uplatňovaného nároku daňovými orgány, resp. vydání rozhodnutí, v němž daňové orgány žalobci vysvětlily, proč jeho nároku nevyhověly. Soud má tedy v dané věci k dispozici dostatečný podklad pro posouzení správnosti postupu daňových orgánů. Pokud by soud dospěl k závěru, že daňové orgány skutečně měly povinnost změnit výši pokuty za opožděné tvrzení daně, pak by bylo namíste napadené rozhodnutí zrušit pro nezákonnost v něm vyjádřených závěrů. Naopak pokud by byl žalobcem uplatňovaný nárok nedůvodný, pak by daňové orgány skutečně nebyly povinny své závěry o pokutě za opožděné tvrzení daně jakkoli měnit a nebyl by dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí pouze z procesních důvodů, resp. kvůli tomu, že daňové orgány vyjádřily svůj náhled na věc žalobce ve formě, která umožňuje vyšší ochranu veřejných subjektivních práv žalobce (tj. namísto nečinnosti, případně neformálního sdělení žalobci, vydaly ve věci žalobce formální správní rozhodnutí).

Soud dosavadní závěry shrnuje tak, že pro vyřešení merita sporu nejsou rozhodné formální (procesní) aspekty věci, ale posouzení hmotněprávní otázky, konkrétně toho, zda žalobci za popsané procesní situace skutečně svědčil nárok na snížení pokuty za opožděné tvrzení daně. K argumentaci žalobce poukazující na údajnou podobnost institutů úroku z prodlení a pokuty za opožděné tvrzení daně soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS, v němž se Nejvyšší správní soud komplexně zabýval povahou finančních sankcí stanovených v daňovém řádu, mj. i úrokem z prodlení. Soud na citované usnesení v podrobnostech odkazuje a jeho podstatné závěry shrnuje tak, že Nejvyšší správní soud charakterizoval úrok z prodlení jako paušalizovanou náhradu za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně. Plynutím času celková výše úroku z prodlení narůstá, přičemž procentní sazba úroku z prodlení se odvíjí od repo sazby České národní

banky. Způsob vymezení úroku z prodlení tak reflektuje jak aktuální „cenu peněz“ při pozdní platbě, tak délku prodlení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ekonomický účel úroku z prodlení zjevně nemá povahu trestu (avšak mohl by ji nabýt v případě, pokud by byl stanoven v přemrštěné výši).

S ohledem na tyto závěry tedy soud ve vztahu k dané věci konstatuje, že právní režim úroku z prodlení je determinován především ekonomickou podstatou tohoto institutu, jenž je zaměřen na hodnocení a následnou kompenzaci újmy státnímu rozpočtu způsobenou pozdní úhradou daně. Pokud se tedy po vyměření úroku z prodlení následně zjistí, že neuhrazená daň měla být stanovena v nižší výši, pak je tím odůvodněno i snížení výše úroku z prodlení, neboť tím v podstatě dojde ke zjištění „újmy“ způsobené státnímu rozpočtu v menším rozsahu, čímž by se měla snížit i náhrada za tuto újmu způsobenou. Úrok z prodlení tedy lze považovat za sankci pouze v tom smyslu, že daňový subjekt musí v každém případě zaplatit „cenu peněz“ (tj. i v takovém případě, kdy by z hlediska daňového subjektu nemělo půjčení peněz, resp. jejich pozdní úhrada, žádný ekonomický význam), a nelze jej chápat jako trestní sankci. I pokud by soud přistoupil na argumentaci žalobce, že zákonná výše úroku z prodlení je „přemrštěná“ a do jisté míry plní funkci sankce, pak to nic nemůže měnit na závěr, že hlavní účel úroku z prodlení je právě kompenzace ekonomické újmy státu.

Pokuta za opožděné tvrzení daně pak nepochybně představuje správní sankci trestněprávního charakteru. To ostatně vyplývá již z jejího názvu a tuto premisu nezpochybňuje ani žalobce. Oproti úroku z prodlení je pokuta za opožděné tvrzení daně stanovena fixní částkou, přičemž zákon omezuje maximální výši pokuty (srov. § 250 odst. 5 daňového řádu). Pokuta za opožděné tvrzení daně tedy představuje jednorázový „trest“ za porušení povinnosti daňového subjektu podat daňové tvrzení řádně a včas. Soud podotýká, že opožděné tvrzení daně nemá (naproti prodlení s úhradou daně) za následek přímou, konkrétní peněžní částkou jednoznačně vyčíslitelnou újmu státu. Soud připouští, že zákonná konstrukce ukládání výše pokuty se může jevit poněkud nestandardní, neboť správce daně při jejím stanovení nedisponuje správním uvážením a není tedy oprávněn posuzovat okolnosti, které zákonodárce obvykle pokládá za podstatné pro určování výše trestu za porušení jiných veřejnoprávních povinností, tj. typicky především závažnost protiprávního jednání, osobní a majetkové poměry osoby odpovědné za spáchání správního deliktu atp. K tomu soud pro ilustraci uvádí, že při ukládání pokut podle zákona o správě daní a poplatků byl správce daně povinen přihlídnout zejména k závažnosti, době trvání a následkům protiprávního jednání (srov. § 37 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Dle názoru soudu však zákonná konstrukce výše pokuty za opožděné tvrzení daně ve smyslu § 250 daňového řádu výše uvedená kritéria do jisté míry „objektivizuje“, neboť s rostoucím počtem dní prodlení a s výší daňové povinnosti, k níž se daňové tvrzení váže, narůstá i závažnost protiprávního jednání daňového subjektu a tím i výše sankce. Výpočet výše sankce ze stanovené daně pak nepřímo odráží i kritérium majetkových poměrů daňového subjektu.

Ústavnost zákonné konstrukce výpočtu výše pokuty za opožděné tvrzení daně, a potažmo i celého ustanovení § 250 daňového řádu, posuzoval Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, v němž konstatoval, že účelem předmětné právní úpravy bylo uložení sankce za podání daňového přiznání po stanovené lhůtě nebo za jeho nepodání vůbec. Ústavní soud uvedl, že smyslem existence daní je zajištění financování veřejných potřeb společnosti. Správné zjištění a stanovení daní je pak spolu se zabezpečením jejich úhrady cílem správy daní. Protiprávní a ve své podstatě škodlivé jednání je ze zákona sankcionováno tak, že se "nevypláčí". Ústavní soud připomenul, že podle § 1 odst. 3 daňového řádu je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování podané daňovým subjektem

"základem pro správné zjištění a stanovení daně" a tedy nezbytným prvkem pro fungování daňového systému. Správa daní je ostatně obecně postavena na principu, podle něhož má daňový subjekt povinnost a břemeno tvrzení ohledně svých daňových povinností.

Na základě citovaného nálezu Ústavního soudu soud ve vztahu k dané věci uvádí, že pokuta za opožděné tvrzení daně má kromě jiného i funkci preventivně-motivační ve smyslu donucení daňového subjektu k řádné spolupráci se správcem daně. Každá sankce, resp. hrozba jejího uložení totiž slouží jako negativní motivace k tomu, aby příslušné subjekty byly odstraněny od porušování primární povinnosti. V trestním právu k tomu lze srovnat např. funkce trestu jakožto individuální a generální prevence páčání trestných činů. Soud tedy konstatuje, že zatímco základ právní konstrukce úroku z prodlení je třeba hledat v objektivní újmě dané státnímu rozpočtu, pak základ pokuty za opožděné daňové tvrzení naopak lze nalézt v určitém působení tohoto institutu na subjektivní stránku daňového subjektu, který je jí negativně motivován k řádnému a včasnému podání daňového přiznání. K argumentům žalobce, který výši pokuty navazuje výhradně na objektivní skutečnost, tedy na „správnou“ výši daňové povinnosti za dané zdaňovací období, soud poukazuje na to, že v daném případě to byl sám žalobce, který uvedl v pozdě podaném daňovém tvrzení údaje, na jejichž základě mu byla stanovena pokuta (později sám žalobce v řízení před daňovými orgány připustil, že při výpočtu výše daně postupoval nesprávně, k tomu srov. např. podání ze dne 19. 2. 2013, založené ve správním spise). V daném případě tedy nic nebrání tomu, aby bylo možné zavinění žalobce vztahovat k údajům uvedeným v konkrétním daňovém tvrzení (které sám žalobce pokládal za správné, avšak přesto nesplnil povinnost podat toto tvrzení včas), a nikoli k objektivní, následně zjištěné „správné“ výši daně (o této výši totiž žalobce v době, v níž porušoval povinnost podat včas daňové přiznání, nevěděl). V daném případě je uložena výše sankce závislá na podání daňového tvrzení *v jím předpokládané* výši (a tím se vztahuje na žalobcem předpokládanou závažnost následků spojených s prodlením s podáním daňového tvrzení), nikoli na následně zjištěné „správné“ výši daně (kterou žalobce v době svého protiprávního jednání neznal, resp. nepředpokládal).

Výše uvedené dílčí závěry lze v intencích citovaného nálezu Ústavního soudu shrnout tak, že zákonodárce zvolil právní konstrukci pokuty ve smyslu § 250 daňového řádu (tj. vznik *ex lege* v předem dané výši odvozené z určitého základu) pouze z důvodu předvídatelnosti práva, a s tím související právní jistoty, zamezení libovůle ze strany orgánu veřejné moci, snížení rizika korupce, administrativní zvladatelnosti (automatizace ukládání sankce u správce daně) a rychlosti řízení. Naopak nelze tvrdit, že by zákonodárce zamýšlel navázat výši pokuty pokutu na objektivně zjištěnou výši daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období. I s ohledem na zásady správního trestání, resp. s ohledem na působení správních sankcí na budoucí jednání daňových subjektů, je tedy třeba pojem „stanovená daň“ ve smyslu § 250 odst. 1 daňového řádu interpretovat jako daň přímo související s konkrétním protiprávním jednáním daňového subjektu, v daném případě související (pouze) s pozdě podaným řádným daňovým tvrzením. Naopak okolnosti vzniklé až po uložení pokuty nejsou z hlediska subjektivní stránky daňového subjektu (ve vztahu k podání konkrétního daňového tvrzení) relevantní. Ostatně, pokud by platila argumentace žalobce, která odhlíží od působení správní sankce na subjektivní stránku daňových subjektů, pak by patrně nic nebránilo správcům daně zvyšovat pokuty za opožděné tvrzení daně v případech, kdy se následně zjistí, že daň měla být správně zjištěna ve vyšší výši, než kterou daňový subjekt uvedl v pozdě podaném daňovém tvrzení a o níž se domníval, že je správná.

Soud pro úplnost podotýká, že ač Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, posuzoval především ústavní aspekty § 250 daňového řádu, přesto se nepřímo

vyjádřil i k pojmu „stanovená daň“ ve smyslu citovaného ustanovení. Ústavní soud např. konstatoval, že „výše pokuty za opožděné tvrzení daně (je) vázána na subjekt plátce daně a je odvozena od výše daně (na základě ekonomické aktivity), která je předmětem tvrzení“ (viz bod 54 citovaného nálezu), resp. že pokuta za opožděné tvrzení daně „vzniká přímo ze zákona (*ex lege*) ve stanovené výši odvozené od daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení“ (bod 66 citovaného nálezu). Ústavní soud tedy výslovně vztáhl výši pokuty za opožděné tvrzení daně na konkrétní daňové tvrzení a zároveň na žádném místě citovaného nálezu nevyjádřil ani nenaznačil závěr, že by se výše pokuty měla přepočítávat v případě následné korekce daňové povinnosti.

Ačkoli má soud za to, že shora uvedené argumenty spolehlivě vyvracejí jádro žalobních námitek žalobce, přesto považuje za vhodné alespoň stručně se vyjádřit k dalším dílčím argumentům žalobce. K argumentaci žalobce poukazující na § 2 odst. 5 daňového řádu soud poukazuje na již citované usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS, v němž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že citované ustanovení je třeba pojímat v procesním kontextu tak, že vymezuje správci daně rozsah jeho působnosti a je bez významu pro hmotněprávní sankční charakteristiku penále. Obdobně lze konstatovat, že § 2 odst. 5 daňového řádu je bez významu pro hmotněprávní aspekty pokuty za opožděné tvrzení daně, a potažmo tak i pro hmotněprávní otázky ohledně stanovení výše pokuty (tj. i pro interpretaci pojmu „stanovená daň ve smyslu § 250 odst. 1 daňového řádu). Soud nadto konstatuje, že ze správního spisu nevyplývá, že by platební výměry vydané na základě opožděných daňových tvrzení (které tvořily základ pro vyměření pokut za opožděné tvrzení daně) nebyly z procesního hlediska nijak zpochybněny (nedošlo k jejich zrušení či k jejich změně). Procesní „osud“ těchto platebních výměrů ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu se tedy ani po podání dodatečných daňových přiznání žalobcem nijak nezměnil.

K námitce žalobce, který s poukazem na § 41 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (ve znění: *Dojde-li v důsledku dodatečného daňového přiznání podle odstavce 4 ke snížení původní daňové povinnosti, sníží se současně s výjimkou pokut a zvýšení daně i daňové příslušenství připadající na částku snížení původní daňové povinnosti, a to od původního dne splatnosti.*) argumentoval úmyslem zákonodárce změnit přijetím daňového řádu předchozí právní úpravu sankcí za opožděné daňové tvrzení, soud uvádí, že i sám žalobce z citovaného ustanovení dovozoval, že při snížení daňové povinnosti v důsledku dodatečného daňového přiznání se sankce za opožděné podání daňového přiznání neměnila. Pokud tedy žalobce argumentuje úmyslem zákonodárce, pak ze systematiky daňového řádu a z důvodové zprávy k daňovému řádu (dostupné na www.psp.cz) vyplývá, že záměrem zákonodárce bylo prostřednictvím § 2 odst. 5 daňového řádu definovat pojem „příslušenství daně“ a v nejzákladnějších obrysech upravit jeho procesní režim. Naopak účelem citovaného ustanovení nebyla úprava hmotněprávních aspektů jednotlivých institutů uvedených v daňovém řádu. Z důvodové zprávy k § 250 daňového řádu pak vyplývá, že toto ustanovení mělo nově upravovat postih za opožděné podání daňového přiznání, hlášení, vyúčtování, a to i v případě dodatečných podání, přičemž pokuta vzniká přímo ze zákona ve stanovené výši, nastanou-li zde předpokládané skutečnosti. Dle názoru soudu tedy žalobcem namítanou „novost“ právní úpravy lze spatřovat právě v konstrukci výše pokuty vznikající *ex lege*, bez nutnosti, aby správce daně aplikoval správní uvážení, nikoli v tom, že by v daňovém řádu zákonodárce zamýšlel opustit princip jednoznačně vyjádřený v § 41 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. K poukazu na § 68 zákona o správě daní a poplatků soud podotýká, že citované ustanovení hovoří o zvýšení „příslušné vyměřené daně“, nikoli o „správně“ stanovené dani.

K interpretaci pojmu „stanovená daň“ ve smyslu § 250 daňového řádu soud podotýká, že užití této formulace nasvědčuje vázanosti výše pokuty na výši určenou formálně-procesním způsobem správcem daně (srov. např. terminologii § 20 odst. 2 daňového řádu, který se zmiňuje o *zjištění a stanovení* daně, přičemž rovněž uvádí běh *lhůty pro stanovení daně* atp.), nikoli na „správnou“ výši daňové povinnosti. Nic tedy nenásvědčuje tomu, že by zákonodárce zamýšlel vázat výši pokuty za opožděné daňové tvrzení na daňové řízení pojímané jako „kontinuum“, tedy na okolnosti vzniklé kdykoli během prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jak naznačuje žalobce. S ohledem na výše uvedené je tedy třeba pojem „stanovená daň“ ve smyslu § 250 odst. 1 daňového řádu vykládat tak, že se vztahuje ke konkrétnímu daňovému tvrzení, resp. ke konkrétnímu řízení, jehož předmětem je (pouze) konkrétní pozdě podané daňové tvrzení. K námitce, v níž žalobce užívá argumentaci *ad absurdum*, soud podotýká, že za žalobcem popsané situace by hypotetický daňový subjekt riskoval uplatnění dalších sankčních institutů stanovených daňovým řádem (tj. kromě pokuty za opožděné podání dodatečného daňového přiznání i stanovení daňového penále či vyššího úroku z prodlení), a jeho jednání by za předpokladu bezvadného postupu správce daně nedávalo racionální smysl.

S ohledem na všechny shora uvedené argumenty soud dospěl k závěru, že v dané věci nelze použít ani princip *in dubio mitius*, neboť tento princip nelze aplikovat na každý případ, kdy daňový subjekt nabízí odlišnou interpretaci, než jakou provedly daňové orgány. K aplikaci zmíněného principu lze přistoupit pouze v případě, kdy je přítomen rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoliv pouze výklad obtížně obhajitelný a formalistický (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 57/2013 – 34). Soud porušení principu *in dubio mitius* v nyní projednávaném případě neshledal, neboť žalobcem předkládaný výklad je obtížně obhajitelný a ve světle shora uvedených argumentů nemůže obstát.

Soud tedy uzavírá, že pokuta za opožděné tvrzení daně ve smyslu § 250 daňového řádu se vztahuje k jednomu daňovému tvrzení, resp. k dani na základě tohoto tvrzení vyměřené, a v dané věci tedy nebyl dán důvod pro to, aby daňové orgány na základě následně podaného dodatečného daňového tvrzení zahajovaly nové řízení, v němž by byl dán prostor pro revizi výše již uložené (a žalobcem do té doby nezpochybněné) pokuty za opožděné podání řádného daňového tvrzení. Pokud tedy daňové orgány ve věci pravomocně stanovených pokut za opožděné tvrzení daně nekonaly a důvody tohoto postupu žalobci srozumitelně a přiléhavě vysvětlily v napadeném rozhodnutí, lze jejich postup považovat za zákonný a správný.

VI. Závěr

Z výše uvedených důvodů dospěl Městský soud v Praze k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

P o u č e n í : 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.

V Praze dne 28. června 2017

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová