



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a JUDr. Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **Ing. I. Š.**, nar. x, bytem X, zastoupený společností VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o., IČ 61246115, se sídlem Jungmannova 31, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 417/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2014, č. j. 13551/14/5000-14104-700519, o pokutě za opožděné tvrzení daně,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2014, č. j. 13551/14/5000-14104-700519 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Říčanech ze dne 26. 9. 2013, č. j. 3050810/13/2122-24801-208943, **se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II.** Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Říčanech (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 09. 2013, č. j. 3050810/13/2122-24801-208943, kterým byla žalobci uložena pokuta za opožděné podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 25.646,- Kč.

Pro přehlednost soud nejprve shrnuje skutkový stav zjištěný ze správního spisu.

Žalobce ve zdaňovacím období roku 2010 dosahoval příjmy za výkon funkce jednatele pro společnost S. M. S. s.r.o., se sídlem X, (dále jen „plátce“ nebo „zaměstnavatel“). Ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) představovaly tyto příjmy příjem ze závislé činnosti. Žalobce byl tedy pro účely jejich zdanění považován za zaměstnance.

Žalobce podepsal u plátce v zákonné lhůtě prohlášení podle ustanovení § 38k odst. 5 ZDP. Na základě této skutečnosti provedl plátce pro žalobce dne 25. 03. 2011 v souladu s ustanovením § 38ch ZDP výpočet daně, roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění při zohlednění nezdanitelných částek ze základu daně podle § 15 ZDP a slev na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP za předmětné zdaňovací období. Ve výsledku vykázal žalobce na dani v předmětném zdaňovacím období částku ve výši 512.910,- Kč. Na zálohách mu byla v průběhu zdaňovacího období plátcem sražena částka ve výši 516.615,- Kč. Žalobci tedy na základě předmětného vyúčtování vznikl za toto zdaňovací období přeplatek na dani ve výši 3.705,00 Kč.

Správce daně v září 2013 vyzval telefonicky žalobce, aby doplnil svá tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 s poukazem na proběhlou kontrolu hlášenek daně z převodu nemovitostí. Na základě uvedené výzvy podal žalobce dne 23. 09. 2013 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, které označil jako řádné. V tomto přiznání žalobce deklaroval příjem dle ustanovení § 10 ZDP ve výši 0,- Kč (z převodu nemovitostí) a rovněž příjmy z titulu výkonu funkce jednatele, které již byly vypořádány v rámci vyúčtování provedeného plátcem. Podstatou příjmu z převodu nemovitostí bylo inkaso kupní ceny za prodej části pozemku ve výši 2.573.550,- Kč, poté, co v témže zdaňovacím období žalobce vynaložil na nákup dané části pozemku částku ve výši 2.750.480,- Kč a rovněž uhradil daň z převodu nemovitosti ve výši 77.206,- Kč. Z koupě a následného prodeje části pozemku tedy žalobci v předmětném zdaňovacím období vznikla ztráta. Výsledná daň, uvedená v daňovém přiznání, podaném na základě výzvy správce daně, tedy částka ve výši 512.910,00 Kč proto připadá pouze na příjmy dosažené ze závislé činnosti.

Dne 26. 09. 2013 vydal správce daně platební výměr č. j. 3050810/13/2122-24801-208943, kterým byla žalobci uložena pokuta za opožděné podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 25.646,- Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl. V odůvodnění uvedl, že z předloženého spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že daňový subjekt prodejem nemovitosti v roce 2010 dosáhl příjmu ve výši 2.573. 550,- Kč. Zdůraznil, že pro účely zákona o daních z příjmů se za příjem nepovažuje rozdíl mezi příjmy a výdaji - tento rozdíl je podle tohoto zákona základem daně. Příjmem se podle ustanovení § 3 ZDP rozumí příjem, který daňový subjekt ve zdaňovacím období roku 2010 obdržel podle ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) ZDP, i když výdaje vynaložené na jeho dosažení byly vyšší a v důsledku toho činil dílčí základ daně z příjmů podle ustanovení § 10 ZDP nulu, neboť k rozdílu se v souladu s odst. 4 tohoto ustanovení nepřihlíží. Dále uvedl, že se nelze ztotožnit ani s tvrzením, že daňová povinnost za zdaňovací období roku 2010 byla zcela, řádně a včas vypořádána v rámci vyúčtování provedeného plátcem daně. Uvedené vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti je povinen podle § 38j odst. 4 ZDP podat správci daně plátce daně (zaměstnavatel), který ve zdaňovacím období zúčtoval nebo vyplatil příjmy ze závislé činnosti. Na základě tohoto vyúčtování není daň vyměřena daňovému subjektu, ale plátcí daně, proto vyúčtování nenahrazuje přiznání k dani z příjmů fyzických osob (daňové tvrzení), které byl v tomto případě za zdaňovací období roku 2010 povinen daňový subjekt podat. Rovněž uvedl, že z ustanovení § 5 odst. 2 ZDP vyplývá, že u poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až § 10 ZDP, je základem daně součet dílčích základů daně. Dále uvedl, že správce daně při výpočtu daně vycházel ze součtu dílčího základu daně dle § 6 a § 10 ZDP, tj. v tomto případě 3.609.017,- Kč (§6) + 0,- Kč (§10). Z tohoto základu daně byla po uplatnění slevy na

poplatníka vypočtena 15% sazbou daně daňová povinnost ve výši 512 910,- Kč, která byla základem pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. Jelikož tato pokuta představuje sankci za opožděné tvrzení daně, nikoliv za její pozdní úhradu, nemá úhrada části stanovené daně před datem podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob dle žalovaného na výši pokuty za opožděné tvrzení daně žádný vliv.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, ve které namítl, že mu vůbec nevznikla povinnost podat daňové přiznání, což je nezbytnou podmínkou pro vznik povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Uvedl, že podle ustanovení § 38g odst. 2 ZDP nemá poplatník z příjmů ze závislé činnosti, které pobírá od jednoho anebo postupně od více plátců daně, povinnost podat daňové přiznání, pokud „*podepsal u všech těchto plátců daně na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k ZDP, a vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je vybírána daň srážkou daně podle § 36 ZDP, nemá jiné příjmy podle § 7 až § 10 ZDP vyšší než 6.000,00 Kč.*“ To znamená, že pro vznik povinnosti podat daňové přiznání bylo v jeho případě nezbytné, aby kromě příjmu za výkon funkce jednatele dosáhl dalšího příjmu podle § 7 až § 10 ZDP vyššího než 6.000,- Kč. Ustanovení § 38g odst. 2 ZDP přitom explicitně hovoří o příjmu. Ke vzniku povinnosti podat daňové přiznání tedy dle žalobce nepostačuje, že daňový poplatník inkasoval určitou částku v režimu uvedených ustanovení ZDP, ale že dosáhl příjmu vyššího než 6.000,- Kč, který není od daně osvobozen a z nějž není vybírána daň srážkou daně podle § 36 ZDP. V první řadě se ovšem musí jednat o příjem. Pod tímto termínem je přitom třeba rozumět skutečný příjem, o který byl navýšen majetek daňového poplatníka. Na podporu své argumentace odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136.

Rovněž namítl, že i kdyby mu vznikla povinnost daňové přiznání za rok 2010 skutečně podat, měl žalovaný při stanovení základu pro výši pokuty odhlédnout od příjmů ze závislé činnosti (§ 6 ZDP), u kterých materiálně došlo k vyměření daně již v roce 2011, a to na základě zúčtování záloh a daňového zvýhodnění provedeného zaměstnavatelem. Skutečnost, že již došlo k vyměření daně, potvrzuje dle žalobce rovněž fakt, že mu byl vrácen přeplatek na dani vzniklý stržením vyšších záloh. Vzhledem k tomu, že ke změně poslední známé a tvrzené daně v důsledku daňového přiznání ze dne 23. 9. 2013 nedošlo, žalobce uvedl, že z hlediska ustanovení § 250 daňového řádu tedy bylo možné jej sankcionovat pouze z toho důvodu, že v rámci vyměřovacího řízení neuvedl příjem dle ustanovení § 10 ZDP. Jelikož však tento příjem neměl vliv na výši stanovené daně, aplikovalo by se na situaci žalobce ustanovení § 250 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2012: „*Pokud by částka vypočtená podle odstavce 1 nebo 2 byla nižší než 500 Kč, činí výše pokuty za opožděné tvrzení daně 500 Kč.*“ Žalobci tedy měla být stanovena pokuta maximálně ve výši 500,- Kč, jelikož základem pro výpočet pokuty za pozdní tvrzení daně je částka 0 Kč, tedy částka rovnající se stanovené dani vyplývající z příjmu z prodeje nemovitosti.

Z výše uvedených důvodů navrhl žalobce zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě uvedl, že ustanovení § 5 odst. 1 ZDP stanovuje, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Z textu tohoto ustanovení je zřejmé, že „příjmem“ je pro účely ZDP jakákoliv peněžní částka, kterou daňový subjekt obdrží v daném zdaňovacím období, zcela nezávisle na tom, jaké výdaje vynaložil

k jejímu dosažení. Oproti tomu „zisk“ je to, co nazývá žalobce jako tzv. skutečný příjem, tedy rozdíl, o kolik převyšuje příjem výdaje, které bylo nutno vynaložit k dosažení tohoto příjmu. Zisk je pak podle ustanovení § 5 odst. 1 ZDP základem daně z příjmů. Žalobce prodejem nemovitosti získal příjem ve výši 2.573.550,- Kč, výdaje, které vynaložil k dosažení tohoto příjmu, činily 2.827.686,- Kč, zisk z tohoto prodeje tak činil – 254.136,- Kč, tedy fakticky žalobce nedosáhl zisku, ale byl ve ztrátě 254.136,- Kč. Stejný postup je aplikován v případě výpočtu základu daně z ostatních příjmů ve smyslu ustanovení § 10 ZDP, kdy dle odst. 4 a 5 tohoto ustanovení je výdajem součet ceny, za kterou žalobce nemovitosti koupil a daně z převodu nemovitostí, což ostatně žalobce správně uvedl ve svém daňovém přiznání. Základ daně tedy byl záporné hodnoty a proto daň z tohoto příjmu podle ustanovení § 10 ZDP byla v nulové výši. Žalobce tedy dle žalovaného bez jakékoliv pochybnosti dosáhl příjmu dle ustanovení § 10 ZDP, a tedy byl povinen podat daňové přiznání.

Pokud jde o otázku základu pro výpočet výše pokuty, žalovaný argumentoval, že zúčtování žalobcovy daňové povinnosti zaměstnavatelem bylo provedeno v rozporu se zákonem, neboť jej ZDP nepřipouštěl (§ 38ch ZDP). Jako takové tak nemohlo mít žádné účinky na informační sféru správce daně a nelze tedy říci, že přestože na jeho základě nebyla daň vyměřena, získal z něj správce daně povědomí o výši daně z příjmů z funkčních požitků.

Z výše uvedených důvodů navrhl žalovaný zamítnutí žaloby.

Krajský soud v Praze rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 14. 3. 2016, č. j. 46 Af 14/2014 – 24, zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud (dále jen NSS) vyhověl a rozsudkem ze dne 18. 1. 2017, č. j. 3 Afs 64/2016-29, zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V odůvodnění svého rozsudku NSS uvedl, že „*Z konstrukce zdanění příjmů podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je tedy zřejmé, že i příjem z prodeje věci, který nepřesahuje výdaje na pořízení této věci, je třeba považovat za příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Od pojmu „příjem“ (s jehož existencí je spojena povinnost podání daňového přiznání) je tedy nutno odlišovat pojem „základ daně“. Fakt, že po odečtení výdajů od příjmů bude základ daně nulový, má důsledek, že poplatníka daně nestihá žádná daňová povinnost, neznamená to však, že by poplatník žádný příjem nezískal*“.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (s. ř. s.)]. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a vázán právním názorem NSS dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Mezi účastníky jsou sporné dvě otázky: 1) zda byl žalobce povinen podat daňové přiznání za rok 2010 a 2) pokud ano, z jakého základu měla být vypočítána pokuta podle ustanovení § 250 daňového řádu.

Pro posouzení první otázky je nezbytné vyjasnit, zda částka 2.573.550,- Kč, kterou žalobce inkasoval za prodej nemovitosti, byla vzhledem k okolnostem případu „příjmem“ ve smyslu § 10 ZDP. Tuto otázku zodpověděl NSS ve svém zrušovacím rozsudku, podle kterého „*i příjem z prodeje věci, který nepřesahuje výdaje na pořízení této věci, je třeba považovat za příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů*“. Jelikož je krajský soud tímto právním názorem vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), konstatuje, že částka 2.573.550,- Kč, kterou žalobce inkasoval za

prodej nemovitosti, byla příjmem ve smyslu § 10 ZDP a žalobce byl tedy povinen podat daňové přiznání. Jelikož žalobce daňové přiznání za rok 2010 nepodal včas, ale až v roce 2013 (na základě výzvy finančního úřadu), postupoval žalovaný správně, když žalobci uložil pokutu za opožděné tvrzení daně.

Druhou spornou otázkou je, z jakého základu měla být vypočítána pokuta podle ustanovení § 250 daňového řádu.

Podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (s. ř. s.), při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Správce daně vydal v projednávané věci rozhodnutí dne 26. 9. 2013, žalovaný jeho rozhodnutí potvrdil 26. 5. 2014. Projednávanou věc je tedy třeba posoudit podle daňového řádu ve znění účinném ke dni 31. 12. 2014.

Podle § 250 daňového řádu účinného ke dni rozhodnutí žalovaného:

(1) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši

a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,

b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo

c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.

(4) V případě, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat tato tvrzení trvá, použije se při výpočtu částky podle [odstavce 1](#) nebo [2](#) stanovená horní hranice; výše pokuty za opožděné tvrzení daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč.

(5) Maximální výše částky vypočtené podle [odstavce 1](#) nebo [2](#) nesmí být vyšší než 300 000 Kč.

(6) O povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předeíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

(7) Výše pokuty za opožděné tvrzení daně je poloviční, pokud

a) daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a

b) v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání

platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

Žalobce argumentuje, že základem pro výpočet pokuty by měla být pouze daň z opožděně přiznaného příjmu a neměla by do ní být zahrnuta částka představující příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP), jelikož tyto příjmy byly v roce 2010 přiznány i zdaněny. Tato námitka není důvodná. Je třeba zdůraznit, že zda a který příjem byl zdaněn, nemá žádný vliv na výpočet pokuty za opožděné podání daňového tvrzení.

Jak vyplývá z ustanovení § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, je výše pokuty odvozena od výše stanovené daně. Za situace, kdy měl žalobce povinnost podat daňové přiznání za rok 2010, byla výši daně částka zahrnující jak daň podle § 6 ZDP (z příjmu ze závislé činnosti) ve výši 512 910,- Kč, tak daň podle § 10 ZDP (z příjmu z prodeje nemovitosti) ve výši 0,- Kč. Skutečnost, že daň z příjmu ze závislé činnosti byla odvedena prostřednictvím ročního zúčtování záloh, nemá na výpočet základu pro stanovení pokuty za opožděné tvrzení daně žádný vliv.

Soud nepopírá, že tento závěr je pro žalobce (a další osoby v obdobné situaci) poměrně tíživý. Této skutečnosti si byl vědom i zákonodárce, který s účinností od 1. 1. 2015 doplnil zákonem č. 267/2014 Sb. do ZDP nový § 38o, podle kterého „*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*“. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení reflektuje právě tvrdost dosavadní právní úpravy § 250 daňového řádu, když uvádí, že „*Navrhuje se doplnění speciálního ustanovení vůči § 250 daňového řádu, který upravuje vznik a způsob výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně. Dle dnešního právního stavu se uplatňuje obecné ustanovení a pokuta se počítá na základě celkové daně, která měla být obsažena v daňovém tvrzení, tj. včetně daně z příjmů ze závislé činnosti, kterou odvádí plátce daně. Důsledkem tohoto přístupu vniká nepřiměřená tvrdost zejména pro poplatníky, kteří mají jako hlavní zdroj příjmů závislou činnost, nicméně mají ještě další příjmy, v důsledku čehož jim vzniká povinnost podat daňové přiznání. Daňové přiznání tak zachycuje jak (i) příjmy, které měly být deklarovány a odvedeny plátcem daně, tak (ii) příjmy, jejichž tvrzení je čistě záležitostí poplatníka. Tvrdost nastává v případě výpočtu, kdy se sankce počítá z celkové tvrzené daně bez ohledu na to, že společenská nebezpečnost toho, že nebyly tvrzeny příjmy, které měly být tvrzeny a odvedeny plátcem daně je významně nižší, než opomenutí tvrzení ostatních příjmů*“. I aplikace zásady zohlednění předúčinného práva [WINTR, Jan. Metody a zásady interpretace práva. Praha: Auditorium, 2013. Studie (Auditorium). ISBN 978-80-87284-36-0, str. 120] tedy svědčí pro závěr, že až do přijetí zákona č. 267/2014 Sb. byly do základu pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně v případech obdobných projednávané věci zahrnuty i příjmy ze závislé činnosti. Ke shodnému závěru dospěl i Ústavní soud ČR, který ve svém nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14 uvedl, že „*tato forma moderace (§ 38o ZDP-doplněno krajským soudem) byla zavedena od roku 2015; spočívá v tom, 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; tímto způsobem byla odstraněna objektivně existující tvrdost právní úpravy, kdy pokuta za porušení povinnosti tvrzení daně ze strany daňového subjektu byla odvozována z celkové výše daně z příjmů fyzických osob, ačkoliv větší část této daně již byla odvedena plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti a daňový subjekt tak materiálně vzato porušil povinnost tvrzení pouze ohledně daně*

z jiných svých příjmů, než ze závislé činnosti (odstranění této tvrdosti bylo v minulosti požadováno mj. Veřejným ochráncem práv)“.

Soud na základě výše uvedené změny ZDP posoudil příjmy žalobce ve vztahu k tomuto novému ustanovení. V jeho případě je dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti, ze kterých plátce daně srážel zálohy na daň, 3.609.017,-Kč, základ daně z příjmů z převodu nemovitosti je 0,00 Kč, neboť výdaje na pořízení nemovitosti byly vyšší, než příjem, který žalobce převodem této nemovitosti získal. Je tedy zřejmé, že v jeho případě je část dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ze kterých plátce daně srážel zálohu na daň, vyšší než 50% celkového základu daně (3.609.017,- + 0.00,-). Podle právní úpravy pro výpočet výše pokuty za opožděné daňové tvrzení účinné od 1. 1. 2015, by tedy výše pokuty činila desetinu částky 25.646,-Kč. Soud na projednávanou věc aplikoval názor o nutnosti zohlednění zániku trestnosti činu i po právní moci správního rozhodnutí a po podání žaloby v usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 50 As 104/2013-46, v němž vyslovil: *„Rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, kdy zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlédnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější. Vzhledem k tomu, že pokuta za opožděné podání daňového tvrzení má obdobnou povahu jako pokuta uložená za správní delikt, neboť obě jsou ukládány jako trest za porušení povinnosti stanovené zákonem, soud má za to, že závěry tohoto rozhodnutí NSS lze použít i na projednávanou věc.*

Soud shrnuje, že rozhodnutí žalovaného shledal podle skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného i správce daně zákonným, je však nucen, z výše vyložených důvodů napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Soud přistoupil podle § 78 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (s. ř. s.) i ke zrušení rozhodnutí správce daně, neboť zrušovací důvod se vztahuje i na ně. Správní orgány jsou v dalším řízení podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázány právním názorem vysloveným soudem, tj. zohledněním změny právní úpravy pro stanovení pokuty za opožděné podané daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Úspěšnému žalobci pak soud mimořádně nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 7 s. ř. s.), neboť důvodem zrušení rozhodnutí nebylo pochybení žalovaného ani správce daně, ale změna právní úpravy ZDP.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, její zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 30. června 2017

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová