



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: Ústeckého kraje**, sídlem Velká Hradební 48, Ústí nad Labem, zastoupeného společností AGIS, spol. s r.o., sídlem Moskevská 1/14, Most, IČ 61326151, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31.1.2012, č.j. 760/12-110-500144,**

**t a k t o :**

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31.1.2012, č.j. 760/12-110-500144, se pro **vadu řízení zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů v částce 15 342,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 31.1.2012, č.j. 760/12-110-500144, jímž bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 1.7.2011, č.j. 213028/11/214913505081, kterým byla žalobci uložena pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) ve výši 124 276,- Kč.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanoveními § 5, § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

V žalobě žalobce konstatoval, že původní žalovaný svým rozhodnutím porušil zákon a zasáhl do jeho ústavně zaručených práv tím, že mu uložil pokutu vyšší, než stanovuje zákon. Poukázal na ustanovení § 250 odst. 2 daňového řádu, v němž je mimo jiné uvedeno, že pokuta se stanovuje z celkové částky daně, kterou byl plátcе daně povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést. V platebním výměru je pokuta vypočtena z částky 24 855 185,- Kč, což je částka, kterou lze získat výpočtem hodnot řádků části II. vyúčtování, a to řádek 8 (=9) + řádek 6 – řádek 3 – řádek 7. Uvedené ustanovení daňového řádu však umožňuje počítat daň pouze z částky, kterou byl plátcе daně povinen ve vyúčtování uvést a nikoliv ze součtu či rozdílu takových částek. Vyúčtování se týká daně fyzických osob. Definici pojmu daň z příjmů fyzických osob lze dovodit z ustanovení § 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Částka, z níž byla pokuta vypočtena, není však zcela jednoznačně daní z příjmů fyzických osob ve smyslu ustanovení § 16 ZDP. Všechny vyúčtované částky jsou zálohami na daň z příjmů. Každou z 11 celkových částek, které měl plátcе daně do předmětného vyúčtování uvést, lze podřadit pod pojem daň, jak je definován v ustanovení § 2 daňového řádu. Všechny 11 položek lze označit pojmem „celková částka daně, kterou byl povinen ve vyúčtování uvést.“ Daňový řád ani žádný jiný daňový předpis neobsahuje žádnou instrukci, podle níž by se za základ pro výpočet pokuty dala vybrat právě jedna z oněch 11 částek pro výpočet pokuty. Původní žalovaný konstatoval na str. 4 žalobou napadeného rozhodnutí, že pokuta byla vypočtena z částky, kterou měl žalobce odvést, avšak ustanovení § 250 odst. 2 daňového řádu hovoří o částce, kterou měl plátcе daně ve vyúčtování uvést. Částka 24 855 185,- Kč, z níž byla pokuta vypočtena, ve vyúčtování uvedena není. Celkovou částkou daně, kterou byl plátcе daně povinen do vyúčtování uvést je i částka 284,- Kč uvedená v řádku 3. V takovém případě může pokuta činit jen 500,- Kč. Zákon ani jiný právní předpis nestanoví, ze které z částek, které měly být ve vyúčtování uvedeny, se má pokuta počítat. V daném případě pokutu nelze uložit na základě ustanovení § 250 odst. 2 daňového řádu, ale je nutno ji uložit podle ustanovení § 250 odst. 3 daňového řádu a pokuta by měla činit 500,- Kč.

Původní žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti se podává do 2 měsíců po uplynutí kalendářního roku. Podá-li plátcе daně vyúčtování elektronicky, pak platí lhůta do 20. března v souladu s ustanovením § 38j odst. 5 ZDP. V tomto případě bylo vyúčtování daně za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 podáno u správce daně dne 30.3.2011. K podání ve smyslu ustanovení § 70 daňového řádu došlo po lhůtě pro podání vyúčtování daně, která byla dne 1.3.2011, a to 22 dnů po tolerované lhůtě 5 pracovních dnů. Vyúčtování daně za zdaňovací období roku 2010 se zpracovávalo na příslušném tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Z tiskopisu, na kterém se vyúčtování daně podává, je zcela zřejmé a nezaměnitelné, že vyúčtovaná částka daně je uvedena v části I. ve sloupci 9. Právě tuto částku vyúčtované daně je povinen plátcе daně na zálohách ze závislé

činnosti za zdaňovací období správci daně odvést. Vyúčtování daně plátcem daně tedy znamená, že od úhrnu záloh na daně po měsíčních slevách na dani, které měly být za příslušné kalendářní měsíce sraženy, plátce daně odečte úhrn vrácených přeplatků na dani z ročního zúčtování záloh a úhrn částek vyplacených měsíčních daňových bonusů, když výsledkem tohoto vyúčtování daně je právě jeho odvodová povinnost záloh ze závislé činnosti za příslušné zdaňovací období. Je přitom třeba rozlišovat daň z příjmů fyzických osob a pojem zálohy daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Daní, kterou je plátce daně povinen uvést ve vyúčtování a ze které se odvozuje výše pokuty, je tedy sražená zálohová daň z příjmů ze závislé činnosti zaměstnanců, kterou byl povinen za ně plátce daně odvést.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit souhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u původního žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Mezi stranami není sporná skutečnost, že žalobce podal jako plátce daně po lhůtě stanovené § 38j odst. 5 ZDP vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti, ale žalobce namítá nesprávný postup při výpočtu výše pokuty, resp. tvrdí, že vůbec nelze postupovat podle ustanovení § 250 odst. 2 daňového řádu.

Podle § 250 odst. 2 daňového řádu plátcí daně vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li hlášení, vyúčtování, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést za každý následující den prodlení, nejvýše však 0,5 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést.

Podle § 250 odst. 3 daňového řádu pokud by částka vypočtená podle odstavce 1 nebo 2 byla nižší než 500 Kč, činí výše pokuty za opožděné tvrzení daně 500 Kč.

Podle § 250 odst. 5 daňového řádu o povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

Podle § 72 odst. 1 daňového řádu přihlášku k registraci, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem.

Správní soudy se již v minulosti zabývaly charakterem pokuty podle § 250 daňového řádu a z jejich judikatury lze odkázat na následující závěry.

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, v rozsudku ze dne 20.8.2013, 59 Af 18/2012, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), uvedl: „*Odpovědnost za opožděné daňové tvrzení vzniká jako odpovědnost za porušení povinnosti stanovené předpisy veřejného práva a jedná se tak o odpovědnost subjektivní veřejnoprávní. Následkem porušení zákonné povinnosti je to, že daňové tvrzení nebylo podáno včas (nebo alespoň v liberační lhůtě), a tento následek je čistě přičitatelný nejednání daňového subjektu. Samotná sankce - pokuta za opožděné podané daňové tvrzení podporuje dosažení cíle správy daní. Jednoznačně proto souvisí s autoaplikací daňových předpisů a specifikem nesení břemene tvrzení a břemene důkazního při správě daní. Je klíčovým předpokladem dosažení cíle správy daní, proto je povinnost tvrzení ve formalizované podobě vyžadována pod hrozbou vzniku odpovědnosti za její porušení, s níž je spojena sankce v podobě pokuty.*

*Jelikož se v tomto případě jedná o odpovědnost s funkcí represivní, jde svou povahou o sankci nekompenzační, když cílem sankce není nahradit způsobenou škodu, ale pouze potrestat daňový subjekt, a to z důvodu, že tento řádně nenesl své břemeno důkazní. Bezpochyby platí, že je sankcí, která se váže na běh lhůt a plní represivní funkci. O jejím uložení rozhoduje správce daně platebním výměrem, jakkoli tento má toliko deklaratorní povahu, neboť sankce nastupuje přímo ze zákona a její výše nemůže být závislá na správním uvážení správce daně, neboť ten ji pouze předpisuje a ukládá povinnost jejího placení. Správce daně o pokutě a její výši vydává samostatný platební výměr, což je jeho obligatorní povinností v každém případě, kdy se daňový subjekt dostane do prodlení plnění povinnosti daňového tvrzení, které bude delší než pět pracovních dnů. Výše sankce je pak navázána na jakousi dobu úroku z prodlení s tím, že ve svém důsledku narůstá toliko 100 dní prodlení. Daňový řád taktéž stanoví minimální výši pokuty, která se uplatní při každém prodlení s plněním povinnosti k podání daňového tvrzení, uplatní se i v případě, že je stanovena daň nulová anebo není na základě takového daňového tvrzení, kterým je např. hlášení, stanovována daň vůbec.“*

Krajský soud v Brně k pokutě podle § 250 daňového řádu v rozsudku ze dne 31.10.2013, 30 Af 151/2011, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), uvedl: „*Účelem tohoto nástroje je zajištění kázně všech subjektů pro dodržení zákonem stanovených termínů a lhůt k přiznání té které daně. Daňový řád v případě této pokuty, stejně jako v případě penále z doměřené daně nebo úroku za prodlení s placením daně, nedává prostor pro správní uvážení, zda pokutu v posuzovaném případě uloží, případně v jaké výši. Správci daně se nemohou od zákonných kritérií daných v § 250 daňového řádu jakkoliv odchýlit.“*

Žalobce, který vyplácel fyzickým osobám (svým zaměstnancům) příjem ze závislé činnosti nebo funkčních požitků, v daném případě vystupuje jako plátcе daně s povinnostmi stanovenými ZDP. Plátcе daně má povinnost vypočítat a srazit zálohu na daň týkající se jeho zaměstnanců jako poplatníků daně a dále má povinnost odvést sraženou zálohu na daň za své zaměstnance, kteří jsou u něho v závislé činnosti. Podle § 38j odst. 5 ZDP, ve znění účinném

pro rok 2010, se vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti podává do 2 měsíců po uplynutí kalendářního roku. Podá-li plátce daně vyúčtování elektronicky, pak platí lhůta do 20. března. V daném případě nebylo vyúčtování daně za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 podáno u správce daně elektronicky, ale poštou, a to dne 30.3.2011, ačkoliv lhůta pro podání vyúčtování uplynula dne 1.3.2011.

Z výše uvedeného je zřejmé, že v daném případě udělená pokuta sankcionuje zanedbání stanovených povinností žalobcem jako plátcem daně, jejichž zanedbání žalobce ani nijak nerozporoval, a účelem pokuty je motivovat ho do budoucna k řádnému plnění jeho povinností. Pozdě podané vyúčtování v dané věci, které je daňovým tvrzením (srov. § 1 odst. 3 daňového řádu), se vztahovalo k zálohám na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a souvislost s daní z příjmů a s daňovými povinnostmi spojeným s placením daní a jejich správným zjištěním a stanovením je zřejmý, neboť jak vyplývá z ustanovení § 1 odst. 3 daňového řádu základem pro správné zjištění a stanovení daně je podstatné mimo jiné i daňové vyúčtování podané daňovým subjektem. Pro uložení pokuty tedy byly v daném případě splněny zákonné podmínky a správce daně neměl jinou možnost, než platebním výměrem deklaroval vznik pokuty a uložit pokutu žalobci k úhradě. Výše pokuty se odvozuje od daně, kterou je povinen plátce daně ve vyúčtování uvést a je jí tedy sražená zálohová daň z příjmů ze závislé činnosti zaměstnanců, kterou byl žalobce povinen prostřednictvím záloh způsobem vymezeným v ustanovení § 38h ZDP, ve znění účinném pro rok 2010, odvést.

Žalobce namítl, že ve vyúčtování není nikde uvedena částka 24 855 185,- Kč, ze které je pokuta vypočtena a je nutno ji v části II. vyúčtování získat výpočtem.

Soud konstatuje, že v části I. sloupci 9 (Vyúčtovaná částka) na řádku 13 (Úhrn) tiskopisu vydaném pro účely vyúčtování daně (srov. § 72 odst. 1 daňového řádu) Ministerstvem financí č. 25 5459 MFin 5459 vzor č. 16, který žalobce použil, je uvedena po vyznačené opravě žalobcem částka právě ve výši 24 855 185,- Kč. Z této částky, která je úhrnem vyúčtovaných částek za leden až prosinec roku 2010, byla zcela zřejmě vypočtena maximální výše pokuty podle § 250 odst. 2 ve výši 0,5%, což činí po zaokrouhlení 124 276,- Kč.

Nicméně soud nepřehlédl, že v části II. vyúčtování v řádku 8. ani 9. se uvedená částka 24 855 185,- Kč nevyskytuje, ačkoliv zde má být provedena celková rekapitulace (řádek 8.) a dále zde má být uvedena i celková částka daně, která byla odvedena na účet finančního úřadu (řádek 9). Částka 24 855 185,- Kč se nevyskytuje ani v části vyhrazené pro finanční úřad, v němž správce daně provádí kontrolu plátcem daně tvrzených skutečností a správce daně ji vyplňuje dle vlastních zjištění. Soud tak musí konstatovat, že správce daně i žalovaný vycházeli z údajů uvedeného v části I. vyúčtování, který však neodpovídá celkovému vyúčtování daně v části II., která je rozhodná pro stanovení celkové daňové povinnosti. Toto vyúčtování v části II. řádek č. 8 obsahuje konkludentní vyměření daně správcem daně ve výši 24 832 125,- Kč, ovšem správce daně z této částky nevycházel, když naproti tomu vycházel z dodatečně opravené částky uvedené v části I. ve sloupci 9, tj. z částky ve výši 24 855 185,- Kč, z níž následně vypočítal pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 2 daňového řádu. Rozhodně tak neplatí v dané věci závěr žalovaného uvedený na str. 3 žalobou napadeného rozhodnutí, že vyúčtovaná částka daně je uvedena v části I. ve sloupci 9 a právě tuto částku vyúčtované daně byl povinen plátce daně na zálohách ze závislé činnosti za

zdaňovací období odvést, neboť jak soud zjistil z vyúčtování, údaje uvedené v části II. v řádku 8, tj. částka, kterou je plátcce povinen odvést (24 832 125,- Kč), a v části I. ve sloupci 9 (24 855 185,- Kč) se neshodují. Soud tak musí konstatovat, že závěry žalovaného i správce daně, kteří vycházeli z částky 24 855 185,- Kč, jsou ohledně stanovení částky pro výpočet pokuty nesrozumitelné.

Má-li být jakékoli rozhodnutí správního orgánu přezkoumatelné, je třeba, aby se ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, neboť důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelného (srov. rozsudek KS v Brně, ze dne 11.4.2006, sp. zn. 31 Ca 39/2005, Sb. NSS č. 1282/2007). Toto kritérium však žalobou napadené rozhodnutí nesplňuje, neboť v jeho odůvodnění jsou shora uvedené rozpory bránící úplnému přezkumu.

Z uvedeného vyplývá, že žalovaný zatížil své rozhodnutí dílčí nepřezkoumatelností spočívající v nesrozumitelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., a proto soud přistoupil k jeho zrušení podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a podle § 78 odst. 4 vrátil žalovanému věc k dalšímu řízení. Žalovaný je dle § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem shora vysloveným v dalším řízení vázán.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342,-Kč, která se skládá z částky 3 000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, z částky 9 300,- Kč za 3 úkony právní služby po 3 100,- Kč poskytnuté zástupcem společností AGIS, spol. s r.o. (převzetí věci, podání žaloby, replika podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění vyhl. č. 276/2006 Sb.), z částky 900,- Kč za s tím související 3 paušály po 300,- Kč a z částky 2 142,- Kč odpovídající DPH z částek mimo soudního poplatku.

**Poučení:** Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejblíže 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, 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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Ústí nad Labem dne 9. června 2014

**JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.**  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:  
*Iva Tovarová*