



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **ADAPTA BUILDING s.r.o.**, se sídlem Cihelní 2581/81, Ostrava, zastoupená JUDr. Vítem Rybářem, advokátem se sídlem 28. října 1610/95, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2018, č. j. 9093/18/5200-11435-711918, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 1. 2019, č. j. 22 Af 21/2018 – 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku částku 4.114 Kč, k rukám zástupce žalobkyně, advokáta JUDr. Víta Rybáře.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Žalobkyně na výzvu prvostupňového správce daně ze dne 9. 2. 2017 podala dne 28. 2. 2017 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013). V něm uvedla daňovou ztrátu ve výši 1.613.594 Kč. Na základě daňového přiznání prvostupňový správce daně žalobkyni platebním výměrem ze dne 10. 5. 2017 konkludentně vyměřil daňovou ztrátu a následně vydal dne 16. 8. 2017 platební výměr, kterým uložil žalobkyni pokutu za opožděné podání daňového přiznání ve výši 80.680 Kč, odpovídající 966 dnům prodlení.

[2] Dne 30. 8. 2017 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání za shodné zdaňovací období, ve kterém snížila daňovou ztrátu na 265.684 Kč a dále podala proti platebnímu výměru odvolání, ve kterém odkazovala na dodatečné daňové přiznání a v něm vypočtenou daňovou ztrátu. Navrhla snížení pokuty ve vazbě na sníženou daňovou ztrátu. Správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 9. 2017 nově stanovil v souladu s dodatečným daňovým přiznáním daňovou ztrátu na 265.684 Kč. Odvolání žalobkyně však žalovaný zamítl s tím, že pokuta byla uložena v rámci vyměřovacího řízení, ne v rámci řízení doměřovacího. Základem pro uložení pokuty je konkrétní podání, v daném případě tedy řádné daňové přiznání, nikoliv poslední známá daň. Žalovaný v rozhodnutí odkázal na závěry rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2017, č. j. 9 Af 30/2014 – 25.

[3] Žalobkyně proti odvolání podala žalobu. V ní se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. V žalobě nezpochybňovala, že předmětné daňové přiznání podala opožděně ani jinak nebrojila proti uložení pokuty, zpochybnila však správnost její výše. Namítala, že dne 30. 8. 2017 podala dodatečné daňové přiznání za totožné zdaňovací období, ve kterém snížila daňovou ztrátu oproti daňové ztrátě uvedené v původním daňovém přiznání o 1.347.910 Kč na konečnou částku 265.684 Kč a tato částka měla podle jejího názoru tvořit základ pro výpočet pokuty. Postup žalovaného, který potvrdil pokutu vypočtenou ze základu daně odpovídajícího daňové ztrátě uvedené v původním daňovém přiznání, považuje žalobkyně za nesprávný.

[4] Krajský soud žalobkyni přisvědčil. Zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle krajského soudu se základ pro uložení pokuty dle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, odvíjí od poslední stanovené daňové ztráty, v projednávané věci tedy od daňové ztráty tvrzené v dodatečném daňovém přiznání, v souladu se kterou prvostupňový správce daně stanovil daň dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 9. 2017. Vazba pokuty na ekonomické poměry daňového subjektu, kterou Ústavní soud v plenárním nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, na několika místech zdůrazňuje jako jeden ze znaků, který je způsobilý do jisté míry nahradit absenci správního uvážení při ukládání pokuty (zejména body 54 až 56 uvedeného nálezu), vyžaduje podle názoru krajského soudu, aby pokuta vycházela z částky odpovídající objektivní výši daně (resp. daňové ztráty), a té je z povahy věci nejbližší právě poslední stanovená daň (daňová ztráta), u které lze předpokládat, že zohledňuje veškeré do té doby správci daně známé skutkové a právní okolnosti právně významné pro správné stanovení daňových povinností.

[5] Rozsudek městského soudu citovaný žalovaným vychází z poněkud odlišné skutkové situace. Pokuta byla ve věci projednávané městským soudem pravomocně uložena v návaznosti na poslední stanovenou daň a teprve po pravomocném uložení pokuty podal daňový subjekt dodatečné daňové přiznání ústící ve změnu výše daně a poté se u správce daně domáhal změny výše pravomocně uložené pokuty v návaznosti na nově stanovenou daň. Závěry městského soudu navíc podle právního názoru krajského soudu dostatečně nezohledňují objektivní povahu daňové povinnosti a její vazbu na ekonomické poměry daňového subjektu, které krajský soud popsal výše. Krajský soud proto přes

znalost tohoto rozsudku setrval na výše uvedeném závěru, který navíc více odpovídá povaze pokuty coby příslušenství daně (§ 2 odst. 5 daňového řádu).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[7] Dle stěžovatele se pokuta za opožděné tvrzení daně vztahuje k porušení zákonných povinností uvedených v § 250 daňového řádu v souvislosti s opožděným podáním řádného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2013. Výše pokuty, která je dle § 2 odst. 5 daňového řádu příslušenstvím daně, sleduje osud daně, ovšem pouze v rámci jednotlivého probíhajícího vyměřovacího či doměřovacího řízení. Pokuta (resp. základ pro její výpočet) se vztahuje ke konkrétnímu daňovému přiznání, které byl daňový subjekt povinen podat v určité lhůtě, v daném případě tedy k řádnému daňovému přiznání a dani stanovené na základě tohoto řádného daňového přiznání, nikoli k poslední známé dani. Pro výši pokuty není směrodatné, zda po právní moci rozhodnutí o stanovení daňové ztráty došlo následně k její změně v důsledku doměření, ať již z moci úřední nebo na základě dodatečného daňového přiznání, neboť dle § 250 daňového řádu je zcela zřejmé, že stanovenou daní (v tomto případě konkrétně daňovou ztrátou) se rozumí pravomocně stanovená daň na základě pozdě podaného daňového přiznání.

[8] Dle stěžovatele neobstojí ani názor krajského soudu o tom, že platební výměr na pokutu nenabyl právní moci, a proto je třeba zohlednit poslední známou daň (stanovenou na základě dalšího podání). Taková konstrukce se nejeví jako systémová a navíc by byla v jejím důsledku založena zřejmá nerovnost postavení daňových subjektů spočívající v tom, že by daňový subjekt, který stihl podat dodatečné daňové přiznání před nabytím právní moci platebního výměru na pokutu za opožděné podání řádného daňového přiznání, byl nedůvodně zvýhodněn oproti daňovému subjektu, u něhož platební výměr na pokutu za opožděné podání řádného daňového přiznání již nabyl právní moci. Stěžovatel tak shrnuje, že nesprávný výklad krajského soudu by tedy zakládal nerovnost daňových subjektů, která ovšem jistě nebyla záměrem zákonodárce.

[9] Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že nález Ústavního soudu se ke způsobu výpočtu pokuty nevyjádřil.

[10] Z ustanovení § 250 daňového řádu vyplývá, že lze uložit dvě pokuty za stejné zdaňovací období na téže dani, jednu za opožděné podání řádného daňového přiznání a druhou za opožděné podání dodatečného daňového přiznání. Výsledná výše obou pokut přitom bude rozdílná (lhůta a základ pro výpočet pokuty budou odlišné).

[11] Pro účely pokuty za opožděné tvrzení daně správce daně vychází z částky daně, která byla stanovena pravomocným platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem. Správce daně musí dle § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu vypočítat výši pokuty z pravomocně vyměřené daně, jedná-li se o opožděné řádné přiznání daně a z pravomocně doměřené daně, jde-li o opožděné dodatečné přiznání daně. Pokud by totiž platil názor žalobkyně, že pokuta 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.

[12] Dále stěžovatel konstatuje, že se lze důvodně domnívat, že pokud by žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání, ve kterém by namísto nižší daňové ztráty, vykazala daňovou ztrátu vyšší, přepočet pokuty by zřejmě nepožadovala.

[13] Pro úplnost stěžovatel podotýká, že pokutou za opožděné tvrzení daně je postihováno pouze nesplnění povinnosti spočívající v nepodání daňového přiznání, popř. dodatečného daňového přiznání. Vedle toho však daňový řád upravuje i jiné sankce, jako je např. úrok z prodlení za neuhrazení daně v zákonné lhůtě, který je odvislý od konkrétní výše daňového nedoplatku.

[14] Pro výše uvedené stěžovatel navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[15] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že smyslem § 250 daňového řádu je zjevně reflektovat poměry daňového subjektu, aby tak byla sankce spravedlivá a přiměřená. Pokuta má odrážet individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu, je odvozena od výše daně, na základě ekonomické aktivity.

[16] Jedním z principů správního trestání je ten, podle něhož se závažnost spáchaného deliktu odvozuje mimo jiné od závažnosti způsobeného následku. Tento princip je aplikován i při nesplnění povinnosti přiznání (tvrzení) daně, když závažnost deliktu odpovídá zejména výši daně, jejíž zjištění, stanovení a úhrada byly nesplněním povinnosti znemožněny.

[17] Stanovenou daňovou ztrátou ve smyslu předmětného ustanovení se tak po provedeném výkladu zjevně rozumí daňová ztráta stanovená v průběhu celého daňového řízení, tedy vyplývající jak z řádného, tak dodatečných daňových přiznání podaných v průběhu trvání běhu lhůty pro stanovení daně.

[18] Opačný výklad stěžovatele by mohl vést až k absurdnímu závěru, kdy by daňový subjekt administrativním pochybením uvedl v opožděném daňovém přiznání o několik řádů vyšší částku a z ní mu byla vyměřena pokuta, ačkoli skutečná daňová povinnost by byla daleko nižší.

[19] Žalobkyně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je včasná, přípustná a projednatelná. Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že není důvodná.

[21] Podstatou věci je výklad pojmu „stanovená daň“ dle § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu, která slouží jako základ pro výpočet výše pokuty za opožděné tvrzení daně.

[22] Dle § 1 odst. 2 daňového řádu „[s]práva daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“

[23] Dle § 1 odst. 3 daňového řádu „[z]ákladem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádne daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem.“

[24] Dle § 2 odst. 4 daňového řádu „[d]aň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.“

[25] Dle § 2 odst. 5 daňového řádu (důraz přidán) „[p]říslušenstvím 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.“

[26] Dle § 147 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.“

[27] Dle § 250 odst. 1 daňového řádu „[d]aňovému 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.

[28] Pokuta za opožděné tvrzení byla předmětem návrhu na zrušení ustanovení § 250 daňového řádu, který Ústavní soud nálesem sp. zn. Pl. ÚS 24/14 zamítl. Rozsudek krajského soudu, jakož i účastníci řízení, ve vztahu k nálezu Ústavního soudu upozorňují na to, že z něj není *prima facie* zřejmé, co Ústavní soud vzal za základ pro stanovení výše pokuty.

[29] Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 velmi podrobně pojednal o institutu pokuty za opožděné tvrzení daně. Nejpodrobněji se zabýval principem přiměřenosti, resp. toho, zda pokuta nemá likvidační charakter a mohla by tak být protiústavní. V bodě [54] nálezu Ústavní soud dospěl k závěru, že (důraz přidán) „[j]estliže je výše pokuty za opožděné tvrzení daně vázána na subjekt plátce daně a je odvozena od výše daně (na základě ekonomické aktivity), která je předmětem tvrzení, a dále od doby neplnění povinnosti tvrzení daně, tedy od intenzity porušení daňové povinnosti, a je navíc omezena stanovenou maximální hranicí, nelze než uzavřít, že nepředstavuje natolik intenzivní zásah do majetkových poměrů, který by na dotýčný subjekt nakládal nesnesitelné břemeno.“ Tento závěr zopakoval v bodě [66], když

uzavřel, že (důraz přidán) „[v] posuzovaném případě je pokuta za opožděné tvrzení daně ukládána v souvislosti s nesplněním řádného podání daňového přiznání, přičemž její výše je odvozena od výše placené daně, narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení a má stanovenou minimální a maximální hranici pro případ, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě.“

[30] Ústavní soud k těmto závěrům dospěl zejména s ohledem na to, že výše sankce (pokuty za opožděné tvrzení daně) je přímo úměrná ekonomickým aktivitám daňového subjektu, popřípadě jeho majetku a obsahuje v sobě jistý prvek diferenciacie, který je schopen do jisté míry nahradit absenci diskrece v případě vzniku sankce *ex lege*. Dále zohledňuje individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu, její výše je „zastropovaná“ a je určena procentuálně. Nelikvidační způsob stanovení její výše Ústavní soud připodobnil věci projednávané v plenárním nálezu ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 3/13.

[31] V případě, že by výpočet výše ukládané pokuty nevycházel z výše „konečné daně“ (slovy stěžovatele „posledně zjištěné“, která je jedinou správně stanovenou daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu), byly by závěry Ústavního soudu učiněné zejména ke stěžejním moderačním prvkům, přímé úměrnosti a souvislosti ukládané pokuty s ekonomickými aktivitami a poměry daňového subjektu či nelikvidačnímu charakteru pokuty dle § 250 daňového řádu, zcela relativizovány, ne-li argumentačně vyprázdněny.

[32] Nešlo by primárně vyloučit likvidační charakter (nepřiměřený zásah do majetkových práv) pokuty. Výše pokuty dle § 250 daňového řádu by se odvíjela od „daně“, která by v daném zdaňovacím období nebyla poslední zjištěnou a stanovenou daní a mohla by tak (ať již v důsledku zjevných chyb, volních či mimovolních skutečností) několikanásobně přesáhnout nikoliv pouze konečnou výši daně (daň stanovenou ve správné výši), ale i majetek daňového subjektu.

[33] Procentuální výše výpočtu, která je „automoderačním“ mechanismem pokuty (srov. bod [57] nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14), by v situaci uváděné v předchozím odstavci (výše „tvrzené daně“ se bude lišit od výše „konečné daně“) nezohledňovala individuální ekonomické poměry daňového subjektu, resp. jeho ekonomické aktivity, které se reálně promítají ve výši správně stanovené daně (konečné), nikoliv nutně daně tvrzené. Přijetím závěrů stěžovatele by tak mohlo dojít i k přetrhání jakýchkoliv ekonomických souvislostí mezi aktivitami či majetkem daňového subjektu a výší pokuty. Účelem pokuty dle § 250 daňového řádu navíc není „trestat“ nesrovnalost výše tvrzené (přiznané) daně a konečné daně (správně stanovené), k tomu slouží penále dle § 251 daňového řádu.

[34] Rozdílná výše „tvrzené daně“ a „konečné daně“ by se promítla i do „zastropování“ výše pokuty dle § 250 daňového řádu. Pokud by se procentuální „zastropování“ [5 % dle § 250 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu] nepočítalo z konečné daně, ale tvrzené daně, neodráželo by reálné ekonomické a majetkové poměry daňového subjektu a nebyla by vyloučena likvidační výše pokuty. Fixní „zastropování“ (300.000 Kč dle § 250 odst. 5 daňového řádu), by se ve výjimečných případech mohlo projevit dokonce i jako výše pokuty dle § 250 daňového řádu za den prodlení s podáním přiznání, ač tvrzená (a konkludentně vyměřená) daň nebude odpovídat reálně zjištěné dani v rámci dalšího řízení.

Je třeba mít na paměti, že výsledek konkludentního vyměření daně není odvislý od skutkových a právních úvah správce daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 – 53, č. 3260/2015 Sb. NSS, či ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015 – 73). Riziko stanovení nepřiměřené (likvidační) výše pokuty v případě výpočtu její výše z tvrzené (a konkludentně vyměřené) daně tak je zcela reálné.

[35] Stěžovatelem předestřený způsob výpočtu výše pokuty by vedl k nerovnosti mezi daňovými subjekty. Daňové subjekty nacházející se ve zcela totožné ekonomické (majetkové) daňově relevantní situaci, kterým byla stanovena stejná výše daně, by mohly platit řádově rozdílnou pokutu za opožděné přiznání daně, toliko s ohledem na výši vyměřené tvrzené daně, nikoliv výši konečné daně. To vše bez možnosti ovlivnit změnou výše doměřené daně výši pokuty dle § 250 daňového řádu uložené v rámci vyměřovacího řízení.

[36] Svou relevanci by pozbyla i citace nálezu sp. zn. Pl. ÚS 3/13, ve kterém Ústavní soud výši uložené sankce považoval za nelikvidační právě s ohledem na vázanost na výši daně, kterou je daňový subjekt povinen přiznat a zaplatit (srov. bod 48 uvedeného nálezu).

[37] Závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 učiněné zejména k moderačním prvkům pokuty dle § 250 daňového řádu pro výše uvedené ob stojí pouze, bude-li pojem „stanovená daň“ dle § 250 daňového řádu pojímán jako konečná daň (poslední správně zjištěná a stanovená daň).

[38] Pokuta za opožděné tvrzení daně spolu s úroky a penále dle § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu jsou příslušenstvím daně, ukládají-li se podle daňového zákona, a sledují osud daně (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 – 56, č. 3336/2016 Sb. NSS, či nedávné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2019, č. j. 8 Afs 128/2018 – 37, a ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 65/2018 – 42, ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 229/2018 – 21). Princip akcesority, tedy, že příslušenství (zde pokuta dle § 250 daňového řádu) sleduje osud daně (zde daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013), se plně uplatní i na výši pokuty dle § 250 daňového řádu.

[39] Smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši. Daňové orgány tak 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. Daň dle § 2 odst. 4 a 5 je tedy nutno také chápat jako daň stanovenou ve správné výši.

[40] V daňovém řízení se daň (správně) stanoví v rámci nalézacího řízení dle § 1 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 134 odst. 3 téhož zákona, a to formou rozhodnutí (platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam). Daň lze správně zjišťovat a stanovit až do uplynutí prekluzivní lhůty dle § 148 daňového řádu (srov. rozsudek ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016 – 62).

[41] V rozhodnutí, bez ohledu na skutečnost, zda jde o vyměřovací či doměřovací řízení, nebo zda byly uplatněny mimořádné opravné prostředky, se konkrétnímu subjektu za (či na) konkrétní zdaňovací období v rámci daňového řízení stanoví daň (určitý druh daně).

Takto stanovená daň je peněžitým plněním (příjmem či vratkou veřejného rozpočtu), které odráží ekonomickou činnost, resp. majetkové poměry daňového subjektu. Má reálný základ a je pouze jedna správná (ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu).

[42] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že v rámci dílčích daňových řízení je možné rozlišit mezi vyměřovacím a doměřovacím řízením. Naopak nelze s ním souhlasit v názoru, že pokuta (resp. základ pro její výpočet) se vztahuje pouze ke konkrétnímu daňovému přiznání, které byl daňový subjekt povinen podat v určité lhůtě, v daném případě tedy k řádnému daňovému přiznání a dani stanovené na základě tohoto řádného daňového přiznání, nikoli k poslední známé dani.

[43] Za prvé, poslední známá daň je poslední (dosud) pravomocně stanovená daň [srov. § 134 odst. 3 písm. a) bod 2 daňového řádu či § 141 odst. 1 téhož zákona], tedy daň stanovená zpravidla ve vyměřovacím řízení na základě řádného daňového přiznání. V tom si tedy stěžovatel sám protiřečí.

[44] Za druhé, pokuta za opožděné tvrzení daně, ač se její název může zdát zavádějící, se nevztahuje ke konkrétnímu daňovému přiznání, ale ke konkrétní dani (ve smyslu bodu [38] rozsudku), resp. daňové povinnosti. Zákon počítá s možností, že daňové přiznání nebude podáno vůbec, přesto výši pokuty stanoví s ohledem na výsledek správy daní – správně zjištěnou a stanovenou daň (srov. § 250 odst. 4 daňového řádu). Dle § 147 odst. 1 daňového řádu se daň stanoví rozhodnutím správce daně, nikoliv přiznáním (tvrzením) daňového subjektu.

[45] Ustanovení § 147 daňového řádu nečiní žádný pojmoslovný rozdíl mezi stanovením daně ve vyměřovacím či v doměřovacím řízení. Daň stanovená ve vyměřovacím řízení se započítáním doměřovacího řízení stává daní posledně známou a stanovená daň bude až konečná daň stanovená v doměřovacím řízení (případně dalším navazujícím řízením). Zahájením doměřovacího řízení či jiného zákonem stanoveného řízení (eventuálně postupu), jehož výsledkem je nové pravomocné stanovení výše daně, se mění i výše příslušenství daně, které má reflektovat výši konečné (správně) stanovené daně. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že sám prvostupňový správce daně označuje konečnou daň (daňovou ztrátu) jako (důraz přidán) „*nově stanovená daňová ztráta*“.

[46] Námitka stěžovatele, že pokutu dle § 250 daňového řádu za opožděně podané daňové přiznání by reálně nešlo uložit, neboť by daňový subjekt mohl donekonečna podávat dodatečná daňová přiznání a měnit tím výši pokuty, vychází z koncepce, že se pokuta ukládá na základě přiznání, nikoliv rozhodnutím správce daně, což je nesprávný názor (srov. bod [41] odůvodnění). Stejnou logikou by šlo namítat, že daňový subjekt by mohl donekonečna podávat dodatečná daňová přiznání a tím zabránit správnému stanovení daně. V obou případech je na správci daně, zda nechá subjekt podávat dodatečná daňová přiznání či zahájí postup či jiný procesní prostředek upravený např. v § 141 odst. 6 daňového řádu. Motivací k podání daňového přiznání včas není uložení pokuty dle § 250 daňového řádu, ale již samotná hrozba uložení této pokuty; a to zůstává zachováno i v pojetí výše „stanovené daně“ jako konečné výše daně.

[47] Tvzení stěžovatele o tom, že se výše pokuty uložené ve vyměřovacím a doměřovacím řízení bude vždy lišit, nemá oporu v zákoně. Pro srovnání výše úroku z neoprávněného jednání správce daně se také neliší podle toho, zda došlo k nezákonnosti ve vyměřovacím či doměřovacím řízení. Jeho výše se však bude lišit v situaci předvídané v § 254 odst. 2 daňového řádu, jedná se však o výjimku stanovenou zákonem, která nečiní rozdíl mezi vyměřenou a doměřenou daní.

[48] Soud však nemohl odhlédnout od toho, že pokuta za opožděné tvrzení daně představuje trest ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018 – 60, č. 3872/2019 Sb. NSS). Objektivní stránkou deliktu *pokuty za opožděné tvrzení daně* je nesplnění zákonné povinnosti spočívající v „nepodání“ daňového tvrzení (přiznání) či dodatečného daňového tvrzení (přiznání) vůbec, případně ve „zpoždění“ daňového subjektu se splněním této povinnosti, tzn. tvrdit (přiznat) daň ve stanovené lhůtě. Trestnost deliktu je založena na časovém aspektu. V praxi může docházet k různým situacím. Včasné řádné tvrzení a opožděné dodatečné tvrzení, jakož i další myslitelné situace, musí při ukládání pokuty najít konkrétní odraz. V návaznosti na nesplnění povinnosti je při výpočtu výše pokuty nutné zohlednit včasné tvrzenou (a stanovenou, resp. vyměřenou) výši daně. V tom případě totiž k deliktu nedochází, neboť povinnost (podat řádné daňové tvrzení ve stanovené lhůtě) byla splněna, toliko (obsahově) byla tvrzena nesprávná výše daně. Při výpočtu pokuty za opožděné dodatečné daňové tvrzení na daň vyšší než poslední známou daň musí tedy správce daně od konečné výše daně odečíst včasné tvrzenou (a vyměřenou) daň; ta není předmětem deliktu a nemůže se projevit ve výši uložené pokuty. Teprve z takto zjištěného rozdílu lze odvodit výši pokuty dle pravidel stanovených v § 250 daňového řádu.

[49] V projednávané věci byla za zdaňovací období roku 2013 zjišťována daň z příjmů právnických osob. Platebním výměrem ze dne 16. 8. 2018 byla žalobkyni stanovena daňová ztráta ve výši 1.613.594 Kč. Prvostupňový správce daně téhož dne uložil žalobkyni pokutu dle § 250 daňového řádu počítanou z výše této ztráty.

[50] Žalobkyně však 30. 8. 2017 podala dodatečné daňové přiznání, ve kterém uváděla daňovou ztrátu „pouze“ ve výši 265.684 Kč. Tento rozdíl k výzvě odůvodnila. Prvostupňový správce daně vykázanou daňovou ztrátu dne 4. 9. 2017 konkludentně doměřil v souladu s dodatečným daňovým přiznáním.

[51] Dne 10. 9. 2017 podala žalobkyně proti rozhodnutí o uložení pokuty odvolání, o kterém stěžovatel rozhodl dne 23. 2. 2018.

[52] Stěžovatel tak již v rámci odvolacího řízení věděl, že v projednávané věci došlo ke změně stanovené daně. Ke dni 4. 9. 2017 se stanovená daň stala poslední zjištěnou daní a ke dni 23. 2. 2018 byla stanovena nová „stanovená daň“. Došlo ke změně výše stanovené daně a mělo tak *ex lege* (ze zákona) dojít ke změně výše pokuty, která sleduje její osud. Stěžovatel byl v rámci odvolacího řízení nucen zohlednit změnu základu pro výpočet výše pokuty dle § 250 daňového řádu, neučinil-li to prvostupňový správce daně dříve, což se však nestalo.

[53] Soud uzavírá, že „stanovená daň“ je pravomocně stanovenou daní dle § 147 daňového řádu. Pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu je

příslušenstvím daně a sleduje její osud. Dojde-li ke změně výše „stanovené daně“, změní se i výše uložené pokuty. Výše uložených a ukládaných pokut musí vždy vycházet z konečné výše stanovené daně (srov. však bod [48] rozsudku).

[54] Soudu nepřísluší předjímat řešení situací v řízeních, ve kterých dojde ke změně základu pro výpočet pokuty dle § 250 daňového řádu, avšak lhůta k podání odvolání již dávno uplynula. Zvolí-li správce daně cestu mimořádných opravných nebo dozorčích prostředků, vydá-li rozhodnutí o příslušenství daně vždy spolu s vydáním rozhodnutí o nově stanovené dani či bude postupovat jinak. Tato otázka není předmětem projednávané věci.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[56] O náhradě nákladů rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesní úspěch zaznamenala v řízení o kasační stížnosti žalobkyně, neboť kasační stížnost byla shledána nedůvodnou; má proto vůči stěžovateli právo na náhradu účelně vynaložených nákladů. Tyto náklady spočívají v odměně advokáta, který žalobkyni v řízení o kasační stížnosti zastupoval. Podle § 35 odst. 2 in fine s. ř. s. platí, že „[z]a zastupování náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb.“ Tímto zvláštním právním předpisem je vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Odměna advokáta za jeden poskytnutý úkon právní služby - vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu *per analogiam*] je určena podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu částkou 3.100 Kč. K tomu náleží náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 714 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Víta Rybáře, advokáta se sídlem 28. října 1610/95, Ostrava.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. listopadu 2019

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu