



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Oulíkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobce: **R. M.,**  
bytem X

zastoupený společností UNTAX, s.r.o., IČO 25260537,  
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2022, č. j. 36225/22/5100-41451-609776,

**takto:**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2022, č. j. 36225/22/5100-41451-609776, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce UNTAX, s.r.o.**

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobce domáhá zrušení

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 27. 2. 2020, č. j. 839443/20/2111-50521-204733, jímž byla žalobci uložena pokuta za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 ve výši 97 191 Kč (dále jen prvostupňové rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí nahrazením části výroku následujícím textem: „*Shora uvedený správce daně rozhodl podle ustanovení § 250 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o uložení pokuty výše uvedenému daňovému subjektu podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, kdy lhůta pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 3. 4. 2017 a daňové přiznání bylo podáno dne 15. 6. 2017, tj. 73 dnů po stanovené lhůtě pro podání daňového přiznání, resp. 66 dnů prodlení následujících po 5 pracovních dnech od stanovené lhůty, a na základě daňového přiznání byla daňovému subjektu vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 2945160.00 Kč, která je základem pro výpočet pokuty, ve výši 97191.00 Kč“.* Ve zbývajících částech ponechal výrok beze změny.

2. V napadeném rozhodnutí žalovaný popsal předchozí průběh daňového řízení. Uvedl, že správce daně vydal dne 18. 5. 2017 výzvu k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, neboť vyhledávací činností zjistil, že žalobce měl příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, a vztahuje se na něj povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob, avšak daňové přiznání nepodal a lhůta pro jeho podání uplynula dne 3. 4. 2017. Dne 15. 6. 2017 žalobce podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, v němž vykázal dílčí základ daně dle § 10 zákona o daních z příjmů v nulové výši (uvedl příjmy ve výši 20 000 000 Kč a výdaje ve stejné výši), tedy tvrdil nulovou vlastní daňovou povinnost. Správce daně dne 21. 7. 2017 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 29. 3. 2018 platební výměr č. j. 1501648/18/2111-50521-204733, kterým žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2016 ve výši 2 945 160 Kč. Platební výměr byl potvrzen rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 10. 2018, č. j. 39668/18/5200-10422-711473. Žalobce proti rozhodnutí žalovaného podal žalobu, kterou vzal následně zpět. Řízení bylo zastaveno unesením Krajského soudu v Praze ze dne 24. 2. 2020, č. j. 51 Af 5/2018-33. Dne 25. 10. 2019 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016. Správce daně dne 13. 1. 2020 zastavil řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání s tím, že není přípustné dodatečné daňové přiznání k dani, která je předmětem řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně. Dne 27. 2. 2020 vydal správce daně prvostupňové rozhodnutí, proti němuž žalobce podal včasné odvolání. Dne 9. 3. 2020 žalobce podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, v němž uplatnil snížení oproti poslední známé daňové povinnosti o 2 729 505 Kč, tedy nově tvrdil daňovou povinnost za předmětné zdaňovací období ve výši 215 655 Kč. Správce daně zahájil daňovou kontrolu. Na základě výsledku daňové kontroly a zprávy o daňové kontrole vydal dne 4. 10. 2021 dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2016, v němž doměřil nulovou daň (neuznal snížení daně uplatněné v dodatečném daňovém přiznání). K odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 9. 2022, č. j. 33879/22/5200-10422-713122, změnil dodatečný platební výměr tak, že došlo k doměření daně ve výši - 2 729 505

Kč, čímž vznikla daň ve výši 215 655 Kč (tedy ve výši tvrzené žalobcem v dodatečném daňovém přiznání). Rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 23. 9. 2022. Výše popsané skutečnosti odpovídají obsahu správního spisu a nejsou mezi účastníky sporné.

3. Žalovaný neshledal důvodnou odvolací námitku žalobce, že při výpočtu pokuty měla být zohledněna dodatečně tvrzená nižší daňová povinnost. Správce daně ji nemohl zohlednit, neboť dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost bylo podáno po vydání prvostupňového rozhodnutí. Dle názoru žalovaného nemůže být zohledněna ani v odvolacím řízení. Uvedl, že pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí za porušení povinnosti nepeněžité povahy, která postihuje daňový subjekt za nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení (řádné či dodatečné) ve lhůtě stanovené zákonem. Odpovědnost za tvrzení nese daňový subjekt co do tvrzené výše i co do včasnosti podání. Hlavním cílem pokuty je přimět daňový subjekt k podání daňového tvrzení (řádného či dodatečného) včas, přičemž řádné daňové tvrzení souvisí v rámci nalézacího řízení s konkrétním vyměřovacím řízením a dodatečné daňové tvrzení souvisí v rámci nalézacího řízení s konkrétním doměřovacím řízením. Porušení povinnosti podat řádné daňové tvrzení v zákonem stanovené lhůtě a porušení povinnosti podat dodatečné daňové tvrzení v zákonem stanovené lhůtě jsou dva různé skutky, za které mohou být uloženy dvě sankce – pokuta za opožděné podání řádného daňového tvrzení a pokuta za opožděné podání dodatečného daňového tvrzení. Z logiky věci dle žalovaného vyplývá, že pokuta dle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) se jakožto institut správního trestání vztahuje k údajům uvedeným v konkrétním daňovém tvrzení, které sám daňový subjekt pokládá za správné, ale nesplnil povinnost podat toto tvrzení včas, nikoliv k následně zjištěné „správné“ výši daně, neboť o ní daňový subjekt v době, v níž porušoval povinnost podat včas daňové přiznání, nevěděl. Uložená výše sankce je tak závislá na podání daňového tvrzení v jím předpokládané výši, nikoli následně zjištěné „správné“ výši daně. K tomuto odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2017, č. j. 9 Af 30/2014-25. Uzavřel, že pokuta za opožděné tvrzení daně se v daném případě vztahuje k porušení zákonných povinností uvedených v § 250 daňového řádu v souvislosti s opožděným podáním řádného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016. 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 odvolatel povinen podat v určité lhůtě, v daném případě 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 daně došlo následně k její změně v důsledku doměření, ať z moci úřední nebo na základě dodatečného daňového přiznání, neboť ve smyslu § 250 daňového řádu se stanovenou daní rozumí stanovená daň na základě pozdě podaného daňového přiznání. Důvody, které vedly k podání dodatečného daňového přiznání, nejsou v odvolacím řízení proti platebnímu výměru na pokutu za opožděné daňové tvrzení relevantní.

#### Obsah podání účastníků

4. Žalobce v žalobě namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí chybně vyčíslil výši pokuty za opožděné tvrzení daně. Dle názoru žalobce měla být pokuta vypočtena z částky ve výši 215 655 Kč odpovídající poslední známé daňové povinnosti žalobce, nikoli z částky 2 945 160 Kč. Žalobce se domnívá, že žalovaný opomněl přihlídnout k základním zásadám

ukládání správních sankcí a nesprávně interpretoval pojem „sledování osudu daně“ dle § 2 odst. 5 daňového řádu. Má za to, že žalovanému nic nebránilo stanovit pokutu na základě poslední známé daňové povinnosti žalobce. Žalovaný sice uvedl, že jeho závěr vyplývá z logiky věci, racionální argumentaci pro svůj závěr však dle žalobce nepředložil. Žalobce souhlasí s žalovaným, že povinnost k úhradě pokuty vzniká ze zákona, což potvrzuje např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2022, č. j. 7 Afs 183/2022-25, a v něm citovaná judikatura. Sporná však není otázka vzniku pokuty, ale určení její výše s ohledem na princip sledování osudu daně. Podle žalobce je nemyslitelné, aby za správnou (zákonnou) výši pokuty mohla být považována pokuta, jejíž výše se odvíjí od nesprávně stanovené daně. Takto stanovená pokuta coby trestní sankce by byla uložena v rozporu se zásadou zákonnosti. Nově stanovená daň ve výši 215 655 Kč byla stanovena s účinností ex tunc se všemi důsledky. Právní názor zastávaný žalovaným by ve svém důsledku vedl k porušení zásady, podle níž nikdo nemůže mít prospěch ze svého protiprávního jednání. Pokud by totiž např. daňový subjekt vyhověl nezákonné výzvě správce daně k podání daňového přiznání a následně by se proti rozhodnutí o stanovení daně úspěšně odvolal, v intencích právního názoru zastávaného žalovaným by z nezákonnosti výzvy profitoval správce daně pokutou. Právní názor žalovaného se opírá o rozsudek Městského soudu v Praze vydaný dne 28. 6. 2017, č. j. 9 Af 30/2014-25, jehož závěry však byly překonány judikaturou Nejvyššího správního soudu, která se přiklonila k závěru, že pokuta by měla sledovat osud daně i v případě změny daňové povinnosti, ke které došlo po vydání rozhodnutí o stanovení pokuty. K tomu žalobce poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32, a ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25. V nich Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokuta, resp. základ pro její výpočet, se nevztahuje pouze ke konkrétnímu daňovému přiznání, nýbrž k poslední známé dani, kterou se v souladu s § 141 odst. 1 větou třetí daňového řádu rozumí poslední pravomocně stanovená daň. Daň je podle § 147 odst. 1 daňového řádu stanovena rozhodnutím správce daně v rámci nalézacího řízení (např. platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem). Dojde-li ke změně výše stanovené daně, změní se i výše uložené pokuty, která musí vždy vycházet z konečné výše stanovené daně. K tomu žalobce poukazuje též na komentářovou literaturu.

5. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Zopakoval závěry, k nimž dospěl v napadeném rozhodnutí. Rozsudky Nejvyššího správního soudu, na něž poukazuje žalobce, nejsou dle žalovaného na řešený případ přílehlavé, neboť v obou uvedených případech došlo ke snížení daňové ztráty. V případě žalobce byla na základě dodatečného daňového přiznání snížena daňová povinnost. Žalovaný nadto považuje argumentaci Nejvyššího správního soudu za poplatnou posuzovaným skutkovým okolnostem. Dle žalovaného z ní nelze vyvozovat obecně platné závěry. Ač se v případech řešených Nejvyšším správním soudem jeví sledování osudu daně jako spravedlivější možnost, v jiných případech tomu tak být nemusí, naopak by mohlo dojít ke zhoršení situace daňového subjektu. Typickým příkladem by byla situace, kdy daňový subjekt podá opožděně řádné daňové přiznání, a poté několik včasných dodatečných daňových přiznání na daň vyšší. V takovém případě by se daňovému subjektu měla zvýšit pokuta. I doměření daně z moci úřední by mělo v končeném důsledku vliv na pokutu za opožděné tvrzení daně, byla-li by z důvodu pozdního podání řádného daňového tvrzení uložena. V takovém případě by však bylo velmi problematické pokutu stanovit, neboť jednak by se její výše v důsledku sledování osudu daně zvýšila v závislosti na částce, která byla předmětem doměření, jednak by mohlo dojít v rámci doměření k dalšímu důvodu pro stanovení

pokuty za opožděné tvrzení z důvodu nepodání dodatečného daňového přiznání, byl-li k němu daňový subjekt vyzván. Dle názoru žalovaného Nejvyšší správní soud nevhodně kombinuje více skutků dohromady. Pokuta dle § 250 daňového řádu je institutem správního trestání a daňový subjekt je trestán za skutek. Pokuta je vázána na skutek spočívající v pozdním podání daňového tvrzení. Výkladem předestřeným Nejvyšším správním soudem by však jeden skutek měl vliv na všechna následující podání tvrzení daně za dané zdaňovací období. Z pohledu daňového subjektu bude velmi nespravedlivé, že skutek, za který již byl potrestán pokutou, se bude promítat neomezeně do budoucnosti. Jednalo by se o porušení zásady *ne bis in idem*. Nejasnosti nastávají i v případě, kdy je opožděně podáno řádné daňové přiznání (vyvolávající pokutu dle § 250 daňového řádu) a následně opožděně podáno dodatečné daňové přiznání na daň vyšší. Při kombinaci více skutků není zřejmé, kolik dní prodlení by se pro výpočet pokuty bralo v úvahu. Příklad, který žalobce popisuje, se týká odlišné skutkové situace. Popsaný hypotetický případ vychází ze situace, že uvedený daňový subjekt neměl vůbec povinnost daňové tvrzení podat (a proto byla výzva nezákonná). V takovém případě by daňový subjekt za opožděné podání daňového tvrzení – které neměl povinnost podat – pokutován nebyl, přičemž opačný závěr nevyplyvá ani z napadeného rozhodnutí. V daném případě však není sporu o tom, že žalobce měl povinnost podat řádné daňové přiznání.

6. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že sledování osudu daně je nutno vykládat tak, že při ukládání pokuty je správce daně *ex offio* povinen vycházet z pravomocného rozhodnutí o stanovení daně. Z § 141 odst. 1 věty třetí daňového řádu vyplývá, že pravomocným rozhodnutím o stanovení daně, ze které pokuta vzešla, je rozhodnutí o poslední známé dani. Tvrzení žalovaného, že výše pokuty sleduje osud daně pouze v rámci jednotlivého probíhajícího vyměřovacího či doměřovacího řízení, postrádá zákonnou oporu. Z § 250 odst. 1 daňového řádu pouze vyplývá, že daňovému subjektu vzniká povinnost k úhradě pokuty ve výši určené procentem ze stanovené daně. Stanovení daně je v kompetenci správce daně a dochází k němu rozhodnutím správce daně. Ustanovení § 250 odst. 1 daňového řádu neříká, zda daň, ze které pokuta vzešla, musí být stanovena pravomocně, tedy zda pokuta sleduje osud poslední známé daně tak, jak tvrdí žalobce. Tento názor však potvrzuje judikatura Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudek ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokuta, resp. základ pro její výpočet, se nevztahuje pouze ke konkrétnímu daňovému přiznání, nýbrž k poslední známé dani. Právní názor Nejvyššího správního soudu je v přímém rozporu s tím, co tvrdí žalovaný. Nejedná se o judikaturní excés, ale potvrzení závěrů vyslovených již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25. Podstatou sporu v tomto případě je výklad § 2 odst. 5 daňového řádu, tzn., zda pokuta sleduje osud poslední známé daně. Na tuto otázku poskytuje dle žalobce jím citovaná judikatura jednoznačnou odpověď. Na skutkovém půdorysu dané věci z ní vyplývá, že žalovaný byl v napadeném rozhodnutí povinen zohlednit změnu poslední známé daně, ke které došlo ještě před vydáním napadeného rozhodnutí. Závěry citované judikatury jsou dle žalobce příléhavé i proto, že ke změně poslední známé daně došlo před nabytím právní moci platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně. Žalobce poukazuje na to, že citovaná judikatura se přiklání k uplatnění zásady sledování osudu daně i v případě, že ke změně poslední známé daně dojde až po nabytí právní moci platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně. Za pomoci argumentu *a maiori ad minus* lze dovodit, že pokud zásada sledování osudu daně platí i v případě pravomocně uložené pokuty, pro pokutu uloženou nepravomocně, jak tomu bylo i v dané věci, platí tím spíše.

Závěry rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2017, č. j. 9 Af 30/2014-25, z nichž vychází žalovaný, je třeba považovat za překonané judikaturou Nejvyššího správního soudu.

7. Podle názoru žalobce je i s ohledem na standardy pro ukládání trestních sankcí nemyslitelné, aby rozhodnutí o uložení pokuty zůstalo v platnosti i v případě, že naplnění podmínek uložení pokuty v konkrétní výši bylo úředně zpochybněno. V dané věci bylo povinností žalovaného přihlédnout ke změně poslední známé daně, ke které došlo před vydáním napadeného rozhodnutí, a prvostupňové rozhodnutí změnit. Argumenty žalovaného ve vyjádření, proč takto postupovat nemohl, považuje žalobce za nepřesvědčivé. Podstata argumentace ve vyjádření k žalobě spočívá v tom, že žalovaný odmítá aplikovat judikaturu Nejvyššího správního soudu citovanou žalobcem. K žalovaným předestřeným hypotetickým případům, v nichž by uložení pokuty následující osud poslední známé daně nemuselo být dle žalovaného spravedlivé, žalobce uvádí, že obdobně by bylo možné modelovat situace opačné, kdy uložení pokuty v souladu s právním názorem zastávaným žalovaným je fiskálně výhodnější a z pohledu daňového subjektu nespravedlivé. Argumentace předestřená žalovaným je dle žalobce pouze jednostranná a není dostatečně ucelená a komplexní, aby mohla vést ke zpochybnění žalobcem citované judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle žalobce žalovaný opomíjí, že správci daně nic nebrání, aby v případě pozbytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně, ze kterého pokuta vzešla, platební výměry na pokutu zrušil, a pokud se v budoucnu rozhodnutí o stanovení daně stane znovu pravomocným, platební výměry na pokutu opětovně vystavil. V takovém případě nejde o nezvratné poskvrnění určitého zdaňovacího období ani porušení zásady ne bis in idem, které zmiňuje žalovaný. Žalobce trvá na tom, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu pokuta sleduje osud poslední známé daně. Žalovaný pochybil, neboť tuto judikaturu nerespektoval.
8. Žalovaný v duplice zopakoval, že závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu, na které žalobce poukazuje, nelze generalizovat. Ač se v těchto případech sledování osudu daně může jevit jako pro daňový subjekt příznivější, v jiných případech tomu tak být nemusí, což, dle názoru žalovaného Nejvyšší správní soud nezvážil. Dle závěru soudu by totiž muselo dojít ke zvýšení pokuty za situace, kdy daňový subjekt podá opožděně řádné daňové přiznání, a poté několik včasných dodatečných daňových přiznání na daň vyšší. Obdobně by ke zvýšení pokuty došlo i doměřením daně z moci úřední, byla-li z důvodu pozdního podání řádného daňového přiznání uložena. Žalovaný se domnívá, že závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem nevhodně kombinují více skutků dohromady, což vyvolává nejasnosti v případech, kdy je podáno opožděně řádné daňové přiznání i dodatečné daňové přiznání. Při kombinaci více skutků dohromady není zřejmé, kolik dní prodlení by se pro výpočet pokuty bralo v úvahu.

#### **Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu**

9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud žalobu posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud o věci rozhodl dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť s tím oba účastníci souhlasili.

### Posouzení žaloby soudem

10. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
11. Podle § 2 odst. 4 daňového řádu daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.
12. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně 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.
13. Podle § 141 odst. 1 věty třetí daňového řádu je poslední známá daň výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.
14. Správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam (§ 147 odst. 1 daňového řádu).
15. 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.
16. Podle § 250 odst. 5 daňového řádu maximální výše částky vypočtené podle odstavce 1 nebo 2 nesmí být vyšší než 300 000 Kč.
17. Pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 1 daňového řádu je sankcí za podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Vzniká přímo ze zákona podle mechanismu stanoveného v § 250 daňového řádu. Jsou-li zákonné podmínky pro její uložení naplněny, správce daně vydá deklaratorní rozhodnutí, platební výměr o uložení pokuty, bez ohledu na to, zda daňový subjekt o daňové povinnosti věděl či zda s ní souhlasí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2022, č. j. 7 Afs 183/2022-25, a v něm citovanou judikaturu). Pokuta za opožděné tvrzení daně představuje zejména motivaci k včasnému podávání daňových tvrzení, bez nichž není efektivní správa daní možná (viz náleží Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14).
18. Pokuta za opožděné tvrzení daně je příslušenstvím daně a sleduje její osud (§ 2 odst. 5 daňového řádu).
19. Mezi účastníky není sporu, že byly naplněny podmínky pro uložení pokuty. Sporný je pouze výklad pojmu „stanovená daň“ dle § 250 daňového řádu, od něhož se odvíjí její výše.
20. Dle názoru soudu jsou v posuzované věci aplikovatelné závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25 (dále jen „rozsudek č. j. 1 Afs 54/2019-25“).

21. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 54/2019-25 poukázal na závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14 (dále jen „nález sp. zn. Pl. ÚS 24/14“), v němž se Ústavní soud podrobně zabýval institutem pokuty za opožděné tvrzení daně z hlediska principu přiměřenosti.
22. V bodě 54 nálezu Ústavní soud dospěl k závěru, že *„[j]estliže je výše pokuty za opožděné tvrzení daně vázána na subjekt plátce daně a je odvozena od výše daně (na základě ekonomické aktivity), která je předmětem tvrzení, a dále od doby neplnění povinnosti tvrzení daně, tedy od intenzity porušení daňové povinnosti, a je navíc omezena stanovenou maximální hranicí, nelze než uzavřít, že nepředstavuje natolik intenzivní zásah do majetkových poměrů, který by na dotýcný subjekt nakládal nesnesitelné břemeno.“* V bodě 66 uzavřel, že *„[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.“* Ústavní soud tedy k citovaným 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 diferenciaci, který je schopen do jisté míry nahradit absenci diskrece v případě vzniku sankce ex lege. Zohledňuje individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu, její výše je „zastropovaná“ a je určena procentuálně.
23. Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k citovaným závěrům Ústavního soudu dospěl v bodech 32 a 33 rozsudku č. j. 1 Afs 54/2019-25 k závěru, že *„[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. 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.“* Zdůraznil, že procentuální výše výpočtu, která je „automoderačním“ mechanismem pokuty dle nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14, by v situaci výše předestřené nezohledňovala individuální ekonomické poměry daňového subjektu, resp. jeho ekonomické aktivity, které se reálně promítají ve výši správně stanovené daně (konečné), nikoliv nutně daně tvrzené.
24. V případě řešeném Nejvyšším správním soudem žalovaný (jakožto stěžovatel) obdobně jako v nyní posuzované věci s odkazem na závěry rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2017, č. j. 9 Af 30/2014-25, argumentoval tím, že výše pokuty sleduje osud daně pouze v rámci jednotlivého probíhajícího vyměřovacího či doměřovacího řízení, a že pokuta (resp. základ pro její výpočet) se vztahuje ke konkrétnímu daňovému přiznání, které byl daňový subjekt povinen podat v určité lhůtě, a dani stanovené na základě tohoto řádného daňového přiznání, nikoli k poslední známé dani. Zastával názor, že 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 (daňovou ztrátou) se rozumí pravomocně stanovená daň na základě pozdě podaného daňového přiznání.

25. S tímto názorem se však Nejvyšší správní soud s ohledem na výše citované závěry neztotožnil. Poukázal na to, že přijetím závěrů stěžovatele (žalovaného) by mohlo dojít k přetrhání jakýchkoliv ekonomických souvislostí mezi aktivitami či majetkem daňového subjektu a výší pokuty. Zdůraznil také, že účelem pokuty dle § 250 daňového řádu není „trestat“ nesrovnalost výše tvrzené (přiznané) daně a konečné daně (správně stanovené), k čemuž slouží penále dle § 251 daňového řádu. Připomněl, že 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, neodráželo by reálné ekonomické a majetkové poměry daňového subjektu a nebyla by vyloučena likvidační výše pokuty. Nejvyšší správní soud shledal, že závěry nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 učiněné zejména k moderačním prvkům pokuty dle § 250 daňového řádu ob stojí pouze, bude-li pojem „stanovená daň“ dle § 250 daňového řádu pojímán jako konečná daň (poslední správně zjištěná a stanovená daň). Princip akcesority, tedy, že pokuta dle § 250 daňového řádu jakožto příslušenství daně dle § 2 odst. 5 daňového řádu sleduje osud daně, se plně uplatní i na výši pokuty dle § 250 daňového řádu.
26. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši (§ 1 odst. 2 daňového řádu). 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. 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. 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). Přisvědčil žalovanému v tom, že v rámci dílčích daňových řízení je možné rozlišit mezi vyměřovacím a doměřovacím řízením. Odmítl však názor, že pokuta (resp. základ pro její výpočet) se vztahuje pouze ke konkrétnímu daňovému přiznání, které byl daňový subjekt povinen podat v určité lhůtě (ve věci posuzovaném Nejvyšším správním soudem k řádnému daňovému přiznání a dani stanovené na jeho základě), nikoli k poslední známé dani.
27. Poslední známá daň je poslední (dosud) pravomocně stanovená daň [srov. § 141 odst. 1 daňového řádu]. Nejvyšší správní soud v bodech 44 a 45 vysvětlil, že „[p]okuta 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. 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 řízení). Zabájením 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.“* K tomuto závěru se přihlásil Nejvyšší správní soud i v navazující judikatuře, například v rozsudcích ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-35, či ze dne 27. 9. 2022, č. j. 3 Afs 124/2020-33. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-35, námitka, podle níž se pokuta za opožděné tvrzení daně vztahuje ke konkrétnímu daňovému tvrzení a nikoliv k poslední známé dani, nemá oporu v zákoně.

28. Na základě shora popsaných úvah Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, uzavřel, 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, přičemž výše uložených a ukládaných pokut musí vždy vycházet z konečné výše stanovené daně.
29. Soud se s výše uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje. Soud neshledává důvod v projednávané věci neaplikovat závěry Nejvyššího správního soudu, jež vychází ze závěrů nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 k moderačním prvkům pokuty dle § 250 daňového řádu. V tomto ohledu jsou závěry Nejvyššího správního soudu plně aplikovatelné i na posuzovaný případ. Z hlediska výše předestřené argumentace není podstatné, že se ve věci řešené Nejvyšším správním soudem jednalo o snížení daňové ztráty. Je třeba též připomenout, 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). Jak uvedl Ústavní soud již v nálezu ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 38/02, „z charakteru pokuty jako majetkové sankce nutně vyplývá, že má-li být individualizovaná a přiměřená, musí reflektovat i majetkové poměry potrestaného.“ Jak vysvětlil Nejvyšší správní soud, právě ve výši „konečné daně“ se promítají ekonomické poměry daňového subjektu. Ty se musí odrážet i v „zastropování“ výše pokuty. Soud připomíná, že výše pokuty je pevně stanovena zákonem a správce daně ji nemůže moderovat (viz např. 27. 9. 2022, č. j. 3 Afs 124/2020-33). Nelze přehlédnout, že v posuzovaném případě pokuta za opožděné daňové přiznání dle napadeného rozhodnutí dosahovala cca 45 % pravomocně stanovené daně ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Výše předestřený výklad pojmu „stanovená daň“ je ústavně konformní a odpovídá smyslu a účelu daňového řízení, jímž je stanovení a vybrání daně ve správné výši. Jak uvedl Nejvyšší správní soud, motivační funkce hrozby uložení pokuty k včasnému podání daňového tvrzení zůstává zachována i v pojetí „stanovené daně“ jako konečné výše daně.
30. Judikatura Nejvyššího správního soudu dospěla k závěru, že pojem „stanovená daň“ dle § 250 daňového řádu je třeba pojímat jako konečnou, pravomocně stanovenou daň dle § 147 daňového řádu s tím, že dojde-li ke změně výše „stanovené daně“, změní se i výše uložené pokuty. Ta se nevztahuje ke konkrétnímu daňovému přiznání, ale ke konkrétní dani, resp. daňové povinnosti. Pokud jde o polemiku žalovaného s judikaturou Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudkem ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25), soud uvádí, že ke sjednocování a překonávání judikatury Nejvyššího správního soudu je

příslušný Nejvyšší správní soud, nikoli krajské soudy (§ 12 a § 17 s. ř. s.). Žalovaný nepředestřel takovou argumentaci, která by vedla soud k závěru, že je třeba se od výše předestřených závěrů Nejvyššího správního soudu odchýlit. Soud pokládá shora uvedené závěry judikatury za náležitě odůvodněné a argumentace žalovaného není natolik přesvědčivá, aby vedla soud k jejímu nenásledování. Soudu dodává, že mu nepřísluší předjímat řešení hypotetických situací, které nejsou předmětem projednávané věci.

31. Lze tedy shrnout, že výše pokuty měla vycházet z konečné výše stanovené daně v daném zdaňovacím období dle § 147 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že před vydáním napadeného rozhodnutí došlo k pravomocnému doměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 na základě dodatečného daňového tvrzení, a tedy ke změně stanovené daně dle § 147 daňového řádu, mělo dojít též ke změně výše uložené pokuty, která sleduje osud daně. V době vydání napadeného rozhodnutí činila poslední zjištěná a stanovená daň z příjmu fyzických osob ve zdaňovacím období roku 2016 částku 215 655 Kč (tato skutečnost není mezi stranami sporná). Žalovaný byl v rámci odvolacího řízení povinen změnu základu pro výpočet výše pokuty dle § 250 daňového řádu zohlednit. Jelikož tak neučinil, je napadené rozhodnutí nezákonné. Žalobní bod je tedy důvodný.
32. K rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 9 Af 30/2014-25, jehož se žalovaný dovolává, lze nad rámec výše uvedeného poznamenat, že se zakládal na odlišném skutkovém stavu, kdy byla pravomocně uložena pokuta v návaznosti na poslední stanovenou daň a daňový subjekt až po právní moci platebního výměru, jímž byla pokuta uložena, podal dodatečné daňové přiznání vedoucí ke změně výše daně a v návaznosti na nově stanovenou daň se domáhal změny výše pravomocně uložené pokuty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32, bod 27).

### **Závěr a náklady řízení**

33. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
34. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobce měl ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, jež tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupkyni žalobce náleží odměna za tři úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Celková výše odměny tedy činí 9 300 Kč. Vedle odměny přísluší zástupkyni žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 900 Kč. Jelikož zástupkyně žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě

daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 10 200 Kč, ve výši 2 142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupkyně žalobce (analogicky dle § 149 odst. 1 a 4 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s.), a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

#### **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). Případně-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, 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).

Praha 16. března 2023

**Mgr. Lenka Oulíková, v. r.**  
předsedkyně senátu