



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **NBV s.r.o.**, sídlem Frýdecká 793, Ostrava, zastoupená Mgr. Markétou Mohylovou, advokátkou, sídlem 28. října 1610/95, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2020, č. j. 17368/20/5100-31462-711896, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2022, č. j. 31 Af 22/2020-51,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, uložil žalobkyni platebním výměrem ze dne 7. 8. 2018, č. j. 1581306/18/2701-70462-608286, pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 16 380 Kč (dále jen „platební výměr na pokutu“), neboť žalobkyně v rozporu s § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, nepodala do 31. ledna příslušného zdaňovacího období daňové přiznání (nebo dílčí daňové přiznání), ačkoli v předchozím

zdaňovacím období došlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně. Základem pro výpočet výše pokuty byla částka 327 600 Kč, tedy celková výše daně z nemovitých věcí na rok 2018. Správce daně odůvodnil uložení pokuty uplynutím lhůty pro podání daňového tvrzení (přiznání), které žalobkyně nečinila v zákonem stanovené lhůtě.

[2] Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku změnil výrok platebního výměru na pokutu tak, že upřesnil popis skutku, v ostatním ponechal platební výměr beze změny. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný podrobně popsal, v čem spočívala změna okolností rozhodných pro stanovení daně (konkrétně se jednalo o změny u nemovitostí evidovaných na listu vlastnictví č. 11981 pro kat. území Pouchov, obec Hradec Králové), která založila povinnost žalobkyně podat do 31. ledna 2018 daňové přiznání k dani z nemovitých věcí na rok 2018, což žalobkyně v této lhůtě nečinila. Uvedl, že žalobkyně pochybení napravila až dne 26. 6. 2018 podáním označeným jako „dodatečné daňové přiznání“. K námitce, že při výpočtu pokuty měl správce daně vycházet ze základu ve výši 30 726 Kč (tedy z rozdílu výše daně oproti předchozímu zdaňovacímu období), žalovaný uvedl, že podle zákona je základem pro výpočet pokuty celková částka stanovené daně, tedy 327 600 Kč, kterou žalobkyně byla povinna včas tvrdit v daňovém přiznání.

[3] V průběhu odvolacího řízení vedeného ve věci pokuty za opožděné daňové tvrzení došlo v rámci nařízených přezkumných řízení ke zrušení dodatečného platebního výměru na daň z nemovitých věcí (doměřené ve výši 327 600 Kč) a k návazné změně platebního výměru na daň z nemovitých věcí ze dne 2. 7. 2018, č. j. 1384509/18/2701-70462-608286 (rozhodnutím správce daně ze dne 4. 12. 2019, č. j. 1968138/19/2701-70462-608286, potvrzeného rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 3. 2020, č. j. 11830/20/5100-31462-711896), tak, že na zdaňovací období roku 2018 byla daň z nemovitých věcí žalobkyni vyměřena (nikoli dodatečně doměřena) ve výši 327 600 Kč. Podání žalobkyně ze dne 26. 6. 2018, označené jako „dodatečné daňové přiznání“, které předcházelo vydání platebního výměru ze dne 2. 7. 2018, žalovaný posoudil jako řádné daňové přiznání, ze kterého při vyměření daně vycházel (§ 141 odst. 7 daňového řádu).

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného ve věci pokuty za opožděné tvrzení daně žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně by nebyla povinna podat daňové přiznání k dani z nemovitých věcí za příslušné zdaňovací období toliko v situaci, kdy nenastala žádná změna okolností rozhodných pro stanovení daně. K takové situaci ovšem v souzené věci nedošlo. Rozhodné skutečnosti se změnily, což žalobkyně nerozporovala, a proto měla povinnost podat do 31. ledna 2018 daňové přiznání. Z právní úpravy nelze dle krajského soudu dovodit, že by v případě nepodání daňového tvrzení (přiznání) byla žalobkyni „automaticky“ vyměřena daň ve výši poslední známé daňové povinnosti. Jakkoli se právní posouzení podání žalobkyně ze dne 26. 6. 2018, označeného jako „dodatečné daňové přiznání“, lišilo v době vydání platebního výměru na pokutu (správce daně je považoval za dodatečné daňové přiznání) a v době vydání rozhodnutí žalovaného o odvolání (žalovaný je posoudil jako řádné daňové přiznání), nemělo dle krajského soudu toto rozdílné posouzení vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci pokuty. Krajský soud uvedl, že výpočet výše pokuty nebyl touto změnou dotčen, žalovaný v odůvodnění rozhodnutí pouze zohlednil výsledek přezkumných řízení. Z hlediska přezkumu rozhodnutí ve věci uložení pokuty za opožděné tvrzení daně nebylo dle krajského soudu rozhodné, zda

pokračování

podání žalobkyně ze dne 26. 6. 2018 bylo řádným nebo dodatečným daňovým přiznáním; rozhodná byla skutečnost, že žalobkyně nesplnila povinnost učinit daňové tvrzení ve lhůtě do 31. ledna 2018. Stejně tak nebylo dle krajského soudu v daném případě rozhodující, kdy konkrétně došlo k zahájení vyměrovacího řízení. Postup žalovaného nemohl být dle krajského soudu pro žalobkyni ani překvapivý, neboť žalovaný do odůvodnění rozhodnutí pouze promítl závěry přezkumných řízení, s nimiž byla žalobkyně obeznámena.

[5] Krajský soud nepovažoval napadené rozhodnutí žalovaného ani za nepřezkoumatelné. Námitky obsažené v doplnění odvolání ze dne 6. 4. 2020 (které směřovaly právě vůči výsledku přezkumných řízení) byly dle krajského soudu předmětem posouzení v těchto řízeních a žalovaný je zohlednil i při vydání rozhodnutí ve věci pokuty. Dle krajského soudu sice výslovně nereagoval na každou dílčí námitku, nicméně z odůvodnění rozhodnutí je patrné, jaké důvody žalovaného vedly k jeho vydání. K námitce, že uložená pokuta nekoreluje se skutečnou mírou pochybení, krajský soud odkázal na náleží Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 24/14, v němž Ústavní soud shledal § 250 daňového řádu ústavně konformním a považoval navázání výše pokuty na výši daně, která je předmětem opožděného tvrzení, za racionální a reflektující škodlivost daného jednání.

II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že jí na rok 2018 byla daň z nemovitých věcí stanovena ve výši shodné s předchozím zdaňovacím obdobím (tzv. přenesením), o čemž byla správcem daně písemně vyrozuměna. Po vyměření daně tímto způsobem tedy již nebylo možné podat řádné daňové přiznání, nýbrž toliko dodatečné daňové přiznání, což stěžovatelka učinila. Daň stanovená tzv. přenesením z předchozího zdaňovacího období se tedy nemohla stát základem pro výpočet pokuty, neboť nebyla stanovena v důsledku nepodání daňového přiznání. Ani daň stanovená na základě včas podaného dodatečného daňového přiznání nemohla být předmětem pokuty. Pokutu za opožděné tvrzení daně bylo dle stěžovatelky možno uložit pouze v případě, že daňový subjekt podá opožděně řádné daňové přiznání před vyměření daně. To však v daném případě nenastalo.

[7] Výklad krajského soudu stěžovatelka označila za nesprávný a nesmyslný, vedoucí k tomu, že sebemenší opomenutí při přiznávání daně z nemovitých věcí by znamenalo uložení pokuty, jejíž základ by se odvíjel od celkové výše daně, tedy bez ohledu na intenzitu provinění. Daňový řád však dle stěžovatelky připouští, aby pochybení spočívající v nesprávné výši přiznané daně bylo možno napravit právě podáním dodatečného daňového přiznání. Stěžovatelka předestřela vlastní výklad § 13a odst. 1 zákona o daní z nemovitých věcí, dle kterého je nepodání daňového přiznání ve skutečnosti konkludentně podáním daňovým přiznáním a deklarací daňové povinnosti shodné s daňovou povinností za předcházející zdaňovací období. Stěžovatelka zároveň učinila porovnání právní úpravy daně z příjmů a daně z nemovitých věcí a poukázala na popření principu proporcionality a přiměřenosti ukládané sankce. Nepodání přiznání v případě daně z nemovitých věcí nemůže být dle jejího názoru bez dalšího považováno za pochybení, nadto vedoucí k sankci, která se jeví jako drakonická.

[8] Stěžovatelka setrvala na svém závěru, že podání ze dne 26. 6. 2018 bylo dodatečným daňovým přiznáním, které správce daně a žalovaný svévolně překvalifikovali na řádné daňové přiznání podané opožděně. Názor krajského soudu, že povaha tohoto podání není předmětem soudního přezkumu v nyní souzené věci a že stěžovatelka měla tuto otázku řešit žalobou proti jinému rozhodnutí žalovaného, považuje za nesprávný. Stěžovatelka připustila správnost a zákonnost postupu daňových orgánů v přezkumných řízeních (zrušení dodatečného platebního výměru a úprava platebního výměru ze dne 2. 7. 2018). Dle jejího názoru nicméně měla být otázka povahy jejího podání ze dne 26. 6. 2018 předmětem přezkumu v nyní souzené věci, neboť podání dodatečného daňového přiznání by nepodléhalo sankci. Stěžovatelka v této souvislosti podrobně argumentovala, proč její podání mělo být posouzeno nikoli jako řádné, ale jako dodatečné daňové přiznání. Závěr krajského soudu a žalovaného, že se dne 26. 6. 2018 dopustila opožděného podání daňového přiznání, proto pokládala za nesprávný a nezákonný.

[9] Stěžovatelka namítala rovněž nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a v této souvislosti krajskému soudu vytýkala, že se omezil pouze na jazykový výklad § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí. Rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze kterého krajský soud vycházel ve své argumentaci, stěžovatelka nepovažovala za příslušný a aplikovatelný na daný případ. Zopakovala rovněž žalobní námitku, že neměla možnost se vyjádřit ke skutečným důvodům pro uložení pokuty a rozhodnutí pro ni bylo překvapivé. Postup žalovaného tak považovala za rozporný s § 115 odst. 2 daňového řádu.

[10] V této souvislosti také připomněla, že na výsledky nařízených přezkumných řízení reagovala doplněním odvolání ze dne 6. 4. 2020, žalovaný však její námitky pominul a ani krajský soud tuto vadu nenapravit. Rozhodnutí žalovaného tak bylo vydáno v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu a je z tohoto důvodu nepřezkoumatelné.

[11] K poukazu krajského soudu na nález Ústavního soudu stěžovatelka uvedla, že tento nález nereflexuje specifika vyměřování daně z nemovitých věcí ani skutečnost, že v případě podání dodatečného daňového přiznání nelze pokutu uložit. Namítala také nepřiměřenost výše uložené pokuty.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítl, že by napadený rozsudek byl zatížen nepřezkoumatelností. Za zásadní označil otázku, zda stěžovatelčino podání ze dne 26. 6. 2018 bylo opožděně podaným daňovým přiznáním. Uvedl, že stěžovatelka měla povinnost podat daňové přiznání (popř. dílčí daňové přiznání) za zdaňovací období roku 2018 nejpozději do 31. ledna 2018, což neučinila, daňové přiznání podala až dne 26. 6. 2018. Žalovaný zároveň setrval na názoru, že se jednalo o řádné daňové přiznání, nikoli o daňové přiznání dodatečné. Stěžovatelčin výklad, dle kterého byla její daňová povinnost stanovena „automaticky“ ve výši poslední známé daňové povinnosti, nemá dle žalovaného oporu v zákoně. Přestože stěžovatelka krajskému soudu vytýkala, že se v napadeném rozsudku omezil pouze na výklad jazykový, jiný výklad § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí dle žalovaného nenabídla.

[13] Žalovaný zrekapituloval průběh a výsledky přezkumných řízení a v nich vydaných rozhodnutí, která napravila počáteční pochybení správce daně stran hodnocení povahy stěžovatelčina podání ze dne 26. 6. 2018. Proti nim se stěžovatelka samostatnými žalobami nebránila, a tedy bylo nutno vycházet z presumpce správnosti a zákonnosti vydaných

pokračování

rozhodnutí. Žalovaný se ztotožnil také se závěry krajského soudu, dle kterých v souzeném případě nedošlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí nemohla být pro stěžovatelku překvapivá.

[14] K tvrzené nepřiměřenosti pokuty žalovaný poukázal na souvislost výše ukládané pokuty s délkou prodlení s podáním daňového tvrzení, včetně navázání výše pokuty na výši daně, která byla předmětem opožděného tvrzení. Tuto konstrukci Ústavní soud neshledal protiústavní.

[15] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž označila za nesporné, že povinnost daňového tvrzení měla být splněna nejpozději dne 31. ledna 2018. Dle stěžovatelky žalovaný nezpochybnil, že poté, co jí byla daň vyměřena, již nelze podat řádné daňové přiznání, ale pouze dodatečné daňové přiznání. Stěžovatelka obsáhle reagovala na vyjádření žalovaného, jemuž vytýkala, že nereagoval na veškeré její námítky. Souhlasila však s tím, že v souzené věci je rozhodující, zda její podání ze dne 26. 6. 2018 bylo opožděně podaným daňovým přiznáním (tvrzením). Dle stěžovatelčina názoru se jednalo o včasné dodatečné daňové přiznání. V této souvislosti stěžovatelka připomněla smysl a účel § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí, kterým je snížení administrativní náročnosti správy daní a zabránění každoročnímu podávání identických daňových přiznání.

[16] Žalovaný v doplňujícím vyjádření poukázal na další rozsudek Nejvyššího správního soudu, který navázal na dřívější rozhodnutí, ze kterého vycházel krajský soud (viz dále). Ohradil se proti výtkám stěžovatelky, že nedostatečně reagoval na její kasační námítky. V této souvislosti připomněl, že předmětem soudního přezkumu je napadený rozsudek, nikoli jím podané vyjádření.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[18] Před přistoupením k vlastnímu přezkumu napadeného rozsudku se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval otázkou, zda je napadené soudní rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu, neboť případná nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž vadou natolik závažnou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Takovou vadu však Nejvyšší správní soud v odůvodnění napadeného rozsudku neshledal. Konstatování nepřezkoumatelnosti by mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, „není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (být i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky...“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod [29]).

„Přezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky/osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě“ (tamtéž, bod [30]). Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

[19] Stěžovatelčina žaloba obsahovala řadu podrobně rozvedených žalobních námitek, které krajský soud shrnul v bodech 3 až 15 odůvodnění napadeného rozsudku. Dle posouzení Nejvyššího správního soudu se krajský soud se všemi žalobními body přezkoumatelně vypořádal a nic na tom nemění stěžovatelčin názor, že tak učinil stručně a nedostatečně. Z rozsudku krajského soudu jako celku je možno bez pochybností dovodit, proč žalobu nepovažoval za důvodnou.

[20] Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí nelze pojímat tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý dílčí argument účastníka řízení (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, N 3/36 SbNU 19, či ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, N 108/41 SbNU 349). Dle názoru Ústavního soudu *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Podobně k obsahu odůvodnění přistupuje též judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 22. 2. 2017, č. j. 6 Afs 27/2017-39, ze dne 10. 10. 2017, č. j. 7 Azs 217/2017-20, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30. Postačuje, je-li možný názor soudu na určitou otázku či námitku seznat z kontextu odůvodnění. Tak tomu bylo i v nyní posuzovaném projednávaném případě.

[21] Obsáhlá stěžovatelčina argumentace obsažená v kasační stížnosti ostatně potvrzuje, že závěry krajského soudu nejsou nepřezkoumatelné, neboť s nimi stěžovatelka podrobně polemizuje. Rovněž Nejvyšší správní soud v daném případě postupoval v souladu s výše citovanou judikaturou, a tedy odůvodnění nevystavěl na podrobné oponentuře ke značnému množství dílčích argumentů, které stěžovatelka vrší ve snaze obhájit neudržitelnou tezi o nenaplnění skutkové podstaty daňového deliktu, jehož se dopustila, nýbrž poskytne vlastní ucelený výklad sporné právní úpravy, včetně vysvětlení správnosti její aplikace na daný případ daňovými orgány i krajským soudem.

[22] V souzené věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda podání stěžovatelky ze dne 26. 6. 2018 bylo opožděně podaným daňovým tvrzením, a tedy zda v souzeném případě byla naplněna skutková podstata daňového deliktu opožděného tvrzení daně.

[23] 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*

pokračování

výši, kterou citované ustanovení dále upravuje, přičemž pro souzenou věc je rozhodná výše pokuty 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.

[24] Objektem skutkové podstaty tohoto daňového deliktu je zájem společnosti na podávání daňového tvrzení (daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání) v zákonem stanovené lhůtě. Skutková podstata deliktu tak pokrývá jednak situace, kdy daňový subjekt daňové tvrzení, k němuž byl ze zákona povinen, neučiní vůbec, anebo je sice učiní, avšak až po zákonem stanovené lhůtě, tedy opožděně.

[25] Výše pokuty se pak odvíjí od délky prodlení se splněním povinnosti daňového tvrzení a dále od výše stanovené daně, již se rozumí pravomocně stanovená daň ve smyslu § 147 daňového řádu. Dojde-li ke změně výše stanovené daně, změní se i výše uložené pokuty, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, bod 53. Výše pokuty se tedy neodvíjí od výše daně uváděné daňovým subjektem v daňovém tvrzení, nýbrž výhradně od daně stanovené rozhodnutím orgánu daňové správy (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32, bod 23).

[26] Podle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí je *daňové přiznání poplatník povinen podat příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období. Daňové přiznání se nepodává, pokud je poplatník podal na některé z předchozích zdaňovacích období nebo daň byla stanovena na některé z předchozích zdaňovacích období z moci úřední a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně. V tomto případě se daň vyměří ve výši poslední známé daně a za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí poplatníkovi se považuje 31. leden zdaňovacího období; správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem, platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění, založí se do spisu a nelze se proti němu odvolat. Na žádost daňového subjektu mu správce daně zašle stejnopis platebního výměru, a to do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel. Dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně nebo ke změně v osobě poplatníka, je poplatník povinen daň do 31. ledna zdaňovacího období přiznat; v těchto případech lze daň přiznat buď podáním daňového přiznání nebo podáním dílčího daňového přiznání. V dílčím daňovém přiznání poplatník uvede jen nastalé změny a výpočet celkové daně* (pozn.: zvýraznění podtržením doplnil soud).

[27] Shora citované ustanovení zákona stanoví lhůtu pro podání daňového tvrzení (daňového přiznání) k dani z nemovitých věcí do 31. ledna příslušného zdaňovacího období. Jako výjimku z povinnosti podat daňové přiznání upravuje pouze situaci, kdy poplatník daňové přiznání podal v minulosti a nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně. Jedině v takovém případě lze hovořit (slovy stěžovatelky) o „přenesení“ daňového tvrzení z minulosti, kdy je daň vyměřena ve výši poslední známé daně. Citované ustanovení pak výslovně zdůrazňuje povinnost daňové přiznání podat v případech, kdy ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně došlo. Nepodání daňového přiznání do 31. ledna příslušného zdaňovacího období je v takovém případě daňovým deliktem ve smyslu § 250 odst. 1 daňového řádu, ať je daňový subjekt nepodá vůbec, či je podá opožděně. Uvedené situace se liší toliko ve výši ukládané pokuty.

[28] V nyní souzené věci je nesporné, že ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně v roce 2018 ve vztahu k předchozímu období došlo. Stejně tak je nesporné, že první daňové tvrzení, které stěžovatelka vůči správci daně učinila, bylo její podání ze dne 26. 6. 2018, tedy podání učiněné až 146 dnů po zákonem stanovené lhůtě. K naplnění skutkové podstaty deliktu opožděného tvrzení daně tedy došlo, neboť daňové tvrzení bylo podáno po uplynutí zákonem stanovené lhůty.

[29] Na shora uvedených východiscích nemohou nic změnit ani pokusy stěžovatelky obratnou právní ekvilibristikou dosáhnout zproštění odpovědnosti za porušení povinnosti stanovené v § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí. Veškerá stěžovatelčina argumentace je totiž založena na nesprávné premise, že k vyměření daně pro rok 2018 došlo v jejím případě již informací správce daně ze dne 27. 4. 2018, a tedy v červnu roku 2018 podávala „toliko“ dodatečné daňové přiznání. Podání správce daně ze dne 27. 4. 2018, č. j. 965249/18/2701-70462-608286, však představovalo pouze automaticky vygenerovanou informaci v situaci, kdy správce daně neměl k dispozici daňové přiznání (tvrzení o změně okolností rozhodných pro stanovení daně), a tedy vycházel z toho, že ke změně nedošlo. K vyměření daně (ve smyslu § 147 daňového řádu, které § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí předpokládá) však došlo až platebním výměrem ze dne 2. 7. 2018, č. j. 1384509/18/2701-70462-608286, ve spojení s rozhodnutími vydanými v přezkumném řízení, jimiž došlo ke změně platebního výměru poté, co bylo zjištěno, že v předchozím zdaňovacím období ke změně okolností rozhodných pro výši daně došlo. Z tohoto hlediska nemohlo být podání stěžovatelky ze dne 26. 6. 2018 považováno za dodatečné daňové přiznání, neboť v té době nebyla daň vyměřena.

[30] K výši uložené pokuty, resp. k základu, z něhož byla pokuta vypočítána, Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj dřívější rozsudek ze dne 5. 6. 2018, č. j. 4 Afs 48/2018-44, ze kterého správně vycházel i krajský soud: *„Vyměřenou celkovou daň z nemovitých věcí za aktuální zdaňovací období je nutné považovat za stanovenou daň ve smyslu § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, která je základem pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně“* (bod 24). Z citovaného rozsudku také bez pochybností vyplývá, že *„správce daně musí při určení výše pokuty za opožděné tvrzení daně z nemovitých věcí vycházet z celkové daňové povinnosti vyměřené v aktuálním zdaňovacím období, a nikoliv jen z rozdílu mezi ní a daní vyměřenou v předchozím zdaňovacím období“* (bod 27).

[31] Rovněž v rozsudku z nedávné doby ze dne 27. 9. 2022, č. j. 3 Afs 124/2020-33, Nejvyšší správní soud potvrdil, že *„při změně okolností rozhodných pro vyměření daně z nemovitých věcí je poplatník povinen tvrdit celkovou výši své daňové povinnosti, a nikoliv jen rozdíl mezi novou a předchozí daní, ať již v takovém případě podává řádné či dílčí daňové přiznání. Pokud tedy daňový subjekt tuto povinnost tvrzení nesplní ani po uplynutí pěti pracovních dnů od konce lhůty pro podání řádného či dílčího daňového přiznání, musí se při ukládání pokuty podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu vycházet z výše daně z nemovitých věcí, která byla poplatníkovi vyměřena za aktuální zdaňovací období při zohlednění nových a již dříve známých okolností.“*

[32] Jakkoli se uvedená právní úprava může stěžovatelce jevit přísná, nemá „konkludentní podání“ daňového přiznání, které by vedlo k automatickému stanovení daně ve výši shodné s předchozím zdaňovacím obdobím, oporu v právní úpravě. Jak Nejvyšší správní soud vysvětlil již ve výše citovaném rozsudku č. j. 3 Afs 124/2020-33

pokračování

(body 23 až 26), dotčená právní úprava a její aplikace daňovými orgány není v rozporu s principem proporcionality a konstrukce výše pokuty není ani drakonická, ani likvidační. Uložená pokuta je přiměřená majetkovým poměrům tím, že vychází z celkově stanovené daně z nemovitých věcí za příslušné zdaňovací období, a její výši také zákon limituje (maximální možná výše činí 5 % stanovené daně). V projednávaném případě pokuta uložená ve výši 16 380 Kč neměla za následek nepřiměřený zásah do stěžovatelčiny majetkové sféry.

[33] Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje se závěry krajského soudu ohledně změny právní argumentace žalovaného (a jejího prohloubení) oproti odůvodnění platebního výměru na pokutu a změn podkladů v průběhu odvolacího řízení (zrušení dodatečného platebního výměru ze dne 7. 8. 2018, č. j. 1581294/18/2701-70462-608286, a změny platebního výměru ze dne 2. 7. 2018, č. j. 1384509/18/2701-70462-608286). Tyto změny nastaly v důsledku výsledku přezkumných řízení, kterých byla stěžovatelka aktivním účastníkem. Postup žalovaného proto nemohl být pro stěžovatelku překvapivý, a tedy v řízení nedošlo k vadě, která by měla vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí. Posun v odůvodnění rozhodnutí žalovaného nadto nebyl z pohledu naplnění skutkové podstaty deliktu zásadní. Již v platebním výměru byla pokuta odůvodněna marným uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, které stěžovatelka v této lhůtě neučinila. Z výpočtu pokuty v odůvodnění platebního výměru je patrné, že za splnění povinnosti daňového tvrzení považoval správce daně podání stěžovatelky ze dne 26. 6. 2018. Daňové tvrzení tak správce daně považoval za opožděné, nikoli za nepodané. Větu vytrženou z odůvodnění platebního výměru, že „řádné daňové přiznání nebylo podáno“, bylo třeba vnímat v kontextu celého jeho odůvodnění, a sice tak, že řádné daňové přiznání nebylo podáno v zákonné lhůtě. Žalovaný pak právní argumentaci v rozhodnutí o odvolání pouze upřesnil a zohlednil změny související s pochybením správce daně, které bylo odstraněno v rámci přezkumných řízení.

[34] Krajský soud také nepochybil v závěru, že rozhodnutí žalovaného o odvolání není zatíženo nepřezkoumatelností. Přestože se žalovaný mohl podrobněji vypořádat s námitkami obsaženými v doplnění odvolání ze dne 6. 4. 2020, kterými stěžovatelka právě reagovala na závěry a výsledky přezkumných řízení, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud s hodnocením krajského soudu, že z obsahu rozhodnutí žalovaného je patrný právní názor na stěžovatelkou nastolené otázky, byť výslovně nereaguje na každou dílčí námitku. Podstatou námitek obsažených v doplnění odvolání ze dne 6. 4. 2020 byl nesouhlas stěžovatelky s výsledky přezkumných řízení a setrvání na dosavadním tvrzení, že její podání ze dne 26. 6. 2018 bylo řádným dodatečným daňovým přiznáním podaným v zákonném termínu. Důvody odmítnutí těchto námitek žalovaný nepřímo vysvětlil v bodech 32 a 33 a dále v bodech 40 až 42 rozhodnutí. Toto odůvodnění považuje i Nejvyšší správní soud za dostatečné.

[35] Pokud krajský soud a žalovaný shodně poukazovali na nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, Pl. ÚS 24/14 (N 123/77 SbNU 867; č. 187/2015. Sb), rovněž Nejvyšší správní soud považuje argumentaci tímto nálezem za přílehlavou. Ústavní soud se v citovaném nálezu zabýval možnou neústavností § 250 daňového řádu, který obsahuje klíčovou právní normu aplikovanou v nyní souzené věci. Krajský soud správně připomněl, že navázání výše pokuty na výši stanovené daně (zde daně z nemovitých věcí), která byla předmětem opožděného tvrzení, Ústavní soud v citovaném nálezu shledal racionálním,

reflektujícím škodlivost daného jednání a nezasahujícím do samotné podstaty majetku daňového subjektu. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá nepřiměřenost pokuty, avšak pomíjí, že z její strany nedošlo pouze k včasnému „nedotvrzení“ daně ve výši 30 726 Kč, nýbrž že v příslušném zdaňovacím období včas neučinila daňové tvrzení, a tedy se výše uložené pokuty dle zákona odvíjela od „stanovené daně“, tedy od daně vyměřené v celkové výši 327 600 Kč.

[36] Krajský soud proto v napadeném rozsudku dospěl ke správnému právnímu závěru, že stěžovatelka se dopustila daňového deliktu opožděného tvrzení daně, za který jí byla v souladu se zákonem uložena pokuta.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Na základě výše uvedeného tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[38] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 1. června 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu