



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobce: J. Š., nar. X,
bytem X,
doručovací adresa X,

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2022, č. j. 28632/22/5200-10422-713023,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále též jen: „správce daně I. stupně“) uložil svým rozhodnutím ze dne 23. 6. 2021, č. j. 1331689/21/2308-50521-405032 (dále též jen: „platební výměr“) žalobci ve smyslu § 250 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též jen „daňový řád“) pokutu za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2019, a to ve výši 3 015 Kč. Žalobce totiž daňové přiznání k této dani podal až dne 18. 1. 2021, ačkoliv lhůta pro jeho podání podle § 136 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 1. 4. 2020. Při určení výše pokuty vyšel správce daně I. stupně z částky daňového bonusu ve výši 60 300 Kč, který žalobce za dané zdaňovací období uplatnil a jenž mu byl následně také přiznán, zatímco daň z příjmů fyzických osob mu nebyla vyměřena. Jelikož daňový řád v § 250 odst. 1 písm. a) stanoví, že výše pokuty za opožděné tvrzení daně činí 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně, aplikoval správce daně I. stupně v daném případě právě stanovenou pětiprocentní hranici z částky uplatněného a přiznaného daňového bonusu, jenž považoval za daň, takže po zaokrouhlení dospěl ke shora uvedené částce. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 2. 8. 2022, č. j. 28632/22/5200-10422-713023 (dále též jen: „*napadené rozhodnutí*“), zamítl žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru a tento potvrdil podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

Obsah žaloby

2. Žalobce je přesvědčen, že postup správních orgánů není v souladu s daňovým řádem, neboť pokuta za opožděné tvrzení daně má být vypočtena ze stanovené daně. Žalobcova stanovená daňová povinnost byla nulová, resp. po uplatnění slevy na vyživované děti záporná.
3. Při tvorbě daňového řádu zákonodárce jistě sledoval úmysl postihnout pokutou jen ty plátce daně, kteří podávají opožděné tvrzení a tím také opožděně platí stanovenou daň, čímž státu působí škodu, neboť jejich neodvedená daň není včas fyzicky v dispozici státu. Úmyslem zákonodárce zcela jistě nebylo, aby osoba, která podá opožděně daňové přiznání a má stanovenou daň ve výši 60 300 Kč, byla sankcionována stejně jako osoba, která opožděně podala daňové přiznání s daní stanovenou ve výši -60 300 Kč. Takový postup žalobce považuje za hrubě odporující obecným zásadám spravedlnosti. Ten, kdo si o svůj nárok včasným daňovým přiznáním neřekne, trestá sám sebe.
4. Napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť bylo vydáno v rozporu se smyslem a účelem zákona jakož i v rozporu s obecnými zásadami spravedlnosti a elementární logikou. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí přistupuje k věci s přepjatým formalismem.
5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na důvodovou zprávu k daňovému řádu, ta ale není součástí zákona a není tudíž právně závazná.
6. Platí-li, že podle § 205 odst. 1 daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu ve výši 0,05 % stanovené daně, pokud podá daňové přiznání po stanovené lhůtě a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, není možné vzít za základ k vyměření pokuty jakoukoli daň. Příslušné ustanovení zcela jistě hovoří o pokutě ve výši 0,05 % ze stanovené daně.
7. Způsob stanovení daně upravuje § 16ab zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též jen „*zákon o daních z příjmů*“). Pouze z daně stanovené podle zmíněného ustanovení lze vyměřit pokutu za opožděné tvrzení daně. Je pak lhostejné zda se dá daňový bonus považovat za jakousi daň podle § 2 daňového řádu, neboť daň v pravém slova smyslu, ze které se vyměřuje pokuta za opožděné tvrzení daně, je zcela zřejmě stanovena na základě § 16ab zákona o daních z příjmů.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

8. Z povahy stanovené pokuty lze vedle sankční funkce dovodit i funkci reparační. Pokud bylo snahou zákonodárce vytvořit proporcionalitu mezi porušením daňové povinnosti na straně daňového subjektu a výší vyměřené pokuty, odporuje smyslu zákona výklad, dle něžž pokuta o totožné výši stíhá jak daňový subjekt tvrdící daň v záporné výši, tak daňový subjekt tvrdící daň v kladné výši. Je podivuhodné, že daňový subjekt, který opožděně tvrdí daň ve výši 0 Kč, nemůže být postižen žádnou pokutou.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný s žalobními námitkami nesouhlasí, v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
10. Pokuta byla vypočítána správným a zákonným způsobem. Žalobce podal daňové přiznání s prodlením v trvání 285 dnů následujících po 5 pracovních dnech od stanovené lhůty k jeho podání, vznikla mu tak povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, která činí 60 300 Kč (výše vyměřené daně) x 0,05 % x 285 (počet dnů prodlení následujících po 5 pracovních dnech od stanovení lhůty), nejvýše však 5 % stanovené daně, která činí po zaokrouhlení na celé Kč nahoru částku 3 015 Kč.
11. Žalovaný neshledal v postupu správce daně I. stupně žádné pochybení. Nebylo možné aplikovat snížení pokuty na polovinu podle § 250 odst. 7 daňového řádu, neboť žalobce podal daňové přiznání více jak 30 dnů od marného uplynutí lhůty k jeho podání. Žalovaný trvá na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí ohledně správnosti výpočtu pokuty žalobci.
12. V dané věci není rozhodné, že správce daně následně vyměřil žalobcovu daňovou povinnost ve shodné výši s jeho daňovým tvrzením. Pokuta totiž nebyla žalobci udělena za (ne)způsobenou „škodu,“ neboť žalobce na dani „nic nedlužil“, jak žalobce chybně uvádí, nýbrž byla stanovena za pozdní podání daňového přiznání v délce více než 9 měsíců po uplynutí zákonného termínu. Pokuta za pozdní podání daňového tvrzení je sankcí za nedodržení řádného a včasného podání daňového tvrzení.
13. Není relevantní námitka, že správci daně nevznikla škoda, neboť pokuta za opožděné tvrzení daně není následkem povinnosti uhradit splatnou daň. Správce daně I. stupně postupoval správně, když žalobci uložil pokutu za nepodání daňového přiznání, neboť žalobce naplnil podmínky stanovené hypotézou ustanovení § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu.
14. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobce, že odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo zatíženo přepjatým formalismem a bylo vydáno v rozporu se smyslem a účelem zákona a zásadou spravedlnosti. Žalovaný ani správce daně I. stupně nerozporevali vlastní daňové přiznání žalobce. Žalobce v něm uplatnil daňové zvýhodnění na čtyři vyživované děti ve výši 61 112 Kč, dle kterého mu vznikl nárok na daňový bonus ve výši 60 300 Kč. Správce daně I. stupně poté vydal platební výměr ze dne 27. 1. 2021, č. j. 123763/21/2308-50521-405032, kterým žalobci vyměřil daň ve výši 0 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč a daňový bonus ve výši 60 300 Kč. Protože bylo daňové přiznání žalobcem podáno opožděně, tj. 292 dní po uplynutí zákonné lhůty, vydal správce daně platební výměr, v němž vyměřil pokutu za opožděné tvrzení daně.
15. Povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně vzniká ze zákona a správce daně pouze platebním výměrem deklaruje výši, v jaké má žalobce pokutu za opožděné tvrzení daně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

uhradit. Správce daně je povinen podle § 250 odst. 6 daňového řádu rozhodnout o povinnosti platit pokutu platebním výměrem v případě, kdy došlo k naplnění hypotézy podle § 250 odst. 1 daňového řádu, a daňovému subjektu ze zákona vznikla povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Správci daně není dána pravomoc zohledňovat další případné okolnosti. Správce daně I. stupně tedy byl povinen uložit žalobci pokutu za opožděné tvrzení daně, neboť prodlení žalobce s podáním jeho daňového tvrzení bylo prokázáno.

16. K námitce, že nelze jako stanovenou daň, ze které se odvíjí výpočet výše pokuty, brát jakoukoli daň, uvedl žalovaný, že podle § 2 odst. 3 daňového řádu se daní pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu a peněžité plnění v rámci dělené správy. Dle odst. 4 téhož ustanovení zahrnuje daň podle odstavce 3 rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Jak již žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, z důvodové zprávy k daňovému řádu vyplývá, že pojem daň zahrnuje všechny možné formy daně předvídané daňovými zákony. Daň nemusí být pouze příjmem veřejného rozpočtu, ale může být i vratkou veřejného rozpočtu či jiným nárokem. Jinými slovy platí, že daní podle § 2 odst. 4 daňového řádu je pro řízení vedená podle daňového řádu i daňový bonus.
17. Pojem daň je pro účely daňového řádu nutné vnímat *largo sensu*, neboť daně vždy neplynou jen do veřejného rozpočtu, někdy je naopak výsledkem daňového řízení nárok na výdaj z příjmové části veřejného rozpočtu např. v případě nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty, či právě v případě daňového bonusu u daně z příjmů. Žalovaný nesouhlasí s výkladem žalobce, podle něž by měla být pokuta stanovena pouze z daně v pravém slova smyslu vyměřené dle ZDP a nikoli z daňového bonusu. Žalobce za rok 2019 uplatnil daňové zvýhodnění podle § 35c ZDP formou daňového bonusu, vznikl mu tak příjem z veřejného rozpočtu ve výši 60 300 Kč, který je dle § 2 odst. 3 daňového řádu považován za daň, a proto je v řízení o pokutě dle § 250 daňového řádu nutno vycházet z daňového bonusu jako ze stanovené daně.
18. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné nebo dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Žalovaný proto zásadně odmítá argumentaci žalobce, že pouhé subjektivní přesvědčení o správnosti podaného daňového přiznání a přesvědčení o neexistenci daňového nedoplatku by mělo být ospravedlnitelným důvodem pro jeho liknavost a pro nedodržení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání. Jedná se o nežádoucí jednání daňového subjektu s destabilizujícím vlivem na veřejné rozpočty, které je tak sankcionováno pokutou.
19. K námitce proporcionality výše pokuty žalovaný uvedl, že v případě žalobce se jednalo o maximální výši pokuty 3 015 Kč, kterou mohl správce daně I. stupně z daňového bonusu ve výši 60 300 Kč udělit. Žalovaný podotkl, že je obecně výše pokuty za nepodání daňového přiznání limitována až částkou 300 000 Kč. Daňový subjekt nemá povinnost daňový bonus uplatnit, ustanovení § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů dává plátcům daně na výběr, zda uplatní pouze slevu na dani, daňový bonus či slevu na dani a daňový bonus.
20. Pokuta podle § 250 daňového řádu stíhá i jiné poplatníky, kteří mají nárok na příjem z veřejného rozpočtu, neboť v případě opožděného podání přiznání k dani z přidané hodnoty je dle § 250 odst. 1 písm. b) daňového řádu pokuta stanovena z daňového odpočtu. Dále podle § 250 odst. 1 písm. c) je pokuta stanovena z daňové ztráty poplatníka, který taktéž žádnou daň neodvádí. Žalovaný se i proto domnívá, že za situace, kdy žalobce podal

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

řádné daňové přiznání s prodlením téměř 9 měsíců po zákonné lhůtě, není pokuta 3 015 Kč nijak nepřiměřená či neproporcionální, a to s ohledem na její konstrukci, zohledňující výši stanovené daně, délku prodlení, minimální a maximální výši pokuty a tzv. zastropovací klauzuli nejvýše 5% ze stanovené daně, která byla aplikována v případě žalobce. Stanovená pokuta je přiměřená žalobcovým majetkovým poměrům a nemůže zakládat nepřiměřený zásah do jeho majetkové sféry.

21. Uložená pokuta neporušuje princip proporcionality, k čemuž žalovaný odkázal na nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, v němž byl § 250 daňového řádu podroben ústavněprávnímu přezkumu. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2022, č. j. 3 Afs 124/2020-33, který z nálezu Ústavního soudu vycházel, Nejvyšší správní soud shrnul, že pokuta dle § 250 daňového řádu obsahuje dostatečné moderační prvky, které brání tomu, aby uložená pokuta měla rdousící efekt, neboť zohledňuje individuální ekonomické aktivity daňového subjektu, její výše je omezena a je určena procentuálně, což bylo právě zohledněno při výpočtu pokuty žalobce
22. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 10. 2022, č. j. 7 Afs 183/2022-25, uvedl, že pokuta podle § 250 odst. 1 daňového řádu vzniká ze zákona podle tam stanoveného mechanismu. Podmínky pro uložení pokuty jsou tři: existence povinnosti podat daňové přiznání, nepodání takového přiznání ve stanovené lhůtě a přičitatelnost takového nepodání konkrétnímu daňovému subjektu. Při naplnění těchto podmínek vydá správce daně deklaratorní rozhodnutí o uložení pokuty. Žalovaný zdůraznil, že v projednávané věci byly všechny tři podmínky splněny, pokuta tak byla žalobci uložena oprávněně.
23. Pokuta za opožděné tvrzení daně je svou povahou sankcí nekompenzační, neboť jejím cílem není hradit případně způsobenou škodu, ale sankcionovat daňový subjekt z důvodu, že tento řádně nesplnil svou zákonnou povinnost podat daňové přiznání.
24. Žalovaný odmítá námitku žalobce stran porušení zásady *in dubio mitius*. Aplikace této zásady není v nyní posuzovaném případě možná, neboť zde neexistuje více přípustných, objektivních a rovnocenných možností výkladu. Žalovaný nesouhlasí se závěry žalobce, že pokutu nelze uložit z daňového bonusu z důvodů, které již žalovaný ve svém vyjádření popsal.

Replika žalobce

25. Žalobce setrval na svém stanovisku obsaženém v žalobě. Aplikace právní normy bez přihlídnutí k jejímu smyslu, účelu a k obecnému společenskému cítění spravedlnosti je přepjatě formalistická. Žádná právní norma by neměla být vykládána způsobem urážejícím obyčejné lidské cítění.
26. V souladu s obecnými zásadami spravedlnosti nemůže být fakt, že daňový subjekt tvrdí opožděně svou daňovou povinnost ve výši 0 Kč, ať již bude s podáním daňového přiznání v jakémkoli prodlení, bude povinen uhradit pokutu ve výši 0 Kč.
27. Žalobce se domnívá, že je zcela nepřípustné, aby daňový subjekt mohl předem ovlivnit výši pokuty za pozdní podání daňového přiznání tím, že účelově uplatní či neuplatní nárok na daňové zvýhodnění. Je zřejmé, že úmyslem zákonodárce bylo postihnout daňový subjekt pokutou tak, aby byla přiměřená závažnosti jeho jednání. V takto stanovené pokutě lze spatřovat i vedlejší reparační funkci. Podle zákonného mechanismu uplatněného správcem daně I. stupně se výše pokuty snižuje úměrně s dobou prodlení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

daňového subjektu s podáním daňového přiznání a zároveň se snižuje s výší jím tvrzené daňové povinnosti, a to až na 0 Kč v případě, kdy tvrdí daňovou povinnost ve výši 0 Kč.

28. Zákodárce tak zamýšlel postihnout pokutou daňové subjekty prodlévající se splněním jejich daňové povinnosti tak, aby výše pokuty mj. zohledňovala i závažnost jejich jednání spočívající ve výši pozdně tvrzené daňové povinnosti. Pokud zákonodárce nepovažuje za nutné postihnout daňové subjekty, které jsou v prodlení s tvrzením daně po neomezeně dlouhou dobu za předpokladu, že jimi tvrzená daňová povinnost činí 0 Kč, bylo by zcela absurdní postihnout pokutou daňové subjekty, jejichž tvrzená daňová povinnost je v záporných hodnotách. Výklad zákona učiněný správcem daně I. stupně i žalovaným uráží obyčejné lidské cítění.
29. Může-li být podle § 2 odst. 3 daňového řádu daňový bonus považován za daň, pak se jedná o daň vyjádřenou v záporných hodnotách. Daňový bonus je tak ze své podstaty zápornou daní. Pokud žalovaný tvrdí, že žalobci vznikl příjem z veřejného rozpočtu ve výši 60 300 Kč, který je považován za daň, nelze odhlédnout od povahy takové daně, která je fakticky zápornou daní. Na základě výše takové daně by pak mohla být *ad absurdum* stanovena pokuta v záporných hodnotách. Určitě není možné, aby si správce daně vyměnil znaménka a při stanovení výše pokuty kalkuloval v kladných hodnotách.
30. Daňový bonus není možné považovat za stanovenou daň také s ohledem na to, že daň se stanovuje s použitím zákona o daních z příjmů, kdy je bonus svou povahou zápornou daní. Není možné pro účely daňového řádu považovat za stanovenou daň rozhodnou pro zjištění výše pokuty daňový bonus vyjádřený v kladných hodnotách.

Posouzení věci

31. Soud ve věci rozhodl bez jednání. Žalobce s tím výslovně souhlasil, žalovaný se na výzvu soudu nevyjádřil, proč se ve smyslu § 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s. má za to, že s tímto postupem rovněž souhlasí.
32. Právní posouzení podané žaloby soud založil na následující právní úpravě.
33. Podle § 2 odst. 1 daňového řádu: „*Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“).*“ Dle třetího odstavce tohoto ustanovení pak: „*Daní se pro účely tohoto zákona rozumí a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, c) peněžité plnění v rámci dělené správy.*“ Podle čtvrtého odstavce tohoto ustanovení platí: „*Daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.*“
34. Dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu: „*Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoli měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.*“
35. Posouzení podané žaloby je podle názoru soudu vhodné vyjít ze smyslu (účelu) institutu pokuty za opožděné tvrzení daně. Doktrína uvádí, že se jedná o sankci mající funkci represivní a preventivní. Pro její uložení není rozhodující, zda daň byla či nebyla uhrazena, ale fakt, že daňové tvrzení bylo podáno opožděně (srov. ROZEHNAL, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 572 s., str. 477).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Represivní funkce pokuty za opožděné tvrzení daně spočívá v potrestání daňového subjektu, který v rozporu se zákonem nepodá daňové tvrzení včas, tedy v zákonem stanovené lhůtě. Preventivní funkce této pokuty pak spočívá v tom, že působí jak generálně na předem neurčenou množinu daňových subjektů tak, že je pod pohrůžkou nástupu této sankce vede k včasnému podání daňového tvrzení, tak individuálně ve vztahu k již provinivšímu se daňovému subjektu, když jej vede k tomu, aby se napříště svého pochybení vyvaroval, tj. aby pro příště již podával daňová tvrzení včas. Naopak tato pokuta postrádá funkci reparační. Neslouží tedy k tomu, aby jejím prostřednictvím byla hrazena škoda snad veřejným rozpočtům způsobená tím, že daňové tvrzení nebylo podáno včas. Reparační funkci lze přiznat jiným institutům upraveným daňovým řádem (typicky úroky podle 251a a násl. daňového řádu).

36. Sluší se na tomto místě uvést, že samotný institut pokuty za opožděné tvrzení daně v podobě, jakou mu vtiskla právní úprava obsažená v § 250 daňového řádu, se stal předmětem zkoumání Ústavního soudu, pokud jde o otázku jeho slučitelnosti s principy právního státu, resp. s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. V nálezu ze dne 30. 6. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 24/14 přitom dospěl Ústavní soud k závěru o slučitelnosti tohoto institutu s principy právního státu a s citovanou právní úpravou obsaženou v Listině a uvedeného dodatkového protokolu k Úmluvě. Z tohoto pohledu byly klíčové parametry, jejichž prostřednictvím je pokuta za opožděné tvrzení daně určována, popřípadě limitována: „*Pokuta vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené 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.*“ Případně je v souvislostech projednávané věci i uvést, že i Ústavní soud ve svém nálezu akcentoval důležitost včasného podání daňového tvrzení pro splnění účelu správy daně: „*Správné zjištění a stanovení daní je spolu se zabezpečením jejich úhrady cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Podání příslušného daňového tvrzení řádně a včas je tedy klíčovou podmínkou pro to, aby správa daní mohla být vůbec vykonávána, resp. aby mohlo být dosaženo jejího cíle.*“ Ústavní soud tu potvrzuje, že včasné nepodání daňového tvrzení není jen jakési drobné administrativní pochybení, ale nesplnění důležité zákonné povinnosti: „*Nesplnění povinnosti tvrzení daně je třeba obecně považovat za obrožení samotného zjištění a stanovení daně a následně i její úhrady, tj. dochází zde k obrožení cíle správy daní jako takové.*“
37. V projednávané věci lze dále vyjít z toho, že její skutkové pozadí je mezi stranami nesporné. Není tak mezi účastníky řízení sporu o tom, že žalobci vznikla podle § 38g odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v rozhodném znění povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019, neboť v daném zdaňovacím období dosáhl příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů celkových příjmů ve výši 120 210 Kč. Sporné rovněž není ani to, že v daném případě marně uplynula lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob podle § 136 odst. 1 daňového řádu dne 1. 4. 2020, ani to, že ve skutečnosti toto daňové přiznání žalobce podal až dne 18. 1. 2021. Na podkladě těchto mezi účastníky nesporných údajů je možno učinit první dílčí závěr, podle něhož hypotéza normy obsažené v § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu byla v projednávané věci naplněna.
38. Mezi stranami je však sporné, z jakého základu měla být v této věci pokuta za opožděné podání daňového tvrzení vypočtena. Tento spor plyne ze žalobcova názoru, podle něhož je rozhodující, že mu za zdaňovací období kalendářního roku 2019 byla stanovena daň

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

z příjmů fyzických osob ve výši 0 Kč. Považuje pak za nelogické, že by mu měla být pokuta vypočtena z daňového bonusu, který uplatnil a jenž mu byl také přiznán ve výši 60 300 Kč. Jinými slovy řečeno, spor v této věci panuje zejména o otázce, zda slovní spojení „stanovené daně“ obsažené v § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, zahrnuje také daňový bonus, nebo nikoli (protože zahrnuje pouze případně vyměřenou daň ve vlastním slova smyslu).

39. Výklad pojmu stanovená daň je možno začít u § 2 odst. 1 daňového řádu. Ten v obecné rovině stanoví, že daně, jež jsou předmětem správy daní, jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (vratka). Jakkoli je toto ustanovení obecné (následně však prostřednictvím dalších odstavců konkretizováno), již z něj lze dovodit, že samotný pojem daň nelze ztotožnit toliko s příjmem veřejných rozpočtů, nebo, chápáno zrcadlově, s výdajem na straně daňových subjektů směrem k veřejným rozpočtům. Daň tedy může představovat také snížení příjmu veřejného rozpočtu, což potvrzuje i ustanovení § 2 odst. 4 daňového řádu, podle něhož se za daň považuje i daňový odpočet či daňová ztráta.
40. Daňový bonus je institut zákona o daních z příjmů. Podle § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů platí: *„Poplatník uvedený v § 2 má nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, (dále jen "daňové zvýhodnění") ve výši 15 204 Kč ročně na jedno dítě, 22 320 Kč ročně na druhé dítě a 27 840 Kč ročně na třetí a každé další dítě, pokud neuplatňuje slevu na dani podle § 35a nebo § 35b. Poplatník o daňové zvýhodnění sníží daň vypočtenou podle § 16, případně sníženou podle § 35 nebo § 35ba. Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo slevy na dani a daňového bonusu. Je-li v jedné společně hospodařící domácnosti více vyživovaných dětí poplatníka, posuzují se pro účely tohoto ustanovení dohromady.“* Dle § 35c odst. 3 zákona o daních z příjmů pak: *„Je-li nárok poplatníka na daňové zvýhodnění podle odstavce 1 vyšší než daň vypočtená podle § 16 snížená o slevy na dani podle § 35 a 35ba, je vzniklý rozdíl daňovým bonusem. Poplatník může daňový bonus uplatnit, pokud jeho výše činí alespoň 100 Kč.“* Podle § 35c odst. 4 zákona o daních z příjmů: *„Daňový bonus může uplatnit poplatník, který ve zdaňovacím období měl příjem podle § 6 nebo 7 alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy. Do těchto příjmů se nezahrnují příjmy od daně osvobozené, příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně s výjimkou příjmů, u nichž se uplatní postup dle § 36 odst. 6 nebo 7 a příjmy, které jsou podle § 38f vyjmuty ze zdanění.“* Dle § 35c odst. 11 zákona o daních z příjmů: *„Poplatník, který je povinen podat daňové přiznání podle § 38g, nebo který se tak rozhodl učinit, uplatní daňový bonus v daňovém přiznání a požádá místně příslušného správce daně o jeho vyplacení. Při výplatě daňového bonusu postupuje správce daně obdobně jako při vrácení přeplatku podle zvláštního právního předpisu o správě daní.“* Na podkladě této právní úpravy pak je možno obecně konstatovat, že daňový bonus označuje situaci, kdy má daňový poplatník nárok na konkrétní (účelově vymezené) daňové zvýhodnění, které je vyšší než vypočtená daň snížená o případné slevy a jež zakládá daňovému poplatníkovi právo požádat správce daně o jeho vyplacení.
41. Daňový bonus tedy představuje peněžité plnění, o němž zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje dle daňového řádu, přičemž jde o plnění plynoucí ze státního rozpočtu, tedy jde o vratku veřejného rozpočtu ve smyslu § 2 odst. 2 daňového řádu. Za této situace je nutno uzavřít, že daňový bonus je daní ve smyslu daňového řádu.

42. Pokud pak jde o přídomek „stanovená“, jde o reflexi faktu, že pokutu za opožděné podání daňového tvrzení je nutno určovat toliko z daně, jež již byla pravomocně stanovena rozhodnutím ve smyslu § 147 daňového řádu. Nelze tedy pokutu určovat např. z daně, kterou daňový poplatník teprve toliko tvrdí apod. To již bylo konstatováno a odůvodněno např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25.
43. Ze správního spisu vyplývá, že platebním výměrem ze dne 27. 1. 2021, č. j. 123763/21/2308-50521-405032, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2019 byla žalobci jednak vyměřena daň ve výši 0 Kč, daňová ztráta ve výši 0 Kč a daňový bonus dle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši 60 300 Kč. Ve světle shora uvedených závěrů je o takto vyměřeném daňovém bonusu nutno uzavřít, že se jedná o stanovenou daň.
44. Na tomto závěru nic nemění žalobcův poukaz na § 16ab ZDP. Jakkoli podle § 16ab odst. 2 ZDP platí: „*Pokud je daňový bonus podle § 35c odst. 3 vyšší nebo roven dani podle § 16a, sníží se o tuto daň daňový bonus a daň poplatníka se rovná nule.*“, nelze přehlížet, že pokuta za opožděné tvrzení daně je institutem daňového řádu. Ten přitom operuje s pojmem „stanovená daň“, jenž je nutno vykládat ve shora naznačeném smyslu. Jinak řečeno: daň ve smyslu § 16ab ZDP není stanovenou daní dle § 250 daňového řádu.
45. Správce daně I. stupně tedy postupoval správně, pokud částku vyměřeného daňového bonusu ve výši 60 300 Kč použil jako stanovenou daň pro účely uložení pokuty za opožděné podání daňového tvrzení ve smyslu § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Vadu nezákonnosti tedy soud v napadeném rozhodnutí ani v platebním výměru správce daně I. stupně v tomto směru neshledal.
46. Soud se dále zabýval dílčími námitkami, které žalobce uplatnil jak ve své žalobě, tak v replice k vyjádření žalovaného. Pokud žalobce uvádí, že zakotvením pokuty za opožděné podání daňového tvrzení míní zákonodárce postihnout ty plátce daně, kteří podávají opožděné daňové tvrzení, a tím také opožděně platí stanovenou daň, čímž státu působí škodu, soud s tímto názorem nesouhlasí. Žalobce tu směšuje funkci (účel) pokuty za opožděné podání daňového tvrzení, který je, jak už soud shora dovodil, represe a individuální a generální prevence, s jinými instituty daňového řádu. Prostřednictvím pokuty za opožděné podání daňového tvrzení není sankcionováno opožděné uhrazení splatné daně. Na posléze uvedenou situaci dopadá především úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu. Pokuta za opožděné podání daňového tvrzení, jak už název tohoto institutu napovídá, se oproti tomu vyčerpává postižením právě a jen situace, kdy daňový subjekt podá daňové tvrzení opožděně, tedy v rozporu se zákonem, který upravuje lhůty k podání příslušného daňového tvrzení. Skutečnost, že takové opožděné podání daňového tvrzení je nežádoucí situací s potenciálně závažnými důsledky, byla objasněna i ve shora citovaném nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Žalobcův argument týkající se „provázanosti“ pozdního podání daňového tvrzení s pozdním uhrazením splatné daně, je tak nesprávný, a proto i jeho další úvahy na něm vybudované jsou neudržitelné. Žalobce se tu nemůže ani dovolávat toho, že v podstatě pozdním podáním přiznání k dani z příjmů fyzických osob „ponechal“ jím nárokováný a posléze i stanovený daňový bonus v dispozici státu, takže mu nezpůsobil škodu, ba naopak. V této úvaze se totiž opět projevuje žalobcovo nepochopení ohledně toho, co je pokutou za opožděné podání daňového tvrzení sankcionováno: jde o samotnou skutečnost, že nedošlo k podání daňového tvrzení včas. I včasné podání daňového tvrzení je hodnotou chráněnou zákonem - a nikoli bezdůvodně. Řádné fungování správy daní vyžaduje plnění povinností

řádne, tedy i včas. Je třeba žalobci připomenout, že skutečnost, že sám ve svém daňovém přiznání vyčíslil nulovou daň, ještě neznamená, že v této výši bude také daň stanovena. Správce daně může nabýt pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení a posléze může dojít ke stanovení daně v jiné výši. Nakonec ani tím, že pomyslně ponechal v dispozici státu finanční částku odpovídající jím posléze nárokovanému daňovému bonusu, neučinil žalobce správci daně žádnou službu. Prostředky na tento daňový bonus stejně musely být k dispozici - o to déle, o č později žalobce svůj nárok uplatnil.

47. Vymezuje-li se žalobce proti samotné konstrukci pokuty za opožděné tvrzení daně, resp. způsobu, kterým je dle zákona určena, je třeba uvést, že jeho názor může sloužit toliko jako úvaha *de lege ferenda*. Je věcí zákonodárce, že upravil výpočet této pokuty způsobem, který vyloučil, aby byla pokuta uložena takovým daňovým subjektům, kterým nakonec nebude daň stanovena, byť by i daňové tvrzení skutečně podali opožděně. To však ještě neznamená, že obdobně tomu má být i v žalobcově případě, v němž byla stanovena daň v podobě daňového bonusu. Bylo by jistě možné uvažovat o způsobu, kterým by mohla být pokuta uložena i v žalobcem zmíněných případech, ale to není otázka soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Jak už soud navíc výše uvedl, institut pokuty za opožděné tvrzení daně byl z ústavněprávního hlediska aprobován i Ústavním soudem. Skutečnost, že je výše pokuty do určité míry závislá na výši stanovené daně, jistě může být diskutabilní, neboť si lze obecně vzato představit i argumenty pro to, aby pokuta byla stanovena fixně, žalobce však přehlíží stanovené korekční hranice [podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu může pokuta činit nejvýše 5 % stanovené daně a podle § 250 odst. 5 daňového řádu může pokuta činit nejvýše 300 000 Kč, přičemž současně z § 250 odst. 3 daňového řádu plyne, že se pokuta nepředepíše, pokud je nižší než 1 000 Kč]. V důsledku jejich aplikace [ostatně, i v žalobcově případě byla aplikována korekční hranice podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu] je vazba na konkrétní výši stanovené daně do značné míry oslabena, přičemž je zajištěno, že v případě stanovení velmi nízké daně, resp. velmi krátkého opoždění, byť přesahujícího tolerovanou dobu 5 dní, vůbec k předepsání pokuty nedojde, případně bude její výše dále snížena podle § 250 odst. 7 daňového řádu.
48. Za absurdní považuje soud žalobcovu výtku, podle níž nelze připustit, aby daňový subjekt mohl „účelově“ manipulovat výši jemu uložené pokuty za opožděné tvrzení daně rozhodnutím, zda daňový bonus uplatní či nikoli. V posuzovaném případě by se totiž žalobce připravil o více než 60 300 Kč za cenu osvobození od pokuty ve výši 3 015 Kč. Takovou „manipulaci“ by žádný rozumný člověk nemohl považovat za výhodnou. Není to přitom jen situace, která nahodile vznikla na podkladě skutkových okolností nyní posuzovaného případu. Tím, že pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu může činit nejvýše 5 % stanovené daně, je nasnadě, že pokuta bude v obdobných případech nulové daně a vzniku nároku na daňový bonus vždy nejméně dvacetinová oproti stanovené dani. Manipulace, které se žalobce obává, tak nedává racionální ekonomický smysl.
49. Soud také neshledal, že by žalovaný postupoval ve věci s přepjatým formalismem. Jako přepjatý formalismus bývá hodnocen takový výklad zákona, který se dostává do extrémního rozporu s principy spravedlnosti či s požadavky věcně příslušného a rozumného vypořádání posuzovaného právního vztahu (srov. za všechny např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2016, sp. zn. I. ÚS 2178/15 či ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. III. ÚS 224/98). K ničemu takovému však v posuzovaném případě nedošlo. Žalovaný vykládá relevantní právní úpravu zcela příslušným způsobem, se kterým se ostatně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

prostřednictvím shora uvedeného odůvodnění tohoto rozsudku ztotožnil i soud. Koneckonců ani žalobce po skutkové stránce nijak nezpochybňuje, že přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2019 podal opožděně. Jeho názor o rozporu jemu uložené pokuty s obecnými zásadami spravedlnosti tak vyvěrá jen z porovnání jeho situace s hypotetickou situací daňového subjektu, který rovněž podá přiznání k dani opožděně, ale následně mu není stanovena žádná daň. Na základě takového porovnání skutkově odlišných situací však v zásadě nemůže být založeno tvrzení o přepjatém formalismu žalovaného.

50. Přitakat není možno ani žalobcovu dovolání se k zásadě *in dubio mitius* (v pochybnostech mírněji). V žalobcově případě nevznikly žádné pochybnosti, které by snad mohly odůvodnit postup podle této obecné zásady, v jehož rámci by žalobci neměla být uložena pokuta za opožděné tvrzení daně. Soud ani nesouhlasí s tím, že relevantní právní úprava nabízí „víceru výkladů“, takže by měl být použit ten pro žalobce nejmírnější. Je možno zopakovat, že správci daně obou stupňů v projednávané věci aplikovali jediný možný výklad práva, a to adekvátně a na podkladě řádně zjištěného (navíc mezi účastníky nesporného) skutkového stavu. Prostor pro aplikaci žalobcem zmíněné zásady tedy v dané věci nebyl vytvořen. Správce daně navíc v posuzovaném případě ani nevedl žádnou právní úvahu: vydal deklaratorní rozhodnutí o vzniku žalobcovy povinnosti zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně, jež vznikla *ex lege*.
51. Jako protismyslnou je třeba označit žalobcovu úvahu, že mu prostřednictvím stanoveného daňového bonusu byla stanovena fakticky záporná daň, takže by měla být pokuta fakticky stanovena také v záporných hodnotách. Z logiky věci plyne, že argument „stanovená daň“ v algoritmu výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně musí být vždy matematicky vyjádřen ve své absolutní hodnotě. V opačném případě, který uvádí žalobce, by totiž tento algoritmus přestal fungovat i v řadě jiných případů, pro které byl určen, např. pro případy daňové ztráty apod. To by ve svém důsledku znamenalo, že by vznikla poměrně významná skupina daňových subjektů, které by nemohly být sankcionovány za opožděné tvrzení daně, dokonce by za takové protiprávní jednání získaly benefit v podobě „negativní sankce“. Ovšem i tehdy, pokud by v těchto případech „pouze“ nemohla být pokuta uložena, snížil by se její represivní i generálně-preventivní účinek. Taková situace by pak mohla mít potenciálně velmi závažné důsledky pro správu daní jako takovou, jak o nich hovoří Ústavní soud ve svém shora citovaném nálezu. Takový výklad relevantní právní úpravy proto nelze aprobovat ani jako argument ve prospěch žalobce v projednávané věci.

Závěr a náklady řízení

52. Soud dospěl závěru, že žaloba, jíž se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, není důvodná, a výrokem I. tohoto rozsudku ji tak zamítl.
53. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: „*Nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.*“ Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalovaný, neboť žaloba byla soudem zamítnuta. Žalovaný je nicméně správním orgánem, který podle příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu nemá právo na náhradu těch nákladů, které nepřevyšují náklady spojené

s výkonem jeho běžné úřední činnosti. Soud nezjistil, že by nějaké takové náklady žalovaný v souvislosti s probíhajícím řízením vynaložil. Proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 1. června 2023

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu