



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **Nadace Doktora Leopolda Prečana, arcibiskupa olomouckého, k podporování Arcibiskupského kněžského semináře v Olomouci**, se sídlem Wurmova 562/9, Olomouc, zastoupená Mgr. Lukášem Regecem, advokátem se sídlem V parku 2316/12, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 10. 10. 2023, č. j. 60 Af 13/2022-34,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

I.

[1] Žalobkyně v březnu 2020 nabyla pozemky nacházející se v oblasti územní působnosti Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“). Jelikož do 31. 1. 2021 nepodala daňové přiznání, informoval ji správce daně o tom, že jí tato povinnost vznikla a upozornil ji na následky nesplnění této povinnosti. Podle úředního záznamu měla žalobkyně přislíbit, že tak učiní do konce května 2021. Jelikož tak neučinila, vyzval ji správce daně k podání daňového přiznání, které žalobkyně podala dne 21. 6. 2021. Na jeho základě správce daně stanovil žalobkyni daň z nemovitých věcí ve výši 223 984 Kč.

[2] Posléze správce daně platebním výměrem ze dne 7. 9. 2021, č. j. 1647123/21/3101-70461-809793, uložil žalobkyni pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve výši

11 200 Kč. Při výpočtu pokuty správce daně vycházel z celkové výše stanovené daně, nikoliv z částky, o kterou se zvýšila daňová povinnost oproti předchozímu zdaňovacímu období.

[3] Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 2. 2022, č. j. 7248/22/5100-00460-712886.

## II.

[4] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci, který ji zamítl rozsudkem ze dne 10. 10. 2023, č. j. 60 Af 13/2022-34.

[5] Krajský soud konstatoval, že žalobkyně nezpochybnila, že svou povinnost podat řádné daňové tvrzení nesplnila ve stanovené lhůtě a že jí vznikla povinnost zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně ve smyslu § 250 daňového řádu. Jedinou spornou otázkou byla přiměřenost způsobu výpočtu pokuty. V tomto směru krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2018, č. j. 4 Afs 48/2018-44, podle kterého při určení výše pokuty za opožděné tvrzení daně z nemovitých věcí je nutné vycházet z celkové daňové povinnosti vyměřené v aktuálním zdaňovacím období, a nikoliv jen z rozdílu mezi ní a daní vyměřenou v předchozím zdaňovacím období. Dále odkázal na judikaturu kasačního soudu, podle které právní úprava pokuty za opožděné tvrzení daně z nemovitých věcí není v rozporu s principy proporcionality a rovnosti (rozsudek ze dne 27. 9. 2022, č. j. 3 Afs 124/2020-33, body 23 až 26, a rozsudek ze dne 1. 6. 2023, č. j. 6 Afs 120/2022-61, body 32 a 35). Krajský soud se s těmito právními názory ztotožnil, přičemž dospěl k závěru, že argumentace žalobkyně není důvodem pro to, aby se od uvedených závěrů odchýlil. Krajský soud proto žalobu zamítl jako nedůvodnou.

## III.

[6] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Stěžovatelka uvedla, že je jí známa recentní judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se předmětné problematiky. Přesto musí upozornit na problematické aspekty pokuty za opožděné tvrzení daně a požádat o přehodnocení přístupu k této problematice. Podle jejího názoru nastavení výše pokuty přesahuje zákonné limity vymezené pro správní trestání.

[8] K namítanému rozporu se zásadami správního trestání stěžovatelka uvedla, že Nejvyšší soud dovodil (viz usnesení ze dne 19. 9. 2018, sp. zn. 5 Tdo 1534/2017), že pokuta za opožděné tvrzení daně má povahu trestu a je třeba na ni nahlížet jako na trestní obvinění podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Při ukládání takové pokuty je pak třeba zohlednit zásadu zákonné individualizace trestu. Primárním cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, přičemž stěžovatelka daň uhradila, byť pozdě. Nebyla zohledněna ani společenská škodlivost pozdní úhrady daně, kdy je zastáván jak orgány finanční správy, tak správními soudy co nejpřísnější výklad. U daně z nemovitých věcí je třeba klást důraz na podání prvního daňového přiznání, v následujících zdaňovacích obdobích se ale vychází z již zjištěného stavu věci, o kterém

pokračování

správce daně ví. Úředníci finanční správy často upozorňují daňové subjekty na povinnost podání daňového přiznání, neboť z automatizovaných systémů vědí, že došlo ke změně daňové povinnosti. Je tak v rozporu se základními zásadami správního trestání, pokud orgány finanční správy akceptují trestání stěžovatelky automaticky vypočítanou pokutu, která je vysoká, aniž by došlo k zohlednění specifík daného případu, kterými jsou zejména okolnosti pozdního podání daňového přiznání, společenská škodlivost a ohrožení cíle správy daní. Pokud by orgány finanční správy k tomuto přihlédly, nutně by musely dojít k závěru, že primární cíl správy daní nebyl ohrožen a že porušení předpisů je svou nebezpečností zcela zanedbatelné.

[9] Stěžovatelka odkázala na nálezn Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, stran posouzení souladu § 250 daňového řádu s Ústavou, Listinou základních práv a svobod a Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod, který nerozporovala. Nicméně zdůraznila, že i ústavně konformní právní norma může v konkrétních případech způsobovat disproporci a být nepřiměřeně tvrdá. V tomto smyslu poukázala např. na § 380 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který stanovuje pravidlo moderace výše pokuty. V režimu daně z přidané hodnoty se v kontextu pokuty za opožděné podání dodatečného daňového přiznání pokuta počítá pouze z uvedeného rozdílu v dani, a nikoliv z celkové, dodatečně upravené stanovené daňové povinnosti. Důsledkem pak je, že pokuta je proporční a zohledňuje to, že dotčený daňový subjekt již předtím daň přiznal a odvedl, avšak v nesprávné výši. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“), žádný takový mechanismus neobsahuje, výše pokuty tak vychází z celkové daňové povinnosti vyměřené v aktuálním zdaňovacím období, a nikoliv jen z rozdílu mezi ní a daní vyměřenou v předchozím zdaňovacím období. Stěžovatelka je proto přesvědčena o tom, že nastavení pravidel pro ukládání pokut za opožděné podání přiznání k dani z nemovitých věcí je vadné. Opakovaně dochází k ukládání pokut, jež jsou ohledem na závažnost provinění zcela zjevně nepřiměřeně vysoké. Uložený trest může být (a často je) mnohonásobně vyšší než rozdíl v daňové povinnosti, kterou měl daňový subjekt správně odvést.

[10] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

[12] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka setrvala na svých tvrzeních uvedených v kasační stížnosti, pro která považuje napadený rozsudek krajského soudu za nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky přiměřenosti stanovení výše pokuty za opožděné tvrzení daně.

#### IV.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatelky s posouzením právní otázky přiměřenosti způsobu výpočtu pokuty podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle kterého platí, že *„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 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.“*

[16] Touto otázkou se Nejvyšší správní soud v minulosti již opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 5. 6. 2018, č. j. 4 Afs 48/2018-44, dospěl k závěru, že *„provedený jazykový i teleologický (účelový) výklad § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jakož i dalších ustanovení téhož zákona a zákona o dani z nemovitých věcí vede k jednoznačnému závěru, 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.“* Rovněž v rozsudku 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.“* V citovaném rozsudku zdejší soud jako nedůvodnou shledal i námitku ohledně toho, že výklad § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu je v rozporu s principem proporcionality a rovnosti. V této souvislosti kasační soud odkázal na nálezn Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, v němž byl § 250 daňového řádu podroben ústavněprávnímu přezkumu. Návrh na zrušení tohoto ustanovení zákona přitom Ústavní soud neshledal důvodným. Ve svém nálezu se zabýval především možným porušením principu přiměřenosti, resp. tím, zda pokuta nemá likvidační charakter. Ústavní soud dospěl k závěru, že *„jestliže je výše pokuty za opožděné tvrzení daně vázána na subjekt plátce daně a je odvozena od výše daně (na základě ekonomické aktivity), která je předmětem tvrzení, a dále od doby neplnění povinnosti tvrzení daně, tedy od intenzity porušení daňové povinnosti, a je navíc omezena stanovenou maximální hranicí, nelze než uzavřít, že nepředstavuje natolik intenzivní zásah do majetkových poměrů, který by na dotýčný subjekt nakládal nesnesitelné břemeno.“* Dále Ústavní soud uvedl, 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 k těmto závěrům dospěl zejména s ohledem na to, že výše sankce (pokuty za opožděné tvrzení daně) je přímo úměrná ekonomickým aktivitám daňového subjektu, popřípadě jeho majetku a obsahuje v sobě jistý prvek diferenciacce, který je schopen do jisté míry nahradit absenci

pokračování

diskrece v případě vzniku sankce *ex lege*. Dále zohledňuje individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu, její výše je „zastropovaná“ a je určena procentuálně. Byl tak toho názoru, že pravidla pro ukládání pokuty podle § 250 daňového řádu obsahují dostatečné moderační prvky, které brání tomu, aby uložená pokuta měla rdousící efekt. Rovněž lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2023, č. j. 6 Afs 120/2022-61, podle kterého *„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 nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud nemá důvod se od citovaných právních názorů nijak odchýlit.

[17] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud nepochybil, když v souladu s ustálenou judikaturou dospěl k závěru, 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 žalobu jako nedůvodnou proto zamítl.

[18] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že v případě daňového tvrzení k dani z nemovitých věcí existuje speciální úprava zakotvená v zákonu o dani z nemovitých věcí, kdy podle § 15a tohoto zákona s účinností od 1. 1. 2021 platí, že má-li poplatník povinnost podat daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání a podá-li je po lhůtě pro jejich podání, aniž by byl správcem daně k tomu vyzván, nevzniká poplatníkovi povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Ze správního spisu přitom vyplývá, že správce daně neformálním písemným upozorněním ze dne 20. 4. 2021 informoval stěžovatelku o povinnosti podat daňové přiznání a o následcích vyplývajících z porušení uvedené povinnosti, tj. o pokutě za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu. Současně správce daně s poukazem na § 15a zákona o dani z nemovitých věcí stěžovatelku výslovně upozornil na to, že pokud tak dodatečně učiní, aniž by byla správcem daně k tomu vyzvána, nevznikne jí povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Dne 29. 4. 2021 kontaktoval zástupce stěžovatelky telefonicky správce daně a přislíbil, že do konce května 2021 daňové přiznání týkající se předmětných nemovitých věcí podá. O uvedeném byl učiněn úřední záznam do spisu. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka ve slíbeném termínu i přes neformální upozornění správce daně daňové přiznání nepodala, vyzval ji správce daně výzvou ze dne 2. 6. 2021, č. j. 1298381/21/3101-70461-809793, k podání daňového přiznání k dani z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2021 v náhradní lhůtě do 30 dnů ode dne doručení této výzvy. Tím došlo ze zákona ke vzniku povinnosti uhradit pokutu a správce daně měl povinnost o tom vystavit platební výměr. Daňové přiznání pak bylo podáno až 21. 6. 2021 (tj. téměř 5 měsíců po uplynutí zákonné lhůty pro jeho podání) a na jeho základě byla vyměřena daň z nemovitých věcí na rok 2021 ve výši 223 984 Kč. Aplikace § 15a zákona o dani z nemovitých věcí byla tedy vyloučena v důsledku liknavého postupu samotné stěžovatelky, resp. jejího zplnomocněného zástupce – daňového poradce, se kterým správce daně v dané věci aktivně komunikoval. Důsledky tohoto postupu nelze klást k tíži správce daně. Nad rámec právě uvedeného je třeba rovněž připomenout, že žalobou napadené rozhodnutí poukazuje rovněž na právní úpravu účinnou od 1. 1. 2021, uvedenou v § 259aa odst. 1 daňového řádu, upravující institut prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně. Jakkoli je případné vyhovění takové žádosti na úvaze

správce daně s poukazem na zákonná kritéria pro takový postup, žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že stěžovatelka žádost o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně nepodala.

[19] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[20] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 22. listopadu 2024

David Hipšr  
předseda senátu