



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **FPP Consulting spol. s r. o.**, se sídlem Krapkova 1159/3, Olomouc, zast. advokátem Mgr. Ing. Ladislavem Šmardou, se sídlem Černochova 126/8 Lazce, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 10. 2024, č. j. 65 Af 29/2023-32,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á.**
- II.** Žalovaný je povinen uhradit žalobci k rukám jeho právního zástupce Mgr. Ing. Ladislava Šmardy náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **2 892 Kč** do 30ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se domáhá žalovaný (dále „stěžovatel“) zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 9. 8. 2023, č. j. 27022/23/5100-00460-704211, ve věci uložení pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Žalobce byl povinen ve lhůtě do 25. 1. 2022 podat řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2022 (§ 136 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 101 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů). Ve stanovené lhůtě daňové přiznání nepodal a neučinil tak ani v liberační lhůtě následujících 5 pracovních dnů po uplynutí této lhůty (§ 250 odst. 1 daňového řádu).

[3] Správce daně proto žalobce vyzval k podání řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2022 (výzvou ze dne 6. 2. 2023, č. j. 162162/23/3101-51521-803132), přičemž mu stanovil náhradní lhůtu pro podání

daňového přiznání v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy; náhradní lhůta pro podání řádného daňového přiznání uplynula (marně) 21. 2. 2023. Daňové přiznání podal žalobce dne 22. 2. 2023, vykázal v něm daň ve výši 415 306 Kč.

[4] Správce daně, vzhledem k tomu, že daňové přiznání bylo podáno již v průběhu vyměřovacího řízení zahájeného ve smyslu § 145 odst. 4 daňového řádu uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání stanovené výzvou (dle § 145a odst. 1 daňového řádu není takto učiněné daňové přiznání přípustné a nezahajuje další řízení), údaje žalobcem uvedené v daňovém přiznání využil při stanovení daně (§ 147, § 139 odst. 1 a § 145 odst. 1 ve spojení s § 145a daňového řádu); platebním výměrem ze dne 23. 2. 2023, č. j. 268976/23/3101-51521-803132, vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 415 306 Kč.

[5] Správce daně platebním výměrem ze dne 29. 3. 2023, č. j. 575117/23/3101-51521-801036, vyměřil žalobci podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu ve výši 20 766 Kč za nepodání řádného daňového přiznání. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které stěžovatel zamítl a platební výměr na pokutu potvrdil.

[6] V **žalobě** se žalobce domáhal alternativně vyslovení nicotnosti napadeného rozhodnutí; namítal nenaplnění podmínek pro uložení pokuty podle § 250 odst. 1 daňového řádu, tvrdil, že dle dikce citovaného ustanovení je třeba kumulativně naplnit dvě podmínky, a to nesplnění povinnosti ve lhůtě stanovené správcem daně ke splnění povinnosti (po stanovené lhůtě) a dále, zpoždění delší než 5 pracovních dnů, avšak až v návaznosti na poskytnutou lhůtu správcem daně. Správce daně pak při stanovení pokuty posuzoval pouze první podmínku a pochybil, když zpoždění delší než 5 pracovních dnů posuzoval v návaznosti na původní zákonnou lhůtu, a nikoliv na lhůtu stanovenou správcem daně. V další námitce žalobce tvrdil, že nedošlo ke korektivu dle § 250 odst. 7 daňového řádu, přestože dle zjištěných skutečností došlo ke splnění zákonné povinnosti nejpozději do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro její splnění. Dle názoru žalobce mu měla být uložena maximálně pokuta ve výši 0,05 % za každý následující den prodlení od 25. 1. 2023 do 22. 2. 2023 (dle § 250 odst. 7 daňového řádu je výše pokuty poloviční). Žalobce s odkazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu poukázal na nezbytnost aplikace zásady *in dubio mitius*.

[7] **Krajský soud** konstatoval, že žalobce nespifikoval, o jakou vadu způsobující nicotnost by se mělo jednat, krajský soud sám přitom žádnou vadu, jež by měla za následek nicotnost správního rozhodnutí neshledal; námitce nicotnosti rozhodnutí o pokutě nepřisvědčil. Neshledal důvodnou ani námitku týkající se běhu liberační lhůty. Jelikož liberační lhůtu nelze vyložit jako prodloužení lhůty k podání daňového přiznání, tím spíše se nemůže ani jednat o prodloužení dodatečné lhůty stanovené správcem daně. Smyslem a účelem liberační lhůty je zákonná možnost daňového subjektu zprostit se odpovědnosti za porušení zákonné povinnosti podat daňové přiznání ve stanovené lhůtě. Zákonem stanovená pětidenní lhůta je vázána na nesplnění povinnosti podat daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě. Pokud daňové přiznání není ve lhůtě podáno, § 250 odst. 1 daňového řádu poskytuje liberační lhůtu 5 dní ke splnění povinnosti. Krajský soud proto dospěl k závěru, že z příslušných ustanovení daňového řádu, jakož i z důvodové zprávy k němu jednoznačně plyne, že zákonem předvídaná pětidenní lhůta je pevně daná a je přímo navázána na poslední

pokračování

den zákonem stanovené lhůty pro splnění dotčené povinnosti. Následně správcem daně poskytnutá náhradní lhůta pro splnění dané povinnosti nemá na běh této liberační pětidenní lhůty žádný vliv. Výkladu žalobce, že se pětidenní lhůta má počítat až od konce náhradní lhůty stanovené správcem daně, krajský soud nepřisvědčil.

[8] Krajský soud naopak přisvědčil žalobci ve druhé námitce, která se týkala (ne)aplikace § 250 odst. 7 daňového řádu, dle kterého je výše pokuty za opožděné tvrzení daně poloviční, pokud (a) daňový subjekt podá daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a (b) v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání daňového tvrzení. Krajský soud nepřisvědčil stěžovateli, že nebyla žalobcem splněna *a priori* podmínka ad a), a proto již další podmínky správce daně nebylo třeba zkoumat. Krajský soud se se stěžovatelem shodl potud, že ve věci bylo *ex lege* zahájeno vyměřovací řízení marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě správce daně, tj. dnem 21. 2. 2023; o tom ostatně není mezi stranami sporu. Důsledek této skutečnosti pak spočíval v tom, že v souladu s § 145a odst. 1 daňového řádu bylo následně (dne 22. 2. 2023) podané daňové přiznání nepřípustné, protože se na něj skutečně hledělo, jako by učiněno nebylo. Krajský soud však shledal pochybení správce daně následně aprobované stěžovatelem v té okolnosti, že při stanovení náhradní lhůty ke splnění dotčené povinnosti ve výzvě ze dne 6. 2. 2023 nepřihlédl ke skutečnosti, že daňový řád dobrovolné podání daňového tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí zákonné lhůty spojuje s výměrou pokuty v poloviční výši (za současného splnění druhé stanovené podmínky). S přihlédnutím k tomu, že po uplynutí dodatečné lhůty stanovené správcem daně pro podání daňového přiznání nemohlo být daňové přiznání učiněno (§ 145 odst. 4 a § 145a odst. 1 daňového řádu), byl dle názoru krajského soudu žalobce příliš krátkou lhůtou stanovenou správcem daně připraven o možnost podat daňové přiznání do 30 dnů od marného uplynutí lhůty k jeho podání dle § 250 odst. 7 daňového řádu a snížit svou pokutu na polovinu. Správce daně sice při stanovení náhradní lhůty vyšel ze základního zákonného požadavku pro její stanovení (§ 32 daňového řádu), avšak opomněl existenci tohoto specifického ustanovení, které dává daňovému subjektu možnost vyhnout se uložení pokuty v plné výměře. Je-li přitom taková možnost zákonem stanovena, nemůže být daňovému subjektu upřena postupem správce daně. Krajský soud dospěl k závěru, že s ohledem na důsledek zakotvený v § 145a odst. 1 daňového řádu musí správce daně při stanovení náhradní lhůty ke splnění povinnosti podat daňové tvrzení vzít v potaz § 250 odst. 7 daňového řádu a stanovit náhradní lhůtu dostatečně dlouhou na to, aby měl daňový subjekt možnost dobrovolného splnění své povinnosti v zákonem favorizované lhůtě 30 dnů po marném uplynutí lhůty k jejímu splnění a vyhnout se tak výměře pokuty v plné výši.

[9] Popsaná procesní vada dle přesvědčení krajského soudu zjevně mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, protože žalobce svou povinnost splnil dne 22. 2. 2023, tj. ve lhůtě 30 dnů dle § 250 odst. 7 daňového řádu. Skutečnost, že správce daně stanovil žalobci příliš krátkou náhradní lhůtu, se musí nutně projevit také v užití sazby pokuty. Pokud by totiž správce daně stanovil žalobci lhůtu odpovídající požadavkům § 250 odst. 7 daňového řádu, nedošlo by v nyní řešené věci k tomu, že žalobce nestihl svou povinnost splnit ani v dodatečné lhůtě, čímž by nedošlo k aplikaci sazby dle § 250 odst. 4 daňového řádu. Krajský soud proto rozhodnutí stěžovatele zrušil a vrátil k dalšímu řízení, zavázal jej vysloveným právním názorem stran aplikace § 250 odst. 7 daňového řádu, a uložil mu zabývat se tím,

zda žalobce splnil podmínku dle § 250 odst. 7 písm. b) daňového řádu, neboť jejím naplnění se dosud nezabýval.

[10] V **kasací stížnosti** stěžovatel uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel se v žádném případě nemůže ztotožnit se závěrem krajského soudu stran procesního pochybení spočívajícího ve stanovení příliš krátké náhradní lhůty k podání řádného daňového přiznání, resp. nezohlednění § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu, čímž ve svém důsledku byl žalobce připraven o možnost podat daňové přiznání ve lhůtě do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání, s čímž zákon, při splnění i druhé podmínky zakotvené v § 250 odst. 7 písm. b) daňového řádu, spojuje poloviční výměru pokuty za opožděné tvrzení daně. Krajský soud dle stěžovatele vychází z nesprávného směřování postupu správce daně v nalézacím řízení a v řízení o uložení pokuty. Vydání výzvy k podání řádného daňového tvrzení dle § 145 odst. 1 daňového řádu, tedy úkonu správce daně spadajícího do nalézacího řízení, je omezeno toliko prekluzivní lhůtou pro stanovení daně a stanovení délky náhradní lhůty ve výzvě je regulováno pouze a jedině § 32 daňového řádu, tomu správce daně plně dostál, pokud v nyní řešeném případě byla náhradní lhůta stanovena v délce 15 dnů; to je lhůta k provedení požadovaného úkonu (podání řádného daňového přiznání) zcela standardní a přiměřená.

[11] Stěžovatel poukazuje na to, že nalézací řízení, v rámci něhož je vydávána výzva k podání řádného daňového tvrzení dle § 145 odst. 1 daňového řádu, a řízení, v rámci něhož je uložena pokuta za opožděné tvrzení daně, jsou dvě samostatná řízení, přičemž pokuta za opožděné tvrzení daně vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené od daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného daňového tvrzení; k tomu odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Při stanovení náhradní lhůty k podání řádného daňového přiznání podle § 145 odst. 1 daňového řádu tak jakkoli nelze přihlížet ke lhůtě uvedené v § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu. Postup správce daně stran stanovení náhradní lhůty k podání řádného daňového přiznání, krom toho, že byl zcela souladný s právní úpravou, byl nadto také ve vztahu k žalobci maximálně vstřícný.

[12] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že v přímém důsledku stanovení příliš krátké náhradní lhůty k podání řádného daňového přiznání byl žalobce připraven o možnost podat daňové přiznání do 30 dnů od marného uplynutí lhůty k jeho podání dle § 250 odst. 7 daňového řádu a snížit svou pokutu na polovinu. O tuto možnost nebyl žalobce připraven v důsledku nesprávného postupu správce daně spočívajícího ve stanovení příliš krátké lhůty k podání řádného daňového přiznání, ale v důsledku svého naprosto pasivního přístupu ke splnění své povinnosti (řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2022 nebylo podáno v zákonné lhůtě dle § 136 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 101 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty; nebylo podáno ani v liberační lhůtě 5 pracovních dnů dle § 250 odst. 1 daňového řádu; nebylo podáno ani ve lhůtě stanovené výzvou správce daně vydanou dle § 145 odst. 1 daňového řádu). Žalobce ani nepožádal o prodloužení náhradní lhůty stanovené výzvou. V kontextu uvedeného je závěr krajského soudu zcela nepodložený, resp. absurdní. Pasivitu a liknavost žalobce v dané věci nelze přenášet na správce daně stanovením z hlediska systematiky daňového řádu zcela neodůvodněného požadavku, aby správce daně při stanovení náhradní lhůty k podání

pokračování

řádného daňového přiznání vzal v potaz lhůtu zakotvenou v § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu, tedy lhůtu související se zcela jiným řízením.

[13] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že stanovení náhradní lhůty k podání řádného daňového přiznání výzvou, která uplynula dříve (21. 2. 2022), než by uplynula lhůta dle § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu (24. 2. 2022), mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Závěr krajského soudu, že pokud by byla stanovena náhradní lhůta dle § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu, nedošlo by k tomu, že žalobce nestihl svou povinnost splnit ani v náhradní lhůtě, čímž by nedošlo k aplikaci sazby dle § 250 odst. 4 daňového řádu, stěžovatel odmítá. V kontextu výše uvedeného trvá na tom, že náhradní lhůta k podání řádného daňového přiznání byla stanovena zcela v souladu s právní úpravou a byla vůči žalobci maximálně vstřícná.

[14] Stěžovatel podotýká, že si krajský soud ve svých závěrech protirečí, pokud na jedné straně připouští, že daňové přiznání doručené správci daně dne 22. 2. 2023 bylo nepřípustné a nezahajuje další řízení, tedy se k němu nepřihlíží, tj. hledí se na něj jako by nebylo podáno, a na straně druhé uvádí: „*Popsaná procesní vada přitom zjevně mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, protože žalobkyně svou povinnost splnila dne 22. 2. 2023, tj. ve lhůtě 30 dnů dle § 250 odst. 7 daňového řádu.*“ Stěžovatel trvá na tom, že pokud daňové přiznání je nepřípustné a nezahajuje další řízení podle § 145a daňového řádu, tj. hledí se na ně jako by vůbec nebylo podáno, nelze jakkoli aplikovat § 250 odst. 7 daňového řádu, neboť není splněna hned první ze dvou podmínek, a to podmínka stanovená v § 250 odst. 7 písm. a) tohoto zákona, že daňový subjekt (účastník řízení) podal daňové přiznání do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání. Shora uvedený protimluv krajského soudu činí dle názoru stěžovatele napadený rozsudek také nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů rozhodnutí, přičemž tato vada má za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[15] Žalobce se ve **vyjádření** ke kasační stížnosti s rozsudkem krajského soudu zcela ztotožnil. Poznamenal, že lhůta stanovená v § 250 odst. 7 daňového řádu je lhůtou zákonnou a v jejím rámci může (kdykoli) dojít k podání daňového přiznání, což při splnění další podmínky má za následek vyměření pokuty v poloviční výši; správce daně tuto lhůtu nepřípustně zkrátil. Postup správce daně dle žalobce nemůže obstát, neboť modifikuje zákonnou lhůtu v neprospěch žalobce. Námitky stěžovatele ohledně pasivity žalobce nemohou obstát. Dle žalobce § 145 daňového řádu musí být vykládán v souladu s § 250 odst. 7 daňového řádu. Poukázal rovněž na zásadu bezrozpornosti a jednoty právního řádu, která vyžaduje, aby jednotlivé právní normy byly vykládány ve vzájemném souladu; stěžovatel však výše uvedená ustanovení daňového řádu vykládá odděleně, přičemž dospívá k nesprávnému závěru, že stanovením náhradní lhůty dle § 145 odst. 1 daňového řádu lze modifikovat zákonnou lhůtu stanovenou v § 250 odst. 7 daňového řádu. Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[16] K vyjádření žalobce zaslal stěžovatel repliku, ve které setrval na kasačních námitkách, opětovně akcentoval pasivitu žalobce a s odkazem na komentářovou literaturu konstatoval podmínky pro uložení pokuty, které v daném případě byly zcela naplněny. Podotkl, že není důvodu ani k aplikaci zásady *in dubio mitius*, neboť právní úprava je jednoznačná a interpretace § 250 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 250 odst. 4 daňového řádu nedává žádný prostor pro aplikaci § 250 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatel upozorňuje, že připuštěním

výkladu krajského soudu, že stanovení lhůty dle § 145 odst. 1 daňového řádu musí reflektovat lhůtu stanovenou v § 250 odst. 7 daňového řádu, by vedlo k absurdním situacím, kdy by byl správce daně povinen před vydáním výzvy dopředu vypočítat nejen, jak dlouhou náhradní lhůtu lze ke splnění povinnosti uložit, aby se daňový subjekt „vešel“ do lhůty dle § 250 odst. 7 daňového řádu, ale musel by vzít v úvahu i nejpozdější možný den doručení výzvy, od kterého by výzvou stanovená lhůta počala běžet.

[17] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, zkoumal současně, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlédnout ex offio (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Nejvyšší správní soud předně neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Z ustálené judikatury vyplývá, že má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost není ani projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24 a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje; je z něj zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jakož i to, jak o něm právně uvážil. Ostatně právě s právním posouzením stěžovatel obsáhle polemizuje a krajskému soudu v něm oponuje. To by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku však bylo stěží možné.

[19] Předmětem sporu v projednávané věci je konkrétně otázka, zda při stanovení délky náhradní lhůty k podání řádného daňového přiznání výzvou k podání řádného daňového přiznání vydanou dle § 145 odst. 1 daňového řádu je správce daně povinen zohlednit lhůtu vymezenou v § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu.

[20] Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně při stanovení náhradní lhůty ke splnění povinnosti podat daňové tvrzení musí vzít v potaz § 250 odst. 7 daňového řádu a stanovit náhradní lhůtu dostatečně dlouhou na to, aby měl daňový subjekt možnost dobrovolného splnění své povinnosti v zákonem favorizované lhůtě 30 dnů po marném uplynutí lhůty k jejímu splnění a vyhnout se tak výměře pokuty v plné výši. Protože správce daně neaplikoval § 250 odst. 7 daňového řádu, tato procesní vada dle přesvědčení krajského soudu zjevně mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele. Žalobce svou povinnost splnil dne 22. 2. 2023, tj. ve lhůtě 30 dnů (§ 250 odst. 7 daňového řádu); skutečnost, že správce daně stanovil žalobci příliš krátkou náhradní lhůtu, se dle krajského soudu musí nutně projevit

pokračování

také v užití sazby pokuty. Pokud by totiž správce daně stanovil žalobci lhůtu odpovídající požadavkům § 250 odst. 7 daňového řádu, nedošlo by v nyní řešené věci k tomu, že žalobce nestihl svou povinnost splnit ani v dodatečné lhůtě, čímž by nedošlo k aplikaci sazby dle § 250 odst. 4 daňového řádu.

[21] Krajský soud tak měl podmínku stanovenou v § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu za splněnou (žalobce podal daňové přiznání dne 22. 2. 2023 ve lhůtě do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání – ta končila 25. 2. 2023, proto uložil stěžovateli, aby se zabýval rovněž tím, zda žalobce splnil i další předpoklady pro užití poloviční sazby pokuty dle písm. b) citovaného ustanovení.

[22] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v tom, že podmínku stanovenou v § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu žalobce naplnil. Podstatně však musí korigovat závěry, které krajský soud ohledně stanovení lhůty ve výzvě správce daně učiněné dle § 145 odst. 1 daňového řádu a dalších konsekvencí § 145, § 145a a § 250 odst. 7 daňového řádu dovodil. S ohledem na to, že v konečném důsledku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozhodnutí stěžovatele nemůže z hlediska zákona obstát, nepřistoupil ke zrušení napadeného rozsudku krajského soudu, ale jeho závěry zčásti koriguje; těmito závěry je vázán stěžovatel v dalším řízení.

[23] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že jedním z nástrojů, pomocí něhož se zákonodárce snažil zajistit, aby daňové subjekty plnily povinnost k tvrzení daně včas, je právě pokuta za opožděné tvrzení daně daňovým subjektem (§ 250 daňového řádu), která představuje sankci za porušení této povinnosti; podstatou této sankce se rovněž podrobně zabýval Ústavní soud v nález ze dne 30. 6. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Není ani pochyb o tom, že tato pokuta vzniká ex lege.

[24] 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...*“. Uvedené ustanovení upravuje 5denní liberační lhůtu jako beneficium, kdy ještě nepodání daňového přiznání není sankcionováno pokutou. Tuto lhůtu nelze vykládat jako prodloužení lhůty k podání daňového přiznání, ale jako lhůtu, po jejímž uplynutí vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu. V daném případě žalobce v liberační lhůtě daňové přiznání nepodal, byly tedy naplněny zákonné předpoklady pro vyměření pokuty. Otázkou tak zůstává pouze její výše.

[25] Podle § 250 odst. 4 daňového řádu: „*V případě, kdy daňový subjekt nepodá daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat toto tvrzení trvá, použije se při výpočtu částky podle odstavce 1 nebo 2 stanovená horní hranice; výše pokuty za opožděné tvrzení daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč.*“

[26] Podle § 250 odst. 7 daňového řádu: „*Výše pokuty za opožděné tvrzení daně je poloviční, pokud a) daňový subjekt podá daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a b) v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání daňového tvrzení.*“

[27] Podle § 145 odst. 4 daňového řádu: „*Nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty*“.

[28] Podle § 145a odst. 1 daňového řádu: „*Podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení není přípustné a nezahajuje další řízení. Údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje*.“

[29] Nejvyšší správní soud podotýká, že sám stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na to, že z § 145 a § 250 daňového řádu je zřejmé, že pravidla v nich obsažená jsou na sobě nezávislá. Nicméně následně však z této teorie sám vybočuje, pokud dovozuje pro účely § 250 odst. 7 daňového řádu, že s ohledem na znění § 145a odst. 1 daňového řádu, se k daňovému přiznání podanému po uplynutí lhůty stanovené správcem daně nepřihlíží, tudíž se hledí na něj tak, jako by nebylo podáno. Takový závěr však musí Nejvyšší správní soud odmítnout.

[30] Nedodržení náhradní lhůty, kterou správce daně dle § 145 odst. 1 daňového řádu daňovému subjektu stanoví, má totiž za následek toliko to, že nastupují důsledky podle § 145 odst. 1 daňového řádu (správce daně může vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč), podle § 145 odst. 2 daňového řádu (správce daně může při splnění tam uvedených podmínek vyměřit daň podle pomůcek), resp. podle § 145 odst. 4 daňového řádu (nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty).

[31] Je-li daňové přiznání poté podáno v průběhu vyměřovacího řízení, což nastalo v projednávané věci, využije správce daně údaje v něm uvedené při stanovení daně (§ 145a odst. 1 daňového řádu); rovněž to správce daně v případě stěžovatele učinil, přičemž stěžovateli vyměřil daň ve výši uvedené jím v daňovém přiznání.

[32] Výše uvedené ustanovení však nic nevypovídá o důsledcích, které s nepodáním, resp. pozdním podáním daňového přiznání, spojuje § 250 daňového řádu. Jak připomněl i sám stěžovatel, § 145, resp. 145a a § 250 daňového řádu obsahují samostatné normy. Prvně dva uvedené paragrafy upravují vyměřovací řízení, § 250 pak řeší sankci za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Jedná se tudíž o dva zcela odlišné instituty, každý má vlastní účel; jednou je to (ex lege) zahájení vyměřovacího (doměřovacího) řízení, potažmo vyměření (doměření) daně, podruhé je to sankce za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018-60, mimo jiné dospěl k záměru, že pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu představuje trest ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod). I přes uvedené není však pochyb o tom, že společným cílem obou uvedených institutů je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

[33] Podle § 1 odst. 3 daňového řádu je daňové přiznání (hlášení nebo vyúčtování) podané daňovým subjektem základem pro správné zjištění a stanovení daně. Pokuta za opožděné tvrzení daně představuje zejména motivaci k včasnému podávání daňových tvrzení, bez

pokračování

nichž není efektivní správa daní možná. Cíl správy daní navazuje na smysl samotné existence daní, kterým je zajištění financování veřejných potřeb společnosti, třebaže toto není explicitně stanoveno v zákoně. Jde tedy o zajištění účasti jednotlivce (daňového subjektu) na nákladech nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb. Jde tedy o to realizovat zákonem nebo na základě zákona stanovený příjem veřejného rozpočtu.

[34] Nejvyšší správní soud zcela souhlasí se stěžovatelem v tom, že porušení povinnosti tvrzení daně nutně musí být zákonem sankcionováno, jelikož jinak by zákonem stanovená povinnost daňového subjektu tvrdit daň byla imperfektní normou. Úprava institutu pokuty za opožděné tvrzení daně je mimo jiné důsledkem skutečnosti, že správa daní je obecně postavena na principu, podle něhož má daňový subjekt důkazní břemeno ohledně svých daňových povinností. Povinnost tvrzení spočívá v povinnosti podat daňové tvrzení a tvrdit v něm skutečnosti důležité pro správu daní. Břemeno tvrzení daňový subjekt unese, pokud se správce daně tvrzené skutečnosti dozví, tj. daňový subjekt nejenže v daňovém tvrzení uvede potřebné údaje, ale daňové tvrzení též správci daně podá.

[35] Pokuta za opožděné tvrzení daně stíhá nesplnění samotné povinnosti tvrzení daně, které ukládá daňový řád, popřípadě jiné daňové zákony (v případě stěžovatele § 136 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 101 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Tím je naplněn prvek protiprávnosti v sankcionovaném jednání daňového subjektu. Naopak v případě, že daňový subjekt povinnost tvrzení daně splní, není rozhodné, zda byla daň tvrzena správně, či zda byla následně tvrzená daň uhrazena (v těchto případech mohou při naplnění dalších zákonných podmínek nastoupit penále, resp. úroku z prodlení).

[36] Nejvyšší správní soud na tomto místě činí dílčí závěr: Daňové tvrzení je základem pro správné zjištění a stanovení daně; podání příslušného daňového tvrzení řádně a včas je proto klíčovou podmínkou pro to, aby správa daní mohla být vůbec vykonávána, resp. aby mohlo být dosaženo jejího cíle. Nesplnění povinnosti tvrzení daně je třeba obecně považovat za ohrožení samotného zjištění a stanovení daně a následně i její úhrady, tj. dochází zde k ohrožení cíle správy daní jako takové. Nesplnění povinnosti tvrzení daně je formálním projevem jednání, které má materiálně charakter zatajení skutečností rozhodných pro správu daní, ať již úmyslně nebo z nedbalosti. V projednávané věci není pochyb o tom, že zákonné podmínky pro uložení pokuty evidentně nastaly; o tom ostatně není sporu.

[37] S ohledem na uvedené výše (i přes rozdílnosti obou institutů) lze dovodit příčinnou souvislost mezi nesplněním povinnosti tvrzení daně a následkem v podobě toho, že daň není zjištěna, stanovena a uhrazena, popřípadě jsou tyto kroky významně ztíženy a uložením pokuty za nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení.

[38] Nepodání daňového přiznání nebo jeho podání po uplynutí náhradní lhůty stanovené správcem daně podle § 145 odst. 1 daňového řádu pro účely vyměřovacího (doměřovacího) řízení navozuje stav předvídaný v § 145a odst. 1 daňového řádu. Takový stav však nelze automaticky presumovat pro účely uložení pokuty dle § 250 odst. 1, resp. její výše dle § 250 odst. 7 daňového řádu.

[39] To, zda daňový subjekt náhradní lhůtu stanovenou v dle § 145 splní, či nikoli, je relevantní pouze z hlediska dalšího postupu správce daně ve vyměřovacím (doměřovacím)

řízení – viz výše bod 30. Nepodání daňového přiznání v náhradní lhůtě však nemá takovou souvislost s naplněním podmínek pro vznik pokuty, resp. stanovení její výše, kterou stěžovatel a rovněž nesprávně krajský soud dovozují.

[40] Jakkoli v důsledku nesplnění výzvy se na (fakticky) podané daňové přiznání hledí jako by nebylo podáno, od čehož se odvíjí další procesní postup, nelze dospět k závěru, že daňové přiznání nebylo materiálně podáno vůbec. Stěžovatel nesprávně dovozuje, že pokud daňové přiznání je ve smyslu § 145a nepřipustné, hledí se na něj jako by nebylo podáno i pro účely § 250, resp. není naplněna podmínka dle § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu. To, že daňový řád v § 145a odst. 1 stanoví, že je daňové přiznání v daný okamžik nepřipustné, nelze bez dalšího vykládat pro účely jiného zákonného ustanovení tak, že nebylo podáno vůbec. Ostatně to, že fakticky daňové přiznání podáno je (správce daně je má ve své dispozici), lze dovodit z věty druhé citovaného ustanovení: *„Údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje.“* Pokud by zde žádné daňové přiznání nebylo, není zde nic, co by bylo lze využívat. Jinými slovy, daňové přiznání podané po uplynutí náhradní lhůty sice je nepřipustné, nicméně není bez významu a údaje v něm uvedené správce daně zohlední. Nelze tedy stěžovateli přisvědčit v názoru, že de facto daňové přiznání nebylo podáno vůbec, protože není naplněna podmínka dle § 250 odst. 7 daňového řádu.

[41] Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, kterým konstatoval, že § 250 daňového řádu je slučitelný s principy právního státu ve smyslu č. 1 Ústavy a nepředstavuje rozpor s č. 1 a čl. 11 a 5 Listiny základních práv a svobod a s čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, mimo jiné uvedl: *„Zákonodárce do úpravy předmětné pokuty zakomponoval poměrně velké množství moderačních prvků, které mají zajistit přiměřenost sankce a sledují cíl zmírnění sankce v případech, kdy konkrétní pochybení vykazuje menší míru škodlivosti, jak na ně poukázala vláda ve svém vyjádření. Jedná se zejména o „automoderační“ mechanismus v procentuálním nastavení výše pokuty; skutečnost, že pokuta nevzniká, pokud zpoždění s podáním daňového tvrzení nebylo delší než 5 pracovních dnů; úprava „zastropování“ výše pokuty; přísnější režim pro daňové tvrzení, které nebylo vůbec podáno; dolní hranice pokuty od 200 Kč; snížení výše pokuty na polovinu za splnění zákonných podmínek a zvláštní pravidlo pro pokutu za opožděné tvrzení u daně z příjmů ze závislé činnosti.“*

[42] Ustanovení § 250 daňového řádu „toleruje“ jednak 5 dnů, kdy se pokuta neukládá, tedy není vůbec naplněna zákonná podmínka pro uložení pokuty (§ 250 odst. 1), byť je daňové přiznání podáno opožděně, a jednak 30 dnů, kdy se pokuta uloží v poloviční výši (§ 250 odst. 7), je-li daňové přiznání podáno sice opožděně, ale do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání (viz § 136 daňového řádu, v daném případě § 101 zákona o dani z přidané hodnoty). Skutečnost, zda byl daňový subjekt správcem daně k podání daňového přiznání vyzván, nebo tak učinil bez výzvy dobrovolně, nemá z hlediska dikce § 250 odst. 7 daňového řádu žádný význam. Rozhodný je pouze fakt, zda daňové přiznání (ať na výzvu či dobrovolně) bylo podáno ve lhůtě do 30 dnů od zákonného termínu pro jeho podání. Stanovení pokuty v poloviční výši dle § 250 odst. 7 daňového řádu totiž není podmíněno tím, že daňové přiznání např. by bylo podáno, *„aniž by byl daňový subjekt k jeho podání správcem daně vyzván“*.

pokračování

[43] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného konstatuje, že správcem daně poskytnutá náhradní lhůta pro splnění povinnosti podat daňové přiznání nemá z hlediska § 250 daňového řádu vliv ani na běh liberační pětidenní lhůty ani na posouzení podmínek stanovených v § 250 odst. 7 daňového řádu, tedy na běh „moderační“ lhůty.

[44] Nejvyšší správní soud proto musí korigovat závěr krajského soudu, že správce daně je povinen při stanovení lhůty dle § 145 odst. 1 daňového řádu respektovat a zohlednit lhůtu stanovenou v § 250 odst. 7 daňového řádu, resp. že nemůže náhradní lhůtu pro podání daňového tvrzení stanovit tak, aby znemožnil podání daňového přiznání ve lhůtě dle § 250 odst. 7 daňového řádu. Jak správně podotkl stěžovatel, takový postup je v praxi značně obtížný, resp. vedl by pouze k tomu, že by správce daně musel stanovit vždy lhůtu delší než 30 dnů, resp. ji vždy *in concreto* dopočítávat, přičemž ani to by s přihlédnutím k odlišným následkům při různých způsobech doručování neskýtalo záruku toho, že se daňový subjekt do „moderační“ 30denní lhůty vždy „vejde“. Nadto správce daně nemůže v době, kdy výzvu vydává, ani předvídat, zda vůbec dojde k naplnění předpokladů pro aplikaci § 250 daňového řádu (vydá-li ji např. na počátku liberační lhůty). Krajským soudem zamýšlený postup nejenže nemá oporu v právní úpravě, ale vedl by ve svém důsledku ke značné právní nejistotě, která by zjevně nepřispívala k předvídatelnosti práva.

[45] Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně je při stanovení náhradní lhůty ve výzvě dle § 145 odst. 1 daňového řádu limitován, vyjma základních zásad správy daní, pouze § 32 daňového řádu. V tomto směru správce daně z mezí zákona nijak nevybočil. Lhůtu 15 dnů, kterou stěžovateli k podání daňového přiznání stanovil, lze považovat za zcela přiměřenou požadovanému úkonu. Závěr krajského soudu, že správce daně měl přihlížet při stanovení lhůty k podání daňového přiznání k § 250 odst. 7 daňového řádu, je mylný. Ustanovení § 250 odst. 7 daňového řádu a § 145 odst. 1 daňového řádu nejsou ve vztahu *lex specialis*; správce daně není při stanovení náhradní lhůty k podání daňového přiznání lhůtou upravenou v § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu vázán.

[46] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, co se týče (ne)aplikace § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu v případě stanovení náhradní lhůty k podání daňového přiznání. Naopak tvrzení stěžovatele, že pokud daňové přiznání je nepřipustné a nezahajuje další řízení podle § 145a daňového řádu, tj. hledí se na ně jako by vůbec nebylo podáno, nelze jakkoli aplikovat § 250 odst. 7 daňového řádu, neboť není splněna hned první ze dvou podmínek, a to podmínka stanovená v § 250 odst. 7 písm. a) tohoto zákona, že daňový subjekt (účastník řízení) podal daňové přiznání do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání, nelze z důvodů výše uvedených přisvědčit.

[47] Nejvyšší správní soud dospěl, byť z jiných důvodů, k závěru, že krajský soud po právu shledal splněnou podmínku stanovenou v § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žalobce podal daňové přiznání dne 22. 2. 2023, učinil tak ve lhůtě, se kterou § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu spojuje stanovení pokuty v poloviční výši. Proto správně uložil stěžovateli zabývat se dále tím, zda žalobce naplnil i druhou podmínku stanovenou v § 250 odst. 7 písm. b) daňového řádu, což dosud neučinil, neboť zůstal na nesprávném závěru, že žalobce nesplnil podmínku dle § 250 odst. 7 písm. a) daňového řádu, přičemž obě podmínky musejí být splněny současně.

[48] Nejvyšší správní soud uzavírá, že i přes částečné pochybení krajského soudu v právních závěrech neshledal účelné rozsudek krajského soudu rušit, neboť ten po korekci právního názoru Nejvyšším správním soudem, kterým je stěžovatel vázán, ve svém výroku ob stojí. Zrušení rozsudku kasačním soudem by totiž znamenalo pouze to, že by krajský soud rozhodnutí stěžovatele opět zrušil, avšak s jiným odůvodněním převzatým z rozsudku kasačního soudu. Takový postup považuje Nejvyšší správní soud za přílišný formalismus, který ve své judikatuře setrvale odmítá.

[49] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Dne 1. 1. 2025 vstoupila v účinnost vyhláška č. 258/2024 Sb., kterou se mění vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Podle § 10b odst. 5 ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu činí sazba odměny za jeden úkon právní služby v této věci 1 940 Kč. Žalobce zaslal prostřednictvím svého právního zástupce vyjádření dne 1. 2. 2025, za tento úkon právní služby mu tedy podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu náleží odměna v plné výši. Dále mu náleží náhrada hotových výdajů ve výši 450 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tj. celkem 2 390 Kč. Právní zástupce doložil, že je plátcem DPH, uvedená částka se proto dle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o tuto daň (502 Kč). Požadovanou náhradu za úkon dle § 11 odst. 1 písm. b) advokátního tarifu (porada s klientem) Nejvyšší správní soud neuznal, neboť právní zástupce tento úkon nikterak nedoložil. Žalovaný je povinen uhradit žalobci k rukám advokáta celkem 2 892 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. června 2025

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu