

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Petra Pospíšila v právní věci žalobkyně: **PHARMAWEX, s. r. o.**, se sídlem Novoměstská 960, Chrudim, zastoupené JUDr. Danielem Bartošem, advokátem se sídlem Bílinská 1147/1, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2024, č. j. 22181/24/5100-10612-713127, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 10. 9. 2025, č. j. 52 Af 18/2024 – 56,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Žalobkyně nepodala řádné daňové tvrzení k dani z příjmů právnických osob (dále „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2022 do 31. 12. 2022 ve lhůtě stanovené § 136 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Chrudimi (dále „správce daně“), v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu proto dne 7. 7. 2023 vyzval žalobkyni k podání řádného daňového tvrzení k DPPO za uvedené zdaňovací období ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Výzva byla žalobkyni doručena dne 17. 7. 2023; náhradní lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dne 1. 8. 2023. Žalobkyně podala daňové přiznání až dne 3. 8. 2023, tedy po marném uplynutí

náhradní lhůty. V souladu s § 145 odst. 4 daňového řádu bylo dne 2. 8. 2023 zahájeno vyměřovací řízení. Správce daně (i) dne 17. 8. 2023 platebním výměrem, č. j. 1390486/23/2804-50523-606331, vyměřil žalobkyni daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období ve výši 1 527 786 Kč, (ii) dne 29. 9. 2023 platebním výměrem, č. j. 1503609/23/2804-50523-606331, vyměřil žalobkyni pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 1 písm. c) a odst. 4 daňového řádu ve výši 76 390 Kč (dále „platební výměr na pokutu“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na pokutu a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou; krajský soud ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[2] Uvedl, že podmínkou vzniku povinnosti uhradit pokutu podle § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu je nepodání daňového přiznání včas, přičemž včasností se zde rozumí jeho podání alespoň do pěti pracovních dnů poté, co uplynula zákonem stanovená lhůta pro jeho podání. Žalobkyně podala daňové přiznání dne 3. 8. 2023, tedy čtyři měsíce po uplynutí lhůty stanovené § 136 odst. 1 daňového řádu. Lhůta stanovená výzvou podle § 145 odst. 1 daňového řádu, tj. lhůta do 1. 8. 2023, byla správcem daně poskytnuta toliko jako lhůta náhradní. Náhradní lhůta ovšem nemá vliv na to, kdy došlo k uplynutí lhůty zákonné, neboť ji neprodlužuje; z hlediska § 250 daňového řádu nemá vliv ani na běh liberační pětidenní lhůty. Žalobkyni vznikla povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

[3] Z daňového spisu krajský soud zjistil, že daňové přiznání nebylo podáno daňovým poradcem, užití § 136 odst. 2 písm. b) bodu 2 daňového řádu proto nepřipadá v úvahu.

[4] Soud dále připomněl, že žalobkyně podala daňové přiznání v době, kdy již podle § 145a odst. 1 daňového řádu nebylo jeho podání přípustné; podmínky pro aplikaci § 250 odst. 4 daňového řádu proto byly naplněny. Nepřisvědčil tak tezi žalobkyně, že dané ustanovení lze využít výlučně v případech, kdy daňový subjekt příslušné přiznání k dani nepodá vůbec.

[5] Závěrem konstatoval, že sankce za opožděné tvrzení daně vzniká přímo ze zákona. Správce daně nemá prostor pro správní uvážení a nelze tedy uvažovat ani o tom, že by uložil pokutu v rozporu s dobrými mravy. Platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně je toliko deklaratorním rozhodnutím, kterým je daňovému subjektu fakticky pouze oznamována výše pokuty. Námitky žalobkyně týkající se nepřiměřenosti uložené pokuty shledal nedůvodnými.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Namítá, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s právním a skutkovým stavem věci. Napadený rozsudek dále považuje za nepřezkoumatelný.

[7] Daňové přiznání podané stěžovatelkou dne 3. 8. 2023 bylo v souladu s § 145 odst. 1 a § 250 odst. 1 daňového řádu učiněno v liberační pětidenní lhůtě, správce daně proto

stěžovatelce nemohl vyměřit pokutu. Zároveň nepostupoval správně, vypočetl-li daňovou ztrátu, aniž by přihlédl k podanému daňovému přiznání. To bylo navíc zpracováno daňovým poradcem a následně podáno datovou schránkou stěžovatelky, bylo tak učiněno ve lhůtě stanovené § 136 odst. 2 písm. b) bod 2 daňového řádu.

[8] V posuzované věci byly zneužity základní zásady daňového řádu, a to v neprospěch daňového subjektu. Takový postup shledává stěžovatelka v rozporu s dobrými mravy. Výše uložené pokuty je zjevně nepřiměřená a nezákonná. Správní orgán nesprávně aplikoval zákonná ustanovení. Jeho jednání považuje stěžovatelka za šikanózní, neboť uhrazení pokuty v této výši by pro ni mohlo znamenat úpadek.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a odkázal na svá předchozí vyjádření ve věci. Kasační stížnost navrhl zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud se na úvod zabýval splněním formálních podmínek kasační stížnosti. Konstatoval, že kasační stížnost je přípustná. Její důvodnost posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl nucen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost **není důvodná**.

[12] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že napadený rozsudek beze zbytku splňuje kritéria přezkoumatelnosti (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38, a ze dne 10. 12. 2021, č. j. 3 As 366/2019 - 41). Krajský soud jasně a srozumitelně odůvodnil své závěry a dostatečně vypořádal všechny žalobní námitky. Z napadeného rozsudku je zcela zřejmé, proč krajský soud žalobu stěžovatelky zamítl.

[13] Žalobní a kasační námitky stěžovatelky jsou do značné míry identické a kasační soud považuje jejich vypořádání v rozhodnutí krajského soudu za odpovídající. Připomíná proto, že účelem řízení o kasační stížnosti není obšírně vyvracet opakující se argumentaci stěžovatelky, kterou se již v napadeném rozsudku dostatečně zabýval krajský soud (a před ním též žalovaný). Nejvyšší správní soud tedy stěžovatelčiny námitky vypořádal adekvátně tomu, jak konkrétně stěžovatelka reagovala na závěry napadeného rozsudku.

[14] Podle § 250 odst. 1 daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně, *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*. Uvedené ustanovení upravuje pětidenní liberační lhůtu, ve které nepodání daňového přiznání ještě není sankcionováno pokutou. Tuto lhůtu přitom nelze vykládat jako prodloužení lhůty k podání daňového přiznání, ale jako lhůtu, po jejímž uplynutí vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu za jeho včasné nepodání.

[15] Stěžovatelka namítá, že jí správce daně pokutu za opožděné tvrzení daně nemohl vyměřit, neboť daňové přiznání podala v souladu s § 145 odst. 1 a § 250 odst. 1 daňového řádu ve lhůtě pěti pracovních dnů od uplynutí náhradní lhůty stanovené výzvou správce daně. Předmětem sporu v projednávané věci je tedy určení počátku běhu pětidenní liberační lhůty upravené § 250 odst. 1 daňového řádu.

[16] Tato otázka již byla judikaturou Nejvyššího správního soudu řešena, a to konkrétně v rozsudku NSS ze dne 18. 6. 2025, č. j. 5 Afs 307/2024 - 31, v němž kasační soud uzavřel, že správcem daně poskytnutá náhradní lhůta pro splnění povinnosti podat daňové přiznání nemá z hlediska § 250 daňového řádu na běh liberační pětidenní lhůty vliv. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se v nyní posuzované věci od závěrů vyslovených v citovaném rozhodnutí odchýlit a tyto závěry v následujících odstavcích shrnuje.

[17] Nedodržení náhradní lhůty stanovené daňovému subjektu správcem daně podle § 145 odst. 1 daňového řádu má za následek toliko to, že nastupují důsledky podle § 145 odst. 1 (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 (správce daně může při splnění tam uvedených podmínek vyměřit daň podle pomůcek), resp. podle § 145 odst. 4 téhož zákona (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). Je-li však daňové přiznání poté podáno v průběhu vyměřovacího řízení, využije správce daně údaje v něm uvedené při stanovení daně (§ 145a daňového řádu). Jedná se tedy pouze o možnosti následného postupu v rámci vyměřovacího (doměřovacího) řízení s důsledky či možným vlivem na výši daně.

[18] Ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu ovšem nevypovídá nic o důsledcích, které s nepodáním, resp. pozdním podáním daňového přiznání, spojuje § 250 tohoto zákona; § 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.

[19] Podle § 1 odst. 3 daňového řádu je daňové přiznání podané daňovým subjektem základem pro správné zjištění a stanovení daně. Pokuta za opožděné tvrzení daně představuje zejména motivaci k včasnému podávání daňových tvrzení, bez nichž není efektivní správa daní možná. Cíl správy daní navazuje na smysl samotné existence daní, kterým je zajištění financování veřejných potřeb společnosti. Jde tedy o zajištění účasti jednotlivce (daňového subjektu) na nákladech nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb, tedy zajištění zákonem stanovených příjmů do veřejného rozpočtu.

[20] Pokuta za opožděné tvrzení daně stíhá nesplnění samotné povinnosti tvrdit daň ve lhůtě stanovené zákonem (daňovým řádem, popř. jinými daňovými zákony). 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 jiné zákonem upravené instrumenty – penále, resp. úroky z prodlení).

[21] 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 uvedeného zákona. To, zda daňový subjekt náhradní lhůtu stanovenou správcem daně splní, či nikoli, je relevantní pouze z hlediska dalšího postupu správce daně ve vyměřovacím (doměřovacím) řízení.

[22] V nyní projednávané věci není pochyb o tom, že stěžovatelka měla v souladu s § 135 daňového řádu ve spojení s § 38m zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, povinnost podat řádné daňové přiznání. Zákonem stanovená lhůta pro jeho podání uplynula podle § 136 odst. 1 daňového řádu dne 3. 4. 2023; stěžovatelka podání učinila až dne 3. 8. 2023. Lhůta pěti pracovních dní upravená § 250 odst. 1 daňového řádu, v níž nepodání daňového přiznání ještě není sankcionováno pokutou, počala v souladu s § 33 odst. 2 daňového řádu běžet dne 4. 4. 2023 a uplynula dnem 10. 4. 2023. Stěžovatelka daňové přiznání nepodala v zákonné lhůtě, a to ani v následujících pěti pracovních dnech po jejím uplynutí; v posuzovaném případě byly naplněny zákonné předpoklady pro uložení (vyměření) pokuty za opožděné tvrzení daně. K témuž závěru ostatně dospěl krajský soud, s jehož odůvodněním Nejvyšší správní soud beze zbytku souhlasí.

[23] Stěžovatelka dále tvrdí, že správce daně jí stanovil daňovou ztrátu a nepřihlédl k podanému daňovému přiznání, aniž by však uváděla, jaký vliv to mělo v jejím případě na řízení o pokutě. K tomu Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí.

[24] V nyní posuzovaném případě bylo v souladu s § 145 odst. 4 daňového řádu vyměřovací řízení zahájeno dne 2. 8. 2023, a to marným uplynutím náhradní lhůty pro podání daňového přiznání stanovené správcem daně podle § 145 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka podala daňové přiznání v průběhu vyměřovacího řízení dne 3. 8. 2023, tedy v době, kdy již jeho podání nebylo podle § 145a odst. 1 daňového řádu přípustné. V daném případě byly proto rovněž naplněny podmínky pro aplikaci § 250 odst. 4. Nadto míří-li snad námitka stěžovatelky do výše stanovené daňové ztráty (z níž se měla výše pokuty odvíjet), Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že ověřil z daňového spisu, že správce daně vycházel při stanovení ztráty (co by základu pro výpočet a stanovení pokuty) ze stěžovatelkou (byť opožděně) podaného daňového přiznání.

[25] Tvrdí-li stěžovatelka, že daňové přiznání bylo podáno daňovým poradcem a že tedy lhůta pro jeho podání byla delší, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že z daňového spisu ověřil, že daňové přiznání daňovým poradcem podáno nebylo. Tato skutečnost je v daňovém přiznání výslovně uvedena. Námitka stěžovatelky je proto nedůvodná; podmínky pro prodloužení lhůty k podání daňového přiznání na šest měsíců po uplynutí zdaňovacího období podle § 136 odst. 2 písm. b) bodu 2 daňového řádu nebyly splněny. Nadto Nejvyšší správní soud podotýká, že i za situace, kdy by daňové přiznání

učiněné dne 3. 8. 2023 bylo podáno daňovým poradcem (což se nestalo), nebylo by podáno v zákonem stanovené lhůtě, neboť ta by v souladu s § 136 odst. 1 písm. b) uplynula dne 3. 7. 2023.

[26] K námitce nepřiměřenosti a nezákonnosti uložené pokuty se již obšírně vyjádřil krajský soud; uvedl, že u sankce za opožděné tvrzení daně, která vzniká přímo ze zákona, nelze uvažovat o tom, že by byla správcem daně uložena v rozporu s dobrými mravy. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem plně ztotožňuje. Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, jímž konstatoval, že úprava obsažená v § 250 daňového řádu odpovídá principu přiměřenosti, 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.*“

[27] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky, že v posuzované věci došlo ke zneužití základních zásad daňového řádu. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem; podmínky pro vydání platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení k DPPO za uvedené zdaňovací období byly splněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[29] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 15. ledna 2026

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu