

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Ing. B. H.**, zast. Mgr. Janem Bendou, advokátem, se sídlem U Císařských lázní 368/7, Teplice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2015, č. j. 8713/15/5100-31462-809436, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 2. 2018, č. j. 15 Af 44/2015 - 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Chomutově, platebním výměrem ze dne 9. 9. 2014, č. j. 1943761/14/2504-24400-505817, podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), uložil žalobci pokutu za opoždění tvrzení daně z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2014 ve výši 10.716 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 3. 2015, č. j. 8713/15/5100-31462-809436, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl odvolání žalobce a uvedené rozhodnutí prvního stupně potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl následující skutečnosti:

[3] Žalobce na základě dvou kupních smluv ze dne 18. 11. 2013 a dvou kupních smluv ze dne 11. 12. 2013 nabyl vlastnické právo ke čtyřem jednotkám sloužícím k bydlení v Jirkově a Chomutově a ke spoluvlastnictvím podílům na společných částech příslušných budov a pozemků, přičemž právní účinky vkladu těchto práv vznikly ke dni 25. 11. 2013, 2. 12. 2013, 17. 12. 2013 a 17. 12. 2013. Podle tohoto stavu, který platil ke dni 1. 1. 2014, se měla žalobci vyměřit daň z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2014, jak vyplývá z ustanovení § 13b odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“). Jelikož ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím roku 2013 došlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně, která spočívala v nabytí vlastnictví k uvedeným nemovitostem, byl žalobce podle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí povinen podat do 31. 1. 2014 řádné daňové přiznání, případně dílčí daňové přiznání k dani z nemovitých věcí, kde by tuto změnu uvedl. Tuto povinnost však žalobce nesplnil, což napravil až dne 16. 5. 2014 podáním řádného daňového přiznání k dani z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2014 prostřednictvím datové schránky jeho zmocněnce. V důsledku toho se dostal do prodlení v trvání 98 dnů následujících po 5 pracovních dnech od stanovené lhůty pro podání daňového přiznání k dani z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2014, která připadla na den 31. 1. 2014. Za této situace mu správce daně podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 6 daňového řádu vyměřil napadeným platebním výměrem pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 10.716 Kč. Základem pro její výpočet byla celková výše platebním výměrem ze dne 4. 7. 2014, č. j. 1672654/14/2504-24400-505817, vyměřené daně z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2014, která v daném případě činila 218.674 Kč. Výše pokuty odpovídala podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu 0,05 % z takto stanovené daně za každý následující den prodlení.

[4] Pokuta i její výše vznikají přímo ze zákona a zmíněná ustanovení daňového řádu nedávají prostor pro správní uvážení správce daně. Pokud tedy daňový subjekt podá daňové tvrzení po uplynutí zákonem stanovené lhůty, vystaví správce daně samostatný platební výměr na pokutu v případě, že takové zpoždění přesahuje pět pracovních dnů. Stanovením lhůt zákonodárce podle zásady *vigilantibus iura scripta sunt* motivuje subjekty právních vztahů k tomu, aby o svá práva řádně dbali a hájili je. Jestliže tak učiní až po uplynutí těchto lhůt, musejí počítat se zákonem předpokládanými nepříznivými následky, které jsou často již nezměnitelné.

[5] Dále se nelze ztotožnit s odvolací námitkou, podle níž žalobce pouze využil své možnosti, nikoliv povinnosti, podat řádné daňové přiznání k dani z nemovitých věcí, a proto by mu měla být pokuta za opožděné tvrzení daně stanovena jen v dílčí části odpovídající rozdílu mezi nově vyměřenou daní z nemovitých věcí na rok 2014 a již dříve stanovenou daňovou povinností. Žalobce si totiž pojem dílčího daňového přiznání k dani z nemovitostí vykládá nesprávně, neboť se ve skutečnosti jedná o řádné daňové přiznání se sníženou administrativní náročností umožňující poplatníkům, kteří již v některém z předchozích zdaňovacích období podali přiznání k dani z nemovitostí a ve srovnání s ním u nich došlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně, podat zkrácené, takzvané dílčí daňové přiznání, v němž se uvedou nejen nastalé změny, ale ve čtvrtém oddíle rovněž úplný výpočet daně z pozemků, daně ze staveb a součtový řádek celkové daně z nemovitých věcí. Navíc podle § 250 odst. 1 daňového řádu je výše pokuty za

opožděné tvrzení daně dána procentem ze stanovené daně, tedy z celkově vyměřené daňové povinnosti.

[6] S ohledem na tyto skutečnosti dospěl žalovaný k závěru o nedůvodnosti odvolání žalobce proti napadenému rozhodnutí správce daně.

[7] Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 6. 2. 2018, č. j. 15 Af 44/2015 - 29, žalobu proti rozhodnutí žalovaného o odvolání zamítl.

[8] V odůvodnění rozsudku soud poukázal na ustanovení § 147 odst. 1, § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu a § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí, z nichž dovodil, že pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí vznikající daňovému subjektu obligatorně přímo ze zákona, nastanou-li v něm předvídané skutečnosti, tedy nepodání daňového přiznání nebo zpoždění s jeho podáním delší pěti pracovních dnů. Výše pokuty a způsob jejího výpočtu vyplývají rovněž přímo z ustanovení § 250 odst. 1 až 5 daňového řádu. Správce daně tak v dané věci neměl prostor pro správní uvážení, musel daňovému subjektu vyměřit pokutu za opožděné tvrzení daně a nemohl například ani uvažovat o tom, že by jím uložená pokuta mohla být v rozporu s dobrými mravy. Platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně je totiž deklaratorním rozhodnutím, kterým je daňovému subjektu fakticky toliko oznamována výše pokuty.

[9] Podle soudu musí být i na dílčí daňové přiznání pohlíženo jako na řádné či úplné přiznání k dani. Smyslem a účelem této formy daňového přiznání je pouze eliminování administrativní zátěže daňového subjektu, jehož prostřednictvím má možnost uvést správci daně jen údaje o nastalých změnách a nemusí tak vyplňovat všechny údaje rozhodné pro stanovení daně, které by jinak byl povinen uvést v řádném daňovém přiznání. Jak řádné, tak i dílčí přiznání k dani, jsou řádnými daňovými tvrzeními ve smyslu § 1 odst. 3 daňového řádu. Navíc v projednávané věci rozlišování mezi dílčím a řádným daňovým přiznáním zcela postrádá smysl, neboť žalobce podal řádné daňové přiznání.

[10] Dále soud uvedl, že správce daně je podle § 250 odst. 1 daňového řádu povinen vyměřit pokutu za opožděné tvrzení daně ze stanovené daně, což je pojem, který je v § 147 téhož zákona vymezen jako daň, která je v nalézacím řízení daňovému subjektu stanovena platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem. Žalobce se tedy mýlí, pokud tvrdí, že pokuta za opožděné tvrzení daně z nemovitých věcí se vypočítává pouze z částky, o kterou se daň zvýšila oproti předchozímu zdaňovacímu období. Takový výklad nemá oporu v daňovém řádu, neboť výši pokuty za opožděné tvrzení daně je nutno určit jen z daně stanovené platebním výměrem. Ke stejnému závěru dospěl také Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Výklad pojmu stanovené daně je tak jednoznačný, neumožňuje dvojí výklad a použití zásady *in dubio mitius,* resp. *in dubio pro libertate* v posuzované věci nepřipadá v úvahu. Správce daně tedy nepochybil, když při určení výše pokuty za opožděné daňové tvrzení vycházel z částky 218.674 Kč odpovídající dani z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2014, která byla žalobci vyměřena platebním výměrem.

[11] Na základě těchto skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky stěžovatele

[12] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonem stanovené lhůtě kasační stížnost pro jeho nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem, což odpovídá důvodu pro podání kasační stížnosti uvedenému v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 250 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k otázce, z jakého základu má být vyměřena pokuta za pozdní daňové tvrzení týkající se změny daně z nemovitých věcí. V tomto směru totiž existuje dvojí výklad platné právní úpravy. Podle jeho názoru v případě daňového tvrzení, které má za následek změnu daně z nemovitých věcí, je základem pro výpočet pokuty na opožděné podání daňového přiznání výše změny daňové povinnosti, zatímco správce daně a krajský soud zastávají názor, že v takovém případě se musí vycházet z celkové daňové povinnosti. V takovém případě však bylo zapotřebí aplikovat zásadu, podle níž se v pochybnostech vyloží platná právní úprava daní ve prospěch daňového subjektu, což však krajský soud odmítl.

[14] Podle další stížnostní námitky by stanovená daň jako základ pro určení výše pokuty měla být určena právě na základě tvrzení, jehož opožděné podání má být sankcionováno. Není proto možné přijmout závěr krajského soudu, že stanovená daň je daňová povinnost uložená platebním výměrem, a nezabývat se její souvislostí s obsahem příslušného daňového tvrzení. Tato nutná souvislost vyplývá z podstaty ustanovení § 250 odst. 1 daňového řádu, i když není jednoznačně vyjádřena. Její popření by však bylo absurdní a nerespektovalo by poslání pokuty jako trestu.

[15] Dále stěžovatel uvedl, že daň z nemovitých věcí je speciální daní, která stíhá poplatníka po celou dobu, kdy existuje jeho právní vztah k nemovitým věcem, který zakládá vznik daňové povinnosti. Základ daně u jednoho poplatníka je tedy dlouhodobý a relativně stálý. Pokud nedojde ke změnám právního vztahu nebo ke změně nemovitých věcí, nemusí poplatník podávat žádné daňové tvrzení. Na rozdíl od všech ostatních daní je základ daně z nemovitých věcí pro každý rok stejný, neboť se nejedná o veličinu tokovou, nýbrž stavovou, která vychází ze stavu nemovitostí. Pokud daňový subjekt nepodá přiznání k dani z příjmů, dani z přidané hodnoty či dani z nabytí nemovitých věcí, nelze tyto daňové povinnosti vyměřit, a proto je namístě při uložení sankce za opožděné podání daňového tvrzení vycházet z daně stanovené na základě nového tokového základu daně. Daň z nemovitých věcí se však podle daňového tvrzení vyměřuje za první rok a v dalších letech se stanovuje znovu, aniž by bylo nutné podávat daňové přiznání. Takto je uvedená daňová povinnost vyměřována až do doby, než dojde ke změně v právních vztazích poplatníka k nemovitostem nebo ke změně nemovité věci. Pokud tato změna nebude sdělena formou daňového tvrzení, neznamená to, že není znám základ daně a není možné daň vyměřit. Uvedenou daňovou povinnost lze totiž stanovit z nezměněného základu daně a nelze tak učinit jen ve vztahu k změněnému základu daně. Proto jediným správným, spravedlivým, logickým a ústavně konformním výkladem ustanovení § 250 odst. 1 daňového řádu je vyměření pokuty za opožděné podání daňového tvrzení, na základě něhož se mění základ daně z nemovitých věcí, z výše změny této daňové povinnosti. Není

přitom rozhodné, zda změna základu daně je správci daně sdělena komplexně s dosud existujícím stavem v řádném daňovém přiznání nebo samostatně prostřednictvím dílčího daňového přiznání. Jedná se přitom o režim srovnatelný s dodatečnými daňovými tvrzeními na daň z příjmů nebo daň z přidané hodnoty, při jejichž opožděném podání se vypočítává pokuta z daně uvedené v dodatečném daňovém přiznání.

[16] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí o odvolání a vyjádření k žalobě. Nad jejich rámec uvedl, že stanovená daň je ve smyslu § 147 odst. 1 daňového řádu vždy daní stanovenou platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem či hromadným předpisným seznamem. Stěžovateli byla vyměřena daň z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2014 na základě řádného daňového přiznání platebním výměrem, která se tak stala základem pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně. Vazba takto stanovené daně na uvedené daňové tvrzení přitom zůstala zachována. Právní názor stěžovatele o nutnosti provedení výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně pouze z částky odpovídající změně daňové povinnosti tak nemá oporu v zákoně. Pojem stanovené daně je vymezen naprosto jednoznačně a neumožňuje dvojí výklad. S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[18] K tomuto vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku. V ní uvedl, že žalovaný setrval na formálním výkladu příslušné právní úpravy a nijak se nevypořádal s jeho kasační argumentací. Absurdnost jeho právního názoru lze demonstrovat na hypotetické situaci, kdy daňová povinnost existovala v předchozím zdaňovacím období, základ daně se změnil, daňový subjekt však nepodal řádné ani dílčí daňové přiznání a správce daně tuto skutečnost nezjistil. Za této situace by jistě byla daň stanovena ze základu daně, který byl správci daně znám, a to bez jakékoliv vazby na jeho změnu, tedy na nepodané řádné či dílčí daňové přiznání. Pokud by následně správce daně po vyměření a zaplacení daně zjistil, že došlo ke změně základu daně a daňový subjekt o ní neinformoval podáním daňového přiznání, daň by byla doměřena a základem pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně by zjevně musela být výše doměřené daně.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelem uplatněny v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Shora uvedené stížnostní námitky odpovídají důvodu kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jak již bylo zmíněno.

[20] Podle tohoto ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popřípadě je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[21] Jediná sporná právní otázka, jejíž nesprávné posouzení krajským soudem bylo namítáno v kasační stížnosti, spočívá v interpretaci pojmu stanovené daně, která je podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu základem pro určení výše pokuty za opožděné tvrzení daně. Žalovaný a krajský soud dospěli k závěru, že pro tyto účely se stanovenou daní vždy rozumí daň vyměřená či doměřená platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem či hromadným předpisným seznamem. Naopak podle názoru stěžovatele se při výpočtu pokuty za opožděné podání přiznání k dani z nemovitých věcí, která má za následek změnu daňové povinnosti oproti předchozímu zdaňovacímu období, považuje za stanovenou daň jen rozdíl mezi novou a dosavadní daňovou povinností.

[22] Podle § 250 odst. 1 písm. a) 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 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.*

[23] Již ze samotného znění tohoto ustanovení je zcela zřejmé, že pojem stanovené daně, z níž se vypočítává pokuta za prodlení s podáním daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání přesahující pět pracovních dnů, se vztahuje právě k výši daňové povinnosti vyměřené či doměřené daňovému subjektu na základě skutečností, které měl sám tvrdit ve včasně podaném přiznání k dani. Dále podle § 13a odst. 1 věty páté a šesté zákona o dani z nemovitých věcí *dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně nebo ke změně v osobě poplatníka, je poplatník povinen daň do 31. ledna zdaňovacího období přiznat; v těchto případech lze daň přiznat buď podáním daňového přiznání nebo podáním dílčího daňového přiznání. V dílčím daňovém přiznání poplatník uvede jen nastalé změny a výpočet celkové daně.* Z toho vyplývá, 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.

[24] Při výkladu pojmu stanovené daně obsaženého v § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu je nutné vycházet také z ustanovení § 147 odst. 1 téhož zákona, ve kterém se uvádí, že *správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam*. Daň z nemovitých věcí za příslušné zdaňovací období totiž správce daně vyměřuje právě platebním výměrem ve výši odpovídající celkové daňové povinnosti. Takto v posuzované daňové věci postupoval rovněž Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Chomutově, který platebním výměrem ze dne 4. 7. 2014, č. j. 1672654/14/2504-24400-505817, stěžovateli na základě jím opožděně podaného přiznání k dani z nemovitých věcí za rok 2014 tuto daň vyměřil ve výši 218.674 Kč se zohledněním všech nově i dříve nabytých nemovitostí. Proto právě takto vyměřenou celkovou daň z nemovitých věcí za aktuální zdaňovací období je nutné považovat za stanovenou daň ve smyslu § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, která je základem pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně.

[25] O správnosti tohoto výkladu svědčí i účel ustanovení § 250 odst. 1 daňového řádu. Pokuta za opožděné tvrzení daně má povahu sankce za porušení povinnosti nepeněžité povahy, která vzniká přímo ze zákona ve stanovené výši a postihuje daňový subjekt za nepodání daňového přiznání nebo dodatečného daňové přiznání či za jejich opožděné podání. I když se při určení této pokuty vychází z výše stanovené daně, stanoveného daňového odpočtu či stanovené daňové ztráty, je jejím primárním cílem donutit či přimět daňový subjekt k podání daňového tvrzení, nikoli vyměřit či doměřit daňovou povinnost ve správné výši. Objektem skutkové podstaty daňového deliktu podle § 250 odst. 1 daňového řádu totiž není zájem společnosti na správnosti obsahu daňového tvrzení, nýbrž na jeho samotném podání v zákonem stanovené lhůtě. Sankce za pochybení při tvrzení daně, která má oproti pokutě za opožděné tvrzení daně peněžitou povahu, je obsažena v ustanovení § 251 daňového řádu, podle něhož *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani*. Při určení výše tohoto penále je souvislost mezi doměřenou daní a obsahem daňového tvrzení zcela zřejmá, neboť sankcionována je právě ta část daňové povinnosti, jež nebyla uvedena v daňovém přiznání. Při výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně je však daňový subjekt postihován za nepodání daňového tvrzení či jeho opožděné podání, a proto nelze souhlasit s námitkou stěžovatele, že v takovém případě je dána souvislost mezi vyměřenou daní a obsahem daňového tvrzení. Při ukládání pokuty podle § 250 odst. 1 daňového řádu bezprostředně existuje jen vzájemný vztah mezi stanovenou daní a absencí či opožděností daňového tvrzení. Proto je logické, že při výpočtu této sankce se vychází z celkové výše vyměřené daňové povinnosti, když právě ta se vztahuje k daňovému tvrzení, které nebylo vůbec podáno nebo bylo podáno opožděně.

[26] Na tomto závěru nemohou nic změnit ani stěžovatelem tvrzená specifika přiznání k dani z nemovitých věcí, které se ohledem na jeho převládající statickou povahu podle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí obligatorně podává v prvním roce a v dalších letech jen při změně okolností rozhodných pro vyměření daně nebo při změně v osobě poplatníka ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím, když v opačném případě není třeba daňové tvrzení podávat a daň se vyměří ve výši poslední známé daně. Nastane-li totiž některá ze skutečností rozhodných pro změnu výše daně z nemovitých věcí, má poplatník povinnost podat řádné nebo dílčí daňové přiznání, v němž musí uvést skutečnosti vztahující se ke všem nemovitostem, tedy nejen k nově nabytým, nýbrž i k těm, jež byly předmětem daně v předchozím zdaňovacím období, jak již bylo zmíněno. Nelze tak souhlasit s úvahou stěžovatele obsaženou v replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti, že při změně okolností rozhodných pro vyměření daně z nemovitých věcí a nepodání daňového přiznání by správce daně stanovil daňovou povinnost ze základu daně, který by mu byl znám, následně by daň doměřil a při výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně by vycházel z takto doměřené daňové povinnosti. V tomto hypotetickém případě by správce daně nemohl vydat dodatečný platební výměr, nýbrž pouze platební výměr na celkovou daňovou povinnost za aktuální zdaňovací období, neboť vyměření daně ve výši poslední známé daňové povinnosti by nepřicházelo v úvahu právě z důvodu změny okolností rozhodných pro vyměření daně, při níž je poplatník povinen podat řádné či dílčí daňové přiznání, nikoliv dodatečné daňové přiznání. Pokud by k této situaci fakticky došlo z důvodu pozdního zjištění nových skutečností, muselo by být rozhodnutí o vyměření daně ve výši poslední známé daně prohlášeno za nicotné, neboť by nemělo žádnou

zákonnou oporu. Také podle § 13b odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí *daň z nemovitých věcí se vyměřuje za zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována*. Proto i v případě nepodání či opožděném podání daňového tvrzení po změně okolností rozhodných pro vyměření daně je správce daně oprávněn celkovou daň z nemovitých věcí za aktuální zdaňovací období vyměřit a nemůže v takovém případě daňovou povinnost doměřit ve výši rozdílu mezi nově vyměřenou daní a daní stanovenou v předchozím zdaňovacím období. Ani úprava přiznání k dani z nemovitých věcí tedy nesvědčí správnosti názoru stěžovatele o nutnosti výpočtu pokuty za opožděné tvrzení této daně jen z výše její změny oproti předchozímu zdaňovacímu období.

[27] Naopak shora 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. Jiný výklad pojmu stanovené daně obsažený ve znění § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu tak není možný, v důsledku čehož nepřichází v úvahu ani interpretace relevantní právní úpravy ve prospěch daňového subjektu za použití zásady *in dubio mitius*. Krajský soud tak uvedenou právní otázku posoudil správně, a proto důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

IV. Závěr

[28] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a úspěšnému žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 5. června 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu