ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudkyně zpravodajky Mgr. Sylvy Šiškeové a soudce JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **MBI uzavřený investiční fond, a. s., v likvidaci,** IČ 28302401, se sídlem Merhautova 1066/216, Brno, zastoupené Mgr. Lukášem Damborským, advokátem se sídlem U družstva Ideál 13, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2019, č. j. 5144/19/5200-11434-706502, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 5. 2020, č. j. 62 Af 27/2019 – 66,

takto:

I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**

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

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Lukáše Damborského, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4133588/17/3003-52521-711227, jímž byla žalobkyni podle § 250 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, uložena pokuta 300 000 Kč za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 16. 10. 2014 do 31. 12. 2014.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně s tím, že správce daně pochybil, pokud jí stanovil pokutu vypočtenou z původně konkludentně vyměřené daňové ztráty. Dne 6. 11. 2017 totiž podala k uvedenému zdaňovacímu období dodatečné daňové přiznání a výše pokuty měla být tedy stanovena na jeho základě.

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Mezi žalobkyní a žalovaným nebylo sporu o tom, že žalobkyně podala daňové přiznání opožděně a v daňovém přiznání k dani z příjmu vykázala daňovou ztrátu ve výši přesahující 19 milionů Kč. Na tomto základě správce daně platebním výměrem vyměřil pokutu za opožděné tvrzení daně. Při doručování prvostupňového rozhodnutí však správce daně pochybil, a žalobkyni tak bylo rozhodnutí doručeno až o šest měsíců později. Dodatečné daňové přiznání žalobkyně, které bylo podané před rozhodnutím žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru na pokutu, správce daně zcela akceptoval a původní daňovou ztrátu zrušil dodatečným platebním výměrem. Není tedy pochyb, že v rozhodném zdaňovacím období žalobkyni nevznikla daňová ztráta, nýbrž měla jí být – a následně byla – doměřena nulová daň.

[4] Pro uložení pokuty není podle krajského soudu zásadně rozhodné, zda daňový subjekt v prodlení daňové přiznání podá či nikoliv, ani co v opožděně podaném daňovém přiznání uvede. Pro určení výše pokuty je podstatná pouze výše správně stanovené daně, daňového odpočtu či daňové ztráty. Zároveň platí, že pokuta za opožděné tvrzení daně je příslušenstvím daně. Pokud se tedy prokáže, že daňová povinnost byla stanovena neoprávněně nebo v nesprávné výši a daňovému subjektu již byla za opožděné daňové tvrzení uložena pokuta, jejíž výše byla určena podle nesprávně stanovené daně, je nezbytné takové rozhodnutí o pokutě zrušit či změnit. Zjistí-li správce daně, že opožděně tvrzená daň (daňový odpočet, daňová ztráta) měla být nižší, je povinen uloženou pokutu snížit tak, aby odpovídala správně stanovené dani (daňovému odpočtu, daňové ztrátě).

[5] V případě žalobkyně správce daně z dodatečného daňového přiznání zjistil, že jí v rozhodném zdaňovacím období nevznikla daňová ztráta, nýbrž nulová daňová povinnost. Z tohoto důvodu správně dodatečným platebním výměrem změnil původní platební výměr a doměřil žalobkyni nulovou daň. Jestliže však rozhodnutí o pokutě za opožděné daňové tvrzení ponechal beze změny, pochybil, neboť v něm uložená pokuta není v souladu s § 250 odst. 1 daňového řádu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost.

[7] Za spornou označil otázku, jaký základ měl být použit při výpočtu pokuty za opožděné podání řádného daňového přiznání. Dílčí závěr krajského soudu, že pro uložení pokuty není zásadně rozhodné, zda daňový subjekt v prodlení nakonec daňové přiznání podá či nikoliv, označil stěžovatel za nesprávný. Pokuta za opožděné tvrzení daně představuje sankci za porušení povinnosti nepeněžité povahy, přičemž jejím hlavním cílem je přimět daňový subjekt k podání včasného daňového tvrzení. Vyslovil nesouhlas s názorem krajského soudu, podle něhož není rozhodné ani to, co daňový subjekt v opožděně podaném daňovém přiznání uvede. Uložená výše pokuty je závislá právě na podání daňového tvrzení v jím předpokládané výši, neboť se vztahuje k daňovým subjektem předpokládané závažnosti následků spojených s prodlením s podáním daňového tvrzení. V opačném případě by došlo k potlačení motivace daňového subjektu podávat dodatečné daňové přiznání včas a institut pokuty za opožděné podání daňového tvrzení by ztratil smysl.

[8] Za nesprávný označil stěžovatel také závěr soudu, že pro určení výše pokuty je podstatná toliko výše správně stanovené daně. Podle stěžovatele je nutné rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt řádné daňové tvrzení podal opožděně (nebo vůbec) a správce daně po provedeném vyměřovacím řízení daň vyměřil, od situace, kdy daňový subjekt měl povinnost podat dodatečné daňové tvrzení v zákonem dané lhůtě, avšak podal je opožděně (nebo vůbec), a správce daně po provedeném doměřovacím řízení daň doměřil. Nelze proto směšovat vyměřovací a doměřovací řízení. Pokuta za opožděné tvrzení daně se vztahuje k porušení povinností podle § 250 daňového řádu ve vazbě na opožděné podání řádného daňového tvrzení za dané období. Výše pokuty, která je příslušenstvím daně, sleduje osud daně; to však platí pouze v rámci jednotlivého probíhajícího vyměřovacího či doměřovacího řízení. Jiná situace však nastává, pokud je daň následně měněna prostřednictvím dodatečného daňového tvrzení. Pokuta, resp. základ pro její výpočet, se totiž vztahuje ke konkrétnímu daňovému tvrzení (v nyní řešené věci k řádnému daňovému přiznání a dani na jeho základě stanovené), nikoliv k poslední známé dani.

[9] Stěžovatel se plně ztotožnil se závěry rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2017, č. j. 9 Af 30/2014 – 25, jehož závěry lze i přes určité odlišnosti aplikovat na případ žalobkyně. Svůj výklad opřel také o nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. V této souvislosti upozornil, že krajský soud nepřihlédl k výše citovaným soudním rozhodnutím. Stěžovatel si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019 – 25, avšak s ohledem na výše uvedené jej považuje za nesprávný a ojedinělý, neboť pomíjí pravý význam citovaného nálezu Ústavního soudu. Z tohoto důvodu považuje za žádoucí, aby byla věc postoupena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

[10] Skutečnost, že dodatečným daňovým přiznáním byla daň opravena na částku 0 Kč, podle stěžovatele nemůže ovlivnit výši pokuty za opožděné podání řádného daňového přiznání. Z nové výše daně uvedené v dodatečném daňovém přiznání by správce daně při ukládání pokuty vycházel tehdy, pokud by právě toto dodatečné daňové přiznání bylo podáno opožděně a správce daně daňovému subjektu ukládal pokutu za opožděné podání dodatečného daňového přiznání. Z tohoto důvodu je nutné jednotlivá podání odlišovat. Výklad krajského soudu se může zdánlivě jevit jako řešení pro daňové subjekty spravedlivější, v jiných případech by však mohl vést ke zhoršení jejich postavení.

[11] Stěžovatel dále uvedl, že pokuta ve smyslu § 250 daňového řádu představuje institut správního trestání, a z tohoto důvodu je vázaná na konkrétní skutek. Každé pozdní podání tedy představuje nový skutek. Aplikace právního názoru krajského soudu by vedla k situaci, kdy by jeden skutek měl nedůvodně vliv na všechna následující tvrzení daně za příslušné zdaňovací období. Zároveň se lze domnívat, že pokud by účastník řízení podal naopak dodatečné daňové přiznání, v němž by vykázal vyšší daňovou ztrátu, přepočet pokuty na vyšší částku by zřejmě nepožadoval.

[12] Žalobkyně se ztotožnila s argumentací Nejvyššího správního soudu obsaženou v rozsudku č. j. 1 Afs 54/2019 – 25. Použití výkladu, že pokuta sleduje osud daně pouze v rámci jednotlivého probíhajícího vyměřovacího či doměřovacího řízení, resp. že pokuta sleduje osud daně pouze v případě změny samotného rozhodnutí o stanovení daně, činí z § 2 odst. 5 daňového řádu neaplikovatelné ustanovení. Pokuta se z principu nemůže odvíjet od nezákonného rozhodnutí. Ve vztahu k možnosti razantního zhoršení situace daňového subjektu žalobkyně upozornila, že změna pokuty na základě konečné daňové povinnosti může naopak bránit spekulacím daňových subjektů. Závěrem svého vyjádření demonstrovala nesprávnost výkladu stěžovatele na okolnostech nyní řešeného případu, přičemž upozornila také na neproporcionální výši pokuty.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podle § 1 odst. 3 daňového řádu *„[z]ákladem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem.*“

[16] Podle § 2 odst. 4 daňového řádu *„[d]aň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.*“

[17] Podle § 2 odst. 5 daňového řádu *„[p]říslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.*“

[18] Podle § 141 odst. 1 věty třetí daňového řádu *„[p]oslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.*“, přičemž podle § 147 odst. 1 daňového řádu *„[s]právce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.*“

[19] Podle § 250 odst. 1 daňového řádu *„[d]aňovému 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*

a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,

b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo

c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.“

[20] Podle § 250 odst. 5 daňového řádu *„[m]aximální výše částky vypočtené podle odstavce 1 nebo 2 nesmí být vyšší než 300 000 Kč.“*

[21] Nejvyšší správní soud předesílá, že neshledal důvody, které by vyvolaly potřebu odchýlit se cestou rozšířeného senátu od právního názoru vysloveného v rozsudku č. j. 1 Afs 54/2019 – 25. V uvedeném rozhodnutí Nejvyšší správní soud mj. konstatoval, že smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši. Je přitom nutné vycházet z širšího pojetí pojmu „daň“, což znamená, že daňové orgány jsou povinny ve správné výši stanovit nejen daň samotnou, ale i její příslušenství. Pokuta, resp. základ pro její výpočet, se však nevztahuje pouze ke konkrétnímu daňovému přiznání, nýbrž k poslední známé dani. Poslední známou daní se přitom v souladu s § 141 odst. 1 větou třetí daňového řádu rozumí poslední pravomocně stanovená daň. Daň je podle § 147 odst. 1 daňového řádu stanovena rozhodnutím správce daně v rámci nalézacího řízení (např. platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem). Zahájením doměřovacího řízení, jehož výsledkem je nové pravomocné stanovení daně, se proto mění i výše příslušenství daně. Ta má odpovídat výši konečné, správně stanovené daně.

[22] Citovaný rozsudek se věnoval také výkladu pojmu „stanovená daň“, kterou je zapotřebí chápat jako pravomocně stanovenou daň podle § 147 daňového řádu. Pokuta za opožděné daňové tvrzení je příslušenstvím daně a sleduje její osud, tj. *„[d]ojde-li ke změně výše ‚stanovené daně‘, změní se i výše uložené pokuty. Výše uložených a ukládaných pokut musí vždy vycházet z konečné výše stanovené*

daně“. Tento názor zastává i odborná literatura: „*Zjistí-li správce daně později, že opožděně tvrzená daň měla být ve skutečnosti nižší, a nižší měla být tedy i pokuta z této daně se matematicky odvíjející, pak právě s ohledem na § 2 odst. 5 sníží správce daně deklaratorním rozhodnutím výši pokuty tak, aby odpovídala matematickému poměru ve vztahu k nižší dani.*“ (Baxa, J. a kol. *Daňový řád: Komentář. II. díl.* 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, komentář k § 250). „*Pro určení výše pokuty je nezbytné v první řadě znát výši stanovené daně, tj. daně uvedené v rozhodnutí o stanovení daně (§ 147). Z praktického hlediska by měl správce daně s uložením pokuty vyčkat až do okamžiku pravomocného stanovení daně. V případě změny výše daně v odvolacím řízení by správce daně musel zasahovat i do platebního výměru týkajícího se pokuty.*“ (Rozehnal, T. *Daňový řád. Praktický komentář.* 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, komentář k § 250).

[23] Názor stěžovatele, že výše uložené pokuty se zakládá na podání daňového přiznání k dani ve výši přepokládané daňovým subjektem, je proto v rozporu se shora popsanými závěry. V tomto ohledu proto skutečně není rozhodné, co daňový subjekt v daňovém tvrzení uvede. Výše pokuty se odvíjí od stanovené daně, která představuje základ pro její výpočet.

[24] Ani kasační námitka, podle níž se pokuta za opožděné tvrzení daně vztahuje ke konkrétnímu daňovému tvrzení a nikoliv k poslední známé dani, nemá oporu v zákoně. Výklad zastávaný stěžovatelem („co pozdní podání, to nový skutek“) by dokonce mohl vést k porušení zásady *ne bis in idem*, podle níž nikdo nemůže být dvakrát trestán pro totožný skutek. Tato zásada, vyjádřená také v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a v čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, se aplikuje i v oblasti správního trestání (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. A 6/2003 – 44, č. 1038/2007 Sb. NSS). Předpokladem pro její uplatnění je totožnost skutku a totožnost pachatele správního deliktu. V této souvislosti soud pro úplnost poukazuje na povahu pokuty za opožděné tvrzení daně jakožto správního trestu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018 – 60, č. 3872/2019 Sb. NSS).

[25] Pokud by bylo možné uložit pokutu za opožděné řádné daňové přiznání, a ze shodného důvodu opožděnosti i za dodatečné daňové přiznání, byl by daňový subjekt trestán dvakrát, přestože by se tak dělo ve vztahu k jediné daňové povinnosti za jedno daňové období, totožnému pachateli a totožnému skutku. Výklad zastávaný stěžovatelem proto odporuje čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle něhož *„[n]ikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby“*.

[26] Stěžovatelově argumentaci týkající se striktního rozlišování řádného a dodatečného daňového přiznání za účelem ukládání pokuty za opožděné daňové přiznání tudíž Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Vzhledem k okolnostem doručování, jak je krajský soud popsal v napadeném rozsudku, se v nyní projednávané věci nejedná ani o případ, v němž by došlo ke změně základu pro výpočet pokuty až po uplynutí lhůty pro odvolání. I v tomto ohledu jsou proto závěry rozsudku č. j. 1 Afs 54/2019 – 25 plně použitelné.

[27] Naopak rozsudek městského soudu č. j. 9 Af 30/2014 – 25, jehož aplikace na nyní řešený případ se stěžovatel dovolává, se zakládá na odlišném skutkovém stavu. Ve věci rozhodované městským soudem byla pravomocně uložena pokuta v návaznosti na poslední stanovenou daň. Daňový subjekt následně (tj. až po právní moci platebního výměru, jímž byla pokuta uložena) podal dodatečné daňové přiznání vedoucí ke změně výše daně a v návaznosti na nově stanovenou daň se u správce daně domáhal změny výše pravomocně uložené pokuty.

[28] Ke stěžovatelem namítanému nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, se Nejvyšší správní soud v kontextu nyní řešené právní otázky vyjádřil již v rozsudku č. j. 1 Afs 54/2019 – 25. V citovaném nálezu se Ústavní soud zabýval návrhem na zrušení § 250 daňového řádu, návrh však jako nedůvodný zamítl. Dále se podrobně věnoval principu přiměřenosti v kontextu výše pokuty za opoždění tvrzení daně. Dospěl přitom k závěru,

že *„[j]estliže 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 intenzívní zásah do majetkových poměrů, který by na dotyčný subjekt nakládal nesnesitelné břemeno."* Následně dodal, že pokuta za opožděné daňové tvrzení je 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 stanovenu minimální a maximální hranici pro případ, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Pokuta tedy vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené od daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení."*, a upozornil také na řadu moderačních prvků, které zákonodárce do právní úpravy pokuty za opožděné tvrzení daně začlenil.

[29] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 nevyjádřil závěr ohledně přepočtení výše pokuty ve vazbě na následnou korekci daňové povinnosti. Uvedené však neznamená, že výpočet výše pokuty nevychází z výše konečné daně, která je ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu jedinou správně stanovenou daní. Pokud by tomu tak bylo, nosná myšlenka nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 by byla popřena. Ústavní soud zde zdůraznil, že procentuální nastavení výše pokuty za opožděné tvrzení daně představuje určitý „automoderační" mechanismus, který reflektuje ekonomické aktivity daňového subjektu. Ty se však promítají ve výši konečné, rozhodnutím správce daně stanovené daně. Závěry nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 učiněné především k oněm moderačním prvkům pokuty za opoždění tvrzení daně tedy obstojí pouze za předpokladu, *„[b]ude-li pojem ‚stanovená daň' dle § 250 daňového řádu pojímán jako konečná daň (poslední správně zjištěná a stanovená daň)"* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 54/2019 – 25).

[30] Oddělování tvrzené a stanovené daně by tak v této situaci mohlo vést k opačnému, nežádoucímu výsledku. Stěžovatelem zastávaný výklad by odrážel vazby mezi reálnými ekonomickými a majetkovými poměry daňového subjektu a výší pokuty v menší míře, než jak tomu je na základě stávající právní úpravy.

[31] Primární cíl pokuty za opožděné tvrzení daně lze spatřovat v motivaci daňového subjektu k podání daňového tvrzení. Objektem skutkové podstaty daňového deliktu podle § 250 odst. 1 daňového řádu není zájem společnosti na správnosti obsahu daňového tvrzení, nýbrž na jeho samotném podání v zákonem stanovené lhůtě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2018, č. j. 4 Afs 48/2018 – 44). K postihu za pochybení při tvrzení daně slouží § 251 daňového řádu, podle něhož *„[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani*".

[32] V nyní posuzované věci byla za výše uvedené zdaňovací období zjišťována daň z příjmů právnických osob. Řádným daňovým přiznáním ze dne 27. 3. 2017 žalobkyně vykázala daňovou ztrátu ve výši 19 220 739 Kč, kterou prvostupňový správce daně v souladu s daňovým přiznáním vyměřil platebním výměrem ze dne 22. 5. 2017.

[33] Jelikož lhůta pro podání daňového přiznání uplynula již dne 1. 4. 2015, prvostupňový správce daně platebním výměrem ze dne 27. 9. 2017 žalobkyni uložil pokutu v maximální možné výši (srov. § 250 odst. 5 daňového řádu), tj. ve výši 300 000 Kč.

[34] Dne 6. 11. 2017 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání, v němž uvedla, že nově zjištěná částka daně činí 0 Kč. Správce daně poté dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 11. 2017 konkludentně doměřil nulovou daň a zrušil tak předešlou daňovou ztrátu.

[35] Proti platebnímu výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně žalobkyně podala dne 16. 4. 2018 odvolání, které stěžovatel žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 18. 2. 2019 zamítl a platební výměr potvrdil.

[36] Stěžovatel tedy již v průběhu odvolacího řízení věděl, že v projednávané věci došlo ke zrušení původně vykázané daňové ztráty a doměření nulové daně. Ke dni 30. 11. 2017 se doměřená (stanovená) nulová daň stala poslední zjištěnou daní. Jelikož došlo ke změně výše stanovené daně, mělo dojít i ke změně výše pokuty, neboť ta sleduje osud daně. Vzhledem ke skutečnosti, že správce daně změnu základu pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně sám nezohlednil, byl ji povinen reflektovat v rámci odvolacího řízení stěžovatel, což se však nestalo.

[37] Nejvyšší správní soud uzavírá, že při výpočtu výše pokuty měl stěžovatel vyjít z výše pravomocně stanovené (zde nulové) daňové povinnosti ke dni svého rozhodnutí. Stěžovateli nutno přisvědčit, že v případě nulové (pravomocně stanovené) daňové povinnosti se vytrácí motivační charakter pokuty, ani tato skutečnost však nemůže být upřednostněna požadavku proporcionality mezi závažností jednání a výší sankce, jak jej vyslovil Ústavní soud např. v nálezu ze dne 25. 10. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 14/09. Poznámka stěžovatele, že daňový subjekt by v případě vykázání vyšší daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání přepočet pokuty na vyšší částku zřejmě nepožadoval, je čistě hypotetická, a Nejvyšší správní soud se jí proto nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji ve smyslu § 110 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[39] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobkyni jako procesně úspěšnému účastníkovi náleží náhrada nákladů řízení. Náklady jsou tvořeny odměnou a náhradou hotových výdajů jejího zástupce za jeden úkon právní služby – písemné podání ve věci samé – vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], za něž přísluší částka 3 100 Kč (§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 advokátního tarifu) a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Protože zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady o částku odpovídající dani, kterou je povinen odvést, tj. 21 % z částky 3 400 Kč, tedy o 714 Kč. Celkovou částku 4 114 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

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

V Brně dne 11. srpna 2020

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu