



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **BAU-HOLD a. s.** IČ 280 57 716
sídlem Loketská 344/12, 360 06 Karlovy Vary
zastoupená advokátem JUDr. Pavlem Tomkem
sídlem Polská 4, 360 01 Karlovy Vary

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4532/19/5100-31462-804325,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2019, čj. 4532/19/5100-31462-804325, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 8. 6. 2018, čj. 664325/18/2401-70461-401712, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 21 323 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Pavla Tomka, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“) zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí (platebnímu výměru) Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 8. 6. 2018, č. j. 664325/18/2401-70461-401712, jímž byla žalobkyni ve smyslu § 250 daňového řádu uložena pokuta za opožděné tvrzení daně ve výši 13 850 Kč.

II.

Žaloba

2. V podané žalobě žalobkyně předně upozorňovala na to, že z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný nebyl schopen přímo přezkoumat platební výměr správního orgánu I. stupně a byl nucen provést vlastní dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Z obsahu napadeného rozhodnutí dále vyplývá, že žalovaný nebyl veden snahou objektivně a nestranně posoudit odvolání žalobkyně, nýbrž vymoci vyměřenou pokutu, a to i za cenu nerespektování zákonných ustanovení, uvedení nepravdivých údajů, fabulace a nerespektování premis, které sám v rozhodnutí uvádí.
3. Žalobkyně poukazovala na to, že v odstavci 3 a 31 napadeného rozhodnutí žalovaný tvrdí skutečnosti, které nebyly tvrzeny správním orgánem I. stupně při jeho jednání s žalobkyní a ani nebyly uvedeny v platebním výměru správního orgánu I. stupně. Jedná se zejména o tvrzení, že žalobkyně nabyla v roce 2015 pozemek p. č. 455/19 o výměře 30 m² v k. ú. Dvory (dále jen „*pozemek*“). Podklad pro toto tvrzení mohl žalovaný zjistit pouze dalším dokazováním k doplnění podkladů pro rozhodnutí dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Podle odst. 2 téhož ustanovení byl žalovaný povinen o tomto seznámit žalobkyni před vydáním rozhodnutí o odvolání a umožnit jí, aby se ve stanovené lhůtě k doplnění dokazování vyjádřila. Tuto zákonnou povinnost žalovaný nerespektoval a zatížil tak své rozhodnutí nezákonností.
4. Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný ve shora uvedených pasážích, tj. v odst. 3 a 31 napadeného rozhodnutí tvrdí, že žalobkyně nabyla předmětný pozemek na základě rozhodnutí Katastrálního pracoviště Karlovy Vary ze dne 20. 10. 2015, č. j. V-9138/2015-403 5 (dále jen „*rozhodnutí katastrálního pracoviště*“). Podle názoru žalobkyně musel žalovaný z textu rozhodnutí katastrálního pracoviště vědět, že se týká umístění stavby a zřízení věcného břemene, nikoliv nabytí pozemku p. č. 455/19. Žalobkyně dále v této souvislosti prokazovala na to, že tvrzení žalovaného o době nabytí předmětného pozemku do jejího vlastnictví je nepravdivé, neboť žalobkyně tento pozemek nabyla v roce 2011, a to v důsledku rozdělení původního pozemku p. č. 455/1 na pozemek p. č. 455/1 a pozemek p. č. 455/19 dle geometrického plánu č. 800-111/2010.
5. Žalobkyně rovněž nesouhlasila s tvrzením žalovaného (uvedeným opět v odst. 3 a 31 napadeného rozhodnutí), že na základě skutečností uvedených v napadeném rozhodnutí „*byl odvolatel neformálně upozorněn k podání dodatečného daňového přiznání*“. Žalovaný tímto tvrzením fabuluje. Správní orgán I. stupně neformálně žalobkyni upozornil pouze a

jen na chybu v posledním řádném přiznání k dani z nemovitých věcí z roku 2014, konkrétně ve výměře pozemku p. č. 455/6 a v absenci stavby na pozemku p. č. 455/7 v rozsahu 30 m² v k. ú. Dvory. Že toto neformální upozornění bylo samo o sobě vadné, není předmětem této žaloby.

6. Žalobkyně upozorňovala také na tvrzení žalovaného uvedené v odstavci 11 napadeného rozhodnutí, že předmětem řešeného sporu je „*posouzení, zda rozhodnutí je přezkoumatelné z důvodu jeho procesních vad*“. Přes tuto proklamaci se žalovaný v dalším textu napadeného rozhodnutí vyjadřuje jen a pouze k postupům správního orgánu I. stupně a zcela pomíjí meritum odvolání, tj. možnost či nemožnost žalobkyně přezkoumat platební výměr z důvodu absence řádného zdůvodnění tvrzení správního orgánu I. stupně, dle kterého měla žalobkyně povinnost podat přiznání k dani z nemovitých věcí ve lhůtě do 1. 2. 2016. Tímto se žalovaný dopustil porušení § 114 odst. 2 daňového řádu, které ukládá přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání.
7. Dále žalobkyně konstatovala, že v odst. 37 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí správnou premisu, kterou pravděpodobně opsal z nějakého rozhodnutí Ústavního soudu, a to, že „*Těžiště přesvědčivosti rozhodnutí je v jeho odůvodnění. Každý, kdo se s rozhodnutím seznámí, se z jeho odůvodnění musí prostě přezkoumatelným způsobem dozvědět nejen jak, ale zejména proč bylo rozhodnuto určitým způsobem, jde o požadavek spravedlivého procesu, který bezpochyby platí i pro daňové řízení*“. Žalovaný v textu svého rozhodnutí několikrát potvrzuje správnost a zákonnost postupu správního orgánu I. stupně, ačkoliv je odůvodnění platebního výměru v přímém rozporu s vlastní proklamací žalovaného uvedené v předchozí větě. Žalobkyně se tedy domnívala, že žalovaný uvádí premisu základních principů přezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, sám se podle ní ovšem neřídí, když konstatuje přezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu I. stupně, kterou konstatovat nelze.
8. Na závěr žalobkyně uvedla dle svých slov několik stěžejních myšlenek k meritu věci. Žalobkyně byla primárně přesvědčena, že neměla povinnost podat přiznání k dani z nemovitosti dle ustanovení §13a zákona o dani z nemovitých věcí ve lhůtě do 1. 2. 2016 z důvodu, že od posledního řádného daňového přiznání v roce 2014 nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně a z toho důvodu neměla být pokutována za pozdní podání daňového přiznání ve smyslu prvoinstančního rozhodnutí.
9. Žalobkyně dále zastávala názor, že nezákonným postupem správního orgánu I. stupně, tj. absencí řádného odůvodnění pokuty, nebylo umožněno žalobkyni se řádně věcně bránit proti názoru správního orgánu I. stupně, že měla žalobkyně povinnost podat přiznání k dani z nemovitosti ve lhůtě do 1. 2. 2016. Žalobkyně zastávala stanovisko, že žalovaný není objektivní a nestranný v posouzení zákonného postupu správního orgánu I. stupně.
10. Žalobkyně byla dále přesvědčena, že žalovaný postupoval protiprávně a věcně chybně vyhodnotil zákonnost postupu správce daně - správního orgánu I. stupně v prvoinstančním řízení. Žalobkyně měla též za to, že pokud by se z odůvodnění platebního výměru dozvěděla o důvodech, o kterých žalovaný tvrdí, že byly důvodem povinnosti žalobkyně podat přiznání k dani z nemovitosti ve lhůtě do 1. 2. 2016, potom by takový platební výměr úspěšně napadla. Důvodem je skutečnost, že změny ve výměrách pozemků se udály před podáním posledního přiznání k dani nemovitostí v roce 2014 a nabytí pozemku p. č. 455/19 v k. ú. Dvory se událo taktéž před podáním posledního přiznání k dani nemovitostí v roce 2014, nikoliv v roce 2015, jak tvrdí žalovaný. Bylo by absurdní, pokud by se finanční úřady v ČR domnívaly, že mají právo vyměřit i za drobnou chybu v

daňovém přiznání obří pokutu za pozdní podání daňového přiznání.

11. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný nejprve uvedl, že souhlasí se žalobkyní, že původně byl v napadeném rozhodnutí opravdu uveden nesprávně rok 2015 jako rok nabytí pozemku p. č. 455/19 v k. ú. Dvory žalobkyní a souhlasil též s tvrzením žalobkyně, že předmětný pozemek nabyla již v roce 2011. Žalovaný proto neprodleně poté, co uvedené pochybení zjistil, vydal rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 9. 5. 2019, kterou v napadeném rozhodnutí opravil zřejmou chybu v psaní týkající se uvedení správného nabývacího titulu pozemku p. č. 455/19 v k. ú. Dvory a správného roku jeho nabytí žalobkyní, tj. roku 2011. Žalovaný však zásadně odmítal závěry žalobkyně, že tato písařská chyba ovlivnila její daňové povinnosti či dokonce zapříčinila nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný naopak tvrdí a níže dokládá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno zcela zákonným způsobem a pokuta za opožděné tvrzení daně z nemovitých věcí na rok 2016 byla stanovena v souladu s platnými právními předpisy.
13. Žalovaný především nesouhlasil s žalobní námitkou, že prováděl v rámci probíhajícího odvolacího řízení dokazování, se kterým nebyla žalobkyně v rozporu s § 115 daňového řádu řádně seznámena. Pro vydání rozhodnutí o odvolání žádné dokazování k doplnění podkladů či odstranění vad řízení neprováděl, a proto nemohl žalobkyni s žádným dokazováním seznámit. Při vydání rozhodnutí o odvolání vycházel ze spisového materiálu předloženého správcem daně. Ostatně ani žalobkyně v žalobě konkrétně neuvádí, s jakými novými důkazy nebyla seznámena. Žalobkyně sice v žalobě správně tvrdí, kdy nabyla předmětný pozemek p. č. 455/19, avšak mylně se domnívá, že důvodem nesprávně uvedeného data nabytí tohoto jsou závěry žalovaného z blíže nespecifikovaného dokazování v odvolacím řízení. S ohledem na shora uvedené žalovaný proto konstatoval, že nesprávně uvedený rok nabytí pozemku p. č. 455/19 v k. ú. Dvory v rozhodnutí o odvolání byl toliko písařskou chybou žalovaného, jež byla zhojena opravou a nikoliv dokazováním v odvolacím řízení, jak se nesprávně domnívá žalobkyně. O skutečnosti, že procesní práva žalobkyně byla v průběhu celého řízení řádně respektována, svědčí i fakt, že jakmile žalovaný po seznámení se s žalobou zmíněnou písařskou chybu zjistil, odeslal dne 9. 5. 2019 do datové schránky žalobkyně rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, přičemž žalobkyni řádně poučil o možnosti podání odvolání proti tomuto rozhodnutí, a to do 30 dnů od jeho doručení. Možnost podání odvolání proti opravě žalobkyně nevyužila, dne 11. 6. 2019 nabylo rozhodnutí o opravě právní moci.
14. Žalovaný dále zcela zásadně odmítal tvrzení žalobkyně, že v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal její odvolací námitku, k jakým změnám okolností rozhodných pro stanovení daně došlo, na základě kterých správce daně dovozuje její povinnost podat daňové přiznání právě do 31. 1. 2016 (resp. nejpozději následující pracovní den tj. do 1. 2. 2016). Žalovaný naopak tvrdí, že citovaná odvolací námitka byla žalovaným v napadeném rozhodnutí uvedena v odst. 8 napadeného rozhodnutí a především byla řádně a podrobně vypořádána, a to zejména v odst. 31 až 32 a 37 až 38 napadeného rozhodnutí.
15. Žalovaný zdůraznil, že z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že rozhodnými okolnostmi pro podání daňového přiznání k dani z nemovitých věcí žalobkyní byly dvě

změny týkající se žalobkyní vlastněných nemovitých věcí. Za prvé, u pozemku p. č. 455/6 v k. ú. Dvory došlo v důsledku obnovy katastrálního operátu v roce 2010 ke změně výměry pozemku z původních 193 m² na 195 m², čímž došlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně, a proto byla žalobkyně povinna ve lhůtě do 31. 1. 2011 podat přiznání k dani z nemovitostí na zdaňovací období roku 2011 a uvedenou skutečnost promítnout v tomto daňovém přiznání, popř. promítnout uvedenou skutečnost v některých dalších daňových přiznáních, které následně podala, což neučinila. Za druhé, v roce 2011 došlo k rozdělení původního pozemku p. č. 455/1 v k. ú. Dvory s vydělením nově vzniklého pozemku p. č. 455/19, druh pozemku zastavěná plocha a nádvoří, o výměře 30 m², na němž stojí stavba č. p. 344, se způsobem využití jiná stavba, jež se následně stala součástí pozemku p. č. 455/7 v k. ú. Dvory. Opětovně tak došlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně, kdy se tato stavba stala od zdaňovacího období roku 2012 předmětem daně z nemovitých věcí. Žalobkyně měla proto povinnost ve lhůtě do 31. 1. 2012 podat přiznání k dani z nemovitostí na zdaňovací období roku 2012, avšak ani v tomto případě tak neučinila. Žalobkyně však změny rozhodných skutečností poprvé tvrdila až dne 29. 5. 2018, kdy podala dodatečné daňové přiznání na zdaňovací období roku 2016. Správce daně proto správně stanovil v platebním výměru na pokutu, že dnem 1. 2. 2016 uplynula lhůta pro podání daňového přiznání k dani z nemovitých věcí podle § 13a zákona o dani z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2016. Žalovaný pak rozhodnutí správce daně potvrdil, neboť ověřil, že správce daně nijak nepochybil, když uvedl v platebním výměru, že dnem 1. 2. 2016 marně uplynula lhůta pro podání daňového přiznání na rok 2016, a protože daňové přiznání v zákonné lhůtě podáno nebylo (bylo podáno až dne 29. 5. 2018), od tohoto data vzniká žalobci povinnost úhrady pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu.

16. Nad rámec uvedeného žalovaný doplnil, že ač došlo u žalobkyně ke změně rozhodných skutečností pro podání daňového přiznání k dani z nemovitých věcí již v letech 2010, resp. 2011 a daňová přiznání (řádná či dílčí) tyto změny reflektující měla být podána do konce měsíce ledna roku 2011, resp. 2012, či v následujících zdaňovacích obdobích, správce daně přesto správně nesankcionoval zdaňovací období předcházející kalendářnímu roku 2016, neboť lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, již pro zdaňovací období roku 2011 až 2015 uplynula. Lhůta pro stanovení daně je lhůtou prekluzivní (propadnou).
17. Žalovaný dále uvedl, že nesouhlasí ani s námitkou žalobkyně, že neměla povinnost podat přiznání k dani z nemovitých věcí na rok 2016 a to z důvodu, že od posledního řádného daňového přiznání žalobkyně v roce 2014 nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně. Je sice pravdou, že v období 2014 až 2016 nedošlo u žalobkyně ke změně rozhodných skutečností zakládajících povinnost podat řádné či dílčí daňové přiznání k dani z nemovitých věcí, ovšem povinnost k podání přiznání k dani na zdaňovací období roku 2016 dopadla na žalobkyni z důvodu změny okolností rozhodných pro stanovení daně, ke kterým došlo u žalobkyně v letech 2010 a 2011, a na základě nichž byla povinna ve lhůtě do 31. 1. 2011, resp. do 31. 1. 2012, podat daňová přiznání, ve kterých by tyto změny rozhodných skutečností uvedla, což však neučinila až do roku 2018, neboť až dne 29. 5. 2018 předmětné změny tvrdila správci daně prostřednictvím dodatečného daňového přiznání k dani na rok 2016.
18. Dále žalovaný v souvislosti se shora uvedeným upozornil na skutečnost, že dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro stanovení 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 daně. V daném případě však přiznání k dani z nemovitých věcí reflektující změny, ke kterým došlo u žalobkyně v letech 2010 a 2011 na zdaňovací období roku 2011 ani 2012 nebylo žalobkyní v zákonné lhůtě podáno. Správce daně tedy postupoval správně, když sankcionoval žalobkyni za nepodání daňového přiznání dle § 250 daňového řádu právě na první neprekludované zdaňovací období roku 2016 ve lhůtě do 1. 2. 2016.

19. K výši stanovené pokuty žalovaný uvedl, že povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně vzniká přímo ze zákona a správce daně pouze platebním výměrem deklaruje výši, v jaké má poplatník pokutu za opožděné tvrzení daně uhradit. Pokud tedy došlo k naplnění hypotézy § 250 odst. 1 daňového řádu a žalobkyni tak ze zákona vznikla povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně, správce daně byl povinen dle § 250 odst. 6 daňového řádu rozhodnout o povinnosti platit pokutu platebním výměrem a současně ji předspsat do evidence daní, aniž by mu byl dán prostor pro správní uvážení, zda pokutu žalobkyni uloží či nikoliv. Stejně tak správce daně nemá pravomoc v rámci řízení o uložení pokuty dle § 250 odst. 1 daňového řádu jakkoliv zohledňovat další případné okolnosti, pokud není sporu o tom, že v důsledku prodlení žalobkyně jí vznikla povinnost uhradit pokutu dle § 250 odst. 1 daňového řádu.
20. Závěrem svého vyjádření se žalovaný zabýval stanovením výše vyměřené pokuty a dospěl k závěru, že pokuta za opožděné tvrzení daně z nemovitých věcí na rok 2016 byla žalobkyni stanovena zákonným způsobem a v zákonné výši.
21. Žalovaný žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Replika

22. V podání ze dne 30. 9. 2019 žalobkyně nejprve stručně zrekapitulovala tvrzení uvedená v podané žalobě. Poté uvedla, že postup žalovaného, který ve smyslu § 104 odst. 1 daňového řádu opravil nesprávně v napadeném rozhodnutí uvedené datum, kdy žalobkyně nabyla předmětný pozemek p. č. 455/19, považuje za nezákonný, a to z následujících důvodů. V daném případě se nejedná o chybu v psaní ve smyslu § 104 odst. 1 daňového řádu, nýbrž o zásah do samotné podstaty zdůvodnění povinnosti žalobkyně podat daňové přiznání do 1. 2. 2016. Přesunem změny data nabytí majetku z roku 2015 do roku 2011 odpadl jediný důvod, pro který by měla žalobkyně povinnost podat přiznání k 1. 2. 2016. Zároveň tato změna vyvolala změnu ve zdůvodnění povinnosti podat daňové přiznání k 1. 2. 2016 a žalovaný tímto způsobem vykonstruoval nové zdůvodnění, které nemá oporu v zákoně. Postup dle § 104 odst. 1 daňového řádu je vymezen výhradně pro správce daně, nikoliv pro odvolací správní orgán. Odvolací správní orgán není správcem daně ve vztahu k tuzemským daňovým subjektům. Navíc tím, že žalovaný nezákonně použil postup dle § 104 odst. 1 daňového řádu, se dostal do absurdní situace, kdy v poučení o opravných prostředcích opravy uvádí, že odvolání proti tomuto rozhodnutí (tj. odvolání proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně) se podává u správce daně (tj. u Finančního úřadu v Karlových Varech).
23. Žalobkyně dále uvedla, že se proti opravě žalovaného neodvolala, protože tato není relevantní k meritu žaloby. Zároveň je však tento postup žalovaného důkazem jeho fabulace.
24. V ostatních bodech podání žalobkyně nesouhlasila s tvrzeními uvedenými žalovaným ve

vyjádření k podané žalobě a uvedla, že trvá na podané žalobě.

V.

Vyjádření účastníků při jednání

25. Při jednání soudu účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích.
26. Žalovaný k replice žalobkyně, pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, odkázal na bod 37 odůvodnění napadeného rozhodnutí a na § 102 daňového řádu, a pokud jde o opravné rozhodnutí, uvedl, že žalovaný je správcem daně, jehož nadřízeným orgánem je Generální finanční ředitelství.

VI.

Posouzení věci soudem

27. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VII.

Rozhodnutí soudu

28. Žaloba je důvodná.
29. Podle § 13a odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí (dále jen „daň“), platí, že 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.
30. Podle rozhodné právní úpravy (§ 250 odst. 1, 6 daňového řádu) platí, že správce daně rozhodne o povinnosti platit pokutu platebním výměrem, nepodá-li daňový subjekt 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.
31. Dne 8. 6. 2018 vydal správce daně platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), jímž žalobkyni uložil pokutu za opožděné tvrzení daně na zdaňovací období roku 2016. Ve výroku prvoinstančního rozhodnutí je kromě platebních údajů uvedeno pouze to, že je žalobkyni ukládána pokuta podle § 250 daňového řádu za opožděné tvrzení daně na zdaňovací období roku 2016 ve výši 13 850 Kč. Z výroku prvoinstančního rozhodnutí nevyplývá, kde, kdy a jakým jednáním žalobkyně spáchala jednání, které je sankcionováno pokutou, resp. jakou konkrétní povinnost a čím porušila. Z výroku prvoinstančního rozhodnutí lze seznat toliko to, že žalobkyně měla opožděně podat daňové přiznání k dani za rok 2016, ale nelze zjistit, proč a jaké daňové přiznání byla žalobkyně povinna podat a jaké prodlení (jaké časové období) žalobkyně je sankcionováno.
32. V odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí je uvedeno, že dnem 1. 2. 2016 marně uplynula lhůta pro podání daňového přiznání k dani na zdaňovací období roku 2016, když správce daně rozhodnutím ze dne 1. 6. 2018 doměřil daň 930 Kč, základem pro výpočet pokuty je částka 276 993 Kč, sazba pokuty činí 0,05%, počet dnů prodlení činí 841 dnů a že pokuta s přihlédnutím k zákonem stanovené maximální výši pokuty činí 13 850 Kč.

33. Výrokem napadeného rozhodnutí bylo prvoinstanční rozhodnutí potvrzeno a odvolání žalobkyně zamítnuto.
34. První žalobní námitkou bylo, že žalovaný nevypořádal odvolací námitku žalobkyně spočívající v tom, že prvostupňové rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, protože z něj nebylo lze zjistit, proč žalobkyni vznikla povinnost ke dni 1. 2. 2016 podat daňové přiznání. Tato vada měla žalobkyni znemožnit věcnou obranu proti uložené pokutě.
35. Tato žalobní námitka je důvodná.
36. Soud z daňového spisu ověřil, že žalobkyně v odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí uvedla, že z prvoinstančního rozhodnutí nelze zjistit, proč žalobkyni ke dni 31. 1. 2016 vznikla povinnost podat daňové přiznání.
37. Soud předesílá, že z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně vzniká daňovému subjektu přímo ze zákona, přičemž platební výměry na pokutu mají deklaratorní povahu (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 229/2018 - 21 ze dne 15. 8. 2018, nebo čj. 4 Afs 48/2018 - 44 ze dne 5. 6. 2018, nebo ze dne 8. února 2006, č. j. 1 Afs 16/2005 - 63, či ze dne 28. května 2008, č. j. 9 Afs 112/2007-72).
38. Z ustálené judikatury pak současně vyplývá, že pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu představuje trest ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, čj. 4 Afs 351/2018-60, publikovaný pod ev. č. 3872/2019 ve Sb. NSS). Z posledně uvedeného rozsudku vyplývá, že řízení o pokutě za opožděné tvrzení daně je řízením v oblasti správního trestání, konkrétně za finanční delikt (viz odůvodnění rozsudku: *“S ohledem na čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod bylo proto třeba hodnotit, která právní úprava je pro stěžovatele výhodnější. Výhodnost právní úpravy v oblasti správního trestání, tj. i trestání za finanční delikty, je potřeba hodnotit individuálně se zohledněním konkrétního posuzovaného případu.”* nebo nálezný Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 ze dne 30. června 2015).
39. I v rozsudku ze dne 30. 9. 2019, čj. 3 Afs 220/2017 – 53, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v případě pokuty dle § 250 daňového řádu jde o správní delikt ve smyslu správního trestání (*„Povahou pokuty za opožděné tvrzení daně, tj. zda se jedná o sankci za správní delikt ve smyslu správního trestání, se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 24. 1. 2019, č. j. 9 Afs 197/2018 – 53. V tomto rozsudku dospěl k závěru, že institut pokuty za opožděné tvrzení daně je sankcí ukládanou daňovému subjektu za to, že nesplnil zákonem stanovenou povinnost podat daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování ve stanovené lhůtě nebo je nepodal vůbec, tedy jde o sankci za veřejnoprávní delikt.“*)
40. Podle zveřejněné právní věty usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, čj. 2 As 34/2006-73, publikovaného pod č. 1546/2008 Sb. NSS, platí, že *“Výrok rozhodnutí o jiném správním deliktu musí obsahovat popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být zaměněn s jiným. Neuvede-li správní orgán takové náležitosti do výroku svého rozhodnutí, podstatně poruší ustanovení o řízení [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Zjistí-li soud k námitce účastníka řízení existenci této vady, správní rozhodnutí z tohoto důvodu zruší.”*
41. Popsanou ustálenou judikaturu shrnuje soud ve vztahu k posuzované věci tak, že řízení o pokutě za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu jakožto finančního deliktu je řízením v oblasti správního trestání. Obecně platí, že soud musí k námitce účastníka zrušit rozhodnutí, jehož výrok neobsahuje popis skutku, v němž spočívá správní delikt, s

uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být zaměněn s jiným.

42. Tyto závěry byly dále potvrzeny konkrétně ve vztahu k pokutě ukládané podle daňového řádu rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. září 2019, čj. 10 Afs 81/2019 - 45. Zde šlo skutkově o zcela (v rozhodných skutečnostech) totožný případ, kdy správce daně v platebním výměru nedostatečně specifikoval skutek, za který uložil pokutu, a konkretizoval ho jen v odůvodnění rozhodnutí. Ve výroku platebního výměru, stejně jako v posuzovaném případě, správce daně uvedl jen odkaz na zákonné ustanovení, že ukládá pokutu za delikt, který nebyl nijak skutkově vymezen. V citovaném rozsudku ze dne 19. září 2019, čj. 10 Afs 81/2019 - 45, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*NSS nijak nezpochybňuje pravidlo, že při správě daní se nepoužívá správní řád (§ 262 daňového řádu). Se stěžovatelem také souhlasí, že daňový řád obsahuje úpravu správních deliktů (srov. § 247a daňového řádu) a také vymezuje nutné náležitosti rozhodnutí správce daně (§ 102 daňového řádu). (...) I v případě tzv. daňových deliktů se jedná o součást tzv. správního trestání v širokém slova smyslu, tedy o postih správním orgánem (zde správcem daně) za určité nedovolené jednání (konání či opomenutí). Obecně akceptované požadavky na řádnou skutkovou větu je proto nutno vztáhnout i na řízení o deliktech dle daňového řádu. Na tom nic nemění skutečnost, že pokuta dle § 247a daňového řádu je sankcí, která vzniká ze zákona. Nic na tom nemění ani to, zda má správní orgán při ukládání sankce diskreci či nikoliv. Úvahy rozšířeného senátu se totiž plně uplatní i na takovéto situace. NSS opakuje, že požadavek na řádnou specifikaci skutku ve výroku rozhodnutí není samoúčelný. Postihované jednání nesmí být zaměnitelné s jiným, čímž se zamezí nepřipustnému dvojímu trestání. (...) NSS proto potvrzuje závěr krajského soudu, že i ve výroku rozhodnutí o deliktu dle daňového řádu je nutno skutek nezaměnitelně specifikovat. Krajský soud má pravdu, že formulace skutku ve sporném rozhodnutí je naprosto nedostatečná. Skutková věta výroku neodpovídá ústavněprávním požadavkům, které rozšířený senát vysvětlil v usnesení ve věci 2 As 34/2006, AQUA SERVIS.*“
43. Jak je výše uvedeno, z výroku prvoinstančního rozhodnutí je totiž zřejmé ve vztahu k sankcionovanému jednání pouze to, že je žalobkyni vyměřena pokuta za opožděné tvrzení daně na zdaňovací období roku 2016. Z výroku prvoinstančního rozhodnutí nelze zjistit, v jakém konkrétním jednání či opomenutí žalobkyně je spatřován trestaný delikt, tj. zejména od kdy do kdy byla žalobkyně v prodlení s podáním daňového přiznání, příp. kdy a proč vznikla žalobkyni povinnost daňové přiznání podat. Výrok prvoinstančního rozhodnutí tedy neobsahuje vůbec žádný popis skutku, v němž spočívá správní delikt, neboť chybí údaj o čase a způsobu spáchání a jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být skutek zaměněn s jiným. Jelikož v prvoinstančním rozhodnutí zcela chybí popis skutku a všechny další podstatné náležitosti výroku o správním deliktu, jednalo se o vadu, kterou měl žalovaný vzhledem k jednoznačné odvolací námitce žalobkyně v napadeném rozhodnutí napravit, což se, jak je zřejmé z výroku napadeného rozhodnutí, nestalo. Odůvodnění prvoinstančního a napadeného rozhodnutí popsané nedostatky nejsou s to napravit.
44. Soud dodává, že na výše uvedených závěrech ničeho nemění argumentace žalovaného, že ve výroku absentující skutková věta deliktu je obsahem odůvodnění rozhodnutí a že výrok rozhodnutí vyhovuje § 102 daňového řádu.
45. Obiter dictum vypořádává soud ostatní žalobní námitky následovně.
46. Námitka nepravdivosti tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí, že správce daně neformálně upozornil žalobkyni k podání daňového přiznání, se mýjí předmětem řízení,

protože nemají vztah ke skutkové podstatě deliktu podle § 250 daňového řádu.

47. Námitka, že se od posledního řádného daňového přiznání v roce 2014 nezměnily okolnosti rozhodné pro stanovení daně, není důvodná. Rozhodné je totiž to, zda žalobkyně podala daňové přiznání ohledně nastalých změn či nikoli. Nepodání takového daňového přiznání nezhojí podání daňového přiznání ohledně jiných změn. Jinými slovy, podání daňového přiznání za rok 2014, do něhož změnu předmětných rozhodných skutečností žalobkyně nepromítla, žalobkyni nezbavilo povinnosti změnu rozhodných skutečností v daňovém přiznání tvrdit.
48. Námitka, že žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdil skutečnosti netvrzené prvoinstančním daňovým orgánem v platebním výměru (nabytí pozemku žalobkyní v roce 2015), které žalovaný zjistil vlastním dokazováním podle § 115 odst. 1 daňového řádu, aniž s nimi seznámil žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí a dal jí možnost se vyjádřit, je též nedůvodná. Žalovaný totiž žádné dokazování neprováděl – neobstaral žádné listiny, ani znalecké posudky, nevyslychal svědky ani žádnou věc neohledával. Listiny, z nichž žalovaný ohledně zjištění popsaného v předchozím odstavci vyšel, byly součástí spisové dokumentace prvoinstančního orgánu. Žalobkyně ostatně ani netvrdila, jaké konkrétní dokazování podle ní žalovaný provedl.
49. Žalobní námitka, že závěr žalovaného prezentovaný v napadeném rozhodnutí, že žalobkyně nabyla pozemek v roce 2015 na základě rozhodnutí Katastrálního úřadu pro Karlovarský kraj, Katastrální pracoviště Karlovy Vary, čj. V-9138/2015-403 ze dne 20. 10. 2015, je nesprávný, protože žalobkyně tento pozemek nabyla rozdělením pozemků v roce 2011 dle geometrického plánu č. 800-111/2010, je vzhledem k pravomocnému oprávněnému rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2019 čl. 55 spisu a tomuto zrušovacímu rozsudku bezpředmětná.
50. Vzhledem k tomu, že první žalobní námitka byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Jelikož vadami, které soud shledal ve vztahu k napadenému rozhodnutí, je zatíženo i prvoinstanční rozhodnutí, soud přistoupil rovněž k jeho zrušení. S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VIII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

51. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby, a to vzhledem k důvodu vyhovění žalobě.

IX.

Náklady řízení

52. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud výrokem II tohoto rozsudku podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni přiznal soud náhradu nákladu řízení v celkové výši 21 323 Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 16 456 Kč, kterou tvoří odměna za 4 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a repliky a účast u soudního jednání dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu), 4 paušální částky jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4

advokátního tarifu a 21 % DPH ze součtu těchto částek ve výši 2 856 Kč. Dále jde o zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Dále jde o náhradu cestovních výdajů advokáta žalobkyně za 163 km z Karlových Varů do Plzně a zpět na jednání soudu v celkové částce 1 543 Kč navýšené o 21% DPH ve výši 324 Kč, celkem tedy 1 867 Kč. V cestovním v částce 1 543 Kč je zahrnuta amortizace 668 Kč (4,10 Kč/km x 163 km), náhrada za pohonné hmoty 275 Kč (5,1 l/100 km x 163 km x 33,10 Kč/1l) a náhrada za promeškaný čas podle advokátního tarifu 600 Kč (6 půlhodin po 100 Kč).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 3. prosince 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu