



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Hotel Bajkal s.r.o.**, IČO 29105897, sídlem Americká 4/84, 351 01 Františkovy Lázně, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, daňovým poradcem, se sídlem Sluneční nám. 14, 158 00 Praha 5, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2016 č. j. 47423/16/5300-22443-711513,

t a k t o:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

## O d ů v o d n ě n í

### I. Předmět řízení

Žalobou Krajskému soudu v Plzni (dále též „soud“ nebo „krajský soud“) doručenou dne 14. 12. 2016 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2016 č. j. 47423/16/5300-22443-711513 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti 36 rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále též „*správní orgán I. stupně*“) ze dne 13. 7. 2016 a 14. 7. 2016, č. j. 675907/16/2403-50522-400746, č. j. 675922/16/2403-50522-400746,

č. j. 675929/16/2403-50522-400746, č. j. 675933/16/2403-50522-400746, č. j. 675936/16/2403-50522-400746, č. j. 675943/16/2403-50522-400746, č. j. 675946/16/2403-50522-400746, č. j. 675949/16/2403-50522-400746, č. j. 675953/16/2403-50522-400746, č. j. 675960/16/2403-50522-400746, č. j. 675968/16/2403-50522-400746, č. j. 675978/16/2403-50522-400746, č. j. 675911/16/2403-50522-400746, č. j. 676014/16/2403-50522-400746, č. j. 676018/16/2403-50522-400746, č. j. 676020/16/2403-50522-400746, č. j. 676023/16/2403-50522-400746, č. j. 676038/16/2403-50522-400746, č. j. 676043/16/2403-50522-400746, č. j. 676044/16/2403-50522-400746, č. j. 676045/16/2403-50522-400746, č. j. 676046/16/2403-50522-400746, č. j. 676047/16/2403-50522-400746, č. j. 676048/16/2403-50522-400746, č. j. 676049/16/2403-50522-400746, č. j. 676050/16/2403-50522-400746, č. j. 676052/16/2403-50522-400746, č. j. 676053/16/2403-50522-400746, č. j. 676055/16/2403-50522-400746, č. j. 676057/16/2403-50522-400746, č. j. 676058/16/2403-50522-400746, č. j. 676059/16/2403-50522-400746, č. j. 676060/16/2403-50522-400746, č. j. 676062/16/2403-50522-400746, č. j. 676064/16/2403-50522-400746 a č. j. 676066/16/2403-50522-400746,

(dále též „*prvoinstanční rozhodnutí*“) a tato rozhodnutí potvrdil. Prvoinstančními rozhodnutími (platebními výměry) byla žalobci podle ust. § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „*daňový řád*“), za opožděné podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 36 po sobě jdoucích měsíců v rozmezí leden 2013 až říjen 2013 a dále prosinec 2013 až leden 2016, uložena pokuta.

## II. Žaloba

Žalobce v žalobě namítal, že žalovaný porušil ust. § 114 odst. 2 daňového řádu, neboť se ve svém rozhodnutí nevypořádal s žalobcovým odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 8. 2014 č. j. 22 Af 105/2012-38, podle kterého platí, že pokud se správce daně nesprávným úředním postupem podílí na prodlení jednotlivce, pak se spoluúčast správce daně musí promítnout do způsobu výpočtu pokuty podle § 250 daňového řádu. Dle žalovaného však pokuta vzniká ze zákona a správce daně nemá možnost ovlivnit její výši či ji jinak moderovat. Tento názor žalovaného však žalobce nesdílí. Pokud žalovaný pominul shora uvedené rozhodnutí, zveřejněné ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nijak se s ním nevypořádal a tvrdí opak, došlo k nezákonnosti způsobující nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

Žalobce dále uvedl, že opožděné tvrzení daně z přidané hodnoty bylo důsledkem změny dosavadní aplikační praxe správního orgánů. Dosud užívaná správní praxe vytváří legitimní očekávání jednotlivce, že v souladu s ní bude vykonávána státní moc. Žalobce tvrdil, že došlo k její změně, a proto je před jejími následky – zde v podobě pokuty za opožděné tvrzení daně – chráněn. Tuto odvolací námitku žalovaný dle názoru žalobce vůbec nevyřídil, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné.

Žalobce namítá, že správce daně byl povinen včas zjistit, že se žalobce stal ze zákona plátcem daně z přidané hodnoty v květnu 2012. Podle základní zásady správy daní obsažené v § 9 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik

nebo trvání povinností žalobce a musí činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Správce daně měl k dispozici všechny údaje o tom, jakou činnost žalobce vykonává a jaké z ní má příjmy. Nečinnost žalovaného při zjištění, že žalobce překročil obrat pro povinnou registraci k DPH v květnu 2012, se podílela na opožděné podání řádných přiznání k dani z přidané hodnoty, a proto je za ně správce daně spoluodpovědný. Nesprávný úřední postup se musí promítnout do určení počtu dnů, po které byl žalobce v prodlení, přičemž se jeví spravedlivým rozdělit odpovědnost mezi něj a správce daně rovným dílem. Napadené rozhodnutí ale spoluodpovědnost správce daně nezohledňuje, a proto je nezákonné.

Žalobce dále namítal, že za opožděné tvrzení daně byl potrestán již úroky z prodlení, které mu byly sděleny platebními výměry ze dne 13. 5. 2016 a další trest je ve smyslu čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod vyloučen. Vydáním platebních výměrů na pokutu za opožděné tvrzení daně by došlo k porušení zásady *ne bis in idem* zakotvené v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a v čl. 4 protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. V posuzovaném případě došlo jednáním žalobce ke spáchání jediného skutku, a to nepodání přihlášky k registraci DPH z důvodů překročení zákonem určeného obratu, a proto je možné jej potrestat jen úrokem z prodlení, resp. jeho sankční složkou, na kterou žalovaný poukazuje v bodě [22] napadeného rozhodnutí a je vyloučeno uložení dalšího trestu představovanému pokutou za opožděné podání řádných daňových tvrzení.

Žalovaný rovněž pochybil, pokud nenařídil k projednání žalobcova odvolání ústní jednání. Daňový řád neobsahuje žádnou právní normu, která by řešila, zda se před vydáním rozhodnutí nařizuje či nenařizuje ústní jednání. Jedná se proto o mezeru v zákoně. Pro její odstranění je podle názoru žalobce rozhodující, že pokuta se ukládá v režimu správního trestání a mezery v právu se v tom případě odstraňují analogickou aplikací institutů trestního práva. V § 2 odst. 11 trestního řádu je zakotvena zásada ústnosti, které se tak musí použít i v daňovém právu, když je aplikováno správní trestání. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek velkého senátu ESLP ve věci Jussila proti Finsku ze dne 23. 11. 2006, stížnost č. 73053/01.

Žalobce navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného a rovněž žádal, aby mu soud pro případ úspěchu ve věci přiznal náhradu nákladů řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný se ve svém vyjádření vypořádal s jednotlivými námitkami žalobce. K namítané nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, která má být následkem nevypořádání odkazu na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 8. 2014, č. j. 22 Af 105/2012 - 36, žalovaný uvedl, že jeho povinností ve smyslu ust. § 114 odst. 2 daňového řádu je přezkoumat jednotlivé důvody nezákonnosti či nesprávnosti odvoláním napadeného rozhodnutí, tímto důvodem však nemůže být pouhý odkaz na rozsudek. Odkaz na žalobcem citovaný rozsudek by byl přiléhavý pouze za předpokladu, že by v posuzované věci byl shledán nesprávný úřední postup správce daně. Jak vyplývá z bodu 21 žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný nespatřuje v postupu správce daně nesprávný úřední postup, tudíž není naplněn předpoklad pro uplatnění právních závěrů žalobcem odkazovaného rozsudku. V pouhém nedostatku výslovného popření správnosti

žalobcova odkazu na určitý rozsudek však nelze spatřovat nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání.

K námitce o změně aplikační praxe žalovaný uvedl, že s tuto námitku se vypořádal v bodech 19 a 20 žalobou napadeného rozhodnutí. K tomu žalovaný uvedl, že žalobce měl vlastní očekávání přizpůsobit změněnému znění zákona, k čemuž byla vydána informace Generálního finančního ředitelství. Nelze se však dovolávat zachování dosavadní aplikační praxe, pokud je tato dotčena změnou relevantních zákonných ustanovení.

Námitku, že spoluodpovědnost na pozdním podání řádných daňových tvrzení nese správce daně, vypořádal žalovaný v bodu 21 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný je toho názoru, že výše pokuty za opožděné tvrzení daně je stanovena zákonem a nelze tudíž její výši moderovat na základě žalobcem tvrzených skutečností. Žalovaný dále uvedl, že správce daně opatroval podklady pro vydání rozhodnutí až do listopadu roku 2015, tudíž nemohl být nečinný po dobu uváděnou žalobcem.

Žalobce má za to, že byl potrestán již úroky z prodlení, a proto považuje odvoláním napadená rozhodnutí za další trest, který je v rozporu se zásadou ne bis in idem. Žalovaný k tomu uvedl, že ne každá sankce může být chápána jako trest a následně posuzována ve světle článku 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a článku 4 protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně Lidských práv a základních svobod. Kritériem pro kvalifikaci jakékoliv sankce ve vztahu k uvedeným normám a s nimi související judikatuře je třeba zkoumat materiální povahu a faktický účel dané sankce. Úrok z prodlení plní v první řadě funkci paušalizované náhrady nákladů. Jedná se o sankci nastupující ze zákona ve výši závislé na výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, která v konkrétním případě nastupuje zcela nezávisle na subjektivním vztahu daňového subjektu k prodlení. Jakkoliv žalovaný zmiňuje i funkci preventivní a sankční, tyto funkce jsou v případě úroku z prodlení až druhotné a jsou zastoupeny obdobně jako v případě úroku z prodlení v právu soukromém. Úrok z prodlení není trestem ve smyslu citovaných ustanovení Listiny základních práv a svobod a Úmluvy o ochraně Lidských práv a základních svobod, ale náhradou škody, a proto žalobce nemohl být žalobou napadeným rozhodnutím podruhé potrestán za stejný skutek.

K námitce nekonání ústního jednání žalovaný uvedl, že ve vztahu k argumentaci rozsudkem ve věci *Jussila proti Finsku* je významné, že jednou z podmínek, za kterých by ve smyslu rozsudku bylo třeba nařídít jednání, je kromě trestní povahy sankce i otázka účelnosti ústního jednání. Výsledek řízení v posuzované věci byl závislý výlučně na právním posouzení věci, správce daně ani žalovaný nehodnotili rozporné důkazy a žalobce žádné důkazy v tomto řízení nepředkládal. Vzhledem k tomu, že výše pokuty je dána zákonem a odvíjí se výlučně od výše stanovené daně a počtu dnů prodlení, ve věci mohlo být spravedlivě a správně rozhodnuto již na základě listin obsažených ve spisu, a proto požadavek na analogickou aplikaci norem trestního práva s odkazem na citovaný rozsudek nemá v této věci opodstatnění.

V návaznosti na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. Jednání před krajským soudem

V průběhu jednání před krajským soudem, žalobce setrval na své argumentaci ve shodě s písemnou žalobou. Žalobce navrhoval, aby soud ve vazbě na vydané jednotlivé platební výměry správcem daně I. stupně o uložení pokut podle § 250 daňového řádu posoudil otázku prekluze. Pokuta ukládaná za opožděné podání daňových přiznání má povahu trestu a proto zákon by měl stanovit lhůtu pro zánik odpovědnosti za takovýto přestupek. Toto daňový řád v § 250 nečiní a tuto mezeru v zákoně je třeba překlénout analogií a aplikovat ust. § 20 zák. o přestupcích č. 200/1990 Sb. a počátek deliktního jednání poměřit jednoroční prekluzivní lhůtou. Vzhledem k tomu, že žalobce předmětná rozhodnutí o uložení pokut převzal 18.7.2016, pak uložení pokut za období od ledna 2013 do května 2015 byla vydána po uplynutí prekluzivní lhůty.

Žalovaný v průběhu jednání setrval na své argumentaci obsažené v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí i v písemném vyjádření k žalobě. K uplatněné námitce prekluze uváděl, že daňový řád obsahuje vlastní ustanovení, která brání tomu, aby bylo možné za opožděné podání daňového přiznání ukládat sankce po neomezeně dlouhou dobu.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního soudu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti (dále jen „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení nicotnosti, nestanoví-li tento zákon jinak.

Podle ust. § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle ust. § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Žaloba není důvodná.

##### a) výchozí skutkový stav

Obsahem správního spisu je protokol Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 9. 10. 2015 o místním šetření podle ust. § 80 a násl. daňového řádu, který se uskutečnil v kanceláři účetní žalobce za účelem zjištění, jako ekonomickou činnost odvolatel fakticky vykonával v průběhu let 2012 až 2014. Při místním šetření správní orgán zjistil, že v měsíci květnu 2012 překročil při výkonu své činnosti obrát 1.00.000 Kč a tudíž byl povinen podat přihlášku k registraci plátce daně z přidané hodnoty. Součástí spisu je dále protokol o ústním jednání konaném dne 27. 10. 2015. Ve spisu jsou dále založeny výzvy správního orgánu I. stupně ze dne 11. 2. 2016, kterými byl žalobce vyzván k podání daňového přiznání za měsíce

leden 2013 až leden 2016. Žalobce zaslal dne 15. 3. 2016 správnímu orgánu I. stupně daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za shora uvedené období (tedy leden 2013 až leden 2016). Jelikož žalobce podal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty po lhůtě, byly mu správním orgánem I. stupně za každé jednotlivé opožděně podané daňové přiznání uložena pokuta za opožděné tvrzení daně dle ust. § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Tyto pokuty byly žalobci uloženy 36 platebními výměry za měsíce leden 2013 až říjen 2013 a dále prosinec 2013 až leden 2016 (bližší specifikace viz čl. I. tohoto rozsudku). Celkově byla žalobci uložena pokuta ve výši 189.649 Kč. Proti platebním výměrům podal žalobce dne 19. 7. 2016 odvolání, které žalovaný touto žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 31. 10. 2016 zamítl, a platební výměry potvrdil.

### **b) právní posouzení věci**

Při prioritním posuzování žalobcem namítané prekluze ve vazbě na stanovení pokuty za opožděná tvrzení daně, vycházel soud z výchozích skutkových zjištění, z nichž vyplývá, že dne 9.10.2015 správce daně provedl u žalobce místní šetření, jehož výsledkem bylo zjištění, že žalobce v kalendářním měsíci květen 2012 překročil částku obratu 1 mil. Kč a byl tak povinen do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročil obrat, podat přihlášku k registraci plátce DPH. Žalobce tuto registrační povinnost nesplnil a proto dne 18.1.2016 správce daně rozhodl o registraci žalobce k DPH ke dni 1.1.2013 z moci úřední. Tento postup správce daně byl podložen článkem II. přechodných ustanovení zák. č. 502/2012 Sb. o změně zákona o dani z přidané hodnoty, který nabyl účinnosti dne 1.1.2013. Podle tohoto přechodného ustanovení pod bodem 4. osoba povinná k dani, která nesplnila povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo § 95 odst. 2 písm. a) zák. č. 235/2004 Sb. ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dnem nabytí účinnosti nabytí tohoto zákona stává plátcem a je povinna do 15 dnů od tohoto dne podat přihlášku k registraci.

Pro žalobce jako plátce DPH registrovaného z moci úřední ke dni 1.1.2013 vznikla povinnost podat daňové přiznání ve správné výši a v zákonné lhůtě, přičemž jako daňový subjekt nesl odpovědnost za tvrzení daně, co do správnosti výše i včasnosti (obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku z 11. ledna 2018, čj. 4 Afs 147/2017-36, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Předmětem řízení před daňovými orgány byla jednotlivá rozhodnutí o ukládání pokut žalobci za opožděná tvrzení daně ve smyslu § 250 daňového řádu.

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.

Povinnost uhradit pokutu daňovému subjektu tak vzniká při splnění podmínky, že nepodal daňové přiznání, ačkoliv byl povinností podat daňové přiznání vázán. Povinnost podat daňové přiznání je přitom logicky vázána na dobu běhu lhůty pro stanovení předmětné

daňové povinnosti. Pokutu za opožděné tvrzení daně lze proto ukládat jen ve vazbě na nepodání daňového přiznání v průběhu zákonné lhůty pro vyměření daně.

Žalobce se stal plátcem DPH dnem 1.1.2013. Ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu, daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Ve smyslu § 101 odst. 1 zák. o DPH ve znění účinném k 31.12.2013 plátce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání podle § 99 zák. o DPH, a při zdaňovacím období 1 měsíc, byl žalobce proto povinen do 25. února 2013 podat řádné daňové přiznání na daň z přidané hodnoty. Začátek lhůty pro stanovení daně počal dne 26.2.2013 a lhůta končila 26.2.2016. V průběhu této lhůty dne 18.1.2016 správce daně rozhodl o registraci žalobce jako plátce DPH z moci úřední a dne 11.2.2016 správce daně také vyzval žalobce k podání daňového přiznání. Podání této výzvy se stalo úkonem správce daně prodlužujícím lhůtu pro stanovení daně o jeden rok, neboť v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení výzvy k podání daňového přiznání, která vedla k následnému doměření daně ve smyslu § 148 odst. 2, písm. a) d.ř. Tímto úkolem správce daně došlo k prodloužení dosavadní lhůty pro stanovení daně od 26.2.2013 do 26.2.2016 o 1 rok, takže prodloužená lhůta pro stanovení daně nově končila 26.2.2017.

Dne 15.3.2016 žalobce jako daňový subjekt podal daňová přiznání na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 až červen 2014, dále za leden 2015 až prosinec 2015. Ve smyslu § 140 odst. 2 daňového řádu, za den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Dnem 15.3.2016 tak došlo k vyměření předmětné daně z přidané hodnoty žalobci.

Dne 13.7.2016 správce daně vydal jednotlivé platební výměry, kterými žalobci uložil pokutu podle § 250 daňového řádu za opožděné tvrzení daně z přidané hodnoty.

Jednotlivá daňová přiznání k DPH podaná žalobcem dne 15.3.2016 ve vazbě ke zdaňovacím obdobím leden 2013 až červen 2014 byla podána zjevně po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání ve smyslu § 101 odst. 1 zák. o DPH. Rozhodnutí o uložení jednotlivých pokut za opožděná tvrzení daně byla vydána dne 13.7.2016 a o odvolání proti těmto platebním výměrům správce daně bylo rozhodnuto žalovaným jako odvolacím orgánem dne 31.10.2016. Obě tato rozhodnutí byla vydána v průběhu prodloužené lhůty pro stanovení původní daňové povinnosti končící 26.2.2017.

Žalobce tak podáním jednotlivých daňových přiznání dnem 15.3.2016 podal tato přiznání po stanovené lhůtě a učinil tak v průběhu lhůty pro stanovení daně počínající poprvé ve vztahu k zdaňovacímu období leden 2013 dnem 26.2.2013 a končící 26.2.2017. V průběhu téže lhůty pro stanovení daně také správce daně a posléze i žalovaný rozhodli ve věci uložení pokuty žalobci za opožděné tvrzení daně ve smyslu § 250 daňového řádu. Ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2013 a ve vztahu k časově následným zdaňovacím obdobím, ve kterých postupně žalobci vznikla povinnost podat jednotlivá daňová přiznání na DPH za předmětná zdaňovací období, byla naplněna podmínka vyplývající z ust. § 250 odst. 1

daňového řádu, podle které žalobci vznikla povinnost uhradit pokutu za nepodání daňového přiznání za období, kdy touto povinností byl vázán.

V přezkoumávaném případě správce daně a posléze i žalovaný rozhodli ve věci uložení dílčích pokut za opožděná tvrzení daně z přidané hodnoty ve vazbě na jednotlivá zdaňovací období v průběhu zákonné lhůty pro stanovení daně a jednotlivá rozhodnutí o ukládání pokutě byla jak správcem daně I. stupně, tak žalovaným, vydána v průběhu lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu nebyla námitka prekluze shledána důvodnou.

Při posuzování jednotlivých žalobních bodů dospěl soud k následujícím závěrům.

Jako nedůvodné soud vyhodnotil tvrzení žalobce, že žalovaný se nevypořádal s odkazem žalobce na rozsudek Krajského soudu v Ostravě z 19.8.2014, čj. 22Af 105/2012-38, podle kterého v případě, že správce daně se nesprávným úředním postupem podílí na prodlžení jednotlivce, pak se spoluúčast správce daně musí promítnout do způsobu výpočtu pokuty podle § 250 daňového řádu. Nevypořádání se s tímto rozsudkem žalobce hodnotil jako důvod pro vyslovení nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Soud se s tvrzením žalobce neztotožňuje a toto tvrzení vyhodnocuje jako nedůvodné. Žalovaný se sice výslovně odkazem žalobce na předmětný rozsudek Krajského soudu v Ostravě nezabýval a ani se nevypořádal s dovolávaným právním názorem, avšak z celkové podrobné a konzistentní argumentace vyplývající z odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí na str. 4 - 9 lze komplexně seznat, proč žalovaný právní názor vyslovený v předmětném rozsudku Krajského soudu v Ostravě neaplikoval. Na argumentaci žalovaného v tomto rozsahu uvedenou na str. 4 - 9 přezkoumávaného rozhodnutí krajský soud také plně odkazuje. K tomuto žalobnímu tvrzení soud dodává, že český právní řád nezná obecnou vázanost judikaturou jednotlivých soudů a proto nevypořádání se s právním názorem v obdobné věci projednávané Krajským soudem v Ostravě nepůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

Ve druhé žalobní výtce žalobce uváděl, že opožděné tvrzení daně z přidané hodnoty bylo důsledkem změny dosavadní aplikační praxe správních orgánů a dosud užívaná správní praxe vytvořila legitimní očekávání jednotlivce, že v souladu s ní bude vykonávána státní moc i nadále. Tuto žalobní výtku soud hodnotí jako nedůvodnou. Změna dosud užívané správní praxe v přezkoumávaném případě, byla především důsledkem legislativní změny, kdy od 1.1.2013 nabytí účinnosti zákon č. 502/2012 Sb. o změně zákona o dani z přidané hodnoty. V přezkoumávaném případě žalobce nesplnil povinnost se registrovat jako plátcem DPH podle § 95 odst. 1 zák. o DPH přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 502/2012 Sb. a proto se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. dnem 1.1.2013 stal plátcem DPH a byl povinen do 15 dnů od tohoto dne podat přihlášku k registraci, což však žalobce neučinil. Rozhodnutí správce daně o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty z moci úřední bylo proto v souladu s § 129 odst. 3 písm. a) daňového řádu ve znění účinném od 1.1.2013, podle něhož správce daně podle povahy věci rozhodne z moci úřední o registraci nebo o zrušení registrace, pokud je to důvodné a pokud daňový subjekt nepodá přihlášku k registraci. Je proto obecnou povinností žalobce sledovat aktuální právní úpravu s důsledkem, že neznalost zákona žalobce neomlouvá.

Ve třetím žalobním tvrzení žalobce uváděl, že správce daně byl povinen včas zjistit, že se žalobce stal ze zákona plátcem daně z přidané hodnoty, již v květnu 2012. Nečinnost žalovaného při zjištění, že žalobce překročil obrat pro povinnou registraci k DPH v květnu 2012 se přitom měla podílet na opožděném podání řádných přiznání k dani z přidané hodnoty a proto správce daně za tento stav nese spoluodpovědnost. Nesprávný úřední postup se měl promítnout do určených počtů dnů, po které byl žalobce v prodlení. Toto tvrzení žalobce soud vyhodnotil jako nedůvodné, neboť žalobce jako daňový subjekt nese primární odpovědnost za tvrzení daně. Tato odpovědnost se váže nejen k tvrzení daně v konkrétní výši, ale rovněž co do včasného podání. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní podle daňového řádu tak stíhá primárně žalobce jako daňový subjekt a tomu taky odpovídá i navazující postup správce daně, který při rozhodování o výši daně primárně vychází z tvrzení daňového subjektu (obdobně Nejvyšší správní soud ze dne 11. ledna 2018 čj. 4 Afs 147/2017-36, dostupného na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Žalobce ve čtvrté žalobní výtku tvrdil, že za opožděné tvrzení daně byl potrestán již úroky z prodlení, které mu byly sděleny platebními výměry a další trest je ve vztahu k čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod vyloučen. V této souvislosti žalobce poukazoval na aplikaci zásady *ne bis in idem*.

Při posuzování této žalobní výtky soud vycházel ze závěru, že v projednávaném případě to byl žalobce, který nesplnil jemu zákonem uloženou povinnost podat daňové přiznání ve stanovené lhůtě, když tato povinnost je nepřenositelná na správce daně. Podle zákona je to právě daňový subjekt, koho stíhá povinnost podat daňové přiznání a učinit tak v jednoznačně stanovené lhůtě. Sankcí za podání daňového přiznání po stanovené lhůtě, nebo za jeho nepodání, je pokuta ukládána podle ust. § 250 daňového řádu. Tato pokuta vzniká přímo ze zákona ve stanovené výši odvozené od výše placené daně a narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení a má stanovenou minimální a maximální hranici pro případ, že daňové tvrzení není podáno vůbec a to ani po stanovené lhůtě. Pokuta za opožděné tvrzení daně představuje motivaci k včasnému podávání daňových tvrzení. Oproti pokutě ukládané podle § 250 daňového řádu, pak vlastní funkci plní úrok z prodlení, který je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatek peněžních prostředků na daních a je v podstatě cenou finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Úrok je tak peněžitou sankcí za prodlení s úhradou splatné daně a oproti tomu pokuta za opožděné tvrzení daně je peněžitou sankcí za opožděné podání daňového tvrzení. Pokuta a úrok z prodlení jsou dva samostatné instituty s odlišnou funkcí, které jsou svázány s porušením dvou samostatných povinností. Z tohoto důvodu nemohlo v souzeném případě dojít k porušení zásady *ne bis in idem* a žalobní tvrzení se stalo v tomto směru nedůvodným.

V pátém žalobním tvrzení žalobce vytýkal žalovanému nenařízení ústního jednání k projednání jeho odvolání vůči rozhodnutím správce daně I. stupně. V daném případě podle žalobce měla být využita zásada ústnosti, která je použitelná i v daňovém právu při aplikaci správního trestání.

Žalobní tvrzení soud vyhodnotil jako nedůvodné, neboť v daňovém řízení nelze aplikovat správní řád, lze aplikovat pouze obecné zásady správního řízení, a proto v daňovém řízení nachází uplatnění zásada písemnosti a nikoliv zásadou ústnosti. Případné nařízení

ústního jednání proto závisí na uvážení správce daně, který by měl přistoupit ke konání ústního jednání zejména v situaci, kdy by osobní konfrontace účastníků s prováděnými důkazy mohla pomoci objasnit stav věci a přispět k úplnému zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. V přezkoumávaných případech v řízení před správcem daně I. stupně bylo vedeno ústní jednání dne 9.10.2015 a v rámci odvolacího řízení, ve kterém nebyly předloženy žádné nové doklady a namítány žádné nové skutečnosti, pro nařízení ústního jednání nebyl tak ani důvod.

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů a jelikož neshledal na základě výše uvedené argumentace žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

## VI. Náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

**Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**

V Plzni dne 28. února 2018

**JUDr. Václav Roučka, v.r.**  
**předseda senátu**

Za správnost: K.