



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka a ve věci

žalobce: **hkfree.org z. s.**
Akademika Heyrovského 1178/6, 500 03 Hradec Králové
zastoupena korporací UNTAX, s. r. o., daňovým poradcem
U Továren 256/14, 102 00 Praha - Hostivař

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

o přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 19. září 2019, č. j. 37684/19/5100-41456-711539,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. září 2019, č. j. 37684/19/5100-41456-711539, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč do rukou jeho zástupce do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Žalobní argumentace

1. Žalobce uvedl, že předmětem sporu mezi účastníky řízení je uložení pokuty za opožděné tvrzení daně na základě ust. § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) správcem daně.

2. Konstatoval, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 352/2018-60, je pokuta dle § 250 této právní úpravy trestní sankcí ve smyslu Čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Ještě před výše uvedeným rozhodnutím Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že na pokutu za opožděné tvrzení daně je nutno nahlížet jako na trestní obvinění ve smyslu Čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod, resp. Čl. 40 Listiny základních práv a svobod. Ukládání pokuty za opožděné tvrzení daně tudíž *"musí podléhat stejnému režimu jako trestání za trestné činy a v tomto smyslu je třeba vykládat všechny záruky, které se podle práva poskytují obviněnému z trestného činu (srov. rozsudek č. j. 6 A 126/2012)."* (rozsudek ze dne 24. 1 2019 č. j. 9 Afs 197/2018-53, obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. února 2019, č. j. 7 Afs 413/2017-33).
3. Dále uvedl, že podle Čl. 6 odst. 1 věty první Úmluvy o ochraně základních práv a svobod *"Každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu."* Z rozsáhlé judikatury Evropského soudu pro lidská práva (např. rozsudek vydaný dne 10. října 1983 ve věci Albert a Le Compte proti Belgii a další) vyplývá, že součástí práva na spravedlivé projednání věci ve smyslu Čl. 6 odst. 1 věty Úmluvy o ochraně základních práv a svobod je právo na přezkum uloženého trestu soudem v plné jurisdikci, tzn. že soud může zjišťovat skutkový stav a provádět dokazování. Na základě výše uvedených východisek žalobce předložil soudu důvody, pro které považoval žalobou napadané rozhodnutí za nezákonné.

Neexistence předmětu daně

4. Podle názoru žalobce plnění, která žalobce poskytuje svým členům protihodnotou členského příspěvku, nejsou vůbec předmětem DPH. Tudíž i daňová povinnost, ze které vycházejí rozhodnutí správce daně, byla žalobci uložena v rozporu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění předpisů pozdějších, (dále jen „zákon o DPH“). Podle ust. § 2 odst. 1 této právní úpravy je předmětem daně dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu. Podle ust. § 4 odst. 1 písm. a) se úplatou rozumí *„částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v přímé souvislosti s plněním."* Pojem přímá souvislost s plněním pak precizoval Soudní dvůr EU v rozsudcích vydaných ve věcech C-102/86 - Apple and Pear ze dne 8. 3. 1988, C-16/93 - R. J. Tolsma ze dne 3. 3. 1994, C-267/09 - Evropská komise proti Portugalské republice ze dne 5. 5. 2011, C-246/08 - Komise Evropských společenství proti Finské republice ze dne 29. 10. 2009.
5. Jak se dle žalobce podává z právních závěrů Soudního dvora EU obsažených v rozsudku ve věci C-246/08 ze dne 29. 10. 2009, přímá souvislost s plněním znamená, že existuje přímá souvislost mezi plněním na straně jedné a přímým protiplněním, tedy úplatou, na straně druhé: *"43. V tomto ohledu je třeba uvést, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v rámci systému DPH je předpokladem zdanitelných plnění skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání ocenění nebo protihodnoty. Pokud tedy činnost poskytovatele spočívá výlučně v poskytování výlučně bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a tato plnění tedy nepodléhají DPH (viz rozsudky ze dne 1. dubna 1982, Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, Recueil, s. 1277, body 9 a 10, jakož i ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 12)."*

6. Dále uvedl, že přímé protiplnění přitom představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci: *"44. Podle judikatury z toho vyplývá, že poskytování služeb je uskutečněné "za protiplnění" ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (viz zejména výše uvedený rozsudek Tolsma, bod 14; rozsudek ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 45, a výše uvedený rozsudek MKG Kraftfahrzeuge- Factoring, bod 47). 45. Proto podle judikatury Soudního dvora poskytnutí služeb za protiplnění ve smyslu uvedeného čl. 2 bodu 1 šesté směrnice předpokládá přímou souvislost mezi poskytnutou službou a obdrženou protihodnotou (viz zejména rozsudky ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, s. 1443, body 11 a 12; ze dne 16. října 1997, Fillibeck, C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 12, jakož i výše uvedený rozsudek Komise v. Řecko, bod 29)."*
7. Obdobného názoru je dle žalobce pak i generální advokát, který ve svém stanovisku k žalobě v bodě 42. uvedl: *"42. Nemělo by se vyloučit ad limine použití DPH u práce, která je částečně hrazena, ale také by se nemělo dovozovat, že pouhá existence platby, jakkoliv nízké, přiznává určité činnosti hospodářský charakter. Judikatura vypracovala více rozlišující řešení pro tento případ v tom smyslu, že poskytování služby za úplatu v souladu s čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je prováděno, a proto zdaněno jen tehdy, existuje-li mezi poskytovatelem a příjemcem této služby právní vztah, v jehož rámci si vyměňují vzájemná plnění, a odměna poskytovatele služby představuje skutečnou protihodnotu za poskytnutou službu 25). Stejně tak musí existovat přímá a nutná souvislost mezi poskytnutou službou a obdrženou finanční odměnou."*
8. Z citovaných rozhodnutí Soudního dvora EU podle názoru žalobce jednoznačně vyplývá, že musí existovat zjevná příčinná souvislost mezi rozsahem úplaty a rozsahem poskytovaného plnění. Chybí-li taková souvislost, pak se nejedná o úplatu ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Takové plnění potom vůbec není předmětem daně podle ust. § 2 odst. 1 této právní úpravy, neboť předmětem daně, jak je shora citováno, je výlučně dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu.
9. V posuzovaném případě existence příčinné souvislosti mezi rozsahem úplaty a rozsahem poskytnutých služeb chybí. Rozsah služeb hlavního počítače i celé sítě je k dispozici všem členům žalobce. Výše členského příspěvku je přitom pro všechny členy žalobce stejná, a tudíž i naprosto nezávislá na tom, jaký konkrétní rozsah služeb člen žalobce, coby nositel povinnosti k úhradě příspěvku, využívá. Všichni členové žalobce platí členský příspěvek ve stejné výši rovněž bez ohledu na to, že kvalita (rychlost) připojení k hlavnímu počítači je v různých lokalitách odlišná. Členský příspěvek proto neodráží kvalitu a šíři služeb poskytovaných žalobcem jeho členům. Přitom služby, které žalobce poskytuje svým členům, slouží výlučně k naplnění cílů činnosti žalobce vymezených v jeho stanovách. Jak vyplývá ze stanov žalobce a z Pravidel sítě, jakož i z dokazování prováděného správcem daně, zejména pak ze složených svědeckých výpovědí členů žalobce, žalobce svým členům zpřístupňoval rozsáhlý komplex služeb, přičemž výše členského příspěvku je pro všechny členy žalobce stejná. Hlavní počítač poskytuje členům žalobce: - přístup k internetu prostřednictvím intranetu NFX (sdílený přístup ke společným zdrojům a tuzemské i zahraniční konektivité), - sledování internetové televize (sledovani.tv, kterou provozuje partnerský subjekt NFX, a mohou ji v rámci jejich členství využívat členové s přístupem na hlavní počítač, včetně přístupu k archivu), -

centrální uložistiště osobních dat (pro fotografie apod.), - webový prostor pro umístění webových stránek (osobní galerie apod.), - hostitel virtuálních serveru (cluster), na kterém mohou členové mít přidělen vlastní virtuální server (pro experimenty i svoji činnost), monitoring chodu sítě, - server Virtuální Privátní Síť (Virtual Private Network-VPN) pro vzdálený přístup do intranetu hkfree.org (využívají jen např. ti členové, kteří jsou k internetu připojeni mimo síť hkfree.org, ale potřebují mít přístup ke službám uvnitř sítě-jak službám hlavních počítačů, tak ostatních počítačů v síti-komunikační, herní, znalostní, ...), - sdílení znalostí a zkušeností workshopy, školení konkrétních technologií vedené správcí oblastí a s možností účasti všech členů (monitoring sítě, Dude centrální správa), - provozování diskuzních skupin (NNTP news server s diskusními skupinami nezávislý na přístupu k internetu) přístupný všem členům, - komunikační server jabber (obdoba ICQ, chatu), stejně jako NNTP nezávislý na přístupu k internetu, - interní znalostní databáze na intranetu (Wikipedie) s mnoha různými návody a postupy, dostupná všem členům, - interní meteorologické servery, - exkurse pro žáky připojených škol na přístupových bodech, - game server pro hraní online her, - poštovní server, - intranetové web stránky, - možnost inzerce sdílené s ostatními členy. Důkaz: Stanovami žalobce Pravidly používání sítě HKfree z provedených výsledků svědků a z dalších důkazů provedených prvostupňovým správcem daně v řízení u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 i v řízení o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty (prvostupňové i odvolací), všichni členové žalobce v různých lokalitách hradí členský příspěvek ve stejné výši, a to bez ohledu na to, v jaké kvalitě (rychlosti) připojení k hlavnímu počítači a v jakém rozsahu službu konzumují. Členský příspěvek tedy nijak nereflektuje různou kvalitu žalobcem poskytovaných služeb.

10. K důkazu toho, že členský příspěvek je konstantní, bez ohledu na propastné rozdíly v rychlosti (kvalitě) připojení, žalobce předkládá tabulku s příklady kolísání rychlosti připojení k hlavnímu počítači a navrhuje provedení důkazu správním spisem žalovaného v řízení u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 i v řízení o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty (prvostupňové i odvolací) v rozsahu složených svědeckví. Důkaz: Tabulkou s příklady kolísání rychlosti připojení k hlavnímu počítači Důkaz správním spisem žalovaného (řízení o registraci žalobce k DPH):
11. Dále žalobce uvedl, že to, že úplata v podobě členského příspěvku není v příčinné souvislosti s rozsahem žalobcem poskytovaných služeb, potvrzuje dále i ta okolnost, že člen žalobce nemá žádnou možnost poskytovanou službu v případě její nefunkčnosti reklamovat. Člen tedy musí zaplatit členský příspěvek i tehdy, pokud jsou služby zcela nefunkční, nebo jsou poskytovány pouze v omezeném rozsahu, resp. ve snížené kvalitě. Ze samotné podstaty členského příspěvku přitom vyplývá, že tento představuje platbu podmiňující zachování členství, tzn. že členové jsou zavázáni stanovami k úhradě členského příspěvku i v případě, že žádné služby poskytované žalobcem nekonzumují. Zmiňovanou okolnost potvrzují svědecké výpovědi členů žalobce provedené správcem daně, kteří existenci možnosti reklamace služby vůbec nepřipustili.
12. Např. lze uvést výsledek paní J. P. konaný dne 11. dubna 2019, který byl zachycen v protokolu sepsaném pod č. j. 776705/19/2701-60561-609364. Svědkyně J. P. uvedla, že platba žalobci je za členství, nikoli za služby, tedy nic reklamovat nejde. Nemožnost reklamace poskytovaných služeb dále potvrdila paní P. Z. (viz protokol o výsledku svědka sepsaný dne 5. června 2019 pod č. j. 1300799/19/2701-60561-604041), která k dotazu správce daně ohledně možnosti reklamace zřetelně uvedla, že reklamace služeb

není možná, a uvedla analogii s televizním poplatkem, kdy stát také nic nevrací při nefunkčním spojení. Svědek pan P. F. (viz protokol o výsledku svědka sepsaný dne 12. června 2019 pod č. j. 1355420/19/2701-60561-604041) k dotazu správce daně ohledně možnosti reklamace zřetelně uvedl, že reklamace služeb není možná. Možnost reklamace dále nepřipustili svědek pan J. M. (viz protokol o výsledku svědka sepsaný dne 10. dubna 2019 pod č. j. 753607/19/2701-60561-609364), svědek pan Ing. P. M. (viz protokol o výsledku svědka sepsaný dne 28. května 2019 pod č. j. 1222156/19/2701-60561-604041).

Nenarušení hospodářské soutěže žalobcem

13. Žalobce uvedl, že v případě, že by soud argumentaci žalobce shora uvedenou shledal nedůvodnou, nad rámec této argumentace žalobce uplatnil následující:
14. Podle názoru žalobce plnění, která poskytuje svým členům protihodnotou členského příspěvku, je osvobozeno od DPH. Tudíž i daňová povinnost, ze které vycházejí rozhodnutí správce daně, byla žalobci uložena v rozporu se zákonem o DPH. Podle ust. § 61 písm. a) zákona o DPH je od daně osvobozeno poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a jejichž povaha je politická, odborová, náboženská, vlastenecká, filozofická, dobročinná nebo občanská, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž. Do dnešního dne žádný orgán veřejné moci nerozhodl o tom, že poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy žalobce způsobuje důsledky v podobě narušení hospodářské soutěže. Daňová povinnost, ze které vycházejí rozhodnutí prvostupňového správce daně, byla žalobci uložena na základě závěru učiněného správcem daně a potvrzeného žalovaným o tom, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno, resp. že neprokázal, že svým členům neposkytuje za úplaty služby ve smyslu ust. § 2 odst. 1 zákona o DPH. Podle názoru žalobce je však závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem pro uložení trestní sankce žalobci zcela nepostačující. Případný závěr o narušení hospodářské soutěže je nepochybně závěrem právním, jehož vyvození je úkolem daňového orgánu, případně Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže. Žalobce proto v žádném případě není povinen prokazovat, že se narušení hospodářské soutěže nedopouští. Uložení trestní sankce tudíž vychází z pouhého předpokladu, což je z hlediska standardů trestního trestání nepřipustné.
15. Žalobce uvedl, že podle ust. § 99 odst. 1 daňového řádu „Vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.“ V posuzované věci orgánem veřejné moci příslušným k posouzení otázky případného narušení hospodářské soutěže žalobcem je podle zákona č. 273/1996 Sb., o působnosti Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, ve znění předpisů pozdějších, Úřad pro ochranu hospodářské soutěže. Tento úřad však narušení hospodářské soutěže žalobcem v žádném rozhodnutí neshledal (viz ust. § 99 odst. 1 první věty daňového řádu). V posuzované věci otázku případného narušení hospodářské soutěže žalobcem posoudil žalovaný sám (viz ust. § 99 odst. 1 druhé věty daňového řádu). Zdejší soud však toto posouzení posoudil jako nedostatečné a nespolehlivé, když rozsudkem vydaným dne 26. dubna 2018 pod č. j. 31 Af 54/2016-123 uložil žalovanému

doplnit příslušná skutková zjištění: „Od daňového orgánu, který v rámci správního řízení aplikuje zákonná ustanovení vylučující osvobození od daně se tedy očekávalo, že v dané konkrétní věci provede podrobnou analýzu činnosti daňového subjektu tak, aby srovnáním s činnostmi subjektů pohybujících se na komerční bázi mohlo být postaveno najisto, že činností žalobce dochází k narušení hospodářské soutěže.“ (bod 64. citovaného rozsudku, zvýrazněno podtržením žalobce).

16. Za dané situace je podle názoru žalobce zcela na místě, aby žalovaný postupoval podle ust. § 99 odst. 1 třetí věty daňového řádu a obrátil se na základě zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže a o změně některých zákonů (zákon o ochraně hospodářské soutěže), ve znění předpisů pozdějších, s podnětem na Úřad pro ochranu hospodářské soutěže. Žalovaný pochybil tím, že tak neučinil. Jelikož otázka případného narušení hospodářské soutěže žalobcem nebyla spolehlivě zodpovězena, je dle žalobce žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalobce proto navrhl, aby soud na základě ust. § 48 odst. 2 písm. c) s. ř. s. řízení přerušil do doby, než o otázce případného narušení hospodářské soutěže žalobcem bude pravomocně rozhodnuto orgánem veřejné moci. Žalobce na základě standardů spravedlivého projednání trestní věci soudem ve smyslu Čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod dovozuje, že uložení trestní sankce v podobě pokuty za opožděné tvrzení daně je podmíněno tím, že orgán veřejné moci nejprve prokáže narušení hospodářské soutěže žalovaným. Protože se tak však doposud nestalo, je uložení pokuty v rozporu s Úmluvou, jakož i s Čl. 40 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Vypořádání odvolacích důvodů žalobou napadeným rozhodnutím

a) Nezohlednění přijatých zdanitelných plnění při stanovení daně a následný vliv na výši pokuty.

17. V doplnění odvolání ze dne 28. února 2018 proti platebním výměrům na pokutu za opožděné tvrzení daně vydaným dne 24. ledna 2018 žalobce namítal, že správce daně postupoval v rozporu s požadavkem na správné stanovení daně ve smyslu ust. § 1 odst. 2 d. ř., neboť při stanovení daňové povinnosti, ze které vycházejí rozhodnutí o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně, nezohlednil přijatá zdanitelná plnění na vstupu, u nichž žalobci vznikl nárok na odpočet daně. Na podporu tvrzení o porušení ust. § 1 odst. 2 daňového řádu žalobce odkázal na názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Ans 1/2007-91, dle něhož „Oním „správným zjištěním“ a „správným stanovením“ se má na mysli zjištění a stanovení daně právě v zákonné výši; nesprávné tak není pouze to, pokud daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i pokud odvedl více než měl, správce daně si toho je vědom, a přesto zůstává nečinný.“ Citovaný názor Nejvyššího správního soudu vychází dle žalobce z toho, že správce daně je povinen při stanovení daně přihlídnout k výhodám vyplývajícím pro daňový subjekt z úřední povinnosti, pakliže si je existence takových výhod správce daně vědom, a tedy nikoliv až na základě daňového tvrzení, nebo jiného projevu vůle učiněného daňovým subjektem. Podle názoru žalobce soudem zmiňované principy lze bez dalšího aplikovat i na posuzovaný případ i to přesto, že rozhodnutí prvostupňového správce daně byla vydána již za nové právní úpravy.
18. Nadto Nejvyšší správní soud, jak žalobce uvedl, k obsahu neurčitého pojmu správné stanovení daně v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, č. 3015/2014 Sb.

judikoval, že jelikož daňový řád upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, namísto dříve (tzn. v době účinnosti zákona o správě daní a poplatků) uplatňovaného hlediska fiskálního, platí, že *"správným zjištěním a správným stanovením daně není pouze stav, kdy daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i stav, kdy je zřejmé, že odvedl či odvede více, než by musel."* Citovaný právní názor Nejvyššího správního soudu lze považovat za ustálený, neboť obdobně tento soud judikoval např. v rozsudcích vydaných dne 23. srpna 2013 pod č. j. 5 Afs 83/2012-46, dne 13. prosince 2013 pod č. j. 5 Afs 65/2012-34, dne 15. ledna 2015 pod č. j. 9 Afs 191/2014-50, dne 29. října 2015 pod č. j. 5 Afs 18/2015-51, dne 13. září 2018 pod č. j. 5 Afs 27/2017-45 nebo dne 28. listopadu 2018 pod č. j. 3 Afs 12/2017-51. Podle názoru žalobce tudíž recentní judikatura ke správnému stanovení daně dává zcela za pravdu žalobci v tom, že správce daně anebo žalovaný pochybili tím, že při stanovení daňové povinnosti, ze které vycházejí rozhodnutí o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně, z úřední povinnosti nezohlednili přijatá zdanitelná plnění na vstupu, u nichž žalobci vznikl nárok na odpočet daně. Správce daně i žalovaný vedli a vedou s žalobcem několik na sebe navazujících daňových řízení spojených s prováděním zevrubného dokazování ohledně činnosti prováděné žalobcem. Nepochybně si tudíž museli být vědomi toho, že žalobce při své činnosti využívá přijatá zdanitelná plnění na vstupu rozhodná pro správné stanovení daňové povinnosti, avšak přesto zůstali nečinní.

b) Snížení pokuty v důsledku podání dodatečných daňových přiznání

19. Dále žalobce uvedl, že v doplnění odvolání ze dne 28. 2. 2018 proti platebním výměrům na pokutu za opožděné tvrzení daně vydaným dne 24. 1. 2018 namítal, že správce daně postupoval v rozporu s ust. § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, když za základ pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně nevzal poslední známou daňovou povinnost stanovenou na základě dodatečných daňových přiznání podaných dne 23. 11. 2017 a dne 28. 11. 2017 žalobcem.
20. Žalobce na tom, že *„pokuta by sice byla ukládána za opožděné podání řádného daňového přiznání, ovšem její výpočet, tj. délka prodlení a částka, ze které by byla vypočítávána, by se řídil dodatečným daňovým přiznáním"*, nespatřuje na rozdíl od žalovaného nic absurdního. Naopak, takový postup by byl zcela v souladu s platnou právní úpravou obsaženou v ust. § 2 odst. 5 druhé věty daňového řádu. Podle ust. § 2 odst. 5 druhé věty daňového řádu pokuta za opožděné tvrzení daně sleduje osud daně. To znamená, že pokud dojde ke změně výše poslední známé daňové povinnosti, při stanovení příslušenství daně v podobě pokuty za opožděné tvrzení daně je správce daně k této změně povinen přihlédnout. Správce daně i žalovaný tudíž porušili toto ustanovení daňového řádu tím, že v posuzované věci tak neučinili.

II. Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný uvedl, že žalobce byl rozhodnutím č. j. 318262/16/2701-40511-601065 ze dne 1. 3. 2016 registrován k DPH s účinností od 1. 1. 2013. Proti výše uvedenému rozhodnutí podal žalobce odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného č. j. 37881/16/5300-22443-711745 ze dne 26. 8. 2016 zamítnuto. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové shledal důvodnou a rozsudkem č. j. 31 Af 54/2016-123 ze dne 26. 4. 2018 rozhodnutí o odvolání č. j. 37881/16/5300-22443-711745 ze dne 26. 8. 2016 zrušil. Žalovaný následně dle pokynů soudu správci daně uložil doplnění skutkového stavu. V současné době je obnovené odvolací řízení ve stádiu před

seznámením žalobce s doplněním dokazování ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Po vydání rozhodnutí o registraci k DPH č. j. 318262/16/2701-40511-601065 ze dne 1. 3. 2016 žalobce (do)podal chybějící daňová přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2013 až leden 2016 (dále jen „předmětná zdaňovací období“), a to buď na výzvy vydané správcem daně, nebo později z vlastní iniciativy. S ohledem na skutečnost, že žalobce neakceptoval závěry učiněné správcem daně ve výše zmíněném rozhodnutí o registraci k DPH z moci úřední a v podaných daňových přiznáních vykázal svá uskutečněná plnění na řádku č. 50 (plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně), zahájil správce daně na DPH za předmětná zdaňovací období postupy k odstranění pochybností podle ust. § 89 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že v průběhu postupů k odstranění pochybností žalobce neprokázal oprávněnost vykazování hodnot na řádku č. 50 daňových přiznání, vydal správce daně platební výměry na DPH za předmětná zdaňovací období, ve kterých hodnoty na řádku č. 50 přeřadil na řádek č. 1 daňových přiznání (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku). Proti uvedeným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím č. j. 43930/17/5300-22443-711745 ze dne 16. 10. 2017 zamítl a platební výměry potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem č. j. 31 Af 46/2017 – 206 ze dne 20. 12. 2019 shledal důvodnou a rozhodnutí žalovaného č. j. 43930/17/5300-22443-711745 ze dne 16. 10. 2017 zrušil. Jako důvod pro zrušení krajský soud uvedl, že rozhodnutí o odvolání č. j. 43930/17/5300-22443-711745 ze dne 16. 10. 2017 odkazovalo a z velké části vycházelo ze závěrů rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o registraci žalobce k DPH, které bylo soudem zrušeno z důvodu nedostatečného zjištění skutkového stavu. Dne 24. 1. 2018 vydal správce daně platební výměry, proti nim podal žalobce dne 28. 2. 2018 odvolání, které bylo správcem daně zaevidováno pod č. j. č. j. 367482/18, č. j. 367557/18, č. j. 367576/18, č. j. 367585/18, č. j. 367599/18, č. j. 367613/18, č. j. 367620/18, č. j. 367631/18, č. j. 367652/18, č. j. 367659/18, č. j. 367685/18, č. j. 367694/18, č. j. 367705/18, č. j. 367722/18, č. j. 367740/18, č. j. 367753/18, č. j. 367769/18, č. j. 367783/18, č. j. 367804/18, č. j. 367818, č. j. 367832/18, č. j. 367843/18, č. j. 367857/18, č. j. 367878/18, č. j. 367899/18, č. j. 367918/18, č. j. 367931/18, č. j. 367948/18, č. j. 367993/18, č. j. 368009/18, č. j. 368016/18, č. j. 368021/18, č. j. 368038/18, č. j. 368062/18, č. j. 368077/18 a č. j. 368095/18. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný napadené platební výměry změnil.

22. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je otázka, zda byly platební výměry vydány v souladu se zákonem.

Neexistence předmětu daně

23. Žalovaný konstatoval, že zdejší soudem bylo zrušeno pouze rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o registraci žalobce k DPH a rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na DPH za předmětná zdaňovací období. Samotné rozhodnutí o registraci žalobce k DPH a platební výměry na DPH za předmětná zdaňovací období zrušeny nebyly. V souladu se zásadou presumpce správnosti správních aktů, podle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nicotný, případně nezákonný a přistoupí k jeho změně nebo zrušení (k uvedenému rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 140/2015–70 ze dne 29. 10. 2015), je tedy nutno na uvedená rozhodnutí správce daně hledět jako na rozhodnutí správná a zákonná. Obnovené odvolací řízení týkající se

odvolání proti uvedeným rozhodnutím ostatně právě probíhá a jeho výsledek nelze v tomto okamžiku předjímat.

24. S ohledem na výše uvedené považoval žalovaný námitky žalobce rozporující samotnou registraci žalobce k DPH či daňovou povinnost stanovenou platebními výměry na DPH za předmětná zdaňovací období za irelevantní a nesouvisející s předmětem tohoto soudního řízení. Pro posouzení zákonnosti platebních výměrů na pokutu za opožděné tvrzení daně je tak v této chvíli podstatná zejména skutečnost, že jak rozhodnutí o registraci žalobce k DPH tak i platební výměry na DPH za předmětné zdaňovací období nebyly zákonem předvídaným způsobem zrušeny, změněny či prohlášeny za nicotné. Případné námitky, které žalobce uplatňuje proti uvedeným rozhodnutím, tak má možnost uplatnit v rámci obnoveného odvolacího řízení vztahujícího se k uvedeným rozhodnutím, popř. následně v rámci správní žaloby.

Narušení hospodářské soutěže

25. Žalovaný uvedl, že otázky rozporující samotnou registraci žalobce k DPH patří do obnoveného odvolacího řízení týkajícího se odvolání proti rozhodnutí o registraci k DPH, nikoli do soudního řízení týkajícího se správnosti a zákonnosti platebních výměrů na pokutu za opožděné tvrzení daně. Rozhodnutí o registraci žalobce k DPH stejně jako platební výměry na DPH za předmětná zdaňovací období nebyla zákonem předvídaným způsobem zrušena, změněna či prohlášena za nicotná, a proto je na ně nutno i s ohledem na dosud neskončená obnovená odvolací řízení hledět jako na rozhodnutí správná a zákonná. Žalovaný taktéž nesouhlasí s návrhem žalobce na přerušení soudního řízení do doby, než o otázce případného porušování hospodářské soutěže rozhodne orgán veřejné moci. Zdejší soud, jak žalovaný uvedl, totiž ve svém rozsudku 31 Af 56/2017 – 152 ze dne 20. 12. 2019 konkrétně uvedl: „*Krajský soud však nemohl přisvědčit žalobní námitce, dle níž narušení hospodářské soutěže je možno považovat za správní delikt, který nebyl kompetentním orgánem zjištěn. Ustanovení § 61 písm. a) zákona o DPH totiž nevyžaduje, aby o narušení hospodářské soutěže bylo rozhodnuto kompetentním orgánem. Tento požadavek je vysloven pouze v ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH, které pak od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí odvozuje i okamžik, od kterého se veřejnoprávní subjekt považuje za osobou povinnou k dani. V projednávaném případě však zákonná úprava takovou podmínku neobsahuje. Žalobní námitka ohledně nedodržení podmínek daných ust. § 99 odst. 2 daňového řádu upravujícím institut předběžné otázky proto není důvodná.*“ Z výše uvedeného dle žalovaného vyplývá, že se soud ztotožnil s názorem žalovaného o tom, že ust. § 61 písm. a) zákona o DPH nevyžaduje, aby o narušení hospodářské soutěže bylo rozhodováno příslušným orgánem veřejné správy. Návrh žalobce na přerušení soudního řízení se tedy jednak zjevně netýká tohoto soudního řízení, ale řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného proti rozhodnutí o registraci žalobce k DPH, které však již bylo skončeno a jednak nemá zákonnou oporu.

Nezohlednění přijatých zdanitelných plnění při stanovení daně a následný vliv na výši pokuty

26. K tomu žalovaný uvedl, že argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 1/2007-91, ze dne 25. 7. 2007, je zcela nepřiléhavá. V něm byl stěžejní otázkou výklad ust. § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZSDP“). Toto ustanovení upravuje postup správce daně při zjištění, že vyměřená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné

daňové povinnosti. Správce daně v takovém případě vyměří daň dodatečně a současně ji předeře. Předposlední věta citovaného ustanovení pak uvádí, že tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost. V této souvislosti Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně je povinen doměřit daň z moci úřední i v případě, že tato je nesprávně vyšší. Žalobce se dle žalovaného taktéž mylí, pokud tvrdí, že současná právní úprava stojí na stejných principech, jako výše předestřená úprava obsažená v ZSDP. Žalovaný zdůraznil, že podle ust. § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, postupuje podle ust. § 145 odst. 2. daňového řádu, tj. vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání a stanoví mu náhradní lhůtu. Toto však ve zde posuzovaném případě nenastalo. Nesprávně tvrzenou daň (příliš nízkou) totiž správce daně zjistil již postupem k odstranění pochybností, v rámci kterého dospěl k závěru, že plnění vykazovaná žalobcem na ř. 50 daňových přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období nejsou plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet daně, ale naopak plněními zdanitelnými a v tomto smyslu následně žalobci vyměřil daň. V této souvislosti je potřeba zdůraznit, že žalobce v rámci postupu k odstranění pochybností nenamítal ani nijak neuplatňoval nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Rozhodnutí, které vstupy žalobce splňují podmínky uvedené v ust. § 72 a 73 zákona o DPH a které tudíž žalobce uplatní v rámci svých daňových přiznání, bylo zcela v kompetenci žalobce a správce daně v tomto ohledu nemohl z moci úřední nahrazovat svobodnou vůli žalobce. Žalovaný nerozporuje skutečnost, že obecný cíl správy daní (ust. § 1 odst. 2 daňového řádu) je v daňovém řádu oproti předchozí právní úpravě (ZSDP) postaven ve prospěch daňového subjektu na správném stanovení daně, nicméně i přesto nelze takto formulovaný obecný cíl správy daní vykládat extenzivně v tom smyslu, že by správce daně byl oprávněn daňovému subjektu doměřit daň z moci úřední jen proto, že se domnívá, že daňový subjekt mohl, avšak neuplatnil nárok na odpočet daně.

27. Krom toho, jak žalovaný zdůraznil, nárok na odpočet daně ani není třeba uplatnit v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém tento vznikl, ale v kterémkoli z následujících zdaňovacích období. V tomto ohledu byl tedy žalobce omezen pouze tříletou lhůtou počínající prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Z výše popsaného tedy vyplývá, že správce daně nebyl oprávněn nahrazovat vůli žalobce tím, že by při vyměření DPH za předmětná zdaňovací období v rámci postupu k odstranění pochybností uplatnil za žalobce nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění a tím žalobci snížil vyměřovanou daň. Žalobci nic nebránilo, aby v rámci řádných daňových přiznání, popř. v rámci postupu k odstranění pochybností, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uplatnil. Učinil-li tak žalobce až v rámci dodatečných daňových přiznání, nemůže být tato skutečnost kladena k tíži správci daně.

Snížení pokuty v důsledku podání dodatečných daňových přiznání

28. Žalovaný konstatoval, že přestože se žalobce v žalobě domáhá snížení pokuty za všechna předmětná zdaňovací období, dodatečná daňová přiznání podal žalobce pouze za zdaňovací období říjen 2014 a prosinec 2014 až leden 2016. Zmíněná dodatečná daňová přiznání s výjimkou dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2016 byla správcem daně vyměřena postupem podle ust. § 144 odst. 1 daňového řádu, tj.

v souladu s tvrzením žalobce. K samotné žalobní námitce žalovaný uvedl, že z dikce ust. § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu vyplývá, že pokuta za opožděné tvrzení daně se vztahuje vždy ke konkrétnímu vyměřovacímu, resp. doměřovacímu řízení a není tedy vypočítávána z poslední známé daně jako celku. Uvedené lze dovodit ze skutečnosti, že výše pokuty je vypočtena jako určité procento z částky stanovené daně, a to za každý den prodlení až do podání daňového tvrzení. V případě, že by správce daně při výpočtu pokuty za opožděné podání řádného daňového přiznání zohledňoval i pozdější podání dodatečného daňového přiznání, nebylo by podle ust. § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu možno stanovit konec prodlení žalobce (tj. kdy bylo daňové tvrzení nakonec podáno). V praxi by totiž došlo k absurdní situaci, kdy pokuta by sice byla ukládána za opožděné podání řádného daňového přiznání, ovšem její výpočet, tj. délka prodlení a částka, ze které by byla vypočítávána, by se řídil dodatečným daňovým přiznáním. Takový postup by však postrádal smysl a byl by zcela jistě v rozporu s dikcí ust. § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Uvedený závěr ostatně podporuje i relevantní judikatura správních soudů. V rozsudku č. j. 9 Afs 197/2018-53 ze dne 24. 1. 2019, se k charakteru pokuty za opožděné tvrzení daně vyjádřil Nejvyšší správní soud následovně: *„Pokuta vzniká přímo ze zákona bez možnosti jakéhokoli správního uvážení správce daně. Při nedodržení zákonem stanovené povinnosti podat ve stanovené lhůtě daňové tvrzení je předepsána „automaticky“ a není nijak limitována ani z hlediska osobního rozsahu, tj. je institutem se všeobecnou platností. Její výše je odvozena od výše daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení, nikterak tedy nereflexuje, na rozdíl od úroku z prodlení, aktuální „cenu peněz“.* Jak rovněž uvedl Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 24/14: *„Smyslem a účelem předmětné pokuty podle daňového řádu je sankce za nedodržení lhůty, která narůstá s časovým odstupem od zákonem předpokládané lhůty, a odráží tedy do jisté míry intenzitu porušení povinnosti.“* Z výše popsaného tedy dle žalovaného vyplývá, že pokuta za opožděné tvrzení daně se vždy vztahuje ke konkrétnímu vyměřovacímu, popř. doměřovacímu řízení, v rámci kterého bylo to které daňové přiznání opožděně podáno, popř. vůbec nepodáno, a její výše je tedy odvozena od výše daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení. Z uvedeného tedy, jak žalovaný zdůraznil, plyne, že výpočet pokuty nelze odvozovat z poslední známé daně, tj. v případě DPH ze součtu daně vyměřené a daně doměřené tak, jak namítá žalobce. Požadavek žalobce na snížení pokuty v důsledku podání dodatečných daňových přiznání (a doměření nižší daně) tudíž nemá oporu v zákoně.

III. Replika žalobce

Neexistence předmětu daně

29. Žalobce uvedl, že žalobní argumentace se odvíjí od ust. § 2 odst. 5 věty druhé daňového řádu podle kterého „úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.“. Podle zásady sledování osudu daně platí, že nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně způsobuje nezákonnost rozhodnutí o uložení pokuty, proto i v řízení o uložení pokuty lze namítat tytéž důvody nezákonnosti, které způsobily nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně.
30. Podle žalobce žalovaný ve svém vyjádření sice poukazuje na zásadu presumpce správnosti rozhodnutí o stanovení daně, avšak s žalobní argumentací se věcně nevypořádává. Přitom zásada presumpce správnosti správního rozhodnutí a zásada sledování osudu daně představují dva různé, jakkoliv spolu související, instituty. Žalovaný se proto mylí, když

z presumpce správnosti rozhodnutí o stanovení daně dovozuje správnost (zákonnost) rozhodnutí o stanovení pokuty. Zásada presumpce správnosti správního rozhodnutí vyjadřuje domněnku správnosti, bezvadnosti a platnosti rozhodnutí, a to až do doby, než je prokázán opak. Proto i rozhodnutí, které je vadné, je správné a platné, pokud není příslušným orgánem této své platnosti zbaveno (viz Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 211). V dané věci proto na příslušná rozhodnutí o stanovení daně, která jsou v současné době přezkoumávána v odvolacím řízení, je nutno nahlížet jako na správná a platná, což však nestvrzuje správnost (zákonnost) rozhodnutí o uložení pokuty, jehož přezkoumání je předmětem tohoto řízení.

31. Žalovaný, jak žalobce uvedl, odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 - 70. Ten se zabývá otázkou existence práva na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně na základě ust. § 254 odst. 1 daňového řádu v situaci, kdy správní soud zrušil rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, nezrušil však samotné rozhodnutí o stanovení daně (resp. v dané věci rozhodnutí o zajištění spotřební daně). Na základě zásady presumpce správnosti prvostupňového rozhodnutí zde Nejvyšší správní soud dovozuje, že úrok z neoprávněného jednání správce daně daňovému subjektu nenáleží, neboť nebyla naplněna hypotéza dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, právě proto, že prvostupňové rozhodnutí nebylo z důvodu jeho nezákonnosti zrušeno.
32. Podle žalobce je citovaný rozsudek na danou věc nepřiléhavý, neboť na rozdíl od prvostupňového a druhostupňového rozhodnutí v téže věci (o což šlo ve věci rozhodované Nejvyšším správním soudem) jsou rozhodnutí o stanovení daně a rozhodnutí o uložení pokuty (o což jde v dané věci) z hlediska presumpce správnosti na sobě navzájem zcela nezávislá. Ostatně žalobce se nedomáhá zrušení rozhodnutí o uložení pokuty z důvodu spočívajícího v tom, že rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně bylo zrušeno zdejší soudem. Žalobce v žalobě poukazuje na zákonný požadavek správného stanovení daně ve spojení se zásadou sledování osudu daně. Podle žalobce za správnou (zákonnou) lze považovat pouze výši pokuty vyčíslenou na základě správně stanovené výše daně. Jiná hlediska, než hledisko správnosti stanovení daně spočívající zejména v tom, na základě jakého dílčího daňového řízení (zda vyměřovacího či doměřovacího), či jaké formy projevu vůle daňového subjektu (zda formou dodatečného daňového přiznání, uplatněním důkazních prostředků v daňové kontrole či v odvolacím řízení atpod.) byla příslušná daň stanovena, jsou tudíž pro správné určení výše pokuty zcela nerozhodná. Proto i platnost závěrů žalovaného o tom, že „*pokuta za opožděné tvrzení daně se vždy vztahuje ke konkrétnímu vyměřovacímu, popř. doměřovacímu řízení*“, a že „*výpočet pokuty nelze odvozovat z poslední známé daně*.“ je podmíněna tím, že výše pokuty musí vycházet ze správně stanovené výše daně.

Nezohlednění přijatých zdanitelných plnění při stanovení daně a následný vliv na výši pokuty

33. Podle žalobce zásadní nedostatek závěrů žalovaného spočívá v tom, že žalovaný vůbec nebere do úvahy skutečnost, že pokuta za opožděné tvrzení daně má povahu trestu, resp. trestního obvinění ve smyslu ust. Čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a Čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod, jak na to žalobce poukazuje v článku II. žaloby ze dne 25. 11. 2020. Sankční povaha této pokuty byla kromě v žalobě ze dne 25.

11.2020 citované judikatuře konstatována např. i v nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Ústavní soud se v tomto nálezu mimo jiné zabýval i způsobem vzniku této pokuty ex lege, který vzhledem k existenci značného množství moderačních prvků při ukládání pokuty neshledal jako rozporný s principem proporcionality a tedy neústavní (viz bod [29] citovaného nálezu). Způsob vzniku pokuty ex lege spočívající ve stanovení pokuty v předem dané výši odvozené procentem z určitého základu, případně ohraničené minimální či maximální pevnou hranicí (viz bod [19] citovaného nálezu Ústavního soudu ČR) však podle žalobce nelze vydávat za důvod absence povinnosti daňových orgánů při ukládání pokuty ex offa přihlídnout ke všem okolnostem rozhodným pro stanovení správné výše daně, od které se výše pokuty odvíjí. Podle žalobce proto neobstojí tvrzení žalovaného, že při zohlednění těchto okolností žalovaný nemohl z moci úřední nahrazovat svobodnou vůli žalobce.

Snížení pokuty v důsledku podání dodatečných daňových přiznání

34. Podle žalobce povinnost daňových orgánů přihlídnout při ukládání pokuty ke všem okolnostem rozhodným pro stanovení správné výše daně nepochybně platí i v situaci, kdy žalobce uplatnil vůli k zohlednění přijatých zdanitelných plnění formou dodatečných daňových přiznání. Přitom právní názor zastávaný žalovaným, že „z dikce ust. § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu vyplývá, že pokuta za opožděné tvrzení daně se vztahuje vždy ke konkrétnímu vyměřovacímu, resp. doměřovacímu řízení a není tedy vypočítávána z poslední známé daně jako celku“, a tedy že „pokuta za opožděné tvrzení daně se vždy vztahuje ke konkrétnímu vyměřovacímu, popř. doměřovacímu řízení, v rámci kterého bylo to které daňové přiznání opožděně podáno, popř. vůbec nepodáno“ se ocitá v přímém rozporu s právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým v rozsudku ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019 -25 a potvrzeným v rozsudku vydaném dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020 - 32, viz zejména bod [26]: „[s]těžovatelově 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.“
35. Právní názor zastávaný žalovaným, že pokuta za opožděné tvrzení daně sleduje osud daně pouze v rámci jednotlivého vyměřovacího řízení (tzn., že pokuta se nemění např. v případě podání dodatečného daňového přiznání) koresponduje s názorem Městského soudu v Praze vysloveným v rozsudku ze dne 28. 6. 2017, č. j. 9 Af 30/2014 -25. Podle žalobce tento právní názor byl však nepochybně překonán novější výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu ČR.
36. Jak je již uvedeno výše, podle žalobce způsob vzniku pokuty ex lege nelze zaměňovat za povinnost daňových orgánů při ukládání pokuty ex offa přihlídnout ke všem okolnostem rozhodným pro správné stanovení příslušné daně. Proto i odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2019, č. j. 9 Afs 197/2018 - 53 je podle žalobce nepatřičný, neboť s argumentací žalobce se tento rozsudek míjí.
37. V řízení o přezkoumání pokuty soudem, jak žalobce uvedl, se nepochybně uplatňuje zásada plné jurisdikce (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ČR vydané dne 2. května 2017 pod č. j. 10 As 24/2015 - 71). Podle žalobce se význam

principu plné jurisdikce při přezkoumání pokuty zvyšuje tím, že v daňovém řízení nebyla pokuta přezkoumána nestranným orgánem tak, jak to vyžaduje ust. Čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod. Žalobce tudíž požadoval, aby zdejší soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí provedl vlastní dokazování a zohlednil přijatá zdanitelná plnění uplatněná žalobcem v daňovém řízení rozhodná pro správné vyčíslení výše pokuty, případně aby toto uložil za povinnost žalovanému.

Narušení hospodářské soutěže

38. Žalobce odkázal se na výše zmiňovaný princip správního trestání spočívající v povinnosti daňových orgánů přihlídnout při ukládání pokuty ke všem okolnostem rozhodným pro správné stanovení příslušné daně. Podle žalobce je proto argumentace žalovaného lichá.

IV. Přezkoumání věci krajským soudem

39. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
40. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že žalobce byl rozhodnutím Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 1. 3. 2016 č. j. 318262/16/2701- 40511-601065 registrován k dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 1. 2013. Proti tomuto rozhodnutí podal odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 8. 2016, č. j. 37881/16/5300-22443-711745, zamítnuto. Toto rozhodnutí bylo následně rozsudkem zdejšího soudu ze dne 26. 4. 2018, č.j. 31 Af 54/2016-123 zrušeno, když žalovanému krajský soud vytkl nedostatečné zjištění skutkového stavu. Je rovněž zřejmé, že žalobce podal chybějící daňová přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2013 až leden 2016, a to buď na výzvy vydané správcem daně, nebo později z vlastní iniciativy. S ohledem na skutečnost, že žalobce neakceptoval závěry učiněné správcem daně ve výše zmíněném rozhodnutí o registraci k DPH z moci úřední a v podaných daňových přiznáních vykázal svá uskutečněná plnění na řádku č. 50 (plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně), zahájil správce daně na DPH za předmětná zdaňovací období postupy k odstranění pochybností podle ust. § 89 daňového řádu.
41. Dále krajský soud zjistil, že vzhledem k tomu, že v průběhu postupů k odstranění pochybností žalobce dle názoru správce daně neprokázal oprávněnost vykazování hodnot na řádku č. 50 daňových přiznání, vydal správce daně platební výměry na DPH za předmětná zdaňovací období, ve kterých hodnoty na řádku č. 50 přeřadil na řádek č. 1 daňových přiznání (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku). Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 10. 2017 č. j. 43930/17/5300- 22443-711745 zamítl a platební výměry potvrdil. Toto rozhodnutí bylo následně zdejším soudem rozsudkem ze dne 20. 12. 2019, č.j. 31 Af 56/2017 zrušeno a to na základě žaloby podané žalobcem.
42. Dále je zřejmé, že dne 24. 1. 2018 vydal správce daně platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení daně, kterými žalobci uložil pokuty za opožděné podání daňových přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období. Proti platebním výměrům podal žalobce dne 28. 2. 2018 odvolání, na základě nichž byly tyto výměry změněny.

43. Nastalé skutkové okolnosti hodnotil krajský soud z pohledu ust. § 250 daňového řádu, dle něhož vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoli měl tuto povinnost nebo učinil-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší pěti pracovních dnů.
44. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je tedy posouzení, zda za daných skutkových okolností bylo povinností žalobce daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 až leden 2016 podat, či nikoliv.
45. Krajský soud souhlasí s názorem žalobce, že na pokutu za opožděné tvrzení daně lze aplikovat ust. § 2 odst. 5 daňového řádu, z něhož vyplývá, že *„Příslušenstvím 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.“* Z takto nastavené zákonné úpravy tak lze dovodit, že pokuty vzniklé podle daňového zákona lze považovat za příslušenství daně, takže, jak ostatně tvrdí i žalobce, nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně způsobuje nezákonnost rozhodnutí o uložení pokuty. Přitom předestřený princip akcesority se uplatní i na výši pokuty vyměřené dle zmiňovaného ustanovení daňového řádu.
46. Při posouzení předestřeného sporu mezi účastníky řízení vycházel krajský soud rovněž ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 27. 11. 2019, č.j. 1 Afs 54/2019-25, z níž vyplývá, že *„Soud však nemohl odhlédnout od toho, že pokuta za opožděné tvrzení daně představuje trest ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018 – 60, č. 3872/2019 Sb. NSS). Objektivní stránkou deliktu pokuty za opožděné tvrzení daně je nesplnění zákonné povinnosti spočívající v „nepodání“ daňového tvrzení (přiznání) či dodatečného daňového tvrzení (přiznání) vůbec, případně ve „zpoždění“ daňového subjektu se splněním této povinnosti, tzn. tvrdit (přiznat) daň ve stanovené lhůtě. Trestnost deliktu je založena na časovém aspektu. V praxi může docházet k různým situacím. Včasné řádné tvrzení a opožděné dodatečné tvrzení, jakož i další myslitelné situace, musí při ukládání pokuty najít konkrétní odraz. V návaznosti na nesplnění povinnosti je při výpočtu výše pokuty nutné zohlednit včasné tvrzenou (a stanovenou, resp. vyměřenou) výši daně. V tom případě totiž k deliktu nedochází, neboť povinnost (podat řádné daňové tvrzení ve stanovené lhůtě) byla splněna, toliko (obsahově) byla tvrzena nesprávná výše daně. Při výpočtu pokuty za opožděné dodatečné daňové tvrzení na daň vyšší než poslední známou daň musí tedy správce daně od konečné výše daně odečíst včasné tvrzenou (a vyměřenou) daň; ta není předmětem deliktu a nemůže se projevit ve výši uložené pokuty. Teprve z takto zjištěného rozdílu lze odvodit výši pokuty dle pravidel stanovených v § 250 daňového řádu.“* Nelze tedy odhlédnout od skutečnosti, že stanovená pokuta sleduje osud stanovené daně a to ve výši pravomocně vyměřené ve smyslu ust. § 147 daňového řádu. Pokud dojde ke změně výše stanovené daně, musí se změnit i výše uložené pokuty.
47. V projednávané věci je však zřejmé, že ve shora vzpomínaných soudních řízeních týkajících se přezkumu rozhodnutí žalovaného dotýkajícího se registrace žalobce k dani z přidané hodnoty a následně pak samotného vyměření této daně dospěl zdejší soud k nepochybnému závěru, že správce daně i žalovaný pro vyslovení závěrů o daňové povinnosti žalobce k dani z přidané hodnoty nedostatečně zjistili skutkový stav a nedostáli tak požadavku danému ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu.

48. Jestliže tedy daňovému řízení, které se týkalo registrace žalobce k dani z přidané hodnoty a následně samotnému vyměření této daně zdejší soud vytkl nedostatky ve zjištění skutkového stavu, nelze než dovodit, že tak správci daně chyběl ke stanovení pokuty za opožděné podání daňového přiznání zákonný podklad. Jak totiž plyne ze shora uvedené judikatury, stanovená pokuta za opožděné podání daňového přiznání sleduje osud stanovené daně a musí tedy vycházet z podkladů, které jsou postaveny na dostatečně zjištěném skutkovém stavu věci. Jestliže byly tedy zdejším soudem konstatovány při registraci k DPH a potažmo poté i při samotném vyměření DPH nedostatky v důkazním řízení, nemůže být dán směrodatný podklad ani pro výpočet příslušenství daně, kterým pokuta za opožděné podání daňového přiznání nepochybně je. Je přitom nerozhodné, že při soudním přezkumu bylo zrušeno pouze druhoinstanční rozhodnutí žalovaného a původní rozhodnutí správce daně bylo ponecháno v platnosti. Tato prvoinstanční rozhodnutí tak nenabyla právní moci a nelze je tedy považovat, vzhledem k absenci splnění požadavku právní moci, za platná rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu ust. § 147 daňového zákona.
49. Lze tak uzavřít, že za situace, kdy nebylo najisto postaveno, zda žalobci vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty za shora vzpomínaná zdaňovací období, nemohla mu ani vzniknout povinnost k úhradě pokuty za opožděné tvrzení daně. Požadavek správného stanovení daně ve spojení se zásadou sledování osudu daně, tak jak jej vyslovil žalobce v podané žalobě, tedy krajský soud považuje za případný. Vzhledem k takto vyslovenému závěru již není důvodné se dalšími žalobními námitkami zabývat.
50. Krajskému soudu proto nezbylo, než dle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušit pro nezákonnost a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný ve smyslu ust. § 78 odst. 5 uvedené právní úpravy vázán shora vysloveným právním názorem.
51. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 3 úkonů právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a replika k žalobě. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 3 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). To vše včetně DPH. Krajský soud uložil žalovanému takto vyčíslené náklady zaplatit do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou zástupce žalobce.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 17. prosince 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu