



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **NBV s. r. o.**, IČO: 26813653
sídlem Frýdecká 793, 720 00 Ostrava
zastoupený daňovou poradkyní Ing. Janou Slámovou
sídlem Ke Kamenině 453/18, 711 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2020, č. j. 17368/20/5100-31462-711896,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) uložil žalobci rozhodnutím ze dne 7. 8. 2018, č. j. 1581306/18/2701-70462-608286 (dále jen „platební výměr“), pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 16 380 Kč dle § 250 zákona

č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Správce daně uvedl, že žalobce nepodal řádné daňové přiznání k dani z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2018.

2. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný změnil platební výměr správce daně tak, že výrokovou část nahradil následujícím textem:

„[s]hora uvedený správce daně podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“),

r o z h o d l

o uložení pokuty výše uvedenému daňovému subjektu za opožděné podání daňového přiznání k dani z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2018, kdy lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dle § 13a odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů dne 31. 1. 2018 a daňové přiznání evidované pod č. j. 1801354634/18 bylo podáno dne 26. 6. 2018, tj. 146 dnů po stanovené lhůtě pro podání tohoto daňového přiznání, resp. 139 dnů prodlení následujících po 5 pracovních dnech od stanovené lhůty

ve výši

16 380.00 Kč,

ŠESTNÁCTTISÍCTŘISTAOSMDESÁT Kč.“

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce napadá rozhodnutí v celém rozsahu, neboť je považuje za nesprávné, nezákonné a nepřezkoumatelné. Napadeným rozhodnutím byl zkrácen na svých právech. Uvedl, že měl za zdaňovací období roku 2018 přiznanou daňovou povinnost ve výši 296 874 Kč v důsledku přenesení daňové povinnosti bez podání daňového přiznání za rok 2018. Daň z nemovitých věcí proto přiznal. Správce daně jej však neformálně upozornil na nesprávnost výše takto přiznané daně, a proto žalobce podal dodatečné daňové přiznání na částku 30 726 Kč, která představovala rozdíl oproti původní nesprávně přiznané daňové povinnosti. Žalobce tímto považoval záležitost za vyřízenou.
4. Postup správce daně, který žalobci vyměřil pokutu za opožděné tvrzení daně, považuje za nesrozumitelný a nepřezkoumatelný. Žalobce je toho názoru, že správce daně přehodnotil na základě přezkumného řízení dodatečné daňové přiznání na opožděně podané řádné daňové přiznání. Žalovaný poté dospěl k závěru, že správce daně uložil sankci v podobě pokuty oprávněně, nicméně sám zásadně změnil výrok platebního výměru. Správce daně odůvodnil uložení pokuty za opožděné tvrzení daně nepodáním daňového přiznání, naproti tomu žalovaný shledal důvod pro její uložení v pozdním podání daňového přiznání.
5. Žalovaný vycházel ze skutkového stavu, který nemá oporu ve správním spise, což je patrné i z vzájemně rozporných odůvodnění platebního výměru a napadeného rozhodnutí. Správce daně uložil pokutu za nepodání daňového přiznání a žalovaný za opožděné podání daňového přiznání. Žalobce nicméně namítl, že skutkový stav, jak jej popsal žalovaný, nenastal, protože žalobce nepodal dne 26. 6. 2018 řádné daňové přiznání. V tento den podal dodatečné daňové přiznání, přičemž svůj postup považuje za správný.

6. V případě daně z nemovitých věcí je nezbytné respektovat specifika této daně, zejména § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“). Podle tohoto ustanovení není třeba podávat daňové přiznání každoročně, nýbrž pouze pokud dojde ke změně okolností. Nepodání daňového přiznání je v případě daně z nemovitých věcí postupem legálním, daňový subjekt jím deklaruje a přiznává výši daně shodnou s daní stanovenou za předchozí zdaňovací období. Nedochozí tedy k situaci, že by daň nebyla přiznána, či že by nebylo možno daň stanovit, a nelze ani tvrdit, že si daňový subjekt neplní své daňové povinnosti. Žalobce se domnívá, že se jedná o podání daňového přiznání v materiálním smyslu. Jeho postup přitom bezvýhradně akceptoval správce daně vydáním platebního výměru a dodatečného platebního výměru.
7. Žalobce nezpochybňuje svou povinnost přiznat daňové povinnosti ve správné výši. V případě změn zapsaných do katastru dne 13. 4. 2018 nepředpokládal, že tyto změny mají být již předmětem daně a tedy součástí daňového přiznání podaného k 31. 1. 2018. Tento nedostatek nicméně obratem napravil v souladu s informací o vyměření daně z nemovitých věcí na rok 2018 ze dne 27. 4. 2018, č. j. 965249/18/2701-70462-608286. Dle žalobce proto ve spise nechybělo žádné podání, jehož absence by znemožňovala vyměření daně a zdůvodňovala uložení pokuty za nepodání řádného daňového přiznání.
8. Dále nesouhlasí s tím, že jeho podání označené jako dodatečné daňové přiznání bylo posouzeno jako řádné daňové přiznání postupem dle § 70 odst. 2 daňového řádu. Jeho podání bylo dodatečným daňovým přiznáním jak označením, tak obsahem. Postup správce daně považuje za nezákonný, neboť překročil své zmocnění dle § 70 odst. 2 daňového řádu. Jak vyplývá i z judikatury správních soudů, určitému a srozumitelnému úkonu nelze přikládat jiný smysl či jej za daňový subjekt domýšlet. Judikatura vychází z primární odpovědnosti podatele za obsah a označení podání a nelze tedy překvalifikovat podání, která jsou jasně označena, s určitým obsahem a kde není rozporu ve vůli podatele.
9. Žalobce proto namítl, že žalovaný nezákonnou překvalifikací podání žalobce dodatečně vytvořil skutkový stav pro své tvrzení, že řádné daňové přiznání bylo podáno po lhůtě. Tento skutkový stav však nemá oporu ve spise. Skutečný skutkový stav je takový, že dne 26. 6. 2018 žalobce podal dodatečné daňové přiznání, které bylo řádně označeno a které je přípustné i dle daňového řádu.
10. Vyjádřil také pochybnost o tom, do jaké míry je možné, aby podání bylo posuzováno dle okolnosti, o které neví, a nemůže ji ani ovlivnit. Touto okolností je okamžik vydání platebního výměru, který se toliko zakládá do spisu. Z odůvodnění uvedeného v bodě 41 napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce ani nemůže vědět, jaké podání má učinit, protože nemůže vědět, zda již byl vydán platební výměr. Z tohoto pohledu se tak stává daňové řízení jakousi loterií, kde daňový subjekt učiní podání a následně se dozví, jestli bylo správné (dodatečné daňové přiznání učiněné po vyměření daně) nebo nesprávné (dodatečné daňové přiznání učiněné po sdělení, že daň byla vyměřena, i když ve skutečnosti nebyla).
11. Správce daně vyměřil daňovou povinnost shodně jako v roce 2017, neboť uvedl, že vyměřil daň dle přeneseného daňového přiznání z roku 2017. Fyzické nepodání daňového přiznání k 31. 1. 2018 (tedy neučinění úkonu ze strany daňového subjektu) proto znamená přenesení daňového přiznání z roku 2017. K tomuto datu dochází k

podání řádného daňového tvrzení v materiálním smyslu. Vyměřovací řízení muselo být zahájeno, neboť bez jeho zahájení by vůbec nemohlo dojít k vyměření daně z nemovitých věcí (ve všech případech, v nichž dochází k přenesení daňové povinnosti z předchozích let). Dle § 91 daňového řádu je řízení zahájeno dnem, kdy správce daně učinil první úkon ve věci vůči osobě zúčastněné na správě daní. Ze spisu vyplývá, že dne 27. 4. 2018 vydal správce daně informaci o vyměření daně z nemovitých věcí. Úkon ve věci vyměření daně proto učiněn byl. Bez zahájení vyměřovacího řízení by totiž správce daně nemohl tušit, jaká daňová povinnost bude vyměřena. Pokud to dokonce věděl k datu 27. 4. 2018 zcela přesně, je nesporné, že minimálně k tomuto datu již muselo být vyměřovací řízení zahájeno. K datu podání dodatečného daňového přiznání dne 26. 6. 2018 bylo daňové řízení zahájeno již třikrát. Jednou z titulu konkludentního podání daňového přiznání na rok 2018, jednou z titulu úkonu správce daně a jednou z moci úřední.

12. Žalobce rovněž namítl, že žalovaný zásadním způsobem změnil nejen právní hodnocení věci, ale i skutkový stav, ze kterého vycházel při uložení sankce. V takovém případě však byl žalovaný povinen postupovat v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, s těmito novými skutečностями žalobce seznámit a umožnit mu, aby se k nim vyjádřil. To se ale nestalo. Některé argumenty uvedené v odvolání, které směřující proti odůvodnění, že nebylo podáno řádné daňové tvrzení, se přitom za takové situace stávají obsoletními. Tím spíš však měl žalovaný seznámit s tímto vývojem žalobce a umožnit mu se k němu vyjádřit.
13. Žalobce podal dne 6. 4. 2020 doplnění odvolání, ve kterém reagoval na výsledek přezkumných řízení. Ačkoliv žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce doplnil odvolání podáním ze dne 6. 4. 2020, v rozhodnutí schází vypořádání těchto odvolacích důvodů. Žalobce proto namítá, že napadené rozhodnutí je v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu, neboť nevypořádává všechny důvody, v nichž žalobce spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost rozhodnutí.
14. Uložení pokuty ve výši 5 % stanovené daně vyvolává dle žalobce důvodné pochybnosti o správnosti a ústavní konformitě aplikace práva. Žalobce se domnívá, že smyslem a cílem § 13a odst. 1 daňového řádu nebylo znemožnit daňovým subjektům jednoduchou nápravu i drobných pochybení a namísto toho ukládat automaticky sankci 5 % stanovené daně. Je přitom zjevné, že takováto výše sankce nijak nekoreluje se skutečnou mírou pochybení.
15. Žalobce navrhl, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a žalobní námitky, k nimž uvedl, že korespondují s námitkami obsaženými v odvolání. S odvolacími námitkami se přitom žalovaný vypořádal v plném rozsahu již v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na které odkazuje jako na součást vlastního vyjádření k žalobě.
17. K námitkám ohledně nepodání řádného daňového přiznání žalovaný uvedl, že odmítá tvrzení žalobce, že měl na zdaňovací období roku 2018 přiznanou daňovou povinnost ve výši 296 874 Kč na základě přenesené daňové povinnosti, tedy bez povinnosti podat řádné daňové přiznání na rok 2018. V případě žalobce došlo ke změně okolností

- rozhodných pro stanovení daně, a proto měl dle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí povinnost podat daňové přiznání nebo dílčí daňové přiznání a uvést výpočet celkové daně.
18. Žalovaný nepopírá, že platební výměr a dodatečný platební výměr na daň z nemovitých věcí byly vydány v rozporu s právními předpisy, a proto nařídil přezkoumání těchto rozhodnutí. Podotýká, že tato procesní pochybení správce daně nemají žádný vliv na zákonnost platebního výměru na pokutu, neboť žalobce podal daňové přiznání až dne 26. 6. 2018. Na základě okolností rozhodných pro stanovení daně z nemovitých věcí vznikla žalobci povinnost podat daňové přiznání (popř. dílčí daňové přiznání) na zdaňovací období roku 2018 ve lhůtě do 31. 1. 2018 (§ 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí), což však neučinil. Za nedůvodnou proto považuje námitku žalobce, že k vytýkanému pochybení vůbec nemohlo dojít, neboť žádné opožděné tvrzení daně v době vydání platebního výměru na pokutu nebylo obsahem správního spisu.
 19. Dále sdělil, že napadeným rozhodnutím pouze změnil výrok platebního výměru na pokutu v intencích usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 10 Afs 81/2019 - 42 (dle nichž výrok rozhodnutí o jiném správním deliktu musí obsahovat popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání). Část výroku, kterým správce daně rozhodl o uložení pokuty žalobci za opožděné tvrzení daně z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2018, nedoznala změny. Dle názoru žalovaného proto není důvodná ani námitka vzájemné rozpornosti platebního výměru na pokutu a napadeného rozhodnutí, protože nepřesnost odůvodnění platebního výměru na pokutu s ohledem na výše uvedené nemá žádný vliv na zákonnost předmětného rozhodnutí.
 20. Žalovaný je názoru, že námitky uplatněné žalobcem v doplnění odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení ze dne 4. 12. 2019, č. j. 1968138/19/2701-70462-608286, nejsou relevantní pro nyní posuzovanou věc. Žalobce nepodal žalobu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. proti rozhodnutí ze dne 19. 3. 2020, č. j. 11830/20/5100-31462-711896 (kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně ze dne 4. 12. 2019, č. j. 1384509/18/2701-70462-608286), ani proti rozhodnutí ze dne 20. 11. 2019, č. j. 47809/19/5100-31462-711896 (kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně ze dne 19. 3. 2019, č. j. 412860/19/2701-70462-608286).
 21. V rámci soudního řízení v projednávané věci nelze přezkoumávat zákonnost stanovené daňové povinnosti. Lze pouze přezkoumat naplnění zákonných podmínek pro vznik povinnosti žalobce uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu. Úkolem soudu tedy je zkoumat, zda existovala povinnost žalobce daňové přiznání podat a zda tak bylo učiněno ve stanovené lhůtě. Jinými slovy, zda byla pokuta za opožděné tvrzení daně správně stanovena z částky daně vztahující se ke lhůtě pro podání daňového přiznání do 31. 1. 2018, tj. z částky 327 600 Kč, zda byla použita správná sazba pokuty dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu a správný počet dnů prodlení.
 22. K namítanému nezákonnému postupu, jímž dle žalobce opomenul v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit jej s odlišným právním názorem a umožnit mu se k němu vyjádřit, žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení neprováděl dokazování ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Žalovaný pouze změnil platební výměr tak, aby obsahoval popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání v souladu s ustálenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu.

23. Napadené rozhodnutí nepovažuje ani za nepřezkoumatelné. Rozhodnutí je řádně odůvodněno a je zcela srozumitelné. Nepřezkoumatelnost nelze libovolně rozšiřovat a vztáhnout ji i na případy, kdy se orgán veřejné moci podstatou námitek zabývá a řádně vysvětlí, proč nepovažuje předestřenou argumentaci za správnou, ačkoliv výslovně nereaguje na veškeré myslitelné aspekty vznesených námitek. Žalovaný je přesvědčen, že se v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými námitkami. Svůj úsudek vyjádřil v logických návaznostech na skutková zjištění, ze kterých vycházel. Veškeré důkazní prostředky hodnotil jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech a přihlédl ke všem relevantním skutečnostem, které vyšly v řízení najevo. Skutečnost, že správce daně (žalovaný) hodnotí důkazy rozdílně od žalobce, nelze shledat nezákonným postupem, neboť je to právě správce daně (žalovaný), kdo provádí dokazování a hodnocení předložených důkazů. Nelze také zaměňovat nedostatečnost odůvodnění napadeného rozhodnutí za subjektivně pocítovanou nespokojenost s úrovní jeho odůvodnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 65/2007 - 169).
24. Žalovaný závěrem odkázal na náleze ze dne 30. 6. 2015, Pl. ÚS 24/14, ve kterém Ústavní soud shledal institut pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu ústavně konformním. Dle žalovaného je proto namísto odmítnout pochybnosti žalobce o tom, zda smyslem a cílem § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí je znemožnit daňovým subjektům jednoduchou nápravu i drobných pochybení a namísto toho ukládat automaticky sankci 5 % ze základu daně. Nelze tak přisvědčit ani námitce, že výše sankce dle § 250 daňového řádu se skutečnou mírou pochybení nijak nekoreluje.
25. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Replika žalobce

26. Žalobce na toto vyjádření reagoval replikou, ve které nad rámec již uvedeného sdělil, že z postupu správce daně nemohl nijak dovodit, že ho stále stíhá povinnost podat řádné daňové přiznání. Daňové řízení vede správce daně. Sám správce daně možnost pochybení na straně žalobce původně zcela vyloučil, a to vydáním sdělení o tom, že daňová povinnost byla již vyměřena. Toto sdělení správce daně dále potvrdil vydáním řádného platebního výměru na identickou výši daně. Žalobce nemohl nijak předpokládat, že by ho po vyměření daně na rok 2018 ve výši jím přiznané stále stíhala povinnost podat řádné daňové přiznání. Nemůže proto být za takové „pochybení“ ani sankcionován.
27. Platební výměr a napadené rozhodnutí jsou ve vzájemném rozporu, neboť v prvním je uložena pokuta za nepodání přiznání a v druhém za jeho opožděné podání. I tuto žalobní námitku shledává žalovaný nedůvodnou. Žalobce ovšem namítá, že pokud se žalovaný odvolává na výrok prvostupňového rozhodnutí, tak zjevně opomenul, že se jedná pouze o citaci názvu § 250 daňového řádu, který zní „*Pokuta za opožděné tvrzení daně*“. Jak je však patrné ze znění tohoto ustanovení, pod pojem opožděné tvrzení je zahrnuta jak situace, kdy je daňové přiznání podáno po lhůtě, tak situace, kdy není podáno vůbec. Lze tedy přisvědčit žalovanému do té míry, že v obou rozhodnutích byla uložena pokuta dle stejného ustanovení zákona a název příslušného paragrafu byl správně citován. Bližší úvahy a důvody, proč byla pokuta uložena, jsou však odlišné.
28. V odůvodnění platebního výměru je uvedeno, že řádné daňové přiznání nebylo podáno, což odpovídá obsahu spisu v roce 2018, kdy byl vydán řádný platební výměr na základě

přenesení daňové povinnosti z předchozího roku. V napadeném rozhodnutí je však již uvedeno, že pokuta byla uložena za to, že řádné daňové přiznání bylo podáno, avšak opožděně. Tvrzení žalobce o rozpornosti obou rozhodnutí tak odpovídá obsahu spisů v příslušných letech. Nadto se platební výměr jeví nepřezkoumatelným, protože se v něm uvádí, že řádné daňové přiznání sice nebylo podáno a přitom vyčísluje dobu prodlení ve dnech (není tedy seznatelné, proč nepodání přiznání nastalo právě po 139 dnech).

29. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že námitky obsažené v doplnění odvolání ze dne 6. 4. 2020 nemají relevanci ve vztahu k projednávané věci. Pokud totiž žalovaný staví své rozhodnutí právě na překvalifikaci podání žalobce (tvrzení, že řádné daňové přiznání skutečně bylo podáno), jsou námitky uvedené v doplnění odvolání ze dne 6. 4. 2020 zcela relevantní.
30. Žalobce rovněž uvedl, že na základě výkladu § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí učiněného žalovaným by se daň z nemovitých věcí stala jedinou daní, u níž by opomenutí nebylo možné napravit bez sankce. U ostatních daní (např. DPH, daně z příjmů, apod.) je opomenutí ve výši přiznané daně možno napravit dodatečným daňovým přiznáním, tedy bez sankce. V případě daně z nemovitých věcí, u které se daňové přiznání nepodává, znamená i drobné opomenutí vždy sankci v přesně dané výši, nijak nekorelující s mírou případného opomenutí. Nelze shledat smysluplné důvody, proč by objektivně shodná situace (náprava opomenutí na straně daňového subjektu) měla u různých daní v rámci jednoho daňového řádu vyústit v různé důsledky - u daně z nemovitých věcí v sankci, zatímco u ostatních daní v možnost podat dodatečné daňové přiznání bez sankce.

V. Posouzení věci krajským soudem

31. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný udělili k takovému projednání věci souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobu shledal nedůvodnou.
32. Jádrem sporu je v této věci posouzení otázky, zda žalobce porušil povinnost podat daňové přiznání k dani z nemovitých věcí dle § 13a zákona o dani z nemovitých věcí v důsledku změny okolností rozhodných pro stanovení daně ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím a zda se v případě podání ze dne 26. 6. 2018 (označené jako *dodatečné daňové přiznání*) jednalo o opožděně podané daňové přiznání. Krajský soud rovněž posuzoval otázku, zda žalovaný porušil v rámci jeho postupu v odvolacím řízení § 115 odst. 2 daňového řádu tím, že žalobce neseznámil s odlišným právním názorem a neumožnil žalobci se k němu ve stanovené lhůtě vyjádřit.
33. Zákon o dani z nemovitých věcí upravuje v § 13a odst. 1 podávání daňového přiznání:

„Daňové přiznání je poplatník povinen podat příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období. Daňové přiznání se nepodává, pokud je poplatník podal na některé z předchozích zdaňovacích období nebo daň byla stanovena na některé z předchozích zdaňovacích období z moci úřední a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně. V tomto případě se daň vyměří ve výši poslední známé daně a za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí poplatníkovi se považuje 31. leden zdaňovacího období; správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem, platební výměr

nemusí obsahovat odůvodnění, založí se do spisu a nelze se proti němu odvolat. Na žádost daňového subjektu mu správce daně zašle stejnopis platebního výměru, a to do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel. 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 celkové daně“ (podtržení doplněno soudem).

34. Citované ustanovení tedy stanoví pravidlo, že přiznání k dani z nemovitých věcí se obligatorně podává v prvním roce a v dalších letech pouze při změně okolností rozhodných pro vyměření daně ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím nebo při změně v osobě poplatníka. V opačném případě není nezbytné daňové přiznání podávat a daň se vyměří ve výši poslední známé daně.
35. Pokuta za opožděné tvrzení daně je poté upravena v § 250 daňového řádu, který stanoví, že „[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši
- a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,
 - b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo
 - c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.“
36. Z předloženého správního spisu vyplývá, že v roce 2018 došlo u žalobce ke změnám na listu vlastnictví č. 11918 pro katastrální území Pouchov a obec Hradec Králové. Žalobce totiž podal žádost o vydání kolaudačního souhlasu s užíváním stavby SO 02 skladovací hala H 12, SO 01 přístavba skladovací haly H 10 na pozemcích p. č. 1980 a p. č. 1981. Magistrát města Hradec Králové vydal dne 29. 12. 2017 kolaudační souhlas s užíváním stavby. Tyto zkolaudované stavby byly zapsány na list vlastnictví č. 11918 dne 13. 4. 2018. Správce daně proto dospěl k závěru, že žalobci vznikla povinnost podat přiznání k dani z nemovitých věcí na rok 2018 do 31. 1. 2018, neboť v roce 2017 došlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně dle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí. Žalobce však tuto povinnosti nesplnil, neboť podal podání označené jako *dodatečné daňové přiznání* (již zohledňující zkolaudované stavby jako předmět daně) až dne 26. 6. 2018.
37. Žalobce k tomu namítl, že měl za zdaňovací období roku 2018 přiznanou daňovou povinnost ve výši 296 874 Kč (ve výši daňové povinnosti za předchozí zdaňovací období) v důsledku přenesení daňové povinnosti bez podání daňového přiznání za rok 2018. Daň z nemovitých věcí proto přiznal. Správce daně jej však neformálně upozornil na nesprávnost výše takto přiznané daně, a proto žalobce podal dodatečné daňové přiznání na částku 30 726 Kč, která představovala rozdíl oproti původní nesprávně přiznané daňové povinnosti. Žalobce tímto považoval svou povinnost za splněnou.
38. Krajský soud této námitce nemůže přisvědčit, jelikož v § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí nelze nalézt žádnou oporu pro žalobcem nastíněný výklad. Výše citované ustanovení jednoznačně stanoví postup, kterým jsou daňové subjekty povinny

se řídit. Vyplývá z něho, že žalobce není povinen podávat daňové přiznání toliko v situaci, pokud nedošlo k žádné změně ve skutečnostech rozhodných pro stanovení daně. Tato podmínka nicméně není v projednávané věci splněna s ohledem na výše shrnutá zjištění správce daně. Žalobce byl proto povinen přiznat daň z nemovitých věcí do 31. ledna příslušného zdaňovacího období buď podáním daňového přiznání nebo podáním dílčího daňového přiznání (§ 13a odst. 1 věta pátá zákona o dani z nemovitých věcí). S ohledem na samotný jazykový výklad § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí nelze souhlasit s názorem, že žalobce měl automaticky vyměřenou daň ve výši poslední známé daňové povinnosti, přestože v nesprávné výši neodpovídající objektivnímu stavu. Je to totiž daňový subjekt, kdo je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně (§ 135 odst. 2 daňového řádu).

39. V této souvislosti krajský soud odkazuje na rozsudek ze dne 5. 6. 2018, č. j. 4 Afs 48/2018 - 44, ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k obdobnému závěru: *„Nelze tak souhlasit s úvahou stěžovatele obsaženou v replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti, že při změně okolností rozhodných pro vyměření daně z nemovitých věcí a nepodání daňového přiznání by správce daně stanovil daňovou povinnost ze základu daně, který by mu byl znám, následně by daň doměřil a při výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně by vycházel z takto doměřené daňové povinnosti.“* Žalobní námitku je tedy třeba odmítnout jako nedůvodnou.
40. Žalobce rovněž namítl, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, který stanoví povinnost seznámit daňový subjekt s odlišným právním názorem odvolacího orgánu a umožnit mu se k takovému názoru vyjádřit. Žalobce se domnívá, že žalovaný v odvolacím řízení zásadním způsobem změnil nejen právní hodnocení věci, ale i skutkový stav, ze kterého vycházel při uložení sankce.
41. Žalobci lze přisvědčit v části této námitky, dle níž odůvodnění platebního výměru a napadeného rozhodnutí obsahují odlišné posouzení jeho podání ze dne 26. 6. 2018, přestože žalovaný ve svém vyjádření k žalobě tvrdí, že pouze doplnil chybějící popis skutku v souladu s požadavky judikatury Nejvyššího správního soudu. Zatímco v platebním výměru se uvádí, že *„řádne daňové přiznání nebylo podáno“*, v napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že *„daňové přiznání evidované pod č. j. 1801354634/18 bylo podáno dne 26. 6. 2018, tj. 146 dnů po stanovené lhůtě pro podání tohoto daňového přiznání, resp. 139 dnů prodlení následujících po 5 pracovních dnech od stanovené lhůty.“* K této změně v odůvodnění rozhodnutí došlo v důsledku toho, že žalovaný nařídil přezkoumání platebního výměru a dodatečného platebního výměru na daň z nemovitých věcí (nikoliv však platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně). Žalovaný totiž dospěl k závěru, že správce daně postupoval v rozporu s právními předpisy, zejména s § 13a zákona o dani z nemovitých věcí. Podání žalobce ze dne 26. 6. 2018 měl správce daně posoudit dle § 70 odst. 2 daňového řádu podle skutečného obsahu bez ohledu na to, jak je označeno, tj. jako řádné daňové přiznání na rok 2018, a v souladu s takto podaným daňovým přiznáním vyměřit daň z nemovitých věcí na rok 2018 platebním výměrem. Samotné podání žalobce nemohl posoudit jako dodatečné daňové přiznání, protože daňový řád neumožňuje doměřit daň na základě dodatečného daňového přiznání ve chvíli, kdy nebyla daň dosud pravomocně vyměřena a není tedy známa poslední známá daň. V daném případě měl správce daně posoudit podání označené jako dodatečné daňové přiznání jako řádné daňové přiznání, které bylo podáno po lhůtě pro podání daňového

přiznání a na základě tohoto daňového přiznání daň vyměřit. Údaje v takto podaném daňovém přiznání měl zohlednit již při prvotním vyměření daně v rámci platebního výměru ze dne 2. 7. 2018, č. j. 1384509/18/2701-70462-608286 (viz body 8 až 10 napadeného rozhodnutí).

42. Pokud tedy žalovaný dospěl k závěru, že správce daně měl posoudit žalobcovo podání odlišně a že postupoval v rozporu s právními předpisy, nemůže obstát tvrzení žalovaného o „pouhém“ doplnění popisu skutku. Krajský soud nicméně konstatuje, že postup žalovaného, který změnil platební výměr tak, jak je uvedeno v bodě 2 odůvodnění rozsudku, přesto není vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
43. Předně lze konstatovat, že výpočet výše pokuty za opožděné tvrzení daně (uložení sankce) je identický jak v platebním výměru, tak v napadeném rozhodnutí. Žalovaný pouze upravil odůvodnění uložení pokuty tak, aby odpovídalo závěrům plynoucím z přezkumného řízení, jehož výsledkem bylo zrušení dodatečného platebního výměru na daň z nemovitých věcí a změna platebního výměru na daň z nemovitých věcí rozhodnutím správce daně ze dne 4. 12. 2019, č. j. 1968138/19/2701-70462-608286. Výsledek přezkumného řízení nicméně nemá vliv na výši uložené pokuty, protože tu správce daně vyměřil správně již v platebním výměru.
44. Otázka posouzení podání žalobce jako dodatečného daňového přiznání nebo řádného daňového přiznání není předmětem soudního přezkumu v projednávané věci, protože byla řešena v jiném řízení, v němž správce daně rozhodl rozhodnutím ze dne 4. 12. 2019, č. j. 1968138/19/2701-70462-608286. Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 19. 3. 2020, č. j. 11830/20/5100-31462-711896 (proti tomuto rozhodnutí však žalobce nepodal žalobu). Pro účely přezkumu rozhodnutí o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně není rozhodné, zda podání žalobce ze dne 26. 6. 2018 bylo dodatečným daňovým přiznáním nebo řádným daňovým přiznáním. Současně není relevantní ani posouzení námítky směřující ke konkrétnímu okamžiku zahájení vyměřovacího řízení, protože se netýká napadeného rozhodnutí, nýbrž rozhodnutí ze dne 4. 12. 2019, kterým správce daně změnil platební výměr na daň z nemovitých věcí. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je rozhodná toliko skutečnost, že žalobce nesplnil svou povinnost podat daňové přiznání do 31. 1. 2018, jak mu ukládá § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí (viz bod 39 odůvodnění rozsudku).
45. Rovněž je třeba uvést, že smyslem povinnosti stanovené v § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit vydání pro odvolatele překvapivého rozhodnutí, které pro něho bude nepříznivé. Žalobce byl nicméně seznámen s právním názorem žalovaného nejpozději doručením rozhodnutí ze dne 4. 12. 2019, č. j. 1968138/19/2701-70462-608286, kterým správce daně změnil platební výměr na daň z nemovitých věcí. Pokud tedy žalovaný nijak neměnil výši uložené pokuty a její výpočet, nemůže být pro žalobce překvapivým doplnění odůvodnění ve smyslu závěrů plynoucích z nařízení přezkumných řízení, s nimiž byl plně obeznámen (byť v jiném řízení). Prvek překvapení tedy nemohl být změnou platebního výměru na pokutu naplněn, protože žalobce byl již delší dobu před vydáním napadeného rozhodnutí plně obeznámen s hodnocením jeho podání ze dne 26. 6. 2018 orgány finanční správy. Pakliže žalobce s tímto hodnocením nesouhlasil, měl prostor vznést své argumenty v řízení o odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 4.

12. 2019, případně v následné žalobě proti rozhodnutí o odvolání. Žalobu proti tomuto rozhodnutí však žalobce nepodal.
46. Krajský soud neshledal v napadeném rozhodnutí ani vadu v podobě nepřezkoumatelnosti vypořádání odvolacích důvodů uvedených v doplnění odvolání ze dne 6. 4. 2020. Pokud žalobce uvedl, že se tímto způsobem snažil reagovat na výsledek přezkumných řízení, je na místě opětovně uvést, že tyto námitky již byly předmětem posouzení žalovaného v jiném odvolacím řízení, než které je předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci. Krajský soud přesto konstatuje, že napadené rozhodnutí netrpí vadou v podobě nepřezkoumatelnosti z důvodu absence vypořádání odvolacích námitek v podání žalobce ze dne 6. 4. 2020. Jak vyplývá z bodu 7 napadeného rozhodnutí, žalovaný vzal doplnění odvolání na vědomí, přičemž z odůvodnění je jednoznačně zřejmé, jak žalovaný vypořádal jednotlivé odvolací námitky. Žalovaný přehledně shrnul v bodech 26 až 37 skutkový stav a jeho právní posouzení (zohledňující i zmíněný výsledek přezkumných řízení) a následně na stranách 9 až 12 vypořádal konkrétní odvolací námitky. Je přitom nepochybné, že zejména v bodech 26 až 37 odůvodnění jednoznačně vymezil hodnocení podání žalobce ze dne 26. 6. 2018 a aplikaci § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí ve spojení s § 250 daňového řádu v konkrétním případě. Zejména z této části je přitom zřejmé (byť nemusí obsahovat výslovnou reakci na každou dílčí námitku obsaženou v doplnění odvolání ze dne 6. 4. 2020), z jakých důvodů žalovaný změnil napadené rozhodnutí a současně přitom rozhodl o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně ve stejné výši, jak učinil již správce daně v platebním výměru.
47. Pokud jde o námitku žalobce, který považuje uložení pokuty ve výši 5 % stanovené daně za nesprávné a neústavní, odkazuje krajský soud na nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, Pl. ÚS 24/14. Ústavní soud se zde zabýval ústavní konformitou § 250 daňového řádu, jenž upravuje povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Dospěl přitom k závěru, že „[n]avázání pokuty za opožděné tvrzení daně na výši daně, která je předmětem opožděného či vůbec nepodaného daňového tvrzení, proto bylo ze strany zákonodárce racionálním opatřením, které mimo jiné reflektuje škodlivost (nebezpečnost) daného deliktního jednání.“ Ani této námitce soud nemohl přisvědčit.

VI. Závěr a náklady řízení

48. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
49. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 25. dubna 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu