



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Faisala Husseiniho v právní věci žalobce: **K. B.**, zast. daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou, Straky 1, Zabrušany, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2022, čj. 39214/22/5300-21442-713254, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 3. 2023, čj. 141 Af 23/2022-39,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 3. 2023, čj. 141 Af 23/2022-39, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :****1. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (správce daně) registroval dne 19. 11. 2021 žalobce jako plátce DPH zpětně s účinností od 1. 1. 2019. V návaznosti na to vyzval žalobce k podání daňových přiznání k DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2019, květen a červen 2020, srpen až listopad 2020, duben 2021 a červen 2021. Žalobce daňová přiznání podal, a poté správce daně dne 28. 1. 2022 vydal platební výměry na DPH.

[2] Správce daně následně žalobci stanovil platebními výměry ze dne **31. 1. 2022** pokuty za opožděná tvrzení daně – daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období říjen 2019, listopad 2019, květen 2020, červen 2020, srpen 2020, září 2020, říjen 2020, listopad 2020, duben 2021 a červen 2021. Výše pokut se odvíjela od platebních výměrů ze dne 28. 1. 2022.

[3] Proti platebním výměrům na pokuty ze dne 31. 1. 2022 podal žalobce odvolání. Namítal, že daňové povinnosti byly vyměřeny chybně, neboť nebylo zohledněno, že zdanitelná plnění byla uskutečněna v režimu přenesené daňové povinnosti. Žalovaný

rozhodnutím ze dne **21. 10. 2022** platební výměry ze dne 31. 1. 2022 potvrdil a odvolání zamítl (jedná se o rozhodnutí, které je přezkoumáváno v nyní projednávané věci).

[4] Mezi podáním odvolání a vydáním rozhodnutí o odvolání ve věcech pokut za opožděná tvrzení daně podal žalobce dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období květen 2020, červen 2020, srpen 2020, září 2020, říjen 2020, listopad 2020, duben 2021 a červen 2021. Správce daně proto dne 20. 4. 2022 vydal dodatečné platební výměry na tato zdaňovací období. *Dodatečné platební výměry se tedy netýkaly zdaňovacích období říjen 2019 a listopad 2019.*

[5] Dne 20. 7. 2022 byla u žalobce zahájena daňová kontrola mj. za zdaňovací období květen 2020, červen 2020, srpen 2020, září 2020, říjen 2020, listopad 2020, duben 2021 a červen 2021 (opět se netýkala zdaňovacích období říjen 2019 a listopad 2019).

[6] O těchto skutečnostech, které nastaly po podání odvolání proti platebním výměrům ze dne 31. 1. 2022 na pokutu za opožděné tvrzení daně, žalovaný nevěděl.

[7] Po provedené daňové kontrole správce daně dne 30. 12. 2022 (tedy až po rozhodnutí žalovaného o odvolání ve věci pokut) vydal dodatečné platební výměry, v nichž za daná zdaňovací období stanovil výši daňové povinnosti tak, jak byla stanovena už v platebních výměrech ze dne 28. 1. 2022. Proti těmto dodatečným platebním výměrům ze dne 30. 12. 2022 podal žalobce odvolání.

[8] Proti rozhodnutí žalovaného **ze dne 21. 10. 2022** (ve věci pokut) podal žalobce žalobu, o které krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem rozhodl v jeho prospěch. Krajský soud dospěl k závěru, že výše pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu se neodvíjí od konkrétního daňového přiznání, ale od poslední známé daně (vycházel z judikatury NSS). Z praktického hlediska by tedy správce daně měl vyčkat na pravomocné stanovení daně. Současně krajský soud konstatoval, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ svého rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění. Žalovaný totiž vycházel z původních platebních výměrů na DPH, ačkoli dne 20. 4. 2022 byly vydány dodatečné platební výměry na DPH, od kterých se měla případně odvíjet výše pokuty podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť se jednalo o poslední pravomocně stanovenou daň. Žalovaný přitom měl k dispozici indicie, které svědčily o tom, že žalobce podá dodatečná daňová přiznání. Žalobce již v odvolání proti platebním výměrům na pokutu totiž namítal, že pokuty na základě platebních výměrů ze dne 31. 1. 2022 byly stanoveny v nesprávné výši, jelikož zdanitelná plnění uskutečněná žalobcem v podobě stavebních prací pro odběratele STRABAG Rail, a. s., spadají do režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona o DPH. Vlivem popsáných pochybení tedy žalovaný vycházel z nedostatečných skutkových zjištění, a proto krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný v řízení o žalobě argumentoval, že by měl krajský soud s ohledem na specifika věci zohlednit skutečnosti nastalé po vydání napadeného rozhodnutí (vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 30. 12. 2022). Krajský soud k tomu uvedl, že mu není známo, zda ke dni vydání rozsudku žalovaný rozhodl o podaném odvolání, které směřovalo proti dodatečným platebním výměrům na DPH ze dne 30. 12. 2022 na základě

pokračování

výsledků daňové kontroly za zdaňovací období leden až prosinec 2020, duben 2021 a červen 2021. Dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 12. 2022 byla za příslušná zdaňovací období opětovně stanovena DPH ve výši shodné s tou, jež byla žalobci vyměřena již platebními výměry ze dne 28. 1. 2022. Proti těmto dodatečným platebním výměrům ze dne 30. 12. 2022 žalobce podal odvolání. Vzhledem k tomu, že dle údajů žalovaného bylo odvolání podáno teprve dne 25. 1. 2023, soud předpokládá, že o odvolání dosud žalovaný nerozhodl. Případné rozhodnutí o odvolání by nepochybně žalovaný krajskému soudu bez prodlení předložil. I kdyby však již žalovaný o odvolání rozhodl, nepovažoval by to krajský soud za důvod pro odlišné rozhodnutí ve věci.

## 2. Kasační řízení

[10] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[11] Stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda je při výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně ve smyslu § 250 odst. 1 daňového řádu nutné vycházet z hodnoty daně stanovené v konkrétním vyměřovacím či doměřovacím řízení, které bylo či mělo být zahájeno konkrétním opožděně podaným tvrzením. Stěžovatel následně podáním ze dne 3. 5. 2023 vzal ohledně této námitky kasační stížnost zpět.

[12] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud zrušil rozhodnutí o odvolání v celém rozsahu, včetně té části výroku, již se zjištěná procesní vada netýkala ani dotýkat nemohla. Tato část výroku byla od zbytku výroku rozhodnutí o odvolání snadno oddělitelná. Krajský soud v napadeném rozsudku neodůvodnil, proč bylo nutné zrušit rozhodnutí v celém rozsahu. Konkrétně stěžovatel poukázal na to, že dodatečné platební výměry ze dne 20. 4. 2022 se netýkaly zdaňovacích období říjen 2019 a listopad 2019.

[13] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

## 3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] V projednávané věci je nesporný skutkový stav. Sporná je pouze otázka, zda měl krajský soud zrušit rozhodnutí stěžovatele i v části, která se týkala zdaňovacích období říjen 2019 a listopad 2019.

[16] Žalobou žalobce napadl rozhodnutí stěžovatele jako celek, tedy včetně části, která se týkala zdaňovacích období říjen 2019 a listopad 2019. V žalobě žalobce popsal rozhodné okolnosti. Popsal, že dodatečná daňová přiznání podal za zdaňovací období květen 2020, červen 2020, srpen 2020, září 2020, říjen 2020, listopad 2020, duben 2021 a červen 2021 (viz bod 17 žaloby). Následně žalobce v žalobě namítl, že žalovaný nevzal v úvahu změnu poslední známé daně, která byla v mezidobí učiněna. Žalobou se pak domáhal zrušení (celého) rozhodnutí žalovaného, které se však týká rovněž zdaňovacích období říjen 2019 a listopad 2019.

[17] Krajský soud poté napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného jako celek, a to včetně výroků, které se týkaly zdaňovacích období říjen 2019 a listopad 2019. Krajský soud však nijak neodůvodnil, proč zrušil celé rozhodnutí stěžovatele, ačkoli z napadeného rozsudku je zřejmé, že rušící důvody se týkají jen určitých zdaňovacích období. V tomto ohledu je tedy jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Není zřejmé, proč krajský soud do rušícího výroku zahrnul i zdaňovací období říjen 2019 a listopad 2019 (rozsudky NSS ze dne 9. 6. 2016, čj. 6 As 63/2016 - 40, či ze dne 30. 1. 2019, čj. 2 Ads 30/2018 - 39).

[18] NSS proto musí žalovanému přisvědčit, že krajský soud pochybil, pokud nevzal v úvahu, že rušící důvody se nevztahují ke zdaňovacím obdobím říjen 2019 a listopad 2019. S touto otázkou se krajský soud nevypořádal. V dalším řízení se tedy musí i s těmito zdaňovacími obdobími vypořádat a zváží otázku, zda lze na základě jím učiněných závěrů případně žalobu zčásti zamítnout a zčásti jí vyhovět.

[19] NSS v tomto ohledu odkazuje na svou dosavadní judikaturu (rozsudek ze dne 15. 1. 2020, čj. 4 Afs 366/2019-51, ze dne 29. 11. 2023, čj. 6 Afs 268/2022 - 42, či usnesení ze dne 17. 7. 2018, čj. 5 Afs 83/2017-103), která dovodila, že není *a priori* vyloučeno, aby soudy ve správním soudnictví zrušily jen některý z výroků žalobou napadeného rozhodnutí nebo část některého z nich. Dělitelnost výroku rozhodnutí žalovaného přitom závisí nejen na výroku samotném, ale rovněž na oddělitelnosti posouzení skutkových a právních otázek, tedy na odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k tomuto výroku, resp. některé jeho části (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2008, čj. 2 As 45/2008 - 60, či ze dne 28. 8. 2013, čj. 8 As 93/2012 - 41). V rozsudku ze dne 20. 9. 2022, čj. 4 Afs 306/2020-70 (viz bod 42), pak NSS dospěl k závěru, že obsahuje-li rozhodnutí o odvolání výrok, v němž jsou uvedena všechna rozhodnutí správce daně (zde dodatečné platební výměry), proti kterým bylo podáno odvolání, je možné „prostřednictvím čísel jednacích jednotlivých rozhodnutí správce daně jednoznačně vymezit, která část výroku rozhodnutí žalovaného se zrušuje, resp. která rozhodnutí správce daně se zrušují, a krajský soud nepochybil, pokud tak učinil“. Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 21. 2. 2023, sp. zn. IV. ÚS 3280/22.

#### 4. Závěr a náklady řízení

[20] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[21] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 20. června 2024

pokračování

Ondřej Mrákota  
předseda senátu