



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **F. C. spol. s r. o., IČO X**
sídlem K. 1159/3, X O.
zastoupena advokátem Mgr. Ing. Ladislavem Šmardou
sídlem Černochova 256/8, 779 00 Olomouc

proti

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

o žalobě na přezkum rozhodnutí ze dne 9. 8. 2023, č. j. 27022/23/5100-00460-704211

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 8. 2023, č. j. 27022/23/5100-00460-704211 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Ing. Ladislava Šmardy, sídlem Černochova 256/8, 779 00 Olomouc.

Odůvodnění:

1. Zákonná lhůta pro podání daňového přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2022 (dále jen „předmětné zdaňovací období“) uplynula dne 25. 1. 2023. Žalobkyně však v této lhůtě daňové přiznání za předmětné zdaňovací období nepodala. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) proto vyzval žalobkyni k podání řádného daňového přiznání k DPH za uvedené zdaňovací období výzvou ze dne 6. 2. 2023, ve které stanovil žalobkyni náhradní lhůtu pro podání daňového přiznání v délce 15 dnů od jejího doručení. Výzva byla žalobkyni doručena dne 6. 2. 2023. Náhradní lhůta pro podání

daňového přiznání stanovená výzvou marně uplynula dne 21. 2. 2023, přičemž žalobkyně podala daňové přiznání za uvedené zdaňovací období až po jejím uplynutí dne 22. 2. 2023.

2. V daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2022 žalobkyně vykázala daň ve výši 415 306 Kč. Vzhledem k tomu, že daňové přiznání bylo podáno po lhůtě stanovené výzvou ze dne 6. 2. 2023, rozhodl správce daně dle § 250 odst. 6 a § 145a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu platebním výměrem ze dne 29. 3. 2023, č. j. 575117/23/3101-51521-801036, ve výši 20 766 Kč (5 % stanovené daně).
3. Proti rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil.
4. Žalobkyně se domáhala alternativně vyslovení nicotnosti napadeného rozhodnutí i rozhodnutí správce daně, případně jejich zrušení. Žalobní body soud stručně shrnuje následovně.
5. První námitka žalobkyně směřovala k nenaplnění podmínek pro uložení pokuty správcem daně ve smyslu § 250 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně má za to, že dle dikce citovaného ustanovení je třeba kumulativně naplnit dvě podmínky: (i) nesplnění povinnosti ve lhůtě stanovené správcem daně ke splnění povinnosti (po stanovené lhůtě) a dále (ii) zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, avšak až v návaznosti na poskytnutou lhůtu správcem daně. Správce daně pak při stanovení pokuty posuzoval pouze první podmínku a pochybil, když zpoždění delší než 5 pracovních dnů posuzoval v návaznosti na původní termín zákona a nikoliv na lhůtu stanovenou správcem daně. Smyslem sankční normy je dle žalobkyně poskytnutí náhradní lhůty, čímž je jinak řádně organizovanému daňovému subjektu poskytnuta příležitost dobrovolného splnění povinnosti. Poskytne-li správce daně možnost náhradního provedení daňové povinnosti (výzvou), stanoví tím vyjma dodatečné lhůty zároveň nové limity pro uplatnění sankce v režimu daňového řádu.
6. Dále žalobkyně namítala, že i pokud by měla být shledána důvodnost uložení sankce, nelze souhlasit s její výší, neboť nedošlo ke korektivu dle § 250 odst. 7 daňového řádu, přestože dle zjištěných skutečností došlo ke splnění zákonné povinnosti nejpozději do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro její splnění. Dle názoru žalobkyně jí tak měla být uložena maximálně pokuta ve výši 0,05 % denně za každý následující den prodlení od 25. 1. 2023 do 22. 2. 2023 s tím, že ve smyslu § 250 odst. 7 daňového řádu měla být výše pokuty poloviční, tj. ve výši 2 912 Kč. Žalobkyně dále s odkazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu poukázala na nezbytnost aplikace zásady *in dubio mitius*.
7. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Vzhledem k opakování námitek žalobkyně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém podal zdůvodnění k jejím jednotlivým námitkám. K institutu předmětné pokuty doplnil, že z ustanovení §§ 145 a 250 daňového řádu je zřejmé, že pravidla v nich obsažená jsou na sobě nezávislá, přičemž v případě nesplnění dotčené povinnosti daňovým subjektem má správce daně povinnost vyzvat jej k podání řádného daňového tvrzení, k čemuž mu stanoví náhradní lhůtu. Nicméně jediný právní následek spojený s vydáním či nevydáním takové výzvy obsahuje samotný § 145 daňového řádu s tím, že pouze pokud správce daně výzvu vydá, může pak v případě, že jí daňový subjekt nevyhoví, vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč. Naopak § 250 odst. 1 daňového řádu na dané pravidlo neodkazuje a stanoví bezpodmínečné pravidlo o vzniku povinnosti hradit pokutu za opožděné daňové tvrzení za každý následující den prodlení

následující po 5. pracovním dni od uplynutí původní zákonné lhůty pro podání daňového tvrzení.

8. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Krajský soud rozhodl bez jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
9. V první řadě se krajský soud zabýval návrhem žalobkyně na vyslovení nicotnosti napadeného rozhodnutí a též platebního výměru vydaného správcem daně. Nicotnost představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí, které jsou natolik závažné, že pro ně nelze rozhodnutí vůbec označit za způsobilé vyvolat jakékoliv právní účinky. Tyto vady jsou vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. NSS), pročež by napadené rozhodnutí muselo být bez dalšího prohlášeno za nicotné, aniž by se jím soud jakkoliv zabýval po věcné stránce. Důvody nicotnosti jsou upraveny v § 77 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, resp. v § 105 daňového řádu a rovněž byly vymezeny judikaturou NSS (např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 3. 2013, č. j. 7 As 100/2010-65, č. 2873/2013 Sb. NSS). Jako nicotné lze označit rozhodnutí, které bylo vydáno absolutně věcně nepřislušným správním orgánem, rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu (např. uložení povinnosti neexistující osobě). Sama žalobkyně konkrétně nespécifikovala, o jakou vadu způsobující nicotnost by se mělo jednat, krajský soud sám pak žádný z možných důvodů nicotnosti neshledal ani v případě napadeného rozhodnutí, ani v případě platebního výměru správce daně.
10. Jádrem sporu je otázka výkladu ustanovení § 250 odst. 1 daňového řádu a zde uvedeného mechanismu vzniku povinnosti daňového subjektu uhradit pokutu. Skutečnost, že žalobkyně podala daňové přiznání za předmětné zdaňovací období až po lhůtě poskytnuté správcem daně, není mezi účastníky řízení sporná.
11. Předně třeba připomenout, že odpovědnost za tvrzení daně nese daňový subjekt (k tomu např. rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005–89), a to nejen co do tvrzené výše, ale také co do včasného podání. Jinak řečeno, břemeno tvrzení i břemeno důkazní podle daňového řádu stíhá primárně daňový subjekt (žalobkyni), čemuž odpovídá i postup správce daně, který při rozhodování o výši daně primárně vychází z tvrzení daňového subjektu. Jedním z nástrojů, pomocí něhož se zákonodárce snažil zajistit, aby daňové subjekty plnily povinnost k tvrzení daně včas, je právě pokuta za opožděné tvrzení daně daňovým subjektem (§ 250 daňového řádu), která představuje sankci za porušení této povinnosti. Z důvodové zprávy k daňovému řádu vyplývá, že nastanou-li předpokládané skutečnosti (opožděné tvrzení daně daňovým subjektem), povinnost uhradit pokutu ve stanovené výši vzniká přímo ze zákona.
12. Ke smyslu a účelu § 250 daňového řádu se vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. V něm mimo jiné uvedl, že: *„V posuzovaném případě je pokuta za opožděné tvrzení daně ukládána v souvislosti s nesplněním řádného podání daňového přiznání, přičemž její výše je odvozena od výše placené daně, narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s*

učiněním daňového tvrzení a má stanovenou minimální a maximální hranici pro případ, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Pokuta tedy vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené od daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení.“

13. Žalobkyně vykládá ustanovení § 250 odst. 1 daňového řádu tak, že pokud správce daně daňový subjekt vyzve k podání řádného daňového tvrzení, má se pětidenní lhůta má počítat až od konce této náhradní lhůty. Jakkoliv by jazykový výklad k takové interpretaci mohl nabádat, není tomu tak. Zákonem stanovená pětidenní lhůta je vázána na nesplnění povinnosti podat daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě. Pokud daňové přiznání není ve lhůtě podáno, ustanovení § 250 odst. 1 daňového řádu poskytuje liberační lhůtu 5 dní ke splnění povinnosti. Důvodová zpráva k dotčenému ustanovení výslovně hovoří o liberaci *prvních pěti dní, které daňový subjekt promešká.*
14. Jednoznačná interpretace dotčeného ustanovení nedávající prostor k výkladu dle představ žalobkyně pak vyplývá mj. z odborné literatury, s jejímiž závěry se soud plně ztotožňuje. *„Podmínkou pro vznik pokuty je nepodání daňového přiznání (i dodatečného daňového přiznání) včas; včasností pro účely vzniku povinnosti uhradit pokutu se rozumí jeho podání alespoň do pěti pracovních dnů poté, co uplynula zákonem stanovená lhůta pro jeho podání. (...) Nepodá-li daňový subjekt daňové tvrzení, ačkoli je to jeho povinnost, a neučiní tak ani dodatečně v náhradní lhůtě (po dobu, kdy tato povinnost trvá), pak se použije maximální výše pokuty, tj. 5 % ze stanovené daně (resp. 0,5% u celkové částky daně - viz výše), maximálně však 300 tis. Kč a minimálně 500 Kč. Bude se jednat o případy, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání, správce daně jej vyzve podle § 145 daňového řádu k jeho podání v dodatečné lhůtě a daňový subjekt přesto na tuto výzvu nezareaguje a daňové tvrzení nepodá. (...) Daňový subjekt je tedy právem potrestán, neboť nespolupracuje se správcem daně a výrazně tím ztěžuje správu daní. Dochází tak k odlišení případů, kdy si daňový subjekt uvědomí (byť se zpožděním) svou chybu a tuto se snaží napravit, od situace, kdy jeho nesoučinnost trvá.“* (MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: Komentář*. Nakladatelství Leges. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X).
15. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že náhradní lhůta stanovená výzvou k podání daňového přiznání nemá vliv na vznik povinnosti platit pokutu za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu, neboť nevyhovění této výzvě ve stanovené lhůtě má možný následek v případném vyměření daně podle pomůcek (§ 145 odst. 1 daňového řádu). Obdobně se soud ztotožňuje se závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2014, č. j. 30 Af 79/2012-23, který uvedl že: *„Ustanovení § 250 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, upravuje 5denní liberační lhůtu jako beneficium, kdy ještě nepodání daňového přiznání není sankcionováno pokutou. Tuto lhůtu nelze vykládat jako prodloužení lhůty k podání daňového přiznání, ale jako lhůtu, po jejímž uplynutí vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu.“* Jelikož předmětnou liberační lhůtu nelze vyložit jako prodloužení lhůty k podání daňového přiznání, tím spíše se nemůže jednat o prodloužení dodatečné lhůty stanovené správcem daně. Smyslem a účelem liberační lhůty je zákonná možnost daňového subjektu zprostit se odpovědnosti za porušení zákonné povinnosti podat daňové přiznání ve stanovené lhůtě. Ze všech výše citovaných závěrů jednoznačně plyne, že zákonem předvídaná pětidenní lhůta je pevně daná a je přímo navázána na poslední den zákonem stanovené lhůty pro splnění dotčené povinnosti. Následně správcem daně poskytnutá náhradní lhůta pro splnění dané povinnosti nemá na běh této liberační pětidenní lhůty žádný vliv. V žádném případě tak nedochází k nastavení nových limitů pro uplatnění sankce v režimu daňového řádu, jak mylně dovozuje žalobkyně. Žalobkyní dovozovaný

výklad lze tedy označit za chybný, protože první žalobní námitku soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

16. Druhá žalobní námitka se týkala aplikace § 250 odst. 7 daňového řádu, dle kterého je *výše pokuty za opožděné tvrzení daně poloviční, pokud (a) daňový subjekt podá daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a (b) v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání daňového tvrzení*. Žalovaný k tomu (bod 18 napadeného rozhodnutí) uvedl, že v případě žalobkyně nebyla splněna už podmínka pod písm. a) dotčeného ustanovení, tedy že by podala daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání. Tím, že žalobkyně nepodala daňové přiznání ani v náhradní lhůtě poskytnuté správcem daně výzvou ze dne 6. 2. 2023, bylo *ex lege* zahájeno vyměřovací řízení dle § 145 odst. 4 daňového řádu. Ve smyslu § 145a odst. 1 daňového řádu pak platí, že daňové tvrzení učiněné v průběhu vyměřovacího řízení je nepřipustné, tedy se k němu nepřihlíží, o čemž není třeba vydávat jakékoliv rozhodnutí. Daňové přiznání podané žalobkyní bylo proto nepřipustné a hledělo se na něj pro účely pokuty za opožděné tvrzení daně jako by nebylo vůbec podáno. Splnění další podmínky proto žalovaný dále nezkoumal.
17. Krajský soud se s žalovaným shoduje potud, že ve věci bylo *ex lege* zahájeno vyměřovací řízení marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě správce daně, tj. dnem 21. 2. 2023. Vyměřovací řízení tedy zahájeno bylo, o tom ostatně není mezi stranami sporu. Důsledek této skutečnosti pak spočíval v tom, že v souladu s ustanovením § 145a odst. 1 daňového řádu bylo následně (dne 22. 2. 2023) podané daňové přiznání žalobkyní nepřipustné, protože se na něj skutečně hledělo jako by učiněno nebylo. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní, že nepřipustnost daňového tvrzení má vztah pouze k vyměřovacímu řízení zahájenému ve smyslu § 145 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 145a odst. 1 téhož zákona, nikoli k uložení či výměře pokuty. Vyměřovací řízení ve věci zahájeno v důsledku opožděného tvrzení bylo a ukládaná pokuta dle § 250 daňového řádu byla přímým následkem této skutečnosti, tedy povinnost k její úhradě vznikla v přímé souvislosti s tím.
18. Krajský soud však shledal pochybení správce daně, následně aprobované žalovaným, v té okolnosti, že při stanovení náhradní lhůty ke splnění dotčené povinnosti ve výzvě ze dne 6. 2. 2023 nepřihlédl ke skutečnosti, že daňový řád dobrovolné podání daňového tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí zákonné lhůty spojuje s výměrou pokuty v poloviční výši (za současného splnění druhé stanovené podmínky). S přihlédnutím k tomu, že po uplynutí dodatečné lhůty stanovené správcem daně pro podání daňového přiznání nemohlo být daňové přiznání žalobkyně učiněno (§ 145 odst. 4 a § 145a odst. 1 daňového řádu), byla žalobkyně příliš krátkou lhůtou stanovenou správcem daně připravena o možnost podat daňové přiznání do 30 dnů od marného uplynutí lhůty k jeho podání dle § 250 odst. 7 daňového řádu a snížit svou pokutu na polovinu. Správce daně sice při stanovení náhradní lhůty vyšel ze základního zákonného požadavku pro její stanovení (§ 32 daňového řádu), avšak opomněl existenci tohoto specifického ustanovení, které dává daňovému subjektu možnost vyhnout se uložení pokuty v plné výměře. Je-li přitom taková možnost zákonem stanovena, nemůže být daňovému subjektu upřena postupem správce daně. Právě s ohledem na důsledek zakotvený v ustanovení § 145a odst. 1 daňového řádu musí správce daně při stanovení náhradní lhůty ke splnění povinnosti podat daňové tvrzení vzít v potaz ustanovení § 250 odst. 7 daňového řádu a stanovit náhradní lhůtu dostatečně dlouhou na to, aby měl daňový subjekt možnost dobrovolného splnění své povinnosti v zákonem favorizované

lhůtě 30 dnů po marném uplynutí lhůty k jejímu splnění a vyhnout se tak výměře pokuty v plné výši.

19. Popsaná procesní vada přitom zjevně mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, protože žalobkyně svou povinnost splnila dne 22. 2. 2023, tj. ve lhůtě 30 dnů dle § 250 odst. 7 daňového řádu. Skutečnost, že správce daně stanovil žalobkyni příliš krátkou náhradní lhůtu, se musí nutně projevit také v užití sazby pokuty. Pokud by totiž správce daně stanovil žalobkyni lhůtu odpovídající požadavkům § 250 odst. 7 daňového řádu, nedošlo by v nyní řešené věci k tomu, že žalobkyně nestihla svou povinnost splnit ani v dodatečné lhůtě, čímž by nedošlo k aplikaci sazby dle § 250 odst. 4 daňového řádu. Námitka žalobkyně je důvodná.
20. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný se bude zabývat tím, zda žalobkyně splnila podmínku upravenou v § 250 odst. 7 písm. b) daňového řádu. Jejím splněním se dosud nezabýval.
21. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl s ohledem na úspěch žalobkyně ve věci zavázán k náhradě žalobkyní účelně vynaložených nákladů. Takovým nákladem je zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí žalovaného ve výši 3 000 Kč. Dále náklady žalobkyně zahrnují odměnu advokáta za poskytnuté úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „AT“) v podobě přípravy a převzetí zastoupení a podání žaloby. Za každý úkon náleží zástupci žalobkyně odměna podle § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) AT ve výši 3 100 Kč, tj. celkem 6 200 Kč a dále paušální náhrada účelně vynaložených výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 AT, tj. celkem 600 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, přiznal mu soud její náhradu ve výši 21 % počítaných z částky 6 800 Kč, tj. ve výši 1 428 Kč. Celkové náklady žalobkyně činí 11 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 9. října 2024

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu