



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **K. B.**, narozený X,  
bytem X,  
zastoupen Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem,  
sídlem Straky 1, 417 71 Zabrůšany,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2022, č. j. 39214/22/5300-21442-713254,

takto:

- I. Ve vztahu k výrokům č. 1 a 2 rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 10. 2022, č. j. 39214/22/5300-21442-713254, **se řízení zastavuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 10. 2022, č. j. 39214/22/5300-21442-713254, **se ve výrocích č. 3 až 10 zrušuje** a věc **se v tomto rozsahu vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 3. 2023, č. j. 141 Af 23/2022-39, ve výši **8 171 Kč** do třiceti dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 10. 2022, č. j. 39214/22/5300-21442-713254, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 1. 2022, kterými byly žalobci stanoveny pokuty za opožděná tvrzení daně – daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (dále obvykle jen „DPH“) za jednotlivá zdaňovací období. Konkrétně se jednalo o platební výměr č. j. 185037/22/2501-50521-507177 za zdaňovací období říjen 2019 ve výši 8 305 Kč, č. j. 185045/22/2501-50521-507177 za zdaňovací období listopad 2019 ve výši 4 148 Kč, č. j. 185074/22/2501-50521-507177 za zdaňovací období květen 2020 ve výši 4 600 Kč, č. j. 185082/22/2501-50521-507177 za zdaňovací období červen 2020 ve výši 1 215 Kč, č. j. 185084/22/2501-50521-507177 za zdaňovací období srpen 2020 ve výši 3 114 Kč, č. j. 185091/22/2501-50521-507177 za zdaňovací období září 2020 ve výši 2 740 Kč, č. j. 185093/22/2501-50521-507177 za zdaňovací období říjen 2020 ve výši 3 257 Kč, č. j. 185101/22/2501-50521-507177 za zdaňovací období listopad 2020 ve výši 1 793 Kč, č. j. 185109/22/2501-50521-507177 za zdaňovací období duben 2021 ve výši 1 334 Kč, a č. j. 185116/22/2501-50521-507177 za zdaňovací období červen 2021 ve výši 2 182 Kč (dále jen „platební výměry na pokutu“). Žalobce se zároveň domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

### Žaloba

2. V úvodu žaloby nastínil žalobce situaci v daňovém řízení, kdy 3. 5. 2021 podal u správce daně přihlášku k registraci k DPH, ve které coby rozhodný den pro vznik povinnosti zákonné registrace plátce DPH deklaroval datum 23. 2. 2021. Správce daně však po prověření údajů v přihlášce zaregistroval žalobce coby plátce DPH se zpětnou účinností ode dne 1. 1. 2019. Následně správce daně vyzval žalobce k podání daňových přiznání ohledně DPH, což žalobce splnil, nicméně žalobci byly správcem daně uloženy pokuty za opožděné tvrzení daně. Spornou je dle žalobce otázka výše uložených pokut, když jinak co do základu pokut žalobce žádné námítky nemá.
3. Dle žalobce jsou pokuty v napadeném rozhodnutí vyčísleny chybně. Správně měla být pokuta vypočtena z částek odpovídajících poslední známé daňové povinnosti žalobce dle přehledu, který žalobce popsal v žalobě. Dle výpočtu žalobce zůstává pokuta stejná pouze za zdaňovací období říjen a listopad 2019. Za květen 2020 byla platebním výměrem stanovena pokuta 4 600 Kč, přičemž dle žalobce je správná výše pokuty 3 726 Kč. Za červen 2020 byla platebním výměrem stanovena pokuta 1 215 Kč, přičemž dle žalobce je správná výše pokuty 0 Kč. Za srpen 2020 byla platebním výměrem stanovena pokuta 3 114 Kč, přičemž dle žalobce je správná výše pokuty 1 535 Kč. Za září, říjen a listopad 2020 a za duben a červen 2021 byly žalobci platebními výměry stanoveny pokuty, avšak dle žalobce měly být pokuty za uvedená období ve výši 0 Kč. Žalovaný dle žalobce pochybil tím, že v napadeném rozhodnutí opomněl zohlednit změnu poslední známé daně, k níž v mezinárodním právu nic nebránilo v tom, aby stanovil pokutu na základě poslední známé daňové povinnosti žalobce, to znamená, aby žalovaný v odvolacím řízení moderoval výši pokuty stanovenou platebními výměry. Tento svůj názor žalobce opírá o § 2 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého pokuta sleduje osud daně, ve spojení se zásadou zákonnosti při ukládání správních sankcí.
4. Žalobce si je vědom toho, že povinnost k úhradě pokuty vzniká přímo ze zákona, avšak spornou je otázka určení výše pokuty pomocí principu sledování osudu daně. Dle žalobce je

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v zásadě nemyslitelné, aby za správnou (zákonnou) výši pokuty mohla být považována pokuta ve výši, která se odvíjí od nesprávně stanovené výše daně. Takto stanovená pokuta coby trestní sankce by proto byla uložena v rozporu se zásadou zákonnosti. Na podporu svého názoru žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32, (v žalobě uvedeno nesprávné datum vydání i č. j. zmíněného rozsudku, nicméně správné údaje soud dohledal dle obsahu citace, pozn. soudu), odkazujícího na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, přičemž žalobce zdůraznil názor Nejvyššího správního soudu, že je třeba pojem *stanovená daň* v § 250 odst. 1 daňového řádu chápat jako pravomocně stanovenou daň podle § 147 daňového řádu a že z praktického hlediska by měl správce daně s uložením pokuty vyčkat až do okamžiku pravomocného stanovení daně, přičemž v případě změny výše daně v odvolacím řízení by správce daně musel zasahovat i do platebního výměru týkajícího se pokuty.

### Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a posléze nastínil vývoj daňového řízení ohledně vydání platebních výměrů s tím, že dne 8. 1. 2022 podal žalobce daňová přiznání ohledně DPH, což vyústilo ve vydání platebních výměrů dne 28. 1. 2022 a následně dne 31. 1. 2022 byly vydány platební výměry na pokutu. Posléze v březnu 2022 podal žalobce dodatečná daňová přiznání, což vyústilo ve vydání dodatečných platebních výměrů dne 20. 4. 2022 na nižší daň v návaznosti na dodatečná daňová přiznání. Od července do prosince 2022 prováděl správce daně u žalobce daňovou kontrolu, po jejímž skončení vydal dne 30. 12. 2022 dodatečné platební výměry, jimiž byla DPH za příslušná zdaňovací období opětovně stanovena ve výši shodné s tou, jež byla žalobci vyměřena již platebními výměry ze dne 28. 1. 2022. Žalobce podal proti těmto platebním výměrům odvolání dne 25. 1. 2023, o kterém ke dni vyhotovení vyjádření k žalobě nebylo rozhodnuto.
6. Žalovaný se dále pozastavil u smyslu a účelu institutu pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu a úlohy správce daně (potažmo žalovaného) při jeho praktické aplikaci, kdy zdůraznil, že správce daně platebním výměrem pouze deklaruje výši, v níž má konkrétní daňový subjekt uhradit pokutu, aniž by byl správci daně dán prostor ke správnímu uvážení, v jaké výši a zda vůbec pokutu uloží, neboť algoritmus výpočtu pokuty je dán zákonem, přičemž v daném případě se jedná o § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Hlavním účelem existence institutu pokuty za opožděné tvrzení daně je dle žalovaného donucení daňového subjektu k podání včasného daňového tvrzení.
7. Dle žalovaného je třeba rozlišovat dvě situace, a to vyměření daně a doměření daně. Žalovaný je přesvědčen, že řízení vyměřovací a doměřovací (jakož i povinnosti s těmito související) nelze pro účely výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně vzájemně směšovat, a je toho názoru, že porušení povinnosti podat v zákonem stanovené lhůtě řádné daňové tvrzení a porušení povinnosti podat v zákonem stanovené lhůtě dodatečné daňové tvrzení představují v reálu dva různé skutky, za jejichž spáchání mohou být uloženy dvě vzájemně autonomní sankce – pokuta za opožděné podání řádného daňového tvrzení a pokuta za opožděné podání dodatečného daňového tvrzení. Z toho pak vyplývá, že pokuta ve smyslu § 250 daňového řádu je coby institut správního trestání vázána na skutek spočívající v pozdním podání daňového tvrzení – co pozdní podání daňového tvrzení, to nový skutek. Proto se dle žalovaného každá jednotlivá pokuta v daném smyslu (resp. základ pro její výpočet) logicky vztahuje ke konkrétnímu daňovému tvrzení, které byl daňový subjekt povinen podat v určité lhůtě, a je tedy přímo odvislá od výše daně ať již řádně či dodatečně stanovené na základě onoho konkrétního daňového tvrzení, nikoli od poslední známé daně za příslušné zdaňovací období. K tomuto žalovaný poukázal na shodný právní názor vyslovený v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2017, č. j. 9 Af 30/2014-25.
8. Žalovaný dále upozornil, že při posuzování žalobní argumentace nelze ustrnout toliko na příkladu vycházejícím z konkrétních skutkových kulís nyní projednávané věci, v níž se náhodou „podařilo“, že před rozhodnutím o podaném odvolání ohledně pokuty došlo ke snížení daňové povinnosti. Žalobcem prezentovaný právní názor vnímá žalovaný jako dvojsečný, když na jedné straně by obecné přijetí uvedeného názoru mohlo vyvolat zdánlivě pozitivní důsledky v podobě snížení původní výše pokuty v reakci na dodatečné snížení daňové povinnosti na konkrétní zdaňovací období, na straně druhé by vedlo ke značně negativním důsledkům pro daňové subjekty, v jejichž případě naopak dojde v důsledku nových zjištění k dodatečnému navýšení původně vyměřené daně. Typickým modelovým příkladem je dle žalovaného situace, v níž daňový subjekt podá opožděné řádné daňové tvrzení, za což je postížen pokutou úměrnou vyměřené dani, nicméně následně podá včasné Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dodatečné daňové přiznání na daň vyšší. V takovém případě by se daňovému subjektu dle logiky žalobní argumentace měla zvýšit i pokuta za opožděné tvrzení daně, jakkoliv již k novému deliktu v podobě nedodržení zákonné lhůty nedošlo. Akceptací žalobcem zastávaného výkladu by tak dle žalovaného nastal absurdní stav, v němž by jeden protiprávní skutek měl bezdůvodně vliv na všechna následující daňová tvrzení za dané zdaňovací období. Jednak by dle žalovaného bylo vůči konkrétnímu daňovému subjektu krajně nespravedlivé, aby se jeden jeho prohřešek, za který již byl potrestán pokutou, neomezeně promítal do budoucnosti, a „poskvrnil“ tak určité zdaňovací období natolik, že by se jej tento daňový subjekt již nezbavil. Především by pak při takovéto interpretaci § 250 daňového řádu docházelo ke zjevnému porušení odvěkové právní zásady *ne bis in idem*.

9. Co do nežádoucích praktických důsledků žalobcem prosazovaného názoru žalovaný dodal, že tento vyvolává interpretační nejasnosti též ve vztahu k případům, v nichž dojde k opožděnému podání řádného daňového přiznání (vedoucímu k uložení pokuty za opožděné tvrzení daně), a to o X dní, a následně též k opožděnému podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období na daň vyšší, a to o Y dní. Při aplikaci onoho právního názoru na kombinaci více skutků nedodržení lhůty pro podání daňových tvrzení vážících se k jednomu zdaňovacímu období není totiž dle žalovaného zřejmé, kolik dní prodlení by se pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně mělo brát v úvahu. Nelze tak dle žalovaného přehlédnout, že jediným typovým případem (mimo zcela učebnicového, v němž dojde k vyměření daňové povinnosti, která se již následně nijak nezmění), v němž by žalobcem zastávaný právní názor nevedl k nežádoucím a neakceptovatelným důsledkům, je pouze ten, ve kterém se žalobce ocitl v nyní projednávané věci. Toliko tato úzká výše z pomyslné množiny situací, jež mohou ve spleť každodenní praxi správy daní nastat, k akceptaci tohoto právního názoru dle žalovaného nestačí.
10. Žalovaný se tedy s argumentací žalobce neztotožňuje, a naopak je toho názoru, že žalobcem rozporované pokuty za opožděná tvrzení daně se vztahují nikoliv k daňovým povinnostem za zdaňovací období květen až červen 2020, srpen až listopad 2020, duben 2021 a červen 2021 jako takovým, nýbrž k porušení zákonné povinnosti podat daňová přiznání, jimiž byla DPH za tato zdaňovací období žalobcem tvrzena, ve lhůtě podle § 136 odst. 4 daňového řádu. Jakkoliv pak žalovaný obecně souhlasí s žalobcem v tom, že osud pokuty za opožděné tvrzení daně, která je příslušenstvím dle § 2 odst. 5 daňového řádu, sleduje osud daně, upozorňuje, že toto ustanovení je ve světle již uvedeného nutno interpretovat (restriktivně) tak, že onen osud je touto pokutou sledován toliko v rámci konkrétního probíhajícího vyměřovacího či doměřovacího řízení. Pro výši pokuty za opožděné tvrzení daně tak není směrodatné, zda po právní moci rozhodnutí o stanovení daně vyměřené či doměřené podle opožděně podaného daňového tvrzení došlo následně k její změně v podobě (dalšího) doměření, neboť je zřejmé, že stanovenou daní se ve smyslu § 250 daňového řádu rozumí daň stanovená na základě konkrétního opožděně podaného daňového tvrzení.
11. Jedná-li se pak o žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, žalovaný konstatoval, že právní názor v daném rozsudku vyslovený nelze na nyní projednávanou věc aplikovat, neboť v jím řešeném případě nedošlo konkrétními v mezidobí podanými dodatečnými daňovými přiznáními ke snížení daňové povinnosti ve smyslu § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nýbrž (obdobně jako v případě řešeném později vydaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32) ke snížení daňové ztráty reflektované pro účely pokuty za opožděné tvrzení daně v § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu, což představuje podstatný skutkový rozdíl proti případu žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

12. Žalovaný dále konstatoval, že jakkoliv v případě žalobce došlo v období po vydání platebních výměrů na pokutu k podání dodatečných daňových přiznání, tím následně k dodatečnému (a dočasnému) snížení DPH za příslušná zdaňovací období, a jakkoliv tento stav trval ještě v době vydání napadeného rozhodnutí, tuto dodatečně stanovenou nižší daňovou povinnost nebylo v odvolacím řízení možno zohlednit v souladu s § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, a je tak přesvědčen, že postupoval zcela správně, když nepřistoupil ke změně platebních výměrů na pokutu, která by tuto změnu ve výši daňové povinnosti reflektovala.
13. Žalovaný upozornil, že si je vědom pravidla, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, je však současně přesvědčen, že ve specifickém skutkovém kontextu nyní projednávané věci nelze při rozhodování o podané žalobě odhlédnout ani od vývoje, jež ve výši daňových povinností žalobce za příslušná zdaňovací období nastal po vydání napadeného rozhodnutí, a dále po podání žaloby. K dodatečnému (a dočasnému) snížení DPH stanovené za příslušná zdaňovací období došlo na základě podání dodatečných daňových přiznání, kterýžto krok žalobce učinil dne 17. 3. 2022, tedy v mezidobí mezi podáním blanketního odvolání proti platebním výměrům na pokutu a jeho doplněním. Nelze přehlédnout, že k tomuto kroku se žalobce uchýlil navzdory skutečnosti, že původní DPH za příslušná zdaňovací období byla platebními výměry na DPH vyměřena v souladu s tím, co on sám tvrdil v daňových přiznáních, podaných dne 8. 1. 2022. Dodatečné platební výměry na DPH reagující na dodatečná daňová přiznání žalobce nebyly dle žalovaného správcem daně vydány dne 20. 4. 2022 poté, co by se tento po komplexní úvaze s obsahem dodatečných daňových přiznání a s důvody pro jejich podání materiálně ztotožnil, nýbrž k jejich vydání došlo toliko formálně ve smyslu § 144 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný připouští, že správce daně v tomto případě na podání dodatečných daňových přiznání včas nezareagoval a nepřistoupil obratem k zahájení postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, která byla zahájena až v červenci 2022. Jak dle žalovaného plyne především ze zprávy o daňové kontrole ze dne 22. 12. 2022, důvod pro podání dodatečných daňových přiznání a požadování úpravy výsledné výše daňové povinnosti v souladu s hodnotami v nich deklarovanými žalobce, obdobně jako již svou odvolací argumentaci proti platebním výměrům na pokutu, staví na tvrzení, že zdanitelná plnění jím uskutečněná ve zdaňovacích obdobích květen až červen 2020, srpen až listopad 2020, duben 2021 a červen 2021 byla realizována v režimu přenesení daňové povinnosti, a na závěru, že tuto okolnost je nutno do výše výsledné daňové povinnosti promítnout.
14. Na zjištění, že v důsledku dodatečných daňových přiznání žalobce došlo dne 20. 4. 2022 k vydání dodatečných platebních výměrů na DPH, reagoval dle žalovaného správce daně zahájením daňové kontroly, jejímž předmětem byla mimo jiné žalobcem deklarovaná DPH za zdaňovací období květen až červen 2020, srpen až listopad 2020, duben 2021 a červen 2021. Na podkladě zjištění učiněných v rámci této daňové kontroly správce daně dle žalovaného rezolutně odmítl argumentaci žalobce ohledně režimu přenesení daňové povinnosti coby odporující jednoznačnému znění § 92a odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), jež v případě daňových subjektů, které nesplnily registrační povinnost podle § 94 odst. 1 zákona o DPH (tedy i v případě žalobce), aplikaci tohoto režimu v období, kdy takto protiprávně nebyly coby plátcí DPH registrovány, výslovně zapovídá. Důvod, na němž žalobce stavěl svá dodatečná daňová přiznání, se tak dle žalovaného ukázal být od počátku zcela lichým a evidentně neopodstatněným. Této skutečnosti si přitom žalobce dle názoru žalovaného musel být vědom již v době podání dodatečných daňových přiznání. Proběhlá daňová Shoda s prvopisem potvrzuje G. Z.

kontrola pak vyústila ve vydání druhých dodatečných platebních výměrů na DPH dne 30. 12. 2022, jimiž byla DPH za příslušná zdaňovací období opětovně stanovena ve výši shodné s tou, jež byla žalobci vyměřena již platebními výměry na DPH ze dne 28. 1. 2022. Žalovaný si je vědom, že takto opětovně doměřená daň nebyla v době vyhotovení vyjádření k žalobě doposud stanovena pravomocně a žalobce proti jejímu stanovení brojí odvoláním ze dne 25. 1. 2023. Žalovaný nechce předjímat výsledek odvolacího řízení, avšak přihlédně-li k faktu, že předmětný jediný žalobcův argument ve prospěch stanovení DPH za příslušná zdaňovací období ve výši nižší, než jaká byla původně vyměřena platebními výměry na DPH ze dne 28. 1. 2022, byl coby lichý již jednou vyhodnocen jím samotným v napadeném rozhodnutí, jeví se žalovanému pravděpodobné, že je toliko otázkou času, kdy bude v oné původní výši daň za příslušná zdaňovací období opětovně stanovena též pravomocně.

15. Žalovaný konstatoval, že ve světle faktu, že se žalobce uchýlil k podání předmětných dodatečných daňových přiznání v krátkém čase poté, co byla daň za tato období vyměřena v souladu s jeho výslovnými tvrzeními, a dále ve světle faktu, že jejich podání založil na argumentaci, jejíž neopodstatněnosti si musel být od počátku vědom, jeví se počínání žalobce toliko účelově míněným krokem, a to s cílem vyvolat účinky v podobě dočasného snížení DPH za příslušná zdaňovací období, a tím vytvoření prostoru pro argumentaci, na níž spočívá podaná žaloba. Je pak dle žalovaného otázkou, do jaké míry takto vyznívající procesní jednání a důsledky z něj formálně plynoucí zaslouží právní ochranu v probíhajícím soudním řízení, k čemuž žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48.
16. Žalovaný dále podotkl, že i kdyby se snad Krajský soud v Ústí nad Labem ztotožnil s žalobní argumentací a shledal, že výrok napadeného rozhodnutí v době jeho vydání neodpovídal tehdy panující skutkové situaci, vzhledem k vývoji nastalému po vydání dodatečných výměrů na DPH dne 20. 4. 2022, speciálně pak v období po podání žaloby, není pro zrušení napadeného rozhodnutí v rovině materiální dán reálný důvod. V takovém případě by totiž žalovaný, veden eventuálním závazným právním názorem soudu, zkoumal poslední výši DPH za příslušná zdaňovací období, jež byla v mezidobí opětovně stanovena ve výši původní, a ve výsledku by tak při výpočtu pokut za opožděná tvrzení daně vyšel z totožných vstupních hodnot jako při vydání napadeného rozhodnutí; to by nevyhnutelně vedlo k totožnému výsledku, neboť též ve zbytku by provedený výpočet zůstal beze změn. Případné vydání zrušujícího rozsudku by tak dle žalovaného za aktuálních okolností v praxi vedlo toliko k formálnímu vrácení věci zpět žalovanému, jenž by obratem vydal nové rozhodnutí o odvolání mající stejný výrok, jako nyní přezkoumávané napadené rozhodnutí.

### Replika žalobce

17. V replice ze dne 13. 2. 2023 žalobce vyjádřil nesouhlas s názorem žalovaného, že výše pokuty, která je dle § 2 odst. 5 daňového řádu příslušenstvím daně, sleduje osud daně pouze v rámci konkrétního probíhajícího vyměřovacího či doměřovacího řízení. Pro takový názor chybí dle žalobce zákonná opora, když naopak názoru žalobce dává za pravdu judikatura zmíněná již v žalobě, a to rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32, a ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25. K připomínce žalovaného, že uvedené rozsudky se týkaly snížení daňové ztráty dle § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu, pročez je nelze použít v nyní posuzované věci, žalobce uvedl, že zmíněný rozdíl je pro posouzení věci irrelevantní, neboť meritem sporu je výklad § 2 odst. 5 daňového řádu, tedy zda pokuta sleduje osud poslední známé daně. Na uvedenou otázku dává zmíněná judikatura

jednoznačnou odpověď, a proto byl žalovaný povinen zohlednit změnu poslední známé daně, ke které došlo před vydáním napadeného rozhodnutí.

18. Žalobce upozornil, že zmíněná judikatura se vyslovuje i k situaci, kdy ke změně daně dojde po nabytí právní moci platebního výměru na pokutu, když judikatura konstatuje, že je věcí správce daně, jak v takovém případě bude postupovat, a že nepřísluší soudu předjímat řešení možných nastalých situací. Z výše uvedeného lze podle žalobce za pomoci argumentu *a maiori ad minus* vyvodit závěr, že pokud zásada sledování osudu daně platí i v případě pravomocně uložené pokuty, potom pro pokutu uloženou nepravomocně, jak je tomu i v dané věci, platí tato zásada dvojnásob. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2017, č. j. 9 Af 30/2014-25, kterého se dovolává žalovaný, je tudíž podle žalobce nutno považovat za překonaný citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu.
19. Správnost názoru žalobce lze dovodit i ze standardů pro ukládání trestních sankcí, kdy dle žalobce v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 24. 1. 2019, č. j. 9 Afs 197/2018-53) ukládání pokuty „*musí podléhat stejnému režimu jako trestání za trestání ze 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).*“ Dle žalobce je nemyslitelné, aby rozhodnutí o uložení pokuty zůstalo v platnosti i v případě, že naplnění podmínek uložení pokuty v konkrétní výši (jejich postavení najisto) bylo úředně zpochybněno.
20. Žalobce upozornil, že žalovaný modeluje hypotetické případy, ve kterých by uložení pokuty následující osud poslední známé daně nemuselo být spravedlivé. Podle žalobce by ovšem obdobným způsobem bylo možné modelovat i situace opačné, kdy uložení pokuty v souladu s právním názorem zastávaným žalovaným je fiskálně výhodnější a z pohledu daňového subjektu nespravedlivé, ostatně tak je tomu dle žalobce i v dané věci. Argumentace předestřená žalovaným proto není dostatečně ucelená a komplexní (resp. tato argumentace je pouze jednostranná) na to, aby mohla vést ke zpochybnění žalobcem citované judikatury Nejvyššího správního soudu.
21. Ke snaze žalobce přesvědčit soud, aby nevycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí, nýbrž přihlédl k později nastalým skutečnostem, žalobce uvedl, že je argumentace žalovaného nemístná, neboť nejen že se tato argumentace zakládá na pouhých dohadách (spekulacích), ale především sám žalovaný by si měl být vědom toho, že podle čl. 95 odst. 1 Ústavy České republiky je soudce při svém rozhodování vázán zákonem, přičemž žalovaný by měl tuto skutečnost respektovat.

### Duplika žalovaného

22. V duplice ze dne 24. 2. 2023 se žalovaný ohradil vůči názoru žalobce, že argumentace žalovaného skutečnostmi nastalými po vydání napadeného rozhodnutí je nemístná. Uvedená argumentace byla dle žalovaného nezbytná s ohledem na značně osobitý vývoj skutkové situace, která panuje v nyní projednávané věci, pročez žalovaný považoval za potřebné informovat soud jak o cestě vedoucí k dočasnému formálnímu snížení daňové povinnosti za příslušná zdaňovací období, tak o následném postupu daňových orgánů a jeho dosavadních výsledcích.
23. Žalovaný zdůraznil, že DPH byla opětovně doměřena platebními výměry ze dne 30. 12. 2022 (byť zatím nepravomocně) ve výši totožné s tou, z níž žalovaný vycházel již při vydání napadeného rozhodnutí. Pokud by ještě před rozhodnutím o této žalobě došlo též k právní moci daného opětovného doměření, byl by žalovaný při zrušení napadeného rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

krajským soudem zavázán k tomu, aby při novém výpočtu výše pokut vycházel z totožných údajů, z nichž, byť s jiným odůvodněním, vycházel již při výpočtu předchozím. Striktní aplikace § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a ji sledující případné zrušení napadeného rozhodnutí by tak dle žalovaného v rovině materiální představovalo vnitřně vyprázdněný procesní krok, jenž by ve výsledku vedl pouze k opětovnému vydání rozhodnutí se shodným výrokem, jaký je stanoven již napadeným rozhodnutím. Takový postup, který by vyústil ve stejný výsledek, jenž už panuje nyní, by pak dle žalovaného bylo nutno mít za fakticky neúčelný, protože se nabízí otázka, zda s ohledem na tyto osobité okolnosti nyní projednávané věci neponechat napadené rozhodnutí v platnosti, navzdory eventuálnímu konstatování nesprávnosti právního názoru, ze kterého žalovaný při jeho vydání původně vycházel.

24. K uvedenému žalovaný podotýká, že takový styl uvažování není rozhodovací praxi správního soudnictví obecně nijak cizí. Dle žalovaného judikatura v minulosti dovodila hned několik situací, v nichž je nejen možné, ale přímo nutné pravidlo stanovené § 75 odst. 1 s. ř. s. prolomit a zohlednit rovněž skutkové okolnosti nastalé až po vydání přezkoumávaného správního rozhodnutí. Žalovaný dále vysvětlil ony specifické situace, přičemž uvedl, že netvrdí, že některý z těchto specifických případů je dán v nyní projednávané věci, nýbrž chtěl toliko ilustrovat, že § 75 odst. 1 s. ř. s. nepředstavuje za všech okolností nepřekročitelnou hranici, když naopak k aplikaci uvedeného ustanovení je mnohdy přistupováno poměrně kreativním způsobem.

#### Posouzení věci soudem

25. Soud konstatuje, že v této věci rozhoduje již podruhé. Předchozím rozsudkem ze dne 8. 2. 2023, č. j. 141 Af 23/2022-39, soud napadené rozhodnutí žalovaného v celém rozsahu zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Proti uvedenému rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, ve které po jejím částečném zpětvzetí uplatnil pouze jedinou kasační námitku, a to že zdejší soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného v celém rozsahu, včetně té části výroku, jíž se zjištěná procesní vada netýkala ani dotýkat nemohla. Žalovaný v kasační stížnosti argumentoval, že tato část výroku byla od zbytku výroku napadeného rozhodnutí snadno oddělitelná a že zdejší soud v napadeném rozsudku neodůvodnil, proč bylo nutné zrušit napadené rozhodnutí v celém rozsahu. Tuto argumentaci žalovaného Nejvyšší správní soud vyslyšel, když rozsudkem ze dne 20. 6. 2024, č. j. 10 Afs 59/2023-38, zrušil zmíněný rozsudek zdejšího soudu pro nepřezkoumatelnost a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku uvedl, že „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“, a dále uvedl, že „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.“ Zdejší soud podotýká, že citovaná pasáž představovala jediný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, když jak bylo uvedeno již výše, jiné kasační námitky nebyly uplatněny.
26. Krajský soud je dle § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) vázán názorem Nejvyššího správního soudu, a proto zvažoval oddělitelnost výroků napadeného rozhodnutí a možnost vyhovět žalobě jen zčásti, přičemž se zjištěnou procesní situací soud seznámil účastníky přípisem ze dne 14. 8. 2024.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Podáním ze dne 16. 8. 2024 žalobce sdělil, že bere žalobu zčásti zpět, a to ohledně zrušení výroků č. 1 a 2 napadeného rozhodnutí.

27. Soud shledal, že napadené rozhodnutí obsahuje 10 očíslovaných výroků, přičemž výrok č. 1 se týká pokuty za opožděné tvrzení daně za zdaňovací období říjen 2019 a výrok č. 2 se týká pokuty za opožděné tvrzení daně za zdaňovací období listopad 2019. Zbýlých 8 výroků napadeného rozhodnutí se týká pokut za další zdaňovací období. Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek zdejšího soudu právě z důvodu, že na zdaňovací období říjen a listopad 2019 se nevztahovaly rušící důvody uvedené v předchozím rozsudku zdejšího soudu, a to nedostatečně zjištěný skutkový stav. Ostatně i sám žalobce zmínil v žalobě, že za tato období byly pokuty vyměřeny ve správné výši, přesto se původně (před částečným zpětvzetím žaloby) domáhal zrušení celého napadeného rozhodnutí.
  28. Žalobce vzal svou žalobu zčásti zpět, a to ve vztahu k v žalobě požadovanému zrušení výroků č. 1 a 2 napadeného rozhodnutí. Částečné zpětvzetí žaloby je dispozitivním úkonem žalobce vyplývajícím z § 37 odst. 4 s. ř. s. Za nastalé procesní situace soud výrokem I. řízení zčásti zastavil v souladu s § 47 písm. a) s. ř. s. Tím zároveň odpadl Nejvyšším správním soudem ve zmíněném zrušujícím rozsudku vytýkaný problém, že rušící důvody použité zdejším soudem v předchozím rozsudku se netýkaly výroků č. 1 a 2 napadeného rozhodnutí.
  29. O zbylé části žaloby (zrušení výroků č. 3 až 10 napadeného rozhodnutí) soud rozhodl bez jednání v souladu s § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jelikož zrušil napadené rozhodnutí pro vadu spočívající v nedostatečných skutkových zjištěních, jak bude podrobněji specifikováno níže. Ostatně oba účastníci s rozhodnutím věci bez jednání souhlasili. Soud dále uvádí, že zbylá část odůvodnění tohoto rozsudku je (s výjimkou odůvodnění výroku o nákladech řízení) shodná s předchozím zrušeným rozsudkem, jelikož ke zrušení rozsudku zdejšího soudu došlo z procesních důvodů, aniž by se Nejvyšší správní soud zabýval meritem sporu mezi účastníky řízení, kdy navíc s ohledem na částečné zpětvzetí kasační stížnosti je zřejmé, že žalovaný neuplatnil v kasační stížnosti žádné věcné námitky. Za této situace nemá soud důvod odchylovat se od svého právního názoru ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu vysloveného v předchozím zrušeném rozsudku.
  30. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
  31. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
  32. Soud zjistil, že předložený správní spis je pouze kopií části správního spisu, což je patrně způsobeno tím, že originál správního spisu byl předložen soudu již dříve (15. 12. 2022) v souvisejícím řízení sp. zn. 141 A 37/2022, ve kterém se žalobce domáhá ochrany před nezákonným zásahem správce daně spočívajícím v nezákonném zahájení daňové kontroly
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

u žalobce na základě oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 22. 7. 2022, č. j. 1744508/22/2501-60561-508484. Soud proto vycházel nejen z předložené kopie části spisu, nýbrž i z originálu spisu předloženého v souvisejícím řízení.

33. Průběh správního řízení popisoval žalobce v žalobě a žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, přičemž soud konstatuje, že průběh správního řízení je mezi účastníky nesporný. Soud proto pouze pro přehlednost provedl níže rekapitulaci obsahu správního spisu.
34. Dne 3. 5. 2021 podal žalobce přihlášku k registraci plátce daně z přidané hodnoty, a to z důvodu naplnění podmínky stanovené v § 6 odst. 1 zákona o DPH, v níž coby rozhodný den, k němuž u něj došlo k přesáhnutí obrátu 1 000 000 Kč za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, deklaroval 23. 2. 2021. Na podkladě údajů uvedených v podané přihlášce a skutečností zjištěných z vlastní vyhledávací činnosti pojal správce daně pochybnosti o správnosti deklarovaného rozhodného dne, a naopak dospěl k závěru, že výši obrátu ve smyslu předmětného ustanovení žalobce překročil již v závěru roku 2018. Správce daně na základě vlastních poznatků dne 19. 11. 2021 vydal rozhodnutí č. j. 2303494/21/2501-00510-501067, jímž byl žalobce registrován coby (měsíční) plátce DPH zpětně s účinností od 1. 1. 2019 (toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 21. 12. 2021).
35. V návaznosti na shora uvedené vydal správce daně dne 27. 12. 2021 výzvy 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. Daňová přiznání za tato zdaňovací období byla žalobcem podána dne 8. 1. 2022. Dne 28. 1. 2022 vydal správce daně platební výměry, jimiž byla žalobci vyměřena DPH za uvedená období, přičemž se jednalo o „konkludentní“ vyměření daně ve smyslu § 140 odst. 1 daňového řádu, tedy v souladu s údaji žalobcem výslovně deklarovanými v podaných daňových přiznáních. Dne 31. 1. 2022 vydal správce daně platební výměry na pokutu, přičemž výpočet konkrétní výše daně pokuty za jednotlivá zdaňovací období vycházel z DPH, jak byla stanovena platebními výměry ze dne 28. 1. 2022. V odůvodnění platebních výměrů na pokutu správce daně vysvětlil, že žalobce podal daňová přiznání za příslušná zdaňovací období až dne 8. 1. 2022, přestože byl ve smyslu § 136 odst. 4 daňového řádu povinen tak učinit vždy do 25 dnů po uplynutí příslušného zdaňovacího období, a ocitl se tak v prodlení se splněním této povinnosti delším než 5 pracovních dní, pročež dospěl správce daně k závěru, že došlo k naplnění hypotézy § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu a žalobci vznikla povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně.
36. Proti platebním výměrům na pokutu podal žalobce odvolání. V rámci odvolacího řízení se žalovaný zcela ztotožnil se závěry správce daně, přičemž v napadeném rozhodnutí mimo jiné odmítl argument žalobce, dle něž došlo v části řešených zdaňovacích období k chybnému vyměření daňových povinností (od něhož se odvíjí výše stanovené pokuty), neboť nebylo zohledněno, že jím uskutečněná zdanitelná plnění v nich byla realizována v režimu přenesení daňové povinnosti. V tomto směru žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel z výslovného znění § 92a odst. 5 zákona o DPH, dle kterého režim přenesení daňové povinnosti nelze použít, pokud plátce, který poskytnul nebo přijal zdanitelné plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, a to až do dne nabytí právní moci rozhodnutí, jímž je jako plátce registrován, což je případ žalobce.
37. V průběhu odvolacího řízení ohledně platebních výměrů na pokutu dne 17. 3. 2022 podal žalobce dodatečná daňová přiznání, což vedlo k vydání „konkludentních“ dodatečných platebních výměrů ze dne 20. 4. 2022, jimiž byla žalobci nově stanovena DPH za příslušná zdaňovací období v nižší výši, než jak byla vyměřena platebními výměry ze dne 28. 1. 2022,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

od nichž byla odvozena výše pokuty. Důvodem pro podání oněch dodatečných daňových přiznání byl již zmíněný názor žalobce, dle nějž při stanovení daně nebylo zohledněno, že jím uskutečněná zdanitelná plnění byla realizována v režimu přenesení daňové povinnosti.

38. Oznámením ze dne 20. 7. 2022, č. j. 1744508/22/2501-60561-508484, byla správce daně zahájena u žalobce daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2020, duben 2021 a červen 2021.
39. Žalovaný svou argumentaci zakládal na vývoji řízení o doměření DPH v době po vydání napadeného rozhodnutí, kdy se domáhal toho, aby soud k nastalému vývoji přihlédl, k čemuž předložil i listiny, o kterých se ve vyjádření zmiňoval, vzniklé až po vydání napadeného rozhodnutí. Otázkou, z jakého skutkového a právního stavu má soud vycházet při posuzování žaloby (napadeného rozhodnutí), se bude soud zabývat níže, přičemž na tomto místě pro dokreslení vývoje řízení, kdy lze předpokládat nespornost dalšího průběhu řízení mezi účastníky (obdobně jako byl nesporný předchozí průběh správního řízení), soud stručně reprodukuje vyjádření žalovaného k žalobě. Výše zmíněná daňová kontrola byla ukončena oznámením ze dne 22. 12. 2022, č. j. 2417566/22/2501-60561-508484. Závěry správce daně učiněné na základě zjištění z této daňové kontroly byly předestřeny ve zprávě o daňové kontrole ze dne 22. 12. 2022, č. j. 2417451/22/2501-60561-508484, (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), přičemž správce daně především konstatoval, že žalobce byl v prověřovaných zdaňovacích obdobích povinen přiznat daň na výstupu „v běžném režimu“ ve smyslu § 20a zákona o DPH a odmítl jeho názor o realizaci uskutečněných zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, a to (shodně jako žalovaný v nyní projednávané věci) s poukazem na výslovné znění § 92a odst. 5 zákona o DPH, jež v případě žalobce, s ohledem na nesplnění registrační povinnosti, aplikaci tohoto režimu zapovídá.
40. Žalovaný dále ve vyjádření k žalobě uvedl a doložil platebními výměry, že na podkladě výsledků této daňové kontroly byly správce daně dne 30. 12. 2022 vydány dodatečné platební výměry, jimiž byla DPH za příslušná zdaňovací období opětovně stanovena ve výši shodné s tou, jež byla žalobci vyměřena již platebními výměry ze dne 28. 1. 2022. Proti těmto „druhým“ dodatečným platebním výměrům na DPH podal žalobce dne 25. 1. 2023 odvolání, o kterém dosud nebylo rozhodnuto.
41. Soud konstatuje, že mezi účastníky byla spornou otázkou výše pokut za opožděné tvrzení daně vyměřené dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, přičemž spor se týkal toho, jakým způsobem má být počítána pokuta v případě, kdy probíhá vyměřovací a posléze doměřovací řízení. Soud nepřehlédl, že žalovaný nově uplatnil ve vyjádření k žalobě argumentaci, která není obsažena v napadeném rozhodnutí, a snažil se tím zakrýt své níže popsané pochybení. Žalovaný totiž zjevně nebyl při svém rozhodování veden úvahami, které předestřel ve vyjádření k žalobě, nýbrž toliko dostatečně nezjistil skutkový stav potřebný pro své rozhodnutí a teprve dodatečně se pokusil toto pochybení napravit citovanou argumentací. Přestože vyjádření k žalobě nemůže sloužit ke zhojení vad správního řízení, shledal soud potřebným na argumenty žalovaného reagovat a danou spornou otázku vyjasnit.
42. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu *„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.“*
43. Podle § 141 odst. 1 věty třetí daňového řádu *„poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správce daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

44. Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu „*daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.*“
45. Žalovaný na podporu svého názoru, že se výše pokuty odvíjí od konkrétního daňového přiznání, poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2017, č. j. 9 Af 30/2014-25, dle kterého „*pokutu za opožděné tvrzení daně ve smyslu § 250 odst. 1 daňového řádu, je třeba vztáhnout k jednání daňového subjektu, spočívajícímu v opožděném podání daňového tvrzení. Výši pokuty je pak třeba odvodit od výše daně stanovené na základě tohoto tvrzení. Změna daňové povinnosti, která nastane až po uložení pokuty za opožděné tvrzení daně, není z hlediska zavinení daňového subjektu relevantní, a proto ani v případě, kdy následně na základě dodatečného daňového přiznání dojde ke snížení daně vyměřené za daně zdaňovací období, není správce daně oprávněn pokutu za opožděné tvrzení daně zpětně snížit.*“ Citovaný judikát však byl dle názoru soudu překonán novější judikaturou Nejvyššího správního soudu, na kterou poukázal žalobce.
46. Obdobnou argumentaci jako v nyní posuzované věci použil žalovaný v kasační stížnosti, která byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, ve kterém se uvádí: „*Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že v rámci dílčích daňových řízení je možné rozlišit mezi vyměřovacím a doměřovacím řízením. Naopak nelze s ním souhlasit v názoru, že pokuta (resp. základ pro její výpočet) se vztahuje pouze ke konkrétnímu daňovému přiznání, které byl daňový subjekt povinen podat v určité lhůtě, v daném případě tedy k řádnému daňovému přiznání a dani stanovené na základě tohoto řádného daňového přiznání, nikoli k poslední známé dani. Za prvé, poslední známá daň je poslední (dosud) pravomocně stanovená daň [srov. § 134 odst. 3 písm. a) bod 2 daňového řádu či § 141 odst. 1 téhož zákona], tedy daň stanovená zpravidla ve vyměřovacím řízení na základě řádného daňového přiznání. V tom si tedy stěžovatel sám protiřečí. Za druhé, pokuta za opožděné tvrzení daně, ač se její název může zdát zavádějící, se nevztahuje ke konkrétnímu daňovému přiznání, ale ke konkrétní dani (ve smyslu bodu [38] rozsudku), resp. daňové povinnosti. Zákon počítá s možností, že daňové přiznání nebude podáno vůbec, přesto výši pokuty stanoví s ohledem na výsledek správy daní – správně zjištěnou a stanovenou daň (srov. § 250 odst. 4 daňového řádu). Dle § 147 odst. 1 daňového řádu se daň stanoví rozhodnutím správce daně, nikoliv přiznáním (tvrzením) daňového subjektu. Ustanovení § 147 daňového řádu nečiní žádný pojmoslovný rozdíl mezi stanovením daně ve vyměřovacím či v doměřovacím řízení. Daň stanovená ve vyměřovacím řízení se započítím doměřovacího řízení stává daní poslední známou a stanovená daň bude až konečná daň stanovená v doměřovacím řízení (případně dalším navazujícím řízení). Zahájením doměřovacího řízení či jiného zákonem stanoveného řízení (eventuálně postupu), jehož výsledkem je nové pravomocné stanovení výše daně, se mění i výše příslušenství daně, které má reflektovat výši konečné (správně) stanovené daně. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že sám prvostupňový správce daně označuje konečnou daň (daňovou ztrátu) jako nově stanovená daňová ztráta.*“
47. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32, kterým byla zamítnuta obdobně argumentovaná kasační stížnost žalovaného, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Ani kasační námitka, podle níž se pokuta za opožděné tvrzení daně vztahuje ke konkrétnímu daňovému tvrzení, a nikoliv k poslední známé dani, nemá oporu v zákoně. Výklad zastávaný stěžovatelem („co pozdní podání, to nový skutek“) by dokonce mohl vést k porušení zásady ne bis in idem, podle níž nikdo nemůže být dvakrát trestán pro totožný skutek. Tato zásada, vyjádřená také v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a v čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, se aplikuje i v oblasti*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

*správního trestání (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. A 6/2003-44, č. 1038/2007 Sb. NSS). Předpokladem pro její uplatnění je totožnost skutku a totožnost pachatele správního deliktu. V této souvislosti soud pro úplnost poukazuje na povahu pokuty za opožděné tvrzení daně jakožto správního trestu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018-60, č. 3872/2019 Sb. NSS). Pokud by bylo možné uložit pokutu za opožděné řádné daňové přiznání, a ze shodného důvodu opožděnosti i za dodatečné daňové přiznání, byl by daňový subjekt trestán dvakrát, přestože by se tak dělo ve vztahu k jediné daňové povinnosti za jedno daňové období, totožnému pachateli a totožnému skutku. Výklad zastávaný stěžovatelem proto odporuje čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle něhož nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby“.*

48. Soud se ztotožňuje s citovanou judikaturou, která se de facto komplexně vypořádala s argumentací žalovaného k dané problematice, přesto však žalovaný shodnou argumentaci uplatňuje opětovně v nyní posuzované věci. Co se týče námitky žalovaného, že ve výše citovaných judikátech se jednalo o pokutu, která se odvíjela od stanovené daňové ztráty dle § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu, nikoli od stanovené daně jako v posuzované věci, soud uvádí, že tento rozdíl je nepodstatný, když argumentace Nejvyššího správního soudu je obecně použitelná ve vztahu k pokutám dle § 250 odst. 1 daňového řádu, jelikož konstrukce pokut v souvislosti s opožděným tvrzením daně a daňové ztráty je shodná. Pro úplnost soud uvádí, že v rozsudku ze dne 27. 9. 2022, č. j. 3 Afs 124/2020-33, se Nejvyšší správní soud zabýval přímo pokutou za opožděné tvrzení daně dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, přičemž dospěl ke stejným závěrům jako výše citovaná judikatura. Nejvyšší správní soud zároveň citoval z odborné literatury, která dospěla ke shodnému závěru: „Pro určení výše pokuty je nezbytné v první řadě znát výši stanovené daně, tj. daně uvedené v rozhodnutí o stanovení daně (§ 147). Z praktického hlediska by měl správce daně s uložením pokuty vyčkat až do okamžiku pravomocného stanovení daně. V případě změny výše daně v odvolacím řízení by správce daně musel zasahovat i do platebního výměru týkajícího se pokuty.“ (Rozeňal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, komentář k § 250).
49. Žalovaný nastínil v žalobě varianty situací, které mohou nastat (odlišné od nyní posuzované věci), kdy upozorňoval, že není jasné, jakým způsobem by se měla počítat pokuta v oněch dalších situacích. Soud konstatuje, že k této otázce se vyjádřil Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, ve kterém uvedl, že „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. (...) Soudu nepřísluší předjímat řešení situací v řízeních, ve kterých dojde ke změně základu pro výpočet pokuty dle § 250 daňového řádu, avšak lhůta k podání odvolání již dávno uplynula. Zvolí-li správce daně cestu mimořádných opravných nebo dozorčích prostředků, vydá-li rozhodnutí o příslušenství daně vždy spolu s vydáním rozhodnutí o nově stanovené dani či bude postupovat jinak. Tato otázka není předmětem projednávané věci.“ Soud souhlasí s citovaným judikátem, přičemž v posuzované věci k žádným komplikacím při výpočtu pokuty nedochází. Není proto třeba, aby se soud zabýval teoretickými situacemi, které mohou v budoucnu nastat v jiných věcech. Lze předpokládat, že časem se vyvine judikatura k této otázce v návaznosti na řešení otázky v jiných správních řízeních a navazujících soudních řízeních. V tuto chvíli je však bezpředmětné řešit žalovaným nastíněné teoretické aplikační problémy.
50. Soud dále shledal, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí vyžaduje zásadní doplnění, což vedlo soud ke zrušení napadeného rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jak bude vysvětleno níže.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

51. Soud zjistil ze správního spisu, že odvolací řízení ohledně platebních výměrů na pokuty bylo zahájeno podáním odvolání dne 2. 3. 2022. Dodatečná daňová přiznání na nižší DPH byla podána žalobcem dne 17. 3. 2022. Dodatečné platební výměry na nižší DPH byly vydány správcem daně dne 20. 4. 2022. Správní spis s odvoláním žalobce a svým stanoviskem předkládal správce daně žalovanému začátkem května 2022. Ve stanovisku správce daně k odvolání ze dne 3. 5. 2022 není žádná zmínka o tom, že byla podána dodatečná daňová přiznání a že byly vydány dodatečné platební výměry na nižší daň. Ve stanovisku k odvolání správce daně označil jednotlivé listiny správního spisu jako přílohy, přičemž z výčtu listin je zřejmé, že zde nejsou zmiňovaná dodatečná daňová přiznání ani dodatečné platební výměry. Lze tak usuzovat, že žalovaný v době vydání napadeného rozhodnutí vůbec nevěděl o tom, že v průběhu odvolacího řízení byla nově stanovena výše DPH za jednotlivá zdaňovací období. Nevědomosti žalovaného nasvědčuje i fakt, že se o dodatečných daňových přiznáních a dodatečných platebních výměrech nezmiňuje v napadeném rozhodnutí.
52. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu „*odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“
53. Podle § 114 odst. 3 daňového řádu „*vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.*“
54. Žalobce již v odvolání proti platebním výměrům na pokutu namítal, že pokuty byly stanoveny platebními výměry ze dne 31. 1. 2022 v nesprávné výši, jelikož zdanitelná plnění v podobě stavebních prací pro odběratele STRABAG Rail a. s. uskutečněná žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích spadají do režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH.
55. S ohledem na popsání skutečnosti shledal soud, že žalovaný na základě podaného odvolání mohl a měl mít pochybnosti o tom, zda v průběhu odvolacího řízení nedošlo ke změně výše daně v důsledku dodatečných daňových přiznání žalobce, byť se v odvolání žalobce pochopitelně nezmiňoval o vydaných dodatečných platebních výměrech, jelikož v té době ještě ony dodatečné platební výměry nebyly vydány. Vzhledem k postoji žalobce v odvoláních proti výměrům na pokutu zde však byl reálný předpoklad podání dodatečných daňových přiznání žalobcem. Tyto skutečnosti však žalovaný neprověřil. Zároveň soud shledává i určitou chybu ve vzájemné komunikaci mezi správcem daně a žalovaným, kdy správce daně předložil žalovanému správní spis bez dodatečných daňových přiznání ze dne 17. 3. 2022 a dodatečných platebních výměrů ze dne 20. 4. 2022 a ani o jejich existenci neinformoval žalovaného ve stanovisku k odvolání ze dne 3. 5. 2022. Správce daně pochybil, když žalovanému nepředložil podstatné dokumenty ze správního spisu. Uvedené pochybení správce daně však nemůže ospravedlnit postup žalovaného, který neměl poznatky o aktuálním skutkovém stavu (existenci dodatečných daňových přiznání a dodatečných platebních výměrů), jelikož správní řízení prvostupňové a odvolací tvoří jeden celek. Výsledkem nesprávného postupu žalovaného i správce daně je situace, kdy žalovaný vycházel v napadeném rozhodnutí z původních platebních výměrů na DPH, ačkoli dne 20. 4. 2022 došlo k vydání dodatečných platebních výměrů na DPH, od kterých se měla odvíjet výše pokuty. Ve smyslu výše citované judikatury se stanovenou daní, od níž se odvíjí pokuta dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, rozumí posledně pravomocně stanovená daň, tedy v daném případě daň stanovená v doměřovacím řízení dodatečnými platebními výměry ze

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dne 20. 4. 2022. Lze tedy uzavřít, že žalovaný vlivem výše popsaných pochybení vycházel z nedostatečných skutkových zjištění.

56. Žalovaný ve vyjádření k žalobě a duplice obsáhle argumentoval, že by měl soud s ohledem na specifika věci zohlednit skutečnosti nastalé po vydání napadeného rozhodnutí. Soudu není známa aktuální situace, zda ke dni vydání tohoto rozsudku žalovaný rozhodl o podaném odvolání, které směřovalo proti dodatečným platebním výměrům na DPH. Vzhledem k tomu, že dle údajů žalovaného bylo odvolání podáno teprve dne 25. 1. 2023, soud předpokládá, že o odvolání dosud nebylo žalovaným rozhodnuto, přičemž případné rozhodnutí o odvolání by nepochybně žalovaný soudu bez prodlení předložil. I kdyby však již žalovaný o odvolání rozhodl, nepovažoval by to soud za důvod pro odlišné rozhodnutí soudu.
57. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. *„při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.“*
58. Z výše uvedeného ustanovení je zřejmé, že soud musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Žalovanému lze přisvědčit, že judikatura ve více případech dovodila možnost soudu přihlédnout k novým skutečnostem nastalým po vydání rozhodnutí odvolacím orgánem. Dle přesvědčení soudu se však jednalo o situace, kdy striktní lpění na dodržení § 75 odst. 1 s. ř. s. způsobovalo problém při snaze nalézt spravedlivé řešení určité situace. Jednalo se například o vztah mezi podmiňujícím rozhodnutím (typicky např. odvod za porušení rozpočtové kázně) a podmíněným rozhodnutím (typicky např. penále v souvislosti s odvodem). Nastávaly situace, kdy až v průběhu soudního řízení, ve kterém bylo přezkoumáváno rozhodnutí o penále, došlo ke zrušení podmiňujícího rozhodnutí (o porušení rozpočtové kázně) z důvodu nezákonnosti. Přísně vzato dle § 75 odst. 1 s. ř. s. by soud neměl tuto nově nastalou skutečnost (zrušení podmiňujícího rozhodnutí) zohlednit, avšak spravedlivé uspořádání poměrů vyžadovalo odchýlit se od pravidla, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí odvolacím orgánem. Obdobně se judikatura snažila nalézt spravedlivé řešení v dalších věcech, v důsledku čehož vzniklo několik výjimek, při kterých soud přihlíží k nově nastalým skutečnostem.
59. Dle přesvědčení soudu však žádná judikurní výjimka na posuzovanou věc nedopadá, když ostatně sám žalovaný uvedl, že si je toho vědom. V posuzované věci dochází ke zrušení napadeného rozhodnutí v důsledku nedostatečných skutkových zjištění, ze kterých vycházel žalovaný, což již samo o sobě vylučuje možnost, aby soud tento nedostatek přehlédl a sám posuzoval skutečnosti nastalé po vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný avizoval, že 30. 12. 2022 byly správcem daně vydány dodatečné platební výměry, kterými byla DPH za jednotlivá zdaňovací období stanovena opětovně jako ve výši dle původních platebních výměrů ze dne 28. 1. 2022. Dle názoru soudu však takovým postupem nemůže být zhojena skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí v důsledku nedostatečných skutkových zjištění vycházel při vyměření pokuty (potvrzení platebních výměrů na pokutu vydaných správcem daně) z nesprávných platebních výměrů na DPH, jelikož nezohlednil v mezidobí vydané pravomocné dodatečné platební výměry ze dne 20. 4. 2022, od nichž se měla pokuta odvíjet. Žalobce pak důvodně podal v nyní posuzované věci žalobu.
60. Pokud se skutková situace vyvine tak, jak předpovídá žalovaný, tedy že v odvolacím řízení dojde k potvrzení dodatečných platebních výměrů na DPH ze dne 30. 12. 2022, tak může nastat žalovaným avizovaná situace, že v novém rozhodnutí žalovaného bude výsledná výše pokuty stejná jako v platebních výměrech na pokutu vydaných správcem daně. Tato situace

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

však dle názoru soudu není důvodem k tomu, aby soud navzdory nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu, ze kterého vycházel žalovaný, a navzdory důvodně podané žalobě, dospěl k závěru, že je třeba žalobu zamítnout.

61. Jak již soud uvedl výše skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí vyžaduje zásadní doplnění. Soud proto výrokem II. tohoto rozsudku napadené rozhodnutí ve výrocích č. 3 až 10 podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pro vadu řízení zrušil a současně věc v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku.
62. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 a 3 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., *„nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.“* Dle odstavce třetího téhož ustanovení pak *„žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta. Vzal-li však navrhovatel podaný návrh zpět pro pozdější chování odpůrce nebo bylo-li řízení zastaveno pro uspokojení navrhovatele, má navrhovatel proti odpůrci právo na náhradu nákladů řízení.“* Soud konstatuje, že žalobě bylo zčásti vyhověno (výrok II. rozsudku) a zčásti bylo řízení zastaveno (výrok I. rozsudku). Žalobce zjevně vzal částečně zpět žalobu nikoli pro chování žalovaného, nýbrž z toho důvodu, že by jinak soud žalobu musel zčásti zamítnout.
63. V části předmětu řízení, kdy došlo k zastavení řízení z důvodu zpětvzetí žaloby, nemá dle § 60 odst. 3 s. ř. s. žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení. Naproti tomu v části předmětu řízení, kdy došlo ke zrušení výroků č. 3 až 10 napadeného rozhodnutí, byl úspěšný žalobce, a má tudíž vůči žalovanému právo na poměrnou náhradu nákladů řízení před krajským soudem i v řízení o kasační stížnosti. Předmětem napadeného rozhodnutí byly pokuty za opožděné tvrzení daně v celkové výši 32 688 Kč (viz výroky č. 1 až 10 napadeného rozhodnutí). Soud rozhodl tímto rozsudkem o zrušení napadeného rozhodnutí ve výrocích č. 3 až 10, které se vztahovaly k pokutám v celkové výši 20 235 Kč. Úspěch žalobce představuje 61,9 % předmětu řízení (podíl 20 235 Kč/32 688 Kč). Ve zbylém rozsahu předmětu řízení (38,1 %), kdy došlo k zastavení řízení, nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení ve smyslu § 60 odst. 3 s. ř. s. Částečné zastavení řízení nelze považovat za úspěch žalovaného, a proto není namístě odečítat příslušnou část nákladů řízení (38,1 %) od úspěchu žalobce (61,9 %). Soud proto přiznal žalobci výše zmíněnou poměrnou část nákladů řízení, a to v rozsahu 61,9 % jeho nákladů řízení.
64. Soud shledal, že žalobce účelně vynaložil náklady řízení ve výši 13 200 Kč. Jedná se o shodnou částku nákladů řízení, která byla přiznána žalobci již předchozím zrušeným rozsudkem zdejšího soudu, když v řízení o kasační stížnosti se právní zástupce žalobce nevyjádřil ke kasační stížnosti žalovaného ani neučinil jiný úkon právní služby, jak plyne z odůvodnění výše zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Soudem vyčíslená částka nákladů řízení žalobce se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 9 300 Kč za tři úkony právní služby právního zástupce žalobce po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, (dále jen „advokátní tarif“) [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a); podání žaloby a replika – § 11 odst. 1 písm. d)], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů právního zástupce [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu]. Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci do třiceti dnů od

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 8 171 Kč (61,9 % z částky 13 200 Kč).

#### 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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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](http://www.nssoud.cz).

Ústí nad Labem 4. listopadu 2024

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus v. r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.