



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Ondřeje Blažka ve věci

žalobce: **hkfree.org.z.s.**,  
se sídlem Akademika Heyrovského 1178/6, Hradec Králové,  
zastoupeného korporací UNTAX, s.r.o.,  
se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10,  
jednající Ing. Davidem Hubalem, jednatelem korporace

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. prosince 2022 pod č. j. 45965/22/5100-41455-711539,

takto:

- I. V řízení se pokračuje.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. prosince 2022 pod č. j. 45965/22/5100-41455-711539 se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč do rukou jeho zástupce do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále také „správce daně“) z moci úřední zaregistroval žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty s účinností ode dne 1. 1. 2013. Následně žalobce na výzvy správce daně opožděně podal řádná daňová přiznání k DPH mj. za zdaňovací období únor 2013 až listopad 2013, leden, únor, duben až září 2014, listopad 2014 a leden 2016 a v návaznosti na to správce daně tuto daň za předmětná zdaňovací období vyměřil. Na základě těchto platebních výměrů správce daně dle ust. § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění předpisů pozdějších (dále jen jako „daňový řád“), vydal platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení daně. Proti zmiňovaným prvostupňovým rozhodnutím žalobce brojil odvoláním, na základě něhož žalovaný změnil část textu výroku odvoláním napadených platebních výměrů na pokutu s odkazem na závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, podle něhož výrok rozhodnutí o jiném správním deliktu musí obsahovat popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání deliktu. Na výši uložených pokut však změna výroku neměla žádný vliv. Proti tomuto rozhodnutí vydanému pod č. j. 37684/19/5100-41456-711539 žalobce brojil žalobou podanou zdejšímu soudu v dne 25. 11. 2019, na základě níž tento soud rozsudkem ze dne 17. 12. 2021, č. j. 31 Af 44/2019 - 87 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku žalovaný podal kasační stížnost, pro její následné zpětvzetí pak bylo řízení zastaveno.
2. Ve znovuotevřeném odvolacím řízení vydal žalovaný dne 20. 10. 2022 pod č. j. 39371/22/5100-41455-711539 přípis na základě ust. § 115 odst. 2 daňového řádu označený jako "Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení" a tím žalobce seznámil před vydáním rozhodnutí o odvolání s odlišným právním názorem žalovaného, než jaký zaujal správce daně, a vyzval ho k uplatnění práva se k tomuto odlišnému právnímu názoru vyjádřit. Žalobce se k Výzvě vyjádřil podáním ze dne 14. 11. 2022 a žalovaný následně o odvolání rozhodl napadeným rozhodnutím tak, že prvoinstanční rozhodnutí změnil.

### II. Žalobní tvrzení

3. Žalobce se cítí být rozhodnutím žalovaného i jemu předcházejícími rozhodnutími správce daně zkrácen na svých veřejných subjektivních právech, když jsou mu daňové povinnosti stanoveny nesprávně, a je tak zasažen na svém majetku, jenž požívá ústavní ochrany. Meritem sporu je podle žalobce interpretace ust. § 2 odst. 5 daňového řádu, podle kterého pokuta sleduje osud daně. Zatímco podle žalovaného pokuta je vždy vázána ke konkrétnímu vyměřovacímu nebo doměřovacímu řízení, resp. ke konkrétnímu daňovému tvrzení a její výpočet tedy není odvislý od poslední známé daně, podle žalobce je sledování osudu daně s ohledem na zásady ukládání trestních sankcí nutno vykládat tak, že správce daně je při ukládání pokuty ex offa vždy povinen vycházet z pravomocně stanovené poslední známé daňové povinnosti.
4. V dané věci, jak žalobce uvedl, správce daně vydal platební výměry na pokutu v okamžiku, kdy rozhodnutí o stanovení daně, ze které pokuta vzešla, nebyla zatím pravomocná. Tato skutečnost podle žalobce způsobila nezákonnost citovaných platebních výměrů.

5. Dále žalobce uvedl, že během odvolacího řízení znovuotevřeného shora citovaným rozsudkem zdejšího soudu došlo k tomu, že žalovaný změnil rozhodnutí o stanovení daně, ze které pokuta vzešla a tato změněná rozhodnutí o stanovení daně se stala pravomocnými. Žalovaný tuto skutečnost pojmul jako důvod k tomu, že žalobou napadeným rozhodnutím platební výměry na pokutu změnil. Podle žalobce v intencích výše citovaného závazného právního názoru zdejšího soudu měl žalovaný za povinnost platební výměry na pokutu neprodleně zrušit. Místo toho ovšem žalovaný podle žalobce asi úmyslně zůstal nečinný a ponechal v platnosti pokutu uloženou předmětnými platebními výměry coby trest, který podle názoru zdejšího soudu žalobci uložen být vůbec neměl. Takto dalších cca 8 měsíců žalovaný vyčkal až do nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně, ze které pokuta vzešla.
6. Žalobce zdůraznil, že z ust. § 250 odst. 1 daňového řádu nepochybně vyplývá, že daňovému subjektu vzniká povinnost k úhradě pokuty ve výši určené procentem ze stanovené daně (případně ze stanoveného odpočtu). Přitom stanovení daně je v kompetenci správce daně (viz ust. § 134 odst. 1 daňového řádu) a dochází k němu rozhodnutím správce daně, což asi rovněž není sporné. Ovšem ust. § 250 odst. 1 daňového řádu již nestanoví, zda uložení pokuty předpokládá, že rozhodnutí o stanovení daně, ze které pokuta vzešla, musí být pravomocné. Na tuto otázku však dává spolehlivou odpověď mimo jiné i citovaný rozsudek zdejšího soudu, podle něhož pokutu nelze uložit tehdy, pokud příslušná daňová povinnost není postavena najisto. Podle žalobce přitom postavení daňové povinnosti najisto v podstatě neznamená nic jiného než nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně, ze které pokuta vzešla, tzn. V materiálním smyslu znamená nezměnitelnost tohoto rozhodnutí. Zároveň z ust. § 141 odst. 1 daňového řádu věty druhé dle žalobce vyplývá, že pravomocným rozhodnutím o stanovení daně, ze které pokuta vzešla, není nic jiného než rozhodnutí o poslední známé dani.
7. Dále žalobce uvedl, že podle ust. § 75 odst. 1) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Žalobou napadená prvostupňová rozhodnutí s ohledem na absenci právní moci rozhodnutí o stanovení vůbec neměla být vydána, neboť neexistovala „poslední známá daň“, z níž by mohla být pokuta po právu odvozena. Žalovaný měl prvostupňová rozhodnutí o stanovení pokuty zrušit pro tuto vadu, což neučinil, a zatížil tak své rozhodnutí nezákonností.

### III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný konstatoval, že tvrzení žalobce, že platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení daně byly vydány před právní mocí platebních výměrů na DPH, se nezakládá na pravdě. Platební výměry na DPH nabyly právní moci doručením rozhodnutí o odvolání, č. j. 43930/17/5300-22443-711745 ze dne 16. 10. 2017, tj. dne 17. 10. 2017. Platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení daně byly naproti tomu vydány až dne 24. 1. 2018 (k tomu viz bod [5] tohoto rozhodnutí), tudíž až po právní moci rozhodnutí o stanovení daně, ze které byly pokuty za opožděné tvrzení daně ve smyslu ust. § 250 daňového řádu vypočteny. V tomto ohledu tedy byly platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení daně vydány až po právní moci platebních výměrů na DPH. K pozbytí právní moci platebních výměrů na DPH za předmětná zdaňovací období došlo až po právní moci platebních výměrů na pokutu za opožděné tvrzení daně (24. 9. 2019), a to konkrétně dne

19. 1. 2020 (den nabytí právní moci rozsudku krajského soudu, č. j. 31 Af 46/2017–206 ze dne 20. 12. 2019).
9. K tomu žalovaný nad rámec výše uvedeného pro úplnost doplnil, že ani v případě, že by platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení daně byly vydány před právní mocí platebních výměrů na DPH, nezpůsobovala by tato skutečnost a priori nezákonnost platebních výměrů na pokutu za opožděné tvrzení daně, a to s ohledem na zásadu presumpce správnosti správních aktů, podle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nicotný, případně nezákonný a přistoupí k jeho změně nebo zrušení. Vydání platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně před právní mocí rozhodnutí o stanovení daně by nezpůsobovalo nezákonnost platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně i s ohledem na skutečnost, že příslušenství daně sleduje osud daně.
10. Žalobce se taktéž mylí, pokud tvrdí, že by krajský soud v rozsudku uvedl, že platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení daně neměly být nikdy vydány a že by jeho závazný právní názor spočíval v pokynu ke zrušení platebních výměrů. Naopak, krajský soud při svém posouzení věci nejprve v bodech 40 a 41 rozsudku připomněl svoje předchozí rozsudky, kterými zrušil rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o registraci žalobce k DPH (č. j. 31 Af 54/2016-123 ze dne 26. 4. 2018) a rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na DPH (č. j. 31 Af 46/2017–206 ze dne 20. 12. 2019). Následně v bodě 48 Rozsudku zkonstatoval, že *„Předmětem sporu mezi účastníky řízení je tedy posouzení, zda za daných skutkových okolností bylo povinností žalobce daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 až leden 2016 podat, či nikoliv.“* V tomto ohledu krajský soud v bodě 47 rozsudku uvedl, že *„ve shora vzpomínaných soudních řízeních týkajících se přezkumu rozhodnutí žalovaného dotýkajícího se registrace žalobce k dani z přidané hodnoty a následně pak samotného vyměření této daně dospěl zdejší soud k nepochybnému závěru, že správce daně i žalovaný pro vyslovení závěrů o daňové povinnosti žalobce k dani z přidané hodnoty nedostatečně zjistili skutkový stav a nedostali tak požadavku danému ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu.“* Právě s ohledem na výše uvedené následně krajský soud v bodech 48 a 49 rozsudku uzavřel, že *„Jestliže byly tedy zdejším soudem konstatovány při registraci k DPH a potažmo poté i při samotném vyměření DPH nedostatky v důkazním řízení, nemůže být dán směrodatný podklad ani pro výpočet příslušenství daně, kterým pokuta za opožděné podání daňového přiznání nepochybně je. Je přitom nerozhodné, že při soudním přezkumu bylo zrušeno pouze druhoinstanční rozhodnutí žalovaného a původní rozhodnutí správce daně bylo ponecháno v platnosti. Tato prvoinstanční rozhodnutí tak nenabyla právní moci a nelze je tedy považovat, vzhledem k absenci splnění požadavku právní moci, za platná rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu ust. § 147 daňového zákona. Lze tak uzavřít, že za situace, kdy nebylo najisto postaveno, zda žalobci vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty za shora vzpomínaná zdaňovací období, nemohla mu ani vzniknout povinnost k úhradě pokuty za opožděné tvrzení daně.“* Z citovaného závazného právního názoru krajského soudu podle žalovaného zcela jednoznačně vyplývá, že důvodem pro zrušení původního rozhodnutí byla skutečnost, že krajský soud v později vydaných rozsudcích dospěl k závěru, že správce daně ve věci registrace žalobce k DPH, a tudíž i ve věci vyměření DPH, kde byl důvod pro vyměření daně totožný jako v případě registrace žalobce k DPH, nedostatečně zjistil skutkový stav, tudíž v daňovém řízení nebylo postaveno na jisto, zda měl žalobce vůbec povinnost podat daňová přiznání k DPH a zda a v jaké výši mu má být vlastně uložena pokuta za opožděné tvrzení daně. Krajský soud tedy v předmětném rozsudku na žádném místě neuvedl, že by platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení daně byly od počátku

nezákonnými rozhodnutími a jako takové by měly být zrušeny, ale naopak pouze zkonstatoval, že pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně nejsou v době jeho rozhodování o žalobě dostatečné podklady, když krajským soudem bylo zkonstatováno, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav a není tak postaveno najisto, zda má žalobce vůbec povinnost hradit DPH.

11. K námitce žalobce, že žalovaný namísto okamžitého zrušení platebních výměrů, zůstal nečinný a vyčkával na nové rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na DPH, žalovaný konstatuje, že závazný právní názor krajského soudu nespočíval v pokynu ke zrušení platebních výměrů na pokutu za opožděné tvrzení daně. K tomu, aby žalovaný posoudil v odvolacím řízení zákonnost platebních výměrů na pokutu za opožděné tvrzení daně, musel s ohledem na ust. § 2 odst. 5 daňového řádu vyčkat na výsledek odvolacího řízení ve věci platebních výměrů na DPH. Ze strany žalovaného se tak nejednalo o nečinnost, jak rovněž shledalo Generální finanční ředitelství ve vyrozumění o odložení podnětu na ochranu před nečinnostmi žalovaného, č. j. 87553/22/7700-10124-011654 ze dne 2. 12. 2022 (viz příloha tohoto vyjádření).
12. K námitce žalobce, že pokud lze pokutu uložit pouze na základě pravomocného rozhodnutí o stanovení daně, potom v případě pozbytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně, je nutno pokutu zrušit, žalovaný znovu zopakoval, že případné vydání platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně před právní mocí rozhodnutí o stanovení daně, automaticky neimplikuje nezákonnost platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně, a to jednak s ohledem na zásadu presumpce správnosti správních aktů a jednak s ohledem na skutečnost, že příslušenství daně sleduje osud daně, která bez ohledu na právní moc rozhodnutí o stanovení daně je stanovena v konkrétní výši. Ze stejného důvodu tak nejsou platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení daně nezákonné ani v případě následného pozbytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně.
13. Žalobce dále dovozoval nutnost zrušení platebních výměrů na pokutu za opožděné tvrzení daně ze standardů pro ukládání trestních sankcí. V tomto ohledu cituje rozsudek, č. j. 9 Afs 197/2018-53 ze dne 24. 1. 2019. Jeho citace je však neúplná. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud konkrétně uvedl: „*Městský soud dovodil aplikaci § 380 zákona o daních z příjmů na základě čl. 40 odst. 6 Listiny stanovujícího, že [t]restnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu pak také trestání za správní delikty musí podléhat stejnému režimu jako trestání za trestné činy a v tomto smyslu je třeba vykládat všechny záruky, které se podle práva poskytují obviněnému z trestného činu (srov. rozsudek č. j. 6 A 126/2002). Působnost čl. 40 odst. 6 Listiny pro oblast správního trestání potvrzuje i judikatura Ústavního soudu (srov. náleze ze dne 11. 7. 2007, sp. zn. II. ÚS 192/05). Správní soudy jsou přitom povinny přihlídnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé tohoto článku ex officio (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46).*“ Z výše citovaného vyplývá, že závěr Nejvyššího správního soudu se vztahoval k výkladu čl. 40 odst. 6 věty druhé usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. 12. 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod, podle které „*pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější*“. Tuto zásadu přitom Nejvyšší správní soud vztáhl rovněž na pokutu za opožděné tvrzení daně. Rovněž žalovaný tuto zásadu zcela explicitně zmínil v bodě 18 žalobou napadeného rozhodnutí. Z výše citovaného vyjádření Nejvyššího správního soudu však podle žalovaného nelze žádným způsobem

dovodit (jak to činí žalobce), že by v případě dočasného pozbytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně musela být pokuta za opožděné tvrzení daně automaticky zrušena.

14. K námitce žalobce, že žalovaný nerespektoval ust. § 2 odst. 5 věty druhé daňového řádu, neboť měl při posuzování výše pokuty přihlídnout ke změně výše poslední známé daně, žalovaný konstatoval, že jak uvedl v bodech 34 a 35 žalobou napadeného rozhodnutí, dodatečná daňová přiznání podal žalobce pouze za zdaňovací období říjen 2014 a prosinec 2014 až leden 2016. Zde řešeného případu se tak týká pouze dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2016. S ohledem na skutečnost, že žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období leden 2016 odvolal a tento v době rozhodování o odvolání mj. proti platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období leden 2016 nenabyl právní moci, zohlednil žalovaný v rozhodnutí o odvolání, č. j. 27762/22/5300-22441-712084 ze dne 29. 7. 2022, nárok na odpočet daně, který žalobce uplatnil v dodatečném daňovém přiznání k DPH za uvedené zdaňovací období a platební výměr na DPH za zdaňovací období leden 2016 změnil tak, že vyměřenou daň snížil. V rámci rozhodnutí o odvolání, č. j. 34798/22/5300- 22441-712084 ze dne 15. 9. 2022, následně s ohledem na výše uvedené, odvolací orgán mj. změnil dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období leden 2016 tak, že se žalobci doměruje daň ve výši 0 Kč (k tomu viz výše bod [4] tohoto vyjádření). Z výše uvedeného dle žalobce vyplývá, že nižší daň, kterou žalobce tvrdil v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2016, se již promítla do platebního výměru na DPH za uvedené zdaňovací období, a je taktéž důvodem pro změnu (snížení) pokuty za opožděné tvrzení daně žalobou napadeným rozhodnutím.
15. K námitkám žalobce, kterými rozporuje jednotlivá dílčí tvrzení žalovaného uvedená v žalobou napadeném rozhodnutí, tj. že se pokuta za opožděné tvrzení daně váže ke konkrétnímu vyměřovacímu či doměřovacímu řízení (viz bod 36 žalobou napadeného rozhodnutí) a že v případě, že by se pokuta odvíjela od poslední známé daně, by byl daňový subjekt vystavován neustále nejistotě, že mu bude do konce lhůty pro stanovení daně v důsledku doměření daně (a to zcela absurdně i v případě doměření daně z moci úřední) opakovaně zvyšována pokuta za opožděné podání řádného daňového přiznání (viz body 39 a 40 žalobou napadeného rozhodnutí), žalovaný souhrnně sdělil, že celá argumentace žalovaného uvedená v bodech 35 až 41 žalobou napadeného rozhodnutí se týkala problematiky toho, zda má následné doměření jiné výše daně vliv na již pravomocné uložení pokuty za opožděné tvrzení daně. Naopak k doměření nižší daně v rámci doměřovacího řízení za zdaňovací období leden 2016 nedošlo, neboť žalobci byla doměřena daň ve výši 0 Kč.

#### IV. Replika žalobce

16. Žalobce v žalobě namítal, že žalovaný měl za povinnost citované platební výměry na pokutu zrušit neprodleně po vydání rozsudku zdejšího soudu č. j. 31 Af 44/2019-87 ze dne 17. 12. 2021. Citovaný závěr vychází z principu zakotveného v ust. § 2 odst. 5 věty druhé daňového řádu. Meritem sporu v dané věci je přitom otázka, zda se princip sledování osudu daně uplatní i tehdy, pokud daňová povinnost, ze které pokuta vychází, byla podrobena přezkoumání soudem s tím výsledkem, že rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům, jimiž byla výchozí daňová povinnost stanovena, bylo soudem zrušeno, přičemž ovšem nebyly zrušeny podkladové platební výměry samotné. Podle žalobce princip

sledování osudu daně znamená, že platnost platebního výměru na pokutu odvisí od právní moci podkladového platebního výměru na daň.

17. Žalobce se tudíž přimlouvá za co možná nejširší uplatnění principu sledování osudu daně. Přitom vychází z toho, že ukládání pokuty podléhá zásadám pro ukládání trestních sankcí. Proto je podle žalobce platnost platebního výměru na pokutu podmíněna tím, že existence výchozí daňové povinnosti je postavena najisto (srov. bod [30] žaloby). Proto ani platební výměr na pokutu nemůže být vůbec vydán v situaci, kdy podkladový platební výměr na daň doposud nenabyl právní moci a musí být ex offio zrušen neprodleně poté, jakmile podkladový platební výměr na daň právní moci pozbyde, pokud taková situace nastane.
18. Argumentace žalovaného ve vyjádření poukazující na skutečnost, že podkladové platební výměry na daň nebyly citovaným rozsudkem zdejšího soudu zrušeny, se podle žalobce s výše popsány výchozími jeho argumentace naprosto rozchází (resp. tato výchozí popírá), ovšem aniž by se přitom žalovaný s platností těchto výchozí jakkoli věcně vypořádal. Podle žalobce se tak žalovaný ve svém důsledku zasazuje o uplatnění zásady, podle které pokud rozhodnutí o uložení trestu pozbyde právní moci, není nutné jej rušit, pokud existuje nějaká vyhlídka, že v budoucnu (buť v modifikované podobě) toto rozhodnutí právní moci opět nabyde. Takovýto postup při ukládání trestních sankcí je však podle žalobce v zásadě nepřijatelný.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po přezkoumání obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
20. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je právní posouzení zákonnosti vyměření pokuty za opožděné tvrzení daně a s tím související aplikace procesních mezi soudního přezkumu ve vztahu k zásadě zakotvené v § 75 odst. 1 s. ř. s.
21. 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*“. Z takto nastavené zákonné úpravy lze dovodit, že pokuty vzniklé podle daňového zákona lze považovat za příslušenství daně, takže nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně způsobuje nezákonnost rozhodnutí o uložení pokuty.
22. Podle § 252 odst. 1 daňového řádu „*daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti*“. Podle odst. 6 uvedeného ustanovení „*správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu*“.
23. Při posouzení předestřené sporu mezi účastníky řízení vycházel krajský soud rovněž ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 27. 11. 2019, č.j. 1 Afs 54/2019-25, z níž vyplývá, že „*Soud však nemohl odhlédnout od toho, že pokuta za opožděné tvrzení daně představuje trest ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018 – 60, č. 3872/2019 Sb. NSS). Objektivní stránkou deliktu pokuty za opožděné tvrzení daně je nesplnění zákonné povinnosti spočívající v „nepodání“ daňového tvrzení (přiznání) či dodatečného daňového tvrzení (přiznání) vůbec, případně ve „zpoždění“ daňového subjektu se*

*splněním této povinnosti, tzn. tvrdit (přiznat) daň ve stanovené lhůtě. Trestnost deliktu je založena na časovém aspektu. V praxi může docházet k různým situacím. Včasné řádné tvrzení a opožděné dodatečné tvrzení, jakož i další myslitelné situace, musí při ukládání pokuty najít konkrétní odraz. V návaznosti na nesplnění povinnosti je při výpočtu výše pokuty nutné zohlednit včasné tvrzenou (a stanovenou, resp. vyměřenou) výši daně. V tom případě totiž k deliktu nedochází, neboť povinnost (podat řádné daňové tvrzení ve stanovené lhůtě) byla splněna, toliko (obsahově) byla tvrzena nesprávná výše daně. Při výpočtu pokuty za opožděné dodatečné daňové tvrzení na daň vyšší než poslední známou daň musí tedy správce daně od konečné výše daně odečíst včasné tvrzenou (a vyměřenou) daň; ta není předmětem deliktu a nemůže se projevit ve výši uložené pokuty. Teprve z takto zjištěného rozdílu lze odvodit výši pokuty dle pravidel stanovených v § 250 daňového řádu.“ Nelze tedy odhlédnout od skutečnosti, že stanovená pokuta sleduje osud stanovené daně a to ve výši pravomocně vyměřené ve smyslu ust. § 147 daňového řádu. Pokud dojde ke změně výše stanovené daně, musí se změnit i výše uložené pokuty.*

24. Z jednotlivých ustanovení s. ř. s. podpořených příslušnou judikaturou lze dovodit, že správní soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Takový závěr ovšem neznamená, že by na základě provedení dokazování nebylo možné přihlídnout k novým skutečnostem, či provést důkazy, které tu v době rozhodování správního orgánu nebyly, ale svědčí o skutkovém stavu, jaký tu v době rozhodování správního orgánu byl. Takový závěr lze například dovodit z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013-28. Soud může rovněž vycházet ze skutečností, které před soudem dokazovány být nemusí, jak je tomu i v případě skutečností známých soudu z jeho úřední činnosti.
25. Krajský soud konstatuje, že je mu z jeho úřední činnosti známo, že o daňové povinnosti žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 až červen 2016 bylo žalovaným rozhodnuto dne 29. 7. 2022 pod č.j. 27762/22/5300-22441-712084. Toto rozhodnutí bylo na základě žaloby zdejší soudem zrušeno (rozsudek ze dne 30. 1. 2024, č.j. 31 Af 25/2022 – 134) a kasační stížnost proti tomuto rozhodnutí pak byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta (rozsudek ze dne 19. 3. 2025, č.j. 2 Afs 38/2024 – 76). Bylo tak najisto postaveno, že daňová povinnost žalobce k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla ve smyslu ust. § 148 daňového řádu prekludována, neboť rozhodnutí o vyměření této daně za zdaňovací období únor 2013 až červen 2016 bylo žalobci doručeno po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.
26. Dále lze z judikatury (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68) dovodit, že pokud soud zjistil, že rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí o stanovení vlastní daňové povinnosti bylo pravomocně zrušeno, může z této skutečnosti vycházet. V důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti samotné je zřejmé, že pokuta byla předsána na základě rozhodnutí o vyměření daně, které bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. Napadené rozhodnutí tak nemůže obstát.
27. Krajský soud dále konstatuje, že rozhodnutí žalovaného, jímž byla původně stanovena daňová povinnost, která následně vedla k vyměření pokuty, bylo pro nezákonnost zrušeno. Je zřejmé, že toto rozhodnutí o stanovení daně bylo v rozporu s právními předpisy od samého počátku. Za této situace podle názoru krajského soudu nemá smysl zabývat se tím, zda má či nemá být prolomena zásada zakotvená v § 75 odst. 1 s. ř. s.; její

prolomení je totiž jen zdánlivé. O prolomení zásady zakotvené v § 75 odst. 1 s. ř. s. se tak ve skutečnosti nejedná. Tento závěr potvrzují i závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ve věci sp. zn. 6 Afs 292/2018, které uvádějí, že „tento závěr není v rozporu s úpravou obsaženou v § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť soud zohlední pouze takovou nezákonnost podmiňujícího rozhodnutí, jejíž důvod byl dán již v době vydání podmíněného rozhodnutí, avšak která dosud nebyla autoritativně zjištěna“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 6 As 211/2017 – 88). Podstatné tedy je, jak rozšířený senát v citovaném usnesení uvedl, že důvody této nezákonnosti existovaly již v době vydání zrušeného rozhodnutí. Pokud jsou autoritativně zjištěny, nelze k nim nepřihlédnout.

28. V uvedeném rozhodnutí rozšířený senát formuloval i podmínky zohlednění nezákonnosti podmiňujícího rozhodnutí správního orgánu v řízení před krajskými soudy: „Proto v případě, že není podmiňující rozhodnutí dosud pravomocně zrušeno či změněno pro svou nezákonnost, je třeba rozlišovat, zda je vedeno soudní, anebo správní řízení o podmiňujícím rozhodnutí, které může mít vliv na zákonnost podmíněného rozhodnutí. Souběh řízení před správními soudy o podmiňujícím a podmíněném rozhodnutí je klíčový z hlediska zajištění účelné soudní ochrany žalobci. Upozorní-li žalobce na souběžné podání žaloby proti podmiňujícímu rozhodnutí a není-li řízení o žalobách spojeno, je nezbytné, aby nejprve bylo postaveno najisto, zda došlo k zrušení podmiňujícího rozhodnutí v řízení o žalobě. Výsledek řízení, ve kterém může být podmiňující rozhodnutí zrušeno, totiž může mít zásadní vliv na rozhodování soudu o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí. Je proto na úvaze předsedy senátu, pokud nedojde ke spojení řízení, zda řízení přerušit podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s., nebo zda vyčká rozhodnutí soudu o podmiňujícím rozhodnutí bez dalšího (typicky tehdy, pokud daná věc by ani tak nebyla ještě v pořadí k rozhodnutí). Vyčkat však musí, neboť případné zrušení podmiňujícího rozhodnutí může mít (a zpravidla má) vliv na zákonnost žalobou napadeného podmíněného rozhodnutí. Dozví-li se v takové situaci krajský soud následně, ať již od účastníků nebo z úřední činnosti, že soudní řízení o žalobě bylo skončeno, pak rozhodne o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí s ohledem na výsledek řízení o podmiňujícím rozhodnutí, aniž by byl žalobce povinen tuto skutečnost nově namítat.“
29. Krajský soud tak uzavírá, že postupoval v intencích shora prezentované judikatury a shledal tak žalobu důvodnou. Podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 mu věc vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem krajského soudu, vyjádřeným v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). S ohledem na shora prezentované názory již nepovažuje krajský soud za důvodné se dalšími žalobními námitkami zabývat.
30. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 3 úkony právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a sepsání repliky. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 3 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). To vše včetně DPH. Krajský

soud uložil žalovanému vyčíslené náklady zaplatit do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou zástupce žalobce.

**Poučení:**

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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

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

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

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

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

Hradec Králové 23. dubna 2025

JUDr. Magdalena Ježková v. r.  
předsedkyně senátu