



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Město Trutnov**
se sídlem v Trutnově, Slovanské náměstí 165

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. května 2019, č. j. 22643/19/520-11434-701858

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou dne 17. 7. 2019, domáhal soudního přezkumu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 5. 2019, č. j. 22643/19/5200-11434-701858, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) - platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně č. j. 1770467/18/2713-50522-608485, jímž byla žalobci vyměřena pokuta za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 1. 2017 ve výši 274 522 Kč.

I. Obsah žalobní argumentace

2. Žalobce uvedl, že odesílá dokumenty do datové schránky Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Trutnově pomocí elektronického systému GINIS. Zaměstnankyně městského úřadu vložila elektronický obraz daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2017 do systému GINIS dne 21. 3. 2018 a odeslala na příslušný finanční úřad téhož dne v 10:13 hodin. Nedopatřením provedla odeslání dokumentu pomocí tlačítka e-výpravna“, ačkoliv měla použít tlačítko „DS e-výpravna“. Tato tlačítka jsou umístěna pod sebou a došlo k tomu, že se zaměstnankyně „překlikla“. Písemnost odešla pouze na podatelnu úřadu a nikoliv přímo adresátovi do jeho datové schránky jak to umožňuje zavedený elektronický systém. Následně provedla zaměstnankyně kontrolu odeslání, ale závadu nezjistila.
3. Dále žalobce uvedl, že jako daňový subjekt je příjemcem celého výnosu daně z příjmu právnických osob, kdy je poplatníkem této daně dle § 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní. Správce daně rozhodl v souladu s ustanovením § 257 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) o upuštění od úhrady této daně. Tato skutečnost je vyznačena na osobním účtu daňového subjektu, což dokládá výpisem z osobního účtu daňového subjektu ze dne 17. 10. 2018. Žalobce provedl převod daně z příjmů za rok 2017 do rozpočtu města téhož dne, tedy 21. 3. 2018, kdy uložil do systému GINIS daňové přiznání k odeslání a administrativní chybou neproběhlo odeslání správci daně. Žalobce si nebyl vědom skutečnosti, že písemnost nebyla řádně doručena a činil v účetnictví úkony, jako by k podání daňového přiznání došlo. Na základě upozornění správce daně, že žalobce nepodal daňové přiznání k dani z příjmů za období roku 2017, zaměstnankyně okamžitě dne 7. 9. 2018 zaslala správci daně toto daňové přiznání.
4. Žalobce uznal, že jeho pracovnice pochybila a použila na odeslání daňového přiznání jiné tlačítko. Nicméně je zřejmé, že tak učinila z hlediska podání daňového přiznání včas, ačkoliv k odeslání daňového přiznání nedošlo, byla v dobré víře, že své povinnosti dostála. Žalobce považoval tuto skutečnost za výjimečný případ, kde by se mělo uplatnit moderační oprávnění soudu, neboť zákonodárce na tyto situace výslovně nepamatoval. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 210/2014. Uvedl, že společným znakem sankcí je, že následují za činy, které jsou společensky škodlivé. Platební delikty jsou svojí skutkovou podstatou natolik jednoduché, že společenskou škodlivost lze u nich dopředu předpokládat. Postavení žalobce jako obce je však odlišné od ostatních poplatníků daně z příjmů právnických osob, neboť obec je příjemcem daně z příjmů, u které je poplatníkem (§ 4 odst. 1 písm. g) zákona číslo 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „zákon o rozpočtovém určení daní“). Z toho důvodu by měla dle žalobce být u obce v daném případě zkoumána společenská škodlivost. To se však nestalo. Dle názoru žalobce nemůže být uložena sankce za takové jednání, u kterého chybí společenská škodlivost. Výše sankce za protiprávní jednání musí mít preventivní i represivní charakter a musí být přiměřená. Proto u obce, která daň z příjmu ve výsledku do státního rozpočtu vůbec neplatí, není represivní charakter pokuty za opožděné tvrzení na místě. Žalobce žádal, aby soud dovodil, že i daňové delikty se musí týkat společensky škodlivých skutků a s ohledem na postavení města se o společensky škodlivý čin rozhodně nejedná. S ohledem na skutečnost, že žalobce je veřejnoprávní korporací, je nutno u něj zkoumat pouze objekt a objektivní stránku deliktu. Objektem u tohoto činu je veřejný zájem na řádném hrazení daně. V případě žalobce, jako obce, která je poplatníkem, ale i příjemcem této daně, nebyl tento objekt narušen ani ohrožen, nejedná se o platební delikt a žalobci by za něj neměla být uložena pokuta. Dle názoru žalobce měl správce daně dojít k závěru, že nebyl ohrožen ani narušen zájem společnosti na určení a placení daní, takže nedošlo ke zmenšení příjmu státního rozpočtu, když celý výnos daně je příjmem obecního rozpočtu a okolnosti porušení zákona spočívají pouze na administrativně technickém pochybení zaměstnankyně žalobce. Žalobce uvedl, že je mu známo, že opožděné tvrzení daně je řazeno mezi platební delikty v širším slova smyslu. Položil si otázku, jaký je

rozdíl mezi platebním deliktem v širším slova smyslu dle § 250 daňového řádu, jehož skutková podstata spočívá v nepodání daňového přiznání v zákonem stanovené lhůtě a přestupkem dle odst. 23 odst. 1 písm. f) zákona č. 159/2006 Sb., o střetu zájmů, jehož skutková podstata spočívá v nepodání oznámení o svých příjmech a závazcích, nabytém majetku a činnostech v zákonem stanovené lhůtě.

5. K tomu žalobce uvedl, že daňové přiznání i uvedené oznámení řeší činnosti, příjmy, nabytý majetek a závazky konkrétního subjektu. Dle žalobce není dán rozumný důvod pro to, aby se v případě nedodržení zákonem stanovené lhůty u jednoho z nich postupovalo dle zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a u druhého dne. A to zejména za situace, kdy uložené pokuty v obou případech představují trestní sankci. A rozhodně není žádný rozumný důvod pro to, aby se v jednom případě musela zkoumat společenská škodlivost a povinné znaky jako objekt objektivní stránka a u druhého ne. Z toho důvodu mělo být i v případě žalobce postupováno dle úpravy přestupkového zákona, což se však nestalo.
6. Dále žalobce uvedl, že aplikace zákonné úpravy provedená v dané věci ze strany finančních orgánů nezohledňuje výjimečné postavení územního samosprávného celku, který daň neodvádí, proto byl žalobce názoru, že je třeba vidět rozdíl ve velikosti represivního charakteru pokuty v případě právnických osob a v případě obcí. Je nutné vzít v úvahu, že tato pokuta v případě obcí neslouží k ochraně veřejného zájmu na řádném hrazení daně, jak tomu zákonodárce chtěl u ostatních plátců této daně, neboť obec má jiné postavení, než ostatní právnické osoby. V daném případě stát ví, že uhrazení daně z příjmů právnických osob od obce očekávat nemůže, neboť příjemcem této daně je obec sama (§ 4 odst. 1 písm. g) zákona o rozpočtovém určení daní) a s ohledem na povinnost správce daně uvedenou v § 257 odst. 2 daňového řádu se uhrazení této daně provádí pouhou účetní operací. I přístup k vypočtení této daně je u obce odlišný, neboť obec ví, že je příjemcem této daně a nenutí ji nic k uplatňování všech možných odečitatelných položek. Proto výsledná částka daně bude u obcí vždy odlišná, než by za stejné situace byla u ostatních plátců této daně. Výše sankce za opožděné podání daňového přiznání je však pro všechny stanovena ve stejné výši. Pokud se ve vztahu k obcím výše sankce vypočítá z částky, kterou obce uvedly ve svém přiznání, a to bez ohledu na výše uvedené rozdíly, působí taková sankce ve vztahu k obcím naprosto nepřiměřeně. Ustanovení § 250 daňového řádu nezohledňuje specifické postavení obcí oproti jiným daňovým subjektům. Tato sankce se vypočítává ze stanovené daně, tedy z částky, kterou stát může očekávat na svých příjmech. Avšak u obcí může stát reálně očekávat uhrazení 0 Kč. Proto by se výše této sankce měla i u obcí vypočítávat z částky, kterou stát může očekávat na svých příjmech. Žalobce přitom odkázal na komentář v ASPI k ust. § 250 daňového řádu a uvedl, že pokud se dle daného ustanovení daňového řádu vypočítává pokuta ze stanovené daně z reálné hodnoty, kterou může stát očekávat, je u žalobce reálná očekávatelná hodnota pro stát 0 Kč, a proto by výše pokuty uložená žalobci měla činit 500 Kč.
7. Žalobce dále odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 22/2012-23, dle níž „*Smyslem a účelem moderaace není hledání ideální výše sankce soudem, ale její korekce v případech, že by se sankce pohybovaly se nejen v zákonném rozpětí a odpovídající všem zásadám pro její ukládání a zohledňující kritéria potřebná pro její individualizaci, zjevně neodpovídala zohlednitelné představě o adekvátnosti a spravedlnosti sankce.*“ Soud má tedy dle názoru žalobce zvláštní oprávnění, které vyplývá z ustanovení § 78 odst. 2, podle něhož rozhoduje-li soud o žalobě proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil trest za správní delikt, může soud, nejsou-li důvody pro zrušení rozhodnutí podle odst. 1, ale trest byl uložen v nepřiměřené výši, upustit od něj nebo jej snížit v mezích zákonem dovolených, a lze-li takové rozhodnutí učinit na základě skutkového stavu, z něhož vyšel správní orgán, a který soud, případně vlastním dokazováním v nikoli zásadních směrech doplnil, a navrhl-li takový postup žalobce v žalobě. Přísnost této sankce vynikne i s ohledem na to, že v daném případě byly ze strany žalobce činy kroky, aby daňové přiznání bylo podáno

včas. Pouze v důsledku chyby pracovnice nebylo daňové přiznání včas odesláno. Žalobce tedy žádal, aby v případě, že soud rozhodnutí nezruší, uloženou sankci snížil.

II. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný nejprve zdůraznil, že nepodání daňového tvrzení je deliktem proti platební disciplíně (platební delikt), jak uvádí i žalobcem citovaná důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Platební delikty dle této důvodové zprávy nelze považovat za správní delikty „v pravém slova smyslu“, nepatří do kategorie „jiných správních deliktů“ a nový zákon o přestupcích se na ně nevztahuje. Konkrétně nepodání daňového tvrzení je platebním deliktem v širším slova smyslu. Vzhledem k této skutečnosti žalovaný nepřisvědčil argumentaci žalobce uvedené v části III. žaloby a uvedl, že správce daně posuzuje pouze to, zda došlo k porušení zákonné povinnosti, se kterou zákon spojuje následek v podobě pokuty. Správce daně neaplikuje principy správního trestání tak, jak uvedl žalobce v žalobě, ale postupuje podle daňového řádu, především podle části čtvrté. V případě pokuty uložené podle § 250 odst. 6 daňového řádu vzniká povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně přímo ze zákona a v zákonem jednoznačně dané výši, a to v přímé návaznosti na naplnění podmínky, že daňový subjekt nepodá 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. Tato platná zákonná úprava neposkytuje správci daně prostor pro správní uvážení, zda tuto pokutu uloží, či nikoliv, případně v jaké výši ji uloží (jak je mimo jiné i zmíněno v komentáři k daňovému řádu, na který odkazuje žalobce v části IV. žaloby). To, že k nepodání daňového přiznání došlo v případě žalobce nedopatřením a že bezprostředně po výzvě správce daně bylo daňové tvrzení podáno, nemohl správce daně, ani žalovaný při svém rozhodování zohlednit, jelikož tuto kompetenci mu zákonná úprava neposkytuje. Správce daně má dle zákona pouze povinnost uložit pokutu v poloviční výši, pokud dojde ke splnění podmínek dle ust. § 250 odst. 7 daňového řádu, tedy pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. Tato situace však v projednávaném případě nenastala. Žalovaný dále uvedl, že i přesto, že dle § 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů, příjemcem celého výnosu daně z příjmů je ve výsledku Město Trutnov a správce daně v souladu s ust. § 257 odst. 2 daňového řádu v takovém případě rozhodne o upuštění od úhrady daně, ustanovení § 250 daňového řádu toto nezohledňuje, proto na tuto skutečnost nemohl brát zřetel ani správce daně. K tomuto lze uvést i závěr Ústavního soudu České republiky, který, ač se vztahuje k věci projednávané dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, je dle žalovaného aplikovatelný i nyní (nálezu č. IV. ÚS 1434/08 ze dne 15. 1. 2009). Žalovaný dále uvedl, že žalobce v žalobě uvádí, že se mělo v případě porušení zákonné povinnosti podle § 250 daňového řádu postupovat dle zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, jelikož je tento platební delikt podobný přestupku dle § 23 odst. 1 písm. f) zákona č. 159/2006 Sb., o střetu zájmů, v jehož případě se dle tohoto zákona postupuje. Žalovaný označil tuto úvahu za nesprávnou, kdy dle žalovaného nelze srovnávat dvě naprosto odlišná porušení zákona. Každé z těchto ustanovení sleduje jiný cíl, vztahuje se k jiné právní oblasti. Každá z porušovaných povinností se vztahuje k jiným subjektům a má odlišný charakter. K tvrzení nesprávného způsobu určení sankce z důvodu, že správce daně nezohlednil specifické podání obce, žalovaný uvedl, že žalobce v žalobě nesprávně interpretuje, že „stanovená daň“, ze které se vypočítává sankce za nepodání, resp. pozdní podání daňového tvrzení, je rovna částce, kterou může stát reálně očekávat na svých příjmech. Stanovená daň je dle § 147 daňového řádu daň, kterou správce daně určí rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam. Konkrétně platebním výměrem na daň z příjmu právnických osob za

zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 ze dne 19. 9. 2018 č. j. 1716658/18/2713-50522-608485 byla žalobci stanovena daň ve výši 5 490 430 Kč. Skutečnost, že správce daně v souladu s ust. § 257 odst. 2 daňového řádu v případě daně z příjmu právnických osob u obcí rozhodne o upuštění od úhrady daně, nelze vykládat tak, že se z tohoto důvodu rovná stanovená daň nule. Žalovaný k tomu konstatoval, že specifická územních samosprávních celků, která jim vyplývá ze zákona o rozpočtovém určení daní, není v souvislosti s § 250 nijak zohledněna, proto byla výše pokuty správně stanovena z daně vyměřené platebním výměrem č. j. 1716658/18/2713-50522-608485.

9. Závěrem žalovaný dodal, že je toho názoru, že nelze v projednávaném případě moderovat výši pokuty, jelikož toto umožňuje ust. § 78 odst. 2 zákona č. 150/2002 soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) pouze v případě trestů za správní delikty. Jak již bylo uvedeno výše, nepodání (resp. pozdní podání) daňového tvrzení je deliktem platebním v širším slova smyslu, proto se toto ustanovení nepoužije. Žalovaný dodává, že dle § 2 odst. 5 daňového řádu, je pokuta příslušenstvím daně, nikoliv správním trestem a opakovaně uvádí, že v daném případě nešlo o určení výše pokuty na základě správního uvážení správce daně, kdy výše pokuty je stanovena přímo ust. § 250 daňového řádu a správci daně ani soudu nepřísluší ji jakkoliv moderovat.

III. Posouzení věci krajským soudem

10. 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 prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
11. Žalobce touto žalobou napadá výše uvedené rozhodnutí žalovaného pro jeho nezákonnost, přičemž rovněž požaduje jeho zrušení. Navrhuje, aby v případě, že soud shledá, že není důvod pro zrušení tohoto rozhodnutí, využil moderačního práva tak, aby napadené rozhodnutí změnil a pokutu uloženou správcem daně snížil na částku 500 Kč.
12. Krajský soud předeseílá, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezů Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
13. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 bylo podáno prostřednictvím datové schránky žalobce dne 7. 9. 2018. Správce daně akceptoval údaje vykázané v podaném řádném daňovém přiznání a platebním výměrem č. j. 1716658/18/2713-50522-608485 ze dne 19. 9. 2018 vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2017 ve výši 5 490 430 Kč. Následně dne 10. 10. 2018 vydal správce daně platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně č. j. 1770467/18/2713-50522-608485, doručený téhož dne, a to za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2017, proti němuž

podal žalobce ze dne 7. 11. 2018 odvolání č. j. 1890212/18, doplněné podáním ze dne 9. 11. 2018 č. j. 1896273 a dále doplněné na výzvu správce daně č. j. 1978050/18/2713-50522-608485 podáním evidovaným pod č. j. 2031017/18 ze dne 20. 12. 2018. Žalovaný rozhodl o podaném odvolání tak, že změnil části výroku rozhodnutí a to s odvoláním na vyslovený závěr v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 As 34/2006-73, z něhož plyne, že výrok rozhodnutí o jiném správním deliktu musí obsahovat popis skutku s uvedením místa, času a způsobu spáchání. Bylo přitom zřejmé, že na výši uložené pokuty a její úhradu tato změna neměla vliv. V ostatním žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil.

14. Krajský soud hodnotil postup žalovaného z pohledu jednotlivých ustanovení daňového řádu.
15. Z ust. § 135 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že řádné daňové tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván. V projednávané věci byl žalobce - tedy obec - jakožto právnická osoba poplatníkem daně z příjmů právnických osob a to na základě ust. § 17 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), přičemž v souladu s ust. § 17a této právní úpravy požívá statut veřejně prospěšného poplatníka. Daňové přiznání k dani z příjmů je tak žalobce povinen podat dle ust. § 38m odst. 1 uvedené právní úpravy.
16. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobci, jakožto poplatníkovi daně z příjmů právnických osob, vznikla povinnost podat řádné daňové přiznání k uvedené dani za zdaňovací období roku 2017 nejpozději k datu 3. 4. 2018. Je rovněž nepochybné, že žalobce tuto povinnost řádně splnil až dne 7. 9. 2018, tedy opožděně. Z jeho strany se tak jednalo o zpoždění 157 dnů a vznikla mu tedy povinnost uhradit pokutu ve smyslu ust. § 250 odst. 1 daňového řádu, který uvádí, že *„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.“*
17. Žalobce s postupem správce daně a potažmo žalovaného nesouhlasí a namítá, že v jeho případě je jeho postavení, jakožto postavení obce, odlišné od ostatních poplatníků daně z příjmů právnických osob, neboť obec je příjemcem daně z příjmů, u které je poplatníkem, přičemž správce daně v souladu s ust. § 257 daňového řádu rozhodl o upuštění od úhrady této daně. Žalobce tak měl za to, že v jeho případě s přihlédnutím ke shora uvedeným skutečnostem měla být u obce v daném případě zkoumána společenská škodlivost. Žádal, aby soud dovodil, že i daňové delikty se musí týkat společensky škodlivých skutků.
18. Požadavku žalobce nemohl krajský soud přisvědčit. Přiklonil se k názoru žalovaného, že nepodání daňového tvrzení je platebním deliktem, který nepatří od kategorie jiných správních deliktů, takže na něho nelze aplikovat zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Správce daně tedy při uložení pokuty postupuje pouze v intencích daňového řádu, a tudíž neaplikuje a ani nemůže aplikovat principy správního trestání, jak se žalobce domáhá podanou žalobou. Postup při stanovení a výpočtu uložené pokuty je pak podrobně popsán v jednotlivých odstavcích ust. § 250 daňového řádu a z tohoto rámce se nemůže správce daně jakkoliv odchýlit. Je tak nepochybné, že povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně vzniká jednak přímo ze zákona a ten současně bez možnosti jakéhokoliv uvážení ze strany správce daně stanoví, v návaznosti na počet dnů prodlení, i výši této pokuty. Z daného ustanovení daňového řádu je tedy jednoznačně patrná absence jakéhokoliv diskrečního oprávnění správce daně. Nebylo mu tudíž ani umožněno přihlédnout k námitce žalobce, že k nesplnění jeho daňové povinnosti došlo pouhým nedopatřením, či nešťastnou náhodou. Správci daně rovněž nepříslušelo, aby zohlednil i skutečnost, že v případě žalobce, tedy obce, správce daně v souladu s ust. § 257 odst. 2 daňového řádu rozhodne v případě daně z příjmů právnických osob o upuštění od úhrady této daně. Správce daně tak totiž učiní teprve poté, co daň je řádně přiznána a vypočtena, tedy stanovena platebním výměrem.

19. Ve vazbě na shora uvedené pak lze hodnotit jako případný i odkaz žalovaného na názor Ústavního soudu vyslovený v jeho nálezu č. IV. ÚS 1434/08 ze dne 15. 1. 2009, dle něhož *„Penále slouží jako sankce pro případ pozdního přiznání, resp. zaplacení daně stanovené ze zákona. Účelem tohoto nástroje je zajištění kázně všech subjektů pro dodržení zákonem stanovených termínů a lhůt k podání té které daně. Není přitom možno odlišovat plátce, příjemce či výši daně. Pro všechny subjekty platí stejné podmínky. Pokud tedy obec podala přiznání daně s prodlením, bylo na místě rozhodnout o sankci za toto pozdní přiznání.“*
20. Dále krajský soud uvádí, že k institutu pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu se vyjádřil Ústavní soud v nálezu pléna sp. zn. Pl. ÚS 24/14 ze dne 30. 6. 2015. Závěry Ústavního soudu, s kterými se zdejší soud ztotožňuje, jsou aplikovatelné i na projednávanou věc. Ústavní soud uvedl, že *„pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí za podání daňového přiznání, blášení nebo vyúčtování po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Pokuta vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené od daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení. Konkrétně pokuta vzniká ve výši 0,05 % stanovené daně (...). Pokuta má zčásti charakter časové sankce, tj. výše pokuty narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení, v určitých případech má však pokuta stanovenou minimální a maximální hranici. Maximální hranice se použije též v případě, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Správce daně pokutu daňovému subjektu sdělí platebním výměrem (deklaratorním rozhodnutím) a současně ji předeptá do evidence daní. Pokuta je splatná do třiceti dnů ode dne oznámení tohoto platebního výměru, proti kterému je možné podat odvolání, jehož podání ale nemá odkladný účinek. Svou povahou pokuta nahradila institut zvýšení daně, který byl upraven v ustanovení § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně mohl (ale nemusel), nebylo-li daňové přiznání nebo blášení podáno včas, zvýšit vyměřenou daň až o 10 %. Jiným způsobem (např. stanovením minimální či maximální výše) nebyla tato sankce limitována. Zda zvýšení daně správce daně uložil, záviselo na jeho správním uvážení, tj. tato sankce nebyla ukládána automaticky. Legislativce v nové právní úpravě daňového řádu účinné od roku 2011 naproti tomu zvolil cestu sankce ukládané ex lege, tj. řešení v podobě sankcionování porušení povinnosti předvídatelným a dopředu určitelným způsobem, který vylučuje libovůli ze strany rozhodujícího orgánu a snižuje korupční potenciál.“* Z uvedeného lze tedy jednoznačně dovodit, že při ukládání pokuty za opožděné daňové tvrzení podle § 250 daňového řádu nemá správní orgán jakýkoliv prostor pro správní uvážení ohledně důvodnosti či přiměřenosti výše pokuty, neboť daňový řád zcela přesně stanoví, kdy a jak má být výše pokuty v konkrétním případě určena.
21. Dále se krajský soud zabýval žalobní námitkou, na základě níž se žalobce domáhal snížení uložené pokuty za použití ust. § 78 odst. 2 s. ř. s. V něm je stanoveno, že *„Rozhoduje-li soud o žalobě proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil trest za správní delikt, může soud, nejsou-li důvody pro zrušení rozhodnutí podle odstavce 1, ale trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši, upustit od něj nebo jej snížit v mezích zákonem dovolených, lze-li takové rozhodnutí učinit na základě skutkového stavu, z něhož vyšel správní orgán, a který soud případně vlastním dokazováním v nikoli zásadních směrech doplnil, a navrhl-li takový postup žalobce v žalobě.“* Hodnocením shora nastíněného skutkového stavu dospěl krajský soud k nepochybnému závěru, že moderace pokuty dle uvedeného ustanovení s. ř. s. není v daném případě možná. Snížení uložené pokuty dle § 78 odst. 2 s. ř. s. je, jak plyne z dikce tohoto ustanovení, možné za předpokladu, že trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši, tedy za předpokladu, že příslušný správní orgán v rámci své diskreční pravomoci stanovil pokutu ve výši, která by se při posouzení všech okolností mohla jevit jako nepřiměřená. Krajský soud však, jak je shora uvedeno, dospěl k nezpochybnitelnému závěru, že ust. § 250 daňového řádu neumožňuje daňovým orgánům při stanovení pokuty jakékoliv správní uvážení. Tento závěr ostatně potvrzuje i vzpomínaná judikatura Ústavního soudu. Výše pokuty vyplývá přímo ze zákona a za takové situace tedy nelze připustit, že by mohla být uložena v nepřiměřené výši a tudíž případně správním soudem snížena.
22. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

23. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývá, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Hradec Králové 12. února 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu