



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **s4ei s.r.o.**, se sídlem Mičurinova 1752/9, Znojmo, zast. Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2016, čj. 39554/16/5200-11433-700681, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 3. 2019, čj. 62 Af 127/2016-85,

**t a k t o :**

**I.** Kasační stížnost **se zamítá.**

**II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám její zástupkyně Ing. Jitky Routkové, daňové poradkyně se sídlem Komenského 87/3, Liberec, **ve lhůtě 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku.

### Odůvodnění:

[1] Žalobkyně prostřednictvím daňové poradkyně doručila Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina (správce daně) dne 24. 8. 2015 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014. Podání učinila datovou zprávou ve formátu „xml“ a k němu přiložila přílohy ve formátu „pdf“ (první podání). Téhož dne bylo datovou zprávou doručeno totéž přiznání k dani a přílohy, vše ve formátu „pdf“ (druhé podání). Dne 25. 8.

2015 bylo správci daně doručeno stejné přiznání k dani v listinné podobě opatřené fyzickým podpisem daňové poradkyně; také byla přiložena i účetní závěrka (třetí podání). Dne 1. 9. 2015 správce daně obdržel doporučený dopis, který obsahoval listinné podání „Doplnění originálních příloh“ (čtvrté podání). Správce daně vyzval žalobkyni k odstranění vad jejího prvního podání ze dne 24. 8. 2015, které spočívaly v nedodržení zveřejněného formátu a struktury podání (§ 72 odst. 3 a 4 daňového řádu), konkrétně povinné přílohy (účetní závěrky). V pořadí druhé podání považoval za duplicitní. Písemností ze dne 13. 10. 2015 správce daně vyrozuměl žalobkyni o tom, že uplynutím lhůty stanovené ve výzvě se stalo její daňové přiznání ze dne 24. 8. 2015 neúčinným. Podání doručené v listinné podobě dne 25. 8. 2015 (třetí podání) sice nebylo učiněno elektronicky, nicméně – jelikož jedinou vadou byla vada formy – je na něj třeba hledět, jako by bylo podáno bezvadně (§ 74 odst. 4 daňového řádu). Na základě tohoto daňového přiznání vyměřil daň. Za nedodržení požadavku formy podání pak vyměřil žalobkyni dle § 247a odst. 2 a 3 pokutu ve výši 2 000 Kč (platební výměr ze dne 13. 1. 2016). Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí odvolala, avšak žalovaný odvolání zamítl.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou. Krajský soud sice vyhodnotil jako nedůvodnou stěžejní část žalobní argumentace co do přípustnosti pokuty za podání učiněné jinak než v předepsané formě, avšak vyhověl její námitce, že správce daně v platebním výměru nedostatečně specifikoval skutek, za který žalobkyni uložil pokutu. Konkretizace skutku jen v odůvodnění rozhodnutí pro tyto účely nestačí.

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel konkrétně namítá, že na tuto věc nedopadá povinnost nezaměnitelně popsat skutek, který je správním deliktem. Závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 15. 1. 2008, čj. 2 As 34/2006-73, č. 1546/2008 Sb. NSS, věc *AQUA SERVIS*, se váží k výkladu správního řádu, nelze je proto použít v režimu daňového řádu. Daňový řád obsahuje komplexní úpravu správních deliktů i náležitostí rozhodnutí, mezi které nepatří požadavek na konkretizaci skutku ve výroku rozhodnutí. Na nynější případ nelze povinnost specifikace skutku ve výroku rozhodnutí vztáhnout ani přes obecné zásady. Žalobkyně mohla předmět řízení zjistit po skutkové i právní stránce z odůvodnění sporného platebního výměru, což dostatečně respektuje zásadu zákazu dvojího trestání.

[4] Žalobkyně ve vyjádření nejdříve zpochybnila závěry krajského soudu co do „možnosti“ vyměřit pokutu za podání daňového přiznání jinak než v předepsané formě a v souladu s pokyny finanční správy (body 7 až 10 vyjádření). Pak reagovala na kasační stížnost, s níž nesouhlasí.

[5] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a oprávněnou osobou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.]; neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat bez návrhu.

[6] NSS předesílá, že krajský soud shledal jako nedůvodné námitky žalobkyně ohledně samotné možnosti vyměřit pokutu. Tyto dílčí závěry krajského soudu napadá ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně, která však kasační stížnost nepodala (a nutno dodat, že ani podat nemohla, neboť výrok rozsudku krajského soudu byl pro žalobkyni příznivý –

pokračování

k tomu viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 1. 7. 2015, čj. 5 Afs 91/2012-41, č. 3321/2016 Sb. NSS, *Žamberk*). V řízení o kasační stížnosti vymezuje rozsah soudního přezkumu stěžovatel. NSS se proto výtkami žalobkyně, které míří do odlišné části odůvodnění napadeného rozsudku, nemůže zabývat. Stěžovatel totiž napadá jiný závěr krajského soudu, totiž otázku specifikace skutku, který byl kvalifikován jako správní delikt, v rozhodnutí správce daně.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně vyměřil žalobkyni pokutu ve výši 2 000 Kč. Ve výroku platebního výměru ze dne 13. 1. 2016 uvedl, že „rozhodl podle ustanovení § 247a odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů [...] o uložení pokuty [žalobkyni] za učinění podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu jinak než elektronicky“. Dále již uvedl jen to, že pokuta je splatná do 30 dnů od oznámení platebního výměru na specifikovaný účet správce daně. Do výroku platebního výměru správce daně tedy nezahrnul žádné další podstatné údaje, které by mohly pomoci specifikovat konkrétní skutek. Podrobnější genezi skutkového stavu i konkretizaci skutku, který správce daně považoval za delikt dle § 247a daňového řádu, lze najít až v odůvodnění platebního výměru.

[9] Krajský soud vyhověl žalobní námitce ohledně neurčitosti výroku platebního výměru, z něhož dle žalobkyně nelze vyčíst, jaké její jednání správce daně vyhodnotil jako správní delikt. Konkrétně v napadeném rozsudku s odkazem na již cit. usnesení rozšířeného senátu 2 As 34/2006, *AQUA SERVIS*, připomněl, že výrok rozhodnutí o jiném správním deliktu musí obsahovat popis skutku s uvedením místa, času a způsobu spáchání, příp. i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby skutek nemohl být zaměněn s jiným jednáním.

[10] NSS se s tímto závěrem plně ztotožňuje. Nedůvodná je námitka stěžovatele, že argumentaci uvedenou v usnesení rozšířeného senátu 2 As 34/2006, *AQUA SERVIS*, nelze vztáhnout na správní trestání v režimu daňového řádu. NSS nijak nezpochybňuje pravidlo, že při správě daní se nepoužívá správní řád (§ 262 daňového řádu). Se stěžovatelem také souhlasí, že daňový řád obsahuje úpravu správních deliktů (srov. § 247a daňového řádu) a také vymezuje nutné náležitosti rozhodnutí správce daně (§ 102 daňového řádu). V této kauze ovšem stěžovatel mylně usiluje o omezení obecných a meziodvětvových dopadů právního názoru vyjádřeného ve věci *AQUA SERVIS* jen na prostředí, v němž se používá správní řád. Jakkoli daňový řád obsahuje svébytnou právní úpravu daňových deliktů a náležitostí rozhodnutí, názor stěžovatele by vedl k izolovanému výkladu požadavků na výrok „trestního“ rozhodnutí. Jeho výklad se přiči hodnotě bezroznosti právního řádu, na které rozšířený senát založil své rozhodnutí.

[11] Rozšířený senát totiž ve věci 2 As 34/2006, *AQUA SERVIS*, na základě porovnání požadavků správního práva a práva trestního dovodil, že „formální označení určitého typu protispoločenského jednání a tomu odpovídající zařazení mezi trestné činy, přestupky, jiné správní delikty a z toho odvozené následky v podobě sankcí, včetně příslušného řízení, tedy zda

*půjde o oblast soudního či správního trestání, je spíše vyjádřením reálné trestní politiky státu [...] než systematickým přístupem k úpravě veřejnoprávních povinností a odpovědnosti za jejich porušení. Kriminalizace či naopak někdy dekriminalizace určitých jednání nachází výraz v platné právní úpravě a jejích změnách, volbě procesních nástrojů potřebných k odhalení, zjištění, prokázání konkrétních skutků a v neposlední řadě i v přísnosti postihu jejich původců. Proto také nelze přeceňovat odlišnosti jednotlivých hmotněprávních úprav, ale zejména procesních pravidel.“*

[12] Z právě uvedených důvodů rozšířený senát dospěl k názoru, že vymezení předmětu řízení ve výroku rozhodnutí o správním deliktu (tzv. skutková věta) vždy musí spočívat v takové specifikaci deliktu, aby sankcionované jednání nebylo zaměnitelné s jiným jednáním. Rozšířený senát jednoznačně odmítl úvahy, že snad stačí jednání popsat až v odůvodnění rozhodnutí. Závěry rozšířeného senátu nevyjadřují nějaký jednoduchý výklad správního řádu, jak se snaží naznačit stěžovatel. Právě naopak, tyto závěry jsou výrazem ústavněprávních požadavků na správní trestání. Právě s ohledem na zásadní a vpravdě ústavněprávní význam těchto úvah proto nelze ani kategorii deliktů podle daňového řádu vytrhávat z množiny ostatních správních deliktů. I v případě tzv. daňových deliktů se jedná o součást tzv. správního trestání v širokém slova smyslu, tedy o postih správním orgánem (zde správcem daně) za určité nedovolené jednání (konání či opomenutí). Obecně akceptované požadavky na řádnou skutkovou větu je proto nutno vztáhnout i na řízení o deliktech dle daňového řádu.

[13] Na tom nic nemění skutečnost, že pokuta dle § 247a daňového řádu je sankcí, která vzniká ze zákona. Nic na tom nemění ani to, zda má správní orgán při ukládání sankce diskreci či nikoliv. Úvahy rozšířeného senátu se totiž plně uplatní i na takovéto situace. NSS opakuje, že požadavek na řádnou specifikaci skutku ve výroku rozhodnutí není samoučelný. Postihované jednání nesmí být zaměnitelné s jiným, čímž se zamezí nepřipustnému dvojímu trestání.

[14] NSS již v roce 2010 v řadě rozsudků ve věcech *FAMKO* (rozsudky ze dne 15. 7. 2010, čj. 5 Afs 33/2010-55; čj. 5 Afs 36/2010-56; čj. 5 Afs 39/2010-55; čj. 5 Afs 40/2010-55; čj. 5 Afs 43/2010-57; čj. 5 Afs 46/2010-54; čj. 5 Afs 49/2010-54; čj. 5 Afs 50/2010-138; a ze dne 23. 7. 2010, čj. 5 Afs 41/2010-55; čj. 5 Afs 37/2010-56; čj. 5 Afs 34/2010-54; čj. 5 Afs 44/2010-54; čj. 5 Afs 47/2010-55) ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který v § 99 obsahoval stejné pravidlo, jako je nyní obsaženo v § 262 daňového řádu (při správě daní se nepoužije správní řád), vztáhl požadavek na řádnou specifikaci skutku ve smyslu usnesení rozšířeného senátu ve věci 2 As 34/2006, *AQUA SERVIS*, i na pokuty, které byly ukládány podle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, byť se jejich procesní režim řídil zákonem o správě daní a poplatků. NSS obdobně vztáhnul požadavek na řádnou konkretizaci skutku ve výroku rozhodnutí i na pokutu vyměřenou v celním řízení (rozsudek ze dne 13. 2. 2014, čj. 9 Afs 84/2012-38, věc *Nieten Internationale Spedition*).

[15] Na setrvalé judikatuře nemůže nic změnit ani stěžovatelův poukaz na rozsudek ze dne 11. 5. 2017, čj. 6 Afs 264/2016-44, věc *AGROBET CZ*, v němž NSS dovodil, že § 262 daňového řádu brání správci daně vydat rozhodnutí v části věci za analogického použití úpravy obsažené v správním řádu. Ve věci *AGROBET CZ* šlo jen o technickou

pokračování

otázku výkladu práva (vydání rozhodnutí v části věci za přiměřeného použití § 148 správního řádu), která nemá žádný přesah do ústavních práv daňového subjektu (zákaz dvojího trestání). Závěry ve věci *AGROBET CZ* nelze použít při řešení tak důležitých otázek, k jakým patří požadavek na vymezení skutku ve výroku rozhodnutí ve věcech správního trestání.

[16] Nelze souhlasit ani s názorem stěžovatele, že uvedením odkazu na § 247a odst. 2 a 3 daňového řádu ve výroku rozhodnutí dostál povinnosti specifikovat skutek, za který byla žalobkyně potrestána. Má pravdu žalobkyně, neboť pouhý odkaz na konkrétní ustanovení právního předpisu nemůže suplovat povinnost uvést ve výroku rozhodnutí o správním deliktu řádně naformulovanou *skutkovou větu*, tj. identifikaci skutku, který byl posouzen jako správní delikt (srov. k tomu též usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 10. 2017, čj. 4 As 165/2016-46, č. 3656/2018 Sb. NSS, body 35-42).

[17] NSS proto potvrzuje závěr krajského soudu, že i ve výroku rozhodnutí o deliktu dle daňového řádu je nutno skutek nezaměnitelně specifikovat. Krajský soud má pravdu, že formulace skutku ve sporném rozhodnutí je naprosto nedostatečná. Skutková věta výroku neodpovídá ústavněprávním požadavkům, které rozšířený senát vysvětlil v usnesení ve věci 2 As 34/2006, *AQUA SERVIS*. NSS proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[18] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, přísluší jí tedy právo na náhradu nákladů řízení. V řízení před NSS byla žalobkyně zastoupena daňovou poradkyní. V tomto případě se v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. pro určení výše odměny za zastupování užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Daňová poradkyně sepsala vyjádření ke kasační stížnosti; učinila tedy jeden úkon právní služby (§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodu 5 advokátního tarifu částku 3 100 Kč, k níž je podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu třeba přičíst 300 Kč na paušální úhradu hotových výdajů. Výše odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů je tedy 3 400 Kč. Daňová poradkyně je plátcem DPH, proto se tato částka zvyšuje o 21% DPH (714 Kč). Náhrada nákladů řízení tedy činí částku 4 114 Kč.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. září 2019

Zdeněk Kühn  
předseda senátu