



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobce: **KAJA – TRADING, spol. s r.o.**, IČO: 49824392
se sídlem Renoirova 650, Praha 5
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem
se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.9.2019, č.j. 36447/19/5200-11431-711360

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti následujícím rozhodnutím – platebním výměrům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“):
 - a) platebnímu výměru ze dne 24.1.2019, č.j. 381580/19/2005-52523-109452, kterým byla žalobci uložena pokuta dle § 250 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) za opožděné podání daňového přiznání k

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, a to ve výši 294 926,- Kč (dále jen „platební výměr za rok 2011“),

- b) platebnímu výměru ze dne 24.1.2019, č.j. 74536/19/2005-52532-109452, kterým byla žalobci uložena pokuta dle § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, a to ve výši 110 393,- Kč, (dále jen „platební výměr za rok 2013“),
 - c) platebnímu výměru ze dne 24.1.2019, č.j. 75194/19/2005-52523-109452, kterým byla žalobci uložena pokuta dle § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, a to ve výši 59 531,- Kč (dále jen „platební výměr za rok 2014“),
 - d) platebnímu výměru ze dne 23.1.2019, č.j. 75609/19/2005-52523-109452, kterým byla žalobci uložena pokuta dle § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, a to ve výši 36 634,- Kč (dále jen „platební výměr za rok 2015“).
2. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil výroky výše uvedených platebních výměrů tak, že do nich doplnil popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání:
- a) do výroku platebního výměru za rok 2011 doplnil, že opožděné daňové přiznání bylo evidované pod č. j. 8864439/18/2005-52523-109452, lhůta pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 2.4.2012 a daňové přiznání bylo podáno dne 3.12.2018, tj. 2436 dnů po stanovené lhůtě,
 - b) do výroku platebního výměru za rok 2013 doplnil, že opožděné daňové přiznání bylo evidované pod č. j. 54030/19/2005-52523-109452, lhůta pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 1.4.2014 a daňové přiznání bylo podáno dne 7.1.2019, tj. 1742 dnů po stanovené lhůtě,
 - c) do výroku platebního výměru za rok 2014 doplnil, že opožděné daňové přiznání bylo evidované pod č. j. 64247/19/2005-52523-109452, lhůta pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 1.4.2015 a daňové přiznání bylo podáno dne 7.1.2019, tj. 1377 dnů po stanovené lhůtě,
 - d) do výroku platebního výměru za rok 2015 doplnil, že opožděné daňové přiznání bylo evidované pod č. j. 65538/19/2005-52523-109452, lhůta pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 1.4.2016 a daňové přiznání bylo podáno dne 8.1.2019, tj. 1012 dnů po stanovené lhůtě.
3. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce nepodal v zákonem stanovených lhůtách daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011, 2013, 2014 a 2015. Na výzvu správce daně ze dne 13.5.2015 k podání řádného daňového přiznání reagoval jednatel žalobce sdělením, že pochybení spočívající v nepodání daňových přiznání tkví v závažném onemocnění jeho i jeho manželky, která měla účetnictví žalobce na starosti. Žalobce podal daňové přiznání za rok 2011 dne 3.12.2018, za roky 2013 a 2014 dne 7.1.2019 a za rok 2015 dne 8.1.2019. Správce daně vyměřil daňové ztráty uvedené v daňových přiznáních v souladu s § 139 odst. 1 a § 140 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na skutečnost, že lhůty pro podání uvedených daňových přiznání již uplynuly, vydal správce daně podle § 250 daňového řádu platební výměry, jimiž žalobci uložil pokuty za opožděné daňové tvrzení.

4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že vznik pokuty je daný zákonem, stejně tak jako její výše. Uvedené proto nezávisí na vůli správce daně, a to bez ohledu na to, zda daňový subjekt vykázal daň nebo daňovou ztrátu. Pokuta vzniká přímo ze zákona ve stanovené výši dle § 250 odst. 1 daňového řádu, nastanou-li předpokládané skutečnosti. Naproti tomu úrok z prodlení je koncipován jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Žalovaný nepovažoval za relevantní ani příměr pokuty podle § 250 daňového řádu k pokutě podle § 247a odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť se jedná o zcela jiné druhy sankce postihující jiná protiprávní jednání a mající jiný účel a smysl. Odvolací námitku žalobce, že daňová přiznání nepodával z důvodu nemoci a hospitalizace, neumožňuje zákon zohlednit. Správce daně neměl prostor pro správní uvážení, neboť daňový řád stanoví obligatorní uložení sankce. Nemohl proto přihlédnout ke konkrétním okolnostem, které vedly k tomu, že daňové přiznání nebylo podáno v zákonem stanovené lhůtě. Kdyby k těmto okolnostem správce daně nebo odvolací orgán přihlédl, uplatnil by svou pravomoc nad rámec stanovený zákonem (§ 5 odst. 2 daňového řádu) a takové rozhodnutí by bylo nezákonné.
5. S ohledem na závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15.1.2008, č. j. 2 As 34/2006 – 73, podle nichž výrok rozhodnutí o správním deliktu musí obsahovat popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání, žalovaný změnil výroky platebních výměrů, na výši uložené pokuty a její úhradu však tato změna nemá vliv.
6. V žalobě žalobce namítl, že napadené rozhodnutí je nezákonné a řízení, které mu předcházelo, trpí vadami, které způsobují jeho nezákonnost. Následně podrobně zrekapituloval obsah odvolání, které podal proti předmětným platebním výměrům. V odvolání předně namítl, že platebními výměry byl porušen nejen daňový řád, ale i čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Žalobce si je vědom toho, že mu podle § 250 vznikla povinnost uhradit pokutu. Z tohoto ustanovení je však zřejmé, že pokuta za opožděné tvrzení daně se ukládá nejen tomu, kdo tvrzení podá opožděně, ale také tomu, kdo ho nepodá vůbec. Pokuta se přitom stanoví podle výše stanovené daně nebo daňové ztráty a podle délky prodlení. U nepodání daňového tvrzení nebo stanovení v nulové výši je tomu jinak. Také je zřejmé, že při stanovení daně (písm. a) se jedná o příjem státního rozpočtu, tedy o přínos veřejných financí, kdežto při stanovení daňové ztráty (písm. c) se o žádný příjem do státního rozpočtu nejedná, tedy žádná újma veřejným financím nevzniká.
7. Žalobce v odvolání dále namítl, že úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu je v podstatě shodné plnění jako pokuta podle § 250 daňového řádu. Pokuta je vlastně úrokem z prodlení. Ač je obsahová shoda mezi úrokem z prodlení a pokutou, není shoda v jejich prominutí. Úrok z prodlení lze podle ustanovení § 259b daňového řádu prominout, pokutu za opožděné tvrzení však nikoliv, což je přinejmenším podivné. Takto nastavenou právní úpravu považuje žalobce za nespravedlivou, protože mu byla uložena pokuta za pozdní podání daňového přiznání z částky, která nepředstavuje příjem do státního rozpočtu. Oproti situacím, kdy jsou pozdním podáním daňového přiznání kráceny veřejné příjmy, tak v jeho případě nevznikla veřejným financím žádná újma. Ukládání pokut podle § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu je podle žalobce nespravedlivé rovněž v porovnání s pokutami ukládanými za nesplnění registrační povinnosti podle § 247a odst. 1 písm. a) téhož zákona. Nesplnění registrační povinnosti je totiž nesrovnatelně závažnější než nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

8. Žalobce v odvolání poukázal rovněž na to, že po dobu 17 let řádně plnil veškeré povinnosti daňového subjektu. V roce 2012 však u společníka a jednatele žalobce (v jedné osobě) propuklo závažné onemocnění. Srovnatelně závažné onemocnění bylo téhož roku diagnostikováno i jeho manželce, která se starala o účetnictví žalobce, a z normálního života byl vyřazen i druhý společník žalobce, syn jednatele. Až v roce 2018, kdy se zdravotní stav jednatele zlepšil, se snažil vše dát do pořádku a podal řádná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za chybějící roky. Přesto byl potrestán pokutou v nehorázné výši přesahující 500 000,- Kč, navíc vyměřené z daňové ztráty. To žalobce v odvolání označil za zjevnou nespravedlnost.
9. Žalovaný na základě odvolání změnil napadeným rozhodnutím výroky předmětných platebních výměrů s odůvodněním, jak bylo popsáno shora.
10. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí žalobce v žalobě namítl, že vzhledem k absenci popisu skutku ve výroku platebních výměrů byl zkrácen na svém odvolacím právu, neboť mu tím bylo odepráno napadat skutek o uložení pokuty co do místa, času a způsobu spáchání, neboť z výroků platebních výměrů nebylo seznatelné, čeho se měl žalobce konkrétně dopustit. Změnou platebních výměrů provedenou napadeným rozhodnutím nemohl žalovaný tuto vadu zhojit. V průběhu odvolacího řízení nedal žalovaný žalobci možnost se k vymezenému skutku kvalifikovaně vyjádřit. Žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu tím, že žalobci neumožnil vyjádřit se ve stanovené lhůtě k zamyšlené změně platebních výměrů.
11. Žalobce dále namítl, že žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou poukazující na nespravedlivost při ukládání pokuty vypočítané ze ztráty, tj. z částky, která není příjmem státního rozpočtu. Tím zatížil napadené rozhodnutí nejen vadou nepřezkoumatelnosti, ale i nezákonnosti, neboť v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu nevypořádal všechny důvody odvolání.
12. Žalobce uzavřel, že v daném případě bylo z výše popsaných důvodů porušeno jeho právo na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, přičemž otázkou spravedlivosti se žalovaný vůbec nezabýval.
13. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že je přesvědčen o tom, že v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně vypořádal všechny odvolací námítky, včetně námítky „nespravedlnosti“, a to s odkazy na judikaturu správních soudů, dle jejichž závěrů není třeba detailně vypořádat každou dílčí námitku. Zdůraznil, že podle § 1 odst. 3 daňového řádu je řádné a včasné podání daňového tvrzení klíčovou podmínkou pro to, aby mohla být daňová správa vůbec vykonávána. Pokuta za opožděně podané daňové přiznání vzniká *ex lege* a má stanovenou minimální a maximální hranici mj. i pro případ, že daňové přiznání nebude daňovým subjektem podáno vůbec. Pokuta představuje zejména motivaci k včasnému podávání daňových tvrzení. Žalovaný podotkl, že „spravedlivostí“ § 250 daňového řádu se zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 30.6.2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14, přičemž neústavnost tohoto ustanovení neshledal. Z nálezu lze dovodit, že nelze přisvědčit žalobní argumentaci poukazující na nespravedlivost založenou na tom, že pokutou ukládanou podle § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu nevzniká žádná újma veřejným financím.
14. Námitku, kterou je mu vytýkáno porušení práva na spravedlivý proces v důsledku napravení vady výroku platebních výměrů napadeným rozhodnutím, označil žalovaný za účelovou. Z podaného odvolání je seznatelné, proti jakým rozhodnutím správce daně

žalobce podal odvolání. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že odvolací orgán seznámí účastníka řízení se skutečnostmi a důkazy, které zjistil při dokazování v odvolacím řízení. Žalovaný však žádné dokazování neprováděl a nezaujal ani odlišný právní názor od názoru správce daně, a proto nebyl povinen podle § 115 odst. 2 postupovat. V této souvislosti žalovaný upozornil rovněž na to, že prvostupňové a odvolací řízení tvoří jeden celek. Úpravou výroků platebních výměrů došlo pouze k jejich precizaci, neboť popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání jednoznačně vyplýval z odůvodnění platebních výměrů.

15. V replce ze dne 31.3.2020 žalobce uvedl, že náleží Ústavního soudu ze dne 30.6.2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14 není pro danou věc použitelný, neboť se týkal jen pokut z částky, které představovaly příjem státního rozpočtu. Vyjádření žalovaného označil za nepřesvědčivé a setrval na námitkách uplatněných v žalobě.
16. V duplice ze dne 23.9.2021 žalovaný uvedl, že náleží Ústavního soudu ze dne 30.6.2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14 a v něm obsažené závěry o ústavní konformitě ustanovení § 250 daňového řádu se vztahují nejen na pokuty, které jsou příjmem státního rozpočtu, ale i na pokuty vypočítané z daňových odpočtů.
17. Při rozhodování ve věci samé soud vycházel zejména z této právní úpravy:
18. Podle § 38n odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 převyšují příjmy upravené podle § 23, je rozdíl daňovou ztrátou.
19. Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 30.6.2020 lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.
20. Podle § 1 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31.12.2020 je základem pro správné zjištění a stanovení daně daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem.
21. Podle § 5 odst. 1 daňového řádu správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.
22. Podle § 5 odst. 2 daňového řádu správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.
23. Podle § 250 odst. 1 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
 - a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,
 - b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo
 - c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.

24. Podle § 250 odst. 6 daňového řádu o povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.
25. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
26. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
27. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
28. Soud se v rámci vypořádání žalobních námitek nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. K této závažné vadě je soud ostatně povinen přihlížet z úřední povinnosti, tedy bez ohledu na to, zda ji žalobce namítl. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal jeho odvolací námitku, že je nespravedlivé, že mu byla uložena pokuta vypočtená z opožděně přiznané daňové ztráty, která není příjmem státního rozpočtu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná, jestliže správní orgán v rozhodnutí řádně nevypořádá všechny základní námitky účastníků řízení, případně své rozhodnutí neodůvodní vůbec nebo nedostatečně vzhledem k požadavkům zákona. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí dostatečně určitě a srozumitelně vyložil, že pokuta za opožděné tvrzení daně, jakož i její výše, je přímo stanovena zákonem, a že správní orgány obou stupňů neměly v tomto směru prostor pro správní uvážení ani pro reflexi tíživé životní situace jednatele a společníků žalobce, která byla uváděnou příčinou opožděného podání daňových tvrzení. Naopak zdůraznil, že kdyby rozhodl jakkoli mimo zákonný rámec, uplatnil by svou pravomoc excesivně, což by způsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný tímto způsobem naprosto srozumitelně vyložil, že se nemohl namítanou nespravedlností aplikované právní úpravy zabývat. Soud považuje takové vypořádání odvolací námitky „nespravedlnosti“ právní úpravy zakotvené v § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu za dostatečné a přezkoumatelné.
29. Soud k tomu dodává, že povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Správní orgán může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy – minimálně *implicite* – vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument v odůvodnění tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Podstatné je, aby se orgán veřejné moci vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009 č.j. 9 Afs 70/2008 - 13, ze dne 28. 5. 2009 č.j. 9 Afs 70/2008 - 13 a ze dne 21. 12. 2011, č.j. 4 Ads 58/2011 - 72, či usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011 sp. zn. II. ÚS 2774/09 a ze dne 11. 3. 2010 sp. zn. II. ÚS 609/1). Není proto nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění orgán veřejné moci prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou

oporu výroku rozhodnutí (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

30. Žalovaný v nyní projednávané věci dostal povinnosti, kterou mu ukládá § 116 odst. 2 daňového řádu, neboť v dostatečném rozsahu vypořádal všechny základní odvolací námitky, a nezatížil tak napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.
31. Soud ve shodě s názorem žalovaného nesdílí přesvědčení žalobce o nespravedlnosti právní úpravy, dle které byla žalobci uložena pokuta za opožděné podání daňového tvrzení. Je pravdou, že tato právní úprava správci daně skutečně neposkytuje prostor pro správní uvážení, zda pokutu podle § 250 daňového řádu daňovému subjektu uloží či nikoliv, v tom však rozhodně nelze spatřovat její nespravedlnost. Žalovaný v tomto směru příléhavě odkázal na zásadu zákonnosti zakotvenou v § 5 odst. 1 daňového řádu, podle níž správce daně postupuje v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Správci daně nepřísluší posuzovat, zda je to které zákonné pravidlo „spravedlivé“ a v návaznosti na to zvažovat, zda jej bude v konkrétní věci aplikovat. V této souvislosti soud považuje za potřebné doplnit, že při aplikaci právní normy nestačí „pouhý“ jazykový výklad textu, protože zákon tvoří zejména jeho obsah a účel (k tomu srov. nález Ústavního soudu ze dne 17.12.1997 sp. zn. 33/97).
32. Účel institutu pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu byl vyložen výše zmíněným nálezem Ústavního soudu ze dne 30.6.2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14. V tomto nálezu se Ústavní soud zabýval návrhem podaným podle čl. 95 odst. 2 Ústavy Městským soudem v Praze na zrušení celého ustanovení § 250 daňového řádu a dovodil, že *„(n)avázání pokuty za opožděné tvrzení daně na výši daně, která je předmětem opožděného či vůbec nepodaného daňového tvrzení, proto bylo ze strany zákonodárce racionálním opatřením, které mimo jiné reflektuje škodlivost (nebezpečnost) daného deliktního jednání. Obdobný závěr platí i v případě daňových odpočtů, neboť cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně, a to bez ohledu na to, zda jde z pohledu státu o daňovou povinnost pozitivní nebo negativní. V obou případech je veřejným zájmem, aby práva a povinnosti při správě daní byly postaveny najisto v zákonem předpokládaném okamžiku, a to tím více, čím více se jedná o vyšší peněžité plnění.“* Z právě uvedeného lze vyvodit dílčí závěr, že Ústavní soud přezkoumal ustanovení § 250 daňového řádu nejen ve vztahu k pokutám, jejichž výše je vypočtena z částky, která představuje příjem státního rozpočtu, ale i k „negativním“ daňovým povinnostem, tj. k odpočtům a daňovým ztrátám. Neobstojí tedy argument žalobce vyjádřený v replice, že tento nález není na jeho případ použitelný, neboť Ústavní soud se v něm zabýval i ústavní konformitou pokut vypočtených z negativních daňových povinností. Nadto není pravdou, že v důsledku podání daňového přiznání s vykázanou daňovou ztrátou nemůže vzniknout negativní následek na veřejných financích. Podle § 34 zákona o daních z příjmů může daňový subjekt od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období. Odečtení dříve vyměřené (stanovené) daňové ztráty od základu daně nepochybně vede ke snížení výsledné daňové povinnosti, a tedy ke snížení příjmů veřejného rozpočtu.
33. Ústavní soud v nálezu ze dne 30.6.2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14 dále uvedl, že *„účelem předmětné právní úpravy bylo uložení sankce za podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec, přičemž smyslem existence daní je zajištění financování veřejných potřeb společnosti. Správné zjištění a stanovení daní je pak spolu se zabezpečením jejich úhrady cílem správy daní. Protiprávní a ve své podstatě škodlivé jednání v posuzované věci je ze zákona sankcionováno tak, že se "nevyplácí". Uvedený zásah je tak*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

způsobilý naplnit princip (kritérium) způsobilosti, neboť vede k zamýšlenému cíli.“ Následně uzavřel, že „*napadené ustanovení je slučitelné s principy právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy a nepředstavuje rozpor s čl. 1 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny a s čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě.*“

34. Žalobce v žalobě výslovně uvedl, že mu je známo, že mu podle § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu vznikla povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Subjektivní přesvědčení žalobce, že úprava obsažená v § 250 odst. 1 daňového řádu je s ohledem na její konstrukci nespravedlivá, soud nesdílí, a to s ohledem na shora citované závěry Ústavního soudu, jenž shledal tuto úpravu ústavně konformní. Předmětné ustanovení daňového řádu nepřiznává správnímu orgánu diskreční pravomoc k tomu, aby mohl upustit od uložení pokuty po zohlednění nepříznivé životní situace jednatele žalobce a členů jeho rodiny.
35. S přihlédnutím k výše uvedenému je nutno uzavřít, že správní orgány obou stupňů postupovaly v nyní projednávané věci v souladu se zákonem, a napadené rozhodnutí ani platební výměry tedy netrpí vadou nezákonnosti. Na tomto závěru nemohou nic změnit ani jiná ustanovení daňového řádu, která ve vztahu k jiným platebním deliktům daňových subjektů stanovují jiné sankce, s nimiž žalobce jemu uloženou pokutu porovnával. Odkaz žalobce na tato jiná ustanovení je pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí irelevantní, neboť na projednávanou věc vůbec nedopadají.
36. Nad rámec výše uvedeného soud konstatuje, že obligatorní uložení pokuty ve výši stanovené zákonem nepředstavuje nepřiměřený zásah do majetku daňového subjektu. Dle shora citovaného nálezu Ústavního soudu totiž „*(n)elze přisvědčit tomu, že absence diskrece při určování výše sankce by automaticky znamenala likvidační charakter dané sankce, resp. zásah do majetkových poměrů jedince s nepřipustnou intenzitou. V takovém případě by ad absurdum byly likvidační prakticky všechny sankce za platební delikty.*“ Na okraj soud dodává, že žalobce v průběhu daňového řízení ani řízení před soudem netvrdil likvidační charakter (či tzv. rdousící efekt) uložené pokuty; tuto pouze označil za „nehoráznou“.
37. Pouze *obiter dictum* soud uvádí, že jakkoliv se životní situace jednatele žalobce a jeho rodiny dle žalobcova líčení jeví jako neblahá, což mohlo vést k tomu, že vedení obchodní společnosti bylo po několik let paralyzováno, bylo na statutárním orgánu společnosti, aby hledal účinná řešení této situace, která by žalobci umožnila plnit povinnosti uložené v oblasti správy daní. Pokud tak nemohl činit žalobce vlastními silami, mohl k tomu kupříkladu zmocnit daňového poradce.
38. Soud nepřisvědčil ani dalšímu okruhu žalobních námitek, v nichž žalobce argumentuje porušením svého práva na spravedlivý proces. Z odůvodnění platebních výměrů je zcela zřejmé vymezení jednotlivých skutků, tj. způsob jejich spáchání a zejména počet dnů prodlení s tvrzením daně za jednotlivá zdaňovací období. Protože žalovaný v odvolacím řízení neprováděl žádné dokazování a v plném rozsahu se ztotožnil se závěry správce daně, nebylo jeho povinností postupovat podle § 115 odst. 2 věty první daňového řádu, tj. seznámit žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy či s odlišným právním náhledem na posouzení dané věci, a umožnit mu se k nim vyjádřit. Žalovaný změnou provedenou napadeným rozhodnutím doplnil výrokovou část platebních výměrů o náležitosti potřebné k jednoznačnému a nezaměnitelnému vymezení skutků, které mají být dle ustálené judikatury správních soudů součástí výrokové části rozhodnutí. K provedení této změny odvoláním napadených platebních výměrů v rámci odvolacího řízení byl žalovaný oprávněn, ba dokonce podle § 116 odst. 1 písm. a)

daňového řádu povinen. Jak dovedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14.4.2009 č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (publikováno pod č. 1865/2009 Sb. NSS), vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je totiž vyloučeno, aby správce daně prvního stupně po zrušení platebního výměru odvolacím orgánem pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Tyto závěry zůstaly v platnosti i po nabytí účinnosti stávajícího daňového řádu, jehož ustanovení § 116 rovněž neumožňuje odvolacímu orgánu zrušit odvoláním napadené rozhodnutí správce daně a věc mu vrátit k dalšímu řízení za účelem odstranění zjištěných vad rozhodnutí či postupu správce daně. Tyto vady musí napravit odvolací orgán v odvolacím řízení sám, a to cestou změny odvoláním napadeného rozhodnutí správce daně. Žalovaný tedy nikterak nepochybil, jestliže v nyní projednávané věci postupoval právě tímto způsobem.

39. Námitku žalobce, že v důsledku postupu žalovaného byl zkrácen na právu napadat a meritorně se bránit proti konkrétně vymezenému skutku, soud považuje za neopodstatněnou a ryze účelovou. Již ze samotného odvolání je zřejmé, že žalobce neměl naprosto žádné pochyby o tom, za jaké konkrétní jednání je v dané věci pokutován, resp. k jakým konkrétním platebním deliktům se jednotlivé platební výměry vztahují. To, že jsou žalobci platebními výměry ukládány pokuty za opožděné podání daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011, 2013, 2014 a 2015, ostatně zřetelně vyplývá z těchto rozhodnutí správce daně, v jejichž odůvodnění bylo mj. uvedeno, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání, kdy bylo daňové přiznání žalobcem podáno, a nachází se zde také výpočet výše pokuty.
40. Protože soud neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl. Vzhledem ke splnění podmínek uvedených v § 51 odst. 1 s.ř.s. o věci rozhodl bez nařízení jednání.
41. Žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 soudního řádu správního rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Praha 16. prosince 2021

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.