

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Město Trutnov**, se sídlem Slovanské náměstí 165, Trutnov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 2. 2021, č. j. 31 Af 27/2019 – 37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Královohradecký kraj (dále jen „*správce daně*“) platebním výměrem ze dne 10. 10. 2018, č. j. 1770467/18/2713-50522-608485 (dále jen „*platební výměr*“), vyměřil žalobci podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu pokutu za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 ve výši 274.522 Kč. Žalovaný k odvolání žalobce následně rozhodnutím ze dne 31. 5. 2019, č. j. 22643/19/5200-11434-701858 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“), změnil platební výměr tak, že do něj doplnil popis skutku, v ostatním rozhodnutí správce daně (platební výměr) potvrdil a odvolání zamítl.

[2] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „*krajský soud*“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítnul.

[3] Krajský soud nejprve shrnul podstatné skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Uvedl, že žalobce podal dne 7. 9. 2018 prostřednictvím datové schránky přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017. Správce daně akceptoval údaje vykázané v podaném řádném daňovém přiznání a platebním výměrem ze dne 19. 9. 2018, č. j. 1716658/18/2713-50522-608485, vyměřil žalobci daň za výše uvedené zdaňovací období ve výši 5.490.430 Kč. Následně vydal platební výměr za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob, proti němuž podal žalobce odvolání. Žalovaný rozhodl o podaném odvolání tak, že změnil části výroku rozhodnutí správce daně s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 – 73, z něhož plyne, že výrok rozhodnutí o správním deliktu musí obsahovat popis skutku s uvedením místa, času a způsobu spáchání. V ostatním se výrok platebního výměru nezměnil.

[4] Krajský soud konstatoval, že žalobce je poplatníkem daně z příjmů právnických osob na základě § 17 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), přičemž v souladu s § 17a tohoto zákona má statut veřejně prospěšného poplatníka. Krajský soud uvedl, že je mezi stranami nesporné, že žalobci vznikla povinnost podat řádné daňové přiznání k této dani za zdaňovací období roku 2017 nejpozději dne 3. 4. 2018. Rovněž je nesporné, že žalobce tuto povinnost splnil až dne 7. 9. 2018, tj. 157 dnů po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Proto mu vznikla povinnost uhradit pokutu dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[5] Žalobce namítal, že jeho postavení obce je „*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 dani*“. S ohledem na právě uvedené měl žalobce za to, že u obce by měla být zkoumána společenská škodlivost posuzovaného skutku a požadoval, aby krajský soud dovodil, že i daňové delikty se musí týkat společensky škodlivých skutků. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že nepodání daňového tvrzení je platebním deliktem, který nepatří do kategorie jiných správních deliktů a nelze tak na něj aplikovat zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „*zákon o odpovědnosti za přestupky*“). Správce daně postupuje při uložení pokuty dle daňového řádu, jenž obsahuje postup při stanovení a výpočtu výše pokuty, od něhož se nelze odchýlit. Správce daně nemůže aplikovat principy správního trestání, jak se žalobce domáhá. Absence diskrečního uvážení správce daně v § 250 daňového řádu mu neumožňuje přihlédnout ani k námitce, že k nesplnění povinnosti došlo nedopatřením. Co se týče námitky ve vztahu k upuštění od úhrady daně z příjmů, krajský soud uvedl, že správci daně zohlednění této skutečnosti nepříslušelo, neboť rozhodnutí dle § 257 odst. 2 daňového řádu učiní až po tom, kdy je daň řádně přiznána a vypočtena, tj. stanovena platebním výměrem. V této souvislosti krajský soud odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1434/08.

[6] Ve vztahu k institutu pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu odkázal krajský soud i na nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. a uzavřel, že při ukládání této pokuty nemá správní orgán prostor pro správní uvážení ohledně důvodnosti či přiměřenosti její výše, neboť daňový řád přesně stanoví, kdy a jak má být výše pokuty v konkrétním případě určena.

[7] Žalobce se dále domáhal snížení uložené pokuty za použití § 78 odst. 2 soudního řádu správního (dále jen *s. ř. s.*). Krajský soud k tomu uvedl, že moderace pokuty dle předmětného ustanovení není možná, neboť ke snížení uložené pokuty může dojít, pouze pokud příslušný správní orgán v rámci své diskreční pravomoci stanoví pokutu ve výši, která by se při posouzení všech okolnosti jevila jako nepřiměřená. S ohledem na předchozí závěr o vyloučení správního uvážení dle § 250 daňového řádu, potvrzený i judikaturou Ústavního soudu, nelze připustit, že by pokuta mohla být uložena v nepřiměřené výši a tím pádem snížena správním soudem, neboť její konkrétní výše plyne ze zákona.

[8] Žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) podává proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
[9] Úvodem kasační stížnosti stěžovatel nejprve shrnuje skutkový stav věci a dosavadní průběh řízení, především podotýká, že jeho zaměstnankyně vložila elektronický obraz daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob do systému GINIS, prostřednictvím kterého odesílá dokumenty do datové schránky správce daně, již dne 21. 3. 2018. Nedopatřením (použitím jiného tlačítka) byla písemnost odeslána pouze na podatelnu stěžovatele a nikoliv do datové schránky správce daně, přičemž zaměstnankyně toto pochybení nezjistila ani při kontrole odeslání.

[10] Stěžovatel uvádí, že je příjemcem celého výnosu daně z příjmů právnických osob a správce daně rozhodl o upuštění od úhrady této daně, což je dle jeho názoru patrné z výpisu z osobního účtu stěžovatele jako daňového subjektu. Již dne 21. 3. 2018, kdy stěžovatel vložil do systému GINIS daňové přiznání, provedl stěžovatel převod daně z příjmů za rok 2017 do svého rozpočtu. Z uvedeného je patrné, že stěžovatel si nebyl vědom skutečnosti, že písemnost nebyla řádně doručena a činil v účetnictví úkony, jakoby k podání daňového přiznání došlo. Daňové přiznání ale bylo řádně podáno až dne 7. 9. 2018, kdy stěžovatel na základě upozornění správce daně provedl kontrolu odeslané pošty a následně mu zaslal daňové přiznání.

[11] Kasační argumentaci stěžovatel uvozuje námitkou, dle které měla být v daném případě zkoumána otázka společenské škodlivosti jeho jednání. Uvádí, že pokud je ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, na penále dle § 251 daňového řádu „*nutné důsledně aplikovat základní standardy trestání vyplývající z Listiny a Úmluvy*“, mělo by být tímto způsobem nahlíženo i na pokutu dle § 250 daňového řádu. Opakuje, že společným znakem trestních sankcí je jejich společenská škodlivost, přičemž platební delikty jsou svojí skutkovou podstatou tak jednoduché, že jejich společenskou škodlivost lze předpokládat. Zdůrazňuje, že má „*odlišné postavení od jiných plátců daně z příjmů právnických osob, neboť obec je příjemcem daně z příjmů, u které je plátcem (§ 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 243/2000 Sb., zákon o rozpočtovém určení daní.*“ Ke zkoumání společenské škodlivosti ovšem nedošlo. Dle přesvědčení stěžovatele ale nemůže být uložena sankce za jednání, u kterého společenská škodlivost chybí.

[12] V této souvislosti odkazuje na § 248 odst. 1 daňového řádu, dle kterého při stanovení výše pořádkové pokuty nebo pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dbá správce daně, aby pokuta nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní. Dovozuje, že u pokut za opožděné tvrzení daně,

které jsou svojí podstatou také důsledkem nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, zákonodárce vycházel z předpokladu, že „*význam porušené povinnosti a závažnost následků pro správu daní*“ je u všech subjektů stejný a stanovil stejnou výši pokuty, přičemž pominul zvláštní postavení územních samosprávních celků. Stěžovatel žádá, aby kasační soud dovodil, že daňové delikty se musejí týkat společensky škodlivých skutků, přičemž s ohledem na postavení stěžovatele se o společensky škodlivý čin nejedná. V této souvislosti uvádí, že pokud se na delikt dle § 250 daňového řádu nebude pohlížet jako na přestupek, je s ohledem na skutečnost, že daňový řád neupravuje ukládání trestu, na místě užití analogie dle § 44 odst. 1 písm. a) zákona o odpovědnosti za přestupky. Lze tak uložit i pokutu v částce nižší, než je zákonem stanovená dolní hranice sazby pokuty.

[13] Druhou kasační námitkou brojí stěžovatel proti závěrům krajského soudu o moderaci pokuty dle § 78 odst. 2 s. ř. s. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2018, č. j. 7 As 22/2012 – 23, a s odkazem na § 65 odst. 3 s. ř. s. dovozuje, že pokud dle daňového řádu nepřísluší správci daně pokutu za pozdě podané daňové přiznání moderovat, měl by o její moderaci rozhodnout soud, a to i za analogického použití zákona o odpovědnosti za přestupky [§ 44 odst. 1 písm. a) tohoto zákona]. Stěžovatel následně s odkazem na výše zmíněný nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 (odstavec [6] výše) dovozuje, že v případě, pokud by se nyní projednávána věc řídila právní úpravou účinnou před rokem 2011, stěžovateli by „*sankce v podobě zvýšení daně za pozdní tvrzení daně dána býti nemohla, neboť žalobce daň fakticky neodvádí. Pokud chtěl zákonodárce vyloučit toto právní uvážení, pak jediným možným orgánem, který má pravomoc snížit nebo upustit od potrestání je právě jen soud díky svému moderačnímu oprávnění.*“ Tuto kasační námitku uzavírá s tvrzením, že došlo k nesprávnému právnímu posouzení věci, neboť byl na správně zjištěný skutkový stav aplikován nesprávný právní předpis.

[14] Třetí a poslední kasační námitku představuje polemika stěžovatele, jaký je rozdíl mezi platebním deliktem v širším slova smyslu dle § 250 daňového řádu a dalšími jim uváděnými přestupky za situace, v níž ve všech případech spočívá skutková podstata v nesplnění povinnosti podat správnímu orgánu určité oznámení. Dle stěžovatele není dán rozumný důvod pro to, aby se v případě nedodržení zákonem stanovené lhůty v jednom případě postupovalo dle zákona o odpovědnosti za přestupky a u druhého jen dle daňového řádu, který blíže neupravuje mnohé skutečnosti, a to zejména tehdy, jestliže uložené pokuty ve všech případech představují trestní sankci. Stěžovatel rovněž nespatřuje žádný rozumný důvod pro to, aby se v jednom případě zkoumala společenská škodlivost a v jiných případech ne. Dle jeho názoru se platební delikty v širším slova smyslu, mezi které se řadí i pokuta dle § 250 daňového řádu, významně neodlišují od přestupků a ve smyslu § 112 zákona o odpovědnosti za přestupky by za přestupky měly být považovány.

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry krajského soudu. Co se týče jednotlivých kasačních námitek, nesouhlasí s argumentací stěžovatele, že by správce daně měl při ukládání pokuty dle § 250 daňového řádu zkoumat společenskou škodlivost, neboť postupuje v mezích tohoto zákona, od kterého se nemůže odchýlit. Zohlednit nelze ani zvláštní postavení stěžovatele, který je příjemcem daně z příjmů, u které je plátcem. Dle jeho přesvědčení se správce daně nijak neodchýlil od zásad správního trestání. Žalovaný opakovaně odkázal na výše zmíněný nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 1434/08 a rovněž na důvodovou zprávu k zákonu o odpovědnosti za

přestupky. Zdůrazňuje, že nepodání daňového tvrzení je platebním deliktem, který nelze považovat za správní delikt v „*pravém slova smyslu*“, nepatří do kategorie „*jiných správních deliktů*“ a zákon o odpovědnosti za přestupky se na něj nevztahuje. Není tak důvod ani pro jeho analogickou aplikaci za situace, ve které jsou podmínky pro uložení pokuty dle § 250 daňového řádu jasně stanoveny.

[16] K druhé z kasačních námitek žalovaný uvádí, že krajský soud správně vyhodnotil, že snížení pokuty dle § 78 odst. 2 s. ř. s. je možné za předpokladu, že trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši, tedy v případě, kdy správní orgán překročí své diskreční pravomoci. Žalovaný opakuje, že v daném případě § 250 daňového řádu správci daně neumožňuje správní uvážení. Co se týče odkazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 22/2012 – 23, žalovaný opakuje, že v této věci byla řešena jiná problematika a právní názor zde vyslovený nelze na nyní projednávanou věc vztáhnout. Nedošlo ani k aplikaci nesprávného právního předpisu, neboť zákon o odpovědnosti za přestupky nelze na danou věc použít, a ani k nesprávnému výkladu s. ř. s.

[17] Úvahy stěžovatele týkající se rozdílů mezi porušením zákona spočívajícího v opožděném tvrzení daně a jinými přestupky, jež jsou obsahem třetí kasační námitky, považuje žalovaný za nesprávné, neboť každé ze stěžovatelem předestřených porušení zákona sleduje jiný cíl a vztahuje se k jiné právní oblasti, jiným subjektům a má odlišný charakter. Důvodová zpráva k zákonu o odpovědnosti za přestupky uvádí, že platební delikty nelze považovat za správní delikty v pravém slova smyslu a nepatří do kategorie jiných správních deliktů. Úmysl zákonodárce vyloučit platební delikty z působnosti tohoto zákona je zřejmý.

[18] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatel doložil, že pověřená zaměstnankyně, která ho zastupuje, má vysokoškolské právnické vzdělání pro advokacii (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud v první řadě předesílá, že jádrem sporu je zákonnost pokuty uložené stěžovateli dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jestliže stěžovatel v postavení obce, a tedy je sám příjemcem daně z příjmů, jejímž je zároveň plátcem. S tím dále souvisí otázka, zda je v nyní projednávaném případě možné uplatnit na posuzovanou věc analogicky právní úpravu zákona o odpovědnosti za přestupky.

[21] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tím, jak tyto otázky posoudil krajský soud, který aproboval závěry žalovaného a správce daně. V projednávané věci je podstatné, že pokud nastanou skutečnosti předpokládané § 250 odst. 1 daňového řádu, vzniká daňovému subjektu povinnost k zaplacení pokuty za opožděné daňové tvrzení přímo ze

zákona a v zákonem stanovené výši. Daňový řád přitom obsahuje jasný postup výpočtu této pokuty. Východiska argumentace stěžovatele nejsou správná, neboť jakkoliv se snaží nalézt a odůvodnit domnělý prostor pro správní uvážení či moderaci výši pokuty, opomíná přitom zákonodárcem explicitně stanovený *„vzorec“*, tvořený konkrétní procentní částkou za každý den prodlení.

[22] Z námitek stěžovatele je patrné, že uloženou sankci vnímá jako nepřiměřenou tvrdost zákona. Za situace, v níž zákonná úprava neponechává prostor pro správní uvážení, je ale na místě přisvědčit správním orgánům a krajskému soudu, kteří na projednávanou věc správně aplikovali příslušnou právní úpravu, přičemž ustanovení § 250 daňového řádu již obstálo v ústavním přezkumu (nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14), na který vhodně odkázal nejen krajský soud, ale zmiňuje ho i sám stěžovatel.

[23] Kasační argumentaci uvozuje stěžovatel námitkou, že v daném případě by měla být zkoumána otázka společenské škodlivosti. Tvrdí, že zákonodárce vycházel z předpokladu, že *„význam porušené povinnosti a závažnost následků pro správu daní“* je u všech subjektů stejný a stanovil stejnou výši pokuty, přičemž pominul zvláštní postavení územních samosprávných celků.

[24] Nejvyšší správní soud rozumí tomu, kam stěžovatel argumentačně cílí, když poukazuje na to, že se v jeho konkrétním případě jedná o jeho *„zvláštní“* postavení, odlišné od jiných plátců daně z příjmů právnických osob, neboť stěžovatel je nejen **plátcem daně**, ale jakožto obec i **příjemcem daně** z příjmů. Tato úvaha ovšem vychází z vadné premisy vnímání daňového tvrzení jako pouhé *„formální“* záležitosti za situace, při níž dochází k převodu výnosu daně v souladu s jejím rozpočtovým určením dle § 257 odst. 2 daňového řádu. Pokud krajský soud uvedl, že správci daně nepříslušelo zohlednit, že se v případě stěžovatele jedná o obec, učinil správný závěr. Ustanovení § 250 daňového řádu totiž – za splnění hypotézy tam uvedené – dopadá na všechny daňové subjekty bezvýjimečně.

[25] V řízení vedeném pod sp. zn. Pl. ÚS 24/14 se Ústavní soud zabýval návrhem na zrušení § 250 daňového řádu, který jako nedůvodný zamítl. V odůvodnění svého nálezu se mj. vyjádřil k účelu předmětné právní úpravy, kterým je dle závěrů tam vyslovených *„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.“*

[26] Daňové tvrzení je esenciálním prvkem správy daní, který sehrává významnou roli při dosažení cíle správy daní. Nesplnění daňové povinnosti má za následek, že daň není zjištěna, stanovena a uhrazena, resp. kroky směřující k jejímu zjištění, stanovení a uhrazení jsou ztíženy. S odstraněním tohoto stavu se v praxi nutně pojí i vznik administrativního zatížení správce daně, případně vznik souvisejících administrativních nákladů. Uvedené dle názoru Nejvyššího správního soudu podporuje závěr o nutnosti vnímat povinnost daňového tvrzení v kontextu jejího významu, nikoliv izolovaně jakožto jen *„formální“* povinnost, jak to činí stěžovatel.

[27] Obsahem druhé kasační námitky je toliko polemika se závěry krajského soudu o moderaci pokuty dle § 78 odst. 2 s. ř. s. Stěžovatel opakovaně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 22/2012 – 23 a ve spojení s § 65 odst. 3 s. ř. s. dovozuje, že pokud dle platného daňového řádu nepřísluší správci daně pokutu za pozdě podané daňové přiznání jakkoliv moderovat, měl by o její moderaci rozhodnout soud. Této námitce ovšem rovněž nelze přisvědčit.

[28] Žalovaný ve svém rozhodnutí (odstavec 32) uvedl, že se v případě rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 22/2012 – 23 jednalo o věc přestupku spáchaného v roce 2009 dle § 178 odst. 1 písm. k) zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon). Doplnil, že z odkazovaného rozsudku vyplývá, že s. ř. s. „*i za situace, kdy správní orgán zákonné meze nepřekročil a výši pokuty řádně zdůvodnil, dává soudu zvláštní oprávnění moderovat výši pokuty*." Uzavřel, že předmětné rozhodnutí není možné vztahovat na rozhodnutí správce daně učiněné dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu a vyvozovat z něho jeho nesprávnost, neboť „[p]*latná zákonná úprava správci dané neposkytuje žádný prostor pro správní uvážení ohledně toho, zda tuto pokutu uloží či neuloží, jakož ani ohledně toho, v jaké ji uloží výši.*"

[29] Dle ustanovení § 78 odst. 2 s. ř. s. *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.*

[30] Stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 22/2012 – 23, pomíjí ovšem smysl a účel moderačního práva soudu, kterým je dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 9 Afs 18/2012 – 34, „*nahrazení správního uvážení o výši sankce soudním uvážením, které se musí pohybovat* ***v intencích zákona a v rámci stejných zákonných mezí jako správní uvážení správního orgánu. Správní soud*** *se tudíž* ***musí*** *při rozhodování o možnosti upustit od sankce za správní delikt* ***řídit stejnými zákonnými východisky a stejnými pravidly, kterými se řídil sám správní orgán*** *v době, kdy o sankci rozhodoval*."

[31] Z uvedeného je patrné, že jakkoliv mají správní soudy obecně možnost moderovat deliktní rozhodnutí správních orgánů, činit tak mohou na podkladě shodného zákonného půdorysu jako správní orgány. Jelikož je sankce vyplývající z § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu sankcí stanovenou mechanismem plynoucím přímo z dikce zákona, a tedy neobsahuje možnost uvážení správního orgánu, je tato skutečnost zásadní i pro rozhodování správních soudů. Jinými slovy, v posuzované věci není relevantní otázka vztahující se k pomyslným mantinelům moderace výše pokuty, ale skutečnost, že snížení pokuty není v daném případě vůbec možné, neboť zákonodárce v rámci § 250 daňového řádu zvolil sankci, u které je její výše vypočtena jednoznačným vzorcem, stanoveným *ex lege*. Nejde tak o sankci, u které je možná diskrece správního orgánu, a tedy ani správního soudu. Lze uzavřít, že má-li být soud nadán pravomocí nahradit správní uvážení a zjevně nepřiměřenou výši uložené sankce moderovat, pak takový postup nelze uplatnit v případě, kdy je výše pokuty stanovena *ex lege* bez možnosti využití diskreční

pravomoci správního orgánu. Absentuje zde totiž správní uvážení, které by mohlo být soudem nahrazeno.

[32] Pokud stěžovatel odkazuje na již výše zmíněný nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 a dovozuje, že by se nyní projednávána věc řídila právní úpravou účinnou před rokem 2011, stěžovateli by *„sankce v podobě zvýšení daně za pozdní tvrzení daně dána býti nemohla, neboť žalobce daň fakticky neodvádí. Pokud chtěl zákonodárce vyloučit toto správní uvážení, pak jediným možným orgánem, který má pravomoc snížit nebo upustit od potrestání je právě jen soud díky svému moderačnímu oprávnění*“, nelze této jeho úvaze rovněž přisvědčit. Stěžovatel, jakkoliv si argumentačně „*vypomáhá*“ právě citacemi uvedeného nálezu Ústavního soudu, zasazuje je do nesprávného kontextu a opomíjí smysl samotného rozhodnutí jako celku. Forma sankce stanovená *ex lege,* tj. řešení v podobě sankcionování porušení povinnosti předvídatelným a dopředu určitelným způsobem, je přitom klíčem k posouzení nyní projednávané věci jako celku. Odkazovaný nález Ústavního soudu tedy ve svém důsledku znamená, že zkoumané ustanovení § 250 daňového řádu je ústavně konformní a má být aplikováno v souladu se svým zněním na všechny daňové subjekty (včetně stěžovatele), které splní podmínky tam uvedené hypotézy (tedy například podají opožděně daňové přiznání), a to lhostejno z jakých faktických důvodů k takovému opomenutí došlo (zde z důvodu administrativní chyby či špatného „kliknutí“ při odesílání datové zprávy).

[33] Ve vztahu k poslední kasační námitce stěžovatel rozvíjí svoji právní komparaci s přestupky dle jiných zákonů, konkrétně si pokládá 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 (i) přestupkem dle § 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., (ii) přestupkem dle § 25 odst. písm. m) zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, jehož skutková podstata spočívá v nepodání poplatkového přiznání v zákonem stanovené lhůtě a konečně (iii) přestupkem dle § 25c odst. 1 písm. a) odst. 1 zákona č. 589/2012 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na sociální politiku zaměstnanosti, jehož skutková podstata spočívá v nepodání přehledu o příjmech a výdajích.

[34] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že stěžovatelem předestřená komparace vychází z nesprávné konstrukce o analogické aplikaci zákona o odpovědnosti za přestupky na platební delikt dle § 250 odst. 1 daňového řádu, přičemž *„správní disciplinární delikty, správní pořádkové delikty a* ***delikty proti platební disciplíně (platební delikty)*** *se nepovažují za správní delikty v pravém slova smyslu, a přestupkový zákon se na ně proto nevztahuje*“ (BOHADLO, David. Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2018, dostupné v systému ASPI, k § 112 zákona o odpovědnosti za přestupky, bod [65] usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 210/2014 – 57). Stěžovatel netvrdí, že by se v nyní projednávané věci nejednalo o platební delikt, prostřednictvím komparace s konkrétními přestupky se ale snaží dovodit, že by jím spáchaný platební delikt měl být posouzen v intencích zákona o odpovědnosti za přestupky. Přijetím této argumentace by však kasační soud nepřípustně vybočil z ustanovení daňového řádu tam, kde pro to není prostor.

[35] Zákonodárce nadto v důvodové zprávě k § 112 zákona o odpovědnosti za přestupky uvádí, že (zvýraznění doplnil Nejvyšší správní soud) „[s]*právní disciplinární delikty, správní pořádkové delikty a* ***delikty proti platební disciplíně (platební delikty) se nepovažují za správní delikty*** *v 'pravém slova smyslu'. Jedná se tudíž o 'hraniční' (tedy nepravé) kategorie správních deliktů (k tomu srov. kapitolu 1.2.2.4 až 1.2.2.6).* ***Proto se na ně nový zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich nebude vztahovat****.*“ Námitka stěžovatele spočívající v komparaci přestupků dle jiných právních předpisů tak není důvodná.

[36] Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost uvádí, že závěr plynoucí z bodu [35] výše se uplatní rovněž na polemiku stěžovatele, formulovanou u první kasační námitky, dle které, pokud se na delikt dle § 250 daňového řádu nebude pohlížet jako na přestupek, je s ohledem na skutečnost, že daňový řád neupravuje ukládání trestu, na místě užití analogie dle § 44 odst. 1 písm. a) zákona o odpovědnosti za přestupky. Ani této námitce nelze přisvědčit, a to nejen s ohledem na výše uvedené, ale i s ohledem na již v tomto rozhodnutí opakovaně formulovaný závěr o jasném a předvídatelném postupu stanovení sankce dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a to bez možnosti správního uvážení správce daně.

[37] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud v obecnosti připouští, že by mohlo být otázkou *de lege ferenda*, zda úprava daňového řádu není příliš tvrdá za situace, kdy dochází k převodu výnosu daně v souladu s jejím rozpočtovým určením dle § 257 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti však kasační soud nedospěl k názoru, že by tato „přísnost“ právní úpravy dosahovala takové intenzity, aby zasáhla do základních subjektivních práv stěžovatele; stěžovatel nic takového ani netvrdí. Namísto toho se dovolává moderačního práva soudu a hodnocení předmětného platebního deliktu v intencích zákona o odpovědnosti za přestupky. S ohledem na závěr Ústavního soudu (viz sp. zn. Pl. ÚS 24/14), že § 250 daňového řádu je slučitelný s principy právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy a nepředstavuje rozpor s čl. 1 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a s čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než v souladu s účelem předmětného ustanovení učinit závěr o zákonnosti uložené sankce.

[38] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatele nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, poslední věty s. ř. s. zamítl.

[39] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného – nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec jeho úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 23. srpna 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu