



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **BULL PORT s.r.o.**, IČO: 055 97 285
sídlem Národní třída 297/20, Hodonín
zastoupený společností Daňové a účetní služby s.r.o., IČO: 494 49 494
sídlem Zbraslavská 12/11, Praha

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem náměstí Svobody 4, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 11. 2018, čj. 4610883/18/3010-50522-704608,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 8. 11. 2018, čj. 4610883/18/3010-50522-704608, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč k rukám jeho zástupce Daňové a účetní služby s.r.o., do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce podal dne 31. 10. 2018 na základě ustanovení §101k zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2018 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), žádost o prominutí dvou pokut (2 x 50 000 Kč), které mu byly vyměřeny platebními výměry ze dne 28. 8. 2018, čj. 3981938/18/3010-50522-704608, a ze dne 8. 10. 2018, čj. 4305732/18/3010-50522-704608, jelikož ani v náhradní lhůtě nepodal kontrolní hlášení za zdaňovací období červen a červenec roku 2018. Žalovaný napadeným rozhodnutím tuto žádost zamítnul, jelikož shledal naplnění vylučující podmínky uvedené v ustanovení § 259c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „daňový řád“), v podobě závažného porušení daňových nebo účetních předpisů v posledních třech letech.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce uvedl, že žalovaný mechanicky uplatnil pokyn Generálního finančního ředitelství, který není normou stanovenou nad zákonem. Žádost měla být posouzena na základě správního uvážení.
3. Prostřednictvím zastávaného výkladu je žalobce trestán dvakrát, jelikož dojde k vyměření pokuty za opožděné podání daňových přiznání a zároveň je mu znemožněno žádat o prominutí pokut za opožděné podání kontrolních hlášení. Uvedl, že nepodání daňových přiznání za předmětná zdaňovací období souvisí s nepodáním kontrolních hlášení, jelikož zpracování této agendy je spojeno s totožnými účetními doklady. Pokud žalobce nezajistil účetní firmu za předmětné období, týká se to jak zpracování daňových přiznání, tak zpracování kontrolních hlášení.
4. Odvolal se na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, čj. 22 Af 89/2017-30, který řešil typově podobnou záležitost, a na související článek z webu podnikatel.cz, z něhož některé pasáže citoval.
5. Vzhledem k výše uvedenému navrhl, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

6. Žalovaný uvedl, že vycházel jak z příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a daňového řádu, tak také z vnitřního pokynu Generálního finančního ředitelství k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení. Na základě správního uvážení dospěl k závěru, že byla naplněna vylučující podmínka předpokládaná v čl. II. 2. A. bodu 5 tohoto pokynu.
7. K žalobcem tvrzené druhotné platební neschopnosti uvedl, že není projevem vyšší moci a považuje ji za subjektivní potíže žalobce. Otázka ospravedlnitelného důvodu, ani otázka četnosti porušování povinností při správě daní nebyla vůbec předmětem úvah žalovaného, jelikož do této fáze meritorního posuzování žádosti nedospěl.
8. Nepodání daňového přiznání a nepodání kontrolních hlášení, ač za stejná období, jsou dvě různé skutkové okolnosti. Nesouhlasil s dvojím trestáním žalobce, jelikož koncept spolehlivosti daňového subjektu je právnímu řádu znám a vychází z předpokladu, že prominutí má být odepřeno osobám, které závažným způsobem neplní své daňové, resp. účetní povinnosti.
9. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, čj. 22 Af 89/2017-30, označil za neaplikovatelný na danou věc.
10. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

IV. Posouzení věci soudem

11. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), bez jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného včetně předcházejícího řízení a shledal, že žaloba je **důvodná**.
12. Dle ustanovení § 101k zákona o dani z přidané hodnoty může plátce do 3 měsíců od právní moci platebního výměru, kterým mu byla vyměřena pokuta v souvislosti s nepodáním kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě, požádat o prominutí této pokuty. Dle § 259c odst. 2 daňového řádu *prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy*.
13. Generální finanční ředitelství vydalo k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení pokyn GFŘ-D-29 ze dne 8. 8. 2016, čj. 111096/16/7100-20116-050484, který je pro nynější věc z časového hlediska relevantní ve znění Dodatku č. 2 ze dne 2. 1. 2018 (dále jen „pokyn GFŘ-D-29“). Pro úplnost soud doplňuje, že tento pokyn je mu znám z úřední činnosti, je veřejně dostupný na internetu, a to včetně příslušných dodatků (<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/sankce>), přičemž z obsahu spisového materiálu i z podání účastníků řízení zaslaných soudu je zřejmé, že je znám i jim. Tento pokyn obsahuje v čl. II 2. A. demonstrativní výčet typových situací, které budou považovány za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů.
14. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, čj. 22 Af 89/2017-30, na který poukazoval žalobce, se sice v konkrétní rovině zabýval jinou právní otázkou (výklad pojmu „ospravedlnitelný důvod“), nicméně v obecnější rovině řešil situaci obdobnou nynější věci (vliv interního pokynu na výklad neurčitého právního pojmu). Dospěl přitom k závěru, že je v zásadě nepřipustné, aby interní pokyn vykládal neurčitý právní pojem prostřednictvím uzavřeného (taxativního) výčtu situací. To však není těžištěm sporu v nynější věci, ve které jde spíše o způsob, jakým byl pokyn GFŘ-D-29 aplikován.
15. V nynější věci byl aplikován čl. II 2. A. pokynu GFŘ-D-29, který je nazván „Definice závažného porušení daňových nebo účetních předpisů“, konkrétně bod 5 – za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů bude považována situace, kdy *osoba závažně ztěžuje nebo ztěžovala, maří nebo mařila správu daní tím, že opakovaně včas nepodala daňové přiznání nebo vyúčtování a ke splnění této své ze zákona plynoucí povinnosti byla proto vyzvána správcem daně. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců před podáním žádosti o prominutí*. Žalovaný odůvodnění zamítavého rozhodnutí tedy založil pouze na tom, že žalobci byly zaslány dvě výzvy k podání daňového přiznání za období červen a červenec roku 2018 (výzvy byly žalobci doručeny dne 13. 8. 2018 a dne 10. 9. 2018). Na základě těchto zjištění dospěl k závěru, že pokutu není možné prominout, jelikož byla splněna vylučující podmínka uvedená v čl. II 2. A. pokynu GFŘ-D-29.
16. Předem soud považuje za vhodné uvést, že se ztotožňuje s významem interních metodických pokynů jak pro správní orgány, tak pro adresáty veřejné správy. I přes jejich nepopiratelný význam pro výkon „dobré správy“ je však v každém případě nutné trvat na tom, aby znění metodického pokynu nebylo v rozporu se zákonem, a zároveň na tom, aby jeho aplikace v konkrétním případě naplňovala příslušné zákonné ustanovení. Z

odůvodnění napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že žalovaný na tento požadavek zcela rezignoval a skutečně se spokojil s pouze „mechanickou“ aplikací definice uvedené v pokynu GFŘ-D-29, aniž by přihlédl ke konkrétním okolnostem dané věci.

17. Pro posouzení nynější věci má stěžejní význam pojem „závažné porušení daňových a účetních předpisů“, jelikož pouze s tímto pojmem pracuje přímo zákon. Pokyn GFŘ-D-29 nelze stavět na roveň zákona, tudíž ani v něm obsaženým „definicí“ tohoto pojmu nelze přiznat význam zákonných definic. To samozřejmě neznamená, že by se tím pádem stávaly zcela zbytečnými, nicméně je třeba k nim přistupovat pouze jako k určitým obecně vymezeným typovým situacím. Interpretace neurčitého pojmu může jistě být v podstatné míře opřena o znaky jednání, která jsou typicky považována za závažná porušení, avšak nemůže abstrahovat od skutkových okolností konkrétních případů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, čj. 2 Afs 62/2017-37).
18. Pokud tedy správce daně dospěje k závěru, že došlo k některé ze situací definovaných v čl. II 2. A. pokynu GFŘ-D-29, musí z jeho rozhodnutí rovněž jednoznačně vyplynout, že daná situace v konkrétním případě skutečně naplňuje znaky pojmu užívaného zákonem. Jinými slovy řečeno závažnost porušení nemůže vyplývat pouze z toho, že je definováno v pokynu GFŘ-D-29, ale musí být zřejmá přímo ze samotného porušení. Na druhou stranu však rovněž nelze vyloučit, aby potřebná závažnost vyplývala implicitně již ze samotné definice porušení. V posuzované věci tomu tak však dle soudu nebylo.
19. V nynějším případě byla aplikována definice uvedená v čl. II 2. A. bodu 5 pokynu GFŘ-D-29, která sama o sobě pracuje s neurčitým právním pojmem, k jehož výkladu má sloužit, resp. z jejího jazykového znění vyplývá, že osoba opakovaným nepodáním daňového přiznání *musí zároveň závažně ztěžovat nebo mařit správu daní*. Žalovaný se však nijak nepokusil svůj závěr nad rámec odkazu na příslušnou definici zdůvodnit. Z napadeného rozhodnutí tak není zjištělné, proč ve skutkových zjištěních (žalobce byl dvakrát vyzván k splnění povinnosti podat daňové přiznání, jelikož jej nepodal včas) je zároveň spatřována ona závažnost porušení daňových předpisů. Samotná skutková zjištění k takovému závěru dle soudu nedostačují, jelikož ze spisu vyplývá, že žalobce sice nepodal daňová přiznání za červen a červenec roku 2018 včas, nicméně tato daňová přiznání podal v září roku 2018 (tedy ještě před podáním žádosti o prominutí pokut za nepodání kontrolních hlášení za období červen a červenec 2018). V rámci žádosti o prominutí pokuty žalobce navíc své pochybení osvětloval, nicméně žalovaný se k žádnému z těchto tvrzení v odůvodnění napadeného rozhodnutí nijak nevyjádřil a pouze „stroze“ aplikoval definici uvedenou v pokynu GFŘ-D-29 zcela abstrahovanou od okolností konkrétního případu. Soud má proto za to, že své rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.
20. Závěrem se soud zaměřil na namítané porušení zákazu dvojího trestání. Žalobci byly uloženy pokuty za to, že nepodal (ani v náhradní lhůtě) kontrolní hlášení za období červen a červenec roku 2018. V řízení o prominutí těchto pokut mu potom bylo kladeno k tíži, že za stejná období nepodal přiznání k dani z přidané hodnoty. Ač k nepodání daňových přiznání a kontrolních hlášení za totožná období mohou vést obdobné/totožné důvody, nelze z toho samotného vyvozovat totožnost skutku (stále se jedná o dvě rozdílné skutkové okolnosti – nepodání daňového přiznání a nepodání kontrolního hlášení). Zároveň je třeba zmínit, že popsáním postupem žalobce ani není opakovaně „trestán“, ale je mu v podstatě pouze odepřeno dobrodiní zákona. Žalovaný správně odkazuje na tzv.

koncept spolehlivosti, který je využíván v mnoha oblastech právního řádu a nelze ho vnímat jako porušení zákazu dvojího trestání.

21. Soud má nicméně za to, že výše uvedené skutečnosti by měly být rovněž zohledněny při posuzování intenzity porušení, resp. posuzování toho, zda shledané jednání lze označit za „závažné porušení daňových nebo účetních předpisů“.

V. Závěr a náklady řízení

22. Vzhledem k tomu, že názor žalovaného o závažném porušení daňových předpisů žalobcem nebyl dostatečně zdůvodněn, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost podle § 76 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního. V dalším řízení bude žalovaný vysloveným právním názorem ve smyslu § 78 odst. 5 soudního řádu správního vázán. Žalovaný musí zejména přihlídnout ke konkrétním okolnostem dané věci. Pokud dospěje k závěru, že jednání žalobce nenaplnuje vylučující podmínku uvedenou v § 259c odst. 2 daňového řádu, bude povinen jeho žádost vyhodnotit z pohledu dalších zákonných kritérií.
23. O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.*
24. Žalobce měl v řízení plný úspěch, tudíž má právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Náklady řízení žalobce představuje zaplacený soudní poplatek (za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu – 3 000 Kč) a náklady na zastoupení.
25. Odměna zástupce žalobce a náhrada jeho hotových výdajů byla stanovena v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 soudního řádu správního podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobce ve věci učinil celkem dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby). Odměna byla určena dle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, tedy $2 \times 3\,100$ Kč. Náhrada hotových výdajů byla podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu určena paušální částkou za jeden úkon právní služby, tedy 2×300 Kč. Celkem odměna a náhrada hotových výdajů činí 6 800 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů ve smyslu § 57 odst. 2 soudního řádu správního o částku odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle daňových předpisů, tedy o 1 428 Kč.
26. Celkem náklady řízení žalobce činí 11 228 Kč. K jejich zaplacení soud určil žalované přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 12. května 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu