



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Martina Láníčka a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **Ing. P. A.**
zastoupené advokátem Mgr. Davidem Černým
sídlem Horní náměstí 365/7, 779 00 Olomouc

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, 779 11 Olomouc

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2018, č. j. 2073627/18/3109-50521-802525

takto:

I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 18. 12. 2018, č. j. 2073627/18/3109-50521-802525 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokáta Mgr. Davida Černého, sídlem Horní náměstí 365/7, 779 00 Olomouc.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 15. 2. 2019 se žalobkyně domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým tento zamítl její žádost o prominutí pokuty ve výši 81 873 Kč za neoznámení osvobozeného příjmu za zdaňovací období roku 2017 v zákonem stanovené lhůtě. Žalobkyně uvedla, že jako daňový subjekt podala dne 27. 11. 2018 u žalovaného žádost o prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu za zdaňovací období roku 2017, když tato žádost navazovala na rozhodnutí žalovaného – platební výměr č. j. 1978786/18/3109-50521-802525 ze dne 12. 11. 2018, kterým byla žalobkyni na neoznámení osvobozeného příjmu vyměřena pokuta ve výši 81 873 Kč. Žalobkyně zdůraznila, že na základě usnesení Okresního soudu v Olomouci č. j. 66 D 373/2017-187 ze dne 19. 5. 2017, získala v rámci dědictví po svém otci, M. Š., zemř. dne ..., společně se svým bratrem Ing. M. Š., pozůstalost. Žalobkyně zjistila, že žádné přímé daňové povinnosti jí jako zákonnou dědičku v souvislosti s nabytím majetku děděním nestíhají. Žalobkyně nezastírá, že nevěděla, o své oznamovací povinnosti spočívající v povinnosti oznámit příslušnému správci daně své osvobozené příjmy. Jakmile se však o této povinnosti dozvěděla, bezodkladně ji splnila, a to zcela dobrovolně. Učinila tak písemným oznámením ze dne 26. 7. 2018. V návaznosti na toto oznámení žalovaný vydal zmiňovaný platební výměr a vyměřil žalobkyni předmětnou pokutu.
2. Generální finanční ředitelství v minulosti vydalo pokyn č. GFŘ-D-28 k promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu, v rámci něhož jako nadřízený orgán stanovilo správcům daně jako podřízeným orgánům pravidla, v rámci nichž mají správci daně postupovat ve věcech promíjení pokut za neoznámení osvobozených příjmů. Žalobkyně je přesvědčena, že plně v souladu s tímto pokynem a v jeho mezích podala svou žádost, kterou také řádně odůvodnila. Žalobkyně přitom připomněla, že lhůta pro podání daňového přiznání za období roku 2017, v němž obdržela osvobozený příjem, uplynula dne 31. 3. 2018, přičemž žalobkyně nebyla v té době zastoupena daňovým poradcem a své oznámení o osvobozených příjmech učinila dne 26. 7. 2018. Vyměřenou pokutu uhradila ve lhůtě splatnosti; žádost o její prominutí byla napadeným rozhodnutím zamítnuta.
3. Žalovaný žádost žalobkyně zamítl v zásadě s tím, že neshledal naplnění skutečností zakládajících ospravedlnitelný důvod prodlení. Žalobkyně dále uvedla, že si je vědoma toho, že na prominutí pokuty není právní nárok a že zákonem upravený proces je založen na kombinaci aplikace výkladu neurčitého pojmu „ospravedlnitelný důvod prodlení“ a správního uvážení správce daně. Má však za to, že žalovaný aplikoval rozhodnou právní úpravu ve spojení s Pokynem GFŘ-D-28 nesprávně, v rozporu s jejím smyslem a účelem, čímž porušil základní zásady daňového řízení, zejména rovnost daňových subjektů před zákonem a povinnost jednat vůči daňovým subjektům objektivně, transparentně a nediskriminačně.
4. Žalobkyně zcela naplnila zákonné podmínky pro prominutí pokuty stanovené § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Vždy si plnila řádně své daňové povinnosti, spolupracovala se správcem daně a ze strany správce daně jí v minulosti nebyly uloženy jakékoliv sankce. Kritériem, které musí správce daně v rámci úvah o prominutí pokuty zohlednit, je existence ospravedlnitelného důvodu. Generální finanční ředitelství v pokynu GFŘ -D-28 stanoví skutečnosti, na které bude správce daně brát zřetel při zohledňování kritéria ospravedlnitelného důvodu nepodání/nesplnění povinnosti

poplatníkem a stanoví jejich procentuální vyjádření. V uvedeném pokynu je spatřován ospravedlnitelný důvod nesplnění povinnosti v následujících skutečnostech:

- pokud poplatník bez výzvy správce daně podal oznámení o osvobozených příjmech do 60 dnů od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel – procentuální ohodnocení 90% a/nebo
 - pokud poplatník na výzvu správce daně podal oznámení o osvobozených příjmech do 90 dnů od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel – procentuální ohodnocení 70%
5. Žalobkyně přitom učinila oznámení o osvobozených příjmech písemnou formou 87. den po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a to zcela dobrovolně, tedy bez výzvy správce daně. Přísně vzato tak skutečně nenaplnňuje žádný z výše uvedených důvodů pro prominutí pokuty. Žalobkyně je však přesvědčena, že její situaci je třeba posuzovat ve vztahu k ní příznivěji, než odpovídá ospravedlnitelnému důvodu nesplnění povinnosti vymezenému v pokynu GFŘ-D-28. Dobrovolné splnění povinnosti je třeba hodnotit z pohledu daňového subjektu a jeho práv a oprávněných zájmů příznivěji, nežli splnění povinnosti na výzvu správce daně. Tuto skutečnost přitom zohledňuje sám pokyn GFŘ, který snižuje procentuální hodnocení, tedy výši promíjené částky v případě vynuceného splnění povinnosti o 20%.
6. Žalovaný se navíc nevypořádal s argumenty žalobkyně uvedenými v její žádosti; nelze vystačit s paušálním závěrem o nenaplnění ospravedlnitelného důvodu. Napadené rozhodnutí je tak v tomto směru nepřezkoumatelné. Žalovaný se s žádostí žalobkyně vypořádal zcela formalisticky. Pokyn GFŘ-D-28 nevyčerpává tzv. ospravedlnitelné důvody taxativním výčtem, ale pouze výčtem demonstrativním. Pokud jsou tedy splněny podmínky § 38w odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), lze uloženou pokutu prominout i v situaci, která není popsána v pokynu GFŘ-D-28.
7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Připomněl, že v daném případě se řídil speciální právní úpravou stanovenou § 38w zákona o daních z příjmů, kdy zákonná konstrukce prominutí pokuty je založena na kombinaci neurčitého právního pojmu a správního uvážení. Z důvodu absence legální definice pojmu ospravedlnitelný důvod vymezilo GFŘ v pokynu GFŘ-D-28, které jevy reálného života jsou správním orgánem podraženy pod tento neurčitý právní pojem, čímž jej objasnil a vymezil jeho rozsah. Žalovaný připomněl rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57 s tím, že se žalovaný od své vlastní praxe v zásadě nemůže v jednotlivém případě odchýlit. Z vymezení skutkových situací, k nimž žalovaný standardně přihlíží jako k ospravedlnitelným důvodům pro nesplnění povinnosti oznámit osvobozený příjem, je patrné, že mají bezprostřední úzkou souvislost s pozdním plněním této povinnosti, způsobenou omluvitelným chováním daňového subjektu. Žalovaný má za to, že aplikací pokynu GFŘ za současného individuálního posouzení žádosti žalobkyně, nemohl, právě s ohledem na objektivní, transparentní a nediskriminační jednání postupovat jinak, než tak, že žádost žalobkyně zamítl. Žalovaný nesouhlasí s argumentací žalobkyně týkající se její situace při podání oznámení o osvobozených příjmech; má za to, že se řádně vypořádal se všemi důvody uvedenými v její žádosti.

8. Krajský soud ve věci rozhodl při splnění podmínek uvedených v § 51 odst. 1 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení ústního jednání.
9. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že žalobkyně podala dne 26. 7. 2018 ke správci daně oznámení o osvobozených příjmech za rok 2017. Žalovaný vydal dne 12. 11. 2018 platební výměr, kterým vyměřil žalobkyni pokutu ve výši 81 873 Kč podle § 38w odst. 1 písm. a), odst. 4 zákona o daních z příjmů, a to za neoznámení osvobozeného příjmu za rok 2017. Dne 27. 11. 2018 podala žalobkyně žádost o prominutí pokuty v plné výši. Uvedla, že si je vědoma své povinnosti podat oznámení o osvobozených příjmech nejpozději do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržela, avšak o této své povinnosti nevěděla. Svou povinnost splnila dobrovolně, bez výzvy správce daně, se zanedbatelným zpožděním, přičemž si vždy plnila řádně své daňové povinnosti. Žalovaný následně napadeným rozhodnutím žádost žalobkyně zamítl.
10. Krajský soud se nejprve zabýval splněním procesních podmínek řízení, včetně přípustnosti a včasnosti podané žaloby. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí žalovaného správce daně o zamítnutí žádosti žalobkyně o prominutí pokuty za nepodání oznámení o osvobozených příjmech ve stanovené lhůtě, proti kterému není podle § 259 odst. 4 daňového řádu přípustný opravný prostředek, který by bylo nutné vyčerpat coby podmínku přípustnosti správní žaloby podle § 68 písm. a) s. ř. s. a lze se tak domáhat zrušení rozhodnutí přímo u správního soudu postupem podle § 65 a násl. s. ř. s. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni podle podkladů doložených žalovaným doručeno dne 19. 12. 2018, žaloba byla přitom podána dne 15. 2. 2019, tedy včas.
11. Po ověření, že jsou splněny veškeré procesní podmínky řízení, krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu vymezeném žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vyšel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
12. V přezkoumávaném správním (daňovém) rozhodnutí žalovaný zamítl žádost žalobkyně o prominutí pokuty za nepodání oznámení o osvobozených příjmech ve stanovené lhůtě za zdaňovací období roku 2017, která byla žalobkyni uložena ve výši 81 873 Kč podle § 38w odst. 1, 4 zákona o daních z příjmů. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí o zamítnutí žádosti žalobkyně o prominutí uložené pokuty, přičemž důvody, pro které byla žalobkyni pokuta uložena, jsou v tomto řízení významné pouze do té míry, v jaké mohou ovlivnit rozhodování o její prominutí.
13. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí jsou rozhodující ustanovení § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů, podle kterého: *„Správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu, pokud k nesplnění povinnosti oznámit osvobozený příjem došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit.“* a dále ustanovení § 259c odst. 1, 2 a 3 daňového řádu, podle kterého *„(1) Při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. (2) 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. (3) Pokud právnická osoba závažným způsobem poruší daňové nebo účetní právní předpisy, hledí se pro účely posouzení splnění podmínky podle odstavce 2 na osobu, která byla v době tohoto porušení v této právnické osobě členem statutárního orgánu, jako by je také*

porušila.“. Rozhodnutí o prominutí pokuty podle § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 259c daňového řádu je vydáváno na základě správního uvážení (*správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu*), u kterého správní soud zkoumá, zda správní orgán meze správního uvážení nepřekročil, nebo jej nezneužil. To však předpokládá, že výkon správního uvážení musí nalézt odraz v odůvodnění rozhodnutí, aby mohl soud správní uvážení přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 2 As 19/2004 – 92, publ. pod číslem 430/2005 Sb. NSS). V poměrech přezkoumávané věci je přitom třeba, aby z odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo jednak seznatelné, zda podle daňového orgánu konkrétní skutkové okolnosti naplňují znaky neurčitěho právního pojmu „důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit“ a v kladném případě, na základě jaké úvahy daňový orgán rozhodl, zda pokutu promine či nikoliv. Žalovaný ukončil posouzení žádosti žalobkyně o prominutí pokuty již v úvodní fázi, kdy dospěl k závěru, že zde není dán ospravedlnitelný důvod. Těžiště právního hodnocení věci spočívá v závěru, zda a v jakých případech lze při posuzování ospravedlnitelnosti důvodů ve smyslu § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů vyjít pouze z důvodů uvedených v pokynu Generálního finančního ředitelství. Podle konstantní judikatury správních soudů jsou pokyny daňových orgánů „řady D“ vydávány jako interní normativní akty a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. V rozhodnutí ze dne 3. 9. 2015, sp. zn. 9 Afs 310/2014 Nejvyšší správní soud uvedl, že „že vydalo-li Ministerstvo financí pokyn upřesňující postup správních orgánů při rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně, který není v rozporu se zákonem, je nezbytné podle něj postupovat.“ Na druhou stranu mohou nastat situace, kdy interní pokyny stanoví správci daně povinnosti v rozporu s právními předpisy, případně kdy zprostředkovaný účinek na účastníky řízení vede k tomu, že jsou de facto stanoveny povinnosti v rozporu s právními předpisy i jím a v těchto případech se obecná povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu neuplatní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59). Nejde přitom jen o to, zda interní pokyn je či není v přímém rozporu s právními předpisy, ale také zda aplikace pokynu v konkrétním případě plně naplňuje příslušné zákonné ustanovení. S postupem žalovaného lze souhlasit potud, že výklad neurčitěho právního pojmu (zde ospravedlnitelný důvod) může být v rámci hierarchie veřejné (zde daňové) správy usměrňován i formou uvedených interních normativních aktů, a to např. tím, že bude uveden příkladný (demonstrativní) výčet typových situací, které za ospravedlnitelný důvod lze považovat a které nikoliv, včetně uvedení procentní sazby, o kterou ten který důvod vede k prominutí uložené pokuty. Sotva však lze akceptovat, aby interní pokyn stanovil taxativní výčet všech okolností, které lze podřadit pod pojem „ospravedlnitelný důvod“ a předem tak reagoval na každou konkrétní skutkovou situaci, která může nastat a současně, aby bylo možné jakékoliv jiné daňovým subjektem uplatněné důvody odmítnout s pouhým konstatováním, že nejsou v tomto taxativním výčtu uvedeny. K těmto závěrům Krajský soud dospěl již v obdobné věci v rozsudku ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 89/2017-30, přičemž neshledal důvodu se jakkoli od těchto závěrů v nyní projednávané věci odchýlovat.

14. Žalovaný, při závěru o naplnění podmínek § 259c daňového řádu, odůvodnil neexistenci ospravedlnitelného důvodu ve smyslu § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů tím, že důvody uvedené žalobkyní neodpovídají žádnému z ospravedlnitelných důvodů, k nimž správce daně standardně přihlíží ve smyslu příslušného pokynu nadřízeného orgánu. Takové odůvodnění se však zcela míjí s ustanovením § 38w odst. 6 zákona o

daních z příjmů. To, že skutková situace nastalá u žalobkyně, tedy, že podala oznámení o osvobozených příjmech až 87. den po uplynutí lhůty k podání oznámení, čímž však nenaplnila ani jeden z ospravedlnitelných důvodů vymezených v pokynu GŘ, nezabývá žalovaného povinnosti posoudit a odůvodnit, zda žalobkyní uváděné důvody lze považovat za ospravedlnitelné ve smyslu § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů, a to nikoliv pouze tím, zda jsou či nejsou uvedené v příslušném pokynu GŘ, resp., zda se jedná „ospravedlnitelné důvody, k nimž správce daně standardně přihlíží“. Lze souhlasit s žalobkyní, že napadené rozhodnutí je v tomto směru skutečně nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se s žalobkyní uváděnými důvody v zásadě vůbec nevypořádal. Je totiž nutné, aby žalovaný, při zohlednění tvrzení žalobkyně a jí uváděných důvodů a jejich porovnání s demonstrativním výčtem možných ospravedlnitelných důvodů uvedených v pokynu GŘ, za užití argumentů majících odraz v rozumném upořádání právních vztahů, posoudil žádost žalobkyně optikou jí uváděných skutečností a vlastní úvahou naplnil obsah pojmu „ospravedlnitelný důvod“. Musí přitom důrazně vzít v úvahu, jaké situace jsou pokryty ospravedlnitelnými důvody uvedenými v pokynu GŘ, které nejbližší dopadají na situaci žalobkyně, tedy ty, jež jsou uvedeny v čl. II. 3. A pod body 3 a 4 předmětného pokynu. Lze totiž souhlasit s žalobkyní, že pokud dobrovolně, tedy bez výzvy správce daně, splnila svou daňovou - oznamovací povinnost, je nutné na takový důvod žádosti nahlížet příznivěji než na situaci, která je v pokynu GŘ obsažena, a sice, že daňový subjekt splní svou povinnost ve lhůtě 90 dnů na výzvu správce daně. Jinými slovy, nelze nalézt rozumné argumenty pro závěr o nenaplnění ospravedlnitelného důvodu pozdního splnění povinnosti žalobkyní za situace, kdy tato *dobrovolně* splnila svou povinnost 87. den po uplynutí zákonem stanovené lhůty, jestliže standardně, na základě příslušného pokynu, je takový ospravedlnitelný důvod shledáván u daňového subjektu, který v téže lhůtě (totiž do 90 dnů) splní svou povinnost *na základě výzvy správce daně*, tedy nikoliv „sám od sebe“.

15. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný naznačeným způsobem nepostupoval a své závěry o nenaplnění zákonných důvodů (neexistenci ospravedlnitelného důvodu) pouze paušalizoval, bez řádné, přezkoumatelné a v souladu se zákonem provedené úvahy. Krajský soud proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost, jakož i pro vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Dospěje-li žalovaný v souladu s právním názorem vymezeným v tomto rozsudku k závěru o existenci ospravedlnitelného důvodu pozdního splnění povinnosti žalobkyní, učiní přezkoumatelnou úvahu o tom, zda pokutu promine a v jakém rozsahu, či pokutu nepromine. Krajský soud důrazně připomíná žalovanému, že je povinen veškeré své úvahy řádně odůvodnit.
16. Žalobkyně byla v řízení procesně úspěšná, a proto jí krajský soud přiznal podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na plnou náhradu nákladů řízení, sestávající ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále z nákladů právního zastoupení advokátem za 2 honorovatelné úkony právní služby (příprava a převzetí věci a sepsání žaloby) po 3 100 Kč dle ust. § 7, § 9 odst. 4 písm. d), 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „AT“), 2 x paušální náhrady hotových výdajů advokáta po 300 Kč dle ust. § 13 odst. 4 AT, 21% DPH z těchto částek dle ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. ve výši 1 428 Kč, celkem tedy 11 228 Kč. Soud uložil žalovanému zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení dle ust. § 64 s. ř. s. ve spojení s ust. § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského

soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokáta, který žalobkyni v řízení zastupoval.

17. Lhůtu k plnění náhrady nákladů řízení určil krajský soud s ohledem na odlišný okamžik nabytí právní moci prvostupňových rozhodnutí dle o. s. ř. a s. ř. s. na 30 dnů od právní moci rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s. ř. s., ust. § 159 a ust. § 160 odst. 1 o. s. ř.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 19. prosince 2019

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu