



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **SOMMER a vnuk s. r. o.**
sídlem Palouky 615, Hostivice
zastoupena advokátem JUDr. Lukášem Slaninou
sídlem Plzeňská 3350/18, Praha 5

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685, Praha 4

o **žalobě proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 3. 9. 2019, č. j. 4295462/19/2102-52521-209395, a ze dne 9. 9. 2019, č. j. 4297299/19/2102-52521-209395,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2019, č. j. 4295462/19/2102-52521-209395, a ze dne 9. 9. 2019, č. j. 4297299/19/2102-52521-209395, se ruší a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- I. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 068 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Lukáše Slaniny, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se společnou žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označených rozhodnutí, jimiž žalovaný zamítl žalobkyniny žádosti o prominutí pokuty za nepodání, resp. opožděné podání kontrolních hlášení za měsíce prosinec 2018 a leden 2019 podle § 101k zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) ve spojení s § 259 a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“).

Kontrolní hlášení za prosinec 2018

2. Výzvou ze dne 6. 2. 2019 žalovaný vyzval žalobkyni k podání kontrolního hlášení podle § 101c a násl. zákona o DPH za prosinec 2018 v náhradní lhůtě 5 dní od doručení této výzvy (§ 101g odst. 1 téhož zákona). Výzva byla doručena do datové schránky žalobkyně dne 15. 2. 2019. Žalobkyně podala kontrolní hlášení dne 19. 2. 2019.
3. Dne 7. 3. 2019 žalovaný vydal platební výměr, kterým žalobkyni uložil pokutu ve výši 10 000 Kč za opožděné podání kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH. V odůvodnění konstatoval, že lhůta pro podání kontrolního hlášení za prosinec 2018 uplynula dne 25. 1. 2019. Žalobkyně však podala kontrolní hlášení až v náhradní lhůtě poté, kdy k tomu byla žalovaným vyzvána.
4. Podáním ze dne 12. 7. 2019 žalobkyně požádala o prominutí uložené pokuty ve výši 10 000 Kč s odkazem na pokyn Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení (dále jen „pokyn GFŘ-D-29“). Žádost zdůvodnila tím, že splňuje formální i meritorní podmínky pro prominutí pokuty. V dané věci nastaly objektivní okolnosti, které žalobkyni bránily v řádném splnění povinností a které by měly být zohledněny v souladu s předposledním odstavcem čl. II. 2. A pokynu GFŘ-D-29. Činnost společnosti je vázána na osobu jednatele, L. V.. V době termínu podání kontrolního hlášení se L. V. zdržoval z rodinných důvodů v zahraničí, nebylo tak možné zajistit včasné splnění povinností. Po jeho návratu byla situace ihned napravena. K porušení povinností podat včas daňová přiznání došlo pouze v časově omezeném úseku a v důsledku totožné příčiny, která vedla k opožděnému podání kontrolního hlášení. Nejednalo se tedy o soustavné porušování právních předpisů, ale o situaci u žalobkyně mimořádnou. Krom toho, i přes opožděné podání daňových tvrzení žalobkyně včas (v zákonných termínech) splnila příslušné platební povinnosti. Veřejnému rozpočtu tak nevznikla v důsledku jejího jednání žádná újma. Žalobkyně připustila, že v teoretické rovině může být kritérium závažnosti naplněno i opakovaným porušováním právních předpisů, při posuzování závažnosti je však třeba rozlišovat případy zaviněné recidivy a případ, kdy vlivem okolností a jednorázově působící příčiny dojde ke kumulaci několika porušení povinností v určitém omezeném (a zpravidla relativně krátkém) časovém úseku, jak se stalo i v posuzované věci. Žalobkyně proto vyjádřila přesvědčení, že žádost o prominutí pokuty by měla být navzdory čl. II. 2. A bodu 5 pokynu GFŘ-D-29 meritorně posouzena. Dodala, že v případě pokuty za prosinec 2018 je dán ospravedlnitelný důvod podle položky č. 12 tabulky čl. II. 3. A zmíněného pokynu.
5. Žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 3. 9. 2019 žádost žalobkyně o prominutí pokuty zamítl. V odůvodnění uvedl, že žádost posoudil podle § 101k zákona o DPH a

pokynu GFŘ-D-29 a shledal, že existuje důvod, který vylučuje možnost prominutí pokuty. Žalobkyně totiž opakovaně včas nepodala daňové přiznání nebo vyúčtování a ke splnění této povinnosti byla žalovaným vyzvána, a to alespoň 2x v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců před podáním žádosti o prominutí. Jednalo se o výzvy ze dne 16. 1. 2019 k podání daňových přiznání za duben, květen a červen 2018.

Kontrolní hlášení za leden 2019

6. Dne 24. 2. 2019 žalobkyně podala kontrolní hlášení podle § 101c a násl. zákona o DPH za leden 2019.
7. Výzvou ze dne 6. 3. 2019 žalovaný vyzval žalobkyni ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v oddílu B. 2 kontrolního hlášení za leden 2019, a to v lhůtě 5 dní od doručení této výzvy (§ 101g odst. 2 zákona o DPH). Výzva byla doručena do datové schránky žalobkyně dne 16. 3. 2019 fikcí. Žalobkyně podala následné kontrolní hlášení dne 5. 4. 2019 a uvedla v něm, že potvrzuje správnost údajů uvedených v původně podaném kontrolním hlášení.
8. Dne 9. 4. 2019 žalovaný vydal platební výměr, kterým žalobkyni uložil pokutu ve výši 30 000 Kč za nepodání následného kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH. V odůvodnění konstatoval, že žalobkyně nepodala následné kontrolní hlášení za leden 2019 ve lhůtě stanovené výzvou ze dne 6. 3. 2019, která marně uplynula dne 22. 3. 2019.
9. Podáním ze dne 12. 7. 2019 žalobkyně požádala o prominutí uložené pokuty ve výši 30 000 Kč. Jednalo se o společnou žádost o prominutí pokut vztahujících se ke kontrolním hlášením za prosinec 2018 a za leden 2019 (v podrobnostech viz výše bod 4). Ve vztahu k prominutí pokuty za leden 2019 žalobkyně připustila, že není splněn žádný z ospravedlnitelných důvodů výslovně předvídaných v pokynu GFŘ-D-29, zdůraznila ovšem, že zmíněný pokyn neobsahuje taxativní výčet ospravedlnitelných důvodů.
10. Žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 9. 9. 2019 žádost žalobkyně o prominutí pokuty zamítl. V odůvodnění uvedl, že žádost posoudil podle § 101k zákona o DPH a pokynu GFŘ-D-29 a shledal, že existuje důvod, který vylučuje možnost prominutí pokuty. Žalobkyně totiž opakovaně včas nepodala daňové přiznání nebo vyúčtování a ke splnění této povinnosti byla žalovaným vyzvána, a to alespoň 2x v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců před podáním žádosti o prominutí. Jednalo se o výzvy ze dne 16. 1. 2019 k podání daňových přiznání za duben, květen a červen 2018.

II. Obsah žaloby

11. Žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí pro nedostatek důvodů a nezákonnost z důvodu vybočení ze zákonem stanovených mezí při užití správního uvážení. Žalobkyně byla zkrácena na právu na věcné posouzení žádostí o prominutí pokut. Došlo také ke dvojímu potrestání za týž skutek.
12. Pokyn GFŘ-D-29 konkretizuje limity správního uvážení, které má správce daně při rozhodování o prominutí příslušenství daně. V napadených rozhodnutích žalovaný zjevně odkazuje na čl. II. 2. A tohoto pokynu, v němž jsou vymezeny situace, které jsou považovány za závažné porušení daňových či účetních předpisů. Žalobkyně se měla podle žalovaného dopustit závažného porušení daňových předpisů dopustit tím, že nepodala včas daňová přiznání k DPH za duben až červen 2018. Rozhodnutí jsou podle žalobkyně založena na zmatečném a nedostatečném odůvodnění.
13. Odůvodnění napadených rozhodnutí budí dojem, jako by žalobkyně opakovaně nesplnila

svou zákonnou povinnost podat řádné daňové přiznání k DPH, výzvami ze dne 16. 1. 2019 však byla vyzvána k podání dodatečných daňových přiznání za zmíněná období, přičemž z jejich odůvodnění neplyne, že by žalobkyni skutečně vznikla povinnost dodatečná daňová přiznání podat. Žalobkyni nebyla doposud žádná daňová povinnost na DPH za zdaňovací období duben až červen 2018 doměřena. Daňový subjekt je přitom povinen podat dodatečné daňové přiznání pouze tehdy, pokud zjistí, že jeho daň má být vyšší než poslední známá daň (§ 141 odst. 1 daňového řádu). V praxi může zcela legitimně docházet k situacím, kdy se liší přesvědčení daňového subjektu a správce daně o tom, zda daňovému subjektu skutečně vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Žalovaný byl oprávněn k vydání výzev ze dne 16. 1. 2019 na základě pouhé odůvodněné domněnky, nemusel mít jistotu, že daň bude doměřena. V rozsudku ze dne 19. 2. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) uvedl, že „[d]ůvodný předpoklad, že daň bude doměřena, nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“ Žalobkyně je proto přesvědčena, že doposud nebylo postaveno najisto, zda jí skutečně povinnost podat dodatečná daňová přiznání za duben až červen 2018 vznikla, proto jí jejich nepodání nemůže být kladeno k tíži způsobem, jak to činí žalovaný v napadených rozhodnutích. Skutečnosti, v nichž žalovaný spatřuje důvody pro nemožnost vyhovění žádosti o prominutí pokut, dosud nenastaly, proto na nich žalovaný nemohl napadená rozhodnutí založit. Jinými slovy, žalovaný nemohl konstatovat porušení daňových předpisů, nebylo-li dosud postaveno najisto, zda k porušení došlo. Žalovaný tak aplikoval správní uvážení způsobem vybočujícím ze zákonem stanovených mezí.

14. Žalovaný vydal napadená rozhodnutí čistě na základě mechanické aplikace pokynu GFŘ-D-29, aniž by se jakkoliv vyjádřil k možnosti postupu podle čl. V tohoto pokynu, jehož aplikace se žalobkyně v žádosti o prominutí pokut dovolávala. Žalovaný vůbec neposoudil materiální stránku, tedy skutečnou závažnost jednání žalobkyně, a rovněž se vůbec nezmínil o možnosti zohlednit při posuzování toho, zda došlo v konkrétním případě skutečně k závažnému porušení daňových předpisů, objektivní okolnosti hodné zvláštního zřetele, k čemuž jej opravňuje čl. II pokynu GFŘ-D-29.
15. V napadených rozhodnutích žalovaný odkázal na výzvy k podání dodatečných daňových přiznání vydané v lednu 2019, tedy v období, v němž na straně žalobkyně existovala objektivní překážka, která jí bránila také v podání kontrolních hlášení, s nimiž souvisí pokuty, o jejichž prominutí žalobkyně žádala v nyní posuzované věci, přičemž tato překážka byla důvodem žádosti o prominutí. Žalovaný objektivní důvody popsané v žádosti o prominutí vůbec nezohlednil. Dále nevzal v úvahu, že žalobkyně svou formální povinnost tvrzení splnila ihned po odpadnutí překážky a příslušné daňové povinnosti včas uhradila. Veřejnému rozpočtu tak v důsledku sankcionovaného jednání nevznikla žádná újma. Žalobkyně podala daňová přiznání k DPH i kontrolní hlášení za prosinec 2018 dne 19. 2. 2019, ihned po návratu jednatele do ČR. Ovšem již 23. 1. 2019 poukázala na účet správce daně 500 000 Kč k uhrazení svých daňových povinností za prosinec 2018 (skutečná daňová povinnost za toto zdaňovací období činila 463 370 Kč). Také úhradu DPH za leden 2019 provedla žalobkyně řádně a včas.
16. Z napadených rozhodnutí tak není zřejmé, na základě jakých skutečností žalovaný vyhodnotil, že se žalobkyně dopustila skutečně závažného porušení daňových předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně je přesvědčena, že v posuzované věci k tvrzenému porušení daňových předpisů vůbec nedošlo. Pokud byl žalovaný opačného názoru, byl povinen v rámci správního uvážení vyhodnotit a v napadeném rozhodnutí

zdůvodnit, proč podle jeho názoru v daném případě určitý typ porušení skutečně dosahuje intenzity závažného porušení povinnosti. Závažnost porušení právních předpisů nemůže být paušalizována prostým výčtem skutkových podstat v metodickém pokynu, které budou následně mechanicky aplikovány. Napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné. Žalobkyně k tomu dále cituje z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37, č. 3636/2017 Sb. NSS, a ze dne 9. 3. 2017, č. j. 9 Afs 238/2016-32, a z důvodové zprávy k návrhu zákona č. 267/2014 Sb., který do daňového řádu vložil § 259c.

17. Dále žalobkyně namítá porušení zásady *ne bis in idem*. Opožděné podání daňového přiznání je postihováno samostatnou sankcí, přičemž současná právní úprava neumožňuje tuto pokutu prominout a možnost její modrace je omezená. Podle žalobkyně není namístě jí při posuzování její žádosti o prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení vytýkat nepodání daňových přiznání, neboť k tomu došlo ze stejných příčin. Daňová přiznání i kontrolní hlášení jsou zpravidla podávána v měsíčním intervalu. I relativně krátkodobé působení překážky či nepříznivé okolnosti tak mohou způsobit kumulaci pokut s potenciálně likvidačním dopadem. Nastavený princip pevných sazeb pokut za nepodání kontrolního hlášení odporuje principu proporcionality. Ústavní soud v nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, sice neshledal systém sankcí za nepodání hlášení protiústavní, ovšem učinil tak výslovně s přihlédnutím k možnosti prominutí pokuty.

III. Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný připomíná, že k posuzování žádostí o prominutí pokut vydalo Generální finanční ředitelství pokyn GFŘ-D-29, jehož smyslem je zabezpečit jednotné a objektivizované rozhodování o těchto žádostech. Jedná se o interní předpis, který sjednocuje praxi správců daně. Tento pokyn považuje za závažné porušení daňových předpisů opakovaně opožděné podání daňového přiznání. Opakování podle pokynu znamená, že tato situace nastala alespoň dvakrát v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců před podáním žádosti o prominutí. Žalobkyně tuto podmínku naplnila, neboť nepodala dodatečná přiznání k DPH za duben, květen a červen 2018, přičemž k jejich podání byla vyzvána dne 16. 1. 2019. Dodatečná daňová přiznání za zmíněná zdaňovací období podala až dne 2. 10. 2019.
19. Ve vztahu ke zmíněným dodatečným daňovým přiznáním žalovaný uvádí, že žalobkyně byla povinna přiznat DPH při pořízení zboží nebo přijetí služby z jiného členského státu (§ 24 odst. 1 a § 25 odst. 1 ve spojení s § 108 odst. 1 zákona o DPH). Žalobkyně tuto povinnost nesplnila, proto byla vyzvána k podání dodatečných daňových přiznání. Skutečnost, že v dodatečných daňových přiznáních uplatnila nárok na odpočet, takže se její poslední známá daň nezměnila, nemá vliv na povinnost žalobkyně uvést v přiznání pořízení zboží nebo přijetí služby z jiného členského státu. Podle žalovaného je podání „neúplného daňového přiznání“ samo o sobě porušením daňových předpisů, které ve svém důsledku ztěžuje správu daní. Správce daně musí upozornit daňový subjekt na porušení předpisů a vyzvat jej ke splnění povinnosti. Narůstá tak administrativní zatížení správce daně. Pokud se porušení povinnosti uvést v daňovém tvrzení údaje stanovené zákonem opakuje, je možné takovou situaci hodnotit jako porušování daňových předpisů závažným způsobem.
20. Žalobkyně tedy naplnila podmínku vylučující prominutí pokuty, žalovaný proto nebyl povinen zkoumat, zda existují ospravedlnitelné důvody pro její prominutí. Jen nad rámec nezbytného odůvodnění proto žalovaný uvádí, že takovými důvody jsou například živelné

pohromy, nepříznivý zdravotní stav či nefunkčnost portálu finanční správy. Pobyt jednatele v zahraničí takovým důvodem není. Krom toho výzva ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů v kontrolním hlášení za leden 2019 byla vydána dne 6. 3. 2019, přičemž lhůta pro vyhovění výzvě uplynula dne 21. 3. 2019. V uvedeném období se podle sdělení žalobkyně její jednatel v zahraničí nezdržoval. Nepodání daňového přiznání a kontrolního hlášení jsou dvě různé skutkové podstaty, které stíhají dvě různé sankce. Nemůže jít proto o porušení zásady *ne bis in idem*.

IV. Posouzení žaloby soudem

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadená rozhodnutí byla žalobkyni doručena dne 4. 9. 2019 a dne 13. 9. 2019, žaloba proti oběma rozhodnutím byla podána dne 29. 10. 2019), osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadená rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jejich vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl bez jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (žalovaný výslovně, žalobkyně implicitně). Zároveň soud shledal také naplnění podmínek pro rozhodnutí bez nařízení jednání podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
22. Žaloba je důvodná.
23. Úvodem soud předesílá, že skutkově a právně obdobnou věcí mezi týmiž účastníky řízení se zabýval již v rozsudku ze dne 12. 4. 2021, č. j. 43 Af 20/2019-27, přičemž v nyní posuzované věci neshledal důvod se od svých dříve vyslovených závěrů odchýlit. Krom toho, skutkově a právně obdobnou věcí (k žalobě jiného žalobce) se zabýval také Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 12. 5. 2020, č. j. 29 Af 154/2018-26, s jehož závěry se zdejší soud ztotožnil.
24. Žalobkyně se domáhala prominutí pokuty za opožděné podání kontrolního hlášení za prosinec 2018 a za nepodání následného kontrolního hlášení za leden 2019 ve lhůtě stanovené žalovaným. Své žádosti založila na § 101k odst. 1 zákona o DPH, podle kterého je plátce oprávněn požádat správce daně o prominutí pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) až d). Podle § 101k odst. 2 zákona o DPH správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu podle odstavce 1, pokud k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem plátce.
25. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu jsou pokuty, které jsou ukládány podle daňového zákona, příslušenstvím daně. Pro prominutí pokuty za nepodání či opožděné podání kontrolního hlášení jsou tak relevantní také společná ustanovení o prominutí daně nebo příslušenství daně uvedená v § 259c daňového řádu. Podle § 259c odst. 1 daňového řádu při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. Podle odstavce 2 téhož ustanovení 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. Otázka, zda žalobkyně porušila daňové nebo účetní právní předpisy „závažným způsobem“, je jádrem sporu v nyní posuzované věci.
26. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že prominutí pokuty je vyloučeno s ohledem na pokyn GFŘ-D-29, neboť žalobkyně opakovaně včas nepodala daňové přiznání nebo vyúčtování a ke splnění této povinnosti byla žalovaným vyzvána, a to alespoň 2x v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců před podáním žádosti o prominutí. Mělo se

jednat o výzvy ze dne 16. 1. 2019 k podání daňových přiznání za duben, květen a červen 2018.

27. Pokyn GFŘ-D-29 upravuje postup orgánů finanční správy při rozhodování o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení podle § 101k zákona o DPH v návaznosti na příslušná ustanovení daňového řádu (tento pokyn ve znění dodatku č. 3 je součástí správního spisu). Jeho cílem je zajistit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí pokuty. Podle čl. II. 2 pokynu je třeba nejprve zkoumat, zda vůbec lze žádosti vyhovět, neboť § 259c odst. 2 daňového řádu stanoví vylučovací podmínku, při jejímž naplnění není prominutí pokuty možné. Podle citovaného ustanovení platí, že prominutí není možné, pokud daňový subjekt v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.
28. Pokyn následně v čl. II. 2. A definuje situace, které budou považovány za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů. Jednou z těchto situací (bod 5) je závažné ztěžování nebo maření správy daní tím, že daňový subjekt opakovaně včas nepodal daňové přiznání nebo vyúčtování a ke splnění této své zákonné povinnosti byl proto vyzván správcem daně. Za naplnění opakovanosti se považuje, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců před podáním žádosti o prominutí. Pro vyloučení možnosti prominutí pokuty stačí podle pokynu naplnění kterékoli situace uvedené v čl. II. 2. A.
29. Pokyn dále stanoví, že správce daně při posuzování porušení daňových a účetních předpisů vždy zohlední jemu známé objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k porušení těchto předpisů (např. živelné pohromy, závažné zdravotní důvody či jiné osobní překážky, které daňovému subjektu bránily v řádném dodržování daňových a účetních předpisů). Teprve pokud správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt splnil požadavky podle čl. II. 2, je možno přistoupit k posouzení rozsahu prominutí pokuty podle čl. III a zkoumat ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 101k odst. 2 zákona o DPH) a četnost porušování povinností (§ 259c odst. 1 daňového řádu).
30. Žalovaný postupoval z hlediska posouzení žádosti správně, když nejprve posuzoval, zda existuje důvod, který vylučuje možnost prominutí pokuty. Tento postup má oporu v § 259c odst. 2 daňového řádu, který vylučuje, aby byla pokuta prominuta subjektu, který v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Při takovém zjištění nemá již smysl zabývat se dalšími kroky, včetně rozsahu případného prominutí, neboť zjištění o závažném porušení předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu bez dalšího vylučuje možnost prominutí jako takovou.
31. Citované ustanovení přitom správci daně nezakládá (na rozdíl od § 101k odst. 2 zákona o DPH) prostor pro správní uvážení (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, bod 39). Jak dále konstatoval rozšířený senát v bodě 40 odkazovaného usnesení: *„Slovní vyjádření ‚závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy‘ představuje neurčitý právní pojem, jehož obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Správce daně musí vyhodnotit, zda konkrétní porušení práva pod uvedený neurčitý právní pojem spadá, či nikoliv. Toto vyhodnocení je také nepochybně založeno na úvaze správce daně, ale tato úvaha se na rozdíl od správního uvážení zaměřuje na skutkovou podstatu a její vyhodnocení, přičemž výsledkem je závěr, který nemá alternativu.“*
32. Z odůvodnění napadených rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný posuzoval žádost podle interního pokynu GFŘ-D-29, přičemž dospěl k závěru, že situace žalobkyně odpovídá bodu 5 čl. II. 2. A pokynu, což vylučuje prominutí pokuty. To plyne z textu napadeného

rozhodnutí, kde žalovaný konstatuje, že „*daňový subjekt opakovaně včas nepodal daňové přiznání nebo vyúčtování a ke splnění této své zákonné povinnosti byl správcem daně vyzván a to alespoň 2x v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců před podáním žádosti o prominutí*“, což odpovídá zmíněnému bodu 5. Žalovaný pak uzavřel, že žádost zamítl v souladu s pokynem GFŘ-D-29.

33. Je však třeba zdůraznit, že pokyn GFŘ-D-29 není obecně závaznou normou, ale pouze vnitřním pokynem v rámci finanční správy (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59). Byť interní pokyny umožňují finanční správě postupovat jednotněji při výkladu neurčitých právních pojmů, jejich použití nesmí vést k faktickému přehlížení, obcházení či nahrazování zákonných ustanovení textem interního pokynu. V tomto případě však správce daně znění § 259c odst. 2 daňového řádu fakticky ignoroval a žádost posuzoval výlučně podle znění interního pokynu.
34. Povinností žalovaného přitom bylo v první řadě posoudit, zda žalobkyně v posledních 3 letech závažným způsobem porušila daňové nebo účetní právní předpisy, neboť toto posouzení vyžaduje zákon (§ 259c odst. 2 daňového řádu). Byť v řadě a možná velké většině případů bude výsledek stejný, ať už bude určitý skutkový stav posuzován prizmatem § 259c odst. 2 daňového řádu či čl. II. 2 pokynu GFŘ-D-29, vždy je nutno věc nakonec zhodnotit z hlediska naplnění kritérií, která stanovil zákonodárce (a nikoliv pouze správní orgán v interním pokynu). Jinými slovy, finanční správě není zapovězeno využívat interní pokyny k sjednocení praxe správců daně, ale musí být vždy zřejmé, že správce daně věc (současně) posoudil z hlediska kritérií stanovených zákonem.
35. V nyní posuzovaném případě žalovaný ustal na mechanické aplikaci pokynu GFŘ-D-29, aniž by současně vysvětlil, proč byla naplněna vylučovací klauzule podle § 259c odst. 2 daňového řádu. Chybí tak zejména vysvětlení, proč jednání žalobkyně představovalo závažné porušení daňových předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu. Jinými slovy, proč v daném případě porušení práva ze strany žalobkyně (nepodání tří dodatečných daňových přiznání ve lhůtě stanovené výzvou žalovaného) spadá s ohledem na skutkové okolnosti věci pod neurčitý právní pojem „závažné porušení“ (srov. výše citovaný bod 40 rozsudku č. j. 1 Afs 236/2019-83).
36. Žalobkyni lze přisvědčit také v tom, že prostý poukaz žalovaného na skutečnost, že žalobkyně k výzvě správce daně nepodala dodatečná daňová přiznání, neumožňuje definitivní závěr, zda k podání dodatečných daňových přiznání byla žalobkyně povinna, resp. zda jejich nepodáním porušila zákonnou povinnost. Argumenty, které žalovaný doplnil ve vyjádření k žalobě, součástí odůvodnění napadených rozhodnutí nejsou. Správní rozhodnutí musí obstát samo o sobě v předestření důvodů, jež vedly správní orgán k rozhodnutí vyjádřenému ve výrokové části, a musí být v souladu s obsahem správního spisu. Soudy rozhodující ve správním soudnictví nejsou v postavení dalších orgánů rozhodujících ve správním řízení a obecně rozhodují pouze na kasačním principu. Jinak řečeno, přes existenci plné jurisdikce vede řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí pouze k přezkumu jeho zákonnosti, nikoliv k nahrazení správního rozhodnutí rozhodnutím soudu (viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2014, č. j. 8 Afs 34/2013-68, bod 40). Žalovaný proto nemůže „dohánět“ nedostatky odůvodnění svého rozhodnutí až ve vyjádření k žalobě. Krom toho, listiny obsažené ve správním spisu ke dni vydání napadeného rozhodnutí neposkytují dostatek podkladů pro posouzení, zda se žalobkyně nepodáním dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období duben, květen a červen 2018 dopustila (opakovaného) porušení právních předpisů, a zda v důsledku toho byla naplněna vylučovací klauzule podle § 259c odst. 2 daňového řádu. Obsah správního spisu

tedy neumožňuje soudu přezkoumat, zda důvody uvedené žalovaným v napadeném rozhodnutí obstojí.

37. Shodně jako ve věci sp. zn. 43 Af 20/2019 má soud za to, že naplnění zákonného kritéria porušení daňových předpisů závažným způsobem bylo třeba v napadených rozhodnutích náležitě vysvětlit. Pouhý odkaz na pokyn GFŘ-D-29 nebyl dostatečný. I v důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým byl § 259c odst. 2 vložen do daňového řádu, se uvádí, že „[z]ávažnost porušení musí být v konkrétním případě najisto postavena prostřednictvím dostatečného odůvodnění rozhodnutí správce daně. Za závažné porušení nelze označit každé porušení daných zákonů, ale pouze takové porušení, které dosáhne určité intenzity.“ Povinnost vysvětlit naplnění tohoto zákonného znaku zdůrazňuje též judikatura (viz rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37, č. 3636/2017 Sb. NSS, body 37–40).
38. Soud tak uzavírá, že z napadených rozhodnutí není vůbec zřejmé, zda a jakým způsobem žalovaný interpretoval a aplikoval § 259c odst. 2 daňového řádu, který závazně stanoví, za jakých podmínek nelze uloženou pokutu prominout. Tím žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, pro kterou bylo třeba napadená rozhodnutí zrušit.
39. V dalším řízení žalovaný s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem věci posoudí, zda žalobkyně „v posledních 3 letech závažným způsobem porušila daňové nebo účetní právní předpisy“ ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu. Pokud dospěje k závěru, že se žalobkyně takového jednání dopustila, je povinen žádost zamítnout. Pokud dospěje k závěru, že se žalobkyně takového jednání nedopustila, přistoupí k posouzení žádosti z hlediska dalších kritérií. V každém případě svůj závěr pečlivě odůvodní, přičemž bude výslovně reagovat na související argumentaci žalobkyně tak, aby bylo patrné, proč ji považuje za nepřiléhavou či nedůvodnou.
40. Závěrem soud doplňuje, že námitku porušení zásady *ne bis in idem* neshledal důvodnou. Skutečnost, že bylo při posuzování žádosti žalobkyně o prominutí pokuty přihlédnuto k jinému jejímu jednání (nepodání dodatečného daňového tvrzení ve lhůtě stanovené správcem daně), nepředstavuje dvojí trestání za naplnění totožné skutkové podstaty. O totožnou skutkovou podstatu se nejedná. Princip, podle něhož se přihlíží k předchozímu protiprávnímu jednání posuzované osoby, je uplatňován napříč právním řádem, včetně trestního práva (srov. výše citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně, bod 20), a není porušením zásady *ne bis in idem*.

IV. Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

41. Soud shledal žalobu důvodnou, proto napadená rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
42. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 068 Kč. Tato částka sestává ze soudního poplatku za žalobu ve výši 2x 3 000 Kč a z odměny advokáta ve výši 13 068 Kč. Odměna advokáta se, s ohledem na to, že žaloba směřovala proti dvěma rozhodnutím [srov. § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], skládá z odměny za dva úkony právní služby po 5 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsání

žaloby – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d)] a dvou paušálních částek jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tedy celkem 10 800 Kč. Tuto částku soud zvýšil o 2 268 Kč odpovídající náhradě DPH, kterou je advokát jako plátce povinen odvést (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 068 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupce žalobkyně ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 19. dubna 2021

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu