



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **Ing. P. A.**, narozená dne X
bytem X
zastoupená 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 2. 3. 2020, č. j. 357632/20/3109-50521-802525,
ve věci prominutí pokuty za neoznámení příjmu osvobozeného od daně

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2020, č. j. 357632/20/3109-50521-802525
se zrušuje a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

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

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a žaloba a vyjádření žalovaného

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora specifikovaného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl žádost žalobkyně ze dne 27. 11. 2018 o prominutí pokuty ve výši 81 873 Kč za neoznámení osvobozeného příjmu za zdaňovací období roku 2017.
2. 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. Tato žádost navazovala na rozhodnutí žalovaného – platební výměr ze dne 12. 11. 2018, č. j. 1978786/18/3109-50521-802525, kterým byla žalobkyni za neoznámení osvobozeného příjmu vyměřena pokuta ve výši 81 873 Kč. Žalobkyně zdůraznila, že získala v rámci dědictví po svém otci pozůstalost a 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 dne 26. 7. 2018. V návaznosti na toto oznámení žalovaný vydal zmiňovaný platební výměr a vyměřil žalobkyni předmětnou pokutu.
3. Žalobkyně poukázala na to, že Generální finanční ředitelství v minulosti vydalo pokyn č. GFR-D-28 (dále jen „pokyn D-28“) k promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu, v rámci něhož jako nadřízený orgán stanovilo správcům daně jako podřízeným orgánům pravidla, podle nichž mají správci daně postupovat ve věcech promíjení těchto pokut. 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, nikdy před tím neměla žádné daňové nedoplatky.
4. Žalobkyně konkrétněji poukázala na bod 3 a bod 4 pokynu D-28, ve kterých jsou vymezeny důvody, které lze považovat za ospravedlnitelné. Důvod uvedený pod bodem 3 je vymezen tak, že poplatník bez výzvy správce daně splní svou oznamovací povinnost ve lhůtě 60 dnů od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel. Důvod uvedený v bodu 4 je pak vymezen tak, že poplatník splní svou povinnost na výzvu správce daně ve lhůtě 90 dnů od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel. Podle žalobkyně se její případ nachází někde mezi těmito důvody, jelikož svou povinnost splnila ve lhůtě 87 dnů od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, avšak bez výzvy správce daně.
5. Podle žalobkyně nemůže obstát závěr žalovaného o tom, že opožděně učiněné oznámení o osvobozených příjmech je dostatečně zohledněno již samotnou zákonnou právní úpravou obsaženou v § 38w odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoDP“), která upravuje různou výši pokuty jak pro případ učinění oznámení bez výzvy správce daně, tak pro případ učinění oznámení po výzvě správce daně. Takový závěr je podle žalobkyně neudržitelný a absurdní. V takovém případě by byl pokyn D-28 zcela nadbytečný.
6. Žalobkyně dále nesouhlasí s názorem žalovaného, že pokud pokyn D-28 v bodu 3 stanoví lhůtu, při které lze prodlení s učiněním oznámení považovat za ospravedlnitelné, na 60 dnů, nemůže se žalovaný od této lhůty odchýlit. Podle žalobkyně tento názor neodpovídá

právní úpravě. Žalobkyně připomněla, že již v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2019, č. j. 64 Af 10/2019-28 je uvedeno, že pokyn D-28 neobsahuje taxativní výčet případů, které lze považovat z hlediska prominutí pokuty za ospravedlnitelné. Žalobkyně se domnívá, že s ohledem na skutečnost, že splnila svou oznamovací povinnost v kratší lhůtě, než stanoví bod 4 pokynu D-28 a navíc bez výzvy správce daně, je na její případ celkově nutné nahlížet příznivěji, než na případ uvedený jako ospravedlnitelný důvod bodem 4 pokynu D-28.

7. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Po poměrně obsáhlé rekapitulaci řízení k věci samé žalovaný uvedl totožné argumenty, které uvedl v žalobou napadeném rozhodnutí. Z důvodu stručnosti tyto důvody krajský soud zmiňuje níže v souvislosti s konstatováním skutkového stavu.

B. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu a předchozí soudní řízení

8. 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 ZoDP, 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 dříve nevěděla. Svou povinnost splnila dobrovolně, bez výzvy správce daně, se zanedbatelným zpožděním, přičemž si vždy plnila řádně své daňové povinnosti. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 18. 12. 2018, č. j. 2073627/18/3109-50521-802525 žádost žalobkyně zamítl. Žalovaný dospěl k závěru, že v daném případě neexistuje ospravedlnitelný důvod ve smyslu § 38w odst. 6 ZoDP s tím, že důvody uvedené žalobkyní neodpovídají žádnému z ospravedlnitelných důvodů, k nimž správce daně standardně přihlíží ve smyslu pokynu D-28.
9. Krajský soud posledně uvedené rozhodnutí žalovaného svým rozsudkem ze dne 19. 12. 2019, č. j. 64 Af 10/2019-28 zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že žádost o prominutí pokuty za neoznámení příjmu osvobozeného od daně, resp. neexistenci ospravedlnitelného důvodu pro prominutí této pokuty, nelze odůvodnit argumentem, že žalobkyně formálně nesplňuje žádný důvod vymezený v pokynu D-28. Takové odůvodnění se totiž zcela míjí s § 38w odst. 6 ZoDP. Krajský soud v uvedeném rozsudku vyjádřil pro žalovaného závazný právní názor, podle kterého je nutné, aby „žalovaný, při zohlednění tvrzení žalobkyně a jí uváděných důvodů a jejich porovnání s demonstrativním výčtem možných ospravedlnitelných důvodů uvedených v pokynu GFŘ, 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 GFŘ, 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 GFŘ 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“.

10. Následně se žalovaný žádostí žalobkyně znovu zabýval a napadeným rozhodnutím ji znovu zamítl. Žalovaný své rozhodnutí odůvodnil tím, že v daném případě neexistuje ospravedlnitelný důvod, pro který by bylo možné pokutu prominout. Podle žalovaného je při výkladu bodů 3 a 4 pokynu D-28 nutné vzít v úvahu konstrukci výše pokuty podle § 38w odst. 1 ZoDP. Ta je vystavena na tom, že pokud poplatník svou povinnost splní, aniž je k tomu vyzván, činí výše pokuty 0,1 % z neozenámeného příjmu. V případě, že poplatník svou povinnost splní na výzvu správce daně ve stanovené náhradní lhůtě, činí výše pokuty 10 % z neozenámeného příjmu. V ostatních případech činí výše pokuty 15 % z neozenámeného příjmu. Nižší společenská škodlivost jednání, při kterém poplatník svou povinnost dodatečně splní bez výzvy správce daně, je tak zohledněna již v samotné výši pokuty. Možnost prominout pokutu při prodlení až do 90 dnů (tedy podle bodu 4 pokynu D-28) je možné z toho důvodu, že výše pokuty je oproti pokutě při dodatečném oznámení osvobozených příjmu bez výzvy správce daně stonásobně vyšší. V situacích, na které dopadá bod 4 pokynu D-28 se počítá s tím, že v prvních 30 dnech od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání vydá správce daně výzvu ke splnění oznamovací povinnosti a poplatník má dalších 60 dnů na to, aby výzvě vyhověl. Takové rozlišení je podle žalovaného zcela legitimní. Žalobkyně se proto nemůže dovolávat 90 denní lhůty uvedené v bodu 4 pokynu D-28. Lhůtu v délce 60 dnů uvedenou v bodu 3 pokynu D-28 pak považuje žalovaný za závaznou z důvodu zabezpečení jednotného, rovného a nediskriminačního rozhodování finanční správy. Pokud by se od ní žalovaný odchýlil, jednalo by se o nepřipustnou libovůli. Závěrem se žalovaný zabýval tím, zda skutečnosti uvedené žalobkyní v žádosti mohou bez ohledu na znění pokynu D-28 představovat ospravedlnitelný důvod a dospěl k závěru, že nikoliv. Podle žalovaného neznalost zákona neomlouvá, tudíž nevědomost žalobkyně o oznamovací povinnosti není relevantní. Délku prodlení v délce trvání 87 dnů nelze rozhodně označit za zanedbatelné zpoždění.

C. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
12. Před samotným věcným posouzením žaloby krajský soud uvádí, že podle § 259 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) proti rozhodnutí ve věci prominutí daně nebo příslušenství daně nelze uplatnit opravné prostředky. Žalobkyně tedy neměla k dispozici opravný prostředek, který by bylo nutné před podáním žaloby využít coby podmínku přípustnosti žaloby podle § 68 písm. a) s. ř. s.
13. Podle § 38w odst. 1 ZoDP platí, že „poplatníkovi vzniká povinnost uhradit pokutu za neozenámení osvobozeného příjmu, pokud nepodá oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob, ve výši:
 - a) 0,1 % z částky neozenámeného příjmu, pokud tuto povinnost splní, aniž by k tomu byl vyzván,

b) 10 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník tuto povinnost splní v náhradní lhůtě poté, co byl k tomu vyzván, nebo

c) 15 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník nesplní tuto povinnost ani v náhradní lhůtě“.

14. Podle § 38w odst. 6 ZoDP platí, že „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“.
15. V posledně citovaném ustanovení je zakotvena možnost, aby správce daně poplatníkovi prominul pokutu za neoznámení příjmu osvobozeného od daně z příjmů, pokud k neoznámení těchto příjmů dojde z důvodů, které lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu považovat za ospravedlnitelné. Zákonná konstrukce promíjení uvedené pokuty je tak založena na kombinaci neurčitého právního pojmu (ospravedlnitelný důvod) a správního uvážení (použité slovo může). Při aplikaci § 38w odst. 6 ZoDP je správce daně povinen zabývat se předně tím, zda v konkrétním případě existuje nějaký ospravedlnitelný důvod, pro který by bylo možné pokutu prominout. V kladném případě je správce daně povinen v rámci správního uvážení zvážit, zda pokutu promine a v jaké výši.
16. V nyní projednávané věci správce daně dospěl k závěru, že žalobkyní uvedené důvody nelze považovat za ospravedlnitelné. Dalšími úvahami se proto nezabýval.
17. Krajský soud se neztotožňuje s žalovaným ohledně jeho závěru, že v daném případě neexistuje ospravedlnitelný důvod, pro který by bylo možné pokutu prominout.
18. Předně je nutné uvést, že tzv. neurčité právní pojmy představují pojmy, které odpovídají určité množině předmětů, podmínek či situací, a způsobují tak jejich nejistý obsah. Při aplikaci neurčitého právního pojmu musí příslušný správní orgán konkrétní neurčitý právní pojem v souvislosti s existujícím skutkovým stavem vyložit (srov. SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, str. 154). K výkladu neurčitých právních pojmů obdobně přistupuje také judikatura, podle které neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat; jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Úvahy správního orgánu při interpretaci neurčitého právního pojmu podléhají soudnímu přezkumu v rámci námitek uplatněných v žalobě v plném rozsahu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011-154, č. 3073/2014 Sb. NSS).
19. Ospravedlnitelné důvody pro nesplnění povinnosti oznámit osvobozený příjem mají představovat výjimečné případy, které jsou z lidského hlediska omluvitelné a které ve svém důsledku způsobují, že nesplnění oznamovací povinnosti představuje prohřešek spíše formalistický, jak správně uvedl žalovaný a jak je také uvedeno v důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění ZoDP a další související zákony a který povinnost oznamovat osvobozené příjmy zakotvil [viz sněmovní tisk č. 252/0, důvodová zpráva, II. zvláštní část, k bodu 257 (§ 38v a 38w), 7. volební období, 2013 – 2017, digitální depozitář, www.psp.cz.]. Dobrodiní spočívající v prominutí pokuty nemá svědčit těm, kteří oznamovací povinnost nedodrželi v důsledku vlastní liknavosti či nezodpovědnosti, ba dokonce úmyslným jednáním. Přestože se jedná o oznámení příjmů, které jsou od vlastní daně z příjmů fyzických osob osvobozeny, zákon zakotvuje oznamovací povinnost, kterou je potřeba dodržovat a kterou nelze vnímat pouze jako možnost, zda poplatník příjmy osvobozené od daně oznámí či nikoli. Tuto povinnost proto nelze vykládat v tom smyslu,

že by se jednalo o variantu, kterou si poplatník daně dobrovolně zvolí s tím, že se dopředu spolehne na to, že mu její nesplnění bude bez dalšího prominuto.

20. Nicméně ZoDP blíže nespecifikuje, jaké konkrétní důvody lze považovat za ospravedlnitelné. Zákodárce zde zcela záměrně zakotvil právě neurčitý právní pojem, který správním orgánům umožní reagovat na konkrétní okolnosti jednotlivých případů za současného dodržení smyslu právní úpravy prominutí uložené pokuty. Výklad tohoto neurčitého právního pojmu je korigován pokynem D-28. Ten jen z hlediska následného soudního přezkumu ve vztahu k výkladu neurčitého právního pojmu rozhodný do té míry, že může soud díky jeho znění indikovat případné excesy správce daně v nastavené správní praxi, která je pro něj závazná. Podle konstantní judikatury správních soudů jsou totiž pokyny daňových orgánů „řady D“ vydávány jako interní normativní akty a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. V rozsudku ze dne 3. 9. 2015, č. j. 9 Afs 310/2014-36 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.“* Ani pokyn „řady D“ (zde pokyn D-28) však nemůže obsahovat taxativní výčet typových situací, které lze za ospravedlnitelný důvod považovat a které nikoliv (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 89/2017-30). Z tohoto důvodu v předchozím zrušujícím rozsudku krajský soud uložil žalovanému, aby se v návaznosti na typové situace vymezené v bodech 3 a 4 pokynu D-28 žalovaný zabýval tím, zda v případě žalobkyně existuje ospravedlnitelný důvod, pro který by bylo možné uloženou pokutu prominout.
21. Pokyn D-28 v bodu 3 uvádí, že za ospravedlnitelný důvod je možné považovat situaci, kdy *„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 %“*; v bodu 4 pak pokyn uvádí, že za ospravedlnitelný důvod je možné považovat situaci, kdy *„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 %“*.
22. Podle názoru krajského soudu nemůže obstát úvaha žalovaného, že čím vyšší pokuta byla uložena (resp. výše sazby pokuty), tím delší prodlení lze vnímat jako ospravedlnitelné. Taková úvaha v podstatě znamená, že hodnocení obsahu neurčitého právního pojmu ospravedlnitelný důvod se neodvíjí od konkrétních okolností případu (tedy vážnosti samotného důvodu, pro který oznamovací povinnost nebyla splněna), nýbrž se odvíjí od toho, zda bude státní pokladně odvedena pokuta vyšší, nebo nižší. Takový výklad pokynu D-28 je nepřijatelný. Argumentoval-li žalovaný tím, že v případech uvedených pod bodem 4 pokynu D-28 se počítá s tím, že v prvních 30 dnech prodlení správce daně vyzve daňový subjekt ke splnění povinnosti, pak k tomu krajský soud uvádí, že i tato úvaha je zavádějící. Lze poukázat na nynější případ, kdy ani po uplynutí 87 dnů žádná výzva ze strany správce daně nebyla vydána.
23. Žalovaný podle názoru soudu nesprávně do výkladu neurčitého právního pojmu ospravedlnitelný důvod začlenil také následek stanovený ustanovením § 38w odst. 1 ZoDP. Při výkladu neurčitých právních pojmů je nutné vycházet ze skutkových okolností konkrétního případu. V případě neurčitého právního pojmu ospravedlnitelný důvod jimi mohou být např. zdravotní indispozice, péče o blízkou osobu, zasažení majetku živelní událostí. V těchto případech se pak hodnotí, jaký vliv měl daný důvod na nesplnění konkrétní povinnosti (např. jak zásadní byla zdravotní indispozice a zda v návaznosti na to

je spravedlivé, aby byla tato indispozice důvodem pro možné prominutí nepříznivého následku stanoveného zákonem). Samotná „výše“ (závažnost) následku je však pro hodnocení konkrétního důvodu jako ospravedlnitelného irelevantní. V opačném případě by hodnocení závažnosti konkrétního důvodu (např. infarktu myokardu) záviselo na tom, jak vysoký bude následek stanovený za porušení zákonné povinnosti.

24. Pokyn D-28 vymezuje jako ospravedlnitelné důvody v bodech 3 a 4 prodlení o určité délce v kombinaci s tím, zda byla ze strany správce daně učiněná výzva ke splnění oznamovací povinnosti. Právní následky nesplnění oznamovací povinnosti jsou nerozhodné. Tento výklad plně odpovídá dikci § 38w odst. 6 ZoDP, která rovněž nepočítá s tím, že by měl správce daně při svých úvahách o naplnění ospravedlnitelného důvodu přihlížet k výši pokuty (srov. znění uvedeného ustanovení, které stanoví: „...pokud k nesplnění povinnosti oznámit osvobozený příjem došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit“). Pokud žalovaný tvrdí opak, chybí pro jeho argumentaci patřičný právní základ.
25. Okolnosti v bodech 3 a 4 pokynu D-28 je podle názoru soudu nutné vnímat jako pomyslnou množinu případů, které lze označit za ospravedlnitelné – počínaje prodlením s délkou do 60 dnů při absenci výzvy správce daně – až po prodlení v délce trvání 90 dnů v případě, kdy je daňový subjekt správcem daně vyzván ke splnění oznamovací povinnosti. Tomu odpovídá také různé procentuální hodnocení uvedené v pokynu, kdy okolnosti uvedené v bodu 3 jsou hodnoceny jako více závažné (hodnocení 90 %) a okolnosti uvedené v bodu 4 jako méně závažné (hodnocení 70 %).
26. V nyní projednávané věci není sporu o tom, že žalobkyně splnila svou povinnost až 87. den po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, avšak učinila tak bez výzvy správce daně. Žalobkyně se tedy nemůže týkat bod 3 pokynu D-28. Nicméně situaci žalobkyně je nutné vnímat příznivěji, než jaká je popsána v bodu 4 pokynu D-28, tedy splnění oznamovací povinnosti na výzvu správce daně do 90 dnů od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Pokud správce daně při vázanosti vlastní správní praxí (viz judikatura výše) standardně považuje jako ospravedlnitelné, že daňový subjekt splní oznamovací povinnost ve lhůtě do 90 dnů a na základě výzvy správce daně, pak je nutné i situaci žalobkyně posoudit jako ospravedlnitelnou.
27. Krajský soud proto uzavírá, že v případě žalobkyně (zejména) s ohledem na to, jak vymezuje jednotlivé ospravedlnitelné důvody pokyn D-28, existuje ospravedlnitelný důvod k prominutí pokuty za neoznámení příjmu osvobozeného od daně z příjmů ve smyslu § 38w odst. 6 ZoDP.

D. Závěr a náhrada nákladů řízení

28. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem zaujatým krajským soudem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
29. Žalovaný v dalším řízení posoudí v rámci svého správního uvážení, zda je namístež žalobkyni prominout uloženou pokutu, a pokud ano, tak v jaké výši. Žalovaný je povinen

zohlednit individuální okolnosti případu a také znění pokynu D-28. Svůj závěr žalovaný pečlivě odůvodní.

30. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl s ohledem na úspěch žalobkyně ve věci zavázán k náhradě žalobkyní účelně vynaložených nákladů. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč. Dále ve 2 úkonech právní služby zástupce žalobkyně v podobě přípravy a převzetí zastoupení a podání žaloby. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu 3 100 Kč, celkem tedy 6 200 Kč. K tomu žalobkyni náleží za každý úkon právní služby paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a náhrada za DPH ve výši 21% počítaná z částky 6 800 Kč. Celkové náklady žalobkyně činí 11 228 Kč.

Poučení:

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

Stěžovatel musí být **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.

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

Olomouc 2. srpna 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu