



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobkyně: **M. Š.**
zastoupená advokátem Mgr. Tomášem Vrbackým
sídlem Mánesova 658/5, 500 02 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**
sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1246575/20/2701-51524-605689,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1246575/20/2701-51524-605689, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 11 228 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jejího zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně napadla žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl

její žádost o prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu dle § 38w odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

2. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nezákonné z důvodu nesprávného posouzení a aplikace § 38w zákona o daních z příjmů společně s § 259 a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Uvedla, že žalovaný je při rozhodování o prominutí pokuty vázán § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů, dle něhož může zcela nebo zčásti prominout pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu, pokud k nesplnění této povinnosti došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit.
3. Domnívá se, že uvedla ve své žádosti o prominutí pokuty ze dne 7. 4. 2020 důvody, které mohou ospravedlnit nesplnění povinnosti oznámit osvobozené příjmy, a tyto důvody shrnula rovněž v žalobě:
 - žalobkyně si nebyla vědoma své povinnosti, a přestože neznalost práva neomlouvá, s vysokou pravděpodobností lze předpokládat, že zdravotní sestra nebude dokonale znát zákon o daních z příjmů;
 - žalobkyně nepodniká;
 - má příjmy pouze ze závislé činnosti a nepodává daňové přiznání;
 - výše pokuty 1 573 540 Kč je ve zjevném nepoměru k příjmům žalobkyně, které činí cca 22 000 Kč měsíčně;
 - obdržela příjem od jejího manžela.
4. Dále doplnila, že považuje samotný platební výměr za nezákonný, neboť žalobkyně neobdržela od jejího manžela příjem přesahující 5 000 000 Kč, nýbrž více dílčích příjmů, které přesahují tuto částku ve svém součtu.
5. Žalobkyně namítla, že žalovaný posuzoval její žádost podle pokynu Generálního finančního ředitelství D-28, ze dne 28. 6. 2016, č. j. 87722/16/710010111-010508, k promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu (dále též jen „pokyn D-28“), který ale není právně závazný. Ministerstvo financí totiž není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím pokynů. Žalobkyně předeštlá konkrétní případ konkrétního daňového subjektu, který nelze vykládat podle šablony.
6. Žalobkyně také namítla, že žalovaný při posuzování žádosti o prominutí pokuty nevzal v úvahu četnost porušování povinností při správě daní, ačkoliv na příslušná ustanovení odkazuje ve výroku napadeného rozhodnutí. Žalobkyně se domnívá, že pokud by žalovaný zohlednil § 259c daňového řádu, musel by pokutu přinejmenším snížit, protože šlo o první porušení povinností žalobkyně při správě daní.
7. Žalobkyně proto navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a následně reagoval na jednotlivé důvody, kterými žalobkyně podložila svou žádost o prominutí pokuty dle § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů.

9. K argumentu, že žalobkyně není podnikatelem a pobírá pouze závislé příjmy jako zdravotní sestra, pročez si nebyla vědoma své povinnosti, uvedl, že nejde o ospravedlnitelný důvod, protože v takovém případě by bylo možné prominout pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu všem nepodnikajícím daňovým subjektům, a to bez dalšího zkoumání.
10. Žalovaný současně poukázal na skutečnost, že tvrzení žalobkyně ohledně příjmů pouze ze závislé činnosti je v rozporu se skutkovým stavem, protože sama uznala příjem v podobě nabytí cenných papírů v celkové hodnotě 15 735 394, 55 Kč, z nichž většinu žalobkyně prodala. V případě takového příjmu není dle žalovaného ospravedlnitelným důvodem pro prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu výše mzdy žalobce. Žalovaný uvedl, že zákon stanoví výši pokuty fixně a při jejím ukládání není prostor pro zohlednění její přiměřenosti. Tu moderuje závažnost pochybení daňového subjektu, a to v závislosti na tom, zda oznamovací povinnost splní bez výzvy správce, až na výzvu nebo zda ji nesplní vůbec.
11. Dle žalovaného dále nelze souhlasit s tím, že by nemělo být nutné oznamovat příjmy mezi manželi. Manželé Šurovi mají od roku 2005 zúžené společné jmění manželů, a to až na věci tvořící obvyklé vybavení společné domácnosti. Posuzovaný příjem tedy spočíval v převodu cenných papírů z výlučného vlastnictví jednoho z manželů do výlučného vlastnictví druhého z manželů. Předpokládání ospravedlnitelnosti důvodu pro prominutí pokuty nemůže dle žalovaného sloužit k tomu, že poplatníci budou spoléhat na to, že jim sankce za nesplnění povinnosti bude prominuta.
12. Žalovaný také reagoval na námitku, že nevzal v úvahu četnost porušování povinností žalobkyní při správě daní. Žalovaný uvedl, že se otázkou možného porušení povinností při správě daní zabýval v platebním výměru a posuzoval naplnění podmínek dle § 259c daňového řádu za tři roky zpětně ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Pokud by došlo k naplnění těchto podmínek, byla by zcela vyloučena možnost prominutí pokuty. Žalovaný nicméně neshledal porušení povinností žalobkyní při správě daní, což plyne i z odůvodnění napadeného rozhodnutí.
13. Ve vztahu k podmínkám prominutí pokuty dle § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že zákon blíže nespecifikuje, jaké důvody jsou ospravedlnitelné. Nicméně Generální finanční ředitelství vymezilo za účelem jednotného a objektivního rozhodování pokynem D-28 k promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu, č. j. 87722/16/7100-10111-010509, důvody, pro které je ve smyslu zákonné úpravy možné prominout pokutu. Generální finanční ředitelství tímto vyjádřilo snahu zamezit excesivním individuálním rozhodnutím, aby byla maximálně šetřena veřejná práva poplatníků spočívající v zákazu diskriminace a právu na řádný proces.
14. Žalovaný uvedl, že správce daně může shledat v individuálním případě ospravedlnitelné důvody i nad rámec pokynu D-28, avšak v takovém případě by mělo jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a který představuje spíše formální prohřešek. Možnost prominutí pokuty nesměruje k daňovým subjektům, které nesplnily svou povinnost v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti, nesprávného vyhodnocení skutečností či úmyslného jednání. Nepodání oznámení o osvobozených příjmech je porušením zákona a musí být zachováno pravidlo, že důsledkem neplnění zákonných povinností při správě daní jsou sankce. Prominutí pokuty nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní.

15. Žalovaný uzavřel, že při posuzování žádosti o prominutí pokuty postupoval v souladu s pokynem D-28. Z jím vedené evidence nezjistil naplnění žádného ospravedlnitelného důvodu předvídaného tímto pokynem a žalobkyní uvedené argumenty také nebyly důvodem pro prominutí pokuty nad rámec pokynu.
16. Žalovaný navrhl, aby krajský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Žalobu shledal důvodnou.
18. Jak je soudu známo z jeho úřední činnosti (z řízení vedeného pod sp. zn. 31 Af 16/2020), žalobkyni byla uložena povinnost uhradit pokutu ve výši 10 % z částky neoznámeného příjmu, tedy pokutu ve výši 1 573 540 Kč. Finanční orgány totiž dospěly k závěru, že žalobkyně obdržela převodem cenných papírů od svého manžela v celkové hodnotě 15 735 394,55 Kč příjem v hodnotě vyšší než 5 000 000 Kč a vznikla jí podle § 38v zákona o daních z příjmů povinnost oznámit tuto skutečnost správci daně do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržela. Žalobkyně podala oznámení o osvobozeném příjmu až na výzvu správce daně ze dne 13. 1. 2020, čímž jí vznikla povinnost uhradit pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu ve výši 10 % z částky neoznámeného příjmu, protože danou oznamovací povinnost splnila v náhradní lhůtě poté, co ji k tomu správce daně vyzval [§ 38w odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů].
19. Žalovaný proto vydal dne 27. 1. 2020 platební výměr na pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu za rok 2016, č. j. 113437/20/2701-51050-605697 (dále jen „platební výměr“), podle § 38w zákona o daních z příjmů. K odvolání žalobkyně změnilo Odvolací finanční ředitelství platební výměr tak, že první odstavec výroku platebního výměru nahradilo a doplnilo jej o přesný popis skutku. Žalobkyně následně napadla rozhodnutí o odvolání žalobou, v níž zejména namítla, že finanční orgány nesprávně vyložily dané ustanovení, neboť příjem (jednotlivý) vyložily jako příjmy. Žalobkyně přitom prokázala jednotlivost příjmů předložením příkazů k zápisu převodu investičních nástrojů, ze kterých je zřejmé, že šlo o převody různých cenných papírů a žádný z příjmů nepřesáhl částku 5 000 000 Kč. Krajský soud se ztotožnil s touto žalobní argumentací a rozsudkem ze dne 27. 10. 2021, č. j. 31 Af 16/2020 – 47, zrušil uvedené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.
20. Protože soud zrušil rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu, přistoupil rovněž ke zrušení napadeného rozhodnutí v nyní projednávané věci, kterým žalovaný zamítl žádost o prominutí pokuty dle § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů. Krajský soud tak učinil přesto, že ke zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního řízení v řízení vedeném pod sp. zn. 31 Af 16/2020 došlo až poté, co žalovaný rozhodl o žádosti žalobkyně o prominutí pokuty. Zohlednil tedy v nyní projednávané věci skutečnost (zrušení rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru), která nastala až po vydání zamítavého rozhodnutí o žádosti žalobkyně o prominutí pokuty.
21. Za situace, v níž je jedno správní rozhodnutí závislé na druhém, totiž mohou skutečnosti nastalé až po vydání napadeného rozhodnutí, jde-li o skutečnosti zpochybňující právní

existenci prvního rozhodnutí, mít vliv na zákonnost později vydaného rozhodnutí (srov. *per analogiam* rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011 - 181). Přesně taková situace nastala v této věci. Pokud by již žalovaný či následně Odvolací finanční ředitelství dospěli k závěru, že nejsou naplněny podmínky pro vznik povinnosti oznámit osvobozený příjem, nemohl by žalovaný v posuzovaném řízení rozhodovat o žádosti o prominutí pokuty. Jestliže žalobkyni vůbec neměla být uložena pokuta (jak krajský soud dovodil v rozsudku č. j. 31 Af 16/2020 - 47), pak nemá smysl rozhodovat o jejím prominutí.

22. Skutečnosti tohoto rázu soud nemohl v tomto řízení opomenout a spokojit se s odkazem na pravidlo obsažené v § 75 odst. 1 s. ř. s., dle kterého soud při přezkumu rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Soud tedy shrnuje, že v projednávané věci shledal důvod pro prolomení pravidla stanoveného v § 75 odst. 1 s. ř. s. a zrušil z výše uvedených důvodů napadené rozhodnutí.
23. Nad rámec výše uvedeného krajský soud konstatuje, že žalobou napadené rozhodnutí nemůže obstát v soudním přezkumu i z dalších důvodů.
24. Povinnost uhradit pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu vzniká podle § 38w odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokud poplatník nepodá oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob, a to ve výši:
 - a) 0,1 % z částky neoznámeného 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,
 - c) 15 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník nesplní tuto povinnost ani v náhradní lhůtě.
25. Zákon o daních z příjmů zakotvuje možnost prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu v § 38w odst. 6:

„[s]právníce 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.“
26. Zákonodárce v tomto ustanovení zkombinoval neurčitý právní pojem (*důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*) a správní uvážení (*správníce daně může*), což má nutné důsledky pro postup správního orgánu při posuzování žádosti. Správní orgán musí nejprve posoudit, zda je naplněn neurčitý právní pojem. Dojde-li však k jeho naplnění, není ještě automaticky povinen prominout pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu, ale je mu dán prostor pro správní uvážení, zda pokutu promine (zčásti nebo zcela) či nepromine (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019).
27. Žalobkyně zdůvodnila svou žádost o prominutí pokuty dle § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů následujícími skutečnostmi:
 - jednotlivé dílčí příjmy, za které byla vyměřena pokuta, nepřesáhly zákonem stanovenou výši 5 000 000 Kč,

- žalobkyně neoznámením osvobozeného příjmu nesnížila veřejný rozpočet, protože příjmy obdržela darem od jejího manžela,
- smyslem a účelem zákona, který zavedl povinnost oznámit správci daně osvobozené příjmy, nebylo postihovat neoznámení darů mezi manželi,
- žalobkyně není podnikatelem a má pouze příjmy ze závislé činnosti,
- žalobkyně se nebyla vědoma své povinnosti, neboť jako zdravotní sestra nepotřebuje k výkonu závislé činnosti daňové předpisy,
- časový úsek mezi neoznámením osvobozeného příjmu a platností zákona je natolik krátký, že nemohl být všeobecně známý mezi nepodnikatelskou veřejností,
- výše pokuty je ve zjevném nepoměru k čistému příjmu žalobkyně, který činí cca 22 000 Kč měsíčně.

28. Žalovaný uvedenou žádost zamítl, což v napadeném rozhodnutí zdůvodnil odkazem na pokyn D-28. Konstatoval, že tento pokyn vymezuje ospravedlnitelné důvody nesplnění povinnosti stanovené v § 38v zákona o daních z příjmů. Jde o *nepríznivý zdravotní stav, živelné pohromy* a dále také o *podání oznámení o osvobozeném příjmu bez výzvy správce daně do 60 dnů po uplynutí lhůty pro jeho podání* či *podání oznámení o osvobozeném příjmu na výzvu správce daně do 90 dnů po uplynutí lhůty pro jeho podání*. Žalovaný z evidence daní nezjistil naplnění žádného z uvedených ospravedlnitelných důvodů, jak je stanoví pokyn D-28. Ani skutečnosti, kterými žalobkyně argumentovala v žádosti o prominutí pokuty, nenaplnují žádný z těchto ospravedlnitelných důvodů.
29. Krajský soud považuje takové odůvodnění za nedostatečné. Souhlasí totiž s žalobkyní, že žalovaný se při posuzování existence ospravedlnitelných důvodů ve smyslu § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů nemohl omezit pouze na odkaz na pokyn D-28.
30. Jak již soud vyložil výše, zákon o daních z příjmů kombinuje v § 38w odst. 6 neurčitý právní pojem společně se správním uvážením. Neurčitý právní pojem je nejčastěji spojením několika slov, které charakterizuje různá míra jednoznačnosti. Jde o pojem, který odpovídá určité množině předmětů, podmínek nebo situací, a jeho obsah je tak nejistý, případně se může měnit v průběhu času. Správní orgán si musí vyložit neurčitý právní pojem při jeho aplikaci v souvislosti s existujícím skutkovým stavem (srov. Sládeček, Vladimír. *Obecné správní právo*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 151-154). V obdobném duchu se vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011 - 154. Soud zde konstatoval, že „[...] 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. Zákonodárce tímto způsobem vytváří příslušným orgánům prostor k tomu, aby zhodnotily, zda konkrétní situace pod neurčitý právní pojem spadá, či nikoliv.“
31. Pokud jde o povahu pokynů řady „D“, jedná se o interní normativní akty vydávané Generálním finančním ředitelstvím, které představují pro orgány finanční správy pokyny nadřízeného orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59). Hlavním účelem těchto pokynů je zamezit tomu, aby při rozhodování obdobných případů vznikaly nedůvodné rozdíly. Současně je však nezbytné poukázat na to, že pokyny vydávané Generálním finančním ředitelstvím nejsou obecně závaznými právními předpisy, jak plyne z právě citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu: „[p]okyny řady D Ministerstva financí tak nenaplnují formální znaky

požadované pro obecně závazný normativní právní akt. Stejně tak je nutné i materiálně dospět k závěru, že Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D“ pokynů.“ Pokyny řady „D“ tedy představují toliko metodiku a východiska pro sjednocení rozhodovací činnosti správců daně stanovenou vrcholnými orgány finanční správy. Nelze jimi jakkoliv měnit či omezovat práva daňových subjektů stanovená zákonem.

32. Správci daně jistě nelze vytýkat, že se řídil pokyny vrcholného daňového orgánu a postupoval podle instrukcí v něm uvedených (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 - 47). Pokyny řady D jsou totiž obecně pro správní orgány závazné s ohledem na zákaz libovůle a zákaz nedůvodného nerovného zacházení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 - 49). Skutečnost, že žalovaný použil při svém rozhodování interní normativní akt v podobě pokynu Generálního finančního ředitelství, nemůže sama o sobě přivodit nezákonnost napadeného rozhodnutí.
33. Krajský soud tedy žalovanému nevyčítá, že v projednávané věci použil jako základní východisko pro výklad neurčitého právního pojmu *„důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit“*, pokyn D-28. Při výkladu uvedeného neurčitého právního pojmu se však nelze omezit pouze na příklady vyjmenované v tomto pokynu. Povinností správce daně při vydávání správního rozhodnutí je vyložit neurčitý právní pojem obsažený v zákoně ve vztahu ke konkrétním skutkovým okolnostem posuzované věci. Výklad správce daně se ovšem nemůže vyčerpat odkazem na uzavřený výčet ospravedlnitelných důvodů vymezených v pokynu D-28. Takový postup je v rozporu s cílem, který zákonodárce sledoval tím, že zakotvil v § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů neurčitý právní pojem. Jestliže nebylo v silách zákonodárce stanovit taxativní výčet situací, které mohou nastat a vést k případnému ospravedlnění nesplnění příslušné povinnosti, je třeba provádět výklad předmětného neurčitého právního pojmu případ od případu. Zároveň je povinností správního orgánu zachytit svou úvahu, kterou činí při takovém výkladu, v odůvodnění správního rozhodnutí. Pochybení žalovaného tedy spočívá v tom, že se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec nezabýval otázkou, zda žalobkyní tvrzené důvody nemohou představovat ospravedlnitelné důvody pro prominutí pokuty nad rámec důvodů uvedených ve výčtu, který je obsažen v pokynu D-28.
34. Žalovaný ostatně ve vyjádření k žalobě konstatoval, že správce daně může ve výjimečných případech shledat existenci ospravedlnitelných důvodů ve smyslu § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů i nad rámec pokynu D-28. Zároveň uvedl, proč se domnívá, že se v nyní posuzované věci o takový výjimečný případ nejedná. Nedostatky odůvodnění správního rozhodnutí ale nelze napravovat prostřednictvím vyjádření k žalobě.
35. Krajský soud uzavírá, že žalobou napadené rozhodnutí je nedostatečně odůvodněné. Podle žalovaného nenaplnují žalobkyní tvrzené skutečnosti žádný z ospravedlnitelných důvodů dle pokynu D-28. Žalovaný ale vůbec neposoudil, zda tyto skutečnosti nemohou spadat pod ospravedlnitelné důvody nad rámec důvodů dle pokynu D-28. Soud dodává, že nijak věcně nehodnotí, zda žalobkyní předestřené důvody je či není skutečně možné považovat za ospravedlnitelné důvody ve smyslu § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů. Takové hodnocení mu na tomto místě nepřísluší.

36. Krajský soud naopak nepřisvědčil žalobní námitce, podle níž žalovaný při posuzování žádosti o prominutí pokuty nevzal v úvahu četnost porušování povinností při správě daní, ačkoliv na příslušná ustanovení odkazuje ve výroku napadeného rozhodnutí. Žalobkyně se domnívá, že pokud by žalovaný zohlednil § 259c daňového řádu, musel by pokutu přinejmenším snížit, protože šlo o první porušení povinností žalobkyně při správě daní.
37. Daňový řád upravuje v § 259c společná ustanovení pro prominutí daně nebo příslušenství daně. V případě, že správce daně zjistí naplnění některého z vymezených kritérií, není možné daň či její příslušenství prominout:
- „(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.“*
38. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se výslovně zabýval vylučující podmínkou dle § 259c odst. 2 daňového řádu, přičemž neshledal její naplnění. Tato skutečnost není mezi účastníky sporná. Žalovaný nicméně neuvedl, jak zohlednil četnost porušování povinností při správě daní žalobkyní dle § 259c odst. 1 daňového řádu. Přestože žalovaný mohl jednoduše shrnout, proč neshledal naplnění ani této podmínky, krajský soud nepovažuje tento nedostatek za natolik zásadní, aby mohl přivodit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
39. Je tomu tak proto, že příslušné ustanovení zakotvuje možnost nepřiznat prominutí daně či jejího příslušenství daňovému subjektu, který často porušuje povinnosti při správě daní. Komentářová literatura¹ poukazuje na cíl právní úpravy, kterým je zabránit účelovému zneužívání institutu prominutí k vyhýbání se daňovým povinnostem: *„[p]romítnutí institutu spolehlivosti do právní úpravy prominutí daně a jejího příslušenství vychází z předpokladu, že prominutí má být odepřeno osobám, které závažným způsobem neplní své daňové, resp. účetní, povinnosti, tj. dle dosavadních zkušeností se projeví jako nespolehlivé. Ustanovení vylučuje, aby byla daň nebo příslušenství prominuto osobě, která v posledních třech letech porušila závažným způsobem daňové nebo účetní předpisy. Závažnost porušení musí být v konkrétním případě najisto postavena prostřednictvím dostatečného odůvodnění rozhodnutí správce daně. Za závažné porušení nelze označit každé porušení daňových zákonů, ale pouze takové porušení, které dosáhne určité intenzity. Závažným porušením předpisů přitom může být i jejich opakované porušení.“* Pokud tedy žalovaný nezohlednil četnost porušení předpisů žalobkyní při správě daní, je tomu tak proto, že žádná porušení neshledal. Z toho však plyne, že absence takového hodnocení není k tíži daňového subjektu. Pakliže by žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně již v minulosti porušila některé z povinností při správě daní, mohl by při současném posouzení závažnosti daného porušení zohlednit tuto skutečnost v rámci žádosti o prominutí

¹ MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou*. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, 1024 s.

pokuty a pokutu z tohoto důvodu případně neprominout. V takové situaci by správce daně byl povinen svůj postup řádně odůvodnit v rozhodnutí. Žalovaný nicméně neshledal žádná minulá porušení povinností a nepřičetl je tak ani k tíži žalobkyně, jejíž žádost o prominutí pokuty by na základě tohoto důvodu zamítl (zde bez ohledu na skutečnost, že žalovaný zamítl žádost o prominutí pokuty z jiných důvodů).

V. Závěr a náklady řízení

40. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
41. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení. Žalobkyně má právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti správnímu rozhodnutí ve výši 3 000 Kč. Žalobkyně byla zastoupena advokátem, náleží jí proto také náhrada nákladů právní služby poskytnuté jejím zástupcem za dva úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a § 13 odst. 4 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] – celkem 6 800 Kč, ke které soud přičetl DPH ve výši 21 % z této částky, tedy 1 428 Kč. Žalovaný je tedy povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 11 228 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jejího zástupce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejblíže 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.

Hradec Králové 30. listopadu 2021

Za správnost vyhotovení: R. V.

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu