



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

žalobce: **S. E.**  
bytem X  
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Palackého 151/10, 793 91 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č. j. 1900871/20/3109-50521-810021, ve věci prominutí pokuty za neoznámení příjmu osvobozeného od daně,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

**A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků**

1. Žalobce byl do 30. 6. 2016 společníkem a jednatelem mj. společnosti vystupující tehdy pod obchodní firmou E., s.r.o. (dnes S. T. s. s.r.o.), když zmíněného dne svůj podíl ve společnosti převedl na společnost S. V. z. a.s. (dnes S. C.a.s.). Žalobce svůj podíl převedl v důsledku svých zdravotních potíží, které se u něj projevily v polovině roku 2016, kdy u něj došlo ke chronickému selhání ledvin. Žalobce byl nucen třikrát týdně podstupovat

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

hemodialyzační léčbu po dobu 4,5 hodiny a kvůli zdravotním komplikacím byl v průběhu roku 2017 kontraindikován k transplantaci ledviny nadřazeným transplantacním centrem Fakultní nemocnice Olomouc. Nepříznivý zdravotní stav žalobce trval i nadále a zřejmě trvá dosud (jistě však trval v polovině roku 2018).

2. Žalobce příjem ve výši 24 300 000 Kč získaný z prodeje svého obchodního podílu žalovanému neoznámil, a ten jej dne 28. 3. 2018 vyzval k podání oznámení o osvobozených příjmech ve lhůtě 15 dnů od oznámení výzvy. Žalobce svou oznamovací povinnost splnil ve stanovené lhůtě dne 9. 4. 2018. Následně žalovaný platebním výměrem ze dne 25. 4. 2018 vyměřil žalobci pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu podle § 38w zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 2 430 000 Kč. Dne 9. 5. 2018 (doplnění dne 21. 5. 2018) žalobce požádal o prominutí uložené pokuty a svou žádost odůvodnil svým zhoršeným zdravotním stavem, který mu působil rovněž psychické a další potíže jako výpadky paměti, nespavost, deprese, úzkost. Žalobce zdůraznil, že nikdy neporušil daňové, účetní ani jiné předpisy.
3. Žalovaný předně žádost svým rozhodnutím ze dne 28. 5. 2018 zamítl s tím, že zdravotní stav žalobce není ospravedlnitelným důvodem ve smyslu § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů. Žalobu proti uvedenému rozhodnutí zamítl zdejší soud rozsudkem ze dne 30. 5. 2019, č. j. 65 Af 44/2018-30. Obě posledně zmíněná rozhodnutí však zrušil Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) svým rozsudkem ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-28, který dospěl k závěru, že zdravotní komplikace, které postihly žalobce, jsou z hlediska § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů ospravedlnitelným důvodem, pro který lze pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu prominout. Žalovaný v návaznosti na to znovu posoudil žalobcovu žádost a napadeným rozhodnutím prominul žalobci pokutu v částce 1 822 500 Kč z původních 2 430 000 Kč (prominuto 75 % uložené pokuty). Zrušení posledně uvedeného rozhodnutí se žalobce domáhá podanou žalobou.
4. Podle žalobce je nesprávná již výchozí úvaha žalovaného, který v napadeném rozhodnutí uvedl, že v případě žalobce je možné prominout nanejvýš 90 % uložené pokuty. Podle názoru žalobce je úvaha žalobce nelogická, žalobci nejsou známy závažnější důvody, pro které by měla být uložena pokuta prominuta zcela. Podle názoru žalobce byly zdravotní komplikace žalobce natolik závažné, že mu zcela znemožnily splnit svou zákonnou povinnost. Navíc NSS v rozsudku ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-28 uvedl, že je plně pochopitelné, že žalobce upřednostnil péči o svůj zdravotní stav před splněním oznamovací povinnosti. Jestliže NSS posoudil situaci žalobce jako plně pochopitelnou, nemůže žalovaný v rozporu s tím dospět k závěru, že více než 90 % pokuty prominout nelze. Podle žalobce nemůže obstát úvaha žalovaného o tom, že je nutné zachovat rozdíl mezi těmi, kdo svoji povinnost splnili a těmi, co nikoliv. Je-li z lidského hlediska jednání žalobce ospravedlnitelné, není nutné takové rozdíly zachovávat. Úvaha žalovaného je též rozporná s pokynem Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-28 (dále jen „pokyn D-28“), který zdravotní důvody považuje za plně ospravedlnitelné a umožňuje u nich prominout pokutu až do výše 100 %. Totéž pak stanoví pokyn Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-45, který se rovněž zabývá výkladem pojmu ospravedlnitelný důvod. Pokud žalovaný rozhodl v rozporu s nimi, porušil legitimní očekávání žalobce. Jestliže žalovaný tvrdí, že zdravotní stav žalobce byl jen omezující překážkou ke splnění oznamovací povinnosti a zcela její splnění neznemožnil, tížilo ho ohledně této otázky

důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

5. Úvaha žalovaného o tom, že žalobce je podnikatelem, který by měl znát daňové předpisy, nese prvky libovůle a je nelogická. Žalobci není jasné, proč je mu právě podnikatelská minulost kladena k tíži, když ještě před vznikem osvobozeného příjmu onemocněl závažnou nemocí. Podle žalobce je nelogické odlišovat žalobce od menších podnikatelů, resp. nepodnikatelů, všichni mají stejnou možnost seznámit se s daňovými předpisy. Kdyby navíc žalobce nebyl podnikatelem, neměl by co oznamovat. Žalobci není zřejmé, o jaké důkazy opřel žalovaný své zjištění, že žalobce byl obeznámen s daňovými předpisy. Mezi podnikateli a nepodnikateli nerozlišuje ani pokyn D-28, proto bylo narušeno žalobcovo legitimní očekávání.
6. Jako nelogická a rozporná se zákazem dvojí přičítání je i úvaha žalovaného o tom, že prodej podílu, ze kterého osvobozený příjem vzešel, byl transakcí dosahující značných částek. Poprvé se totiž výše transakce odrazila ve skutkové podstatě § 38w odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, podruhé při úvaze žalovaného, při které mu byla výše osvobozené částky kladena k tíži. Stejně tak nemůže být žalobci kladeno k tíži, že vedl před prodejem podílu předšmluvní jednání. Jedná se totiž o samostatný důvod existence osvobozeného příjmu. Velikost transakce nemá spojitost s existencí ospravedlnitelného důvodu, tedy zdravotním stavem žalobce. Úvaha žalovaného je též vnitřně rozporná, neboť je žalobci vyčítáno, že nebyl zastoupen profesionálem, současně však žalovaný (v rámci dalších úvah) uvedl, že žalobce byl zastoupen zástupcem s generální plnou mocí. Celá úvaha je proto nepřezkoumatelná.
7. Úvaze žalovaného o tom, že byl zastoupen osobou s generální plnou mocí, žalobce vytýká, že z rozhodnutí není zřejmé, o jakého zástupce se jednalo, zda o M. R. či někoho jiného. Pokud žalovaný uvedl, že zástupce žalobce zajisté přinejmenším upozornil na povinnost podat oznámení o osvobozených příjmech, není zřejmé, z jakých důkazů tento závěr žalovaný učinil.
8. Žalovaný nebyl oprávněn přihlédnout ke složitosti transakce, podnikatelské minulosti žalobce ani existenci zmocněnce, neboť byl oprávněn přihlédnout jen ke skutečnostem uvedeným v § 259c odst. 1 daňového řádu. Také pokyn D-28 stanoví, že žalovaný byl oprávněn přičíst žalobci k tíži jen skutečnosti uvedené v § 259c odst. 1 daňového řádu. Odchýlením od pokynu porušil žalovaný legitimní očekávání žalobce.
9. Závěrem žalobce namítal, že výsledná výše pokuty je nepřiměřeně přísná. Pokud žalovaný zkoumal přiměřenost pokuty jen vůči majetkovým poměrům žalobce, je to nedostatečné. Měl zohlednit všechny okolnosti případu. To také uložil žalovanému i NSS ve zrušujícím rozsudku. Např. se žalovaný vůbec nezabýval osobními poměry žalobce, nezohlednil polehčující okolnosti jako je nízká míra zavinění, nízká společenská škodlivost, dosavadní plnění daňových povinností apod.
10. Žalovaný ve svém obsáhlém vyjádření navrhl žalobu zamítnout a zopakoval své argumenty, které již uvedl v napadeném rozhodnutí.
11. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného zopakoval část svých uplatněných námitek a poukázal na to, že žalovaný postupoval v rozporu s pokynem D-28 již tím, že neprominul pokutu ve výši 100 %. Žalobce též několikrát poukázal na to, že NSS ve zrušujícím rozsudku uvedl, že jednání žalobce bylo plně pochopitelné. Žalovaný měl podle žalobce

prokázat své tvrzení, že zdravotní stav žalobce mu zcela nezabránil splnit oznamovací povinnost. Podle žalobce může zdravotní indispozice zasáhnout jak podnikatele, tak nepodnikatele, proto je nelogické mezi nimi rozlišovat. Žalobce považuje za bizarní, že je mu kladeno k tíži, že osvobozený příjem vznikl díky jeho celoživotní práci a je mu to kladeno k tíži. Kdyby totiž vyhrál v loterii, byl by žalovaný benevolentnější. Úvahy žalovaného, že měl žalobce zajistit plnění své povinnosti jiným způsobem, jsou vůči žalobci mimořádně bezohledné.

### B. Posouzení věci krajským soudem

12. 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 není důvodná. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 s. ř. s.
13. Žalovaný napadené rozhodnutí vystavěl na následujících úvahách:
  - prominout žalobci méně než 50 % uložené pokuty nelze, neboť by to bylo vůči závažnosti důvodů, které žalobce vedly k nepodání oznámení, bagatelizující, nicméně nelze prominout více než 90 %, protože je nutné rozlišit ty daňové subjekty, kterým zdravotní stav objektivně zcela znemožnil splnit oznamovací povinnost (např. z důvodu náhlé hospitalizace) od těch, kterým ji „jen“ velmi podstatně ztížil; to je právě případ žalobce; s ohledem na závažnost jeho zdravotního stavu vzal žalovaný jako východisko pro své úvahy, že promine 90 % uložené pokuty,
  - dále žalovaný zohlednil (mínus 5 %), že byl žalobce dlouholetým podnikatelem a společníkem několika obchodních společností, u takové osoby lze předpokládat, že je informovaná o svých daňových povinnostech, a to na rozdíl od jiných osob, kterým může totožná oznamovací povinnost vzniknout (drobní podnikatelé, nepodnikající osoby, jimž vznikla oznamovací povinnost na základě přijetí daru či nabytím dědictví),
  - žalovaný vzal dále v potaz (mínus 5 %), že celá transakce, z níž osvobozený příjem vzešel, dosahovala velké částky (24 300 000 Kč), nepochybně se nejednalo o běžnou majetkovou dispozici žalobce, celá transakce zahrnovala mnoho předmluvních ujednání a dohod a nesla s sebou mnoho konsekvencí (i daňových), žalobce se při této transakci nenechal zastoupit odborníkem, resp. nepřijal jiné vhodné opatření k tomu, aby za něj byly splněny související povinnosti, takovou povinnost sice žalobce neměl, ale i s ohledem na zdravotní stav žalobce, se to jevílo jako vhodné,
  - konečně žalovaný zohlednil (mínus 5 %), že v období od 10. 9. 2013 do 25. 6. 2018 byl zastoupen zmocněncem s generální plnou mocí, který byl oprávněn zastupovat žalobce před správcem daně při všech úkonech; tento zástupce nepochybně při zpracování žalobcova daňového přiznání vzal v potaz existenci osvobozeného příjmu žalobce (příjem nebyl uveden v daňovém přiznání, proto si byl zjevně vědom toho, že se jedná o příjem osvobozený) a mohl za žalobce splnit oznamovací povinnost,
  - s ohledem na uvedené prominul žalovaný žalobci pokutu ve výši 75 % (1 822 500 Kč z 2 430 000 Kč),

- závěrem posoudil žalovaný přiměřenost pokuty s ohledem na majetkové poměry, které si obsáhle zjistil (vklady na účtech, vlastnictví nemovitých věcí a motorových vozidel).
14. Podle § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů 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. Podle § 259c odst. 1 daňového řádu platí, že „při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem“.
  16. V 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 důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu považovat za ospravedlnitelný. 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 zákona o daních z příjmů 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. Existence ospravedlnitelného důvodu již byla závazně vyřešena NSS, proto je předmětem tohoto sporu toliko úvaha žalovaného, která se projevila ve výši prominuté pokuty.
  17. Určení rozsahu, v jakém správce daně pokutu promine, je předmětem správního uvážení. Z povahy rozhodnutí učiněného na základě správního uvážení plyne i omezený rozsah soudního přezkumu uložené sankce (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2003, č. j. 6 A 96/2000-62, č. 225/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 3. 4. 2012, č. j. 1 Afs 1/2012-36, č. 2671/2012 Sb. NSS). Při posouzení zákonnosti uložené pokuty v rámci přezkumu podle § 78 odst. 1 s. ř. s. správní soud k žalobní námitce přezkoumá, zda správní orgán při stanovení výše pokuty zohlednil všechna zákonem stanovená kritéria, zda jeho úvahy o výši pokuty jsou racionální, ucelené, koherentní a souladné se zásadami logiky, zda správní orgán nevybočil z mezí správního uvážení nebo jej nezneužil.
  18. Krajský soud se neztotožňuje s žalobcem v tom, že by již prvotní úvahy žalovaného byly nelogické či snad diskriminační. Žalovaný zcela srozumitelně popsal své úvahy, kterými odůvodnil výchozí míru, v jaké je možné prominout uloženou pokutu. NSS sice v rozsudku ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-28 uvedl, že bylo plně pochopitelné, když žalobce nesplnil oznamovací povinnost v důsledku svého nepříznivého zdravotního stavu, nicméně NSS posuzoval existenci ospravedlnitelného důvodu, při jehož naplnění je vůbec možné uvažovat o prominutí pokuty. Vyjádření NSS rozhodně nelze vyložit jako závazný pokyn plně prominout uloženou pokutu. To je věcí správního uvážení, do kterého NSS nezasáhl. To ostatně vyplývá z bodu 26 shora specifikovaného rozsudku NSS, ve kterém NSS mj. uvedl, že je zcela v kompetenci žalovaného rozhodnout o tom, zda pokutu promine či nikoliv.
  19. Podle názoru soudu jsou zcela namísto úvahy o nutnosti rozlišovat poplatníky, kterým nepříznivý zdravotní stav objektivně zcela znemožnil splnit oznamovací povinnost, od těch, kterým splnění této povinnosti zhoršený zdravotní stav „jen“ podstatně ztížil. Jinak

řečeno, žalovaný zcela vhodně poukázal na rozdíly mezi poplatníky, u nichž byla důvodem nesplnění oznamovací povinnosti zdravotní indispozice. Tyto úvahy nemohou být diskriminační. Podstata diskriminace spočívá ve srovnávání osob ve stejném postavení. Osoby stížené vážnou zdravotní indispozicí, která zcela znemožní splnění oznamovací povinnosti, rozhodně nejsou ve stejném postavení jako osoby, které ji, byť za ztížených podmínek, splnit mohou.

20. Úvaha žalovaného není v rozporu s pokynem D-28. Ten jako ospravedlnitelný důvod uvádí nepříznivý zdravotní stav, který zabránil splnění oznamovací povinnosti a ohodnocuje tento důvod možností prominout 100 % uložené pokuty. V řízení nebylo prokázáno, že by zdravotní stav žalobce zcela zabránil splnit oznamovací povinnost a ze strany žalobce to nebylo v jeho žádosti ani tvrzeno. Z lékařského potvrzení, které bylo žalobcem předloženo jako jediný důkazní prostředek, vyplynulo, že zdravotní stav žalobce je velmi závažný a že byl v důsledku něj i několikrát hospitalizován, avšak v žádném případě z něj nelze učinit závěr, že by žalobce jeho zdravotní stav zcela znemožnil splnit oznamovací povinnost, a to i s ohledem na to, že žalobce měl na splnění své povinnosti dlouhou dobu – od 30. 6. 2016 do 31. 3. 2017. Bez ohledu na to je ze správního spisu patrné, že žalobce byl v této lhůtě schopen plnit jiné své daňové povinnosti (např. podat daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2017) nebo např. uzavřít kupní smlouvu na osobní automobil – srov. dokumenty označené č. 31 a 32 správního spisu. Pokud snad skutečně zdravotní stav žalobce zcela zabránil splnit jeho oznamovací povinnost, byl to žalobce, koho ohledně této otázky tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní podle § 92 odst. 3 daňového řádu.
21. Krajský soud aprobuje i úvahu žalovaného ohledně osoby žalobce, který je dlouholetým podnikatelem a byl dlouholetým společníkem podnikajících právnických osob. U takové osoby lze jistě předpokládat větší orientaci a povědomí o daňových povinnostech než u osoby, jíž vznikne osvobozený příjem a v návaznosti na to též oznamovací povinnost bez souvislosti s její obživou (např. právě žalovaným zmíněný případ nabytí dědictví). Také touto úvahou žalovaný vhodně zohlednil osobu žalobce a odlišil ji od jiných osob, kterým může stejná povinnost vzniknout, a které s právem nepřicházejí do tak blízkého kontaktu.
22. Krajský soud nesouhlasí s žalobcem v tom, že by žalovaný zohledněním transakce, z níž osvobozený příjem vzešel, porušil zákaz dvojího přičítání. V úvahách žalovaného není podstatná cena převodu podílu, ale to, že se jednalo o složitou transakci a že se na ni měl žalobce lépe připravit, a to např. příbráním odborníka, který by dohlédl na splnění souvisejících povinností (např. právě daňových), a to i s ohledem na závažný zdravotní stav žalobce. Ten byl koneckonců důvodem prodeje jeho podílu. I tato úvaha podle názoru soudu vhodným způsobem zohledňuje zdroj osvobozeného příjmu, z něž vzešla oznamovací povinnost a odlišuje jej od jiných, u kterých se nepočítá se zvýšenou pečlivostí jednajících osob (např. přijetí datu, nabytí dědictví, přijetí pojistného plnění).
23. Posledně zmíněná úvaha žalovaného není rozporná s úvahami o tom, že byl žalobce zastoupen zmocněncem s generální plnou mocí, který byl oprávněn jednat za žalobce se správci daně. Předchozí úvaha se totiž týká pouze a jen samotného převodu žalobcova podílu, tedy že se žalobce např. neobrátil na odborníka, který by za něj bezprostředně vyřešil všechny související aspekty převodu, nebo též nepřijal jiné vhodné řešení nikoliv běžné obchodní transakce, kdežto úvaha žalovaného o zmocněnci klade naopak žalobci k tíži skutečnost, že byl před správcem daně zastoupen osobou, která nebyla zdravotně indisponována, na samém konci lhůty pro oznámení příjmu se podílela na tvorbě

daňového přiznání žalobce a mohla tak oznamovací povinnost splnit sama, k čemuž byla oprávněna na základě plné moci (č. l. 6 správního spisu).

24. Žalobci lze přisvědčit v tom, že žalovaný v odvodnění rozhodnutí neuvedl, o jakého zmocněnce se mělo jednat, ze spisového materiálu (čl. 6) však jednoznačně vyplývá (a vyplynulo to také z předchozího rozhodnutí žalovaného, kterým byla žalobcova žádost o prominutí pokuty zamítnuta), že tím zmocněncem byla myšlena M. R. Pro žalobce se nejedná o žádnou novou skutečnost, jelikož uvedená zmocněnkyně byla uvedena jako kontaktní osoba na daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty i dani z příjmů (č. l. 30-32 správního spisu). Tento nepatrný nedostatek rozhodně neměl vliv na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný v rozhodnutí netvrdil, že zmocněnkyně žalobce byla žalobcem informována, tuto skutečnost v rámci svých úvah žalovaný jen předpokládal a využil ji jen v rovině argumentace. Nebylo tedy nutné tuto skutečnost prokázat. Navíc ze spisového materiálu vyplývá, že Marie Raková zpracovávala žalobci nejen daňové přiznání k dani z příjmů, ale i přiznání k dani z přidané hodnoty. Krajský soud se ztotožňuje s tím, že bylo možné rozumně předpokládat, že bude znát příjmy žalobce a bude mít příležitost jej na neoznámení osvobozeného příjmu upozornit.
25. K námitce porušení legitimního očekávání nedodržením postupu upraveného v pokynu D-28 krajský soud uvádí, že 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 rozsudku ze dne 3. 9. 2015, č. j. 9 Afs 310/2014-36 NSS uvedl, 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 pokyny „řady D“ (zde pokyn D-28) však nemají a ani nemohou mít povahu „kuchařky“ která má upravit veškeré myslitelné situace. To lze demonstrovat např. tím, že ačkoliv pokyn D-28 obsahuje výčet důvodů, které lze považovat za ospravedlnitelné, neznamená to, že se jedná o výčet taxativní a že by k jiným neměl správce daně přihlídnout (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 89/2017-30).
26. Pokud tedy pokyn D-28 na str. 5 stanoví, že správce daně má přihlídnout ke skutečnostem uvedeným v § 259c odst. 1 daňového řádu, neznamená to, že by snad k jiným skutečnostem správce daně přihlídnout nesměl. Takový výklad nejen pokynu D-28, ale i samotného ustanovení § 259c odst. 1 daňového řádu by byl v rozporu se zásadou předvídatelnosti upravenou v § 8 odst. 2 daňového řádu a popřel by povinnost správce daně rozhodovat vždy na základě individuálních okolností případu. Správce daně proto nepochybil, když přihlédl k okolnostem, jako je podnikatelská minulost žalobce, povaha transakce a zastoupení žalobce. Na tomto místě je třeba připomenout, že přezkum správního uvážení je ze strany soudu omezen (viz výše).
27. Krajský soud se neztotožňuje s žalobcem v tom, že by při úvahách o prominutí pokuty byl správce daně povinen zohlednit stejná kritéria jako při ukládání správního trestu. Institut prominutí daně představuje zcela výjimečný institut, na jehož použití nemá daňový subjekt právní nárok. Prominutí daně představuje dobrodiní ze strany zákonodárce, které slouží k řešení jen zcela mimořádných okolností, jež způsobují tvrdost právní úpravy. V žádném ohledu se nejedná o sankci. Konkrétně při prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně musí být předně naplněn ospravedlnitelný důvod k prominutí pokuty. Pokud by tento naplněn nebyl, nebylo by možné ani uvažovat o prominutí pokuty, jakkoliv by to odůvodňovaly poměry daňového subjektu (např. ekonomické).

28. NSS v rozsudku ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-28 v odst. 26 uložil žalovanému, aby se při svých úvahách o prominutí pokuty zabýval přiměřeností pokuty a na základě analogické aplikace § 259aa odst. 3 daňového řádu zohlednil ekonomické a sociální poměry žalobce a jeho majetkové poměry si zjistil (k tomu pak odkaz na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 4. 2010, č. j. 1 As 9/2008-133). Krajský soud nesouhlasí s žalobcem, že by na základě NSS použitého slova „nejen“ byl žalovaný povinen zohlednit polehčující a přitěžující okolnosti případu, míru zavinění, společenskou škodlivost a další klasické úvahy, které se objevují při ukládání sankcí.
29. Žalobci lze přisvědčit v tom, že se žalovaný zaměřil na posouzení ekonomické situace žalobce, která rozhodně nezakládá nepřiměřenost neprominuté části pokuty. Ani sociální poměry žalobce však nezůstaly opomenuty. Takto žalovaný zohlednil zdravotní stav žalobce, když i s ohledem na něj vycházel z nejvyšší přípustné míry, v jaké bylo možné dle úvah žalovaného vyjít (90 %). Dále pak žalovaný zohlednil další poměry, které se vztahují k osobě žalobce. Podle názoru soudu v dostatečném rozsahu. Koneckonců ani žalobce v žalobě (ani v průběhu řízení o prominutí pokuty) neuvedl žádný jinou okolnost mající původ v sociálních poměrech žalobce, která by byla žalovaným opomenuta.
30. S žalobcem nelze souhlasit v tom, že by z hlediska účelu oznamovací povinnosti byla výsledná neprominutá část pokuty drakonická. Jakkoliv se oznamovací povinnost upravená v § 38v zákona o daních z příjmů může zdát jako formální, pořád se jedná o zákonnou povinnost, která má za cíl zabránit daňovým únikům (srov. odst. 22 rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-28). Zdravotní stav žalobce byl žalovaným velmi pozorně zohledněn. Výsledná výše neprominuté pokuty sice působí ohromujícím dojmem, nicméně je nutné zvážit, že žalovaný s ohledem na zdravotní stav žalobce promínil pokutu ve výši 1 822 500 Kč.
31. Krajský soud se neztotožňuje s námitkou žalobce, že by měl žalovaný zohlednit žalobcovo dosud řádné plnění daňových povinností ve smyslu § 259c odst. 1 daňového řádu. Z uvedeného ustanovení nelze dovodit, že by měl správce daně při svých úvahách zohlednit v pozitivním smyslu dosavadní řádné plnění daňových povinností daňovým subjektem. K takovému závěru nelze dospět jazykovým výkladem § 259c odst. 1 daňového řádu. Uvedené ustanovení totiž stanoví, že správce daně musí zohlednit četnost porušování povinností daňovým subjektem, tedy jen prohrěšky daňového subjektu. Kdyby chtěl zákonodárce uložit správci daně povinnost zohlednit i bezvadné plnění daňových povinností daňovým subjektem, formuloval by předmětné ustanovení jinak, např. že je správce daně povinen zohlednit dosavadní plnění daňových povinností daňovým subjektem. Ku prospěchu žalobcova výkladu není ani logický výklad. Z racionálního hlediska je totiž nemyslitelné, aby se porušení povinností daňovým subjektem projevilo jinak než negativně. Oběma výkladovým metodám odpovídá i výklad teleologický. Podle důvodové zprávy je smyslem předmětného ustanovení, že *„daňovému subjektu, který často porušuje povinnosti při správě daní, by nemělo být prominutí daně ani jejího příslušenství vůbec přiznáno. Cílem tohoto požadavku je zabránit účelovému zneužívání prominutí k vyhýbání se daňovým povinnostem s odkazem na ochranu legitimního očekávání daňového subjektu“* (důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb., sněmovní tisk č. 252/0, 7. volební období, dostupné na [www.psp.cz](http://www.psp.cz)). Pro úplnost lze poukázat na to, že i samotný pokyn D-28, na který žalobce sverpě poukazoval v žalobě, stanoví správcům daně povinnost hodnotit ve smyslu § 259c odst. 1 daňového řádu jen prohrěšky daňových subjektů.

32. Jelikož sám žalobce tvrdí, že vždy řádně plnil své daňové povinnosti, nebylo zde nic, co by měl žalovaný ve smyslu § 259c odst. 1 daňového řádu zohlednit.

### **C. Závěr a náhrada nákladů řízení**

33. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
34. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015 č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

### **Poučení:**

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

Olomouc 25. března 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.  
předsedkyně senátu