



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise a soudkyně Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **Dentamed (ČR), spol. s r.o.**, IČO: 250 83 163
se sídlem Pod Lipami 41, Praha 3
zastoupená advokátem JUDr. Markem Görgesem
se sídlem Žižkova 52, Plzeň

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
se sídlem Štěpánská 28, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2022, č.j. 8167874/22/
2003-52524-109505

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 24. 10. 2022, č.j. 8167874/22/2003-52524-109505 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobkyně advokáta JUDr. Marka Görgese.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta žádost žalobkyně ze dne 12. 9. 2022 o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně (dále jen „předmětná žádost“).
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně v předmětné žádosti žádala o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně z příjmů právnických osob za

Shodu s prvopisem potvrzuje Ivana Viterová.

zdaňovací období roku 2021 ve výši 199 180 Kč. Žalobkyně byla o předpisu pokuty vyrozuměna platebním výměrem ze dne 12. 9. 2022, č.j. 7335097/22/2003-52524-109505.

3. Žalovaný citoval relevantní právní úpravu a pokyn Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) ze dne 8. 3. 2021 č. GFŘ-D-47 (dále jen „Pokyn č. GFŘ-D-47“), který vymezuje důvody prominutí příslušenství daně. Žalobkyně splnila formální požadavek, kterým je podání daňového tvrzení, v jehož důsledku pokuta vznikla. Žalovaný poté citoval jednotlivé důvody prominutí příslušenství daně a konstatoval, že správce daně dospěl po posouzení předmětné žádosti k závěru, že nedošlo k naplnění vylučující podmínky dle § 259c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a pokutu tak lze prominout. Při posouzení rozsahu prominutí pokuty definuje daňový řád tři kritéria, a to (i) ospravedlnitelný důvod prodlení, (ii) ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost vzniklé pokuty a (iii) četnost porušování povinností při správě daní. Základním kritériem pro možnost prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně je kritérium pod bodem (i), jehož neexistence zakládá překážku, pro niž nelze pokutu prominout. GFŘ vymezilo v bodě čl. IV bodu 3 Pokynu č. GFŘ-D-47 skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod a stanovilo jejich procentuální vyjádření.
4. Žalovaný následně jednotlivé důvody citoval a následně již pouze konstatoval, že k včasnému nepodání daňového přiznání nedošlo z ospravedlnitelného důvodu uvedeného ve shora uvedeném čl. IV bodu 3 Pokynu č. GFŘ-D-47.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně úvodem konstatovala, že i dle závěrů žalovaného naplnila formální podmínku podání předmětné žádosti (§259aa odst. 1 daňového řádu) a naopak nenaplnila vylučující podmínku (§ 259c odst. 2 daňového řádu). Ospravedlnitelný důvod žalobkyně spatřovala v tom, že daňové tvrzení bylo v řádném termínu (do 1. 7. 2022) vytvořeno a uloženo do portálu „*Moje daně*“, přičemž v důsledku pochybení pracovníka žalobkyně, které bylo excesivní, a tedy snad omluvitelné v jinak dlouhodobém bezchybném plnění povinností žalobkyně i dotyčného pracovníka, nedošlo k jeho odeslání žalovanému. Samotná daňová povinnost ve výši 2 217 440 Kč byla řádně a včas uhrazena. Uložená pokuta tedy představovala s ohledem na příčinu pochybní a ekonomické poměry žalobkyně nepřiměřeně tvrdé opatření.
6. Žalobkyně namítla nesprávné právní posouzení věci. Žalovaný podle ní rezignoval na povinnost posoudit věc v mezích stanovených v § 259aa odst. 1 věta první daňového řádu a posoudil věc výlučně ve smyslu výkladových úvah obsažených v Pokynu GFŘ-D-47, nikoliv na základě zákona. Současně aplikoval Pokyn č. GFŘ-D-47 ve vztahu k vyhodnocení ospravedlnitelného důvodu vadně. Pokyn č. GFŘ-D-47 v čl. IV bodu 3 stanoví formou tabulky 12 ospravedlnitelných důvodů prodlení s podáním daňového tvrzení a jejich procentuální ohodnocení. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný k tabulce přistoupil jako k taxativnímu výčtu ospravedlnitelných důvodů a předmětnou žádost zamítl proto, že důvody uváděné žalobkyní nelze pod žádný z vyjmenovaných důvodů podřadit. Takováto úvaha odporuje nejen § 259aa daňového řádu, ale i účelu Pokynu GFŘ-D-47, který výčet výslovně označuje jako demonstrativní.
7. Žalobkyně potvrzením (printscreenem) o okamžiku vytvoření a uložení daňového tvrzení doložila, že daňové tvrzení řádně v zákonem stanoveném termínu vytvořila. Týmž důkazem doložila také to, že daňové tvrzení bylo 1. 7. 2022 uloženo do portálu „*Moje daně*“ a pouze

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

v důsledku lidského pochybení nedošlo k jeho odeslání. Současně žalovanému doložila, že uhradila daňovou povinnost.

8. Z důvodové zprávy k § 259aa daňového řádu plyne, že prominutí cílí zejména na pokuty vznikající spíše z formálních důvodů, popřípadě z důvodu opakovaných, avšak neúmyslných pochybení. Zohlednit by se měla také celková společenská nebezpečnost jednání. Pokud k nepodání jinak včas vytvořeného daňového tvrzení došlo v důsledku omluvitelného technickoadministrativního pochybení pracovníka žalobkyně za současného včasného uhrazení daňové povinnosti, jedná se ospravedlnitelný důvod ve smyslu § 259aa odst. 2 daňového řádu. Další úvahy žalovaného, které však neučinil, by se měly týkat rozsahu prominutí uložené pokuty. Sankcionovat jednání žalobkyně, které s ohledem na řádně zaplacenou daň fakticky nemělo žádnou společenskou nebezpečnost, pokutou ve výši 199 180 Kč, pro žalobkyni představuje tvrdost zcela neúměrnou charakteru a důsledkům jejího pochybení.
9. Závěrem žalobkyně zopakovala, že žalovaný věc nesprávně právně posoudil, když důvody, pro které žalobkyně nepodala daňové tvrzení včas, neposoudil jako ospravedlnitelný důvod ve smyslu § 259aa daňového řádu. Svou úvahu omezil pouze na podřazení žalobkyní uváděných důvodů pod důvody uvedené v demonstrativním výčtu obsaženém v Pokynu GFŘ-D-47 a neprovedl žádné vlastní úvahy ohledně podřazení skutkového stavu pod neurčitý právní pojem „*důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*“. Právní hodnocení žalovaného je tak neúplné a vadné. Žalovaný svým postupem vybočil ze zákonných mezí správního uvážení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření žalobě navrhl, aby soud napadené rozhodnutí bez jednání zrušil, protože trpí vadou řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). K úplné úhradě daňové povinnosti žalobkyně došlo 4. 7. 2022, tedy opožděně, nikoliv 1. 7. 2022, jak tvrdila žalobkyně. Základním požadavkem pro možnost prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně je existence ospravedlnitelného důvodu prodlení. Skutečnosti, které jej zakládají, jsou demonstrativně vymezeny v čl. IV bod 3 Pokynu GFŘ-D-47. Žalovaným nebylo zajištěno naplnění žádného z nich, protože byla předmětná žádost zamítnuta. Vzhledem k neexistenci ospravedlnitelného důvodu již žalovaný naplnění dalších kritérií pro posouzení rozsahu prominutí neposuzoval. Žalovaný musí přisvědčit žalobkyni, že výčet ospravedlnitelných důvodů v Pokynu GFŘ-D-47 je demonstrativní a není vyloučeno, že při posouzení konkrétního případu dospěje správce daně k závěru, že pokutu za opožděné tvrzení daně lze prominout i z důvodu v předmětném pokynu neuvedeného. Žalovaný proto dospěl ve shodě se žalobkyní k závěru, že v napadeném rozhodnutí absentuje správní úvaha týkající se posouzení tvrzeného ospravedlnitelného důvodu, resp. přezkoumatelné posouzení skutečností uváděných žalobkyní v předmětné žádosti. Odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy neodpovídá zákonným požadavkům na jeho přezkoumatelnost (neobsahuje komplexní úvahu vycházející z konkrétních okolností daného případu s důrazem na posouzení ospravedlnitelnosti žalobkyní namítaných důvodů).

IV. Posouzení věci soudem

11. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.)

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

12. Při posouzení věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:
13. Podle § 259aa odst. 1 daňového řádu daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně, pokud bylo podáno daňové tvrzení, v důsledku jehož včasného nepodání tato pokuta vznikla, nebo pokud se toto podání stalo bezpředmětným.
14. Podle § 259aa odst. 2 daňového řádu správce daně může zcela, nebo zčásti prominout pokutu za opožděné tvrzení daně, pokud k prodlení s podáním daňového tvrzení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu.
15. Podle § 259aa odst. 3 daňového řádu při posouzení rozsahu, ve kterém bude pokuta za opožděné tvrzení daně prominuta, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost vzniklé pokuty.
16. Podle § 259 odst. 4 daňového řádu proti rozhodnutí ve věci prominutí daně nebo příslušenství daně nelze uplatnit opravné prostředky.
17. Soud o žalobě uvážil takto:
18. Ve smyslu shora vymezených žalobních důvodů se soud zabýval otázkou aplikace § 259aa daňového řádu žalovaným. Z dané právní úpravy lze seznat, že *„Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně, pokud bylo podáno daňové tvrzení, v důsledku jehož včasného nepodání tato pokuta vznikla, nebo pokud se toto podání stalo bezpředmětným. Správce daně může zcela, nebo zčásti prominout pokutu za opožděné tvrzení daně, pokud k prodlení s podáním daňového tvrzení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu. Při posouzení rozsahu, ve kterém bude pokuta za opožděné tvrzení daně prominuta, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost vzniklé pokuty.“* Takto nastíněná právní úprava prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně obsahuje jednak neurčitý právní pojem *„ospravedlnitelný důvod prodlení“* a dále i diskreční pravomoc správce daně. Je tak zřejmé, že je nutno prvotně objasnit neurčitý právní pojem a následně vyhodnotit, zda konkrétní skutečnosti v projednávané věci lze do rámce tohoto neurčitého právního pojmu zasadit. Povinnost takového postupu bezesporu přináležejí žalovanému, neboť, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz například rozsudek ze dne 31. 7. 2020, č.j. 5 Afs 245/2009- 28), důvody, které zákon označuje za ospravedlnitelné, zákon blíže nespécifikuje a záměrně je zde zakotven neurčitý právní pojem, který správním orgánům umožní reagovat na konkrétní okolnosti jednotlivých věcí.
19. Soud dále zkoumal, zda žalovaný takto nastaveným povinností vymezeným zákonem a následně i judikaturou Nejvyššího správního soudu dostál. Žalobkyně v předmětné žádosti označila za důvod jejího vadného postupu v dané věci okolnosti zvláštního zřetele hodné, a to skutečnost, že lidským pochybením došlo toliko k neodeslání připraveného a v daňovém portálu již uloženého podání – daňového tvrzení. Daň byla uhrazena a uložená pokuta představuje s ohledem na ekonomické poměry žalobkyně nepřiměřeně tvrdé opatření. Z pohledu žalobkyně se tak jednalo o důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit, neboť vznikl v důsledku ojedinělého lidského pochybení v jinak bezvadné historii plnění daňových povinností ze strany žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

20. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je na první pohled seznatelné, že žalovaný posuzoval předmětnou žádost pouze z pohledu vytyčeného Pokynem GFŘ-D-47 se závěrem, že žalobkyně nespĺňuje ani jeden ze 12 ve výčtu uvedených ospravedlnitelných důvodů prodlení s podáním. Tuto skutečnost ostatně uznal sám žalovaný ve vyjádření k žalobě, v němž také soudu shodně jako žalobkyně navrhl, aby napadené rozhodnutí zrušil.
21. Soud tedy dospěl ve shodě s účastníky řízení k závěru, že postup žalovaného při zvažování důvodů žádosti o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně nelze v projednávané věci hodnotit jako dostačující. Žalobkyně v předmětné žádosti svůj důvod pozdního podání daňového tvrzení náležitě vymezila, když poukázala na selhání lidského faktoru při odeslání prokazatelně předpřipraveného podání. Úkolem žalovaného tedy bylo provést výklad neurčitého právního pojmu ve vztahu k důvodům uváděným žalobkyní a následně dovodit, zda takový důvod může být důvodem ospravedlnitelným. V napadeném rozhodnutí nicméně absentují jakékoliv konkrétní úvahy, kterými se žalovaný při hodnocení předmětné žádosti řídil. Od žalovaného se přitom očekávalo, že při výkladu neurčitého právního pojmu se jeho úvahy zaměří na konkrétní skutkovou podstatu. Soudu nepřísluší nahrazovat chybějící úvahu správce daně svými závěry. Teprve následně, tedy až po analýze provedené správcem daně, může soud posoudit, zda určitá skutková okolnost byla správcem daně podřazena pod neurčitý právní pojem v souladu se zákonem. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že žalovaný neobjasnil, co se rozumí pojmem „ospravedlnitelný důvod prodlení“ a proč nelze konkrétní důvod uváděný žalobkyní pod tento pojem podřadit. Napadené rozhodnutí proto z pohledu zákonnosti nemůže obstát.

V. Závěr a náklady řízení

22. Soudu vzhledem k výše uvedenému nezbylo než napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost zrušit a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný ve smyslu § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán shora vysloveným právním názorem. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalobkyně i žalovaný s takovýmto postupem výslovně souhlasili).
23. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch. Soud proto v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. žalobkyni druhým výrokem rozsudku přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobkyni v tomto řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč, dále v nákladech na právní zastoupení žalobkyně tvořených odměnou za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu 3 100 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.), dvěma paušálními částkami po 300 Kč (§ 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) a částkou 1 428 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše nákladů, které žalobkyni v tomto řízení vznikly, tedy činí 11 228 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v uvedené výši, a to ve stanovené lhůtě k rukám právního zástupce žalobkyně advokáta JUDr. Marka Görgese (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).
24. Soud pro úplnost uvádí, že žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů řízení za podání ze dne 20. 4. 2023 nazvané „Vyjádření k výzvě soudu, zaslání osvědčení plátce DPH“, neboť jeho obsahem nebylo vyjádření k věci samé. Zmíněné podání obsahovalo toliko souhlas žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

s rozhodnutím o věci bez nařízení ústního jednání a jeho přílohou bylo osvědčení právního zástupce žalobkyně o tom, že je plátcem DPH.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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. 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 31. srpna 2023

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu