



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Martina Jakuba Bruse a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Mgr. O. K.**, zastoupen advokátem Mgr. Vladimírem Kůsem, Vyšehradská 420/19, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2021, čj. 8931176/21/2004-51521-111940, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2022, čj. 18 Af 4/2022-40,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] V tomto rozsudku NSS řešil prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu podle § 38w odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zabýval se tím, v jaké lhůtě měl žalobce osvobozený příjem oznámit a zda žalovaný řádně posoudil důvod pro prominutí pokuty, který žalobce uvedl ve své žádosti.

1. Popis věci

[2] Platebním výměrem ze dne 14. 10. 2021 žalovaný vyměřil žalobci pokutu ve výši 69 000 Kč za neoznámení osvobozeného příjmu za rok 2020. Žalobce oznámení podal sice opožděně, nicméně aniž by k tomu byl vyzván, a proto žalovaný stanovil pokutu podle § 38w odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 0,1 % z neoznámeného příjmu 69 000 000 Kč.

[3] Žalobcovu žádost o prominutí této pokuty žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 12. 2021 zamítl s odůvodněním, že žalobce oznámil osvobozený příjem až 85 dnů po stanovené lhůtě, nikoli do 60 dnů od uplynutí lhůty, tudíž nenastal ospravedlnitelný důvod nesplnění

povinnosti uvedený v bodu 3 části II. 3. A. pokynu GFŘ-D-28, vydaného Generálním finančním ředitelstvím.

[4] Proti tomuto rozhodnutí se žalobce bránil žalobou, jíž ovšem městský soud nevyhověl.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[5] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností a navrhl, aby NSS napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil.

[6] Stěžovatel uvedl, že pokyn GFŘ-D-28 uznává jako ospravedlnitelný důvod situaci, kdy poplatník na výzvu správce daně podal oznámení do 90 dnů po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Tento důvod musí být podle stěžovatele uplatnitelný i v situaci, kdy si své pochybení uvědomil sám a povinnost v této lhůtě splnil bez zásahu státní moci. To však žalovaný i městský soud bez přezkoumatelného odůvodnění popřeli. Stěžovatel nesouhlasil s argumentací městského soudu rozdílem ve výši pokuty v případě podání oznámení dobrovolně (0,1 %) a na výzvu správce daně (10 %). Z § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů a z demonstrativního výčtu důvodů prominutí pokuty v pokynu GFŘ-D-28 stěžovatel usoudil, že žalovaný měl posuzovat, z jaké pohnutky a jak dlouho po uplynutí lhůty svou povinnost splnil. Stěžovatel považoval za absurdní, že daňový subjekt, který podal oznámení 60. den po uplynutí lhůty, má právo na prominutí 90 % pokuty, zatímco při splnění povinnosti o jediný den později právo na prominutí pokuty nemá. Správce daně musí podle stěžovatele vždy provést přezkoumatelnou úvahu s ohledem na konkrétní okolnosti případu. To však žalovaný neučinil. Stěžovatel zdůraznil, že městský soud měl zkoumat, zda žalovaný správně interpretoval a aplikoval neurčitý právní pojem a zda nevybočil z mezí a hledisek stanovených zákonem. Stěžovatel považoval svůj případ za totožný s věcí řešenou rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2019, čj. 64 Af 10/2019 - 28.

[7] Dále stěžovatel upozornil na to, že do 11. 4. 2021 platil nouzový stav v souvislosti s epidemií COVID-19, spojený s řadou omezení pro všechny občany. Stěžovatel tak nemohl svou situaci konzultovat. Podle stěžovatele se jedná o obecně známou skutečnost, kterou městský soud i žalovaný pominuli. Dodal, že osvobozeným příjmem byl dar od jeho otce a povinnost podat oznámení o osvobozeném příjmu mu vznikla poprvé.

[8] Podle stěžovatele městský soud nesprávně posoudil otázku lhůty pro podání daňového přiznání. Pokud se čtyřměsíční lhůta podle § 136 odst. 2 písm. a) daňového řádu vztahuje na daňové subjekty, které podaly daňové přiznání po uplynutí základní lhůty, měla by se uplatnit i vůči němu. Opačný závěr by vedl k neodůvodněné nerovnosti a diskriminaci daňového subjektu, který svou povinnost splnil v základní lhůtě pro podání daňového přiznání. Stěžovatel namítl, že městský soud nesprávně posoudil význam rozhodnutí ministryně financí ze dne 8. 3. 2021 o prominutí daně a příslušenství daně z důvodu mimořádné události, podle něhož stát s ohledem na epidemii COVID-19 nemá zájem pokutovat ty, kteří oznámí osvobozený příjem elektronicky do 1. 6. 2021.

pokračování

Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný se ztotožnil se závěry městského soudu. Uvedl, že nevybočil z pravidel určených zákonem a pokynem GFŘ-D-28. Připomněl, že pokud bylo daňové přiznání v jakékoli formě podáno v základní lhůtě, prodloužená lhůta podle § 136 odst. 2 daňového řádu se nepoužije. Na stěžovatele se nevztahuje ani jím zmiňované rozhodnutí ministryně financí ze dne 8. 3. 2021.

3. Hodnocení věci

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] NSS předesílá, že ačkoli v tom stěžovateli nic nebránilo, v řízení před městským soudem neuplatnil námitky týkající se nouzového stavu a omezení s tím spojených, ani argument, že povinnost oznámit osvobozený příjem mu vznikla poprvé. Tyto námitky jsou proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné. Zároveň platí, že nebylo povinností městského soudu se těmito otázkami zabývat, neboť soud přezkoumává rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a z ničeho nevyplývá, že by měl k uvedeným skutečnostem přihlížet i bez námitek. Na tomto závěru nic nemění ani fakt, že omezení spojená s nouzovým stavem lze považovat za obecně známou skutečnost.

[12] Spor mezi účastníky řízení se týká výkladu bodů 3 a 4 části II. 3. A. pokynu GFŘ-D-28. Podle bodu 3 je ospravedlnitelným důvodem nesplnění povinnosti, *pokud poplatník bez výzvy správce daně podal oznámení o osvobozených příjmech do 60 dnů po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel*. Podle bodu 4 je ospravedlnitelným důvodem nesplnění povinnosti, *pokud poplatník na výzvu správce daně podal oznámení o osvobozených příjmech do 90 dnů po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel*.

[13] NSS neshledal stěžovatelem tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Městský soud přezkoumatelně odůvodnil, v čem konkrétně spatřuje rozdíl mezi dobrovolným dodatečným oznámením o osvobozených příjmech a oznámením učiněným až na výzvu správce daně a proč se na stěžovatelův případ nevztahoval bod 4 části II. 3. A. pokynu GFŘ-D-28 (oznámení na výzvu). Městský soud řádně zkoumal, zda žalovaný v intencích stěžovatelovy žádosti správně interpretoval a aplikoval neurčitý právní pojem a zda nevybočil z mezí a hledisek stanovených zákonem.

[14] Pro posouzení toho, zda stěžovatel splnil podmínky stanovené v pokynu GFŘ-D-28, je podstatné, v jaké lhůtě měl podat daňové přiznání za příslušné zdaňovací období. NSS se proto dále zabýval námitkami týkajícími se těchto lhůt.

[15] Stěžovatel podal daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2020 dne 8. 3. 2021. Učinil tak v základní lhůtě stanovené v § 136 odst. 1 daňového řádu, a proto se na něj odstavce 2 daného ustanovení (*lhůta pro podání daňového přiznání podle odstavce 1 se prodlužuje na 4 měsíce po uplynutí zdaňovacího období, pokud daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně bylo daňové přiznání podáno elektronicky*) nevztahuje. To vyplývá z jednoznačného znění citované právní úpravy, která v případě podání daňového přiznání ve standardní (tříměsíční) lhůtě nerozlišuje, v jaké formě bylo podáno. Pouze za předpokladu, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání ve standardní

lhůtě, má možnost je podat v prodloužené lhůtě, a to výhradně elektronicky. Jinými slovy, jediné podání daňového přiznání elektronicky v průběhu čtvrtého měsíce po uplynutí zdaňovacího období má za následek automatické prodloužení lhůty podle § 136 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Toto ustanovení tak „*dává daňovým subjektům, které se dostanou do prodlení s podáním daňového tvrzení oproti základní tříměsíční lhůtě možnost své pochybení napravit, nebo alespoň zmírnit výši sankce tím, že podání učiní elektronicky*“ (důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, dostupná na psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0).

[16] NSS zdůrazňuje, že prodloužení lhůty je výjimkou z pravidla a výjimky je nutno vykládat restriktivně. Zároveň nelze na danou otázku pohlížet izolovaně jen optikou stěžovatelovy žádosti o prominutí pokuty. Prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání má vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu) a pozdější podání daňového přiznání oddálí také vrácení případného přeplatku na dani (§ 155b daňového řádu). Byť se tedy stěžovatel může subjektivně cítit znevýhodněn v důsledku toho, že daňové přiznání podal ve standardní lhůtě, nejedná se o neodůvodněnou nerovnost či diskriminaci, neboť uvedená pravidla platí pro všechny daňové subjekty stejně. Stěžovatel je naopak chráněn tím, že v jeho případě uplyne základní lhůta pro stanovení daně dříve, než pokud by lhůta pro podání daňového přiznání byla čtyřměsíční.

[17] Dále stěžovatel upozorňoval na rozhodnutí ministryně financí ze dne 8. 3. 2021 o prominutí daně a příslušenství daně z důvodu mimořádné události. NSS souhlasí s městským soudem, že toto rozhodnutí nic nemění na běhu lhůty pro podání daňového přiznání a pro oznámení osvobozeného příjmu. Stěžovatel podal daňové přiznání ve standardní lhůtě, tudíž se na něj nevztahuje bod XI uvedeného rozhodnutí. Osvobozený příjem stěžovatel oznámil až dne 25. 6. 2021, tudíž se na něj nevztahuje bod VIII daného rozhodnutí, jímž ministryně financí prominula pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu, byl-li oznámen do 3. 5. 2021. Stěžovatelem namítaný závěr, že stát nemá zájem pokutovat daňové subjekty, které oznámí osvobozený příjem elektronicky do 1. 6. 2021, z rozhodnutí ministryně financí ze dne 8. 3. 2021 nevyplyvá; stěžovatel ostatně v této lhůtě svůj osvobozený příjem neoznámil. Městský soud tedy význam uvedeného rozhodnutí posoudil správně.

[18] Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu může správce daně prominout i v jiných případech, než které stanoví pokyn GFŘ-D-28 (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2020, čj. 5 Afs 245/2019 - 28). Smyslem a účelem institutu úplného či částečného prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu je korekce uložené pokuty ve výjimečných případech, kdy její výše s přihlédnutím k individuálním okolnostem věci a poměrům daňového subjektu neodpovídá zobecnitelné představě o adekvátnosti a spravedlnosti sankce (rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2023, čj. 7 Afs 33/2023 - 45). Zároveň nelze přehlížet, že řízení o prominutí pokuty je řízením zahájeným na návrh daňového subjektu (stěžovatele), který má povinnost nejen tvrdit důvody pro prominutí pokuty, ale tyto důvody také osvědčit.

[19] NSS proto ve shodě s městským soudem považuje za zásadní, jaké skutečnosti uvedl stěžovatel v žádosti o prominutí pokuty. Tuto žádost stěžovatel formuloval jen velmi obecně. Poukázal v ní na pokyn GFŘ-D-28 a konstatoval, že splňuje podmínky v něm stanovené, neboť oznámení o osvobozených příjmech podal do 90 dnů po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Takto vymezeným důvodem

pokračování

žádosti byl žalovaný vázán a řádně se jím zabýval. Vycházel přitom z konkrétních okolností případu, které stěžovatel označil v žádosti (stěžovatel oznámil osvobozené příjmy bez výzvy správce daně dne 25. 6. 2021, tj. 85. den po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání), a porovnával je s obsahem pokynu GFR-D-28, kterého se sám stěžovatel dovolával. Žalovaný tedy dodržel stěžovatelem naznačený postup, neboť posuzoval, z jaké pohnutky (zda dobrovolně, či na výzvu správce daně) a jak dlouho po uplynutí lhůty stěžovatel svou povinnost splnil, a provedl přezkoumatelnou úvahu s ohledem na konkrétní okolnosti případu. Jednou z takových okolností je i obecnost stěžovatelovy žádosti.

[20] Podmínku uvedenou v bodu 3 části II. 3. A. tohoto pokynu stěžovatel nesplnil, neboť své osvobozené příjmy neoznámil do 60 dnů po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Bod 4 stejné části daného pokynu se přitom na stěžovatele nevztahuje, neboť oznámení o osvobozených příjmech nepodal na výzvu správce daně. Stěžovatel v žádosti o prominutí pokuty žádné jiné důvody neoznačil, resp. vůbec nevysvětlil, proč oznámení učinil opožděně. To jde výhradně k jeho tíži. Stěžovateli nic nebránilo v tom, aby v žádosti popsal svou situaci, a založil tím povinnost žalovaného se s jeho tvrzeními vypořádat. NSS souhlasí s městským soudem, že žalovanému nelze vyčítat, že se blíže nezabýval tím, proč podání oznámení 85 dnů po uplynutí příslušné lhůty není ospravedlnitelným důvodem. Žalovaný nebyl povinen za stěžovatele jakékoli důvody domýšlet, stěžovatelovu žádost oprávněně zamítl a své rozhodnutí dostatečně odůvodnil.

[21] NSS nesdílí stěžovatelův názor, že jeho případ je srovnatelný s věcí řešenou rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2019, čj. 64 Af 10/2019 - 28. Rozdíl je právě v obecnosti stěžovatelovy žádosti. Závěry zmíněného rozsudku navíc Nejvyšší správní soud není jakkoli vázán.

4. Závěr a náklady řízení

[22] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[23] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 16. dubna 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu