



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **SODAT, s.r.o.**, IČO: 49455516
sídlem Smetanova 284/13, Brno

zastoupen daňovým poradcem RNDr. Ljubomírem Skácelem
sídlem Šeránkova 28, Brno

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem nám Svobody 4, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2021, č. j. 4646924/21/3001-51523-712359,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalovaný vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 5. 8. 2021, č. j. 363550/21/3001-51523-712359 (dále jen „platební výměr“) pokutu ve výši 76 808 Kč za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019, neboť lhůta pro jeho podání uplynula dne 1. 4. 2020 a daňové přiznání podala žalobkyně až dne

18. 11. 2020.

2. Žalobkyně podala dne 9. 8. 2021 žádost o prominutí stanovené pokuty podle § 259aa zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění zákona č. 527/2020 Sb. (dále jen „daňový řád“).
3. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žádost o prominutí pokuty zamítl.
4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 14. 2. 2022 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Žaloba

5. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného o tom, že důvodem nepodání daňového přiznání je selhání lidského faktoru, což nepředstavuje ospravedlnitelný důvod prodlení ve smyslu § 259aa odst. 2 daňového řádu. Tento názor je v rozporu s pokynem Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-47 k promíjení příslušenství daně ze dne 8. 3. 2021, č. j.: 5921/21/7700-10123-050167 (dále jen „pokyn GFŘ“). Pochybení žalobkyně je s ohledem na předchozí plnění jejích daňových povinností zcela výjimečné, omluvitelné a formalistické. Nebylo důsledkem liknavosti, nezodpovědnosti nebo úmyslného jednání. Příčinou byla skutečnost, že v covidové době měla žalobkyně jinak nastavená pravidla pro podání daňového přiznání. Její zaměstnankyně – zřejmě v domněnání, že daňové přiznání podal jako v předchozím období daňový poradce – opomněla daňové přiznání podat. Ne každé selhání lidského faktoru představuje ospravedlnitelný důvod, žalovaný však nevzal v úvahu okolnosti, které opomenutí předcházely, ani jeho důsledky pro správu daní. Pochybení žalobkyně nemělo prakticky žádný vliv na dosažení cíle správy daní a daň byla uhrazena v zákonem stanoveném termínu. Vyměřená pokuta je tak v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a závažnosti následků. Žalobkyně má za to, že její případ odpovídá příkladu uvedenému v čl. IV. 5. pokynu GFŘ. Nelze přisvědčit názoru, že jde o případ pouze teoretický a při posuzování žádosti nezávažný. Je přitom irelevantní, že žalobkyně podala daňové přiznání až na základě výzvy žalovaného, neboť reagovala bezodkladně po doručení výzvy. Navíc pokud by žalovaný postupoval dle zásady vstřícnosti a komunikoval včas se žalobkyní, nebylo by výzvy třeba.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyně nikterak blíže důvody opomenutí nekonkretizovala a tvrzené skutečnosti neprokázala. Ospravedlnitelné důvody pro prominutí pokuty jsou konkretizovány v čl. IV. 3. pokynu GFŘ. Výčet uvedený v tomto ustanovení není uzavřený a zahrnuje důvody mimořádné, z lidského hlediska omluvitelné a z materiálního hlediska spíše formalistické. Žalobkyní tvrzené selhání lidského faktoru je jedním z nejběžnějších důvodů, který je sice lidsky omluvitelný, ale nezahrnuje prvek mimořádnosti. Mimořádnost nespočívá ve výjimečném nesplnění povinnosti, ale v mimořádných okolnostech, které činí nesplnění povinnosti omluvitelným. Okolnosti tvrzené žalobkyní nejsou nijak mimořádné. V této souvislosti uvedl žalovaný, že rozhodnutím ministryně financí byla daňovým subjektům přiznána mimořádná úleva spočívající v tom, že jim v případě podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2019 do 18. 8. 2020 byly prominuty související sankce. Z vyjádření žalobkyně plyne, že tohoto dobrodiní využila, aby nemusela udělit plnou moc daňovému poradci ke zpracování daňového přiznání jako v předchozích letech. Pokud této

možnosti využila, nejde o ospravedlnitelný důvod. Důvodem nesplnění povinnosti bylo běžné selhání lidského faktoru. Tvrdí-li žalobkyně, že měl žalovaný přihlédnout též k závažnosti následků porušení povinnosti, žalovaný je toho názoru, že tento aspekt není legislativně ukotven. Ustanovení § 248 odst. 1 daňového řádu se vztahuje výlučně k pořádkové pokutě a pokutě za nesplnění nepeněžní povinnosti. Navíc upravuje kritéria pro stanovení výše pokut, nikoliv pro jejich promíjení. Za rozhodné nepovažuje žalovaný ani uhrazení daně. Povinností daňového subjektu není jen daň uhradit, ale i tvrdit, což zajišťuje splnění cíle správy daní. Jde o dvě různé povinnosti, přičemž splnění jedné z nich nemůže ospravedlnit nesplnění druhé povinnosti. Nadto daňový řád neumožňuje k takové okolnosti přihlédnout. Možnost přihlédnout k zaplacení daně, jako k „polehčující okolnosti“ neukládá žalovanému ani žalobkyni uvedený příklad dle čl. VI. 5 pokynu GFŘ. Jde o příklad, jehož účelem je pouze demonstrovat způsob kombinace různých faktorů.

Procesní podmínky a postup soudu

7. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
8. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
9. O věci samé soud rozhodl bez nařízení jednání. Žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil. Žalobkyně se k výzvě soudu ohledně takového postupu nevyjádřila, a soud má tudíž za to, že i ona s rozhodnutím věci bez jednání souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl.

Posouzení žaloby

10. Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.*
11. Podle § 259aa odst. 1 daňového řádu *je daňový subjekt 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.*
12. 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.*
13. Podle § 259c odst. 1 daňového řádu *při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.*
14. Žalovaný při promíjení příslušenství daně postupoval podle pokynu GFŘ, přičemž se jedná o zcela legitimní postup, který zajišťuje ustálenou rozhodovací správní praxi v zájmu odstraňování nedůvodných rozdílů a zachování zásady legitimního očekávání žadatelů o prominutí daně ve skutkově shodných nebo podobných případech. Pokyn GFŘ jako interní

instrukce nemá sílu zákonného ani podzákoného předpisu, to však neznamená, že lze správci daně vytýkat, že při rozhodovací činnosti dle tohoto Pokynu postupoval, pokud tento postup nebyl v rozporu se zákonem. Pokyny řady D jsou totiž obecně pro správní orgány závazné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 7. 2015, č. j. 2 Afs 81/2015-32).

15. Postup při posouzení žádosti o prominutí pokuty dle § 250 daňového řádu se skládá z několika na sebe navzájem navazujících kroků. Správce daně v první řadě zkoumá, zda lze vůbec pokutu prominout, resp. zda není naplněna vylučující podmínka dle § 259c odst. 2 daňového řádu. K takovému závěru však žalovaný v projednávané věci nespěl. Následně se zkoumá, zda existuje s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259aa odst. 2 daňového řádu). Neexistence ospravedlnitelného důvodu zakládá překážku prominutí pokuty. V posledním kroku se stanoví míra (výše) prominutí pokuty.
16. Klíčová žalobní námitka se týká druhé otázky, neboť podle žalobkyně je v jejím případě dán ospravedlnitelný důvod prodlení. V žádosti o prominutí pokuty k tomu žalobkyně uvedla, že zástupce za ni pravidelně (v dřívějších zdaňovacích obdobích) podával daňová přiznání. Daňové přiznání za rok 2019 se vlivem souběhu různých okolností nepodařilo administrativně odeslat. Daňový poradce je vypracoval a v elektronické podobě zaslal s instrukcemi k podání žalobkyni. Kolegyně, která zprávu obdržela, se však domnívala, že daňové přiznání podal daňový poradce. Jednatel žalobkyně, který zprávu daňového poradce také obdržel, pověřil podáním daňového přiznání zaměstnankyni, která byla střídavě na ošetřování člena domácnosti a homeoffice. Ta však tento pokyn nepochopila a neprovedla.
17. Pokyn GFŘ obsahuje v bodu IV. 3 výčet důvodů, které lze považovat za ospravedlnitelné, a jejich procentuální ohodnocení (míru prominutí pokuty). Okolnosti popsané žalobkyní v její žádosti nelze podřadit pod žádný z těchto taxativně uvedených důvodů. Jak však žalobkyně správně uvádí, a ani žalovaný to nepochybně, tento výčet není uzavřený, nýbrž jen demonstrativní. Pokyn GFŘ tak předvídá, že mezi ospravedlnitelné důvody lze řadit i jiné skutkově obdobné situace.
18. V pokynu GFŘ se k tomu uvádí: *„[demonstrativnost výčtu] Výše uvedené relevantní skutečnosti jsou demonstrativním výčtem a není vyloučeno, že při posuzování konkrétního případu správce daně dospěje k závěru, že lze prominout i z důvodu v pokynu neuvedeného. Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje proběšek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí úroku by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či úmyslného jednání. Prominutí úroku by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na pozdní úhradu daně nebude nahlíženo jako na proběšek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že neplnění zákonné povinnosti má své konsekvence v podobě následku za porušení povinnosti při správě daní. Prominutí úroku proto nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní.“* (důraz doplněn soudem).
19. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že okolnosti popsané žalobkyní nenaplňují znaky ospravedlnitelného důvodu prodlení. Tyto okolnosti svou povahou nedosahují významu a závažnosti charakteristické pro ostatní důvody výslovně uvedené v IV. 3 pokynu OFŘ. Důvody nepodání daňového přiznání, jak je žalobkyně popisuje, spočívají, jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, výlučně v selhání lidského faktoru na straně žalobkyně. Nešlo o mimořádné vnější, žalobkyní víceméně neovlivnitelné okolnosti, které

by mohly představovat překážku bránící včasnému podání daňového přiznání. Žalobkyně mimoto svá tvrzení o špatné komunikaci s daňovým poradcem a mezi jejími pracovníky navzájem ani ničím neprokázala. Uplatněné důvody tak zůstaly v rovině ničím nedoloženého, byť nezpochybněného tvrzení.

20. Soud se ztotožňuje se žalovaným také v tom, že okolnosti uváděné žalobkyní nezahrnují aspekt mimořádnosti. Opomenutí žalobkyně a jejích pracovníků totiž nedoprovází žádné nepředvídatelné okolnosti, které by pochybení žalobkyně mohlo ospravedlnit. Jinými slovy k opomenutí došlo *pouze* vinou špatné komunikace mezi pracovníky žalobkyně s daňovým poradcem a selháním lidského faktoru. Nejde o pochybení vynucené vnějšími objektivními okolnostmi. Výjimečnost opomenutí z pohledu žalobkyně v tom smyslu, že jde o první podobný prohřešek, také nepředstavuje mimořádnou vnější okolnost, jež by mohla pochybení ospravedlnit.
21. Za takovou mimořádnou okolnost nelze považovat ani žalobkyní zmiňovaná *covidová opatření, omezení a změny*. Souvislost zde spočívá pouze v tom, že žalobkyně zřejmě hodlala využít možnosti podat daňové přiznání nikoliv v řádné lhůtě, ale až do 18. 8. 2020, neboť takový postup umožnilo, aniž by byly daňové subjekty sankcionovány, rozhodnutí ministryně financí ze dne 10. 6. 2020, č. j. 15195/2020/3901-4, o prominutí daně, příslušenství daně a správních poplatků z důvodu mimořádné události, zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 9/2020. Samotné selhání lidského faktoru na straně žalobkyně však nebylo těmito okolnostmi vynucené.
22. Stejně tak nelze přisvědčit ani tvrzení žalobkyně o tom, že opomenutí podat daňové přiznání je pouze formalistické. Důsledkem vytykaného opomenutí totiž bylo, že daňové přiznání bylo namísto v řádném termínu (1. 4. 2020) podáno až 18. 11. 2020, tedy o více než 6 měsíců později. Nejde tak zjevně o bagatelní či formalistické porušení povinností žalobkyně při správě daní.
23. Namítá-li dále žalobkyně, že její pochybení nemělo vliv na splnění cíle správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, pak je třeba uvést, že tato okolnost nemá na posouzení věci žádný vliv. Primární podmínkou prominutí pokuty je existence ospravedlnitelného důvodu. Neprokázání takového důvodu tvoří překážku, která brání vyhovění žádosti, bez ohledu na to, zda se nepodání daňového tvrzení promítlo do výše stanovené daně. Žalovanému přitom lze přisvědčit v tom, že nelze směřovat povinnost daň zaplatit s povinností podat daňové přiznání. Nepodání daňového přiznání brání i v případě včasné úhrady daně tomu, aby správce daně mohl využít svých oprávnění stanovených daňovým řádem a zkontrolovat výši přiznané daně, případně zahájit některý z postupů směřujících ke správnému stanovení daně (např. postup k odstranění pochybností či daňová kontrola). Nepodání daňového přiznání fakticky znemožňuje, případně oddaluje jakoukoliv kontrolu správnosti přiznané daně. Není tedy pravdou, že pouhé nepodání daňového tvrzení nemůže mít vliv na naplnění cíle správy daní.
24. Žalobkyně konečně poukazuje na příklad uvedený v pokynu GFŘ na str. 16, z jehož obsahu dovozuje, že v jejím případě je dán ospravedlnitelný důvod. Zmiňovaná část pokynu GFŘ zní takto:
[příklad – pokuta dle § 250] Daňový subjekt zapomněl podat daňové přiznání k dani z příjmů, ačkoli uhradil daň. Daňové přiznání podal následně bez výzvy správce daně. Výše ročního příjmu daňového subjektu za předcházející zdaňovací období činila desetinásobek minimální mzdy a ke dni vydání rozhodnutí je u daňového subjektu evidován nedoplatek z jiného řízení, který je

vymáhán. Za naplnění ospravedlnitelného důvodu mu přísluší ohodnocení 90 %, s ohledem na výši příjmu daňového subjektu se přičte 50 %, za četné porušování povinností při správě daní je nutné odečíst 50 %. Daňovému subjektu bude prominuto 90 % z pokuty.“

25. Žalobkyně nicméně uvedený příklad vytrhává z kontextu celého pokynu GFŘ a nesprávně vykládá jeho obsah a smysl. Účelem tohoto příkladu není demonstrovat okolnosti, které naplňují ospravedlnitelný důvod prodlení. Bylo by ostatně absurdní, pokud by se za ospravedlnitelný důvod měla vždy považovat situace, kdy daňový subjekt zapomněl podat daňové přiznání, ačkoliv uhradil daň a dodatečně daňové přiznání podal bez výzvy správce daně. Takové okolnosti samy o sobě postrádají jakýkoliv prvek mimořádnosti. Pokud by správce daně za takových okolností měl vždy povinnost prominout pokutu za opožděné tvrzení daně, pak by byl navíc ohrožen, ne-li zcela vyloučen účel podání daňového tvrzení, kterým je mj. i umožnit správci daně zpětnou kontrolu správnosti daňového tvrzení a výše přiznané daně.
26. Zjevným účelem uvedeného příkladu je zejména s ohledem na jeho umístění v čl. IV. 5 pokynu GFŘ (Četnost porušování povinností při správě danění – penále, úroky, pokuta dle § 250) demonstrovat způsob aplikace § 259c odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení se má i při rozhodování o žádosti o prominutí pokuty zohlednit *četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem*. Příklad tedy ukazuje, jak má být zohledněno předchozí neplnění povinností daňového subjektu a jaký mají tyto dřívější prohřešky vliv na výši prominuté pokuty.
27. Jinými slovy, příklad demonstruje, že $90\% + 50\% - 50\% = 90\%$. Z jeho znění plyne pouze to, že daňovému subjektu bylo za naplnění ospravedlnitelného důvodu přiznáno ohodnocení 90 %, aniž by zde byly uvedeny konkrétní důvody. Pravděpodobně se tak mohlo jednat o okolnosti uvedené v bodech 9 nebo 10 tabulky obsažené v části VI. 3. pokynu OFŘ, kterým je přiznána hodnota 90 %, nebo o jiný srovnatelný případ. Není zde však uvedeno, že by se za ospravedlnitelný důvod považovala sama o sobě jen skutečnost, že daňový subjekt zapomněl podat daňové přiznání, ačkoliv uhradil daň a dodatečně daňové přiznání podal bez výzvy správce daně. Navíc žalobkyně sama tak v nynějším případě učinila až na výzvu, nikoliv ze své vlastní iniciativy.
28. Soud proto uzavírá, že neshledal žádnou z uplatněných žalobních námitek důvodnou.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

29. Soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.). Vady napadeného rozhodnutí, k nimž by musel přihlídnout i bez námitek, soud neshledal.
30. Dokazování listinami přiloženými k žalobě soud neprovedl pro nadbytečnost. Jednak je žalobce jako důkazy ani neoznačil, a navíc jde o listiny, které jsou součástí správního spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí.
31. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci samé neměla úspěch. Žalovaný byl úspěšný, avšak nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly. Soud proto náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 6. března 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu