



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **CARIDDI s.r.o.**, sídlem Brigádnická 1723/4, České Budějovice, zastoupená JUDr. Ondřejem Vodákem, advokátem, sídlem Washingtonova 1567/25, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2023, č. j. 182680/23/2201-51522-302670, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 6. 2023, č. j. 63 Af 3/2023-27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl žádost žalobkyně o prominutí úroku z prodlení úhrady daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, neboť nesplňovala vstupní podmínku dle § 259c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tím, že člen jejího statutárního orgánu v posledních třech letech *porušil závažným způsobem daňové nebo účetní předpisy*. Za závažné porušení předpisů žalovaný považoval skutečnost, že jiné obchodní společnosti,

v nichž táž fyzická osoba vykonávala funkci statutárního orgánu (dále jen „posuzované právnické osoby“ dle § 259c odst. 3 daňového řádu), v posledních třech letech celkem čtyřikrát ztížily správu daní tím, že včas nepodaly daňová přiznání k dani z přidané hodnoty. Žalovaný odkázal na metodický pokyn č. GFŘ-D-47, dle kterého představuje opakované včasné nepodání daňového přiznání závažné porušení daňových předpisů, přičemž za naplnění kritéria opakovanosti se považuje, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích měsíců (bod III.1.5 pokynu).

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, v níž namítal, že v dotčených měsících, kdy posuzované právnické osoby včas nepodaly daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, činila jejich daňová povinnost 0 Kč, a tedy nemohly (stejně jako jejich statutární orgán) mařit či ztěžovat správu daní, jejímž cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 daňového řádu). Pokud v příslušném zdaňovacím období daňová povinnost vůbec nevznikla a daň nebyla zjišťována, stanovena ani uhrazena, nemohlo se dle žalobce jednat o maření či ztěžování správy daní, nýbrž o prosté porušení povinnosti nedosahující intenzity závažného porušení ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu.

[3] Krajský soud podanou žalobu zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Poukázal na znění metodického pokynu č. GFŘ-D-47, který zajišťuje ustálenou rozhodovací správní praxi v zájmu odstraňování nedůvodných rozdílů a zachování zásady legitimního očekávání žadatelů o prominutí příslušenství daně. Ze zjištěného a nerozporovaného skutkového stavu dle krajského soudu vyplynulo, že posuzované právnické osoby v posledních třech letech opakovaně (tedy v průběhu dvanácti po sobě jdoucích měsíců) včas nepodaly daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, přičemž žalobkyně neuvedla žádné objektivní okolnosti, pro které nebylo podání daňových přiznání možné. Krajský soud tedy neshledal důvod, pro který by se měl žalovaný odchýlit od výkladu závažného porušení předpisů, jak je obsažen v metodickém pokynu. Krajský soud připustil, že v případě jednoho nebo nejvýše dvou pochybení by takovou situací bylo možno posoudit jako méně intenzivní porušení předpisů, avšak vícenásobné a opakované porušení dle krajského soudu svědčí o tom, že žalobkyně (resp. její statutární orgán) nerespektuje právní úpravu a neplní základní daňové povinnosti.

[4] Za rozhodné krajský soud nepovažoval, že posuzovaným právnickým osobám v dotčených zdaňovacích obdobích nevznikla daňová povinnost, neboť základem pro správné stanovení daně je daňové tvrzení daňového subjektu. Povinnost daňového tvrzení subjekt stíhá i v případě, je-li jeho daňová povinnost nulová, aby správce daně mohl zjistit, zda byla daň tvrzena a odvedena ve správné výši. Neplnění daňových povinností posuzovanými právnickými osobami představovalo dle krajského soudu pro správce daně ztížení správy daní.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž shodně jako v žalobě namítala, že porušení daňových předpisů posuzovanými právnickými osobami nedosáhlo intenzity závažného porušení. Poukázala na to, že k opomenutí podat daňové přiznání došlo u jedné z obchodních společností

pokračování

za zdaňovací období prosinec 2021, a následně nebyla daňová přiznání podána u tří obchodních společností za zdaňovací období červen 2022. Nepodání daňového přiznání vícero obchodními společnostmi v jednom měsíci stěžovatelka nepokládá za opakované porušování, neboť k němu došlo najednou. Pokud tedy krajský soud v napadeném rozsudku připustil, že by se v případě dvou pochybení jednalo o porušení předpisů v nízké intenzitě (nikoli tedy o porušení závažné), stěžovatelka upozornila, že k takové situaci došlo i v jejím případě. Stěžovatelka podpůrně poukázala také na možnou analogii s opakovaným (soustavným) porušováním povinností zaměstnancem v pracovněprávním vztahu.

[6] Stěžovatelka rovněž setrvala na svých tvrzeních, že se v případě nulové daňové povinnosti posuzovaných právnických osob v příslušných zdaňovacích obdobích a následného ukončení plátcovství daně z přidané hodnoty nemohlo jednat o maření účelu správy daní, kterým je výběr daní. Rovněž s ohledem na tuto skutečnost se dle jejího názoru jednalo o porušení předpisů nízké intenzity. Stěžovatelka namítala, že jí v důsledku formalistického posouzení byla odepřena možnost domoci se prominutí příslušenství daně ve výši přesahující 6 mil. Kč.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že při výkladu neurčitého právního pojmu *závažné porušení daňových nebo účetních předpisů* postupoval v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu a metodického pokynu č. GFŘ-D-47. Žalovaný zrekapituloval zjištěný skutkový stav a poukázal na skutečnost, že k porušení povinností podat daňové přiznání došlo u posuzovaných právnických osob propojených stejným statutárním orgánem opakovaně během relativně krátkého časového období. Analogii s porušováním povinností v zaměstnaneckém poměru označil žalovaný za nepřipadnou. Rozhodně dle jeho názoru nebylo ani to, že posuzované právnické osoby vykázaly v dotčených zdaňovacích obdobích nulovou daň. Žalovaný připomněl, že nepodáním daňových přiznání posuzované právnické osoby ztížily správné zjištění a stanovení daně v nalézací rovině. Pokud totiž správce daně (žalovaný) neměl k dispozici informaci o tvrzené výši daňové povinnosti těchto osob, nemohl přistoupit k vyhodnocení údajů, ani zjistit a stanovit daňovou povinnost. Podání daňového přiznání představuje dle žalovaného základní východisko pro další procesní postup správce daně a odvíjí se od něj efektivní správa daní.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Podle § 259c daňového řádu, který obsahuje společná ustanovení o prominutí daně nebo příslušenství daně platí, že *při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (odst. 1). 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 (odst. 2). 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 (odst. 3).*

(pozn.: zvýraznění podtržením doplnil Nejvyšší správní soud)

[10] Porušení daňových nebo účetních předpisů *závažným způsobem* představuje neurčitý právní pojem, jehož obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Správce daně musí vždy vyhodnotit, zda konkrétní porušení práva pod uvedený neurčitý právní pojem spadá, či nikoli. Toto hodnocení se na rozdíl od správního uvážení zaměřuje na skutkovou podstatu. Pokud daňový subjekt ve vymezeném čase *závažným způsobem* porušil daňové nebo účetní předpisy, jakákoli úvaha o prominutí příslušenství daně nepřipadá v úvahu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, č. 4141/2021 Sb. NSS, bod 40).

[11] Při výkladu tohoto neurčitého právního pojmu správce daně v daném případě vycházel z metodického pokynu č. GFŘ-D-47. K úloze a významu metodických pokynů řady D se Nejvyšší správní soud vyjadřoval opakovaně (z nedávné doby např. rozsudek ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 177/2022-32, bod 17 a prejudikatura v něm uvedená). Uvedené metodické pokyny zavazují správní orgány, usměrňují správní praxi a přispívají k předvídatelnosti budoucího rozhodování.

[12] Ve vztahu k nesporným skutkovým okolnostem této věci je dle metodického pokynu č. GFŘ-D-47 za *závažné* porušení daňových nebo účetních předpisů považována také situace, kdy osoba, u níž se posouzení provádí, *závažně ztěžuje nebo ztěžovala, maří nebo mařila správu daní tím, že opakovaně včas nepodala daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a ke splnění této své ze zákona plynoucí povinnosti byla proto vyzvána správcem daně. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců* (bod III.1.5 pokynu).

[13] Jak s ohledem na znění § 259c odst. 1 a 3 vyložil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 12. 8. 2020, č. j. 10 Afs 25/2019-27, č. 4067/2020 Sb. NSS, správce daně v takovém případě zkoumá, zda se *závažného* porušení daňových nebo účetních předpisů v posledních třech letech dopustili: a) samotný žádající daňový subjekt, b) současní členové jeho statutárního orgánu či c) právnické osoby, jejichž statutárním orgánem (či jeho členem) je (či byl v předcházejících třech letech) žádající daňový subjekt nebo jeho současný statutární orgán (či jeho současný člen).

[14] V nyní souzené věci je mezi účastníky nesporné, že posuzované právnické osoby [tedy osoby spadající do kategorie c) obsažené v předchozím odstavci] porušily v posledních třech letech daňové předpisy tím, že nepodaly včas daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, a to opakovaně – jednak za zdaňovací období prosinec 2021 (jeden daňový subjekt), jednak za zdaňovací období červen 2022 (tři daňové subjekty). Ke včasnému nepodání daňových přiznání tedy z časového hlediska došlo dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích měsíců, což dle ustálené správní praxe daňových orgánů představuje *závažné ztěžování* správy daní a představuje *závažné porušení* daňových předpisů (bod III.1.5). Nejvyšší správní soud se s výkladem neurčitého právního pojmu porušení daňových nebo účetních předpisů *závažným způsobem* (majícím oporu v metodickém pokynu) provedeným žalovaným a krajským soudem ztotožňuje. Ostatně opakované nepodání daňových přiznání jako *závažné porušení* daňových předpisů

pokračování

Nejvyšší správní soud připustil též např. v rozsudku ze dne 20. 10. 2023, č. j. 3 Afs 82/2022-90.

[15] Za správné Nejvyšší správní soud považuje rovněž hodnocení žalovaného a krajského soudu, že konkrétní zjištěné porušení práva posuzovanými právními osobami lze v daném případě pod uvedený neurčitý právní pojem podřadit. Zatímco ojedinělé včasné nepodání daňového přiznání může být chápáno jako výjimečné opomenutí, opakované (tedy druhé a další) včasné nepodání daňového přiznání během dvanácti měsíců již lze hodnotit jako porušení dosahující intenzity závažnosti. Jak v této souvislosti také správně uvedl krajský soud, stěžovatelka neuvedla žádné důvody, které k opakovaným pochybením vedly, a nebylo tedy možno ani zvažovat případné důvody, které by ospravedlňovaly odchýlení se od ustálené praxe. Zohlednit v neprospěch stěžovatelky naopak bylo možno skutečnost, že se v pořadí druhého pochybení dopustila nikoli jedna, ale hned tři posuzované právní osoby. Přirovnání postavení daňových subjektů s postavením zaměstnanců v pracovněprávním vztahu pak shodně s žalovaným považuje Nejvyšší správní soud za nepřipadné, neboť pravidla pracovního práva nelze mechanicky přenášet do veřejnoprávní úpravy správy daní.

[16] Důvodným Nejvyšší správní soud neshledal ani stěžovatelčin poukaz na to, že k opomenutí včasného podání daňových přiznání došlo v měsících, kdy posuzované právní osoby vykázaly nulovou daň a následně došlo k ukončení jejich plátcovství daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že podání daňového přiznání představuje základní povinnost daňových subjektů, východisko pro další procesní postup a efektivní správu daní. Správce daně, který neměl včas potřebné údaje z daňového tvrzení (přiznání) stěžovatelky pro řádné a správné zjištění a stanovení daně, musel přistoupit k vydání výzev. Nepodání daňových přiznání tedy správu daní závažně ztížilo a v tomto ohledu je nerozhodné, jakou výši daně posuzované právní osoby v daňových přiznáních vykázaly.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[18] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. května 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu