



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyň: **a) V. E.**, zastoupena Mgr. Martinem Peškem, LL.M., advokátem se sídlem Janošíkova 736/2, Šumperk, **b) J. B.**, **c) P. M.**, obě zastoupeny Mgr. Danielem Zinrákem, advokátem se sídlem Hybernská 1012/30, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, čj. 1900871/20/3109/50521-810021, o kasační stížnosti žalobkyň proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka Olomouc ze dne 25. 3. 2022, čj. 65 Af 69/2020-62,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobkyně **nemají** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Pan S. E. (dále jen „původní žalobce“) převedl svůj podíl ve společnosti EVJÁK, s. r. o. na společnost SUEZ Využití zdrojů a. s. (pozn. NSS: v době rozhodování o této kasační stížnosti SUEZ Water CZ s. r. o.) za úplatu ve výši 24 300 000 Kč. S tímto příjmem osvobozeným od daně se pojila povinnost podle § 38v zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, aby jej původní žalobce oznámil správci daně, což však původní žalobce neučinil. Žalovaný proto vyzval původního žalobce, aby toto oznámení dodatečně učinil, a poté, co původní žalobce toto oznámení učinil, mu žalovaný uložil pokutu ve výši 2 430 000 Kč podle § 38w odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Rozhodnutím z 28. 5. 2018, čj.

1264083/18/3109-50521-803442, zamítl žalovaný žádost původního žalobce o prominutí této pokuty z důvodu vážného zdravotního stavu. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal původní žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci, který ji rozsudkem z 30. 5. 2019, čj. 65 Af 44/2018-30, zamítl. Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal původní žalobce kasační stížnost, o které Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že rozsudkem z 31. 7. 2020, čj. 5 Afs 245/2019-28, zrušil tento rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že zdravotní problémy původního žalobce představovaly tzv. ospravedlnitelný důvod podle § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů, kterým se musí žalovaný v novém řízení zabývat a případně rozhodnout o prominutí pokuty.

[2] Žalovaný následně rozhodl v záhlaví uvedeném rozhodnutím tak, že původně uloženou pokutu prominul v rozsahu 1 822 500 Kč (původní pokutu prominutím snížil o 75 %), tj. nově uložená pokuta činí 607 500 Kč. Žalovaný shledal, že zdravotní problémy původního žalobce byly takového charakteru, že sice ztížily původnímu žalobci plnění jeho daňových povinností, nicméně jej zcela nevykloučily. Původnímu žalobci tak lze prominout více než 50 % pokuty, nikoliv však více než 90 %. Žalovaný dále uvedl, že vzhledem k podnikatelským zkušenostem původního žalobce, výši a charakteru posuzované transakce a skutečnosti, že i v rozhodné době byl zastoupen generálním zmocněncem s dostatečnou znalostí daňových předpisů, bylo po původním žalobci spravedlivé požadovat, aby oznámení o osvobozeném příjmu učinil. Nová pokuta je přiměřená majetkovým poměrům původního žalobce.

[3] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal původní žalobce ke krajskému soudu žalobu, který ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl. Krajský soud shrnul dotčená právní ustanovení a uvedl, že promíjení pokuty je založeno na kombinaci neurčitého právního pojmu (ospravedlnitelný důvod) a správního uvážení (správce daně může prominout). Existenci ospravedlnitelného důvodu již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 245/2019-28, a proto se krajský soud soustředil pouze na přezkum správního uvážení žalovaného, které se projevilo ve výši prominuté pokuty. Dle judikatury je přitom rozsah soudního přezkumu uložené pokuty omezený a krajský soud může přezkoumat, zda žalovaný vzal v potaz všechna zákonná kritéria, zda jsou jeho úvahy logické, ucelené a spravedlivé.

[4] Úvahy žalovaného nebyly nelogické či diskriminační. Ostatně Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 245/2019-28 uvedl, že je v kompetenci žalovaného, zda pokutu promine. Dle krajského soudu je nutné rozlišovat mezi daňovými subjekty, jejichž zdravotní stav objektivně znemožnil plnění jejich daňových povinností, a mezi subjekty, jejichž možnost plnění daňových povinností je „pouze“ ztížena. Úvaha žalovaného proto je v souladu s pokynem Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-28. Ze správního spisu je zároveň zřejmé, že v inkriminovaném období byl původní žalobce schopen plnit jiné daňové povinnosti. Krajský soud rovněž souhlasil se žalovaným v tom, že původní žalobce jakožto podnikající osoba má vyšší povědomí o daňových povinnostech než osoby, jimž vznikl osvobozený příjem „náhodou“ (např. dědictvím). Žalovaný neporušil zásadu zákazu dvojího přičítání téhož, neboť neposuzoval ani tak výši transakce, jako spíše její charakter, a správně dovodil, že původní žalobce se mohl na takto složitou transakci lépe připravit. Naopak úvahy žalovaného o tom, že původní žalobce jednal v zastoupení generálního zmocněnce, kladou původnímu žalobci k tíži to, že tento zmocněnec nebyl zdravotně indisponován, a

pokračování

mohl tak oznamovací povinnost splnit. Ačkoliv žalovaný neuvedl ve svém rozhodnutí jméno tohoto zmocněnce, tak ze správního spisu vyplývá, že se jedná o Marii Rakovou, přičemž se pro původního žalobce nejedná o žádnou novou skutečnost. Pro neuvedení tohoto jména nelze rozhodnutí žalovaného považovat za nepřezkoumatelné. Žalovaný nebyl povinen se rigidně řídit pokynem GFR-D-28, resp. směl přihlídnout také k jiným okolnostem, než jaké stanoví tento pokyn.

[5] Při úvahách o prominutí pokuty nemusel žalovaný zohlednit stejná kritéria jako při ukládání správního trestu, neboť prominutí pokuty představuje výjimečný institut, na jehož použití nemá daňový subjekt právní nárok. Nejedná se o sankci. Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 245/2019-28 v bodě 26 uložil žalovanému, aby se zabýval přiměřeností pokuty a zohlednil přitom ekonomické a sociální poměry původního žalobce. Krajský soud tedy nesouhlasí s tvrzením, že na základě užití slova *nejen* měl žalovaný zohlednit také polehčující či přitěžující okolnosti věci, míru zavinění, společenskou škodlivost či obdobné úvahy, které se hodnotí při ukládání sankcí. Žalovaný se přitom zabýval jak ekonomickými, tak i v adekvátní míře sociálními poměry původního žalobce, ke kterým původní žalobce neuvedl žádnou okolnost sociálních poměrů, která by byla žalovaným opomenuta. Výsledná výše pokuty není drakonická. Žalovaný nebyl povinen v pozitivním smyslu zohlednit předchozí bezproblémové plnění daňových povinností původním žalobcem ve smyslu § 259c odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Z tohoto ustanovení totiž vyplývá, že správce daně musí zohlednit četnost porušování daňových povinností daňovým subjektem, tj. v tom negativním smyslu. Jelikož původní žalobce tvrdí, že si své předchozí daňové povinnosti poctivě plnil, tak žalovaný nemohl toto ustanovení zohlednit.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal původní žalobce kasační stížnost. V průběhu řízení o této kasační stížnosti došlo k úmrtí původního žalobce. Usnesením z 7. 11. 2023, čj. 21 D 574/2023-155, schválil Okresní soud v Šumperku dohodu třech dědiček o vypořádání majetku zůstavitele, tj. původního žalobce. Nejvyšší správní soud proto usnesením z 18. 4. 2024, čj. 8 Afs 93/2022-68, rozhodl, že na straně žalující bude v tomto řízení o kasační stížnosti dále jednat právě s těmito třemi dědičkami. Tímto usnesením je zároveň vyzval, aby předložily plnou moc udělenou advokátovi, což také učinily. Ačkoliv tedy Nejvyšší správní soud jedná se žalobkyněmi (dále jen „stěžovatelky“), níže popsal a zabýval se kasační stížností, kterou fakticky podal původní žalobce (dále jen „původní stěžovatel“).

[7] Od roku 2016 se prudce zhoršil zdravotní stav původního stěžovatele natolik, že ten byl několikrát hospitalizován a musel docházet třikrát týdně na hemodialyzační léčbu, což mu přinášelo značné vedlejší komplikace výrazně omezující jeho každodenní život. Zdravotní stav původního stěžovatele byl tedy natolik závažný, že odůvodňoval prominutí pokuty v plné výši. Tyto zdravotní problémy trvaly po celou dobu lhůty, ve které měl původní stěžovatel své oznámení podat, a byly nezávislé na jeho vůli. Jestliže Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 245/2019-28 uvedl, že špatný zdravotní stav původního stěžovatele byl ospravedlnitelným důvodem pro nepodání oznámení, tak žalovaný měl zohlednit také četnost předchozích porušování daňových povinností původním stěžovatelem podle § 259c daňového řádu. Žalovaný se ovšem zaměřil na jiná, zákonem nezakotvená kritéria, jako existenci generálního zmocněnce či výši transakce.

[8] Pokyn GDŘ-D-28, na rozdíl od posouzení krajského soudu a žalovaného, považuje zdravotní důvody za ospravedlnitelný důvod, na základě kterého by pokuta měla být prominuta v plné výši. Tento pokyn představuje správní praxi (rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích z 22. 7. 2020, čj. 51 Af 6/2019-50), tudíž původnímu stěžovateli vzniklo legitimní očekávání, že v jeho věci bude pokuta prominuta v plné výši. Výchozí správní úvaha o nemožnosti prominout ze zdravotních důvodů více jak 90 % je proto nelogická. Tím se žalovaný dopustil nepřipustné libovůle. Dodržování jiných daňových povinností či koupě vozu původním stěžovatelem v době jeho léčby mu nemůže jít k tíži a svědčí naopak o tom, že nyní posuzované porušení daňové povinnosti původním stěžovatelem bylo ojedinělé. Původní stěžovatel prokázal svá tvrzení ohledně fatálních komplikací, které mu způsoboval jeho zdravotní stav. Jestliže žalovaný považoval tento zdravotní stav pouze za „omezující“, tak měl tento svůj závěr prokázat. Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku 5 Afs 245/2019-28 uvedl, že žalovaný tyto lékařské podklady nijak nevyvrátil. Krajský soud tak v tomto ohledu rozhodl v rozporu s rozsudkem 5 Afs 245/2019-28.

[9] Původnímu stěžovateli nebylo zřejmé, jak by jeho podnikatelská minulost měla překonat jeho závažné zdravotní problémy v tom, že nesplnění jeho oznamovací povinnosti by bylo méně ospravedlnitelné. Tyto zdravotní problémy by limitovaly jakoukoliv osobu bez ohledu na okolnosti jejího profesního života. Podnikatelská minulost tedy nemůže být považována za přitěžující okolnost. Podnikatelská minulost zároveň nečiní z původního stěžovatele experta na daňové právo. Oznamovací povinnost podle § 38v zákona o daních z příjmů není považována za běžnou daňovou povinnost, jak ostatně dovodil Nejvyšší správní soud, a v roce 2016 se jednalo o relativně novou povinnost zavedenou teprve s účinností od 1. 1. 2015.

[10] Žalovaný kladl důraz na hodnotu posuzovaného příjmu, na rozdíl od tvrzení krajského soudu. Mezi výší a charakterem příjmu není rozdíl z hlediska naplnění podmínek podle § 38w odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, byť jsou charakter a výše příjmu kladeny původnímu stěžovateli k tíži dvakrát. Poprvé při naplnění tohoto ustanovení a podruhé jako přitěžující okolnost. Původní stěžovatel nesouhlasí s úvahou krajského soudu, že by měl postupovat pečlivěji v porovnání s osobami, jimž vznikl osvobozený příjem „náhodou“ (např. dědictvím). Toto kritérium by u pouze neznalých osob mělo být přísnější v porovnání s osobami, jimž brání zdravotní důvody. Žalovaný na jednu stranu vytýká původnímu stěžovateli, že nebyl zastoupen daňovým profesionálem při realizaci posuzované transakce, a vzápětí argumentuje, že původní stěžovatel byl zastoupen generálním zmocněncem i v době svého onemocnění.

[11] Krajský soud pouze spekuluje o tom, že generální zmocněnec původního stěžovatele znal jeho příjmy, a měl tak příležitost jej na neoznámení osvobozeného příjmu upozornit, aniž by toto tvrzení prokázal. Navíc původnímu stěžovateli by nemohlo jít k tíži jednání třetí osoby, neboť by to byla ona, kdo jej na nesplnění daňové povinnosti neupozornila.

[12] Žalovaný měl aplikovat § 259c odst. 1 daňového řádu. Byť v úvodu svého rozhodnutí uvedl, že podle tohoto ustanovení rozhodoval, ve skutečnosti to neučinil. Kritériem, které může ovlivnit výše udělené pokuty, tedy měla být četnost porušování daňových povinností, což vyplývá také z pokynu GFŘ-D-28.

pokračování

[13] Původní stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem v závěru, že žalovaný nemusel při stanovení výše pokuty přihlédnout k polehčujícím či přetěžujícím okolnostem, míře zavinění, společenské škodlivosti či podobným aspektům. Posuzovaná pokuta je sankcí trestní povahy ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a splňuje tzv. čtyři engelovská kritéria (rozsudek ESLP z 8. 7. 1976, ve spojených věcech 5100/71 a 5101/71, 5102/71, 5370/72, 5354/72; *Engel*). Skutečnost, že se jedná o příslušenství daně, nehraje v tomto ohledu roli. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že posuzovaná pokuta představuje jedinou možnost pro individualizaci sankce trestní povahy (usnesení rozšířeného senátu NSS z 26. 1. 2021, čj. 1 Afs 236/2019-83, č. 4141/2021 Sb. NSS, body 48 až 51). Tyto závěry jsou aplikovatelné i na nyní projednávanou věc. Jestliže krajský soud uvedl, že žalovaný směl přihlédnout i k jiným skutečnostem než k těm podle § 259c odst. 1 daňového řádu, tak si vzhledem k výše uvedenému protiřečí.

[14] Dle původního stěžovatele se žalovaný záměrně zaměřil na ty okolnosti věci, ze kterých dovozuje co nejnižší rozsah prominutí. Vzhledem ke zdravotnímu stavu původního stěžovatele byla míra jeho zavinění velmi nízká; taktéž nízká je i společenská škodlivost tohoto jednání. Zároveň v období přibližně posledních třiceti let neporušil žádnou ze svých daňových povinností. S ohledem na tyto okolnosti se uložená pokuta jeví jako zjevně nepřiměřená. Ostatně i Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 245/2019-28 dospěl k závěru, že plnění daňových povinností je významnou okolností pro určení míry prominutí pokuty. Krajský soud vykládá § 259c odst. 1 daňového řádu nesprávně, neboť toto ustanovení je nutno vykládat jak v neprospěch, tak i ve prospěch daňového subjektu. Výklad zastávaný krajským soudem nevyplývá ani z důvodové zprávy, ani z formulace tohoto ustanovení, kterou zákonodárce zvolil. Povinnost zohlednit bezproblémovou minulost původního stěžovatele plyne také z obecné povinnosti individualizovat sankci při správní úvaze, konkrétně např. z povinnosti přihlédnout k osobě pachatele.

[15] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost není důvodná.

Zdravotní stav původního stěžovatele

[17] Ustanovení § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů zní takto: *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.*

[18] Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 245/2019-28 (bod [1] tohoto rozsudku) uvedl: *„Důvody, které lze považovat za ospravedlnitelné a pro které je možné pokutu za nesplnění povinnosti oznámit osvobozený příjem, je nezbytné hodnotit se zohledněním konkrétních okolností daného případu. Závažné zdravotní problémy trvalého charakteru s ohledem na okolnosti nyní projednávané věci takový ospravedlnitelný důvod představují“* (bod 29 rozsudku 5 Afs 245/2019-28). *„Opomenutí povinnosti podat oznámení o osvobozených příjmech nepředstavovalo v situaci stěžovatele pouhou liknavost či nezodpovědnost, jež by ospravedlnitelný důvod představovat nemohly“* (bod 24 rozsudku 5 Afs 245/2019-28) *„Pokud jde o následné*

správní uvážení, ke kterému měl žalovaný při posuzování žádosti stěžovatele přistoupit, Nejvyšší správní soud připomíná, že není úkolem soudu nahradit správní orgán v jeho odborné kompetenci ani nahradit správní uvážení uvážením soudním. (...) Je proto plně v kompetenci žalovaného rozhodnout o tom, zda uloženou pokutu promine či nikoliv. (...) Tu musí žalovaný posoudit právě v rámci posuzování žádosti o prominutí pokuty, a to nejen s ohledem na ekonomické a sociální poměry daňového subjektu – stěžovatele; srov. analogicky § 259aa odst. 3 daňového řádu, který upravuje prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně s ohledem na její tvrdost. (...) 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“ (bod 26 rozsudku 5 Afs 245/2019-28).

[19] Z výše citovaných pasáží rozsudku 5 Afs 245/2019-28 vyplývá, že žalovaný měl zohlednit zdravotní komplikace původního stěžovatele jako tzv. ospravedlnitelný důvod podle výše citovaného § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tak skutečně učinil a na straně 2 odstavci uprostřed nyní přezkoumávaného rozhodnutí odůvodnil, proč zdravotní komplikace původního stěžovatele vzal v potaz jako ospravedlnitelný důvod. Z výše citovaných pasáží rozsudku 5 Afs 245/2019-28 dále vyplývá, že způsob, jakým žalovaný tento ospravedlnitelný důvod zohlední, je otázkou správního uvážení, a tudíž při zohlednění individuálních okolností věci a poměrů daňového subjektu může žalovaný rozhodnout i tak, že původně uloženou pokutu nepromine. Žalovaný v rámci správního uvážení shledal, že původně uložená pokuta by měla být z důvodu zdravotních komplikací původního stěžovatele snížena o 90%. Žalovaný však také přihlédl k podnikatelské historii původního stěžovatele, výši a charakteru posuzovaného příjmu, existenci generálního zmocněnce původního stěžovatele a shledal, že na základě těchto skutečností, vyznívajících v neprospěch původního stěžovatele, promine původně uloženou pokutu pouze o 75%. Závěrem, na stranách 6 a 7 svého rozhodnutí, se žalovaný zabýval tím, zda je tato nově uložená pokuta přiměřená.

[20] Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 245/2019-28 zdůraznil rozdíl mezi existencí ospravedlnitelného důvodu, jehož existence byla závazně určena rozsudkem 5 Afs 245/2019-28, a mezi navazujícím správním uvážením. Na tento rozdíl upozornil i krajský soud v bodě 16 svého rozsudku: *„Existence ospravedlnitelného důvodu již byla závazně vyřešena NSS, proto je předmětem tohoto sporu toliko úvaha žalovaného, která se projevila ve výši prominuté pokuty.“* Krajský soud dále v bodě 17 svého rozsudku uvedl: *„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.“* Nejvyšší správní soud se s těmito závěry a odkazy na judikaturu ztotožňuje. Taktéž upozorňuje, že na základě výše citované judikatury je soudní přezkum správního uvážení omezený (tj. zohlednění všech zákonných kritérií; existence racionálních, ucelených, koherentních a logických úvah a dodržení mezí správního uvážení) a rovněž upozorňuje, že původní stěžovatel se v kasační

pokračování

stížnosti stále rozsáhle věnoval ospravedlnitelnosti toho, proč oznámení o osvobozeném příjmu nepodal.

[21] Žalovaný v rámci správního uvážení o prominutí pokuty aplikoval ospravedlnitelný důvod v podobě zdravotních komplikací původního stěžovatele tak, že jeho komplikace sice byly vážné, nicméně nebyly „natolik zásadní“, aby mu bránily podat oznámení o osvobozeném příjmu. K tomuto závěru dospěl na základě úvahy, že je třeba rozlišovat mezi osobami, jejichž zdravotní stav objektivně znemožňuje plnění svých daňových povinností, a mezi osobami, které tuto možnost mají ztíženu. Krajský soud tuto úvahu aproboval v bodě 19 svého rozsudku: „Podle názoru (krajského) soudu jsou zcela namístě 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.“

[22] Také Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Je třeba rozlišovat mezi osobou, která v rozhodné době např. podstupovala akutní zdravotnický zákrok či byla v bezvědomí, a mezi osobou, jejíž možnosti plnění daňových povinností jsou ztíženy. Žalovaný na stranách 2 a 3 svého rozhodnutí popsal, že jediným podkladem, o který původní stěžovatel opřel svoji žádost o prominutí pokuty doručenou žalovanému dne 9. 5. 2018, byla lékařská zpráva (jedná se o zprávu z 7. 5. 2018 a je součástí správního spisu). Z této zprávy vyplývá, že původní stěžovatel podstupoval hemodialyzační léčbu 3x týdně v rozsahu 4,5 hodin. Byl vyšetřován jako kandidát na transplantaci ledvin a v období od 11. 5. 2016 absolvoval řadu hospitalizací či ambulantních vyšetření. V doplnění své žádosti, která byla žalovanému doručena dne 21. 5. 2018, původní stěžovatel popsal své zdravotní komplikace, nicméně tato tvrzení nedoložil lékařskými zprávami. Žalovaný tak logicky mohl vycházet z výše popsané lékařské zprávy, ze které vyplývá, že původní stěžovatel sice musí několikrát týdně docházet na léčbu, nicméně z ní nevyplývá, že by objektivně nebyl schopen si obstarat vlastní záležitosti. Jakkoliv Nejvyšší správní soud nezlehčuje zdravotní komplikace původního stěžovatele, tak souhlasí se žalovaným v tom, že z podkladů, které mu původní stěžovatel poskytl, tato objektivní a zásadně nepřekonatelná překážka nevyplývá. Původní stěžovatel navíc sám přiznával, že v posuzované době byl schopen plnit jiné daňové povinnosti.

[23] V této souvislosti lze přílehavě aplikovat judikaturu o tzv. prominutí zmeškání úkonu podle § 41 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád: *Nepříznivý zdravotní stav účastníka řízení lze považovat za závažný důvod, který představuje překážku, jež bránila účastníkovi řízení učinit zmeškaný úkon, pouze tehdy, pokud mu skutečně brání učinit zmeškaný úkon (z druhé právní věty rozsudku NSS z 17. 2. 2015, čj. 7 Azs 13/2015-28, č. 3215/2015 Sb. NSS). Ze stejného východiska ostatně vychází i pokyn GFŘ-D-28 na straně 5: „Jedná se o poplatníka, kterému nepříznivý zdravotní stav (...) zabránil plnit jeho povinnosti (nutno doložit prokazatelným způsobem).“ Pro situace zdravotních stavů, které nebrání daňovému poplatníkovi plnit jeho povinnosti, tedy pokyn GFŘ-D-28 zjevně nevychází z toho, že má správce daně prominout zákonnou pokutu v plné výši.*

[24] Pokyn GFŘ-D-28 tedy nemohl založit legitimní očekávání původního stěžovatele v plné prominutí pokuty, jak tvrdí. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu ztotožňuje s posouzením této námitky v bodě 25 rozsudku krajského soudu. Podobně jako krajský soud i Nejvyšší správní soud, s ohledem na závěry vyjádřené v bodě [22] tohoto rozsudku, konstatuje, že tento pokyn stanovuje prominutí pokuty ve výši 100 % pro ty situace, kdy daňovému subjektu jeho zdravotní stav zcela zabraňuje oznámit osvobozený příjem. Tento pokyn správci daně nezakazuje, aby při posouzení zdravotních komplikací daňového subjektu jako omezujících, nikoliv však zabraňujících, vyjít z nižší procentuální míry prominutí. Žalovaný takto postupoval. Tuto jeho úvahu Nejvyšší správní soud považuje za logickou. Nejvyšší správní soud také konstatuje, že žalovaný mohl vzít v potaz také ty okolnosti, které tento pokyn nedefinuje (přiměřeně bod [30] tohoto rozsudku). Pokud tedy v této otázce lze hovořit o nějaké správní praxi, jak namítá původní stěžovatel, tak ta je představována pouze povinností žalovaného postupovat podle pokynu GDŘ-D-28, je-li to v dané věci možné, jakožto interního aktu nadřízeného orgánu.

[25] Nejvyšší správní soud přitom v tomto ohledu nesouhlasí s původním stěžovatelem, že to byl žalovaný, kdo měl prokázat nemožnost původního stěžovatele podat oznámení o osvobozeném příjmu. Jak uvedl krajský soud v bodě 20 svého rozsudku: „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 žalobci jeho zdravotní stav zcela znemožnil splnit oznamovací povinnost (...). 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.“ Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením krajského soudu ztotožňuje, neboť dle zmiňovaného ustanovení *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Pakliže původní stěžovatel žádal o úplné prominutí pokuty na základě svého zdravotního stavu, který by mu objektivně znemožnil podat oznámení o osvobozeném příjmu, tak měl tato svá tvrzení doložit. Jakkoliv je nepříjemné sdělovat cizím osobám informace o svém zdravotním stavu, je třeba mít na paměti, že úřední osoby finanční správy jsou povinny zachovávat mlčenlivost o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob (§ 52 odst. 1 daňového řádu).

Ustanovení § 259c daňového řádu

[26] Nejvyšší správní soud se dále zabýval aplikací § 259c daňového řádu na tento spor. Toto ustanovení zní takto:

(1) Při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.

(2) 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.

pokračování

(3) 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.

[27] Krajský soud k tomuto v bodě 31 svého rozsudku uvedl: „Z uvedeného ustanovení (§ 259c odst. 1) 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 proběšky 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). Pro úplnost lze poukázat na to, že i samotný pokyn D-28, na který žalobce sverpě poukázal v žalobě, stanoví správcům daně povinnost hodnotit ve smyslu § 259c odst. 1 daňového řádu jen proběšky daňových subjektů.“

[28] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že zohlednění předchozího plnění daňových povinností v pozitivním smyslu daňový řád přímo neukládá. Tuto povinnost správce daně nelze odvodit ani jazykovým, ani teleologickým výkladem ustanovení § 259c odst. 1 daňového řádu. K odkazu krajského soudu na pokyn GFR-D-28 Nejvyšší správní soud doplňuje, že ten na stranách 5 a 6 popisuje právě ty situace, při kterých daňový subjekt neplní své daňové povinnosti řádně. Nejvyšší správní soud nicméně na tomto místě upozorňuje, že ačkoliv správce daně ze zákona nemusí v těchto případech zohlednit dřívější plnění daňových povinností v pozitivním smyslu, může tak učinit v rámci správního uvážení. Ačkoliv tedy tento postup přímo neukládá daňový řád, Nejvyšší správní soud nevykládá, že se správní praxe může vydat i tímto směrem, neboť takovou úvahu nelze mít bez dalšího za iracionální a nelogickou. V tomto ohledu tedy Nejvyšší správní soud musí doplnit závěry rozsudku krajského soudu.

[29] K námitce, že žalovaný měl individualizovat uloženou sankci, např. ve vztahu k osobě původního stěžovatele, může Nejvyšší správní soud toliko konstatovat, že v rámci mezí a účelu institutu prominutí pokuty tak žalovaný skutečně učinil. Žalovaný přihlédl např. k podnikatelské historii původního stěžovatele, ale též k jeho majetkovým poměrům (bod [19] tohoto rozsudku). Jak ale správně zdůraznil krajský soud v bodě 27 svého rozsudku, mezi prominutím daně a správní trestem je třeba rozlišovat např. v otázce kritérií, která správní orgán musí zohledňovat. Kritérii, která se posuzují pouze v rámci správního trestání, jsou např. polehčující či přetěžující okolnosti (bod 28 poslední věta rozsudku krajského soudu). Tři negativní okolnosti (tj. podnikatelská minulost, výše a složitosti transakce a generální zmocněnec), které žalovaný v nyní projednávané věci shledal, přitom nejsou přitěžujícími okolnostmi ve smyslu § 40 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za

přestupky a řízení o nich. Jednalo se totiž o okolnosti, které dle žalovaného snižují jinak významnou míru ospravedlnitelné okolnosti v podobě zdravotních komplikací původního stěžovatele. O přitěžujících a polehčujících okolnostech by bylo možné uvažovat v situaci, kdy by žalovaný mohl určit výši uložené pokuty. Její výše je však fixně stanovena § 38w odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud tedy shledává, že žalovaný vzal v potaz relevantní okolnosti věci a osoby původního stěžovatele a snížení pokuty o 75 % považuje za přiměřené a za logické vyústění řádného zhodnocení zjištěného skutkového stavu.

[30] V tomto ohledu musí Nejvyšší správní soud také konstatovat, že příslušné právní předpisy nemohou kazuisticky definovat kritéria, na která se mají správní orgány v podobných situacích zaměřovat, jak naznačoval původní stěžovatel (bod [7] poslední věta tohoto rozsudku). Zohlednění, a vůbec určení těchto kritérií, je předmětem správního uvážení, a to z okolností konkrétní věci a účastníků.

[31] Není taktéž pravdou, že by Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 245/2019-28 uložil žalovanému, aby zohlednil též předchozí plnění daňových povinností, jak naznačoval původní stěžovatel: *„Pokud jde o plnění jiných daňových povinností (tj. podávání řádných daňových přiznání), na které v rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prominutí pokuty poukázal žalovaný, tyto skutečnosti jsou z hlediska samotného naplnění tzv. ospravedlnitelného důvodu irelevantní. (...) Žalovaný pro zvážení těchto okolností (má) prostor následně při samotném správním uvážení (tj. při uvážení, zda uloženou pokutu promine a v jaké výši) (...)“* (bod 23 rozsudku 5 Afs 245/2019-28). Nejvyšší správní soud tedy již v rozsudku 5 Afs 245/2019-28 uvedl, že žalovaný může zohlednit daňovou minulost původního stěžovatele i v jejím pozitivním smyslu. Jedná se však o možnost, nikoliv o povinnost (bod [28] tohoto rozsudku). Povinnost zhodnotit daňovou minulost žadatele o prominutí pokuty v pozitivním směru současně neplyne ani z pokynu GFŘ-D-28. Žalovaný na straně 6 třetím odstavci svého rozhodnutí uvedl, že žádné další relevantní skutečnosti (*další* ve smyslu jiných než zdravotní stav, podnikatelská minulost, charakter transakce a generální zmocněnec), které by mohly mít vliv na rozsah prominutí pokuty, neshledal. Nejvyšší správní soud přitom nemůže nahradit správní úvahu žalovaného, který bezproblémovou daňovou minulost původního stěžovatele nezohlednil. Je to až rozhodnutí o prominutí pokuty, které (na rozdíl od prvotního rozhodnutí o udělení pokuty) představuje pro správce daně možnost individualizovat jinak paušálně určenou pokutu (usnesení rozšířeného senátu NSS z 26. 1. 2021, čj. 1 Afs 236/2019-83, č. 4141/2021 Sb. NSS, body 51 a 53). Nejvyšší správní soud nicméně nemůže žalovanému uložit, aby tuto otázku zohlednil jako jakousi okolnost svědčící ve prospěch daňového subjektu, jak argumentoval původní stěžovatel (bod [20] tohoto rozsudku). Ostatně řádné plnění daňových povinností je zákonnou povinností daňového subjektu, nikoliv otázkou jeho „dobré vůle“.

[32] K námitce, že žalovaný v hlavičce nyní přezkoumávaného rozhodnutí zmínil ustanovení § 259 a 259c daňového řádu, a proto musel zejména ustanovení § 259c daňového řádu aplikovat, musí Nejvyšší správní soud uvést, že se jednalo o řízení o prominutí příslušenství daně vedené právě podle § 259 a na něj navazujícího § 259c daňového řádu. Jak ale vyplývá z posouzení výše, v řízení vedeném podle § 259 nevyvstala potřeba aplikovat i ustanovení § 259c daňového řádu.

Podnikatelská minulost, výše a charakter transakce a generální zmocněnec

pokračování

[33] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že podnikatelská minulost původního stěžovatele nemůže vést k nižší míře ospravedlnění toho, že neoznámil svůj osobní příjem, v porovnání s nepodnikajícími osobami (bod [9] tohoto rozsudku). Žalovaný na straně 4 svého rozhodnutí popsal dlouholetou podnikatelskou kariéru původního stěžovatele a navázal úvahou, že u něj, jakožto u podnikatele, je vyšší předpoklad orientace v daňových předpisech oproti nepodnikající osobě. U původního stěžovatele je tento předpoklad umocněn také rozdílem oproti osobám, které osvobozený příjem získaly „náhle“ darem či dědictvím. Tuto úvahu žalovaného dále rozvedl krajský soud v bodě 21: *„U takové osoby (původního stěžovatele) lze jistě předpokládat větší orientaci a povědomí o daňových povinnostech než u osoby, již vznikne osvobozený příjem a v návaznosti na to též oznamovací povinnost bez souvislosti s její obživou (např. právě žalovaným zmíněný případ nabytí dědictví).“* Nejvyšší správní soud shledává tyto úvahy jako logické a upozorňuje, že pokud v bodě 24 rozsudku 5 Afs 245/2019-28 shledal, že povinnost oznámit osvobozený příjem není zcela běžná a v nyní posuzované věci relativně nová, pak tak činil s ohledem na zdravotní komplikace původního stěžovatele. Nejvyšší správní soud souhlasí i s úvahou, že na původního stěžovatele bylo možné klást vyšší nároky oproti osobám s náhlým příjmem typu dar či dědění, neboť lze předpokládat, že transakci v relativně značné výši 24 300 000 Kč uskutečnil původní stěžovatel s adekvátní mírou prevence vůči případným problémům s transakcí (např. výběrem daňového poradce, jak uvedl žalovaný na straně 4 svého rozhodnutí).

[34] Úvaha o preventivních opatřeních při uskutečnění posuzované transakce se vztahuje i k námitce, že žalovaný kladl původnímu stěžovateli dvakrát k tíži charakter posuzované transakce (bod [10] tohoto rozsudku). Podobně jako krajský soud v bodě 22 svého rozsudku shledává i Nejvyšší správní soud tuto námitku nedůvodnou. Žalovaný na straně 4 svého rozhodnutí srozumitelně popsal své úvahy o složitém charakteru posuzované transakce, zejména pak jejích možných daňových důsledcích. Není tedy pravdou, že by v úvahách žalovaného hrála podstatnou roli cena podílu. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, vzhledem k možným důsledkům této transakce (z hlediska zdanění, nesprávné výplaty částky, možným prodloužením kupujícího atd.) bylo od původního stěžovatele na místě vyžadovat, aby postupoval s vyšší obezřetností.

[35] S tím souvisí také námitka, že rozhodnutí žalovaného je vnitřně rozporné v otázce zastoupení původního stěžovatele v daňových řízeních (bod [10] tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud k vypořádání této námítky odkazuje na bod 23 rozsudku krajského soudu, s nímž se ztotožňuje: *„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. neobrátí 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.“*

[36] Pakliže původní stěžovatel nespornuje výše citované konstatování krajského soudu, že se generální zmocněnec podílel na tvorbě jeho daňových přiznání, tak lze předpokládat, že

tento zmocněnec měl přinejmenším představu o příjmech původního stěžovatele. V tomto ohledu tedy Nejvyšší správní soud neshledává, že by konstatování krajského soudu v bodě 24 jeho rozsudku, že „bylo možné rozumně předpokládat, že bude znát příjmy žalobce“, bylo spekulativní, jak namítá původní stěžovatel. Ze strany 5 rozhodnutí žalovaného navíc vyplývá, že toto zastoupení trvalo téměř 5 let. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou, že původnímu stěžovateli nemůže jít k tíži jednání třetí osoby, neboť *kdo je oprávněn právně jednat jménem jiného, je jeho zástupcem; ze zastoupení vznikají práva a povinnosti přímo zastoupenému* § 436 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

[37] Na základě výše uvedených důvodů se tedy Nejvyšší správní soud ztotožnil s napadeným rozhodnutím žalovaného a neshledal, že by žalovaný jednal s libovůlí či že by se soustředil pouze na ty okolnosti, které svědčí v neprospěch původního stěžovatele. Stejně tak ani neshledal, že by krajský soud rozhodl v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu 5 Afs 245/2019-28.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[39] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelky nemají právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměly úspěch. Žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 28. května 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu