



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Alumeco CZ s.r.o.**
sídlem Křižíkova 3009/72a, Brno
zastoupen Mgr. Ing. Vítem Křivánkem, advokátem
sídlem V Parku 2316/12, Praha 11

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2023, č. j. 4200354/23/3003-52523-713005,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl žádost žalobce o prominutí pokuty ve výši 30 000 Kč, která byla žalobci uložena podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), neboť žalobce nepodal následné kontrolní

54/2023

hlášení za období květen 2023 v zákonné lhůtě na základě výzvy správce daně. Ve skutečnostech uváděných žalobcem, tj. že k nepodání následného kontrolního hlášení došlo omylem při interní komunikaci a jednalo se o první pochybení žalobce při podávání kontrolního hlášení, žalovaný neshledal ospravedlnitelný důvod pro nepodání kontrolního hlášení.

II. Žaloba

2. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu. Uvádí, že svou žádost odůvodnil tím, že se jedná o první pochybení při podávání kontrolního hlášení. Učinil tak v návaznosti na znalost pokynu GFŘ-D-29, č. j. 111096/16/7100-20116-050484 (dále jen „pokyn GFŘ-D-29“). V tomto pokynu je v oddílu II.3.A. uveden ospravedlnitelný důvod pro prominutí pokuty č. 12, podle něhož *Daňový subjekt má možnost obecného prominutí jednoho pochybení vztahujícího se k plnění povinností u kontrolního hlášení a zakládajícím vznik pokuty. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pochybení nastalého v období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, v období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, v období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019, v období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020, v období od 1. 1. 2021 do 31. 12. 2021 a v období od 1. 1. 2022 do 31. 12. 2022 u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH, s výjimkou pochybení, na které je aplikován důvod č. 1 až 10 a 13 až 17 tabulky.* Na tento důvod v napadeném rozhodnutí žalovaný nereagoval a místo toho se nepřipadně odkázal na § 101j zákona o DPH. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.
3. Žalobce si umí představit, že žalovaný tento důvod nezmínil proto, že k pochybení žalobce došlo v roce 2023, tj. mimo vymezená období. Z pokynu ovšem vůbec není zřejmé, proč se daný důvod vztahuje pouze na období let 2016-2022. Dle žalobce je neuznání stejného důvodu v roce 2023 projevem diskriminace a zásadním narušením legitimního očekávání a právní jistoty. Jedná se o ustálenou správní praxi, od níž by se žalovaný mohl odchýlit pouze v případě, že by k tomu existoval věcný důvod. Žalobce proto navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

4. Žalovaný uvádí, že žádost o prominutí odůvodnil žalobce pouze tím, že k nepodání následného kontrolního hlášení došlo omylem při interní komunikaci a že se jedná o první pochybení žalobce při podávání kontrolního hlášení. Argument týkající se legitimního očekávání ve vztahu k důvodu č. 12 v oddílu II.3.A. pokynu GFŘ-D-29 žalobce uvádí až v žalobě a v žádosti jej nezmínil ani alespoň srozumitelně nenaznačil. Žalovaný nebyl povinen za žalobce cokoliv nad rámec žádosti domýšlet. Obecné prominutí jednoho pochybení vztahujícího se k plnění povinností u kontrolního hlášení bylo vždy omezeno pro konkrétní období a pokud bylo toto období prodloužováno, dělo se tak (opakovaně) vždy o jeden rok. Pro rok 2023 již k prodloužení nedošlo, což muselo být známo i žalobci. Bylo by naopak v rozporu se zásadou legitimního očekávání, pokud by žalovaný pokyn svévolně nerespektoval. Žalovaný proto navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl.
5. Žalobce v replice vytýká žalovanému, že vůbec neřeší podstatu a obsah neurčitého právního pojmu „ospravedlnitelný důvod“, ale pouze mechanicky aplikuje text pokynu GFŘ-D-29.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

54/2023

V opačném případě by musel nutně řešit fakt, že pokud by se žalobce dostal do zcela totožné situace jen o 8 měsíců dříve, jeho důvody pro prominutí pokuty by byly ospravedlnitelné. Dle žalobce není možné stejný důvod v roce 2023 neakceptovat, neboť by to zakládalo libovůli orgánů veřejné moci při výkladu neurčitého právního pojmu. Pokud žalobce v žádosti mimo jiné uvedl, že se jedná o první pochybení daňového poplatníka při podávání kontrolního hlášení, je dle žalobce při znalosti pokynu GFŘ-D-29 zcela zřejmá vazba na výše citovaný důvod prominutí č. 12. Ospravedlnitelný důvod byl tudíž v žádosti ve spojení se zavedenou správní praxí specifikován dostatečně přesně. Žalobce nebyl povinen ve své žádosti explicitně brojit proti textu pokynu. Není rozhodné, že ustálená praxe byla založena pokynem. Podstatné je, že nejméně po dobu 6 let správce daně vykládal ospravedlnitelný důvod uvedeným způsobem. Případná změna musí být dle žalobce podepřena věcnými důvody nebo změnou právní úpravy. Došlo jen k tomu, že se Generální finanční ředitelství rozhodlo, že 6 let aplikovaný ospravedlnitelný důvod nebude od roku 2023 v pokynu GFŘ-D-29 obsažen.

IV. Posouzení věci

6. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
7. Žaloba není důvodná.
8. Podle § 259 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), *pokud zákon stanoví orgánu veřejné moci pravomoc zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně, lze tak učinit na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední.*
9. Podle § 101k odst. 1 zákona o DPH *plátce je oprávněn požádat správce daně o prominutí pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) až d).*
10. Podle odst. 2 téhož ustanovení *správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu podle odstavce 1, pokud k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem plátce.*
11. Rozhodnutí správce daně musí být dle § 102 odst. 3 daňového řádu odůvodněno tak, že v něm správce daně uvede důvody výroku a způsob, jakým se vypořádal s námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. V případě žádosti o prominutí pokuty to znamená, že správce daně je povinen posoudit jednotlivé okolnosti uváděné daňovým subjektem a poté přezkoumatelným způsobem v odůvodnění rozhodnutí vysvětlit, zda se jedná o důvody nepodání kontrolního hlášení, které lze v konkrétním případě ve smyslu § 101k odst. 2 zákona o DPH ospravedlnit. Obecně platí, že správce daně nesmí bez vlastního uvážení pouze mechanicky zkoumat, zda jsou naplněny důvody prominutí dle interního pokynu GFŘ, neboť výčtem těchto důvodů se obsah neurčitého právního pojmu „ospravedlnitelné důvody“ nevyčerpává (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019 – 28).

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

54/2023

12. Žalobce ve své žádosti uvedl: „*K nepodání následného kontrolního hlášení došlo omylem při interní komunikaci a po doručení platebního výměru, čímž byl tento omyl zjištěn, byla tato chyba dne 14. 8. 2023 napravena podáním následného kontrolního hlášení. Jedná se o první pochybení daňového poplatníka při podávání kontrolního hlášení, proto žádáme o prominutí pokuty.*“
13. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že je zcela na daňovém subjektu, aby přijal a zajistil taková opatření k zajištění fungování společnosti, která zabrání případnému neplnění povinností vůči správci daně. K námitce prvního pochybení žalobce žalovaný odkázal na § 101j zákona o DPH, který upravuje situace, v nichž přímo ze zákona nevzniká při prvním pochybení v kalendářním roce povinnost uhradit pokutu s tím, že případ žalobce mezi tyto situace nespadá.
14. Uvedené odůvodnění je dle zdejšího soudu s ohledem na formulaci žádosti z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí dostačující. Je z něj patrné, že žalovaný nepovažuje omyl žalobce za ospravedlnitelný důvod, neboť je na žalobci, aby svou činnost organizoval tak, aby k omylům nedocházelo. S tímto hodnocením se zdejší soud ztotožňuje. Rovněž skutečnost, že se jedná o první pochybení v kalendářním roce, nemůže být bez dalšího důvodem pro prominutí pokuty. Odkaz na § 101j zákona o DPH není nepřijatelný. Lze z něj dovodit, že pokud by mělo být první pochybení daňového subjektu v kalendářním roce samo o sobě ospravedlnitelným důvodem pro prominutí pokuty dle § 101k odst. 2 zákona o DPH i v případě pokuty dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH, nedávalo by žádný smysl tuto pokutu nezahrnout do § 101j zákona o DPH a pokutu vůbec ukládat. Žalovaný tedy v napadeném rozhodnutí konstatoval, že skutečnosti tvrzené žalobcem nenaplnily neurčitý právní pojem, tj. že se nejedná o důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu považovat za ospravedlnitelný.
15. Žalovaný se výslovně nezabýval důvodem č. 12 dle oddílu II.3.A. pokynu GFŘ-D-29 a legitimním očekáváním žalobce. Jak ovšem uznává i žalobce, tento důvod dle jednoznačného textu pokynu dopadá pouze na období do konce kalendářního roku 2022. Nebylo proto třeba, aby o něm žalovaný z vlastní iniciativy v napadeném rozhodnutí pojednal. Ani tvrzené legitimní očekávání žalobce v žádosti nezmínil. V této otázce proto dává zdejší soud zcela za pravdu žalovanému v tom, že nebylo jeho povinností za žalobce domýšlet důvody žádosti.
16. Napadené rozhodnutí je tedy přezkoumatelné. Jinou otázkou je však zákonnost napadeného rozhodnutí s ohledem na stěžejní žalobní argumentaci legitimním očekáváním založeným zmíněným pokynem GFŘ-D-29.
17. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016 – 54, „*ideovým základem konceptu ochrany legitimního očekávání je přesvědčení, že ti, kdo jednají v oprávněné důvěře v existující právo, resp. v právo, jak se jim s přihlédnutím k okolnostem a dobré víře obsahově jeví, by neměli být zklamáni ve svých očekáváním, že v souladu s právem jednají a že jejich jednání také právo demokratického právního státu nakonec poskytne svou ochranu. V nejtýpější podobě se ochrana legitimního očekávání, ve vazbě na ochranu právní jistoty, v oboru správního práva upíná k vázanosti správy vlastní ustálenou správní praxí, ustáleným výkladem*

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

54/2023

procesních i hmotných právních pravidel, veřejně deklarovanou politikou v mezích správního uvážení, interní výkladovou či aplikační směrnici, anebo k závaznosti konkrétního a kvalifikovaného ujištění o právu či procesním postupu, poskytnutého orgánem veřejné moci adresátu jeho správy.“

18. Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Otázka, zda mohlo na základě správní praxe vzniknout legitimní očekávání, je otázkou skutkovou (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015 – 124).
19. Za určitý typ či výraz správní praxe se považují také vnitřní předpisy. Přestože nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgán se od nich nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový postup by byl libovůlí, která je v právním státě nepřípustná.
20. Pokyny Generálního finančního ředitelství řady „D“ jsou vydávány za účelem sjednocení výkladu jednotlivých ustanovení daňových zákonů jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2023, č. j. 2 Afs 395/2020 – 55). Jejich smyslem je zajistit jednak jednotu v rozhodování a jednak právní jistotu daňových subjektů žádajících o prominutí pokuty nebo příslušenství daně (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47).
21. V nynější věci není sporný obsah pokynu GFŘ-D-29 a ostatně není sporu ani o tom, že na věc žalobce se důvod prominutí pokuty č. 12 dle oddílu II.3.A. tohoto pokynu nevztahuje, neboť tento důvod je v pokynu časově omezen. Pokud by v nynější věci žalobce čerpal své legitimní očekávání výlučně z vázanosti správce daně uvedeným pokynem, pak mu žádné očekávání vzniknout nemohlo. Od zavedení institutu kontrolního hlášení a sankcí spojených s jeho nepodáním v roce 2016 byl pokynem daný důvod časově omezen na jeden kalendářní rok a následně až do roku 2022 Generální finanční ředitelství každoročně určovalo, že se vztahuje i na následující kalendářní rok. Teprve s účinností od roku 2023 Generální finanční ředitelství žádnou změnu v dané části pokynu neučinilo. Nelze tedy hovořit o tom, že by v tomto směru došlo k nějaké „aktivní“ změně správní praxe.
22. Žalobce ovšem vznáší jinou otázku s obecnějším dopadem. Podle jeho výkladu časově omezené pravidlo pokynu GFŘ-D-29 správcem daně uplatňované (zcela pochopitelně, neboť jím byl vázán) po dobu účinnosti tohoto pravidla po uplynutí určité doby *de facto* opouští svůj původní zdroj a stává se správní praxí samo o sobě. Takto extenzivní výklad však dle zdejšího soudu nelze obecně přijmout.
23. Časové omezení pravidel stanovených interními směrnici nebo interními pokyny dle zdejšího soudu nebude možné stanovit např. tehdy, pokud by z hlediska upravované materie nebo předpokládaného či skutečného legislativního vývoje nedávalo žádný rozumný smysl, projevovalo by se vůči některým daňovým subjektům diskriminačně nebo by bylo z jiného podobného důvodu excesem. To však není nyní projednávaný případ a ani žalobce žádnou

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

54/2023

argumentaci v tomto ohledu nepředkládá (diskriminaci a svévoli spatřuje již v samotném časovém aspektu).

24. Pokyn GFŘ-D-29 upravuje, zjednodušeně vyjádřeno, prominutí pokuty uložené v důsledku porušení povinností daňového subjektu souvisejících s podáváním kontrolního hlášení. Institut kontrolního hlášení včetně sankcí za porušení povinností byl do právního řádu zaveden s účinností od 1. 1. 2016, ustanovení § 101k zákona o DPH umožňující prominout uloženou pokutu nabylo účinnosti dne 29. 7. 2016. Pokud orgány finanční správy prostřednictvím pokynu sjednocujícího výklad uvedeného ustanovení veřejně deklarovaly benevolentnější přístup při promíjení pokuty za první porušení nově stanovených povinností (jejichž plnění doposud neměly daňové subjekty „zažité“), a zároveň předem deklarovaly časové omezení této benevolence, přičemž patrně na základě poznatků z praxe a vývoje legislativy každoročně zvažovaly rozšíření stávajících pravidel i na další kalendářní období, jedná se dle zdejšího soudu o legitimní postup. Daňové subjekty v takovém případě nemohou očekávat, že plynutím času k žádné změně nedojde.
25. Rovněž nelze přehlédnout, že již v původním pokynu bylo výslovně uvedeno, že „*Generální finanční ředitelství stanovuje rozsah ospravedlnitelných důvodů v maximální možné míře dle aktuálních poznatků dopadu sankčního systému kontrolního hlášení dle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH, přičemž s ohledem na možný budoucí vývoj nelze vyloučit případné další aktualizace.*“
26. Bez zajímavosti není ani vývoj legislativy a to, jak pokyn GFŘ-D-29 nahlíží na první porušení povinností z hlediska ospravedlnitelnosti důvodu prominutí pokuty.
27. Nejméně závažným pochybením je nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě, přičemž kontrolní hlášení je následně dodatečně podáno bez výzvy správce daně. Za toto pochybení se dle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH ukládá pokuta ve výši 1 000 Kč. Již od roku 2016 platilo, že povinnost uhradit tuto pokutu podle § 101j zákona o DPH nevzniká, nedošlo-li u plátce k jinému prodlení při podání kontrolního hlášení.
28. K zásadnějším legislativním změnám v dotčené oblasti pak došlo s účinností od 1. 1. 2023. Pokuta od této doby dle § 101j nevzniká ani v případě prvního prodlení v kalendářním roce podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH (pokud daňový subjekt kontrolní hlášení podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván).
29. Uvedené ustanovení se nadále nedotýká porušení povinností dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH, kterého se dopustil žalobce (nepodání kontrolního hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení). I v tomto ohledu ovšem od 1. 1. 2023 k legislativní změně došlo. Lhůta pro odpověď plátce na výzvu ke změně, doplnění nebo potvrzení původně tvrzených údajů v kontrolním hlášení (pokud byla doručena do datové schránky a nebyla doručena fikcí) se prodloužila z původních 5 dnů na 17 dnů. Zároveň došlo v případě některých subjektů (fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným, které mají jednoho společníka, který je fyzickou osobou) ke snížení pokuty na polovinu z 30 000 Kč na 15 000 Kč (zdejší soud si je vědom toho, že tato druhá změna se situace žalobce nedotýká).

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

54/2023

30. Pokyn GFŘ-D-29 upravuje ospravedlnitelné důvody prominutí pokut v případě prvních pochybení od 2. 3. 2017 (ve znění jeho dodatku č. 1), na pokuty dle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH se vůbec nevztahuje. V oddílu II.3.A. je kromě důvodu č. 12 uveden také důvod č. 11, podle něhož má daňový subjekt možnost obecného prominutí dvou pochybení vztahujících se k plnění povinností u kontrolního hlášení a zakládajících vznik pokuty dle § 101h odst. 1 písm. b) – d) zákona o DPH v prvním roce účinnosti úpravy kontrolního hlášení (2016). Do roku 2022 pak pokyn obsahoval obdobná časová omezení jako u důvodu č. 12 („generální pardon“ jednoho pochybení, kterého se dovolává žalobce) také u důvodů č. 15 a č. 16 (specifické situace u pokut podle § 101h odst. 1 písm. b) – d) zákona o DPH, pokud je předmětné kontrolní hlášení podáno nejpozději 5. pracovní den po uplynutí stanovené lhůty). U těchto dvou důvodů Generální finanční ředitelství v roce 2023 časové omezení úplně opustilo – důvody se dle pokynu vztahují na pochybení počínaje rokem 2016 a v následujících kalendářních letech. Jiné řešení v případě důvodu č. 12 a neprodloužení období pro obecné prominutí prvního pochybení v případě pokuty dle § 101h odst. 1 písm. b) – d) zákona o DPH tedy zjevně nebylo neúmyslným nedopatřením.
31. Změna pokynu (resp. přesněji řečeno, neprovedení změny, kterou žalobce očekával) v nynější věci nebyla výslovně odůvodněna. Odůvodnění nicméně není povinnou součástí interní směrnice (pokyn GFŘ-D-29 ostatně ani není předmětem nynějšího přezkumu), žalobce k této otázce ve své žádosti nic neuvedl (proto ani nebylo povinností žalovaného v tomto směru reagovat) a jak již bylo řečeno, pro zdejší soud je z hlediska legitimního očekávání žalobce podstatné, že časové omezení obecného prominutí pokuty za první pochybení týkající se nově zavedené právní úpravy kontrolního hlášení nepostrádá smysl a není excesem.

V. Závěr a náklady řízení

32. Ze shora uvedených důvodů zdejší soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 s. ř. s. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

54/2023

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 23. května 2024

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.