



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka, ve věci

žalobkyně: **LMTS, s. r. o.**, IČO 03553400
sídlem Lidická tř. 179/47, 370 01 České Budějovice
zastoupená společností Censitio, s. r. o., IČO 24774219
sídlem Ratajova 1113/8, 148 00 Praha

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**
sídlem Mánesova 1803/3a, 371 87 České Budějovice

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2024, čj. 1509128/24/2201-51523-307649,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2024, čj. 1509128/24/2201-51523-307649, **se ruší**
a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Za správnost vyhotovení: Bc. V. L.

- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **11 228 Kč** do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný vydal podle § 250 odst. 6 a § 145a daňového řádu platební výměry, jimiž žalobkyni uložil pokuty za opožděné tvrzení k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“):
 - platebním výměrem ze dne 16. 6. 2023, čj. 1536711/23/2201-51521-307649, pokutu ve výši 14 253 Kč, za období duben 2023,
 - platebním výměrem ze dne 7. 9. 2023, čj. 1856336/23/2201-51521-307649, pokutu ve výši 144 520 Kč, za období leden 2023,
 - platebním výměrem ze dne 7. 9. 2023, čj. 1856343/23/2201-51521-307649, pokutu ve výši 300 000 Kč, za období únor 2023
 - platebním výměrem ze dne 7. 9. 2023, čj. 1856350/23/2201-51521-307649, pokutu ve výši 10 895 Kč, za období březen 2023,
 - platebním výměrem ze dne 7. 9. 2023, čj. 1856362/23/2201-51521-307649, pokutu ve výši 14 861 Kč, za období červen 2023,
 - platebním výměrem ze dne 22. 1. 2024, čj. 79507/24/2201-51523-307649, pokutu ve výši 8 723 Kč, za období říjen 2023,
 - platebním výměrem ze dne 28. 5. 2024, čj. 1199115/24/2201-51523-307649, pokutu ve výši 45 784 Kč, za období listopad 2023,
 - platebním výměrem ze dne 28. 5. 2024, čj. 1199128/24/2201-51523-307649, pokutu ve výši 300 000 Kč, za období prosinec 2023,
 - platebním výměrem ze dne 28. 5. 2024, čj. 1199136/24/2201-51523-307649, pokutu ve výši 99 849 Kč, za období leden 2024,
 - platebním výměrem ze dne 28. 5. 2024, čj. 1199152/24/2201-51523-307649, pokutu ve výši 2 884 Kč, za období únor 2024.
2. Žádostí ze dne 31. 7. 2024 se žalobkyně po žalovaném domáhala prominutí uložených pokut. Tuto svou žádost zdůvodnila tím, že k opožděným podáním daných daňových přiznání nedošlo z důvodu nedbalosti žalobkyně, ale v důsledku selhání externí účetní společnosti, která měla na základě generální plné moci zajišťovat vedení účetní a daňové agendy žalobkyně, tedy včetně podávání daňových přiznání. Uvedená účetní společnost žalobkyni nepředávala výzvy žalovaného ani informace o vzniklých povinnostech. Žalobkyně tedy nevěděla o porušování jejích daňových povinností, přičemž s odkazem na metodický pokyn Generálního finančního ředitelství GFR D-47 požádala o částečné prominutí uložených pokut.

3. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím žádost zamítl. Poukázal na to, že žalobkyně opakovaně nepodávala přiznání k DPH a opožděně podala vyúčtování daně ze závislé činnosti za rok 2023, přičemž ke splnění těchto povinností ji vždy vyzval. To naplnilo vylučující podmínku dle § 259c odst. 2 daňového řádu, která vylučuje možnost prominutí pokuty bez ohledu na další okolnosti případu.

II. Žaloba

4. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 16. 10. 2024 žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích.
5. Žalobkyně namítá, že žalovaný v rozporu s ustálenou judikaturou dovodil existenci vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu, tj. podmínky, která vylučuje možnost prominutí uložené daně či jejího příslušenství (konkrétně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, čj. 2 Afs 62/2017-37, č. 3636/2017 Sb. NSS, a na usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 26. 1. 2021, čj. 1 Afs 236/2019-83, č. 4141/2021 Sb. NSS). Dle zmíněných rozhodnutí se při posouzení splnění uvedené podmínky nebere v úvahu porušení daňových předpisů, které je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá. Ve svém posouzení však žalovaný bral v úvahu nesplnění povinností žalobkyně ve zdaňovacích obdobích, pro které žalobkyně žádala o prominutí pokut. V této souvislosti žalobkyně rovněž namítá, že z její strany nedošlo k naplnění hypotézy § 259c odst. 2 daňového řádu, tedy že nebyl splněn požadavek opakovaného porušení daňových předpisů. Jediným porušením daňových předpisů žalobkyní, které nebylo předmětem žádosti o prominutí pokuty a zároveň bylo uvedeno v napadeném rozhodnutí, je pozdní podání vyúčtování daně ze závislé činnosti za rok 2023.
6. Další námitka žalobkyně spočívá v tom, že žalovaný fakticky žádost žalobkyně o prominutí uložených pokut odmítl, aniž by ve smyslu § 259aa odst. 2 daňového řádu vyhodnotil, zda k daným prodlením došlo z ospravedlnitelných důvodů či nikoliv.
7. Žalobkyně rovněž namítá, že její žádost o prominutí uložených pokut se týkala rovněž nesplnění jejích povinností ve zdaňovacích obdobích březen 2024 a duben 2024. Žalobkyni není zřejmé, z jakého důvodu nejsou uvedena v úvodu napadeného rozhodnutí ve výčtu platebních výměrů, na základě kterých byly žalobkyni uloženy pokuty.
8. Žalobkyně navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření nejprve shrnul obsah žaloby a vymezil předmět sporu. V daném případě se žalovaný v rámci meritorního posouzení věci věnoval především otázce toho, zda došlo jednáním žalobkyně k naplnění tzv. vylučovací klausule ve smyslu § 295c odst. 2 daňového řádu.
10. Žalovaný zdůraznil, že institut prominutí pokuty je výjimečným dobrodiním, které má být případně poskytnuto z ospravedlnitelných důvodů, resp. na základě zákona. V této souvislosti odkázal na pokyn Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-58 k promíjení příslušenství daně (dále jen „pokyn č. GFŘ-D-58“), jenž blíže upravuje podmínky, na základě

kterých lze příslušenství daně prominout. Současně poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. 11. 2022, čj. 29 Af 103/2019-62, který aproboval postup dle pokynu č. GFŘ-D-58 při promíjení příslušenství daně, za předpokladu, že tento postup není v rozporu se zákonem.

11. Žalovaný poznamenal, že při postupu dle § 295c odst. 2 daňového řádu, dochází k aplikaci neurčitého právního pojmu „závažné porušení daňových nebo účetních předpisů“. Ve vztahu k tomuto pojmu odkázal na čl. III. 1. bodu 5. pokynu č. GFŘ-D-58, dle kterého lze za takové porušení považovat zejména opakované nepodání daňových tvrzení po výzvě správce daně. V souvislosti s uvedeným odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2024, čj. 6 Afs 212/2023-29, a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 6. 2023, čj. 63 Af 3/2023-27.
12. Ve vztahu k vlastnímu skutkovému hodnocení žalovaný konstatoval, že žalobkyně naplnila uvedenou podmínku tím, že vedle jednání, za něž jí byly uloženy pokuty, rovněž podala opožděně daňové přiznání k DPH za srpen 2023 a vyúčtování daně ze závislé činnosti za rok 2023, a to vždy po výzvách správce daně. Tím žalobkyně naplnila požadavek opakovanosti. Žalovaný zdůraznil, že uvedená porušení daňových předpisů, nejsou porušeními, které jsou skutkovým a právním základem uložení pokut (zdrojová jednání), o jejichž prominutí žalobkyně žádá. Žalovaný tedy nesouhlasí s tvrzeními žalobkyně, že mimo pokutami postihnutá jednání, porušila daňové předpisy pouze jednou, když nepodala vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za rok 2023.
13. V návaznosti na uvedené žalovaný odmítl námitku žalobkyně, že žalovaný vycházel z totožných porušení, která byla základem uložení pokut. Naopak dospěl k závěru, že v důsledku jednání žalobkyně došlo k závažnému porušení daňových povinností, čímž je dán důvod pro vyloučení možnosti prominutí příslušenství daně podle § 259c odst. 2 daňového řádu. Žalovaný tento postup považuje za zcela v souladu s relevantní judikaturou.
14. V reakci na námitku, že neposoudil ospravedlnitelnost důvodů porušení daňových povinností žalobkyně, žalovaný odkázal na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 236/2019-83. Dle uvedeného rozhodnutí má správní orgán před samotným správním uvážením ve věci prominutí penále posoudit, zda nebyla naplněna negativní podmínka stanovená v § 259c odst. 2 daňového řádu, tedy tzv. vylučovací klausule; pakliže dospěje k závěru, že daňový subjekt závažným způsobem porušil daňové předpisy, pak jakákoli úvaha o prominutí penále nepřipadá v úvahu. Žalovaný uzavřel, že s ohledem na naplnění uvedené vylučovací podmínky v dané věci se již nezabýval posouzením dalších okolností případu (zejména otázkou ospravedlnitelnosti prodlení žalobkyně či rozsahem případného prominutí).
15. Žalovaný dále uvedl, že judikatura správních soudů připouští i možnost, aby správce daně v rámci posuzování rozsahu prominutí příslušenství zohlednil při svém rozhodování také povahu, intenzitu či jiné okolnosti zdrojového jednání, které vznik příslušenství vyvolalo. Žalobce v dané věci celkem 12krát nepodal v daném termínu daňové přiznání.
16. Žalovaný dále k námitce žalobkyně týkající se nezahrnutí zdaňovacích období březen 2024 a duben 2024 do výroku napadeného rozhodnutí uvedl, že za tato jednání správce daně pokuty neuložil. Tedy jejich neuvedení ve výroku napadeného rozhodnutí bylo správné.

17. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Krajský soud ve věci rozhodl bez jednání dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
19. Žaloba je důvodná.
20. Předmětem sporu je posouzení toho, zda byly naplněny podmínky, které vylučují prominutí pokut uložených za porušení daňových povinností. Konkrétně pak, zda byl naplněn předpoklad toho, že došlo k porušení daňových povinností žalobkyně opakovaně. Mezi stranami není sporu o tom, že ze strany žalobkyně došlo k porušení daňových předpisů.
21. Ze správního spisu vyplynulo, že žalovaný jednotlivými platebními výměry uložil žalobkyni coby plátcí DPH za opožděné podání přiznání k DPH pokuty. Uvedené platební výměry se vztahovaly k opožděním přiznáním v těchto měsících: leden, únor, březen, duben, červen, říjen, listopad, prosinec roku 2023 a leden a únor roku 2024. Ve všech uvedených obdobích byla žalovaný žalobkyni vyzval k podání daňového přiznání.
22. Ze správního spisu dále vyplynulo, že žalovaný rovněž vyzval žalobkyni výzvou ze dne 5. 10. 2023, k podání přiznání k DPH za měsíc srpen 2023 (doručena dne 6. 10. 2023) a dále výzvou ze dne 7. 5. 2024 k podání vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2023 (doručeno 9. 5. 2024). Ze správního spisu nebylo zjištěno, že by za uvedená pozdní podání žalovaný vydal platební výměry, kterými by žalobkyni uložil pokutu.
23. Žalobkyně dále k žalobě doložila platební výměry, kterými jí žalovaný uložil pokuty i za opožděně podaná přiznání k DPH za období březen a duben roku 2024. Tyto však nejsou součástí správního spisu a nezmiňuje je ani žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí.
24. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně, že žalovaný při posouzení podmínek pro prominutí pokut uložených žalobkyni, potažmo posouzení zda, ze strany žalobkyně došlo k opakovanému porušení daňových povinností, bral v úvahu nesplnění povinností žalobkyně ve zdaňovacích obdobích, pro které žalobkyně žádala o prominutí pokut, tedy tzv. zdrojové jednání. Dospěl přitom k závěru, že rozhodnutí žalovaného je v tomto ohledu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
25. Podle § 259aa odst. 1 daňového řádu platí, že „[d]aňový subjekt je 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.“ Dále dle odst. 2 téhož ustanovení platí, že: „[s]právce 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.“
26. Podle § 259c odst. 2 daňového řádu platí, že: „[p]rominutí 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.“

27. Správci daně vyplývá z § 259aa odst. 2 daňového řádu možnost, nikoliv povinnost, prominutí pokuty, a to na základě jeho správního uvážení. To je nicméně omezeno v § 259c odst. 2 daňového řádu, které vylučuje možnost prominutí pokuty v situaci, kdy nastaly podmínky tzv. vylučovací klausule. Pakliže je tato vylučovací klausule naplněna, k prominutí pokuty nemůže dojít. Z uvedených ustanovení lze dovodit, že před samotným posouzením toho, zda správní orgán přistoupí k prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně, musí zkoumat, zda nedošlo k naplnění uvedené vylučovací klausule, tj. podmínek dle § 259c odst. 2 daňového řádu. To potvrdil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora citovaném usnesení čj. 1 Afs 236/2019-83, když konstatoval, že „[n]ež se správce daně vůbec ke správnímu uvážení ve věci prominutí penále dostane, je povinen zkoumat, zda není naplněna negativní podmínka (vylučovací klausule) stanovená v § 259c odst. 2 daňového řádu.“ Uvedené rozhodnutí je v principu aplikovatelné i na nyní projednávanou věc, jakkoli v něm skutkově šlo o otázku prominutí penále.
28. Žalovaný se tedy správně zabýval nejprve tím, zda došlo k naplnění vylučovací klausule, jinými slovy řečeno, zda v § 259c odst. 2 daňového řádu předpokládaném období, porušila žalobkyně závažným způsobem daňové či účetní předpisy. Obsahu pojmu porušení „závažným způsobem“ se věnuje čl. III. 1. pokynu č. GFŘ-D-58. Ten v bodě 5. za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů považuje i situace, kdy osoba „[z]ávažně 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.“ Nejvyšší správní soud použití pokynu při výkladu uvedeného neurčitého právního pojmu aproboval například v rozsudku ze dne 20. 10. 2023, čj. 3 Afs 82/2022-90.
29. V obecné rovině platí, že při posouzení opakovanosti, tj. toho, zda ze strany daňového subjektu v předmětném období byly porušeny daňové povinnosti nejméně dvakrát, má být nejprve třeba stanoveno rozhodné období, resp. rozhodný okamžik od kterého se uvažuje oněch dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Tento rozhodný okamžik je upraven poslední větou čl. III. 1. bod 5. pokynu č. GFŘ-D-58, kde se uvádí, že „[r]ozhodným okamžikem pro hodnocení je den následující po zákonem stanoveném dni pro podání posledního daňového tvrzení, k jehož podání byla osoba správcem daně následně vyzvána.“ V návaznosti na uvedené má dojít k identifikaci tzv. zdrojové jednání, které nemá být pro posouzení opakovanosti uvažováno.
30. Pokud jde o stanovení rozhodného období, tak se žalovaný v napadeném rozhodnutí omezil pouze na konstatování závažného porušení daňových předpisů v posledních 3 letech, přičemž stanovení opakovanosti porušení ve smyslu pokynu, tedy vymezení období dvanácti po sobě jdoucích měsíců se v napadeném rozhodnutí nevěnoval. Jeho rozhodnutí tedy neobsahuje přezkoumatelnou úvahu o tom, za jaké období opakovanost porušení žalobkyniných povinností posuzoval.
31. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalovaný při posouzení existence podmínek dle § 259c odst. 2 daňového řádu, vychází z výzev k podání přiznání k DPH a rovněž z výzvy k vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2023. Žalovaný se omezuje toliko na výčet výzev, které adresoval žalobkyni, nicméně nerozlišuje

mezi výzvami (porušeními), na která se vztahuje vylučovací klausule, tj. která jsou zdrojovými jednáními a mezi výzvami (porušeními), na které lze nahlížet z hlediska opakovanosti. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí spokojil s prostým konstatováním, že byla naplněna vylučující podmínka dle § 259c odst. 2 daňového řádu. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevěnuje rozlišení jednotlivých porušení z hlediska zdrojového jednání, potažmo z hlediska opakovanosti porušení. Svůj závěr tak činí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

32. Tento nedostatek žalovaný nemůže zhojit ve vyjádření k žalobě (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2020, čj. 1 Afs 68/2020-31).
33. S ohledem na závěr o nepřezkoumatelnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí, se krajský soud dalšími námitkami žalobkyně nezabýval.

V. Závěr a náklady řízení

34. Pro konstatovanou vadu krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
35. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl dle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
36. Pokud jde o procesně úspěšnou žalobkyni, jsou její náklady řízení následující:
 - 3 000 Kč za soudní poplatek za žalobu,
 - 2 × 3 100 Kč coby odměna za zastupování za dva úkony právní služby (převzetí a příprava věci a sepsání žaloby) dle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024,
 - 2 × 300 Kč coby paušální náhrada hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024,
 - DPH ve výši 1 428 Kč.
37. Za žalobkyní uplatňované úkony vyjádření k výzvě soudu a replika na vyjádření žalovaného krajský soud odměnu nepřiznal, neboť uvedené úkony žalobkyně dle soudního spisu neučinila. Má-li snad žalobkyně v případě vyjádření k výzvě soudu na mysli vyčíslení nákladů, v němž zároveň vyjádřila souhlas s rozhodnutím bez jednání, nejedná se o podání ve věci samé, ani jiný úkon podřaditelný pod některou z položek § 11 odst. 1 a 2 advokátního tarifu nebo úkon jim podobný.
38. Celkové náklady žalobkyně tedy činí částku 11 228 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce
39. Žalovaný, který neměl v soudním řízení úspěch, nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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

České Budějovice 16. června 2026

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Bc. V. L.