



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Jakuba Camrdu v právní věci žalobce: **S. E.**, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 30. 5. 2019, č. j. 65 Af 44/2018 - 30,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 30. 5. 2019, č. j. 65 Af 44/2018 - 30, **se ruší**.
- II.** Rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 28. 5. 2018, č. j. 1264083/18/3109-50521-803442, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 24 456 Kč do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2018, č. j. 1264083/18/3109-50521-803442. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl žádost stěžovatele o prominutí pokuty ve výši 2 430 000 Kč za neoznámení osvobozeného příjmu podle § 38w odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[2] Žalovaný z úřední činnosti zjistil, že stěžovatel převedl na základě smlouvy o převodu podílů podepsané stěžovatelem dne 30. 6. 2016 svůj 90 % podíl ve společnosti EVJÁK, s. r. o.

na společnost SUEZ Využití zdrojů a. s. (dnes SUEZ CZ a. s.) za úplatu ve výši 24 300 000 Kč. V souladu s § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů je příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci osvobozen od daně z příjmů fyzických osob. Podle § 38v odst. 1 téhož zákona má však poplatník daně z příjmů fyzických osob povinnost oznámit správci daně obdržení příjmu do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel, přesahuje-li tento příjem částku 5 mil. Kč. Jelikož stěžovatel svou oznamovací povinnost nesplnil, vyzval jej žalovaný k podání oznámení o osvobozených příjmech v náhradní lhůtě 15 dnů. Stěžovatel v určené náhradní lhůtě oznámení podal. Následně žalovaný platebním výměrem ze dne 25. 4. 2018, č. j. 952054/18/3109-50521-803442, uložil stěžovateli pokutu ve výši 2 430 000 Kč, tj. ve výši 10 % z částky neoznámeného příjmu.

[3] Dne 9. 5. 2018 požádal stěžovatel o prominutí pokuty. V žádosti uvedl, že v posledních třech letech žádným způsobem neporušil daňové a účetní předpisy. Současně uvedl, že je u něj dán ospravedlnitelný důvod, na základě kterého má žalovaný uloženou pokutu prominout. Konkrétně uvedl, že se od poloviny roku 2016 prudce zhoršil jeho zdravotní stav. V krátké době byl dvakrát hospitalizován a mnohokrát ambulantně vyšetřován v nemocnicích v Šumperku, Olomouci i Brně. Trpí chronickým selháním ledvin a je nucen třikrát týdně podstupovat 4,5hodinovou hemodialyzační léčbu, což je pro něj jak časově, tak psychicky velmi náročné. K žádosti doložil lékařskou zprávu ze dne 7. 5. 2018, která tvrzení o jeho špatném zdravotním stavu potvrdila. Dne 21. 5. 2018 svou žádost doplnil; v tomto doplnění dále popsal, jaká příkoří mu s ohledem na jeho zdravotní stav vznikají.

[4] Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že stěžovatel sice neporušil v posledních třech letech závažným způsobem daňové nebo účetní předpisy, což by podle § 259c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), prominutí pokuty jakožto příslušenství daně zcela vylučovalo. Současně však uvedl, že není naplněn tzv. ospravedlnitelný důvod, jehož existenci zákon o daních z příjmů pro prominutí pokuty nezbytně předpokládá. Ospravedlnitelným důvodem mohou být pouze výjimečné případy, které jsou omluvitelné a díky kterým neoznámení osvobozeného příjmu představuje z materiálního hlediska prohrěšek spíše formalistický. Při posuzování ospravedlnitelného důvodu vychází žalovaný z pokynu Generálního finančního ředitelství ze dne 28. 6. 2016, č. j. 87722/16/7100-10111-010509 (dále jen „pokyn GFŘ-D-28“). Tento pokyn konkretizuje čtyři ospravedlnitelné důvody, přičemž jedním z nich je také nepříznivý zdravotní stav, který vznikl v kalendářním roce, ve kterém má poplatník povinnost oznámit osvobozené příjmy, a který mu zabránil splnit jeho oznamovací povinnost. Skutečnosti tvrzené stěžovatelem však tento ospravedlnitelný důvod nenaplnují. Zdravotní důvody stěžovatele nepředstavují překážku trvalého charakteru, která by fakticky bránila úkon (oznámení osvobozeného příjmu) učinit. Nešlo ani o náhlou překážku, pro kterou by v zákonné lhůtě stěžovatel nebyl schopen úkon učinit (např. náhlá nemoc či úraz). Stěžovatel současně nevysvětlil, proč byl schopen osvobozený příjem oznámit po výzvě žalovaného, když se jeho zdravotní stav nezměnil, ani to, proč byl schopen své ostatní povinnosti vůči žalovanému plnit, avšak osvobozený příjem neoznámil. Žalovaný proto žádost stěžovatele o prominutí pokuty zamítl (viz výše).

II. Rozhodnutí krajského soudu

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, ve které namítal, že ospravedlnitelné důvody uvedené v pokynu GFŘ-D-28 jsou stanoveny selektivně a nemají oporu v zákoně. Ospravedlnitelné důvody mají být hodnoceny s ohledem na individuální okolnosti případu, proto nemohou být stanoveny taxativně. Porušení, kterého se stěžovatel dopustil, je s ohledem na jeho zdravotní problémy naprosto omluvitelné a pro sankcionování takto vysokou pokutou není dán jakýkoli racionální důvod. Žalovaný zcela opomněl hodnotit

pokračování

materiální stránku, závažnost jednání a přiměřenost uložené pokuty. Jelikož zákon výši pokuty stanovuje fixně, měl se žalovaný přiměřeností zabývat právě v řízení o jejím prominutí.

[6] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že žalovaný jasně sdělil, z jakých kritérií při rozhodování o žádosti o prominutí pokuty vycházel, tato kritéria popsal, zabýval se jimi a následně podrobně hodnotil i jednotlivé okolnosti daného případu. Hodnotil zdravotní stav stěžovatele a vysvětlil, proč nepovažuje dlouhodobé zhoršování zdravotního stavu za důvod pro prominutí pokuty. Hodnotil i další okolnosti, konkrétně to, že stěžovatel ostatní daňové povinnosti bez problémů plnil. Žalovaný tak vyslovil přezkoumatelnou úvahu a sdělil konkrétní důvod, proč pokutu neprominul. Dále krajský soud připomněl, že zákon o daních z příjmů stanoví přesný způsob výpočtu pokuty. Žalovaný proto neměl možnost uložit pokutu nižší. Jelikož nepovažoval skutečnosti tvrzené stěžovatelem za ospravedlnitelné důvody, nemohl přistoupit k celkovému ani částečnému prominutí pokuty. Prominutí je přitom výjimečným institutem, který slouží ke zhojení situace, kdy daňový subjekt z objektivních důvodů nemohl oznámit osvobozené příjmy. Stěžovatel je však i přes svůj nepříznivý zdravotní stav činný jako podnikatel a kontinuálně plnil a plní své daňové povinnosti. Žalobu stěžovatele proto krajský soud podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Rozhodnutí krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností. Namítal, že krajský soud neprávne posoudil ospravedlnitelné důvody, pro které je možné pokutu prominout. Žalovaný aplikoval § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů pouze zdánlivě, fakticky totiž vyšel pouze z pokynu GFŘ-D-28. V projednávaném případě však bylo stěžejní, zda se závažné projevy nemoci u stěžovatele projevovaly v době, ve které měl podat oznámení o osvobozených příjmech, a zda mu svou intenzitou znemožňovaly jeho včasné podání. Není tak podstatné, kdy nemoc propukla, resp. že se tak stalo již před tím, než vznikla stěžovateli povinnost osvobozené příjmy oznámit. Vždy musí být zohledněny individuální okolnosti každého případu. Znovu zopakoval, že se žalovaný při posuzování žádosti stěžovatele vůbec nezabýval materiální stránkou věci a neposuzoval závažnost jednání ve vztahu k přiměřenosti uložené pokuty. Neumožňuje-li zákon uložit pokutu nižší, měl žalovaný zohlednit všechny okolnosti případu při rozhodování o žádosti o její prominutí. I při ukládání pokuty je třeba respektovat standardy plynoucí z Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Listiny základních práv a svobod, tj. dbát i na přiměřenost sankce. Dále stěžovatel namítal, že žalovaný v průběhu řízení nežádal vysvětlení, proč nebyl stěžovatel schopen splnit oznamovací povinnost, když své ostatní daňové povinnosti plnil řádně. Své pochybnosti uvedl až v rozhodnutí, kterým žádosti o prominutí pokuty nevyhověl; tím však stěžovateli upřel možnost rozptýlovat pochybnosti v průběhu řízení. Plnění jiných daňových povinností pak má být podle stěžovatele hodnoceno jako polehčující okolnost.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Zdůraznil, že žádost o prominutí pokuty je dispozitivní úkon stěžovatele, bylo proto zcela na něm, aby uvedl veškeré relevantní skutečnosti již v samotné žádosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Podstatou kasační stížnosti je posouzení otázky, zda zdravotní stav stěžovatele mohl a měl být považován za důvod, pro který bylo možné s přihlédnutím k okolnostem daného případu pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu zcela nebo zčásti prominout (tj. zda se jedná o ospravedlnitelný důvod ve smyslu § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů).

[12] Zákon o daních z příjmů v § 38v odst. 1 stanoví, že obdrží-li poplatník daně z příjmů fyzických osob příjem, který je od daně osvobozen a který je vyšší než 5 mil. Kč, je poplatník povinen oznámit správci daně jeho obdržení do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel. Nepodá-li poplatník oznámení o osvobozených příjmech v uvedené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu. Výši pokuty pak zákon stanoví s ohledem na následný postup poplatníka daně. Splní-li poplatník povinnost po zákonem stanovené lhůtě, aniž by k tomu byl vyzván, činí pokuta 0,1 % z částky neoznámeného příjmu [§ 38w odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů]. V případě splnění povinnosti v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl vyzván, činí pokuta 10 % z částky neoznámeného příjmu [§ 38w odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů]. Nesplní-li poplatník tuto povinnost ani v náhradní lhůtě, činí pokuta 15 % z částky neoznámeného příjmu [§ 38w odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů].

[13] V nyní projednávané věci splnil stěžovatel svou povinnost oznámit osvobozený příjem v náhradní lhůtě, kterou mu žalovaný určil ve výzvě k podání oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob v délce 15 dnů. Následně proto správce daně uložil stěžovateli pokutu podle § 38w odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve výši 10 % z částky neoznámeného příjmu, tj. ve výši 2 430 000 Kč, neboť celkový příjem stěžovatele z převodu podílu činil 24 300 000 Kč.

[14] V souladu s § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů „*může správce daně 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.*“

[15] Z formulace citovaného ustanovení je zřejmé, že zákonodárce zde zkombinoval neurčitý právní pojem („*důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*“) a správní uvážení („*správce daně může*“). Správní orgán tedy musí nejprve posoudit, zda je naplněn neurčitý právní pojem. Shledá-li, že tomu tak je, přistoupí ke správnímu uvážení.

[16] Pokud jde o výklad neurčitých právních pojmů, Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011 - 154, č. 3073/2014 Sb. NSS, vyslovil, že závěr správního orgánu týkající se výkladu neurčitého právního pojmu a jeho aplikace na zjištěný skutkový stav podléhá soudnímu přezkumu v rámci námitek uplatněných v žalobě v plném rozsahu. Neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat; jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Výsledkem vyhodnocení konkrétního neurčitého právního pojmu je následně závěr, který nemá alternativu. Jinak řečeno, dospěje-li správní orgán k závěru, že neurčitý právní pojem byl naplněn, je povinen rozhodnout tak, jak daná norma, která v sobě neurčitý právní pojem obsahuje, předpokládá.

[17] V nyní projednávaném případě jde o situaci do jisté míry specifickou, neboť zákonodárce zkombinoval neurčitý právní pojem se správním uvážením. Dojde-li tedy k naplnění neurčitého právního pojmu („*důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*“), neznamená to, že správní orgán musí pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu automaticky prominout. Naopak, na řadu se dostává správní uvážení, které umožňuje správnímu orgánu posoudit, zda

pokračování

pokutu zcela nebo zčásti promine, či nikoli. Toto správní uvážení pak rovněž podléhá soudnímu přezkumu, avšak pouze do té míry, zda správní orgány při své úvaze nevybočily z mezí a hledisek stanovených zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2003, č. j. 5 A 139/2002 - 46, č. 416/2004 Sb. NSS).

[18] Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že skutečnosti tvrzené stěžovatelem nenaplnily neurčitý právní pojem, tj. konstatoval, že se nejedná o důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu považovat za ospravedlnitelný. Závěry žalovaného poté potvrdil i krajský soud. Nejvyšší správní soud má však na rozdíl od žalovaného a krajského soudu za to, že v případě stěžovatele byl ospravedlnitelný důvod dán.

[19] Ospravedlnitelné důvody pro nesplnění povinnosti oznámit osvobozený příjem mají představovat výjimečné případy, které jsou z lidského hlediska omluvitelné a které ve svém důsledku způsobují, že nesplnění oznamovací povinnosti představuje prohřešek spíše formalistický, jak správně uvedl žalovaný a jak je také uvedeno v důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon o daních z příjmů a další související zákony a který povinnost oznamovat osvobozené příjmy zakotvil [viz sněmovní tisk č. 252/0, důvodová zpráva, II. zvláštní část, k bodu 257 (§ 38v a 38w), 7. volební období, 2013 – 2017, digitální repozitář, www.psp.cz.]. Dobrodiní spočívající v prominutí pokuty nemá svědčit těm, kteří oznamovací povinnost nedodrželi v důsledku vlastní liknavosti či nezodpovědnosti, ba dokonce úmyslným jednáním. Přestože se jedná o oznámení příjmů, které jsou od vlastní daně z příjmů fyzických osob osvobozeny, zákon zakotvuje oznamovací povinnost, kterou je potřeba dodržovat a kterou nelze vnímat pouze jako možnost, zda poplatník příjmy osvobozené od daně oznámí či nikoli. Tuto povinnost proto nelze vykládat v tom smyslu, že by se jednalo o variantu, kterou si poplatník daně dobrovolně zvolí s tím, že se dopředu spolehne na to, že mu její nesplnění bude bez dalšího prominuto. S takto předestřeným obecným hodnocením ospravedlnitelných důvodů proto Nejvyšší správní soud s žalovaným souhlasí.

[20] Na druhou stranu důvody, které zákon označuje za ospravedlnitelné a pro které je následně možné uloženou pokutu zcela nebo zčásti prominout, zákon blíže nespecifikuje. Zcela záměrně zde zákonodárce zakotvil právě neurčitý právní pojem, který správním orgánům umožní reagovat na konkrétní okolnosti jednotlivých případů za současného dodržení smyslu právní úpravy prominutí uložené pokuty. Z hlediska následného soudního přezkumu ve vztahu k výkladu neurčitého právního pojmu je metodický pokyn vydaný Generálním finančním ředitelstvím (tj. „*Pokyn GFŘ-D-28 k promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu*“ ze dne 28. 6. 2016, č. j. 87722/16/7100-10111-010509) nerozhodný. Podstatné je v tomto ohledu znění zákona, který však blíže jednotlivé ospravedlnitelné důvody nevymezuje. Zásadní je proto posouzení, zda skutečnosti tvrzené stěžovatelem bylo možné považovat za důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu považovat za ospravedlnitelný z hlediska prominutí uložené pokuty, tj. za důvod ve smyslu § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů, a to bez ohledu na to, jak tyto důvody vykládá vydaný metodický pokyn.

[21] Stěžovatel v žádosti o prominutí pokuty uvedl, že se jeho zdravotní stav od poloviny roku 2016 prudce zhoršil. Doložil také lékařskou zprávu, ze které vyplývá, že trpí chronickým selháním ledvin, třikrát týdně podstupuje hemodialyzační léčbu po dobu 4,5 hodiny a kvůli zdravotním komplikacím byl v průběhu roku 2017 kontraindikován k transplantaci ledviny nadřazeným transplantacním centrem Fakultní nemocnice Olomouc. Z této lékařské zprávy dále vyplývá, že stěžovatel byl trvale zařazen do dialyzačního programu z důvodu chronického selhání funkce ledvin dne 11. 5. 2016. Následující měsíc – konkrétně dne 30. 6. 2016 pak podepsal stěžovatel smlouvu, kterou převedl svůj podíl ve společnosti EVJÁK s. r. o. Je tedy evidentní, že v době převodu podílu stěžovatel trpěl vážnými zdravotními potížemi, kvůli kterým musel podstupovat třikrát týdně dialýzu po dobu 4,5 hodiny a které mu zcela nepochybně značně komplikovaly

každodenní život. Tyto potíže přitom netrvaly pouze v době převodu podílu, ale zcela určitě trvaly během celé lhůty k podání oznámení o osvobozených příjmech, neboť lékařská zpráva, kterou stěžovatel k žádosti doložil, je datována dnem 7. 5. 2018, a velmi pravděpodobně trvají dodnes, neboť stěžovatelovo onemocnění spočívá v chronickém selhání funkce ledvin, přičemž k transplantaci byl kontraindikován (viz výše). Je proto podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu zcela pochopitelné, že stěžovatel v době, kdy trpěl takovými potížemi, které rozhodně nelze srovnávat s běžnými nemocemi či úrazy, upřednostnil před plněním svých administrativních povinností vůči správci daně (žalovanému) péči o sebe a svůj zdravotní stav. Takto závažné zdravotní potíže by nepochybně významným způsobem zasáhly a limitovaly každého člověka. Uvedené zdravotní problémy proto s ohledem na všechny okolnosti případu je možné považovat za ospravedlnitelný důvod ve smyslu § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů. Ostatně, zdravotní důvody jakožto ospravedlnitelný důvod předpokládá také pokyn GFR-D-28, na který žalovaný ve svém rozhodnutí odkazoval. Zásadní přitom je, že stěžovatel doložil k tvrzeným skutečnostem lékařskou zprávu. Jím tvrzené skutečnosti jsou tak podloženy a mají oporu ve spise. Dlužno také dodat, že žalovaný zdravotní potíže stěžovatele, kterého ho zcela jistě zásadně omezovaly v běžném způsobu života, nijak nevyvrátil.

[22] Nejvyšší správní soud tímto povinnost oznámit osvobozené příjmy nijak nezlehčuje. Tuto povinnost nelze považovat za bagatelní a ryze formální. Přestože jde o povinnost oznamovat příjmy, které jsou od samotné daně z příjmů fyzických osob osvobozeny, a význam této povinnosti tak není primárně fiskální povahy, jde o opatření, které vede k větší transparentnosti majetkových transakcí a které může pomoci podpořit boj proti daňovým únikům (srov. shora zmíněnou zvláštní část důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb.) Nejvyšší správní soud má však za to, že se v nyní projednávaném případě s ohledem na všechny okolnosti případu o ospravedlnitelný důvod jedná.

[23] Pokud jde o plnění jiných daňových povinností (tj. podávání řádných daňových přiznání), na které v rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prominutí pokuty poukazoval žalovaný, tyto skutečnosti jsou z hlediska samotného naplnění tzv. ospravedlnitelného důvodu irelevantní. Jelikož má však žalovaný pro zvážení těchto okolností prostor následně při samotném správním uvážení (tj. při uvážení, zda uloženou pokutu promine a v jaké výši), považuje Nejvyšší správní soud za korektní vyjádřit se k rozdílné povaze těchto daňových povinností.

[24] Povinnost podat daňové přiznání na daň z příjmů fyzických osob představuje takovou povinnost, kterou drtivá většina ekonomicky aktivních obyvatel plní pravidelně každý rok, a která je tak v povědomí společnosti obecně zafixována. Naproti tomu však lze říci, že oznamování osvobozených příjmů, které přesáhly částku 5 mil. Kč, takto běžné zpravidla není; navíc k zavedení daně oznamovací povinnosti včetně pokuty za její nesplnění, došlo teprve s účinností od 1. 1. 2015, a sice novelou provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., jak již bylo uvedeno výše. V situaci, kdy se poplatníkovi daně zhorší zdravotní stav natolik, že je dokonce ohrožen na životě, lze opomenutí povinnosti, která je s ohledem na „běžné“ daňové povinnosti spíše výjimečná, jistě pochopit. A byť stěžovatel přesně netvrdil, ve kterých konkrétních termínech byl hospitalizován a kdy byl konkrétně v jednotlivých nemocnicích vyšetřován, doložil lékařskou zprávu, která jeho tvrzení o zdravotních problémech potvrdila. Podstupování dialýzy třikrát týdně v délce trvání 4,5 hodiny považuje Nejvyšší správní soud stejně jako stěžovatel za velmi psychicky i fyzicky vyčerpávající. Lze proto uzavřít, že opomenutí povinnosti podat oznámení o osvobozených příjmech nepředstavovalo v situaci stěžovatele pouhou liknavost či nezodpovědnost, jež by ospravedlnitelný důvod představovat nemohly. Stěžovatelovo opomenutí podat oznámení o obdržení osvobozeného příjmu považuje Nejvyšší správní soud za důsledek jeho dlouhodobě velmi špatného zdravotního stavu, což lze vzhledem k okolnostem případu považovat za plně pochopitelné.

pokračování

[25] Krajský soud měl při přezkumu napadeného rozhodnutí nejprve zkoumat, zda došlo k naplnění neurčitěho právního pojmu, resp. zda žalovaný tento neurčitý právní pojem s ohledem na konkrétní okolnosti případu správně interpretoval a aplikoval. Teprve poté mohl a měl přezkoumat, zda při správním uvážení žalovaný nevybočil z mezí a hledisek stanovených zákonem. Namísto toho však krajský soud pouze konstatoval, že žalovaný uvedl přezkoumatelnou úvahu, proč tvrzené skutečnosti nepovažoval za důvod, pro který je možné pokutu prominout. Zcela se tak vyhnul posouzení otázky, zda skutečnosti tvrzené stěžovatelem ospravedlnitelný důvod představovaly, či nikoli, přestože jde o otázku, která je s ohledem na výše citované usnesení rozšířeného senátu, č. j. 8 As 37/2011 - 154, ve správním soudnictví plně přezkoumatelná. Napadený rozsudek krajského soudu proto nemohl obstát.

[26] 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. Správní soudy mají za úkol posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. zda řádně a úplně zjistil skutkový stav, a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem (srov. shora citovaný rozsudek zdejšího soudu, č. j. 5 A 139/2002 - 46). Je proto plně v kompetenci žalovaného rozhodnout o tom, zda uloženou pokutu promine či nikoliv. Vzhledem k tomu, že zákon stanoví výši pokuty fixně, není při jejím ukládání prostor pro zohlednění přiměřenosti pokuty. 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 a *mutatis mutandis* též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2010, č. j. 1 As 9/2008 – 133, č. 2092/2010 Sb. NSS., podle něhož je třeba v rámci úvah o odpovídající intenzitě sankce přihlídnout v nezbytném rozsahu také k osobním a majetkovým poměrům pachatele, a to v případech, kdy takový požadavek vyplývá ze zákona anebo z ústavního pořádku. Smyslem a účelem institutu úplného či částečného prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu je korekce uložené pokuty ve výjimečných případech, kdy její výše s přihlídnutím k individuálním okolnostem věci a poměrům daňového subjektu neodpovídá zobecnitelné představě o adekvátnosti a spravedlnosti sankce.

V. Závěr a náklady řízení

[27] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu (výrok I.).

[28] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně s jeho zrušením může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytýkaných vad neměl jinou možnost, než zrušit rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2018, č. j. 1264083/18/3109-50521-803442, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (výrok II.).

[29] V dalším řízení je žalovaný vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu, který lze stručně shrnout následovně. 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.

[30] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s., pro řízení o kasační stížnosti ve spojení s § 120 s. ř. s. (výrok III.).

[31] Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Tyto náklady jsou tvořeny souhrnnou částkou 8000 Kč za soudní poplatky (za žalobu ve výši 3000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5000 Kč) a částkou připadající na zastoupení stěžovatele advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, a to jak v řízení před krajským soudem, tak v řízení před Nejvyšším správním soudem. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupce stěžovatele učinil ve věci 4 úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a 3 písemná podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], jimiž jsou žaloba, replika k vyjádření žalovaného a kasační stížnost. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy za jeden úkon právní služby připadá částka 3400 Kč. Vzhledem k tomu, že ve věci byly učiněny 4 úkony právní služby, náleží stěžovateli částka 13 600 Kč, zvýšená o DPH v sazbě 21 % na částku 16 456 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 24 456 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. července 2020

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu