



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobce: J. L.
zastoupen advokátem Jakubem Hlínou
se sídlem Plaská 614/10, 150 00 Praha 5- Malá Strana

proti
žalovanému: Finanční úřad pro Pardubický kraj
se sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2019, č. j. 386047/19/2804-50521-609654,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalovaný oznámil příslušnému policejnímu orgánu skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Příslušný policejní orgán prověřil skutečnosti uvedené v oznámení žalovaného a dospěl k závěru, že vše nasvědčuje tomu, že byl spáchán trestný čin a že jej spáchaly konkrétní osoby, a proto zahájil jejich trestní stíhání. Mezi trestně stíhanými byl i žalobce.

2. Dne 21. 3. 2018 obdržel žalovaný usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Pardubického kraje, Odboru hospodářské kriminality SKPV v Pardubicích, ze dne 22. 12. 2017, č. j. KRPE-46085-894/TČ-2016-170080 (dále též „usnesení o zahájení trestního stíhání“), jímž bylo (mimo jiné) zahájeno trestní stíhání žalobce pro zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) zák. č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též „trestní zákoník“), spáchaný ve spolupachatelství podle § 23 trestního zákoníku formou pokračujícího trestního činu podle § 116 trestního zákoníku, kterého se měl žalobce (společně se S. P. a M. K.) dopustit tím, že v období od dubna 2015 do června 2016 se záměrem snížit vědomě zákonnou daňovou povinnost (daň z přidané hodnoty) a současně tak získat majetkový prospěch především pro sebe, případně pro další dosud blíže neustanovené fyzické nebo právnické osoby, ve čtvrtletních zdaňovacích obdobích od druhého čtvrtletí 2015 do druhého čtvrtletí 2016 u Finančního úřadu pro Pardubický kraj podával v letech 2015 a 2016 nepravdivá čtvrtletní daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“), která byla odvislá od jím vědomě do jeho daňové evidence zaúčtovaných fiktivních¹ daňových dokladů za údajné dodávky 3D modelů vytvořených v programu Auto CAD od dodavatele, obchodní společnosti Calvinia, s.r.o., IČ 27510352, se sídlem Praha 10, Chudenická 1059/30, 102 00 (pozn. soudu – společnost byla 8. 3. 2019 vymazána z obchodního rejstříku), která již od ledna 2015 nevyvíjela žádnou obchodní činnost, a to ani v dané oblasti konstrukčních prací v programu Auto CAD, přičemž uvedené fiktivní daňové doklady byly žalobci předávány S. P. nebo M. K., kteří tyto daňové doklady sami, případně prostřednictvím dalších osob, nechali v Pardubicích či jinde vyhotovit s vědomím, že v nich uvedená plnění mezi společnostmi Calvinia, s. r. o., a žalobcem nikdy nebyla zrealizována a jsou toliko fiktivní, když jednotlivé takto vyhotovené daňové doklady byly opatřeny tzv. cesní klauzulí, kterou bylo žalobci jakožto odběrateli přikázáno poukazovat zde vyčíslené platby za neexistující (fiktivní) plnění na účet společnosti SIRLEN OPTIMAL LLC, se sídlem 160 GREENTREE DRIVE, Suite 101, City of Dover, County of Kent, 19904, DELAWARE, USA, která, ačkoli nebyla evidována u tuzemského správce daně, zde vystupovala jako tzv. faktoringová společnost vykonávající správu pohledávek svého klienta (společnost Calvinia, s.r.o.), přičemž jedinou osobou disponující s finančními prostředky na účtech SIRLEN OPTIMAL LLC – č.ú. 3824116309 (CZK), č.ú. 19-3824116309 (CZK), č.ú. 1916665293 (EUR), č.ú. 1926934223 (EUR) vedených u České spořitelny, a.s., byl právě M. K., který následně finanční prostředky poukazované na dané účty žalobcem (údajným odběratelem fiktivních konstrukčních prací) hotovostně vybíral a následně je předával S. P., aniž by byly vůbec zaneseny jako příjem – platby ve prospěch společnosti Calvinia, s. r. o., jakožto údajného dodavatele, když s takto vybranými finančními prostředky z účtů společnosti SIRLEN

¹ „Fiktivní plnění“, „fiktivní závazky“, „fiktivní obchod“, „fiktivní obchodní transakce“ atd. jsou ustálenou součástí pojmosloví daňového práva od počátku jeho novodobé existence v 90. letech minulého století, když postihují např. situaci, kdy daňový subjekt uplatňuje pro účely daně z příjmů takový výdaj, který nebyl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů (srov. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, č. 264/2004 Sb. NSS). Obdobně pro účely daně z příjmů o fiktivní transakci, která je kryta toliko fiktivní fakturou, lze hovořit tehdy, pokud daňový subjekt neprokázal, že jím deklarované transakce byly reálně uskutečněny (z nepřeberné judikatury Nejvyššího správního soudu lze zmínit např. rozsudek ze dne 8. 2. 2007, č. j. 7 Afs 207/2005 – 121, rozsudek ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 11/2006 – 61, nebo rozsudek ze dne 29. 11. 2006, č. j. 2 Afs 131/2006 – 64).

OPTIMAL LLC bylo naloženo S. P., případně M. K. dosud blíže nezjištěným způsobem, přičemž následně došlo žalobcem (údajným odběratelem) k uplatnění fiktivních daňových dokladů, údajně vystavených dodavatelem - společností Calvinia, s.r.o., v rámci nepravdivých daňových přiznání k DPH.

3. Shora popsáním postupem v

1. 2. čtvrtletí 2015 vylákali neoprávněně nadměrný odpočet DPH ve výši 90 852,72 Kč, který byl Finančním úřadem pro Pardubický kraj vyplacen dne 26. 8. 2015 na účet žalobce,
 2. 3. čtvrtletí 2015 vylákali neoprávněně nadměrný odpočet DPH ve výši ve výši 91 256 Kč, který byl Finančním úřadem pro Pardubický kraj vyplacen dne 25. 11. 2015 na účet žalobce, přičemž vlastní daňová povinnost měla činit 20 596,74 Kč,
 3. 4. čtvrtletí 2015 vylákali neoprávněně nadměrný odpočet DPH ve výši 112 737,10 Kč, který byl Finančním úřadem pro Pardubický kraj vyplacen dne 24. 2. 2016 na účet žalobce,
 4. 1. čtvrtletí 2016 vylákali neoprávněně nadměrný odpočet DPH ve výši 70 958,16 Kč, který byl Finančním úřadem pro Pardubický kraj vyplacen dne 25. 5. 2016 na účet žalobce,
 5. 2. čtvrtletí 2016 vylákali neoprávněně nadměrný odpočet DPH ve výši 44 210,46 Kč, který byl Finančním úřadem pro Pardubický kraj vyplacen dne 24. 8. 2016 na účet žalobce.
4. Celkem tak žalobce, S. P. a M. K. měli ve čtvrtletních zdaňovacích obdobích od dubna 2015 do června 2016 jménem žalobce vylákat neoprávněně nadměrný odpočet DPH ve výši 410 014,44 Kč a snížit daňovou povinnost o 20 596,74 Kč (celková škoda 430 611,18 Kč).
5. Žalovaný následně provedl u žalobce vyhledávací činnost ve smyslu § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), přičemž zjistil, že žalobce od dubna 2015 do června 2016 vědomě snižoval jako plátce DPH svou zákonnou povinnost a současně tak získal majetkový prospěch především pro sebe, případně pro další dosud blíže neustanovené osoby. Žalovaný se proto rozhodl, že u žalobce provede daňovou kontrolu a za tím účelem kontaktoval jeho zástupce. Než však byl termín kontroly dohodnut, začal žalobce podávat dodatečná daňová přiznání za předmětná zdaňovací období s poznámkou, že mu byla doručena výzva žalovaného k doložení celé řady podkladů týkajících se daně z příjmů fyzických osob za roky 2014, 2015 a 2016 a daně z přidané hodnoty za duben až červen 2016, a proto (po cca třech letech) „provedl revizi účetních dokladů“, přičemž zjistil, že „*daň má být vyšší než poslední známá daň*“. Tímto svým postupem žalobce potvrdil správnost zjištění žalovaného učiněných při vyhledávací činnosti.
6. Za výše uvedená zdaňovací období a dále ještě za 3. a 4. čtvrtletí roku 2016 podal žalobce dodatečná daňová přiznání (nejenom k dani z přidané hodnoty, ale též k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016). Dodatečnými daňovými tvrzeními tak žalobce zvýšil daň celkem o 1 541 214 Kč.
7. Žalobci byl následně žalovaným předepsán úrok za prodlení s úhradou daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. 4. 2015 - 30. 6. 2015, 1. 7. 2015 - 30. 9. 2015, 1. 10. 2015 - 31. 12. 2015, 1. 1. 2016 - 31. 3. 2016, 1. 4. 2016 - 30. 6. 2016, 1. 7. 2016 - 30. 9. 2016 a 1. 10. 2016 - 31. 12. 2016.

8. Dne 3. 1. 2019 požádal žalobce o prominutí úroku z prodlení. Žádost odvodnil tím, že uhradil daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl, čímž se připravil o „*veškeré své úspory a disponibilní finanční prostředky*“. Správce daně by měl přihlédnout též k tomu, že žalobce „*musel dne 2. 7. 2018 provést úhradu daně z příjmů fyzických osob ve výši 121.317,- Kč*“.
9. Žalovaný žádost žalobce rozhodnutím ze dne 3. 4. 2019, č. j. 386047/19/2804-50521-609654, zamítl. Žalovaný nezpochybnil, že žalobce splnil formální předpoklady pro případné prominutí penále (§ 259a daňového řádu), dle žalovaného však žalobce naplnil negativní podmínku stanovenou v § 259c odst. 2 daňového řádu, neboť jak plyne ze skutečností zjištěných žalovaným vyhledávací činností a z usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Pardubického kraje, Odboru hospodářské kriminality SKPV v Pardubicích, ze dne 22. 12. 2017, č. j. KRPE-46085-894/TČ-2016-170080, žalobce v posledních třech letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy, přičemž se jednalo o porušení natolik zásadní (úmyslné chybné tvrzení daně), že nebylo možno žádosti žalobce o prominutí penále vyhovět.
10. Konkrétně žalovaný uvedl (viz zejména strany 4, 5, 8 a 9 žalobou napadeného rozhodnutí), že úrok z prodlení je sankcí vznikající ze zákona. Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Úrok z prodlení se počítá za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Úrok z prodlení je tedy následkem porušení povinnosti platby daně v den její splatnosti. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.
11. Dále žalovaný připomněl, že správou daní se rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání podané daňovým subjektem (§ 1 odst. 3 daňového řádu). Daňové přiznání je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to ukládá zákon (§ 135 odst. 1 daňového řádu), přičemž je povinen daň sám vyčíslit, uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně (§ 135 odst. 2 daňového řádu). Daný princip tedy předpokládá, že daňový subjekt tvrdí daň ve správné výši a na podkladě daňového přiznání správce daně vyměří daň správně. Toto se ve většině případů děje. Případy, kdy se tak neděje, lze rozdělit do několika oblastí. Do první oblasti lze zařadit omyly. Tyto omyly jsou způsobeny lidským faktorem (obvyčejná lidská chybovost, např. při vedení účetnictví apod.), chybným nastavením systému (chybné předávání informací, neaktualizovaný účetní program apod.). Omyly mohou vést k nesprávnému tvrzení daně, jejich intenzita však většinou nedosahuje takové míry, aby je bylo možné považovat za závažné. Do druhé oblasti lze zařadit chybné tvrzení daně v důsledku neznalosti právních předpisů nebo v důsledku nesprávného výkladu právních předpisů. Vzhledem ke složitosti daňového systému není překvapivé, že nejen daňové subjekty, ale i profesionálové zabývající se daňovou problematikou neznají detailně veškeré předpisy nebo jejich výklady (které se nadto mění). Porušení daňových nebo účetních předpisů v důsledku neznalosti právních předpisů nebo v důsledku nesprávného výkladu právních předpisů mohou mít pro daňový subjekt poměrně vážné následky, nicméně charakter těchto porušení by neměl vést k odepření prominutí, neboť chybné tvrzení daně v daňovém přiznání není úmyslné. Do třetí oblasti lze zařadit situace, kdy daňový subjekt

porušuje daňové nebo účetní předpisy svou zcela zjevnou nedbalostí (nevedení účetnictví, nevedení evidence pro účely DPH, nevedení záznamní povinnosti, nepodávání daňového přiznání apod.) nebo záměrně (zná právní předpisy, ale záměrně je porušuje či obchází). Do této oblasti spadají případy uvedené v čl. III. 2. A. pokynu Generálního finančního ředitelství k promíjení příslušenství daně - D - 21 (dále též „pokyn GFŘ - D - 21“), přičemž taková porušení daňových nebo účetních předpisů lze hodnotit jako závažná, tedy dosahující takové intenzity, která brání tomu, aby těmto subjektům bylo prominuto příslušenství daně.

12. Z výše uvedeného dle žalovaného plyne, že nesprávné tvrzení daně v případě žalobce nespadá do oblasti „omyly“ ani „neznalost“ nebo „chybný výklad“. Naopak, z okolností (žalobce zaúčtoval fiktivní daňové doklady do svého účetnictví a uplatnil je ke zkrácení daně z přidané hodnoty nebo jejich prostřednictvím vylákal výhodu spočívající ve vyplacení nadměrných odpočtů) lze usoudit na úmyslné jednání, které je svou intenzitou, četností a dobou trvání stejně nebo podobně závažné jako situace popsané v bodech 1. - 8. čl. III. 2. A. pokynu GFŘ-D-21. Žalobce proto naplnil podmínku stanovenou v § 259c odst. 2 daňového řádu, neboť v posledních 3 letech (v roce 2016) závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.
13. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2019, č. j. 386047/19/2804-50521-609654, podal žalobce žalobu, v níž kupodivu žalovanému nevytýkal, že vzal v úvahu jednání, jež je skutkovým a právním základem úroku z prodlení, o jehož prominutí žalobce žádal. Žalobce též (kupodivu) neoznačil za nesprávné skutkové závěry žalovaného, tedy netvrdil, že ve čtvrtletních zdaňovacích obdobích od druhého čtvrtletí 2015 do druhého čtvrtletí 2016 nepodával nepravdivá čtvrtletní daňová přiznání k DPH, která byla odvislá od jím vědomě do jeho daňové evidence zaúčtovaných fiktivních daňových dokladů, a následně neoprávněně nevylákal nadměrné odpočty v celkové výši cca 400.000 Kč (qui tacet consentire videtur, ubi loqui potuit et debuit), nýbrž žalovanému vytýkal, že „*svá zjištění opírá toliko o fakt, že vůči žalobci bylo zahájeno trestní stíhání*“ a „*nezohlednil skutečnost*“, že žalobce je „*toliko podezřelý ze spáchání výše uvedeného protiprávního jednání*“. Takový postup dle žalobce porušuje zásadu presumpce neviny. I z pokynu GFŘ - D - 21 dle žalobce plyne, že „*odepřít prominutí příslušenství lze toliko těm osobám, jež byly pravomocně uznány vinnými ze spáchání některého z trestných činů uvedených v § 53 odst. 2 písm. a) a c) daňového řádu*“, „pouhému“ obviněnému dle názoru žalobce beneficium plynoucí z § 259b daňového řádu odepřít nelze. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce požadoval, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
15. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

16. Nejprve soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), soud přezkouvává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (dispoziční zásada), které je třeba výslovně formulovat v žalobě (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.), přičemž vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud je následně vymezením žalobních bodů vázán a rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Soud v žádném případě nemůže za žalobce domýšlet jeho žalobní body, fantazijně o nich spekulovat, resp. konstruovat namísto žalobce všechny možné zásahy do jeho veřejných subjektivních práv (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2015, č. j. 6 Ads 5/2015 – 20, bod 10, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017 – 91, bod 19). Jinými slovy řečeno, soud za žalobce nesmí domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Jinak by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018 – 28, bod 16). Přezkouvá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63).
17. Z výše uvedeného je zřejmé, že obsah, rozsah a kvalita žaloby předurčují obsah následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS). Čím jsou totiž žalobní námitky obecnější, tím obecněji k nim může soud přistoupit a posuzovat je.
18. Podle § 259b odst. 1, 2, 3 daňového řádu daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl (odst. 1). Správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu (odst. 2). Při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku (odst. 3).
19. Podle § 259c odst. 1, 2, 3 daňového řádu při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (odst. 1). Prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy (odst. 2). Pokud právnická osoba závažným způsobem poruší daňové nebo účetní právní předpisy, hledí se pro účely posouzení splnění podmínky podle odstavce 2 na osobu, která byla v době tohoto porušení v této právnické osobě členem statutárního orgánu, jako by je také porušila (odst. 3).

20. Institut prominutí daně a jejího příslušenství (tzn. promíjení daňových dluhů) byl vždy vnímán jako milost ze strany státu, jako výjimečné osvobození konkrétního případu od daňové povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2014, č. j. 8 Afs 63/2013 – 30). Již v rozsudku ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„[p]okud (...) jde o smysl institutu prominutí daně a jejího příslušenství, vychází soud z toho, že promíjení daňových dluhů bylo vždy vnímáno jako milost, jako výjimečné osvobození konkrétního případu z všeobecné daňové povinnosti. Je to ostatně pozůstatek královských milostí a pardonů, kdy se stát vzdává daňové pohledávky, na kterou má dle zákona nárok. Tento charakter si přitom promíjení daní dochovalo i do dnešní doby, a lze uzavřít, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a d. ř. je rozhodnutím vydávaným ve sféře volného uvážení, přičemž správní orgán i při naplnění zákonných předpokladů daně prominout může, ale také nemusí.“*
21. Jedná se o výjimku z pravidla, že povinnosti uložené pravomocnými a vykonatelnými individuálními správními akty je nutno splnit, a proto je nutno ji interpretovat restriktivně (zásada *exceptiones sunt striktissime interpretandae*, popř. *singularia non sunt extendenda*).
22. Vzhledem k výše uvedenému není též pochyb o tom, že na prominutí daně či příslušenství daně není právní nárok (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 – 51, ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47, bod 16, ze dne 19. 9. 2014, č. j. 4 Afs 97/2014 – 56, ze dne 5. 5. 2016, č. j. 9 Afs 300/2015 – 34, bod 23, ze dne 17. 1. 2017, č. j. 5 Afs 99/2016-28, či ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 107/2016 - 32; srov. též důvodovou zprávu k daňovému řádu, kde se u § 259 uvádí *„na prominutí není právní nárok“*).
23. Právem, které daňovému subjektu v této souvislosti přísluší, je krom běžných procesních práv účastníka takového řízení nanejvýš právo na to, aby se správní uvážení dělo v zákonných mezích a nedošlo k jeho zneužití [srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 5 Afs 138/2016 – 74, bod 39, či rozsudek téhož soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, který se zabývá problematikou soudního přezkumu obdobného institutu (prominutí daně podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů)]. Obdobně např. v odůvodnění rozsudku ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47 (bod 19), Nejvyšší správní soud konstatoval, že v rámci soudního přezkumu rozhodnutí o prominutí daně či jejího příslušenství je třeba posuzovat dva aspekty, tj. zda bylo takové rozhodnutí vydáno v řádném řízení vedeném v souladu se zákonem a zda toto rozhodnutí nebylo zatíženo případnou svévolí rozhodujícího orgánu.
24. V nyní projednávané věci není mezi stranami sporu o tom, že žalobce splnil formální předpoklady pro případné prominutí úroků z prodlení. Sporným je naplnění negativní podmínky stanovené v § 259c odst. 2 daňového řádu (tj. zda žalobce nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních třech letech závažným způsobem porušila daňové nebo účetní právní předpisy).
25. Úprava prominutí příslušenství daně ve smyslu § 259c daňového řádu a zejména pak ve smyslu bodu 9. čl. III. 2. A. pokynu GFR-D-21 v sobě zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu [jinak závažně ohrožuje (porušuje) řádný výkon správy daní] a správního uvážení. Při výkladu neurčitého právního pojmu se uvážení správce daně, na rozdíl od realizace diskreční pravomoci, zaměřuje na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení, tzn., že je nutno nejprve objasnit neurčitý právní pojem a jeho rozsah a poté

hodnotit, zda skutečnosti konkrétního případu lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu. Správní soud pak posuzuje otázku, zda určitý jev reálného života byl správním orgánem správně podřazen pod neurčitý právní pojem, v daném případě, zda lze konkrétní okolnosti posuzované věci podřadit pod pojem „jinak ohrožuje řádný výkon správy daní“ a z jakých důvodů. Soud proto musí mít - v mezích žalobních bodů samozřejmě - možnost přezkoumat, zda výklad a aplikace neurčitého právního pojmu správcem daně je v souladu se zákonem, jaké podklady pro své rozhodnutí k tomu správce daně soustředil, zda tak učinil v rozsahu, který mu umožnil ve věci správně rozhodnout a zda jeho zjištění s těmito podklady nejsou v logickém rozporu. Soudy na druhé straně nepřisluší, aby úvahu správce daně nahradil, provedl sám vlastní hodnocení a učinil závěr, zda posuzované jednání naplnilo či nenaplnilo neurčitý právní pojem, neboť by tak nepřipustným způsobem zasáhl do činnosti správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017, č. j. 9 Afs 238/2016 – 32, body 28 až 32).

26. V nyní projednávané věci žalovaný nejprve objasnil obsah neurčitého právního pojmu „závažné porušení daňových nebo účetních předpisů“ užitého v § 259c odst. 2 daňového řádu a následně s odkazem na čl. III. 2. A. body 1. až 9. pokynu GFŘ - D - 21 vymezil typová jednání, která jsou správcem daně dlouhodobě hodnocena jako závažné porušení daňových a účetních předpisů. Vysvětlil též, proč považuje úmyslné a relativně dlouhodobé porušování povinnosti podat pravdivé daňové tvrzení za závažné porušení řádného výkonu správy daní (čl. III. 2. A. bod 9. pokynu GFŘ - D - 21). Dále žalovaný uvedl (viz strana 9 rozhodnutí žalovaného), že se žalobce konkrétně dopustil závažného porušení řádného výkonu správy daní (čl. III. 2. A. bod 9. pokynu GFŘ - D - 21), když úmyslně a po relativně dlouhou dobu porušoval základní povinnost daňových subjektů, a to povinnost uvádět v daňovém tvrzení pravdivé a úplné údaje, které jsou podloženy věrohodným, průkazným, správným a úplným účetnictvím (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012 – 20, body 10 až 12), v důsledku čehož mu byly na účet vyplaceny nadměrné odpočty a došlo ke snížení vlastní daňové povinnosti. Jelikož se správou daní rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu), přičemž základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání podané daňovým subjektem (§ 1 odst. 3 daňového řádu), posoudil žalovaný shora popsané jednání žalobce jako závažné (intenzivní) porušení daňových předpisů (řádného výkonu správy daní ve smyslu čl. II. 2. A. bodu 9. pokynu GFŘ - D - 21), které brání tomu, aby bylo žádosti žalobce o prominutí penále vyhověno.
27. Shora popsané racionální a srozumitelné (a plně přezkoumatelné) úvaze žalovaného nelze nic vytknout, ostatně sám žalobce v žalobě žádnou z dílčích tezí formulovaných žalovaným (viz výše) nezpochybnil (nenamítal, že daňové řízení není postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen sám se přihlásit k povinnosti zaplatit daň, vypočítat si daňový základ a daň a dále též daň odvést, nenamítal, že úmyslné porušení této zásady v nikoliv zanedbatelném rozsahu nelze považovat za závažné porušení řádného výkonu správy daní atd.), resp. nepředložil soudu dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů žalovaného [za žalobní (či kasační) námitku nelze „rozhodně považovat pouhé negace pečlivě odůvodněných závěrů“ správních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017 - 43, bod 50)], pouze obecně namítl, že „odeprít prominutí príslušenství lze toľiko tým osobám, jež byly pravomocně uznány

vinnými ze spáchání některého z trestných činů uvedených v § 53 odst. 2 písm. a) a c) daňového řádu“, „pouhému“ obviněnému dle názoru žalobce beneficium plynoucí z § 259b daňového řádu odepřít nelze. Tato teze ovšem správná není, neboť odporuje textu zákona, textu pokynu GFR – D – 21 (který závažné porušení daňových nebo účetních předpisů vymezuje šířeji) a textu důvodové zprávy k. zák. č. 267/201 S., dle které prominutí má být odepřeno osobám, které závažným způsobem neplní své daňové, resp. účetní povinnosti. Lze tedy shrnout, že pokud žalobce od druhého čtvrtletí 2015 do druhého čtvrtletí 2016 podával nepravdivá čtvrtletní daňová přiznání k DPH, která byla odvislá od jím vědomě do jeho daňové evidence zaúčtovaných fiktivních daňových dokladů, a následně (mimo jiné) neoprávněně vylákal nadměrné odpočty v celkové výši cca 400.000 Kč, pak nepochybně závažným způsobem porušil daňové předpisy (řádný výkon správy daní ve smyslu čl. III. 2. A. bodu 9. pokynu GFR – D – 21), přičemž tato skutečnost brání tomu, aby bylo žádosti žalobce o prominutí úroku z prodlení vyhověno.

28. Nad rámec nutného odůvodnění soud na tomto místě dodává, že žalovaný nepochybil, pokud při rozhodování užil pokyn GFR – D – 21 (ostatně žalobce se v žádosti o prominutí úroků z prodlení sám dovolával). Jak již bylo uvedeno výše, rozhodnutí o prominutí daně, resp. příslušenství daně je rozhodnutím vydaným na základě správního uvážení. Aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, vydalo Generální finanční ředitelství pokyn D – 21, který (mimo jiné) vymezuje skutečnosti, při jejichž existenci je vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně. Byť tento pokyn není obecně závazným právním předpisem a správce daně by se od něho v odůvodněných případech mohl odchýlit, správci daně nelze vytýkat, že se tímto pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených, pokud tento pokyn nebyl v rozporu se zákonem (což v daném případě nebylo žalobcem tvrzeno a ani soud k takovému závěru nedospěl). Pokyny řady D jsou totiž obecně pro správní orgány závazné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 – 49, bod 40, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 – 86, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 – 251, publikovaný pod č. 1383/2007 Sb. NSS).
29. Nedůvodná je i námitka žalobce, že žalovaný porušil princip presumpce nevinny, neboť „*svá zjištění opírá toliko o fakt, že vůči žalobci bylo zahájeno trestní stíhání*“.
30. Předně je třeba připomenout, že presumpce nevinny svědčí účastníkům trestního (soudně trestního či správně trestního) řízení, nikoli účastníkům daňového řízení, a že daň či úrok z prodlení není trestem (k tomu srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2016, č. j. 10 Afs 262/2017 – 40, bod 16, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2017, č. j. 7 Afs 212/2017 – 24, bod 22).
31. Přesto soud pro úplnost dodává, že dle čl. 40 odstavce 2 Listiny základních práv a svobod je každý, proti němuž je vedeno trestní řízení, považován za nevinného, pokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu nebyla jeho vina vyslovena. Obdobně i dle čl. 6 odst. 2 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základní svobod se každý, kdo je obviněn z trestného činu, považuje za nevinného, dokud jeho vina nebyla prokázána zákoným způsobem.

32. Dle ustálené judikatury Evropského soudu pro lidská práva (dále též „ESLP“) z presumpce nevinny jakožto procesní záruky, která je součástí práva na spravedlivý proces, vyplývá zákaz předčasných výroků soudu nebo veřejných činitelů o vině dotčené osoby činěných v souvislosti s trestním řízením proti ní. Podle ESLP bude presumpce nevinny porušena, pokud soudní rozhodnutí nebo prohlášení veřejného činitele týkající se osoby obviněné z trestného činu odráží názor, že je vinen dříve, než se prokáže, že je vinen podle zákona. Je třeba však zásadně rozlišovat mezi tvrzením, že někdo je pouze podezřelý ze spáchání trestného činu, a jasným prohlášením, při absenci pravomocného odsuzujícího rozsudku, že určitý trestný čin spáchala konkrétní osoba (srov. např. rozsudek ESLP ze dne 23. 10. 2008 ve věci *Khuzhin a další proti Rusku*, č. 13470/02, § 94).
33. Žalovaný však neoznačoval žalobce za pachatele konkrétního trestného činu a jeho rozhodnutí též neobsahovala žádné hodnocení stěžovatelovy viny ve smyslu trestněprávním (k tomu srov. např. rozsudek ESLP ze dne 27. 2. 2014 ve věci *Karaman proti Německu*, č. 17103/10), žalovaný pouze prezentoval skutečnosti známé mu z úřední činnosti a skutečnosti zjištěné v rámci činnosti vyhledávací, jakož i své hodnocení těchto skutečností.
34. Žalovaný též nevycházel pouze „z faktu, že vůči žalobci bylo zahájení trestní stíhání“, jak tvrdí žalobce v žalobě, ostatně byl to žalovaný, kdo podával trestní oznámení, na základě kterého příslušný policejní orgán zahájil úkony trestního řízení. Žalovaný tedy nepochybně disponoval informacemi o porušování daňových předpisů žalobcem (žalovaný měl k dispozici daňová přiznání a dodatečná daňová přiznání žalobce, měl informace o pohybu prostředků na jeho účtu apod.). Není přitom vadou, že žalovaný citoval i usnesení o zahájení trestního stíhání (jehož obsah žalobce dávno znal), neboť toto usnesení je v daňovém řízení použitelné (k použitelnosti listin z trestního řízení srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017- 31). Jakkoliv totiž existují mezi trestním a daňovým řízením zásadní rozdíly, nelze je absolutizovat a v daňovém řízení nelze ignorovat zjištění učiněná v řízení trestním (a naopak).
35. Klíčové však je, že žalobce v žalobě netvrdil, že skutkové závěry žalovaného jsou nesprávné. Netvrdil, že od druhého čtvrtletí 2015 do druhého čtvrtletí 2016 nepodal nepравdivá čtvrtletní daňová přiznání k DPH a následně (mimo jiné) neoprávněně nevylákal nadměrné odpočty v celkové výši cca 400.000 Kč (ostatně žalobce svým postupem správnost zjištění žalovaného potvrdil, když poté, co byl kontaktován správcem daně, provedl zásadní „revizi archivu účetních dokladů“, podal dodatečná daňová přiznání a daň přiznal v rozsahu odpovídajícím zjištěním žalovaného). Žalobce pouze obecně namítal, že byla porušena zásada presumpce nevinny, k čemuž však, jak bylo vysvětleno výše, nedošlo. Pokud by soud akceptoval názor žalobce, znamenalo by to, že dokud nebude pravomocně rozhodnuto o vině žalobce v související trestní věci, nemůže ani pravomocně rozhodnout správce daně. Takovýto závěr je však zcela zjevně absurdní.
36. Lze tedy shrnout, že soud nehodnotí jako excesivní závěr žalovaného, že jednání žalobce, který opakovaně zaúčtoval do svého účetnictví fiktivní doklady a uplatnil je ke zkrácení daně z přidané hodnoty nebo jejich prostřednictvím vylákal výhodu spočívající ve vyplacení nadměrných odpočtů ve výši cca 400.000 Kč, nelze vyhodnotit jinak, než jako závažné porušení daňových předpisů (a řádného výkonu správy daní ve smyslu čl. III. 2. A. bodu 9. pokynu GFŘ – D – 21), které brání tomu, aby bylo žádosti žalobce o prominutí

penále vyhověno. Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v řádném řízení vedeném v souladu se zákonem a nebylo zatíženo svévolí rozhodujícího orgánu (blíže viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 15/2007 – 106, č. 2066/2010 Sb. NSS, a ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 - 47, popř. nález Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07).

37. Jelikož žalovaný, jehož rozhodnutí bylo plně přezkoumatelné, nepřekročil meze správního uvážení ani toto uvážení nezneužil, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
38. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o žalobě příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 13. prosince 2019

Jan Dvořák v. r.
předsedu senátu