



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **ŘEZNICTVÍ SLOUPNICE, s.r.o.**, IČ 60915901
sídlem Dolní Sloupnice 134, 565 53 Sloupnice
zastoupený advokátem JUDr. Janem Paroulkem
sídlem Čelakovského 1859/6, 678 01 Blansko

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, IČ 72080043
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2017, č. j. 1163717/17/2805-50522-602849,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce od června 2012 do ledna 2014 deklaroval prodej masa a masných výrobků obchodním společností sídlícím ve Slovenské republice a registrovaným k dani z přidané hodnoty [Apon plus, s. r. o., AB MAT, s. r. o., SUN INVESTMENT, s. r. o., MÄSOCOM, s. r. o. (dříve JAZZ KLUB, s. r. o.), a List-Liptovská stavebná, s. r. o.]. Ve skutečnosti však zboží nebylo dodáváno do Slovenské republiky deklarovaným

slovenským obchodním společnostem, ale bylo prodáno v tuzemsku (např. subjektům OLDŘICH ČEJKA, IČO: 145 15 075, MASOCOM, s.r.o., IČO: 292 74 044, STREJČEK, s. r. o., IČO: 155 31 899, TROJÁK Co., s. r. o., IČO: 277 17 682). Plnění vůči cizozemským subjektům byla neoprávněně zahrnuta do měsíčních daňových přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty jako plnění osvobozená na výstupu od daně z přidané hodnoty, ačkoliv u těchto plnění ve skutečnosti nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty nevznikl.

2. Zaměstnanci žalobce (popř. jiné osoby v obdobném postavení) při plnění pracovních úkolů následně do účetnictví žalobce zaúčtovali fiktivní prodeje slovenským obchodním společnostem, byla zpracována měsíční přiznání k dani z přidané hodnoty, které následně podepsal jednatel žalobce (event. byla daňová přiznání odeslána z datové schránky žalobce), a byl uplatněn nárok na nadměrný odpočet.
3. V důsledku shora popsaného postupu (v podrobnostech viz listy číslo 59 až 85 soudního spisu, které byly bez připomínek účastníků čteny při jednání dne 13. 6. 2018):
 - byl za zdaňovací období červen roku 2012 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 125.980,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 23. 8. 2012 na účet žalobce, přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 37.867,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 163.847,- Kč,
 - byl za zdaňovací období červenec roku 2012 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 41.653,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 24. 9. 2012 na účet žalobce, přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 67.229,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 108.882,- Kč,
 - byl za zdaňovací období srpen roku 2012 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 375.870,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 25. 10. 2012 na účet žalobce, přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 64.081,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 439.951,- Kč,
 - byl za zdaňovací období září roku 2012 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 540.514,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 22. 11. 2012 na účet žalobce, přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 80.108,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 620.622,- Kč,
 - byl za zdaňovací období říjen roku 2012 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 608.258,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 13. 12. 2012 na účet žalobce, přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 7.068,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 615.326,- Kč,
 - byl za zdaňovací období listopad roku 2012 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 546.922,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 25. 1. 2013 na účet žalobce, čímž vznikla České republice škoda ve výši 546.922,- Kč,

- byl za zdaňovací období prosinec roku 2012 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 640.522,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 22. 2. 2013 na účet žalobce, přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 331.852,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 972.374,- Kč,
- byl za zdaňovací období leden roku 2013 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 644.743,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 27. 3. 2013 na účet žalobce, čímž vznikla České republice škoda ve výši 644.743,- Kč,
- byl za zdaňovací období únor roku 2013 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 583.493,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 24. 4. 2013 na účet žalobce, čímž vznikla České republice škoda ve výši 583.493,- Kč,
- byl za zdaňovací období březen roku 2013 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 951.842,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 24. 5. 2013 na účet žalobce, přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 208.955,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 1.160.797,- Kč,
- byl za zdaňovací období duben roku 2013 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 591.275,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 26. 6. 2013 na účet žalobce, přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 108.622,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 699.897,- Kč,
- byl za zdaňovací období květen roku 2013 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 1.173.293,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 25. 7. 2013 na účet žalobce, přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 26.861,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 1.200.153,- Kč,
- byl za zdaňovací období červen roku 2013 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 813.510,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 23. 8. 2013 na účet žalobce, přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 145.496,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 959.006,- Kč,
- byl za zdaňovací období červenec roku 2013 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 1.673.672,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 25. 9. 2013 na účet žalobce, čímž vznikla České republice škoda ve výši 1.673.672,- Kč,
- byl za zdaňovací období srpen roku 2013 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 2.377.450,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 25. 10. 2013 na účet žalobce, čímž vznikla České republice škoda ve výši 2.377.450,- Kč,
- byl za zdaňovací období září roku 2013 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 2.595.030,- Kč, který byl správcem daně vyplacen dne 22. 11. 2013 na účet žalobce, čímž vznikla České republice škoda ve výši 2.595.030,- Kč,
- byl za zdaňovací období říjen roku 2013 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 2.987.049,- Kč (který však nebyl žalobci vyplacen a u žalobce byla

zahájena daňová kontrola), přičemž o tuto částku byl navýšen uplatňovaný nadměrný odpočet, čímž vznikla České republice škoda ve výši 2.987.049,- Kč,

- byl za zdaňovací období listopad roku 2013 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 2.706.496,- Kč (který však nebyl žalobci vyplacen a u žalobce byla zahájena daňová kontrola), přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 103.867,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 2.810.363,- Kč,
- byl za zdaňovací období prosinec roku 2013 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 1.309.355,- Kč (který však nebyl žalobci vyplacen a u žalobce byla zahájena daňová kontrola), přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 5.082,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 1.314.437,- Kč,
- byl za zdaňovací období leden roku 2014 žalobcem neoprávněně uplatněn nadměrný odpočet ve výši 102.199,- Kč (který však nebyl žalobci vyplacen a u žalobce byla zahájena daňová kontrola), přičemž vlastní daňová povinnost žalobce v uvedeném zdaňovacím období ve skutečnosti měla být 23.289,- Kč, čímž vznikla České republice škoda ve výši 125.488,- Kč.

4. Žalobce tedy celkem do měsíčních daňových přiznání k dani z přidané hodnoty zahrnul neoprávněně jako plnění osvobozená na výstupu od daně z přidané hodnoty plnění v celkové výši 174.954.983,- Kč, za která nebyla přiznána daň z přidané hodnoty ve výši 22.599.503,- Kč (ve smyslu § 138 odst. 1 zák. č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dále též „tr. zákoník“, se jedná o škodu velkého rozsahu). Daň byla následně na základě výsledků daňové kontroly žalobci doměřena včetně penále. Mimo jiné na V. K. [tehdejší členku představenstva matky žalobce (Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici) a její hlavní ekonomku; dle vyjádření jednatele žalobce při jednání dne 13. 6. 2018 matka žalobce (Zemědělské družstvo se sídlem ve Sloupnici) pro žalobce na základě smlouvy zajišťovala vedení účetnictví] a jejího syna F. K. (vykonávajícího v rozhodné době funkci ředitele žalobce) byla podána obžaloba pro zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 tr. zákoníku. O obžalobě dosud nebylo pravomocně rozhodnuto a věc je vedena u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích pod sp. zn. 62 T 10/2017.
5. U žalobce též proběhla daňová kontrola, přičemž žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal, že se jím deklarované dodávky zboží do jiného členského státu Evropské unie uskutečnily. Žalobci proto nevznikl nárok na osvobození od daně ve smyslu ustanovení § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro předmětné zdaňovací období (dále též „ZDPH“ či „zákon o dani z přidané hodnoty“). Z výše uvedených důvodů byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období v celkové výši 15.596.603,- Kč a vznikla mu též povinnost uhradit penále z doměřené částky dle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), ve výši 3.072.427,- Kč.
6. Žalobce dne 2. 7. 2015 požádal žalovaného o prominutí penále podle § 259a daňového řádu. Žalobce v žádosti o prominutí penále uvedl pouze to, že splňuje všechny podmínky pro prominutí penále (v maximálním možném rozsahu) stanovené pokynem GFŘ – D – 21. Dále žalobce uvedl, že by správce daně měl přihlídnout k tomu, že žalobce v průběhu

daňové kontroly se správcem daně spolupracoval, doměřenou daň i penále zaplatil a své daňové povinnosti vyjma účasti na rozsáhlém daňovém podvodu výše popsaném řádně plnil. Nic jiného v žádosti o prominutí penále uvedeno nebylo.

7. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 6. 2017, č. j. 1163717/17/2805-50522-602849, žádost žalobce zamítl (jednalo se o v pořadí druhé rozhodnutí žalovaného, prvé rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1348490/15/2805-50522-602849, bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017, č. j. 9 Afs 238/2016 – 32, pro nepřezkoumatelnost).
8. Žalovaný nezpochybnil, že žalobce splnil formální předpoklady pro případné prominutí penále (§ 259a daňového řádu), dle žalovaného však žalovaný naplnil negativní podmínku stanovenou v § 259c odst. 2 daňového řádu, neboť v posledních třech letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy, přičemž se jednalo o porušení natolik „zásadní“ (úmyslné chybné tvrzení daně ve značném rozsahu), že nebylo možno žádosti žalobce o prominutí penále ani vyhovět.
9. Žalovaný připomněl, že žalobce uplatnil ve zdaňovacích obdobích červen 2012 až prosinec 2012, leden 2013 až prosinec 2013 a leden 2014 nárok na osvobození od daně u dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie v celkové výši 174.954.983,- Kč. Žalobce tvrdil, že dodal maso slovenským společnostem Apon plus, s. r. o., Klincová 37/B, Bratislava, DIČ SK2022218913, AB MAT, s. r. o., Bratislavská 30, Bratislava, DIČ SK2020356184, SUN INVESTMENT, s. r. o., Tovarnícka 2104, Topol'čany, DIČ SK2022977704, MÄSOCOM, s. r. o. (dříve JAZZ KLUB, s. r. o.), Námestie SNP 16, Banská Bystrica, DIČ SK2023078387, a List-Liptovská stavebná, s. r. o., Ul. 1. mája 83, Liptovský Mikuláš, DIČ SK2020126680 (společnost byla zrušena bez likvidace sloučením se společností PHS Group, s. r. o., Karpatské námestie 10, 831 06 Bratislava-Rača, IČO 44073721).
10. Ze skladové evidence žalobce bylo zjištěno, že žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích množstvím masa uvedeným na dokladech vystavených na slovenské odběratele disponoval a že toto maso bylo skutečně vydáno ze skladu. Bylo však jednoznačně prokázáno, že maso nebylo dodáno na Slovensko, jak deklaroval žalobce, ale bylo prodáváno v tuzemsku.
11. Deklarací dodávky zboží do jiného státu Evropské unie, ačkoliv toto zboží bylo prodáváno v tuzemsku, byl státní rozpočet zkrácen o 15.596.603,- Kč (viz dodatečné platební výměry identifikované na str. 1 a 2 rozhodnutí žalovaného). Konkrétně byly žalobcem vykázány nadměrné odpočty za období červen 2012 až prosinec 2012 a také za období leden 2013 až prosinec 2013, zpočátku v řádu statisíců Kč, ve druhé polovině roku 2013 však již v řádu milionů Kč (např. srpen 2012 nadměrný odpočet 375 870,- Kč, prosinec 2012 nadměrný odpočet 640.522,- Kč, květen 2013 nadměrný odpočet 1.173.293,- Kč nebo září 2013 nadměrný odpočet 2.777.991,- Kč). Vlastní daňová povinnost byla vykázána pouze za období leden 2014, avšak v té době již u žalobce probíhala daňová kontrola za předchozí zdaňovací období. Žalobcem vykázané nadměrné odpočty v celkové výši 14.827.368,- Kč byly poukazovány na jeho účet.
12. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že skutkový stav popsany výše byl zjištěn spolehlivě a mezi správcem daně a žalobcem o něm nebylo (tedy ani v době, kdy žalovaný poprvé rozhodoval o žádosti žalobce o prominutí penále) a není sporu.

13. Žalovaný dále připomněl, že penále je sankcí vznikající ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Penále je tedy následkem porušení povinnosti tvrzení. Správa daní je přitom postavena na principu, že ohledně své daňové povinnosti nese břemeno tvrzení daňový subjekt (§ 135 odst. 1 daňového řádu). Daňový subjekt tak spolupracuje při stanovení daně se správcem daně zejména tím, že správně tvrdí výši daně, kterou je zároveň povinen uhradit (viz důvodovou zprávu k § 1 daňového řádu). Daňové tvrzení, resp. daňové přiznání je základem pro správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 3 daňového řádu). Daňové přiznání se tak stává prvotním (a často jediným) důkazním prostředkem sloužícím k vyměření daně (viz také § 93 odst. 1 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.

- a) Do první oblasti lze zařadit omyly. Tyto omyly jsou způsobeny lidským faktorem (obyčejná 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.
- b) Do druhé oblasti lze zařadit chybné tvrzení daně v důsledku neznalosti právních předpisů nebo v jejich nesprávném výkladu. 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. Je všeobecně známo, jak často se zejména daňové předpisy mění, i to, že se vyvíjí i výkladová praxe správních soudů. Porušení daňových nebo účetních předpisů vinou neznalosti právních předpisů nebo v jejich nesprávném výkladu 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.
- c) 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 obchází). Do této oblasti spadají kritéria uvedená v čl. II. 2. A. pokynu GŘ-D-21 a lze je hodnotit jako závažná, tedy dosahující takové intenzity, která odpírá těmto subjektům nárok na pozdější prominutí příslušenství daně.

14. Dle žalovaného není pochyb o tom, že úmyslně chybné tvrzení daně ze strany žalobce, které bylo popsáno výše, je zcela zásadním, resp. mimořádně intenzivním porušením daňových předpisů, pro které nelze v projednávané věci žádosti žalobce o prominutí penále vyhovět. Ačkoliv žalobce nedodával zboží do jiných členských států Evropské unie, v přiznáních k DPH dodání zboží mimo tuzemsko vykazoval a uplatňoval tak osvobození od daně (správně však měl daň přiznat a odvést). Princip osvobození od daně při dodání zboží do jiných členských států Evropské unie je přitom všeobecně znám a je v zákoně o DPH zakotven od jeho účinnosti (1. 5. 2004). Nelze tedy pochybovat o tom,

že žalobce věděl, jaký je důsledek a cíl deklarace dodávek zboží mimo tuzemsko v systému DPH.

15. Pokud se žalobce brání, že došlo k protiprávnímu jednání osob, které zaměstnával (popř. osob nacházejících se v obdobném postavení), pak přehlíží, že se jednání těchto osob žalobci podle zákona přičítá, neboť tyto osoby jednaly v rámci předmětu činnosti žalobce a jejich jednání se veřejnosti nepochybně muselo vzhledem k jejich pracovnímu zařazení jevit jako obvyklé (§ 20 odst. 2 zákona č. 40/1964Sb., občanský zákoník, v tehdy platném a účinném znění, § 166 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Z výše popsaného protiprávního jednání zaměstnanců daňového subjektu primárně plynul užitek právě žalobci (nadměrné odpočty byly poukazovány na jeho účet, žalobci rostly tržby a zisk) a nikoliv samotným zaměstnancům. Tento názor ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 9 Afs 238/2016-32, v odstavcích 25 („Odpovědnost za plnění daňových povinností a za pořádek uvnitř společnosti nese daňový subjekt, nikoliv správce daně.“) a 45 („S tvrzením žalovaného ve vyjádření k žalobě ..., že ani případné protiprávní, resp. podvodné jednání zaměstnanců nezabývá daňový subjekt odpovědností za nesprávně deklarované osvobození od daně na výstupu, se lze bez výhrad ztotožnit.“).
16. Dle žalovaného navíc existují nesporné a významné skutečnosti, které svědčí o tom, že žalobce, resp. jeho jediný jednatel si byl nesprávně tvrzených údajů v daňových přiznáních vědom, nebo si jich při řádném výkonu funkce jednatele vědom být měl. Předně za jednotlivá zdaňovací období červen 2012 až říjen 2013 byla daňová přiznání podávána písemně a jediný jednatel žalobce je podepisoval. Za jednotlivá zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014 byla daňová přiznání podávána z datové schránky žalobce. I kdyby jednatel žalobce při podepisování daňových přiznání nebyl zcela bdělý a alespoň zběžně nekontroloval jeho jednotlivé položky (přitom jich je relativně málo a dodání zboží do jiných členských států Evropské unie je na samostatném řádku snadno rozpoznatelné), i kdyby snad jednatel žalobce vůbec nevěděl, co podepisuje, musel si být důsledků údajů uváděných v daňových přiznáních k DPH vědom při kontrole cash-flow. Jestliže žalobce dlouhodobě dodával zboží do tuzemska, nikdy neobchodoval s partnery v jiných členských státech Evropské unie a na dani z přidané hodnoty tak vykazoval stále daňovou povinnost, muselo být jednatelem žalobce přinejmenším podezřelé, že od určitého okamžiku daň z přidané hodnoty žalobce neplatí, ale naopak dostává od státu. Z údajů uvedených v daňových přiznáních tak bylo zcela zřejmé, že muselo dojít k významné změně v typu uskutečňované ekonomické činnosti, když místo vlastní daňové povinnosti začal být žalobcem v daňových přiznáních vykazován nadměrný odpočet (později ve statisícových i milionových částkách). Z výše uvedeného dle žalovaného jasně plyne, že nesprávné tvrzení daně v dané situaci nespadá do oblasti „omyly“ ani „neznalost“ nebo „chybný výklad“. Naopak, vzhledem k okolnostem a k rozsahu (žalobce deklaroval dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie za téměř 175.000.000,- Kč a zkrátil tak - v naprosté většině formou čerpání nadměrného odpočtu - státní rozpočet o 15.596.603,- Kč) lze dovodit, že se jednalo o úmyslné jednání.
17. Žalovaný tedy uzavřel, že situaci, kdy žalobce v daňových přiznáních vykáže a jednatel žalobce svým podpisem stvrdí dodání zboží v hodnotě téměř 175.000.000,- Kč do jiného členského státu Evropské unie, ačkoliv zboží bylo dodáno v tuzemsku, s cílem dosáhnout výhody osvobození od daně a vyhnout se uplatnění daně na výstupu v

tuzemsku, přičemž nadměrné odpočty v celkové výši 14.827.368,- Kč byly poukazovány na účet žalobce, nelze vyhodnotit jinak, než jako mimořádně závažné porušení daňových předpisů a řádného výkonu správy daní ve smyslu čl. II. 2. A. bodu 9. pokynu GFR – D – 21, které brání tomu, aby bylo žádosti žalobce o prominutí penále vyhověno, a proto žádost žalovaného o prominutí penále zamítl.

18. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2017, č. j. 1163717/17/2805-50522-602849, podal žalobce žalobu, v níž pouze obecně namítal, že vzdor „*poměrně rozsáhlému odůvodnění pojmu závažné porušení řádného výkonu správy daní*“, který je obsažen v pokynu Generálního finančního ředitelství k promíjení příslušenství daně - D - 21 (dále též „pokyn GFR – D - 21“), zůstává tento pojem „*pro žalobce vágním*“. V této souvislosti žalobce označil za protizákonné, že žalovaný „*staví pokyn GFR – D – 21 na úroveň zákona*“ (byť se tohoto pokynu v žádosti o prominutí penále žalobce sám dovolával a rozsáhle z něj citoval). K závěrům žalovaného, že žalobce mimořádně závažným způsobem porušil daňové předpisy ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu, když v daňových přiznáních vykázal dodání zboží v hodnotě téměř 175.000.000,- Kč do jiného členského státu Evropské unie, ačkoliv zboží bylo dodáno v tuzemsku, a to s cílem dosáhnout výhody osvobození od daně a vyhnout se uplatnění daně na výstupu v tuzemsku (přičemž nadměrné odpočty v celkové výši 14.827.368,- Kč byly poukazovány na účet žalobce), žalobce uvedl, že žalovaný přehlíží, že „*žalobce byl pouhou obětí jednání třetí osoby*“ a jakmile zjistil „*skutečný stav*“, začal se správcem daně „*řádně spolupracovat*“, což mělo být zohledněno při rozhodování o prominutí penále. Podle žalobce „*není možno po jednateli společnosti spravedlivě požadovat, aby trestnou činnost pravděpodobně organizované skupiny lidí sám odhalil*“. Žalobce navíc žalovanému vytknul, že se odklonil od blíže nespecifikované ustálené správní praxe. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce požadoval, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
19. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba především vypořádat námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) uvedl, že se v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi rozhodnými skutečnostmi, odkázal na jeho odůvodnění a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
20. 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.
21. Nejprve soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), soud přezkoumává 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). Žalobní námitky přitom nemohou být typovou charakteristikou určitých obvyklých nezákonností (nebo dokonce pouhé obecné tvrzení nezákonnosti), k nimž může docházet, nýbrž musí být zcela jasně individualizovaným, tedy od jiných námitek odlišitelným popisem vad, kterými napadené rozhodnutí nebo postup správního orgánu trpí. Tento závěr potvrdil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, uvedl, že žalobce je též povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Žalobní body mohou být sice poměrně obecné a stručné, nicméně vždy musí být jednoznačné a individualizované (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2008 Sb. NSS). Současně platí, že pokud žalobce v žalobě uplatní obecnou typovou námitku (např. nezákonnost rozhodnutí), pod kterou v žalobě podradí individualizovaná pochybení správního orgánu, nemůže již po lhůtě pro podání žaloby namítat další konkrétní pochybení, která se v obecné rovině pod již uplatněnou typovou námitku vejdu. Uplatnění obecné žalobní námitek není otevřením bezedné nádoby možných pochybení správního orgánu, ze kterých žalobce může libovolně vytahovat další a další konkrétní námitky až do rozhodnutí soudu, ale pouze zastřešující typovou kvalifikací konkrétních námitek, které nicméně žalobce musí uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017 – 91, bod 21).

22. Přezkoumá-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).
23. 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.
24. Podle § 259a odst. 1, 2, 3, 4 daňového řádu daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla (odst. 1). Správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále. Při tom není vázán návrhem daňového

subjektu (odst. 2). Žádost o prominutí penále lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci dodatečného platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále (odst. 3). Lhůta pro podání žádosti podle odstavce 3 neběží po dobu a) řízení o povolení posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla, b) povoleného posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla (odst. 4).

25. 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).
26. 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). 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*).
27. Není též pochyb o tom, že na prominutí daně či příslušenství daně není právní nárok (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2014, č. j. 4 Afs 97/2014 – 56, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 5. 5. 2016, č. j. 9 Afs 300/2015 – 34, bod 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.
28. V nyní projednávané věci není mezi stranami sporu o tom, že žalobce splnil veškeré formální předpoklady pro případné prominutí penále. 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).
29. Úprava prominutí příslušenství daně ve smyslu § 259c daňového řádu a zejména pak ve smyslu bodu 9. čl. II. 2. A. pokynu GŘ-D-21 v sobě zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu [jinak závažně ohrožuje (porušuje) řádný výkon správy daní] a správního

uvážení. Při výkladu neurčitěho 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 neurčitěho 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 neurčitěho 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. Soudu 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 nepřípustným 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).

30. Dle druhého senátu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37) by se pak pro účely splnění podmínky § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu zásadně nemělo brát v úvahu jednání, jež je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, nýbrž pouze jiná jeho daňově a účetně relevantní jednání v době tří let před vydáním rozhodnutí o žádosti o prominutí penále. Správce daně v rámci správního uvážení však může přihlídnout k povaze porušení daňových nebo účetních právních předpisů, jež je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, a s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení penále neprominout i přesto, že z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu (závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů jako překážka prominutí daně nebo příslušenství daně), by toto porušení bylo irelevantní.
31. V nyní projednávané věci žalovaný nejprve objasnil obsah neurčitěho právního pojmu „závažné porušení daňových nebo účetních předpisů“ užitěho v § 259c odst. 2 daňového řádu a následně s odkazem na čl. II. 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 (viz strany 6 až 9 rozhodnutí žalovaného). Vysvětlil též, proč považuje úmyslné a rozsáhlé porušování povinnosti podat pravdivé daňové tvrzení za závažné porušení řádného výkonu správy daní (čl. II. 2. A. bod 9. pokynu GFŘ - D - 21). Dále žalovaný uvedl, že se žalobce konkrétně dopustil mimořádně závažného porušení řádného výkonu správy daní (čl. II. 2. A. bod 9. pokynu GFŘ - D - 21), když úmyslně a ve velkém rozsahu porušil 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 v celkové 14.827.368,- Kč. 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 mimořádné 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.

32. 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 ve značném rozsahu nelze považovat za závažné porušení řádného výkonu správy daní atd.), pouze obecně (a tudíž nedostatečně) namítal, že aplikované neurčité právní pojmy pro něj „*zůstávají vágní*“. Takto obecně formulovaná námitka však správnost srozumitelných úvah žalovaného zpochybnit nemůže, přičemž soud není oprávněn (jak bylo objasněno výše) za žalobce jeho žalobní argumentaci domýšlet a myšlenkové konstrukce žalovaného ex officio zpochybnovat. Soud tedy uzavírá, že žalovaný vymezil obsah neurčitého právního pojmu závažné porušení daňových povinností (jakož i obsah neurčitého právního pojmu řádný výkon správy daní) řádně.

33. Žalovaný též nepochybil, pokud při rozhodování užil pokyn GFŘ – D – 21 (ostatně žalobce se v žádosti o prominutí penále tohoto pokynu 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).

34. Není přitom pravdou, že by žalovaný „*stavěl pokyn GFŘ-D-21 na úroveň zákona*“, jak nepravdivě tvrdí žalobce v žalobě. Žalovaný zmíněný pokyn užil pouze k tomu, aby doložil, jaká jednání (typově) správce daně setrvale (ustálená správní praxe) hodnotí při rozhodování o žádostech daňových subjektů o prominutí příslušenství daně jako jednání, jimiž je naplňován neurčitý právní pojem závažné porušení daňových a účetních předpisů. Takový postup zákonu prima vista neodporuje, naopak připívá k jednotě rozhodování a k právní jistotě daňových subjektů, které žádají o prominutí příslušenství daně.

35. Je též nutno odmítnout žalobcem stále opakovanou tezi, že se stal „*obětí*“ trestného jednání „*třetí osoby*“. Žalobce byl aktivním účastníkem podvodu na DPH, jednotlivé fyzické osoby totiž nejednaly za sebe, ale jménem žalobce (srov. § 20 odst. 2 zákona č.

40/1964 Sb., občanský zákoník, v tehdy platném a účinném znění, § 166, § 167 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Ostatně byl to žalobce, kdo vykazoval dodání zboží v hodnotě téměř 175.000.000,- Kč do jiného členského státu Evropské unie, ačkoliv zboží bylo prokazatelně dodáno v tuzemsku, a to s cílem dosáhnout výhody osvobození od daně a vyhnout se uplatnění daně na výstupu v tuzemsku. Nadměrné odpočty v celkové výši 14.827.368,- Kč byly přitom poukázány na účet žalobce. Tato skutková zjištění žalovaného žalobce v žalobě opět (jako v případě žaloby proti v pořadí prvému rozhodnutí žalovaného o jeho žádosti) žádnou námitkou nezpochybnil a (opět) netvrdil a neprokazoval, že jednání jeho zaměstnanců směřovalo proti jeho zájmům nebo na jeho úkor (žalobce nezpochybnil ani jedno ze skutkových zjištění správce daně, která jsou zachycena ve zprávě o daňové kontrole), přičemž správce daně není povinen procesní aktivitu žalobce v řízení o žádosti suplovat a za žalobce doplňovat tvrzení a na jejich podporu vyhledávat důkazy.

36. Navíc je zřejmé, že v důsledku shora popsaného podvodného jednání došlo k významnému nárůstu tržeb žalobce a jeho zisku, jak plyne z výkazů zisku a ztrát založených ve sbírce listin obchodního rejstříku (např. v roce 2011 žalobce vykazoval tržby ve výši 889.000,- Kč, výsledek hospodaření před zdaněním byl - 537.000,- Kč, v roce 2012 žalobce vykazoval tržby ve výši 2.698.000,- Kč a výsledek hospodaření před zdaněním byl 613.000,- Kč, v roce 2013 žalobce vykazoval tržby ve výši 3.923.000,- Kč a výsledek hospodaření před zdaněním byl 2.858.000,- Kč), a k významnému nárůstu čistého peněžního toku z provozní činnosti (např. v roce 2011 ve výši 2.681.558,- Kč, v roce 2012 ve výši 4.825.151,- Kč a v roce 2013 ve výši 8.046.370,- Kč). Není tedy sebemenších pochyb o tom, že žalobce z protiprávního jednání popsaného správcem daně prospěch měl, přičemž pokud by nedošlo k zásahu správce daně, dále by v něm pokračoval.

37. Na tomto místě je nutno zdůraznit, že i dle ustálené rozhodovací praxe trestních soudů je protiprávní čin spáchán v zájmu právnické osoby, má-li z něho právnická osoba buď majetkový prospěch, nebo jakýkoliv imateriální prospěch, či získá-li jakoukoliv výhodu. V zájmu právnické osoby je i takové jednání, které zlepšuje postavení společníků či jiných osob ve společnosti, a to včetně jejích zaměstnanců. Za majetkový prospěch je nutno považovat i skutečnost, že na účet právnické osoby byly převedeny (byť je na omezenou dobu) finanční prostředky získané trestnou činností (z poslední doby srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 11. 2017, sp. zn. 6 Tdo 928/2017, bod 29). V daném případě není sporu o tom, že nadměrné odpočty ve výši cca 15. 000.000,- Kč byly prokazatelně poukázány na účet žalobce a že žalobce s nimi měl možnost disponovat. I kdyby však protiprávní jednání popsané správcem daně „zlepšilo“ pouze postavení zaměstnanců žalobce, na závěrech, že žalobce nebyl „obětí“ trestného činu, by to s ohledem na shora citovanou rozhodovací praxi dovolacího soudu nic změnit nemohlo.

38. Pro úplnost je možno na tomto místě dodat, že trestní odpovědnost právnické osoby není dotčena trestní odpovědnost fyzických osob (a opačně). To platí nejen ohledně trestných činů, kde se vyžaduje konkrétní nebo speciální subjekt, ale také ohledně trestných činů, které spočívají v neplnění povinností uložených právnickým osobám nebo k jejichž spáchání dojde fyzickými osobami v rámci činnosti právnických osob (srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 13. 12. 2017, sp. zn. 4 Tdo 1448/2017).

39. K námitce, že „není možno po jednateli společnosti spravedlivě požadovat, aby trestnou činnost pravděpodobně organizované skupiny lidí sám odhalil“, je třeba předně uvést, že dle

ustálené soudní praxe (z poslední doby srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 1. 11. 2017, sp. zn. 4 Tdo 1326/2017), statutární orgán právnické osoby odpovídá za vedení účetnictví, za podávání daňových přiznání a další související činnost (např. za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy a za takový vnitřní kontrolní systém, který je nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou). Současně je jednatel odpovědný za své zaměstnance a i za osoby, které se podílejí na zpracování účetnictví. Sjedná-li statutární orgán za právnickou osobu smlouvu, je jeho povinností kontrolovat, zda je plněno a v jaké míře, a zda se plnění z takové smlouvy promítlo do účetnictví.

40. V daném případě je navíc nutno souhlasit s žalovaným, že zde jsou skutečnosti, které svědčí o tom, že si žalobce, resp. jeho jediný jednatel byl nesprávně tvrzených údajů v daňových přiznáních vědom, nebo si jich při řádném výkonu funkce jednatele vědom být měl. Předně za jednotlivá zdaňovací období červen 2012 až říjen 2013 byla daňová přiznání podávána písemně a jediný jednatel žalobce je podepisoval. Za jednotlivá zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014 byla daňová přiznání podávána z datové schránky žalobce. I kdyby jednatel žalobce vůbec nevěděl, co podepisuje, musel si položit otázku, co stojí za zázračným hospodářským oživením žalobce v rozhodném období. Zejména však nemohl přehlédnout, že byt žalobce neobchodoval s partnery z jiných členských států Evropské unie a na dani z přidané hodnoty tak vykazoval stále daňovou povinnost, od určitého okamžiku přestal daň z přidané hodnoty platit a naopak ji začal dostávat od státu. Jak opět správně poznamenal žalovaný, z údajů uvedených v daňových přiznáních muselo být jednatelem žalobce zřejmé, že od určitého okamžiku došlo k významné změně ve způsobu podnikání žalobce, na což měl jednatel žalobce zareagovat a relevantní obchodní transakce prověřit. Místo tohoto se jednatel žalobce spokojil s prostým ujištěním ze strany účetní (jak uvedl jednatel žalobce při jednání dne 13. 6. 2018), že je vše v pořádku a žádné další kroky neučinil. Shora uvedené svědčí o selhání vnitřních kontrolních mechanismů žalobce. Odpovědnost za „pořádek“ uvnitř společnosti přitom nese žalobce (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017, č. j. 9 Afs 238/2016 – 32, bod 25).
41. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že jakmile zjistil „skutečný stav“, začal se správce daně „řádne spolupracovat“, což mělo být zohledněno při rozhodování o prominutí penále.
42. Nejprve je vhodné zdůraznit, že dle ustálené správní praxe žalovaného (která se pohybuje v zákonných mezích) správce daně nejprve zkoumá, zda daňový subjekt splnil požadavky dle čl. II. 2. A. pokynu GFŘ – D -21. Pokud správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt závažně porušil daňové nebo účetní předpisy, a proto není možno o prominutí penále uvažovat, již se (logicky) nezabývá součinností daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední, neboť ta je relevantní pouze při určování rozsahu, v jakém bude penále prominuto, jak plyne z § 259a odst. 2 daňového řádu (a z čl. II. 3. pokynu GFŘ – D -21). Jelikož skutečnost, že žalobce porušil řádný výkon správy daní (resp. závažně porušil daňové předpisy) vylučovala možnost prominutí příslušenství daně (bod II. 2. A. 9. pokynu D-21, § 259c odst. 2 daňového řádu), bylo zcela nadbytečné zabývat se dalšími důvody uvedenými v žádosti o prominutí příslušenství daně či jinými okolnostmi – např. okolnostmi rozhodnými pro stanovení rozsahu prominutí penále (shod. srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 – 49, bod 39).

43. Dále je třeba na tomto místě zopakovat, že nebýt zásahu správce daně, žalobce by nadále využíval „obchodní a daňový model“ popsany výše. Nelze též přehlížet, že žalobce začal s žalovaným „spolupracovat“ až poté, kdy bylo zřejmé, že vzdor zcela konkrétním výzvám správce daně ze dne 1. 7. 2014 a 6. 8. 2014 neprokáže faktické uskutečnění dodávek masa tvrzeným slovenským odběratelům. Např. ještě při jednání dne 7. 2. 2014 (viz protokol o ústním jednání č. j. 152508/14/2808-05402-608278) zástupce žalobce v reakci na sdělení správce daně, že mu dosud nebyly předloženy důkazy o tom, že zboží deklarované žalobcem jako zboží dodané slovenským obchodním společností bylo skutečně přepraveno na Slovensko, uvedl: *„Lžete, jestli se nemýlím, byly předloženy faktury potvrzené odběratelem a bylo předloženo prohlášení příjemce zboží z jiného členského státu.“* Žalobce pak nadále trval na tom, že dodávky se uskutečnily tak, jak byly popsány v předložených dokladech. Ještě např. v protokolu ze dne 10. 12. 2013, č. j. 1445685/13/2808-05402-6088278 (který podepsal i jednatel žalobce), bylo tvrzeno, že nakládka zboží pro slovenské odběratele probíhala tak, že *„ve většině případů tam byly ty zmiňované osoby, jednatele teda,“* a že *„auto přijelo k rampě, nacouvalo, nastrkali si to do auta, podepsali převzetí a odjeli.“* V jiném případě, při jednání dne 17. 3. 2014, např. správce daně v sídle žalobce po zahájení kontroly daně z přidané hodnoty za období leden 2014 požadoval po žalobci předložení evidence vedené pro účely daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014. Tu však zástupci žalobce odmítli správci daně předat s tím, že bude předložena až při *„zahájení fyzické kontroly v termínu, který bude dohodnut“*. Lze tedy uzavřít, že žalobce začal s žalovaným spolupracovat až, když seznal, že situace je důkazně neudržitelná (srov. stranu 46 zprávy o daňové kontrole). Ke „spolupráci“, k níž byl žalobce v podstatě přinucen okolnostmi, by tak žalovaný jen obtížně mohl přihlídnout jako k okolnosti, která by opodstatňovala prominutí daně ve větším rozsahu, i kdyby žalobce splnil podmínku stanovenou v § 259c odst. 2 daňového řádu.
44. Lze tedy shrnout, že soud nehodnotí jako excesivní závěr žalovaného, že jednání žalobce (který daňových přiznáních vykázal dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie v hodnotě 175.000.000,- Kč, ačkoliv zboží bylo dodáno v tuzemsku, s cílem dosáhnout výhody osvobození od daně a vyhnout se uplatnění daně na výstupu v tuzemsku, přičemž nadměrné odpočty v celkové výši 14.827.368,- Kč byly poukazovány na účet žalobce) nelze vyhodnotit jinak, než jako mimořádně závažné porušení daňových předpisů (a 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 (a to vzdor tomu, že se jednalo o jednání, které je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí žalobce žádá). 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).
45. K námitce, že se žalovaný odchýlil od blíže nespecifikované ustálené správní praxe, soud uvádí, že legitimní očekávání může založit pouze taková správní praxe, která je ustálená, jednotná a dlouhodobá a která opakovaně [nikoli v jednom či ve dvou případech (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 As 142/2012 – 27, a ze dne 20. 8. 2015, č. j. 9 As 68/2015 – 27, bod 43)] potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze

dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132). Existenci takové ustálené správní praxe však žalobce v žalobě nejen řádně netvrdil, ale především neprokazoval [přitom pokud chce být žalobce s touto námitkou úspěšný, musí vždy rozhodovací praxi, která měla založit jeho legitimní očekávání, tvrdit a doložit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 As 159/2014 – 52, bod 157)]. I tato námitka je tedy lichá.

46. Lze tedy uzavřít, že žalovaný, jehož rozhodnutí bylo plně přezkoumatelné, nepřekročil meze správního uvážení ani toto uvážení nezneužil, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
47. 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, se práva na náhradu nákladů řízení vzdal, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí 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 20. června 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu