



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., **ve věci žalobce: ACE Trade spol. s r.o., IČO 25287249, se sídlem Vrbová 621, Hylváty, 562 03 Ústí nad Orlicí, zastoupený Mgr. Ivo Ďopanem, advokátem se sídlem Komenského 160, 562 01 Ústí nad Orlicí, proti žalovanému: Celní úřad pro Pardubický kraj, se sídlem Palackého 2659, 530 02 Pardubice, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2016, č.j. 5612-28/2016-590000-11,**

t a k t o :

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í:

Podanou žalobou se žalobce domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta žádost žalobce o prominutí penále podle § 259a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“) ze dne 25.1.2016.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplynulo, že na základě provedené kontroly po propuštění zboží do režimu volného oběhu žalovaný osmi dodatečnými platebními výměry doměřil žalobci dovozní clo v celkové výši 647.478 Kč a rovněž mu v souladu s § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. v celkové výši 129.498 Kč, to vše v souvislosti se zbožím propuštěným do režimu volného oběhu na základě rozhodnutí, která žalovaný konkrétně citoval. Důvodem doměření daně bylo zjištění, že zboží v žalovaných kontrolovaných celních prohlášeních bylo žalobcem v rozporu

s příslušnou legislativou nesprávně zařazeno do jiné podpoložky celního sazebníku, pročez za toto zboží nebylo žalobcem řádně odvedeno clo dle příslušné celní sazby. Žalobce na základě zmíněných dodatečných platebních výměrů doměřené clo i příslušné penále v plné výši uhradil a následně dne 25.1.2016 požádal o prominutí penále v co nejvyšší možné výši. Žalovaný zdůraznil, že zkrácením dovozního cla, k němuž fakticky došlo nesprávným zařazením zboží pod jednotlivé podpoložky celního sazebníku, se žalobce dopustil správního deliktu ve smyslu § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona, za což mu byla pravomocným rozhodnutím ze dne 22.2.2016, č.j. 10504/2016-590000-12, uložena pokuta ve výši 20.000 Kč. Tímto svým jednáním tedy v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové, celní a účetní předpisy ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu, přičemž v takovém případě prominutí daně nebo jejího příslušenství zákon neumožňuje. Z uvedeného důvodu proto žalovaný žádost žalobce zamítl.

Žalobce s právním názorem vysloveným v napadeném rozhodnutí nesouhlasil. Uvedl, že si je vědom dikce čl. II.2. Pokynu Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 2. 2015, č.j. 4260/15/7100-40123, podle něhož se naplnění vylučující podmínky dle § 259c odst. 2 daňového řádu zkoumá za období 3 let nazpět ode dne vydání rozhodnutí o žádosti o prominutí daně, nicméně odmítl výklad zmíněného ustanovení tak, jak jej de facto prezentuje žalovaný, tedy že za situace, kdy důvodem pro vyměření penále bylo závažné porušení daňových předpisů, prominutí penále je tím automaticky vyloučeno, aniž by bylo třeba dále zkoumat předchozí daňovou spolehlivost příslušného subjektu. Podle názoru žalobce se totiž zmíněná podmínka vztahuje nikoliv na konkrétní jednání, na jehož základě bylo penále vyměřeno, ale na případná další porušení daňových předpisů ze strany daňového subjektu, k nimž došlo v období přecházejících 3 let před vydáním rozhodnutí o žádosti. Již z pouhé dikce § 259c odst. 1 daňového řádu dle žalobce vyplývá, že je třeba posuzovat chování daňového subjektu zpětně. Jestliže má být při posouzení žádosti o prominutí daně nebo jejího příslušenství zohledněna četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem, jak je uvedeno v § 259c odst. 1 daňového řádu, je zřejmé, že se jedná o porušování, k němuž došlo v minulosti. Pokud by smyslem předmětné zákonné úpravy bylo, aby prominutí konkrétního penále bylo vyloučeno již závažností porušení konkrétní daňové povinnosti, které vedlo k vyměření penále, musel by takový následek být v textu zákona vyjádřen výslovně.

Žalobce dále zdůraznil, že je spolehlivým daňovým subjektem, v minulosti žádné daňové předpisy neporušil a nyní posuzovaný případ tak lze považovat za jeho ojedinělý exces. S žalovaným v průběhu daňového řízení spolupracoval a uhradil jak doměřené clo, tak i související pokuty a penále.

Jestliže se z výše uvedeného pokynu podává, že skutečností vylučující prominutí penále je závažné porušení příslušných předpisů, pak jde o relativně neurčitou hypotézu, přičemž konkrétní jednání, která pod tuto hypotézu mohou být podřazena, je třeba posuzovat individuálně a nediskriminačním způsobem tak, aby obdobné případy byly posuzovány obdobně a byla tedy vyloučena libovůle správce daně. Pokud však je jako jedno z kritérií pro posouzení závažnosti porušení daňových předpisů v čl. II.2.A.7 Pokynu Generálního finančního ředitelství uvedena horní hranice sazby pokuty za správní delikt, pak je dán prostor pro to, aby obdobně byly posuzovány i rozdílné případy. Výklad a stanovení obsahu pojmu „závažný způsob porušení“ je věcí správního uvážení správce daně. Pokud žalovaný posuzoval věc pouze z formálního hlediska, aniž by se zabýval materiální stránkou věci, tedy závažností porušení předpisů, pak dle žalobce vybočil z mezí správního uvážení.

S ohledem na výše popsanou argumentaci žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě v podstatě zopakoval a rozvedl důvody, které jej vedly k zamítnutí žádosti, a na jejich podkladě navrhl podanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Krajský soud se po zjištění, že žaloba proti pravomocnému rozhodnutí žalovaného byla podána oprávněnou osobou (§ 65 s.ř.s.) v zákonné lhůtě (§ 72 odst. 1 s.ř.s.) a že je přípustná (§ 68 s.ř.s.) nejprve zabýval otázkou, zda není dán některý z důvodů pro zrušení napadeného rozhodnutí podle § 76 s.ř.s. V této souvislosti dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí žádnou z vad uvedených v § 76 odst. 1 písm. a) a b) s.ř.s. a není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.). Zároveň neshledal ani žádné podstatné vady řízení předcházejícího jeho vydání (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Krajský soud se proto dále zaměřil na přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Dle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.

Podle § 259a odst. 1 až 4 daňového řádu je daňový subjekt 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 posečkání úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla, b) povoleného posečkání úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla (odst. 4).

Podle § 259c odst. 1 až 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).

Institut prominutí daně a jejího příslušenství (tzv. promíjení daňových dluhů) byl vždy vnímán jako určitá „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). Na prominutí daně či jejího příslušenství 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).

Ze shora uvedeného je zřejmé, že rozhodnutí o prominutí daně, respektive penále jakožto jejího příslušenství, vychází ze správního uvážení správního orgánu, kterým je v posuzované věci správce daně, tedy žalovaný. Je totiž pouze na něm, aby posoudil, zda

daňový subjekt splňuje zákonné podmínky pro prominutí daně a v jakém rozsahu by případně měla být daňovému subjektu daň prominuta. Správní uvážení představuje zákonem danou možnost správního orgánu zvolit si na základě skutkových okolností projednávaného případu jedno z více možných zákonem předpokládaných řešení. Každé správní uvážení (volnost daná správnímu orgánu k jeho vlastní úvaze) však musí mít své hranice. Limity diskrečního oprávnění správního orgánu vyplývají z právní normy, která správní uvážení zakotvuje, může si je však vymezit i správní orgán sám svou předchozí rozhodovací činností. Je totiž důležité, aby při zohlednění konkrétních okolností daného případu nevznikaly při rozhodování skutkově shodných nebo obdobných případů nedůvodné rozdíly (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.5.2012, č.j. 1 As 35/2012 – 40). Soud je oprávněn přezkoumat správní uvážení pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem a na podkladě dostatečně zjištěného skutkového stavu. Jsou-li popsány předpoklady splněny, nemůže soud z týchž skutečností, jaké zjistil správní orgán, vyvozovat jiné, nebo přímo opačné závěry (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15.10.1992, sp.zn. 6 A 6/1992). Aby správní orgán mohl odpovědně vybrat to nejvhodnější řešení případu, musí dostatečně zjistit skutkové okolnosti řešené věci a na jejich základě vybrat v souladu se zákonem a zásadami logiky výsledné řešení a tento svůj postup v konečném rozhodnutí přesvědčivým způsobem odůvodnit.

Správní uvážení podléhá omezenému soudnímu přezkumu. Soudy ve správním soudnictví přezkouvají rozhodnutí správních orgánů vydaná na základě správního uvážení ve smyslu § 78 odst. 1 s.ř.s. pouze v tom ohledu, zda správní orgán při svém rozhodování nepřekročil stanovené meze správního uvážení nebo jej nezneužil. Zároveň platí, že soud svojí úvahou nemůže zasahovat do odborné kompetence správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.12.2003, č.j. 5 A 139/2002-46, uveřejněný pod č. 416/2004 Sbírky rozh. NSS). Správním orgánům musí být dán určitý prostor pro jejich vlastní volné uvážení, do něhož soud nezasahuje, nevymyká-li se úvaha správního orgánu mezím stanoveným zákonem, zásadám logiky apod. I v případech, kdy zákon poskytuje správnímu orgánu možnost rozhodovat na základě absolutně volného uvážení, aniž by pro takovou úvahu stanovil nějaká hmotněprávní kritéria, však správní orgán zůstává ve své úvaze omezen zákazem libovůle, principem rovnosti, tedy příkazem rozhodovat v obdobných věcech obdobně a ve stejných věcech stejně, zákazem diskriminace, příkazem zachovávat lidskou důstojnost, jakož i povinností výslovně rozvést, jaká kritéria v rámci své volné úvahy správní orgán použil, jaké důkazní prostředky si opatřil, jaké důkazy provedl, jak je hodnotil a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2005, č.j. 6 A 25/2002-59, uveřejněné pod č. 906/2006 Sbírky rozh. NSS). Rozhodnutí správního orgánu učiněné na základě volné správní úvahy musí být přezkoumatelným způsobem odůvodněno, aby se účastníci správního řízení dozvěděli, na základě jakých kritérií správní orgán rozhodl a aby jeho rozhodnutí následně mohlo projít případným testem zákonnosti v rámci soudního přezkumu. Z rozhodnutí musí být patrné, že správní orgán z mezí a hledisek správního uvážení nevybočil. I v případě absolutní volné úvahy musí správní orgán respektovat stanovené procesní postupy a elementární právní principy správního rozhodování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2004, č.j. 3 As 24/2004-79, uveřejněný pod č. 739/2006 Sbírky rozh. NSS).

Při přezkouvání rozhodnutí o prominutí daně, které vychází toliko ze správního uvážení rozhodujícího orgánu, správní soud zkoumá, zda bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva s vyloučením případné svévole

rozhodujícího orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.2.2010, č. j. 7 Afs 15/2007 – 106). I rozhodnutí v daňovém řízení, které je založeno na volné správní úvaze, musí být zbudováno na racionálních důvodech, pro něž se správce daně rozhodl žádosti daňového subjektu vyhovět, nebo ji naopak zamítl. Za situace, kdy zákon nevznáší výslovný požadavek na odůvodnění takového rozhodnutí, není přitom podstatné, zda ony důvody budou přímou součástí tohoto rozhodnutí (ač by to bylo samozřejmě vhodné), nebo budou obsahem úředního záznamu založeného ve správním spisu. V každém případě však musí být důvody správce daně pro zvolený postup transparentní a jednoznačně seznatelné. Jaká kritéria pro své rozhodnutí správní orgán zvolí, je věcí správního orgánu a soudy pak již do jejich obsahu nezasahují, s výjimkou případů, kdy dojde k překročení mezí správního uvážení stanovených principy vyplývajících z ústavního pořádku České republiky, jako je zákaz diskriminace, princip proporcionality atd. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, č.j. 1 Afs 78/2011 – 184).

Krajský soud tedy při přezkumu napadeného rozhodnutí postupoval v souladu se shora naznačenými premisami a ve smyslu § 78 odst. 1 s.r.s. se zabýval toliko tím, zda žalovaný nepřekročil zákonem stanovené meze správního uvážení či toto uvážení nezneužil.

V posuzovaném případě, byť to v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně nezmiňuje, je zřejmé, že žalovaný při svém rozhodování vycházel jak z příslušných ustanovení daňového řádu upravujících možnost prominutí daně a jejího příslušenství, tak z vnitřního pokynu Generálního ředitelství cel č. 10/2015 (dále jen „Pokyn“), jehož některé pasáže jsou v odůvodnění napadeného rozhodnutí fakticky citovány. Zmíněný Pokyn byl vydán za účelem sjednocení postupů celních úřadů jako správců daní při rozhodování o prominutí příslušenství daně podle § 259a až 259c daňového řádu a ačkoliv se nejedná o obecně závazný právní předpis, který by žalovaného bezvýhradně zavazoval a vylučoval jeho odlišný postup v odůvodněných případech, nelze žalovanému vytýkat, pokud se tímto Pokynem, vydaným jeho nadřízeným orgánem, řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených, jestliže zmíněný Pokyn není v rozporu se zákonem, což dle názoru soudu není.

Za stěžejní bod podané žaloby lze jistě označit námitku, podle níž žalovaný nesprávně vyložil ust. § 259c odst. 2 daňového řádu, konkrétně vylučující podmínku pro prominutí penále daně. Podle žalobce totiž nelze považovat za závažné porušení daňových a účetních předpisů v posledních třech letech ve smyslu citovaného ustanovení jednání, kterým žalobce fakticky zkrátil dovozní clo tím, že zboží propuštěné do režimu volného oběhu zařadil do nesprávné podpoložky celního sazebníku, a které vedlo k dodatečnému vyměření cla a penále ze strany žalovaného. Žalobce se totiž domnívá, že zmiňovaný „test spolehlivosti“ se vztahuje výhradně na případná jednání, kterými by žalobce závažným způsobem porušil daňové a účetní předpisy v minulosti, přičemž je třeba důsledně rozlišovat právě taková případná předcházející jednání a následné konkrétní porušení povinnosti, na jehož základě vznikla žalobci povinnost uhradit příslušné penále. Pokud by navíc smyslem zákona bylo vyloučit prominutí penále v případech, kdy k jeho vyměření vedlo právě závažné porušení daňových předpisů, pak by taková skutečnost musela být v zákoně výslovně stanovena. S uvedenou argumentací žalobce krajský soud nesouhlasí, a to z níže uvedených důvodů.

Krajský soud předně konstatuje, že základními podmínkami pro to, aby bylo vůbec přípustné o prominutí penále daně rozhodnout, je podle § 259a daňového řádu podání žádosti ze strany daňového subjektu ve lhůtě 3 měsíců ode dne právní moci dodatečného platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále daně, a uhrazení daně,

v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. K tomu je třeba připočíst i negativní podmínku, podle níž je prominutí penále daně vyloučeno v případě, kdy daňový subjekt v posledních třech letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy (§ 259c odst. 2 daňového řádu). Ze samotné dikce tohoto ustanovení přitom nevyplývá konkrétní okamžik, od kterého má být odvozováno tříleté období, v němž je zkoumána spolehlivost daňového subjektu. V tomto ohledu může být vodítkem pouze důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým bylo s účinností od 1.1.2015 zmíněné ustanovení § 259c do textu daňového řádu včleněno. Podle ní má splnění tříletého testu spolehlivosti správce daně zohledňovat k okamžiku, kdy posuzuje žádost o prominutí daně nebo příslušenství daně, nikoliv k okamžiku podání žádosti. V každém případě je nepochybné (žalobce tuto skutečnost ani nespороval), že jednání žalobce, na jehož základě mu bylo vyměřeno penále, do uvedeného časového rámce spadá. Zároveň je třeba zdůraznit, že dle citované důvodové zprávy je smyslem zavedení institutu spolehlivosti do právní úpravy prominutí daně a jejího příslušenství to, že prominutí má být odepřeno osobám, které závažným způsobem neplní své daňové, respektive účetní povinnosti, tedy se dle dosavadních zkušeností projeví jako nespolehlivé. Existenci závažného porušení předmětných předpisů je přitom třeba zkoumat ve vztahu k množině těchto předpisů jako celku, tudíž **není rozhodné, zda se toto porušení např. vztahovalo k dani, která má být předmětem prominutí, či nikoliv**. Porušení daňových nebo účetních předpisů, které dosahuje intenzity závažného porušení, diskvalifikuje daňový subjekt současně ve všech případech, kdy je absence tohoto porušení jako podmínka vydání rozhodnutí určitou právní úpravou vyžadována. Z toho vyplývá, že závažnost porušení předmětných předpisů v případě konkrétního subjektu by měla být vyhodnoceny vždy stejně, ať již je posuzována pro účely vydání kteréhokoliv z rozhodnutí, u nichž je posouzení této závažnosti zákonem předvídáno.

S ohledem na závěry obsažené v důvodové zprávě nelze shora uvedené námitce žalobce přisvědčit. Byť žalobce správně poukazuje na to, že v textu zákona explicitně vyjádřena není, **nezbytnou podmínkou pro prominutí penále daně dle § 259a odst. 1 daňového řádu je mimo jiné i to, že jednání, na jehož základě bylo daňovému subjektu penále vyměřeno, nepředstavuje závažné porušení daňových a účetních předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu**.

Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je dále třeba zodpovědět otázku, zda jednání žalobce dosáhlo intenzity závažného porušení daňových či účetních předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu. Z argumentace žalovaného obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí lze i bez výslovného odkazu dovodit, že žalovaný i v této souvislosti vycházel z obsahu Pokynu. Dle čl. 8 odst. 1 písm. h) Pokynu se totiž za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů považuje mimo jiné situace, kdy osoba, u níž se provádí test spolehlivosti, je osobou, jíž byla uložena pokuta za delikt spáchaný podle daňových a/nebo celních předpisů, jejíž horní hranice je zákonem stanovena na min. 250.000 Kč, přičemž rozhodným okamžikem pro hodnocení je nabytí právní moci rozhodnutí. Žalobce se přitom svým jednáním dopustil správního deliktu podle § 294 odst. 1 písm. e) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona účinného do 31.12.2014 (dále jen „celní zákon“), o čemž žalovaný pravomocně rozhodl rozhodnutím ze dne 22. 2. 2016, č. j. 10504/2016-590000-12. Tímto rozhodnutím byla sice žalobci uložena pokuta pouze ve výši 20.000 Kč, nicméně ust. § 294 odst. 2 písm. a) celního zákona umožňuje za zmíněný delikt uložit pokutu až do výše 4.000.000 Kč. Rozhodující je přitom v daném případě nikoliv výše skutečně uložené pokuty, ale horní hranice její sazby přípustná dle zákona. Závěr žalovaného, že jednání žalobce

představuje závažné porušení daňových předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu, je tedy s ohledem na uvedené skutečnosti zcela správný.

Žalobce dále v žalobě zdůraznil to, že při posuzování žádosti o prominutí daně má být ve smyslu § 259c odst. 1 daňového řádu zohledňována i četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem, přičemž zdůraznil, že byl doposud v tomto ohledu zcela spolehlivý a jednání, kterým z jeho strany došlo ke zkrácení cla, bylo naprostým excesem. Poukázal rovněž na svou spolupráci součinností, kterou poskytl žalovanému, i na to, že doměřené clo včetně penále i pokuty řádně uhradil. K této námitce krajský soud uvádí, že pokud citované ustanovení hovoří o porušování povinností při správě daní, pak jde o takové porušení, které svým charakterem nepředstavuje závažné porušení daňových a účetních předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu. Jedná se o méně závažná porušení povinností daňovým subjektem, přičemž správce daně má tato porušení, stejně jako rozsah případné součinnosti poskytnuté daňovým subjektem správci daně v rámci postupu vedoucího k jejímu doměření, zohledňovat nikoliv při rozhodování o tom, zda vůbec je přípustné, aby daň či její příslušenství mohlo být prominuto, nýbrž případně až při stanovení rozsahu, v jakém bude daň či penále daně prominuto. Uvedené vyplývá i z čl. 13 Pokynu, který obsahuje výčet jednotlivých porušení povinností a procentuální míru, o kterou má být v případě, že k některému konkrétnímu porušení povinnosti ze strany daňového subjektu dojde, snížena procentní sazba při prominutí penále. Z toho je zřejmé, že pokud žalovaný dospěl k závěru, že žádost žalobce o prominutí penále je nepřipustná, neboť žalobce svým jednáním naplnil vylučovací podmínku uvedenou v § 259c odst. 2 daňového řádu, pak bylo bezpředmětné, aby se dále zabýval četností případného méně závažného porušování povinností ve smyslu § 259c odst. 1 daňového řádu či aby posuzoval míru součinnosti poskytnuté ze strany žalobce. Tomu lze naopak samozřejmě přisvědčit, že plným uhrazením doměřeného cla a jeho příslušenství splnil jednu ze základních podmínek přípustnosti prominutí daně, nicméně nikoliv podmínku jedinou. Pokud ze strany žalobce nebyly kumulativně splněny všechny zákonné podmínky, jak krajský soud uzavřel výše, nemá ani námitka úhrady doměřeného cla a příslušenství ve vztahu k posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí žádnou relevanci.

Žalobce rovněž namítal, že výklad pojmu „závažné porušení daňových předpisů“ je věcí správního uvážení žalovaného, který by měl v každém jednotlivém případě posuzovat vedle formálního aspektu jednání, kterým daňový subjekt porušil daňové předpisy, i aspekt materiální, přičemž kritéria pro hodnocení závažnosti porušení nelze nastavit pomocí horní hranice sazby pokuty za správní delikt, neboť potom by byl dán prostor k tomu, aby obdobné případy byly posuzovány rozdílně. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalobce v tom směru, že zákon skutečně ponechává správnímu orgánu prostor pro uvážení, jaké jednání lze posoudit jako závažné porušení daných předpisů. Na druhou stranu však má za to, že právě příkladný výčet jednotlivých jednání, která mají být posuzována jakožto závažná porušení daňových předpisů, uvedený v čl. 8 Pokynu, má sloužit jako vodítko pro jednotlivé správce daně za situace, kdy poměrně nová právní úprava doposud nebyla podrobena důkladnému přezkumu odvolacími správními orgány a zejména přezkumu v rámci správního soudnictví, přičemž nejen uvedený výčet, ale vlastně celý Pokyn vznikl právě za účelem sjednocení rozhodování v obdobných věcech, tedy v případech posuzování žádostí o prominutí daně, respektive jejího příslušenství. Kromě toho, jak je ostatně již konstatováno výše, odůvodnění napadeného rozhodnutí konkrétní odkaz na některé ustanovení Pokynu neobsahuje, a byť jádro odůvodnění zjevně z Pokynu vychází, žalovaný své závěry ohledně posouzení závažnosti jednání žalobce, které bylo předmětem jeho správního uvážení, řádně a racionálně

zdůvodnil, zdůraznil, že v posuzované věci došlo k poškození fiskálních zájmů státu tím, že žalobce zkrátil clo, jež byl povinen uhradit, a poukázal na nikoliv nezanedbatelnou společenskou škodlivost takového jednání. Tím dle názoru krajského soudu naprosto dostál požadavkům, které pro správní uvážení vyžaduje ust. § 78 odst. 1 věty druhé s.ř.s.

S ohledem na shora uvedené tak krajský soud uzavírá, že v posuzované věci neshledal, že by žalovaný překročil meze správního uvážení nebo že by správní uvážení zneužil a rozhodl na základě libovůle. Napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné, žalovaný své závěry rádě a přesvědčivým způsobem odůvodnil a krajský soud se s tímto odůvodněním ztotožňuje. Z těchto důvodů proto podanou žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl (výrok I).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto 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 jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

P o u č e n í :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

V Pardubicích dne 9. února 2017

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Mgr. Lucie Marešová