



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Ing. J. L.**, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Plaská 614/10, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2019, č. j. 386627/19/2804-50521-609654, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 16. 12. 2019, čj. 52 Af 27/2019-33,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 16. 12. 2019, čj. 52 Af 27/2019-33, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2019, č. j. 386627/19/2804-50521-609654, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalobce **má právo** na náhradu nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti ve vztahu k žalovanému, a to ve výši, kterou soud dodatečně určí.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný zjistil u skupiny osob včetně žalobce skutečnosti nasvědčující tomu, že spáchali daňovou trestnou činnost. Proto podal trestní oznámení, na jehož základě orgán činný v trestním řízení zahájil proti skupině osob včetně žalobce trestní stíhání pro zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Žalovaný následně provedl u žalobce vyhledávací činnost ve smyslu § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Přitom zjistil, že žalobce od dubna 2015 do června 2016 vědomě snižoval jako plátce DPH svou zákonnou povinnost, a současně tak získal majetkový prospěch. Žalobce poté podal dodatečná daňová přiznání

k DPH a k dani z příjmů. Dodatečnými daňovými tvrzeními žalobce zvýšil daň celkem o 2 021 186 Kč.

[2] Žalovaný předepsal žalobci úrok z prodlení s úhradou DPH. Dne 3. 1. 2019 požádal žalobce o prominutí úroku. Žádost odůvodnil tím, že uhradil daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl, čímž se připravil o „*veškeré své úspory a disponibilní finanční prostředky*“. Žalovaný by měl přihlídnout též k tomu, že žalobce „*musel dne 2. 7. 2018 provést úhradu daně z příjmů fyzických osob ve výši 169 417 Kč*“.

[3] Žalovaný žádost žalobce rozhodnutím ze dne 3. 4. 2019 zamítl. Žalobce sice splnil formální předpoklady pro prominutí penále (§ 259a daňového řádu), naplnil ale též negativní podmínku stanovenou v § 259c odst. 2 daňového řádu. Jak plyne z usnesení Policie ČR ze dne 22. 12. 2017, 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. Nesprávné tvrzení daně žalobcem nespadá do oblasti „omyly“ ani „neznalost“ nebo „chybný výklad“. Naopak, z okolností 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.

[4] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou. V ní žalovanému vytýkal, že rozhodnutí opřel jen o fakt, že vůči žalobci bylo zahájeno trestní stíhání. Takový postup dle žalobce porušuje zásadu presumpce neviny. Krajský soud žalobu rozsudkem zamítl s tím, že žalovaný neoznačil žalobce za pachatele konkrétního trestného činu. Rozhodnutí neobsahovalo ani žádné hodnocení stěžovatelovy viny ve smyslu trestněprávním. Žalovaný pouze prezentoval skutečnosti známé mu z úřední činnosti a skutečnosti zjištěné v rámci činnosti vyhledávací, jakož i hodnocení těchto skutečností. Klíčové je, že žalobce v žalobě netvrdil, že skutkové závěry žalovaného jsou nesprávné. Netvrdil, že od druhého čtvrtletí 2015 do druhého čtvrtletí 2016 nepodával nepravdivá čtvrtletní daňová přiznání k DPH a následně mj. neoprávněně nevyhlákal nadměrné odpočty.

[5] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. b), d) s. ř. s. Kritizuje, že žalovaný teprve ve vyjádření k žalobě rozvedl, že důvodem pro zamítnutí žádosti o prominutí příslušenství daně nebylo pouhé usnesení o zahájení trestního stíhání, ani probíhající trestní řízení, ale skutečnosti, které žalovaný zjistil vlastní vyhledávací činností. Tuto činnost však žalovaný ani ve vyjádření k žalobě a především v samotném žalobou napadeném rozhodnutí nespecifikoval a nepopsal, v čem ona činnost spočívá. Až do podání vyjádření k žalobě se žalovaný o žádné vlastní vyhledávací činnosti nezmiňoval. Stěžovatel trvá na tom, že žalovaný v rozhodnutí argumentoval jen skutečnostmi „*uvedenými v usnesení o zahájení trestního stíhání a opírá se výlučně o probíhající trestní stíhání stěžovatele*.“ To je v rozporu se zásadou presumpce neviny. Krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného. Důvody zamítnutí žádosti, které nesouvisely s probíhajícím trestním stíháním, se objevily teprve v rozsudku krajského soudu. Stěžovatel konečně poukazuje na to, že byl v souvisejícím trestním řízení zproštěn obžaloby.

pokračování

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozorňuje, že v rámci vyhledávací činnosti, která nejdříve probíhala bez součinnosti stěžovatele, získal žalovaný informace týkající se daňové povinnosti stěžovatele. Získané informace nasvědčovaly tomu, že stěžovatel vkládal fiktivně přijaté daňové doklady do daňové evidence a následně je zahrnul do podaných daňových tvrzení s cílem vyplacení nadměrných odpočtů na DPH. Pokud žalovaný odkazoval na policejní usnesení o zahájení trestního stíhání stěžovatele, šlo o informace, které zjistil sám při vyhledávací činnosti, ostatně žalovaný tyto skutečnosti policejním orgánům předložil v rámci trestního oznámení na stěžovatele. Kasační stížnost proto navrhuje zamítnout.

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Podle § 259c odst. 2 daňového řádu, prominutí daně nebo příslušenství daně *není možné, pokud daňový subjekt [...] v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy*. Právě toto ustanovení je předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným.

[9] Ke kasační námitce, dle níž krajský soud protizákonně doplnil odůvodnění žalovaného, NSS uvádí, že nedostatky v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu nelze napravovat teprve v rozsudku soudu (srov. k tomu obdobně již rozsudek ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 As 51/2003-58). Nic takového ovšem krajský soud neudělal. Jakkoliv vskutku žalovaný v rozhodnutí výslovně nemluví o vlastní vyhledávací činnosti, kterou pochybení stěžovatele zjistil, z rozhodnutí to lze přesto vyčíst. Žalovaný totiž v rozhodnutí zmiňuje, že trestní stíhání stěžovatele bylo zahájeno na základě oznámení žalovaného. Skutečnost, že trestnímu stíhání předcházela vyhledávací činnost žalovaného, proto z rozhodnutí žalovaného (nepřímo) plyne.

[10] Stěžovatel má nicméně pravdu, že rozhodnutí o naplnění hypotézy cit. § 259c odst. 2 daňového řádu (*v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy*) je založeno jen na usnesení Policie ČR ze dne 22. 12. 2017, kterým bylo zahájeno trestní stíhání stěžovatele. Na s. 5 dole, na s. 6 a 7 žalovaný obsáhle cituje jen z tohoto policejního usnesení, žádné vlastní skutkové závěry na základě vlastních důkazů nečiní. V dalším textu odůvodnění pak na tato skutková zjištění z trestního řízení navazují samostatné daňověprávní úvahy žalovaného (tedy podřazení pod § 259c odst. 2 daňového řádu).

[11] Argumentace rozhodnutími majícími původ v trestním řízení je samozřejmě možná (obecně srov. k této problematice např. rozsudky ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS, *RACING TEAM*, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*). To ovšem neznamená, že žalovaný mohl skutkové důvody rozhodnutí založit jen na citaci usnesení o zahájení trestního stíhání. Žalovaný toliko obsáhle reprodukoval obsah policejního usnesení. Neuvádí však žádné vlastní skutkové poznatky. Naopak, zjevně vychází z toho, že veškeré skutečnosti uvedené v policejním usnesení se staly, aniž pro to žalovaný v odůvodnění nabízí jakékoliv vlastní důkazy či vlastní argumenty (ani v tomto jinak neodkazuje na obsah daňového spisu).

Takovýto postup je nepřijatelný především proto, že odkazuje na rozhodnutí v rané fázi trestního řízení (usnesení o zahájení trestního stíhání).

[12] NSS chápe logiku žalovaného, který upozorňuje, že podklady a argumenty pro usnesení o zahájení trestního stíhání sám předložil orgánům činným v trestním řízení. Nic takového, krom letmé zmínky o trestním oznámení, však z rozhodnutí žalovaného ani náznakem neplyne. Není tedy jasné, co podle žalovaného skutečně stěžovatel udělal či neudělal. Z rozhodnutí žalovaného se čtenář dozví jen to, co stěžovatel udělal dle mínění Policie ČR.

[13] NSS opakuje, že žalovaný mohl na usnesení o zahájení trestního stíhání odkázat, nemohl však rezignovat na vlastní popis skutkového stavu (vlastní právní hodnocení pro účely výkladu § 259c odst. 2 daňového řádu naopak žalovaný zcela přezkoumatelně provedl; stěžovatel s touto částí rozhodnutí nijak nepolemizuje). Problém nynější věci neleží v tom, že žalovaný, slovy krajského soudu, „*citoval i usnesení o zahájení trestního stíhání (jehož obsah žalobce dávno znal)*“. To jistě žalovaný citovat mohl. Problém leží v tom, že žalovaný citoval jen toto usnesení. Stěžovatel v důsledku takového vadného postupu nemohl polemizovat se skutkovým hodnocením věci. Zbývalo by mu (teoreticky) jen polemizovat se zatímními závěry orgánů činných v trestním řízení.

[14] Argumentace žalovaného tímto způsobem nepřipustně směšuje řízení daňové a řízení trestní. Výsledek řízení o žádosti stěžovatele nezávisel na výsledku trestního řízení. S touto premisou žalovaný i krajský soud souhlasí. Je s ní však v rozporu postup žalovaného, který bez dalšího odcituje obsah usnesení o zahájení trestního stíhání a nepodpoří ho vůbec vlastními skutkovými úvahami.

[15] NSS uzavírá, že pro nynější věc není podstatné, jak dopadne trestní řízení proti stěžovateli (a NSS tedy ani neprovedl pro nadbytečnost důkaz rozhodnutím trestního soudu o zproštění stěžovatele obžaloby ze zmiňovaného trestného činu). Pro nynější věc je významné jen to, zda tu jsou či nejsou okolnosti významné pro aplikaci hypotézy § 259c odst. 2 daňového řádu. Existenci těchto skutkových okolností musí žalovaný samostatně na základě vlastních důkazů vysvětlit v rozhodnutí o žádosti o prominutí daně nebo jejího příslušenství (případný podpůrný odkaz na policejní usnesení o zahájení trestního řízení samozřejmě vyloučen není, nemůže však být jediným argumentem ohledně toho, co se vlastně stalo).

[16] NSS naopak nesouhlasí s tím, že snad žalovaný porušil zásadu presumpce neviny. Nikde v rozhodnutí žalovaný nečiní stěžovatele vinným z žádného trestného činu, jen konstatuje a obsáhle cituje z usnesení o zahájení trestního stíhání.

[17] NSS nijak nehodnotil argument, že je napadený rozsudek rozporný s argumentací uvedenou v rozsudku téhož krajského soudu ze dne 4. 12. 2019, čj. 52 Af 26/2019-39 (ve věci téhož stěžovatele). Jednak stěžovatel tento (údajný) rozpor nijak nekonkretizuje, jednak šlo ve věci 52 Af 26/2019 o úrok z prodlení v souvislosti s jinou daní (daní z příjmů).

pokračování

[18] NSS tedy shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudku krajského soudu přistoupil také ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je tímto rozsudkem vázán a odůvodní své rozhodnutí na základě vlastních úvah a vlastních důkazů [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[19] NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl. Proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatel byl v řízení úspěšný, a náleží mu tedy náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Výši nákladů NSS specifikuje bezodkladně po tom, co mu stěžovatel tyto náklady vyčíslí (ze spisu neplynou zejména náklady v řízení před krajským soudem).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. června 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu