



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., ve věci

žalobce: **SULKOM s.r.o., IČ: 27670309**
sídlem Knínice 330, 679 34 Knínice
zastoupena daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 2. 2019, č. j. 647632/19/3007-50524-704522,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 19. 2. 2019, č. j. 647632/19/3007-50524-704522, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to k rukám jeho daňového poradce Ing. Radka Lančíka do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl žádost žalobce o prominutí penále na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013 stanovené dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 7. 2017, č. j. 3381806/17/3007-50524-704522, a o prominutí penále na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období rok 2014 stanovené dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 9. 2017, č. j. 3953486/17/3007-50524-704522; oba dodatečné platební výměry jsou zaevidované dne 26. 11. 2018 pod č. j. 4822668/18/3007-50524-704522. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nesplnil požadavky uvedené v čl. II. 2 Pokynu GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 2. 2015, č. j. 4260/15/7100-40123 (dále jen „pokyn GFŘ“), neboť jiným způsobem ohrožoval řádný výkon správy daní, tedy svým jednáním závažně ohrožil a porušoval řádný výkon správy daní, a proto příslušenství daně nelze prominout.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že spatřuje závažnost porušení řádného výkonu správy daní v posledních 3 letech zpětně ke dni vydání rozhodnutí v tom, že žalobce a jeho jednatelé při dokazování v letech 2016 a 2017 jako důkazní prostředky dokládali nevěrohodné a nesprávné smlouvy o dílo, nevěrohodné, nesprávné a neprůkazné dodací listy a faktury a nevěrohodné, nesprávné a neprůkazné předávací protokoly, na kterých jednatelé žalobce svými podpisy potvrdili převzetí úklidových služeb, ačkoliv tyto nebyly deklarovanými dodavateli provedeny. Účelová provázanost jednatelů daňového subjektu s panem M. F. a provázanost pana M. F. s panem Z. měla za následek hrubé porušení účetních a daňových předpisů ze strany žalobce. Nevěrohodné, nesprávné a neprůkazné faktury byly žalovaným zjištěny v účetnictví žalobce za všechny kontrolované roky, tj. 2012, 2013 a 2014. Z výše uvedených zjištění při daňové kontrole je patrné, že žalobce před žalovaným předstíral fakticitu konání pana M. F. a jeho společnosti MAFIA CONSULT s. r. o. vůči žalobci. O tom svědčí i žalobcem navržený výslech pana N., který v rámci svědecké výpovědi uvedl, že viděl pana M. F. na zakázce ZŠ Neratovice, jak tam hlídal pracovníky společnosti MAFIA CONSULT s. r. o., ačkoliv tato společnost žádné zaměstnance nemá a pan F. při své svědecké výpovědi uvedl, že na této zakázce v průběhu její realizace vůbec nebyl. Celý průběh dokazování u jednotlivých zjištění je podrobně popsán v jednotlivých zprávách o daňové kontrole. Žalovaný spatřuje závažnost porušení řádného výkonu správy daní v posledních třech letech zpětně ke dni vydání rozhodnutí rovněž v opakovaném obstrukčním jednání žalobce.

II. Obsah žaloby

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce namítl, že podle § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), nelze penále prominout, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Nicméně v žalobcově případě jde o penále u daně z příjmů právnických osob za roky 2013 a 2014, přičemž o prominutí požádal v žalobce v roce 2019. Logicky k závažnému porušení daňových nebo účetních právních předpisů v posledních 3 letech nedošlo. Navíc odkazem na pokyn GFŘ žalovaný v neprospěch žalobce nepřipustně zúžil závažné porušení daňových nebo účetních předpisů oproti § 259c daňového řádu. Těžiště právního hodnocení věci spočívá v tom, zda a v jakých případech lze při posuzování ospravedlnitelnosti důvodů vyjít z důvodů uvedených v pokynu GFŘ.

5. Žalobce dále namítl, že se nedopustil jednání odpovídajícího formulaci „*jinak závažně ohrožuje nebo ohrožovala, porušuje nebo porušovala řádný výkon správy daní*“, jelikož žalovaný nemá pravdu ohledně neprovedení úklidových služeb na zakázkách a neprovedení dodávek zásob materiálu a zboží. Žalobce dodal, že ani v soustavném neúměrně prodlužování daňového řízení nemá žalovaný pravdu, protože k prodlužování lhůty docházelo odůvodněně, čímž nemohlo jít o neúměrné prodlužování daňového řízení.
6. Další obsah žaloby směřuje proti důvodům vydání samotných dodatečných platebních výměrů, nikoliv bezprostředně proti napadenému rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že § 259a daňového řádu formuluje formální požadavky kladené na žádost o prominutí penále, § 259c daňového řádu pak upravuje požadavky na meritorní posouzení věci. V § 259c odst. 2 daňový řád zakotvuje vylučovací podmínku, při jejímž naplnění není možné příslušenství daně prominout. Prominout tedy není možné příslušenství daně, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Co se považuje za závažné porušení je rozvedeno v čl. II. 2. A pokynu GFŘ, přičemž uvedené se zkoumá za období tří let zpětně ke dni vydání rozhodnutí o žádosti.
8. Žalovaný v rámci správního uvážení dospěl k závěru, že u žalobce došlo k naplnění vylučující podmínky pro prominutí příslušenství daně podle § 259c odst. 2 daňového řádu konkretizované v čl. II. 2. A bod 9. pokynu GFŘ. Žalovaný proto nepřistoupil k posouzení konkrétního rozsahu prominutí.
9. Žalovaný konstatuje, že si byl vědom časového omezení při posuzování vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu, což je zřejmé z odůvodnění napadeného rozhodnutí.
10. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

11. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného a shledal, že **žaloba je důvodná**.
12. Soud úvodem konstatuje, že podaná žaloba je z velké části obsahuje námitka směřující proti dodatečným platebním výměrům, na základě nichž došlo k doměření z příjmu právnických osob za roky 2013 a 2014. Jelikož však žaloba směřuje proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o odpuštění penále, soud se s ohledem na níže uvedené těmito námitkami blíže nezabýval. Nadto soud konstatuje, že správnost těchto dodatečných platebních výměrů byla již Krajským soudem v Brně potvrzena (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 30 Af 110/2018-117; všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).
13. Podle § 259a odst. 2 daňového řádu „[s]právce 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.“

14. Podle § 259c odst. 2 daňového řádu „[p]rominutí 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.“
15. Soud předepisuje, že žalovaný postupoval z hlediska posloupnosti posouzení žádosti správně, když nejprve posuzoval, zda neexistuje důvod, který vylučuje možnost prominutí pokuty. Tento postup má oporu v § 259c odst. 2 daňového řádu, který vylučuje, aby byla pokuta prominuta subjektu, který v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Při takovém zjištění nemá již smysl zabývat se dalšími kroky, včetně rozsahu případného prominutí, neboť zjištění o závažném porušení předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu bez dalšího vylučuje možnost prominutí jako takovou. V případě splnění formálních předpokladů pro posouzení žádosti o prominutí penále včetně neshledání závažného porušení právních předpisů dle § 259c odst. 2 daňového řádu, je další postup správce daně upraven zejména v § 259a odst. 2 a § 259c odst. 1 daňového řádu.
16. Ustanovení § 259c odst. 2 přitom správci daně nezakládá (na rozdíl od § 259a odst. 2 daňového řádu) prostor pro správní uvážení (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, publikované pod č. 4141/2021 Sb., NSS, bod [39]). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v odkazovaném usnesení uvedl, že „[s]lovní vyjádření ‚závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy‘ představuje neurčitý právní pojem, jehož obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Správce daně musí vyhodnotit, zda konkrétní porušení práva pod uvedený neurčitý právní pojem spadá, či nikoliv. Toto vyhodnocení je také nepochybně založeno na úvaze správce daně, ale tato úvaha se na rozdíl od správního uvážení zaměřuje na skutkovou podstatu a její vyhodnocení, přičemž výsledkem je závěr, který nemá alternativu.“
17. Do vyhodnocení o závažném porušení daňových či účetních právních předpisů však nelze zahrnout porušení právních předpisů, které tvoří skutkový a právní základ pro uložení penále. Jak v citovaném usnesení konstatoval Nejvyšší správní soud: „Bylo-li by zdrojové jednání automaticky posuzováno v rámci vylučovací klauzule dle § 259c odst. 2 daňového řádu, znamenalo by to, že porušení, za které byla dodatečně vyměřena daň a uloženo penále, by vylučovalo jeho prominutí, bez ohledu na specifika konkrétního případu.“ (bod [52] usnesení). K tomu rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dodal, že „[r]ozšířený senát je přesvědčen, že zákonodárce v souladu s racionálním uspořádáním společenských vztahů kladl při promíjení penále důraz mj. na povahu porušení práva, ze kterého penále ve svém důsledku vzešlo, a z tohoto důvodu porušení, jež bylo právním a skutkovým základem uložení penále, do vylučovací klauzule § 259c odst. 2 daňového řádu nezahrnul. Tomu ostatně odpovídá i gramatický výklad uvedeného ustanovení.“ (bod [48] usnesení).
18. Žalovaný vyhodnotil jako závažné porušení daňových a účetních předpisů jednání žalobce, které spočívalo v tom, že žalobce a jeho jednatelé při dokazování v letech 2016 a 2017 jako důkazní prostředky dokládali nevěrohodné a nesprávné smlouvy o dílo, nevěrohodné, nesprávné a neprůkazné dodací listy a faktury a nevěrohodné, nesprávné a neprůkazné předávací protokoly, na kterých jednatelé žalobce svými podpisy potvrdili převzetí úklidových služeb, ačkoliv tyto nebyly deklarovanými dodavateli provedeny. Účelová provázanost jednatelů daňového subjektu s panem M. F. a provázanost pana M. F. s panem Z. měla za následek hrubé porušení účetních a daňových předpisů ze strany žalobce. K tomu soud konstatuje, že právě toto popsání jednání žalobce je jednáním, které tvoří

skutkový základ pro uložení penále (viz dodatečný platební výměr ze dne 12. 7. 2017, č. j. 3381806/17/3007-50524-704522, a ze dne 7. 9. 2017, č. j. 3953486/17/3007-50524-704522, ve spojení se zprávou o daňové kontrole ze dne 5. 9. 2017, č. j. 3911122/17/300760562705285).

19. Další závažné porušení řádného výkonu správy daní v posledních třech letech zpětně ke dni vydání rozhodnutí žalovaný spatřoval v opakovaném obstrukčním jednání žalobce. I toto jednání má soud za spojené se „zdrojovým jednáním“, které vedlo k vydání dodatečných platebních výměrů a stanovení penále, a proto jej nelze posuzovat v rámci závažného porušení daňových a účetních právních předpisů dle § 259c odst. 2 daňového řádu. Soud dodává, že právě rozsah součinnosti je zákonným kritériem pro posouzení rozsahu prominutí penále dle § 259a odst. 2 daňového řádu.
20. Soud má nicméně za to, že ačkoliv všechny výše uvedené skutečnosti nemohly být podřazeny a vyhodnoceny jako závažné porušení dle § 259c odst. 2 daňového řádu, tak by měly být zohledněny při posuzování intenzity porušení dle § 259a odst. 2 daňového řádu, ovšem s řádnou úvahou o výši prominutého penále. Jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném usnesení: *„Naopak posouzení porušení, jež je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení, vrátí zásadu individualizace uloženého penále do hry, avšak vzhledem k zákonné konstrukci ‚automatického‘ uvalení této sankce až ve fázi jejího prominutí. Je to totiž první a současně jediná příležitost individualizace konkrétně uloženého trestu, zahrnující správní úvahu o tom, zda, případně v jaké výši, penále prominout.“* (viz bod [53] usnesení).

V. Závěr a náklady řízení

21. Vzhledem k tomu, že názor žalovaného o závažném porušení daňových předpisů žalobcem nespočíval na skutečnostech, které mohly být při posuzování závažnosti zohledněny, a tím došlo k absenci správního uvážení o rozsahu prominutí penále, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V dalším řízení bude žalovaný vysloveným právním názorem ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán. Žalovaný musí zejména přihlédnout ke konkrétním okolnostem dané věci. Pokud dospěje k závěru, že jednání žalobce nenaplnuje vylučující podmínku uvedenou v § 259c odst. 2 daňového řádu, bude povinen jeho žádost vyhodnotit z pohledu dalších zákonných kritérií.
22. O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.*
23. Žalobce měl v řízení plný úspěch, tudíž má právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Náklady řízení žalobce představuje zaplacený soudní poplatek (za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč) a náklady na zastoupení.
24. Odměna zástupce žalobce a náhrada jeho hotových výdajů byla stanovena v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 soudního řádu správního podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobce ve věci učinil celkem dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby). Odměna byla určena dle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4

písm. d) advokátního tarifu, tedy $2 \times 3\,100$ Kč. Náhrada hotových výdajů byla podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu určena paušální částkou za jeden úkon právní služby, tedy 2×300 Kč. Celkem odměna a náhrada hotových výdajů činí 6 800 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1 428 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

25. Celkem náklady řízení žalobce činí 11 228 Kč. K jejich zaplacení soud určil žalované přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 29. června 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu