



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D. a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobce: **A. K.**  
sídlem X

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**  
sídlem Mánesova 1803/3a, 371 87 České Budějovice

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2019, č. j. 2195228/19/2212-50521-303592

**takto:**

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci a obsah žaloby**

1. Žalobci byla dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období I. čtvrtletí 2013 až IV. čtvrtletí 2014 doměřena podle pomůcek daň z přidané hodnoty. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty odvolal. O odvolání bylo rozhodnuto dne 27. 6. 2018 Odvolacím finančním ředitelstvím v Brně tak, že odvolání

Shodu s prvopisem potvrzuje B. S.

žalobce bylo zamítnuto a dodatečné platební výměry byly potvrzeny. Žalobce žalobu ke správnímu soudu proti tomuto pravomocnému rozhodnutí nepodal. Daňové povinnosti doměřené dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období uhradil dne 2. 7. 2018.

2. Správce daně vydal platební výměr na penále z doměřených daňových povinností daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2013 a III. čtvrtletí 2013 až IV. čtvrtletí 2014, kterým sdělil žalobci celkovou výši penále 63 216 Kč. Žalobce podal 25. 9. 2018 žádost o prominutí penále z doměřených daňových povinností. Dne 18. 10. 2018 byla rozhodnutím č. j. 2076496/18/2212-50521-303592 žádost o prominutí penále za zdaňovací období I. čtvrtletí 2013 a III. čtvrtletí 2013 až IV. čtvrtletí 2014 žalovaným zamítnuta. Žalobce podal žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, na základě které krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 25. 7. 2019 pod č. j. 51 Af 17/2018-29, rozhodnutí o prominutí penále zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nové rozhodnutí bylo vydáno dne 20. 11. 2019 pod č. j. 2195228/19/2212-50521-303592, kterým žalovaný žádost žalobce o prominutí penále znovu zamítl.
3. Žalovaný správní orgán odkázal na platnou právní úpravu a shrnul, že dle ní lze žádat o prominutí penále. Správce daně posoudil, že došlo ke splnění formálního požadavku stanoveného daňovým řádem v ustanovení § 259a odst. 1 daňového řádu, neboť žalobce daňové povinnosti, k nimž se předmětné penále vázalo, uhradil do dne 2. 7. 2018. Stejně tak uhradil správní poplatek ve výši 1 000 Kč dne 25. 9. 2018. Vzhledem k naplnění tohoto formálního požadavku stanoveného daňovým řádem přistoupil správce daně i meritornímu posouzení žádosti žalobce. Vzal v úvahu i závazný právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích, který vyjádřil v rozsudku č. j. 51 Af 17/2018-29 ze dne 25. 7. 2019 vydaného v návaznosti na podání žaloby žalobce proti rozhodnutí o prominutí penále č. j. 2076496/18/2212-58521-303592 ze dne 18. 10. 2018. Zkoumal naplnění podmínky stanovené v § 259c odst. 2 daňového řádu. V rozhodnutí popsal zjištění, která učinil v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty zahájené dne 25. 8. 2015, zdůraznil, že žalobce prováděl opravy motorových vozidel, prodával náhradní díly a materiál pro opravy motorových vozidel, sestavoval motocykly na plochou dráhu z nakoupených náhradních dílů a následně je prodával. Současně bylo zjištěno, že hodnota spotřebovaných náhradních dílů a materiálů za rok 2013 převyšuje o 34,59 % a za rok 2014 o 38,66 % hodnotu materiálu a náhradních dílů vyúčtovaných v ceně vykázaných zakázek za opravy nebo prodaných jako zboží. Správce daně dovodil, že žalobce vykázal ve svých evidencích a daňových přiznáních pouze část uskutečněných zdanitelných plněních, při kterých byly nakoupené náhradní díly a materiál použity. Navíc nepředložil požadovanou evidenci obchodního majetku, čímž neunesl své důkazní břemeno a neprokázal jím tvrzené skutečnosti. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil přepracovanou daňovou evidenci za rok 2013 a 2014, kterou správce daně hodnotil jako účelovou. Žalobce navíc nevedl ani evidenci zakázek. Přepracované evidence byly dle hodnocení správce daně nevěrohodné, nepodložené a účelově zpracované. Těmito evidencemi tudíž nemohl být prokázán faktický stav a pohyb nakoupeného materiálu a náhradních dílů, ani způsob jejich využití. V přepracované daňové evidenci navíc žalobce začal vykazovat skupinu režijních nákladů, aniž se o takových režijních výdajích v předchozích jednáních zmínil. Správce daně zkoumal povahu porušení daňových a účetních předpisů a dospěl k závěru, že jednání žalobce nelze hodnotit jako chybové, jednání učiněné v dobré víře jako například zřejmý omyl učiněný v důsledku chyby či nesprávného výkladu daňového práva, které by znamenalo formální pochybení daňového subjektu a bylo lidsky omluvitelné. Správce daně

naopak jednání žalobce hodnotil jako úmyslné, nevěrohodné a záměrně zkreslující skutečný stav věci. Povahu tohoto jednání zhodnotil jako jednu ze skutečností, které brání v prominutí úroků z prodlení. Správce daně uzavřel, že jednání žalobce dosáhlo intenzity závažného porušení daňových a účetních předpisů. Žalobce totiž porušil své zákonem stanovené povinnosti způsobem, který měl za následek doměření daně podle pomůcek ve výši 315 952 Kč. Jednalo se tudíž o rozdíl, který činil více než 50 000 Kč. Jednalo se proto o porušení intenzivní. Nad to nebyly v případě žalobce shledány žádné objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které by žalobci bránily v řádném dodržování daňových a účetních předpisů.

4. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 17. 1. 2020 včasnou žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“).

## II. Žalobní body

5. Žalobce v žalobě popsal svou podnikatelskou činnost, zrekapituloval průběh daňového řízení, kterým mu bylo stanoveno penále na základě dodatečně doměřené daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty. Žalobce vyjádřil údiv nad postojem žalovaného, který nedal průchod dobrodiní v souvislosti s jeho žádostí o prominutí penále. Žalobce přisvědčil žalovanému, že evidenci obchodního majetku a evidenci zakázek neměl, ale předložil svoji pro něho dostačující evidenci, která obsahovala přijaté faktury za zboží, na kterých ručně vyznačoval, k jaké zakázce byly díly použity, případně uváděl poznámku prodej na paragon. Žalovaný tato tvrzení neakceptoval, s poukazem na rozpor s verbálními vyjádřeními žalobce. Žalobce z toho důvodu přibral ke své obraně daňovou poradkyni Alenu Zenklovou, která uvedla podklady předané žalobcem do stavu, který splňoval nároky na evidenci podle daňových předpisů. Tato speciálně zpracovaná daňová evidence se zásadně nelišila od údajů z evidence vedené žalobcem, přesto žalovaný tyto evidence označil za účelové a nevěrohodné. Podle žalobce byl postup žalovaného při hodnocení předložených evidencí a vyslovení závěrů ohledně stanovení daně dle pomůcek nedůvodný a nedůstojný. Jednání žalovaného vůči žalobci postrádá základní lidskoprávní náhled. Žalobce se nedopustil žádného úmyslného jednání směřujícího k poškození zájmu státu na výběru daní, tudíž se nedopustil závažného porušení daňových a účetních předpisů. Přesto byl zařazen mezi kartelové podvodníky se stejnou nálepkou, že závažně porušil daňové a účetní předpisy.
6. Žalobce dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 62/2017, konkrétně bod 40, který citoval. Podle žalobce se žalovaný tímto rozsudkem neřídil, svou povinnost nesplnil, nadřadil vrchnostenské zájmy na výběru daní nad osudem obyčejného občana odmítnutím dobrodiní, které sám stát do systému vložil. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

## III. Stručné vyjádření žalovaného

7. Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby. Zrekapituloval relevantní události a skutečnosti týkající se průběhu daňového řízení žalobce. Dále shrnul žalobní námitky. K první žalobní námitce žalovaný uvedl, že akceptoval závazný právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku krajského soudu. Pro případ, že došlo ke zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, nelze žalovanému vytýkat, že žádost o prominutí penále zamítl. Žalovaný správní orgán byl zavázán v dalším řízení znovu posoudit naplnění zákonných znaků definovaných neurčitými právními pojmy a vyložit jaké důvody jej vedou k vyslovenému závěru. Tomuto požadavku žalovaný správní orgán

dostal. Vysvětlil okolnosti, povahu a intenzitu jednání žalobce, pro které mu nebylo možné vyhovět. Žalovaný vzal v úvahu skutečnosti zjištěné v průběhu doměřovacího řízení, především, že nevedl evidence stanovené právním předpisem. Dále vyšlo najevo, že žalobce v rámci své ekonomické činnosti prováděl opravy motorových vozidel, prodával náhradní díly a materiál pro opravy motorových vozidel, sestavoval motocykly na plochou dráhu z nakoupených náhradních dílů a následně je prodával. Dle žalobcem předložených podkladů realizoval v kontrolovaných zdaňovacích obdobích zakázky v hodnotě, která by nepokrývala ani hodnotu spotřebovaného a prodaného materiálu a náhradních dílů v nákupních cenách. Přitom v ceně zakázek a ceně prodeje byl materiál a náhradní díly započteny s určitou přírážkou a v prováděných opravách byla zahrnuta cena práce žalobce. Tento stav byl v rozporu s vyjádřením žalobce o tvorbě cen zakázek i v rozporu se zjištěním žalovaného. Žalobce nepředložil požadovanou evidenci obchodního majetku zahrnující evidenci nakoupeného zboží, kterou je povinen vést v souladu se zákonem. Žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal jím tvrzené skutečnosti.

8. Žalovaný dále uvedl, že mezi důkazními prostředky, které žalobce v průběhu daňové kontroly předložil, byla i přepracovaná daňová evidence za roky 2013 a 2014, kterou žalovaný vyhodnotil jako účelovou. Žalobce nevedl evidenci obchodního majetku ani evidenci zakázek. Navíc v přepracované daňové evidenci začal vykazovat skupinu režijních nákladů - vývoj, aniž by se o takových režijních výdajích při předchozích jednáních zmínil. Přepracované daňové evidence byly nevěrohodné, nepodložené a účelově zpracované a nemohl být jimi prokázán faktický stav a pohyb nakoupeného materiálu. Nebylo je možné považovat za evidenci obchodního majetku ve smyslu § 100 odst. 3 zákona o DPH. Zároveň nebyly způsobilé prokázat, že evidence byly vedeny průkazným způsobem. Žalovaný tudíž vyvrátil správnost údajů dokládanych žalobcem důkazními prostředky a uzavřel, že žalobce své důkazní břemeno neunesl. Závěry, které žalovaný vyslovil, nejsou výsledkem jeho libovůle. Vyplynuly z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky. Žalovaný vyvrátil správnost údajů dokládanych důkazními prostředky žalobce a na druhou stranu žalobce své důkazní břemeno, které mu vyplývá z ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu neunesl. Nebyl schopen předložit takové důkazní prostředky a evidence, ze kterých by bylo možné zjistit skutečný stav a pohyb pořízeného zboží v průběhu zdaňovacích období.
9. Žalobci byla za uvedená zdaňovací období doměřena daň z přidané hodnoty podle pomůcek ve výši 315 952 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že byla naplněna podmínka závažnosti, neboť rozdíl mezi tvrzenou daní a daní doměřenou podle pomůcek za zdaňovací období byl vyšší než 50 000 Kč. Žalovaný vzal při rozhodování o žádosti o prominutí penále do úvahy, že žalobce nevedl evidenci stanovenou právním předpisem. Žalobce tudíž ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu závažným způsobem porušil právní předpisy, neboť jím předložené evidence v průběhu daňové kontroly nepodávaly věrohodný, pravdivý a úplný obraz o skutečnostech, které v nich měly být zaznamenány. Žalovaný správní orgán v rozhodnutí o prominutí penále ze dne 20. 11. 2019 respektoval právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích, popsal své úvahy, které jej vedly k závěru, že žádost žalobce zamítl. Ve vztahu k závěrům uvedeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2017 žalovaný uvedl, že ustanovení § 259c odst. 2 daňového řádu vylučuje prominutí penále těm daňovým subjektům, které v posledních třech letech porušily závažným způsobem daňové nebo účetní předpisy, přičemž závažnost je dána intenzitou porušení. Penále nemá být prominuto daňovým subjektům, které závažným způsobem neplní své daňové nebo účetní povinnosti. Posouzení závažnosti porušení je

postaveno na správní úvaze správce daně při zohlednění okolností daného řešeného případu. Prominutí penále by nemělo stírat rozdíl mezi daňovými subjekty, které své povinnosti plní řádně a včas a těmi, kteří se takto nechovají. Zároveň by daňové subjekty neměly spoléhat na to, že jim nesplnění určité zákonné povinnosti bude prominuto. Na prominutí příslušenství daně není právní nárok. Z této souvislosti žalovaný uzavřel, že chování žalobce nelze posoudit jako chybové jednání v dobré víře, ale jako jednání úmyslné, nevěrohodné a záměrně zkreslující skutečný stav věci. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce porušil právní předpisy takovým způsobem, že toto porušení dosáhlo intenzity závažného porušení, a proto nebylo možné žádosti o prominutí úroku z prodlení vyhovět.

#### IV. Právní názor soudu

10. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu podle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s. ř. s.“).
11. Žaloba není důvodná.
12. V projednávané záležitosti bylo předmětem přezkumu rozhodnutí žalovaného, kterým byla znovu zamítnuta žádost žalobce o prominutí penále za zdaňovací období I. čtvrtletí 2013 a III. čtvrtletí 2013 až IV. čtvrtletí 2014. Ve shodě byl žalovaný správní orgán se žalobcem v názoru, že žalobce byl oprávněn požádat o prominutí penále, neboť splnil formální požadavky stanovené daňovým řádem, a to že dne 2. 7. 2018 uhradil daňové povinnosti, ke kterým se předmětné penále vztahovalo.
13. Na sporu mezi stranami zůstalo, zda postup, kterým žalovaný správní orgán nevyhověl žádosti žalobce o prominutí penále, odpovídal ustanovení § 259c odst. 2 daňového řádu, podle kterého není prominutí příslušenství daně možné, pokud daňový subjekt v posledních třech letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. V kontextu toho byla posuzována jednak četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem, respektive posouzení podmínky jakési daňové a účetní bezúhonnosti daňového subjektu. Tato podmínka se váže na výklad neurčitého právního pojmu „daňových a účetních předpisů“, což správci daně umožňuje v určité míře zužovat nebo rozšiřovat hranice tohoto pojmu a reagovat tak na nejrůznější změny a potřeby. Při výkladu neurčitého právního pojmu se uvážení správce daně na rozdíl od realizace diskreční pravomoci zaměřuje na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení, což znamená, že je nutno nejprve objasnit neurčitý právní pojem a jeho rozsah a poté hodnotit, zda skutečnosti konkrétního případu lze podřadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu. K tomu soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017 č. j. 9 Afs 238/2016-32, z něhož vyplývá, že úkolem správního soudu je přezkoumat, zda výklad a aplikace neurčitého právního pojmu správce daně je v souladu se zákonem, jaké podklady k tomu správce daně soustředil, zda tak učinil v rozsahu, který mu umožnil ve věci správně rozhodnout, zda jeho zjištění s těmito podklady nejsou v logickém rozporu. Soudu na druhé straně nepřísluší, aby takovou úvahu správce daně nahrazoval, provedl vlastní hodnocení a učinil závěr, zda posuzované jednání naplnilo či nenaplnilo neurčitý právní pojem. Tímto způsobem by totiž nepřipustně zasáhl do činnosti správce daně.
14. Soud v této souvislosti dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017 č. j. 2 Afs 62/2017-37, ve kterém Nejvyšší správní soud vyložil způsob výkladu

neurčitého právního pojmu „závažným způsobem porušené daňové nebo účetní právní předpisy“. Dospěl přitom k závěru, že „pro účely splnění podmínky § 259c odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (závažné porušení daňových nebo účetních předpisů jako překážka prominutí daně nebo příslušenství daně), se nebere 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 [...]. V rámci správního uvážení může správce daně přihlídnout k povaze porušení daňových nebo účetních a 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 § 250c odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů jako překážka prominutí daně nebo příslušenství daně), by toto porušení bylo irelevantní“.

15. V konkrétní záležitosti Krajský soud v Českých Budějovicích již rozhodoval a předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost, nedostatek důvodů. Žalovaný byl zavázán, aby v dalším řízení posoudil naplnění zákonných znaků definovaných neurčitými právními pojmy a vyložil, jaké důvody jej vedou k vyslovenému závěru. Správce daně v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že se předmětnou záležitostí zabýval právě v intencích rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích a dospěl přitom k závěru, že žádosti žalobce o prominutí penále v celkové výši 63 216 Kč vyhovět nelze. Žalovaný zpochybnil dosavadní bezúhonnost žalobce, neboť zjistil závažná porušení daňových předpisů. V průběhu doměřovacího řízení ve věci daně z přidané hodnoty za konkrétní zdaňovací období žalobce nevedl evidence stanovené právním předpisem, vykázal ve svých evidencích daňových přiznáních pouze část uskutečněných zdanitelných plnění, při kterých byly nakoupené náhradní díly a materiály použity. Nepředložil ani evidenci obchodního majetku a sdělil, že nevedl evidenci zakázek. Posléze předložil přepracované daňové evidence za rok 2013 a 2014, které žalovaný hodnotil jako účelově vypracované.
16. Žalobce v žalobě nezpochybnil, že mu dodatečnými platebními výměry za konkrétní výše uvedená zdaňovací období byla doměřena daň z přidané hodnoty podle pomůcek a jeho odvolání bylo žalovaným správním orgánem zamítnuto. Toto rozhodnutí žalobce nepodrobil soudnímu přezkumu. Žalobu podal teprve v souvislosti s dalším postupem žalovaného, který mu na jeho žádost neprominul penále v souvislosti s doměřením daně z přidané hodnoty. Žalobce konkrétní výhrady proti postupu žalovaného nevznsl. Poukázal na to, že v době kontroly nebral výtky žalovaného na lehkou váhu, a proto před skončením daňové kontroly přibral ke své obraně daňovou poradkyni Alenu Zenklovou, která uvedla podklady předané žalobcem do stavu splňujícího nároky vyplývající na evidenci z daňových předpisů. Žalovaný tento postup bez jakéhokoliv odborného rozkladu neakceptoval a odůvodnil tento postoj účelovostí a nevěrohodností předložené daňové evidence, kdy v přepracované evidenci byly údaje o způsobu nakládání s materiálem a náhradními díly, o nichž dříve žalobce ve svých vyjádřeních nic neuváděl. Podle žalobce jednání žalovaného postrádá základní lidskoprávní rozměr. Pochybení žalobce hodnocené žalovaným jako úmyslné, neumožňuje takový závěr vyslovit. Zjištěné nedostatky, které žalobce nepopřel, spočívající v chybném vedení účetnictví a neplnění dalších administrativních povinností v daňové evidenci vycházelo z charakteru činnosti žalobce z okruhu jeho hlavních klientů – sportovců. To svědčí o neúmyslném, nepřipraveném a neplánovaném jednání. Podle žalobce žalovaný vyslovil chybný závěr, kdy vrchnostenské

zájmy na výběru daní nadřadil nad osud žalobce, neboť mu odmítl poskytnout dobrodiní, které zákon umožňuje.

17. Soud hodnotil žalobou napadené rozhodnutí na základě žalobcem vznesených námitek a dospěl k závěru, že neshledal jejich důvodnost. K tomu je třeba odkázat na ustanovení § 259 daňového řádu, které v odstavci 1) stanoví, že daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Podle odstavce 2) správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále, přitom není vázán návrhem daňového subjektu. Podle odstavce 3) žádost o prominutí penále lze podat nejpozději do tří měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále. Ustanovení § 259c daňového řádu v odstavci 1) stanoví, že při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. Podle odstavce 2) prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních třech letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Odstavec 3) stanoví, pokud právnická osoba závažným způsobem poruší daňové nebo účetní 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.
18. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobce splnil základní formální podmínky stanovené v § 259a odst. 1 a 3 daňového řádu i podmínku daňové a účetní bezúhonnosti stanovenou v § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu. Žalovaný posuzoval povahu, intenzitu a další okolnosti porušení daňových předpisů, které bylo důvodem pro doměření daně a stanovení penále. Po zhodnocení těchto okolností uzavřel, že žalobci pro závažnost jeho jednání penále nelze prominout. Zásadní pro věc je proto otázka, zda mohl žalovaný v případě splnění zákonem stanovených podmínek pro vyhovění žádosti o prominutí penále přihlédnout k intenzitě, povaze či dalším okolnostem jednání, které bylo skutkovým a právním základem penále a rozhodnout tak, že penále nepromine. Žalobce dále v replice k vyjádření žalovaného poukázal na to, že je sporné, zda se při zohlednění takového jednání uplatní tříletý časový test, neboť žalovaný v novém rozhodnutí vynechal vymezení „v posledních třech letech“ jinak ponechal svou argumentaci, že jednání žalobce bylo úmyslné, nevěrohodné a záměrně zkreslující skutkový stav věci. Shledal porušení daňových a účetních předpisů žalobcem a uzavřel, že dosáhl takové intenzity, závažnosti a povahy, že byla naplněna podmínka stanovená v § 259c odst. 2 daňového řádu. Tento závěr hodnotí žalobce jako libovůli správce daně.
19. Jak vyplývá z platné právní úpravy i judikatury Nejvyššího správního soudu kupříkladu usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 1. 2021 č. j. 1 Afs 236/2019-83, kde bylo uzavřeno, že „při posuzování splnění podmínek dle § 259c odst. 2 daňového řádu se nebere v úvahu porušení daňových předpisů, které je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá. K tomuto porušení však správce daně přihlédne v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu a s ohledem na povahu, intenzitu, či jiné okolnosti tohoto porušení nemusí penále prominout“. V rámci takového správního uvážení může správce daně zohlednit specifické okolnosti právních předpisů, které vedly k uložení povinnosti platit penále. V dané věci žalovaný svou úvahu založil na řádně zjištěném skutkovém stavu a vzal v úvahu zákonem předepsaná kritéria. Podrobně vysvětlil důvody,

kteřé jej vedly k tomu, že nevyhověl žádosti žalobce o prominutí penále, především pro absenci evidencí, účelové přepracování evidencí, a tudíž skutečnost, že zjištěné závady, které vedly k doměření daně a stanovení penále byly okolnosti závislé na vůli žalobce. Pokud žalobce poukazoval na svou předchozí spolehlivost, pak taková argumentace sama o sobě nepředstavuje okolnost, která by mohla vést k prominutí penále.

20. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud i při splnění kritérií podle § 259a odst. 1 a 3 a § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu přihlédl při posuzování žádosti žalobce o prominutí penále v rámci správního uvážení k povaze, intenzitě a dalším okolnostem jednání žalobce, které je skutkovým a právním základem uložení penále. Tyto okolnosti přitom mohly představovat jediný důvod pro nepřiznání dobrodiní prominutí penále, neboť žalovaný svůj postup náležitým a logickým způsobem odůvodnil a úvaha žalovaného odráží okolnosti posuzované věci. Žalobci bylo vytýkáno, že v důsledku vlastního postupu, kdy nevedl zákonem stanovené evidence a v průběhu daňové kontroly měnil svá tvrzení o hodnotě materiálu, náhradních dílů použitých pro opravy motorových vozidel, o fyzickém stavu zásob a o výši spotřební daně, což řešil přepracováním daňové evidence, kde začal vykazovat skupinu režijních nákladů, přestože se o takových výdajích při předchozích jednáních se správcem daně vůbec nezmiňoval. Správce daně proto přepracované daňové evidence hodnotil jako nepodložené, nevěrohodné a účelově zpracované, kdy jimi nemohl být prokázán faktický stav a pohyb nakoupeného materiálu, náhradních dílů, ani způsob jejich použití. Tímto hodnocením žalovaný správní orgán vyvrátil správnost údajů, které dodatečně dokládal žalobce předloženými přepracovanými daňovými evidencemi a toto jednání posoudil jako takové, které dosáhlo intenzity závažného porušení daňových a účetních předpisů. Žalovaný dále vysvětlil, že se nejednalo o formální pochybení lidsky omluvitelné, ale bylo důsledkem úmyslného jednání žalobce. Prominutí penále by pak nemělo stírat rozdíly mezi daňovými subjekty, které povinnosti plní řádně a včas a těmi, kteří se takto nechovají a dostávají se do potíží úmyslným jednáním. Žalovaný podrobil správní úvaze i povahu jednání žalobce a dospěl k závěru, že v kontextu všech zjištěných skutečností nelze chybové jednání hodnotit jako učiněné v dobré víře a povahu jednání žalobce vyhodnotil jako jednání úmyslné, nevěrohodné a záměrně zkreslující skutečný stav věci.
21. Soud proto uzavřel, že žalovaný postupoval při posuzování žádosti žalobce o prominutí penále v souladu s platnou právní úpravou. Žalovaný jednoznačně vyloučil nahodilost závadového jednání žalobce. Učinil správní úvahu, která nepředstavovala libovůli správního orgánu, naopak byla učiněna v mezích zákona, je logická a řádně odůvodněná a vyplývá z ní, že porušení daňových a účetních předpisů žalobcem dosáhlo takové intenzity závažnosti a povahy, že byla naplněna podmínka stanovená v § 259c odst. 2 daňového řádu a nebylo tudíž možné penále prominout.
22. Úvaha učiněná žalovaným vychází ze znění zákona a neodporuje ani právnímu názoru Nejvyššího správního soudu vyslovenému v rozsudku sp. zn. 2 Afs 62/2017, podle kterého se sice nebere v úvahu jednání, jež je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, ale jiná jeho daňově a účetně relevantní jednání v době tří let před vydáním rozhodnutí o žádosti o prominutí penále. Nicméně v rámci správního uvážení správce daně, jak již bylo výše vysvětleno, mohl přihlédnout k povaze porušení daňových nebo účetních předpisů, které je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí žalobce žádal. To správce daně učinil a svůj postup vysvětlil, přičemž zdůraznil, že pro posouzení žádosti žalobce byla důležitá existence a intenzita

porušení právních předpisů. Institut prominutí příslušenství daně je nutné vnímat jako výjimečné osvobození konkrétního případu, spíše formálního pochybení či lidsky omluvitelného jednání, nikoli důsledkem úmyslného jednání. Vzhledem k tomu, že žalovaný řádně odůvodnil, že jednalo se o jednání úmyslné, nevěrohodné a záměrně zkreslující skutečný stav věci, nelze dospět k závěru, že tato konkrétní zjištění a závěry byly správcem daně vysloveny nesprávně. Soud přezkoumal výklad daňového orgánu a uzavřel, že aplikace neurčitého právního pojmu správcem daně byla provedena v souladu se zákonem. Správce daně popsal podklady, ze kterých vycházel, a proto soud uzavřel, že jeho zjištění je v souladu s těmito podklady a není v logickém rozporu. Správce daně vysvětlil okolnosti, povahu a intenzitu jednání, které hodnotil jako závažné, a proto je jeho závěr odpovídající zákonu. Žalobce k poskytnutému odůvodnění neuvedl žádnou konkrétní žalobní argumentaci, kterou by závěry správce daně zpochybnil či vyvrátil.

#### **V. Závěr, náklady řízení**

23. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
24. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost 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). Připadne-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](http://www.nssoud.cz).

České Budějovice 24. září 2021

JUDr. Marie Trnková v. r.  
předsedkyně senátu