



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Langáška a soudců Filipa Dienstbiera a Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **AGRO Žádovice s.r.o.**, IČO 22920198, sídlem Žádovice 37, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, sídlem náměstí Svobody 4, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. října 2018 č. j. 4260871/18/3013-50521-705772, č. j. 4263685/18/3013-50521-705772, č. j. 4262755/18/3013-50521-705772, č. j. 4263744/18/3013-50521-705772, č. j. 4262843/18/3013-50521-705772, č. j. 4263762/18/3013-50521-705772, č. j. 4263795/18/3013-50521-705772, č. j. 4262881/18/3013-50521-705772, č. j. 4263817/18/3013-50521-705772, a č. j. 4263839/18/3013-50521-705772, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. května 2022 č. j. 29 Af 143/2018-149,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. května 2022 č. j. 29 Af 143/2018-149 **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Nejvyšší správní soud má v tomto řízení odpovědět na otázku, zda lze za závažné porušení daňových předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, které je překážkou (negativní podmínkou) vyhovění žádosti daňového subjektu o prominutí penále, považovat obstrukce ukončení právě té daňové kontroly, na základě jejíchž výsledků byla daňovému subjektu doměřena daň a předepsáno penále, o jehož částečné prominutí pak požádal.

[2] Rozhodnutími označenými v návěti žalovaný zamítl žádosti žalobkyně o částečné prominutí penále na dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben, červen, červenec a listopad 2013 a o částečné prominutí úroku z prodlení a z posečkané částky DPH za zdaňovací období duben, červen, červenec, září, listopad a prosinec 2013. Správce daně konstatoval, že žalobkyně závažně ohrožovala a porušovala řádný výkon správy daní, neboť obstruovala ukončení daňové kontroly DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 až 4. čtvrtletí 2012 a leden až prosinec 2013 a kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 až 2013. Závažné ohrožování nebo porušování výkonu správy daní je přitom jedním z případů, které pokyn GFŘ-D-47 považuje za závažné porušení daňových předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu, a tedy překážku prominutí penále.

[3] Krajský soud v Brně rozsudkem označeným v návěti rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný totiž podle krajského soudu vyhodnotil jako závažné porušení daňových předpisů jednání žalobkyně spočívající v tom, že se chovala obstrukčním způsobem (účelově se svými zjevně bezdůvodnými podáními snažila zpomalovat a mařit výkon správy daní, snažila se protahovat vedení daňové kontroly a následně oddálit proces projednání výsledku kontrolního zjištění, projednání zprávy o daňové kontrole i následné odvolací řízení proti rozhodnutím žalovaného o stanovení daně za výše uvedená zdaňovací období vedoucí k vydání rozhodnutí o stanovení daně, s nimiž souvisí penále a úroky, o jejichž částečné prominutí žalobkyně žádala). I toto jednání měl krajský soud za spojené se „zdrojovým jednáním“, které vedlo k vydání rozhodnutí o stanovení daně, a jako takové je proto podle krajského soudu vůbec nelze podřadit pod § 259c odst. 2 daňového řádu. S ohledem na tento právní závěr pak již krajský soud nehodnotil, zda lze ony obstrukce samy o sobě považovat za závažné porušení daňových předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu, resp. ve smyslu pokynu GFŘ-D-47, který toto ustanovení daňového řádu podrobněji rozvíjí.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítal, že žalobkyně od určité doby závažně porušovala řádný výkon správy daní. Skutkový důvod pro doměření daně je zcela odlišný od důvodu, pro který byla zamítnuta žádost o prominutí. Důvodem pro doměření DPH, a tedy okolností mající za následek vznik penále a úroku, bylo neprokázání nároku na odpočet ze strany žalobkyně. K tomuto závěru přitom správce daně dospěl již před seznámením žalobkyně s výsledky kontrolního zjištění, kdy dle názoru stěžovatele došlo k jednání vedoucímu k doměření DPH. Žalobkyně poté nevyužila svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění předpokládaným způsobem a účelově zdržovala a oddalovala ukončení daňové kontroly, což stěžovatel považuje za hrubé narušování cíle správy daní. Při rozhodování o prominutí příslušenství daně stěžovatel nedával žalobkyni k tíži neunesení důkazního břemene, zabýval se výhradně jejím postupem v době od seznámení s výsledky kontrolního zjištění do ukončení daňové kontroly. Výklad krajského soudu, že jakékoli závadné jednání daňového subjektu v rámci daňové kontroly vylučuje aplikaci § 259c odst. 2 daňového

pokračování

řádu, by v konečném důsledku znemožnil zamítnutí žádosti o prominutí příslušenství daně ve všech případech, což však není v souladu s judikaturou, z níž krajský soud vycházel.

[5] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[7] Podle § 259c odst. 2 daňového řádu *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.*

[8] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. srpna 2017 č. j. 2 Afs 62/2017-39, č. 3636/2017 Sb. NSS, věc *ACE Trade*, vyložil citované ustanovení tak, že pro účely splnění podmínky závažného porušení daňových nebo účetních předpisů nelze vzít 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. Jednání, které je skutkovým či právním základem uložení penále, lze zohlednit v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu. Tento výklad následně potvrdil rozšířený senát v usnesení ze dne 26. ledna 2021 č. j. 1 Afs 236/2019-83, č. 4141/2021 Sb. NSS, věc *Kovostroj Bohemia*, a lze jej bezesporu vztáhnout i na další příslušenství daně, jež lze individuálně prominout (v tomto případě úrok z prodlení a úrok z posečkané částky).

[9] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že jednání, jímž jsou zdůvodněna rozhodnutí o neprominutí příslušenství daně v této věci, nebylo skutkovým a právním základem doměření DPH žalobkyni a vzniku s ním související povinnosti uhradit penále a úroky (slovy rozšířeného senátu „zdrojovým jednáním“). Krajský soud toto „zdrojové jednání“ chápe příliš široce.

[10] Důvodem, pro který byla stěžovatelce doměřena DPH za zdaňovací období duben, červen, červenec, září, listopad a prosinec 2013, bylo neunesení důkazního břemene ve vztahu k nároku na odpočet. Žalobou napadená rozhodnutí oproti tomu stojí na obstrukčním jednání žalobkyně v rámci daňových kontrol zahrnující četné námitky podjatosti, žádosti o prodloužení lhůty a další podání žalobkyně, jejichž jediným cílem bylo dle názoru stěžovatele oddálit ukončení daňové kontroly (a docílit tak toho, aby marně uplynula lhůta pro stanovení daně). Obstrukce žalobkyně v rámci daňové kontroly však nebyly důvodem pro doměření DPH a vzniku penále.

[11] Stěžovatel sice v jedné části odůvodnění svých rozhodnutí zmiňoval, že žalobkyně po dobu deseti měsíců nepředložila jediný důkazní prostředek, ani z toho však nelze dovozovat, že by neunesení důkazního břemene z její strany bylo důvodem pro neprominutí příslušenství daně. Tuto poznámku činil v kontextu úvah o obstrukčním postupu žalobkyně, jejíž veškerá aktivita z pohledu stěžovatele směřovala ke ztížení průběhu a ukončení daňové kontroly namísto ke správnému zjištění a stanovení daně.

[12] Skutečnost, že v projednávané věci stěžovatel nezamítl žádosti o prominutí příslušenství daně s odkazem na jednání, jež bylo skutkovým a právním základem vzniku tohoto příslušenství, dobře ilustruje její porovnání s výše citovanými případy. V nich byly „zdrojovým jednáním“ účast daňového subjektu na podvodu na DPH (věc *Kovostroj Bohemia*) a nesprávné zařazení zboží do celního sazebníku a zkrácení cla v jeho důsledku (věc *ACE Trade*), tedy jednání, která skutečně byla základem pro doměření daně (cla) a vznik povinnosti uhradit s ní související příslušenství.

[13] Krajský soud navíc přehlédl, že stěžovatel své rozhodnutí nezdůvodnil jen jednáním žalobkyně v rámci daňové kontroly na DPH za různé měsíce roku 2013 (vedené společně s kontrolou daně z příjmů právnických osob za rok 2013), ale též v rámci samostatně vedené daňové kontroly DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 až 4. čtvrtletí 2012 a daně z příjmů právnických osob za roky 2011 a 2012. Jakékoli úkony žalobkyně v rámci této daňové kontroly, i kdyby se měl uplatnit právní názor krajského soudu, rozhodně nemohly být posouzeny jako jednání, resp. součást jednání, které vedlo ke vzniku penále a úroků z DPH za některé měsíce roku 2013.

IV. Závěr a náklady řízení

[14] Nejvyšší správní soud tedy vyhověl důvodné kasační stížnosti žalovaného, zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), v němž bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Znovu tedy posoudí žalobní argumentaci, přičemž provede výklad neurčitého pojmu *závažné porušení daňových a účetních právních předpisů* ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu (jako východisko lze použít body 27 až 32 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. března 2017 č. j. 9 Afs 238/2016-32, který se vyjadřuje i k pokynu GFŘ-D-47) a posoudí, zda vůbec tento pojem na procesní obstrukce dopadá, popřípadě zda dopadá na tvrzené procesní obstrukce žalobkyně.

[15] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2023

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.
předseda senátu