



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **R. s.r.o., IČO X**
sídlem V. 294, X V.
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, 779 11 Olomouc

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2020, č. j. 1135512/20/3102-50524-807642, ve věci prominutí penále,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 25. 5. 2020, č. j. 1135512/20/3102-50524-807642, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 2. 2019, č. j. 312540/19/3102-50524-804929 doměřil žalobkyni daň z příjmu právnických osob ve výši 2 349 540 Kč za zdaňovací období roku 2013 a stanovil penále. Dle zprávy o daňové kontrole vedla k doměření daně mj. skutečnost, že žalobkyně neoprávněně zahrnula náklady na opravu skladové haly v obci V. ve výši 7 034 586,47 Kč do daňové účinných nákladů. Podle správce daně však žalobkyně nerealizovala její opravu, nýbrž vystavěla zcela novou halu, tj. pořídila hmotný majetek, přičemž výdaje vynaložené na pořízení hmotného majetku nelze uplatňovat v rámci nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013.
2. Žalobkyně následně požádala žalovaného o prominutí 75 % stanoveného penále podle § 259a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Tuto žádost žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl. Žalovaný předně konstatoval, že žádost byla podána včas a že žalobkyně nenaplnila eliminační kritérium uvedené v § 259c odst. 2 daňového řádu, a sice že v posledních třech letech neporušila závažným způsobem daňové nebo účetní předpisy. Žádost však žalovaný zamítl s tím, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly zatajila důkazní prostředky ve smyslu čl. II. 3. A, bod 8 Pokynu GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně (dále jen „Pokyn GFŘ-D-21“). Konkrétně se jednalo o tvrzení o provedené rekonstrukci skladové haly umístěné na pozemku parc. č. X, v k. ú. V., na halu výrobně-montážní a zahrnutí nákladů na údajnou opravu původní nemovitosti do daňových nákladů kontrolovaného období. Žalobkyně předložila v řízení smlouvou o nájmu nebytových prostor (předmětné haly) uzavřenou dne 1. 2. 2012 s původním vlastníkem společností K. I. E. G. s.r.o. (dále jen „společnost K.“) a kupní smlouvu uzavřenou se společností K. ze dne 12. 4. 2013, jejímž předmětem byla koupě uvedené haly. Dále žalobkyně předložila certifikát vydaný Ing. arch. M. H. ze dne 3. 12. 2012, kterým byla ověřena projektová dokumentace k rekonstrukci původní haly na halu novou, a dále projektovou dokumentaci k této rekonstrukci. Nicméně správce daně z jiného daňového řízení zjistil, že dle vyjádření společnosti K. došlo v roce 2012 k demolici původní haly. Ze znaleckého posudku č. X, který byl na žádost žalobkyně zpracován pro účely daně z převodu nemovitostí, bylo zjištěno, že v době prohlídky znalce (25. 7. 2013) byla původní hala již zcela zbourána a namísto ní byla vystavěna zcela nová výrobně montážní hala s administrativní částí. Od Obecního úřadu V. správce daně zjistil, že jednatel žalobkyně podepsal ohlášení odstranění stavby z důvodu, že rekonstrukce by byla neekonomická, což obecní úřad povolil, a svědčí o tom též zpracovaná projektová dokumentace k odstranění stavby. Potvrzení Obecního úřadu Všechnovice ze dne 8. 10. 2012 bylo vydáno již k nové hale, o čemž svědčily rozměry haly. O odstranění původní haly v roce 2012 svědčí také mapové snímky, na kterých je patrné, že v roce 2012 se na místě původní haly nachází zarovnaný terén. Proto správce daně, který vedl doměřovací řízení, konstatoval, že tvrzení žalobkyně a jí předložené dokumenty jsou v příkrém rozporu se skutečností. Důkazní prostředky potvrzující závěr správce daně přitom žalobkyně měla k dispozici a znala skutečný stav. Jedná se o úmyslné jednání žalobkyně.
3. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a namítala, že:
 - a) žalovaný rozhodl výlučně na základě pokynu GFŘ-D-21, který však stanoví podmínky pro vyhovění žádosti v rozporu s § 259a odst. 2 daňového řádu. Ten zatajování důkazních prostředků jako důvod pro zamítnutí žádosti nezná. Žalovaný neposuzoval individuální okolnosti případu, ale vycházel toliko z předmětného pokynu.

- b) k žádnému zatajování důkazních prostředků nedošlo. Žalobkyně se správcem daně v průběhu daňové kontroly spolupracovala a na všechny jeho výzvy reagovala. Důkazy, které žalovaný zmínil ve svém rozhodnutí, správce daně po žalobkyni nikdy nevyžadoval. O tom svědčí jen velmi obecná výzva k prokázání skutečností ze dne 20. 11. 2017, č. j. 1989816/17/3107-60561-801338. Za zatajení důkazních prostředků lze považovat takové jednání, kdy správce daně po daňovém subjektu požaduje doložit konkrétní důkaz, kterým daňový subjekt disponuje, a tento jej k výzvě správce daně nedoloží a záměrně jeho existenci zapře. Žalobkyně nemohla vědět, že právě důkazní prostředky zmíněné žalovaným budou pro správce daně relevantní. Žalobkyně byla povinna předkládat důkazní prostředky prokazující její vlastní tvrzení, nikoliv prokazovat pochybnosti vyjádřené správcem daně.
4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí. Dále zdůraznil, že žalobkyně záměrně předkládala důkazní prostředky svědčící o opravě původní haly, ačkoliv měla k dispozici důkazní prostředky svědčící o opaku. Smyslem prominutí penále je motivovat daňové subjekty především při dokazování a má jim být zohledněno, že sám daňový subjekt svou součinností při daňové kontrole přispěje k odhalení jeho původně nesprávně stanovené daně. Tomu neodpovídá stav, při kterém daňový subjekt předkládá důkazy, které neodpovídají skutečnosti. Takové jednání nelze označit za řádnou součinnost při provádění daňové kontroly.
5. Žalobkyně v replice nad rámec již uvedeného sdělila, že důvody, pro které došlo k doměření daně, spočívaly převážně v tom, že důkazní prostředky předkládané žalobkyní byly správcem daně shledány nedostatečnými. Žalobkyně odmítá, že by předkládala jakékoli důkazy, které by byly v rozporu s objektivní realitou. Úvahy žalovaného by ve výsledku znamenaly, že žádnému daňovému subjektu, kterému byla daň doměřena, nemůže být penále prominuto, neboť oponoval správci daně a předkládal důkazy k obhájení vlastních tvrzení, nikoli tvrzení správce daně.

B. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
7. Předně se krajský soud zabýval námitkou týkající se nezákonnosti pokynu GFŘ-D-21. Pokud by totiž byla důvodná, muselo by být napadené rozhodnutí zrušeno již z tohoto důvodu.
8. Podle § 259a odst. 1 daňového řádu platí, že *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla*. Odst. 2 dále stanoví, že *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*.
9. Jak vyplývá ze shora citovaného ustanovení § 259a odst. 2 daňového řádu, správce daně má ohledně prominutí penále diskreční pravomoc, přičemž v rámci své úvahy je povinen posoudit rozsah součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední. Skutečnost, že uvedená norma přiznává správci daně možnost diskrece, má

vliv i na navazující soudní řízení před správními soudy. Jak správní soudy opakovaně vyslovily, v rámci přezkumné činnosti správní soudy přezkoumávají zákonnost napadeného správního rozhodnutí. Nemohou však nahrazovat správní uvážení správního orgánu uvážením soudním. Správní uvážení může soud přezkoumat pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování, zda správní orgán správního uvážení nezneužil, či nepřekročil jeho meze a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem. Za splnění těchto předpokladů není soud oprávněn z týchž skutečností dovozovat jiné závěry (viz např. rozsudky NSS ze dne 21. 8. 2003, č. j. 6 A 96/2000-62, č. 225/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 3. 4. 2012, č. j. 1 Afs 1/2012-36, č. 2671/2012 Sb. NSS).

10. Ke sjednocení praxe správců daně při výkladu citovaného ustanovení vydalo Generální finanční ředitelství pokyn GFŘ-D-21. Ten v čl. II. 3. A vymezuje typy porušení povinností daňových subjektů, které by měl správce daně zkoumat při hodnocení žádosti o prominutí penále. Takto provedené usměrnění úvahy správce daně je žádoucí a přispívá k právní jistotě adresátů veřejné správy. Pochopitelně nelze zapomenout na to, že vždy je nutné zohledňovat konkrétní okolnosti případu a že ani pokyny řady D neobsahují taxativní výčet hodnocených skutečností.
11. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně ve smyslu čl. II. 3. A, bod 8 *prokazatelně zatajila důkazní prostředky (§ 86 odst. 3 daňového řádu)*. S tímto typem porušení povinností spojuje pokyn nemožnost prominout penále.
12. Krajský soud nesouhlasí s tím, že by citovaný důvod pro zamítnutí žádosti o prominutí penále přesahoval rámec § 259a odst. 2 daňového řádu. Zatajení důkazních prostředků totiž lze nepochybně subsumovat pod *součinnost daňového subjektu* ve smyslu tohoto ustanovení, resp. jedná se o jednání porušující povinnost poskytovat správci daně součinnost. Rovněž odpovídá povinnosti stanovené daňovým subjektům v § 86 odst. 3 písm. e) daňového řádu, dle něž *daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí*. Lze proto uzavřít, že pokyn GFŘ-D-21 není v čl. II. 3. A, bod 8 v rozporu se zákonem. Námitka žalobkyně není důvodná.
13. Zcela jinou otázkou je, zda žalovaný při svém správním uvážení o prominutí penále správně vyložil pojem *zatajování* důkazních prostředků.
14. Žalobkyně byla správcem daně výzvou ze dne 20. 11. 2017, č. j. 1989816/17/3107-60561-801338 vyzvána k tomu, aby doložila oprávněnost výdajů uplatněných v souvislosti s halou v obci V. ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně v reakci na tuto výzvu uvedla, že prováděla opravu předmětné haly, protože základy původní haly zůstaly zachovány a za tím účelem navrhla důkazní prostředky, tedy splnila svou povinnost vyplývající z § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, dle něž je daňový subjekt povinen *předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení*. Krajský soud zcela souhlasí s žalobkyní v tom, že v jednání popsáném v napadeném rozhodnutí nelze shledat zatajování důkazních prostředků ve smyslu uvedeného pokynu a také ve smyslu § 86 odst. 3 písm. e) daňového řádu. Zatajováním by vskutku bylo možné rozumět např. situaci, kdy je daňový subjekt vyzván k předložení konkrétního důkazu a tento úmyslně nepředloží nebo úmyslně vytváří podmínky pro to, aby správce daně konkrétní důkazní prostředek nezjistil či nezískal. Charakteristickým znakem zatajování tak bude úmyslné vytváření podmínek pro to, aby se konkrétní důkazní prostředek nedostal do dispozice správce daně. Z rozhodnutí nevyplývá, jak měla žalobkyně

zatajit, tedy úmyslně vytvořit podmínky pro to, aby správce daně nezískal dokumenty obsažené ve správním spise obecního úřadu, dokumenty obsažené v jiném daňovém spise vedeném samotným správcem daně nebo dokonce fotografie z veřejně přístupného mapového portálu.

15. Žalobkyně nebyl ani vyzvána k doložení konkrétních důkazních prostředků, ale byla vyzvána k doložení jakýchkoliv důkazů, které by její tvrzení podporovaly. Konkrétně bylo ve shora uvedené výzvě uvedeno: *prokažte a doložte důkazními prostředky, že náklady uvedené v tabulce č. 1, které byly zaúčtované na účet 511300 – Opravy a udržování-Všechovice, jsou náklady vynaloženými na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů v souladu s ust. § 24 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění platném v kontrolovaném období (dále jen zákon o daních z příjmů).* Ze skutečnosti, že se žalobkyní tvrzené skutečnosti ukázaly jako nepravdivé a že správce daně na základě vlastní vyhledávací činnosti našel důkazy svědčící o opaku, nelze dovodit, že by snad nějaké důkazní prostředky žalobkyně zatajila.
16. Ze shora uvedených důvodů dospěl krajský soud k tomu, že v jednání žalobkyně popsaném v napadeném rozhodnutí nelze shledat *zatajení* důkazních prostředků. Námitka žalobkyně je proto důvodná.
17. Jelikož pro tento důvod nebylo žádosti žalobkyně vyhověno, je namístě, aby se žalovaný podanou žádostí znovu zabýval. Současně je vhodné uvést, že soud nehodnotil, zda žalobkyně poskytovala řádnou součinnost v průběhu daňové kontroly. Na této úvaze totiž není napadené rozhodnutí vystavěno a zmínka o něm je až ve vyjádření k žalobě.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

18. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
19. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl s ohledem na úspěch žalobkyně ve věci zavázán k náhradě jí účelně vynaložených nákladů. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč. Dále zahrnují odměnu advokáta za poskytnuté úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „advokátní tarif“) v podobě přípravy a převzetí zastoupení, podání žaloby a vyjádření ze dne 6. 1. 2021. Za každý úkon náleží zástupci žalobkyně odměna podle § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve výši 3 100 Kč, tj. celkem 9 300 Kč.
Za každý úkon právní služby náleží zástupci žalobkyně paušální náhrada účelně vynaložených výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tj. celkem 900 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, přiznal mu soud její náhradu ve výši 21 % počítaných z částky 10 200 Kč. Celkové náklady žalobce činí 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na výkon rozhodnutí.

Olomouc 30. června 2022

Mgr. Barbora Berková
předsedkyně senátu

v. z. JUDr. Michal Jantoš v. r.
pověřený člen senátu