



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Ostravské opravny a strojírny, s.r.o.**
sídlem Na Valše 237/21, 702 00 Ostrava-Přívoz
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Specialis s.r.o., advokátní kancelář, Palackého 151/10
796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2022 č. j. 828520/22/3201-51521-809837,
ve věci prominutí příslušenství daně

takto:

I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 22. 3. 2022 č. j. 828520/22/3201-51521-809837 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

Lichnovského, sídlem advokátní kancelář Specialis s.r.o., Palackého 1512/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2022 č. j. 828520/22/3201-51521-809837, kterým byla zamítnuta jeho žádost ve věci prominutí příslušenství daně.
2. Žalobce v žalobě vymezil tyto žalobní body:
 1. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Žalovaný dovozuje, že došlo k naplnění vylučovací podmínky podle § 259c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) a článku III. 1. bodu 9 interní metodiky-Pokynu GFŘ-D-47. Žalovaný však neobjasnil neurčitý právní pojem „závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy“ (blíže usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu – dále jen „NSS“ – sp. zn. 1 Afs 236/2019), a proto nemůže posuzovat, zda uplatněné skutkové okolnosti tento neurčitý právní pojem naplňují či nikoliv. Za nesprávný označil žalobce také odkaz na interní metodiku, a to čl. III. 1. bodu 9 Pokynu GFŘ-D-47. Podle žalobce ustálená správní praxe nepovažuje za závažný způsob porušení daňových nebo účetních předpisů to, že daňový subjekt v rámci řízení vedoucího k doměření daně nedoložil správcem daně požadované důkazy a své důkazní břemeno neunesl. Není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje, že jím popsané situace mají naplňovat skutkovou podstatu závažného porušení daňových nebo účetních předpisů. Žalobce rovněž poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 9 As 12/2014.
 2. Žalovaný zaujal nesprávný právní názor, že za závažné porušení účetních nebo daňových předpisů je možno považovat průběh a výsledek samotného daňového řízení, které vyústilo v doměření daně, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné. Žalobce poukázal na závěry rozsudku NSS ze dne 2. 8. 2017 sp. zn. 2 Afs 62/2017 a dále na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 1. 2021 sp. zn. 1 Afs 236/2019. Oba odkazované judikáty dospěly k závěru, 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. V posuzované věci žalovaný za závažný způsob porušení daňových nebo účetních právních předpisů považuje výlučně průběh daňových řízení na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období (dále jen „ZO“) 2011/2012, 2012/2013, 2014/2015 a 2015/2016, tedy těch řízení, která vyústila v doměření penále, o jehož prominutí žalobce žádal. Žalobce zdůraznil, že míru součinnosti v rámci postupu vedoucího k doměření daně správce daně zkoumá až v rámci následujícího kroku při stanovení rozsahu prominutí ve smyslu ust. § 259a odst. 2 daňového řádu. Z povahy věci se tak nejedná o závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů. V následné části žaloby žalobce rozporoval

argumentaci žalovaného o nedostatečné spolupráci žalobce v rámci daňových kontrol, kterou považuje za zcela nedůvodnou.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že všem požadavkům kladeným na jeho správní uvážení dostál, když z důvodu dostatečně vymezeného a odůvodněného závažného porušení daňových právních předpisů žalobcem jeho žádosti o prominutí penále ve všech čtyřech případech zamítl s odkazem na § 259c odst. 2 daňového řádu. K rozhodným závažným porušením došlo v průběhu daňových kontrol DPPO, jak je blíže popsáno v napadeném rozhodnutí. Žalobce v průběhu daňové kontroly všech ZO se správcem daně nespolupracoval ve smyslu § 86 odst. 1 a 86 odst. 3 písm. c), e) a § 92 odst. 3 daňového řádu. Jeho jednání vykazuje znaky maření řádného výkonu státní správy ve věci kontroly všech čtyř zdaňovacích období. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval nejen podstatou porušení daňových právních předpisů, ale také způsobem jejich porušení, jejich intenzitou, rozsahem dopadu na výkon státní správy, rozsahem dopadu do jiných oblastí než daňových a také dobou trvání protiprávního stavu. Tvrzení žalobce o chybějící interpretaci pojmu „závažný způsob porušení daňových právních předpisů“ je liché, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá podrobný popis skutečností rozhodných pro závěr žalovaného o závažném porušení daňových právních předpisů žalobcem ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu. Podstatou závažného porušení je neexistence faktické spolupráce ze strany žalobce, když ten reagoval na výzvy a stanoviska žalovaného výhradně neadekvátním způsobem, zatajoval důkazní prostředky, které měl v dané době prokazatelně k dispozici. V další části vyjádření se žalovaný věnoval detailům jednání žalobce při daňových kontrolách za ZO 2011/2012 a 2012/2013 a dále za ZO 2014/2015 a 2015/2016, přičemž poukazoval na stupňující se bezdůvodnou nesoučinnost žalobce, který svým nezákonným jednáním významně mařil správu daní v průběhu čtyř samostatných doměřovacích řízení, čímž přispěl k tomu, že daňová kontrola neprobíhala tak plynule rychle a efektivně, jako za situace, kdy daňový subjekt respektuje rozhodnutí a stanoviska správce daně. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
4. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 29. 8. 2022 obsáhle reagoval na vyjádření žalovaného k žalobě, přičemž setrval plně na své žalobní argumentaci.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl při vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
6. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobce dne 24. 9. 2021 doručil správci daně žádost o prominutí penále (zaevidováno pod č. j. 3621357/21/3201-51521-810235), kterým požádal o prominutí penále, které bylo stanoveno na základě výsledků provedené daňové kontroly dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 6. 2020 č. j. 2635087/20/3201-51521-810235 (ZO 2011/2012), 22. 6. 2020 č. j. 2635226/20/3201-51521-810235 (ZO 2012/2013), ze dne 17. 1. 2020 č. j. 114903/20/3201-51521-810102 (ZO 2014/2015) a ze dne 17. 1. 2020 č. j. 117293/20/3201-51521-810102 (ZO 2015/2016). Podáním žádosti došlo k zahájení čtyř samostatných řízení o prominutí penále, která správce daně s ohledem na jejich skutkový a právní základ ve smyslu § 7 odst. 2 daňového řádu spojil a ve věci vydal napadené rozhodnutí. V jeho odůvodnění žalovaný vyšel z právní úpravy obsažené v § 259a odst. 1-3 a § 259c odst. 1-3 daňového řádu a z Pokynů GFŘ-D-47, na jejichž základě dospěl k závěru, že žalobce naplnil kritérium dle čl. III. 1. bodu 9 pokynů GFŘ-D-47 pro vyloučení možnosti prominutí

penále za všechna požadovaná zdaňovací období, když v posledních 3 letech od vydání tohoto rozhodnutí jinak závažně ohrožoval, resp. porušoval řádný výkon správy daní. Žalovaný detailně popsal způsob jednání žalobce v průběhu daňové kontroly za ZO 2011/2012 a 2012/2013 a jakož i v průběhu daňové kontroly za ZO 2014/0215 a 2015/2016, v němž spatřuje porušení daňového řádu a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“). Následně žalovaný vyhodnotil jednání žalobce jako svou povahou trvající a opakující se po dobu několika let, aktivní, promyšlené, dlouhodobé, nerespektující základní zásady daňového řádu, které v konečném důsledku vedlo k neprokázání daňové účinnosti finančních nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

7. Podle ust. § 259a odst. 1 daňového řádu, daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.
8. Podle ust. § 259a odst. 3 daňového řádu, žádost o prominutí penále lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále.
9. Podle ust. § 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.
10. Podle ust. § 259c odst. 1 daňového řádu, při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.
11. Podle ust. § 259a odst. 2 daňového řádu, 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.
12. Podstatou sporu v posuzované věci je otázka, zda mohl správce daně při posuzování podmínek pro vyhovění žádosti o prominutí penále vycházet z jednání žalobce v průběhu daňových kontrol, které vedly k vyměření penále.
13. Shodnou právní otázkou se zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 26. 1. 2021 č. j. 1 Afs 236/2019-83, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 4141/2021, v němž vyslovil, že: *„Při posuzování splnění podmínek dle § 259c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., 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.“*
14. V posuzované věci je nepochybné, že žalobce splnil podmínky formální povahy, aby jeho žádost byla způsobilá věcného posouzení (podmínky dle § 259a odst. 1 a 3 daňového řádu). Dále proto bylo povinností správce daně postupovat podle § 259a odst. 2 a § 259c odst. 1 daňového řádu.
15. Jak vyslovil rozšířený senát NSS v usnesení sp. zn. 1 Afs 236/2019 (dále jen „usnesení rozšířeného senátu NSS“) daňový řád neupravuje promíjení příslušenství daně jako nárok daňového subjektu odrážející jistotu, že za splnění určitých podmínek mu musí být příslušenství prominuto. Tomu odpovídá slovní (gramatické) vyjádření § 259a odst. 2 daňového řádu, které stanoví, že správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

prominout až 75 % penále. Zákon tedy nestanoví žádné podmínky, jejichž naplnění by zakládalo nárok daňového subjektu na prominutí alespoň části penále. Právní úprava správci daně poskytuje určitý prostor k rozhodnutí ohraničený maximální výší prominutí a současně uvádí povinná kritéria (četnost porušování povinností při správě daní a rozsah součinnosti daňového subjektu se správcem daně), která musí správce daně při své úvaze zohlednit vždy (*blíže body 33 až 36 usnesení rozšířeného senátu NSS*).

16. Rozšířený senát NSS však současně v označeném usnesení uvedl, že správní uvážení správce daně se nemůže pohybovat pouze v mantinelech rozsahu součinnosti daňového subjektu a četnosti porušování povinností při správě daní, ale musí se opírat o širší rámec hodnot a principů. V rámci § 259a odst. 2 daňového řádu činí správce daně úvahu, zda penále promine a v jaké výši, či zda je nepromine. Ještě dříve, než se správce daně dostane k úvaze ve věci prominutí penále, je povinen zkoumat, zda není naplněna negativní podmínka (vylučovací klauzule stanovená v § 259c odst. 2 daňového řádu), která spočívá v nemožnosti penále prominout, pokud daňový subjekt v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy. Toto posouzení není založeno na správním uvážení správce daně. Pokud daňový subjekt ve vymezeném čase závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy, jakákoliv úvaha o prominutí alespoň části penále dle § 259a odst. 2 daňového řádu nepřipadá v úvahu.
17. Dále rozšířený senát NSS ve zmiňovaném usnesení zdůraznil, že zákonodárce kladl při promíjení penále důraz mimo jiné 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. Bylo-li by zdrojové jednání automaticky posuzováno v rámci vylučovací klauzule dle § 259 c 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 (*blíže bod 48 a bod 59 usnesení rozšířeného senátu NSS*).
18. Dále rozšířený senát NSS v usnesení vyslovil, že 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, příp. v jaké výši, penále prominout (*bod 53 usnesení rozšířeného senátu NSS*).
19. Krajský soud v nyní posuzované věci neshledal žádné skutkové ani právní důvody pro odchýlení se od výše citovaných závěrů NSS.
20. Krajský soud pro úplnost doplňuje, že z vlastní úřední činnosti (pravomocně skončené věci vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 47/2021 a sp. zn. 22Af 48/2021) je obeznámen s průběhem daňových kontrol, které správce daně vedl vůči žalobci se zaměřením na DPPO za ZO 2014/2015 (zahájena dne 22. 9. 2016), za ZO 2015/2016 (zahájena dne 6. 10. 2016) a za ZO 2011/2012 a 2012/2013 (zahájena dne 19. 3. 2019), a je mu proto známa skutková i právní propojenost všech těchto daňových kontrol, na základě čehož lze vyloučit, že by zdrojové jednání žalobce, jehož se měl dopustit v rámci jedné

z těchto kontrol, mohlo sloužit jako důvod aplikace § 259c odst. 2 daňového řádu ve vztahu k penále, jež vzešlo z výsledku jiné z těchto daňových kontrol.

21. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný v posuzované věci v intencích citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS nepostupoval, když žalobci žádost o prominutí penále zamítl právě s odkazem na zdrojové jednání, ze kterého penále ve svém důsledku vzešlo. Jak jednoznačně vyslovil NSS, úvahy, o něž žalovaný opřel svou argumentaci, mají své místo nikoliv v rámci aplikace ust. § 259c odst. 2 daňového řádu, ale v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu. Bude proto namístě, aby žalovaný v dalším řízení v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu zohlednil povahu, intenzitu, jakož i jiné okolnosti zdrojového jednání žalobce v rámci individualizace uloženého penále.
22. Na základě shora učiněného závěru krajský soud shledal nadbytečným zabývat se další žalobní argumentací.
23. S ohledem na učiněné závěry krajský soud napadené rozhodnutí v souladu s ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
24. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, které sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále z nákladů spojených s právním zastoupením, a to za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč a třikrát režijní paušál po 300 Kč za každý z těchto úkonů. Náklady právního zastoupení tak činí 10 200 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4, § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění]. Tato částka byla zvýšena v souladu s ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku, kterou je zástupce žalobce povinen zaplatit na DPH podle zvláštního právního předpisu, tj. na 12 342 Kč. Celkové náklady žalobce pak představuje částka 15 342 Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku právnímu zástupci žalobce (ust. § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s ust. § 64 s. ř. s.).

Poučení:

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

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

Ostrava 24. srpna 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

