



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Petra Pospíšila a Martina Kopy ve věci

žalobce: **AGRO Žádovice s. r. o.**, IČO 29201098  
sídlem Žádovice 286, PSČ 696 49

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**  
sídlem náměstí Svobody 98/4, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 10. 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

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 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, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 30 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

1. Shora označenými rozhodnutími žalovaný (správce daně) jednotlivě zamítl žádosti žalobce jednak o částečné prominutí penále na dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 2013, červen 2013, červenec 2013 a listopad 2013 stanoveného mu v celkové výši 142 853 Kč v souvislosti s předchozím doměřením uvedených daní, jednak o částečné prominutí úroků z prodlení na DPH za zdaňovací období duben 2013, červen 2013, červenec 2013, září 2013, listopad 2013 a prosinec 2013 stanovených mu v celkové výši 615 717 Kč v souvislosti s předchozím doměřením uvedených daní.
2. V odůvodnění jednotlivých rozhodnutí žalovaný shodně konstatoval, že žalobce závažně ohrožoval a porušoval řádný výkon správy daní, a to s ohledem na jeho obstrukční jednání ve věci ukončení daňové kontroly DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2011 až IV. čtvrtletí 2012 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012, a daňové kontroly DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2013 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. V návaznosti na podrobný popis skutkových zjištění ohledně průběhu obou zmiňovaných daňových kontrol žalovaný uvedl, že v první z daných kontrol žalobce svými opakovanými podáními účelově zdržoval a oddaloval ukončení daňové kontroly, přičemž tak činil v období od 27. 7. 2015 (seznámení s výsledkem kontrolního zjištění) do 5. 4. 2016 (doručení zprávy o daňové kontrole žalobci), tedy po dobu více než 8 měsíců. Žalobce podával námítky, stížnosti či žádosti, za celou dobu přitom nenavrhl jediný důkazní prostředek. Ve druhé z daných kontrol žalobce dle žalovaného svými opakovanými podáními účelově zdržoval a oddaloval ukončení daňové kontroly, přičemž tak činil ode dne 20. 5. 2015 (vydání výzvy k prokázání skutečností). V období od 4. 12. 2015 (odpověď na výzvu k prokázání skutečností) do 14. 10. 2016 (vyjádření k výsledku kontrolních zjištění), tedy po dobu 10 měsíců, kromě podání mnoha stížností, žádostí a námitek, nenavrhl jediný důkazní prostředek. V rámci odvolacího řízení odvolací orgán shledal, že projednání zpráv o daňové kontrole bylo započato, ale nebylo dokončeno a uložil správci daně povinnost započatý úkon dokončit. Žalobce však ani v této fázi řízení neposkytl správci daně potřebnou součinnost. Na základě zjištěných skutečností žalovaný shledal, že žalobce sice splnil formální podmínky nutné pro možné prominutí příslušenství daně plynoucí z § 259a, resp. § 259b daňového řádu, v rámci meritorního posouzení však zjistil, že nemůže zkoumat rozsah případného prominutí příslušenství, neboť příslušenství v uvedených případech nelze prominout ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu. Žalobce totiž nesplnil požadavky uvedené v čl. II. 2 (pokud šlo o penále), resp. v čl. III.2. (pokud šlo o úroky z prodlení) 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.

#### II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Proti rozhodnutím žalovaného žalobce brojil včas podanou rozsáhlou žalobou. Nesouhlasil se závěrem o obstrukční povaze jeho jednání v daňovém řízení. Není pravdou, že by „nepodal ani nenavrhl jediný důkazní prostředek, kterým by se snažil doplnit důkazní řízení a přispět k unesení svého důkazního břemene“, jak uvedl žalovaný. Ve věci daňové kontroly za

roky 2011 a 2012 žalobce v podání ze dne 25. 10. 2015 *Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 – 4. čtvrtletí 2012, předložení důkazů a podání návrhu na doplnění výsledku kontrolního zjištění* v celkovém rozsahu 110 stran textu předložil správci daně přílohou cca 36 důkazů prokazujících jeho tvrzení. Ve věci daňové kontroly za rok 2013 pak žalobce v podání ze dne 4. 12. 2015 *Vyjádření k Výzvě k prokázání skutečností č. j. 2506172/15/3013-60562-709271 ze dne 20. 5. 2015* v celkovém rozsahu 88 stran předložil správci daně přílohou cca 75 důkazů prokazujících jeho tvrzení. V podání ze dne 14. 10. 2016 označeném jako *Předběžné vyjádření k výsledku kontrolního zjištění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2013, předložení důkazů a podání návrhu na doplnění výsledku kontrolního zjištění* žalobce navrhoval provedení řady dalších důkazů včetně svědeckých výpovědí. Veškeré takto doložené a navržené důkazy však dle žalovaného (jak vyplývá ze zpráv o daňové kontrole) neprokazují a nemohou prokázat zhola nic, což žalovaný označil jako nepodání či nenavržení jediného důkazního prostředku. Žalobce v tomto ohledu zdůraznil, že právo daňového subjektu dle § 86 odst. 2 daňového řádu předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, a právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně, nemůže být porušením daňových nebo účetních právních předpisů ze strany žalobce, natožpak porušením závažným.

4. Není též pravdou, že by se žalobce „*vyhýbal projednání zpráv o daňové kontrole*“. Žalobce opakovaně sděloval, že trvá na ústním projednání změněného výsledku kontrolního zjištění ohledně zdaňovacích období let 2011 a 2012 a oznamoval termíny, kdy je připraven dostavit se ke správci daně za účelem projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole. Nakonec mu však byla zpráva o daňové kontrole dne 5. 4. 2016 doručena do datové schránky. Správce daně opakovaně odmítal jakékoli ústní jednání, opakovaně odmítal jakékoli projednání změněného výsledku kontrolního zjištění, odmítal poskytnout podstatnou část vyhledávací části spisového materiálu a svými přípisy neustále vytýkal žalobci nedostatek součinnosti. O ústní jednání se žalobce snažil podáními od data 30. 11. 2015. Pokud jde o daňovou kontrolu za rok 2013, byly zprávy o daňové kontrole projednávány dne 18. 1. 2017. Po čtyřech hodinách marného kladení konkrétních dotazů správci daně byl z důvodu zdravotní indispozice žalobcova zástupce sjednán termín projednání na 27. 1. 2017. Namísto toho však byly zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 1. 2017 doručeny žalobci prostřednictvím datové schránky. Žalobce se neodmítal seznámit se zprávami o daňové kontrole, ani je neodmítal projednat, naopak se dlouhodobě aktivně domáhal jak projednání výsledku kontrolního zjištění, tak zpráv o daňové kontrole, k čemuž nedošlo. Právo daňového subjektu dle § 88 daňového řádu na projednání zprávy o daňové kontrole, které bylo žalobci upřeno a kterého se opakovaně marně domáhal, nemůže být porušením daňových nebo účetních právních předpisů ze strany žalobce, natožpak porušením závažným.
5. Žalobce dále uvedl, že žalovaný v napadených rozhodnutích k problematice *daňové kontroly za zdaňovací období let 2011 a 2012* záměrně opomíjí zmínit podstatné okolnosti průběhu daňových kontrol a následného odvolacího řízení. Daňová kontrola byla zahájena dne 12. 8. 2013, shodou okolností bezprostředně po skončení soudního procesu v daňové kauze sp. zn. 2 T 179/2012 vedené u Okresního soudu v Hodoníně, v níž jako svědek vypovídala manželka žalobcova jednatele, přičemž u soudu bylo značně zpochybněno tvrzení pracovníků správce daně Ing. J. S. a Ing. A. K. a zveřejněno jejich nestandardní jednání. V průběhu

následujících cca 17 měsíců správce daně provedl rozsáhlá a v řadě případů velmi neobvyklá a nesmyslná šetření (viz 68 položek soupisu části spisu písemnosti z kontroly a 21 položek soupisu vyhledávací části spisu k datu 23. 1. 2015). Teprve dne 23. 1. 2015 pak vydal první a jedinou *Výzvu k prokázání skutečností* ohledně pochybností správce daně. Na tuto výzvu žalobce reagoval doložením důkazních prostředků a vysvětlením při ústním jednání dne 17. 3. 2015. Žádné další pochybnosti mu nebyly sděleny. Mezitím správce daně pokračoval v neobvyklém a nesmyslném šetření (viz 10 položek soupisu části spisu písemnosti z kontroly a 26 položek soupisu vyhledávací části spisu k datu 23. 1. 2015), přičemž do dnešního dne nebyl žalobce seznámen s celým obsahem vyhledávací části spisu, který zůstává neveřejný. Dne 27. 7. 2015 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění, které obsahovalo překvapivé a zcela neočekávané závěry správce daně. Na to žalobce reagoval svým podáním ze dne 25. 10. 2015 v celkovém rozsahu 110 stran textu a 36 důkazních návrhů. Dne 30. 11. 2015 žalobce obdržel *Sdělení o změně výsledku kontrolního zjištění* v rozsahu dvou stran obsahující změnu výsledku kontrolního zjištění v případě týkajícího se daňově uznatelného nákladu a nároku na odpočet DPH na základě jedné faktury a dále prosté neodůvodněné konstatování bez vyhodnocení předložených důkazních prostředků, že v ostatních bodech výsledku kontrolního zjištění nedošlo ke změně. V daňovém spisu není evidován žádný úřední záznam obsahující hodnocení důkazních prostředků. Sdělení tohoto hodnocení se žalobce následně domáhal, avšak neúspěšně. Na nikde nezaznamenané myšlenkové pochody správce daně tak nemohl dále věcně reagovat. Snažil se tudíž alespoň o jejich projednání. To však správce daně opakovaně odmítal a i přes žalobcovy žádosti a stížnosti ukončil dne 5. 4. 2016 daňovou kontrolu zasláním zpráv o daňové kontrole žalobci do datové schránky. Dne 8. 4. 2016 pak žalobce obdržel související dodatečné platební výměry. Teprve dne 16. 5. 2016 pak žalobce obdržel od Odvolacího finančního ředitelství (OFŘ) *Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti*, s tím, že tento nadřízený orgán nemá možnost zasáhnout do postupu zpětně tak, aby došlo k nápravě ve fázi před vydáním rozhodnutí, námitky tak byly předány správci daně k posouzení v rámci odvolacího řízení. Jak plyne z dokumentu OFŘ *Doplnění odvolacího řízení* ze dne 2. 2. 2017, odvolací orgán následně uložil správci daně doplnit podklady pro rozhodnutí ve věci odvolání proti dodatečným platebním výměrům o vyjádření a důkazy navržené žalobcem formou svědeckých výpovědí, získání listin a provedení šetření. To jen potvrdilo názor žalobce o neprofesionálním a zaujatém přístupu správce daně provádějícího jinak šetření v nebývalém rozsahu. Žalobci též nebylo poskytnuto 36 % písemností z vyhledávací části spisu (17 z 47 písemností).

6. Žalovaný pak v napadených rozhodnutích záměrně opomněl zmínit podstatné okolnosti průběhu daňových kontrol a následného odvolacího řízení též k problematice *daňové kontroly za zdaňovací období let 2013*. Daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden až srpen 2013 a říjen až prosinec 2013 v plném rozsahu byla zahájena dne 20. 2. 2014. Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 v plném rozsahu a DPH za zdaňovací období září 2013 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti AutoAgro Tech s. r. o. byla zahájena dne 16. 9. 2014. Teprve dne 20. 5. 2015 správce daně vydal první a jedinou *Výzvu k prokázání skutečností*. Na tu žalobce reagoval podáním ze dne 4. 12. 2015 v celkovém rozsahu 88 stran a 75 důkazních návrhů. Dne 12. 9. 2016 byl žalobci předložen výsledek kontrolního zjištění. Při tomto ústním jednání žalobce ihned hodlal v dialogu se správcem daně vyjasnit, které skutečnosti byly či nebyly prokázány. Správce daně však na dotazy nereagoval a pouze odkazoval žalobce na výsledek kontrolního zjištění. Dne 14. 9. 2016 žalobce požádal mj. o stanovení termínu ústního projednání výsledku

kontrolního zjištění a o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Z opatrnosti pak dne 14. 10. 2016 podal *Předběžné vyjádření k výsledku kontrolního zjištění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2013, předložení důkazů a podání návrhu na doplnění výsledku kontrolního zjištění*, v němž navrhl provedení řady dalších důkazů. Dále žalobce popisoval způsob projednání zpráv o daňové kontrole počínaje sdělením správce daně ze dne 20. 12. 2016, aby se žalobce dostavil k podpisu a převzetí zpráv o daňové kontrole, a konče zasláním těchto zpráv žalobci do datové schránky dne 23. 1. 2017. Následujícího dne pak žalobce obdržel související dodatečné platební výměry. Odvolací orgán následně věc vyhodnotil tak, že shledal vady v postupu správce daně spočívající v řádném neukončení daňové kontroly (neboť projednání zpráv o daňové kontrole bylo započato, ale nebylo dokončeno), a tím i předčasné vydání dodatečných platebních výměrů, a uložil mu tento stav napravit. Žalobce se následně domáhal, aby se správce daně vypořádal s jeho argumenty a jím navrženými důkazy, neboť mu nebylo zřejmé, které skutečnosti správce daně považuje za prokázané. Pokud se omlouval z navržených termínů ústního jednání, správce daně omluvy neshledal obstrukčními. Žalobci též nebylo poskytnuto 60 % písemností z vyhledávací části spisu (60 z 99 písemností). Je též pozoruhodné, že ve zprávách o daňové kontrole ze dne 23. 1. 2017 správce daně k tvrzením a návrhům žalobce uvedeným v podání ze dne 14. 10. 2016 uvedl, že se jedná o důkazy nevěrohodné, obstrukční či nadbytečné, aby následně již dne 28. 2. 2017 (tedy šestý den po podání odvolání ze dne 22. 2. 2017) z vlastní iniciativy a bez pokynu odvolacího orgánu navržené svědky předvolal k podání výpovědi.

7. Jak plyne z daňového spisu, žalobce se správcem daně vždy řádně spolupracoval a spolupracuje, své povinnosti peněžité i nepeněžité povahy si vždy řádně plnil a plní a měl a má mimořádný zájem na správném stanovení svých daňových povinností. Daňové kontroly a následná odvolací řízení měly značně nestandardní nezákonný průběh. Správce daně odmítal řádně prověřit skutkový stav a urputně odmítal veškeré doložené a navržené důkazní prostředky. Teprve v odvolacím řízení bylo provedeno rozsáhlé doplnění dokazování (19 svědeckých výpovědí). Správce daně zatajil podstatnou část spisového materiálu a vytrvale odmítal jakýkoli ústní dialog se žalobcem. Dle žalovaného zřejmě žalobce nemá právo položit správci daně při ústním jednání ve věci kontrolních zjištění žádný konkrétní dotaz, resp. správce daně není povinen na žádný konkrétní dotaz reagovat, naopak jakékoli domáhání se dialogu se správcem daně je obstrukčním jednáním. Dle žalovaného je též zřejmě zcela dostačující, pokud je výsledek kontrolního zjištění daňovému subjektu pouze předložen a zprávy o daňové kontrole doručeny prostřednictvím datové schránky. Dle § 6 odst. 3 daňového řádu je správce daně povinen umožnit osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva. Správce daně přitom žalobci upřel právo na to, aby věc byla projednána v jeho přítomnosti. Smyslem § 88 odst. 2 daňového řádu pak je, aby měl daňový subjekt maximální možnost porozumět konečnému hodnocení svých daňových povinností správcem daně. Za tímto účelem je však nutné, aby správce daně poskytl daňovému subjektu patřičná vysvětlení. To zpravidla formou odpovědí na konkrétní otázky daňového subjektu. Daňový subjekt musí být správcem daně patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti v dialogu s daňovým subjektem

odstranit. Tého povinnosti však správce daně nedostál, neboť žádný dialog se žalobcem nezahájil a nevedl.

8. Žalobce splnil zákonné podmínky a podmínky dle pokynu GFŘ pro prominutí příslušenství daně. Žalobce, ani osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem neporušila daňové nebo účetní právní předpisy. Žalovaný nesprávně vyložil vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu. Žalobce žádné daňové nebo účetní právní předpisy neporušil, natožpak závažným způsobem. Zamítnutí žádosti má za následek nepřiměřenou tvrdost. Rozhodnutí žalovaného jsou též nepřezkoumatelná.
9. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 12. 3. 2019 uvedl, že § 259c odst. 2 daňového řádu zakotvuje vylučovací podmínku, při jejímž naplnění není možné příslušenství daně prominout. V daném případě žalovaný dospěl k závěru, že u žalobce byla naplněna podmínka závažného porušení daňových nebo účetních předpisů, a to podle čl. II.2.A. bodu 9. a čl. III.2.A. bodu 9. pokynu GFŘ, kdy je za závažné porušení předpisů považována situace, kdy osoba, u níž se test provádí, „jinak závažně ohrožuje nebo ohrožovala, porušuje nebo porušovala řádný výkon správy daní“. Ohledně naplnění těchto podmínek žalobce odkázal na podrobné odůvodnění napadených rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

### IV. První rozsudek krajského soudu a řízení o kasační stížnosti žalovaného

11. Zdejší soud o žalobě poprvé rozhodl rozsudkem ze dne 6. 5. 2022, č. j. 29 Af 143/2018-149, přičemž jí vyhověl. V odůvodnění odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, č. 4141/2021 Sb. NSS, věc *Kovostroj Bohemia*, přičemž shledal, že posuzované jednání žalobce v daňových řízeních bylo spojeno se „zdrojovým jednáním“, které vedlo k vydání rozhodnutí o stanovení daně, s nimiž penále a úroky z prodlení souvisí, a proto je nelze posuzovat v rámci závažného porušení daňových a účetních právních předpisů dle § 259c odst. 2 daňového řádu. Dané okolnosti mohly být hodnoceny alespoň při rozhodování o žádostech žalobce o prominutí penále, a to při posuzování rozsahu součinnosti daňového subjektu dle § 259a odst. 2 daňového řádu, ovšem s řádnou úvahou o výši prominutého příslušenství.
12. Proti rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. Na jejím základě jej NSS zrušil rozsudkem ze dne 12. 1. 2023, č. j. 6 Afs 189/2022-20, a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. V odůvodnění se neztotožnil s příliš široce pojatým výkladem krajského soudu. Jednání, jímž jsou zdůvodněna rozhodnutí správce daně o neprominutí příslušenství daně, nebylo skutkovým a právním základem doměření DPH žalobci a vzniku s ním související povinnosti uhradit penále a úroky (slovy rozšířeného senátu „zdrojovým jednáním“). Důvodem doměření DPH za zdaňovací období duben, červen, červenec, září, listopad a prosinec 2013, bylo neunesení důkazního břemene ve vztahu k nárokům na odpočet daně. Žalobou nyní napadená rozhodnutí oproti tomu stojí na obstrukčním jednání žalobce v rámci daňových kontrol zahrnující četné námítky podjatosti, žádosti o prodloužení lhůty a další podání, jejichž jediným cílem bylo dle názoru správce daně oddálit ukončení daňové kontroly a docílit tak toho, aby marně uplynula lhůta pro stanovení daně. Závěrem NSS uložil krajskému soudu, aby v rámci nového posouzení žaloby provedl výklad neurčitého pojmu závažné porušení daňových a účetních právních předpisů ve smyslu § 259c odst. 2

daňového řádu a vyhodnotil, zda tento pojem vůbec dopadá na procesní obstrukce, popřípadě zda dopadá na tvrzené procesní obstrukce žalobce.

### V. Sdělení žalovaného

13. Žalovaný k věci ve sdělení ze dne 27. 1. 2023 uvedl, že předmětem řízení jsou rozhodnutí žalovaného o zamítnutí žádosti žalobce o prominutí příslušenství DPH za zdaňovací období duben, červen, červenec, září, listopad a prosinec 2013. Na základě rozsudků krajského soudu ze dne 6. 5. 2022 („sp. zn. 29 Af 43/2018 a 29 Af 40/2019“; pozn. soudu: ve druhém případě se správně jednalo o sp. zn. 29 Af 40/2018) vydalo OFŘ dne 15. 12. 2022 pod č. j. „46085/22/5200-11433-702551“ (pozn. soudu: správně se jednalo o č. j. 46085/22/5300-21433-702551) rozhodnutí, kterým byly zrušeny dodatečné platební výměry ze dne 24. 1. 2017 na DPH za zdaňovací období duben, červen, červenec a listopad 2013 a řízení bylo zastaveno (těmito zrušenými dodatečnými platebními výměry bylo současně stanoveno penále, o jehož neprominutí se vede soudní řízení), a dále byly změněny platební výměry ze dne 24. 1. 2017 na DPH za zdaňovací období září a prosinec 2013 tak, že byla vyměřena daň vždy ve shodné výši tak, jak ji žalobce vykázal ve svých daňových přiznání. V dané souvislosti současně došlo k zániku povinnosti uhradit úroky z prodlení. Rozhodnutí OFŘ, které žalovaný učinil přílohou sdělení, nabylo právní moci dne 27. 12. 2022. Na jeho základě tedy došlo k zániku povinnosti žalobce uhradit předmětná příslušenství daně (penále a úroky z prodlení), ohledně jejichž neprominutí se vede soudní řízení.
14. Žalobce se ke sdělení žalovaného nevyjádřil.

### VI. Nové posouzení věci

15. Zdejší soud, vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku [§ 110 odst. 4 soudního řádu správního (s. ř. s.)], v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
16. Jak uvedeno již výše, předmětem řízení žalobce učinil deset rozhodnutí, jimiž žalovaný jednotlivě zamítl jeho žádost o částečné prominutí příslušenství daně (penále na DPH za zdaňovací období duben, červen, červenec a listopad 2013, a úroků z prodlení na DPH za zdaňovací období duben, červen, červenec, září, listopad a prosinec 2013) stanoveného mu v souvislosti s předchozím doměřením uvedených daní.
17. Na tomto místě je nutno v prvé řadě ke sdělení žalovaného ze dne 27. 1. 2023 (učiněného bez procesního návrhu) uvést, že následný procesní vývoj, tedy zrušení či změna podkladových dodatečných platebních výměrů a s tím související zánik žalobcovy povinnosti uhradit předmětná příslušenství, nic nemění na přetrvávající existenci žalobou napadených rozhodnutí. Tato rozhodnutí zrušena či jinak formálně odstraněna nebyla. Situaci tudíž nelze hodnotit tak, že by v řízení před soudem odpadl předmět řízení a žaloba měla být z tohoto důvodu odmítnuta dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Žalobce pak žalobu nevzal zpět.
18. Soud se proto zabýval věcí samou. Vycházel přitom primárně z § 259a až § 259c daňového řádu. Podle odstavce 2 posledně zmiňovaného paragrafu *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.*

19. K podstatě věci je třeba v první řadě konstatovat, že žalovaný při posouzení žalobcovy žádosti postupoval z hlediska posloupnosti jednotlivých zákonem předpokládaných kroků správně, pokud nejprve posuzoval, zda neexistuje důvod, který vylučuje možnost prominutí penále a úroků z prodlení. Tento postup má oporu v § 259c odst. 2 daňového řádu, který vylučuje, aby bylo příslušenství prominuto subjektu, který v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Při takovém zjištění již nemá 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 či úroku z prodlení, včetně neshledání závažného porušení právních předpisů dle § 259c odst. 2 daňového řádu, je další postup správce daně upraven zejména v § 259a odst. 2, § 259b odst. 2, 3 a § 259c odst. 1 daňového řádu.
20. Ustanovení § 259c odst. 2 přitom správci daně nezakládá (na rozdíl od § 259a odst. 2 či § 259b odst. 2 daňového řádu) prostor pro správní uvážení (viz bod [39] usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci věc *Kovostroj Bohemia*). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v odkazovaném v 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.“
21. Při výkladu neurčitého právního pojmu *porušení daňových nebo účetních právních předpisů závažným způsobem* žalovaný vycházel zejména z pokynu GFŘ. V rozhodnutích uvedl, že žalobce naplnil „čl. II.2. Pokynu GFŘ“, potažmo „čl. III.2. Pokynu GFŘ“, „neboť jiným způsobem ohrožoval řádný výkon správy daní“. Jak posléze upřesnil ve vyjádření k žalobě, jednalo se o čl. II.2.A. bod 9. a čl. III.2.A. bod 9. pokynu GFŘ. Podle těchto bodů bude za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů považována situace, kdy osoba, u níž se test provádí, „jinak závažně ohrožuje nebo ohrožovala, porušuje nebo porušovala řádný výkon správy daní“.
22. Žalovaný vyhodnotil jako závažné porušení daňových předpisů spočívající v ohrožování řádného výkonu správy daní jiným způsobem jednání žalobce, které spočívalo v tom, že se v průběhu daňových řízení vedených za zdaňovací období let 2011 až 2013 choval obstrukčním způsobem, tedy účelově se svými zjevně bezdůvodnými podáními snažil zpomalovat a mařit výkon správy daní, snažil se protahovat vedení daňové kontroly s ním vedené a následně oddálit proces projednání výsledku kontrolního zjištění, projednání zprávy o daňové kontrole i následné odvolací řízení proti rozhodnutím žalovaného o stanovení daně.
23. S tímto hodnocením se soud neztotožnil. Tu je nutno v první řadě uvést, že § 259c odst. 2 daňového řádu hovoří o „porušení“ právních předpisů. Z podrobného popisu jednání žalobce v odůvodnění napadených rozhodnutí lze mít za to, že spíše než o porušování právních předpisů je v případě žalobce možné hovořit o uplatňování práv plynoucích z právních předpisů. I práva se samozřejmě dají využívat excesivně, popř. přímo zneužívat. V takovém případě je ovšem primárně rolí správního orgánu, aby se takovému přístupu účastníka řízení bránil. Procesní předpisy k tomu správním orgánům poskytují určité

nástroje. Např. daňový řád brání výslovnou úpravou obstrukcím daňového subjektu ohledně ukončení daňové kontroly.

24. Pokud jde o daňovou kontrolu týkající se zdaňovacích období let 2011 a 2012, žalovaný konstatoval, že v období od 27. 7. 2015 (seznámení s výsledkem kontrolního zjištění) do 5. 4. 2016 (doručení zprávy o daňové kontrole žalobci), tedy po dobu více než 8 měsíců žalobce podával námitky, stížnosti či žádosti, za celou dobu přitom nenavrhl jediný důkazní prostředek. V tomto ohledu si však sám žalovaný protirečí, pokud v popisu chronologie daňového řízení sám potvrzuje žalobní tvrzení, že žalobce se dne 26. 10. 2015 vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění a navrhl důkazní prostředky k neprokázanému nároku na odpočet daně.
25. Obdobně nelogický je závěr týkající se daňové kontroly zdaňovacích období roku 2013, totiž že v období od 4. 12. 2015 (odpověď na výzvu k prokázání skutečností) do 14. 10. 2016 (vyjádření k výsledku kontrolních zjištění), tedy po dobu 10 měsíců, žalobce kromě podání mnoha stížností, žádostí a námitek, nenavrhl jediný důkazní prostředek. Vždyť tyto důkazní prostředky žalobce navrhl právě v odpovědi ze dne 4. 12. 2015 na výzvu k prokázání skutečností. Následně bylo na žalovaném, aby se tímto podáním zabýval. Nelze se pak divit ani tomu, že žalobce učinil vyjádření k výsledku kontrolního zjištění až dne 14. 10. 2016, pokud mu tyto výsledky byly sděleny až dne 12. 9. 2016.
26. Žalovaný svým způsobem žalobci vyčítá zvýšenou procesní aktivitu (která by se vskutku *prima vista* mohla nezúčastněnému pozorovateli jevit až jako excesivní), pomíjí však, že i na jeho straně došlo k poměrně významným procesním vadám (viz zejména nedokončení procesu projednání zpráv o daňové kontrole týkající se zdaňovacích období roku 2013; blíže k této procesní vadě, jakož i k dalším vadám v postupu správce daně, potažmo OFŘ viz rozsudky v meritorních věcech žalobce vedených zdejší soudem pod sp. zn. 29 Af 72/2017, 29 Af 3/2018, 29 Af 40/2018, 29 Af 43/2018, a 29 Af 59/2018).
27. Již z výše uvedeného je zřejmé, že rozhodnutí žalovaného nemohou obstát. I kdyby „obstrukční“ jednání žalobce mohlo být hodnoceno jako výslovné porušení právních předpisů, stěžím mohlo v daných případech naplnit intenzitu závažnosti, a to zejména vzhledem k procesním nástrojům, které má žalovaný k dispozici. V daných věcech tudíž nebylo namístě dospět k závěru, že prominutí příslušenství není možné již z důvodu specifikovaného v § 259c odst. 2 daňového řádu. Rozsah žalobcovy součinnosti či případnou četnost porušování povinností při správě daně žalobcem tak žalovaný mohl hodnotit toliko při posuzování rozsahu prominutí příslušenství dle § 259a odst. 2, § 259b odst. 2, 3 či § 259c odst. 1 daňového řádu.

#### V. Závěr a náklady řízení

28. Z výše uvedených důvodů soud dle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil napadená rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
29. Pokud jde o náklady řízení, soud rozhodoval komplexně jak o nákladech vzniklých v novém řízení před krajským soudem, tak i o nákladech, které vznikly v původním řízení před zdejší soudem, a též o nákladech, které vznikly v řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Tyto náklady přitom tvoří jediný celek a krajský soud o jejich náhradě rozhoduje jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. [viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98, věc *MCE Slaný*].

30. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanovili 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. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Ze soudních spisů vyplývá, že žalobci vznikly toliko náklady na zaplacení soudního poplatku za žalobu ve výši 30 000 Kč, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení vůči žalovanému v této výši. K jejímu zaplacení určil 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 20. prosince 2023

Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu