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
adresa pro doručování: 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 přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2024 č. j. 164354/24/3201-51521-809837, ve věci prominutí příslušenství daně

takto:

I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 23. 1. 2024 č. j. 164354/24/3201-51521-809837 se **zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

adresa
pro doručování Specialis s.r.o., advokátní kancelář, Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2024 č. j. 164354/24/3201-51521-809837 ve věci prominutí příslušenství daně, jímž bylo prominuto penále stanovené dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 6. 2020 č. j. 2635087/20/3201-51521-810235 v částce 2 330 138 Kč.

2. Žalobce v podané žalobě namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a jeho nezákonnost, neboť došlo k porušení ust. § 259a odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“), kdy právní úprava byla na případ žalobce aplikována toliko zdánlivě. Žalovaný se nepřípustně omezil pouze na aplikaci interní metodiky v podobě pokynu GFŘ-D-58 (dále jen „Pokyn D-58“), postupoval šablonovitě, neboť se při stanovení rozsahu prominutí příslušenství daně omezil toliko na posouzení, zda byl naplněn některý z bodů, kterými tato interní metodika stanovuje konkrétní procentuální srážku rozsahu prominutí. Dále žalobce rekapituloval část napadeného rozhodnutí označenou „kritérium-součinnost daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední“ a z ní dovodil, že žalovaný degradoval svoji diskreční pravomoc na pouhé rozhodování podle šablony, zda je dán některý z negativních důvodů (taxativně vymezených skutkových podstat v Pokynu D-58). Žalovaný tak nadřadil interní normativní instrukci nad zákon, neboť zákonné podmínky prominutí příslušenství daně neposuzoval. Podstatou § 259a odst. 2 daňového řádu je uvést k posuzované věci vlastní přezkoumatelnou správní úvahu, jíž se správce daně při stanovení rozsahu prominutí příslušenství daně řídil, a to při zohlednění konkrétních okolností. Takto žalovaný nepostupoval.

3. Dále žalobce zdůraznil, že rozsah prominutí penále představuje individualizaci sankce trestní povahy, kdy je třeba vždy přihlížet k okolnostem případu, jak plyne z judikatury správních soudů (rozsudek Nejvyššího správního soudu – dále jen „NSS“ – ze dne 27. 7. 2006 sp. zn. 2 Afs 207/2005, usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 1. 2021 sp. zn. 1 Afs 236/2019, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2022 sp. zn. 15 Af 25/2020, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne15. 6. 2021 č. j. 29 Af 108/2019-44, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2021 č. j. 11 Af 1/2021-47). Žalobce rovněž poukázal na judikaturní závěry, že prominutí penále je jedinou možností individualizace sankce a správce daně je povinen dbát na přiměřenost sankce a za tím účelem přihlížet k okolnostem případu na základě principu přiměřenosti sankce trestní povahy (rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2015 sp. zn. 4 Afs 210/2014, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 3348/2016, usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 1. 2021 sp. zn. 1 Afs 236/2019 ad.).Z napadeného rozhodnutí není patrné, že by žalovaný otázky relevantní pro individualizaci penále jako sankce trestní povahy zohlednil (závažnost správního deliktu, význam chráněného zájmu, který byl správním deliktem dotčen, způsob spáchání správního deliktu, následky a okolnosti, za nichž byl

spáchán). Žalobce dále uvedl polehčující okolnosti posuzovaného případu, a to nízkou míru zavinění, velmi nízkou společenskou nebezpečnost jednání daňového subjektu, to, že daňový subjekt vždy podával řádně a včas daňová tvrzení a poskytoval potřebnou součinnost, nebyl v prodlení s plněním daňových povinností, nebyla mu stanovena daň podle pomůcek, ani uložena pořádková pokuta. V posuzovaném případě jsou podle žalobce naplněny podmínky ust. § 259a odst. 2, jakož i § 259c odst. 1 daňového řádu a lze proto prominout 75 % uloženého penále. Žalovaný postupoval také v rozporu s ust. § 259c odst. 1 daňového řádu, když se opět zaměřil na interní normativní instrukci a zkoumal pouze to, zda by mohl při prominutí penále žalobci ještě „srazit" nějaký procentuální rozsah. Dle žalobce je nutno výraz „zohlední", použitý v § 259c odst. 1 daňového řádu, vyložit tak, že správce daně zohlední porušování povinností při správě daní jak v neprospěch, tak i ve prospěch daňového subjektu. Povinnost zohlednit bezproblémovou daňovou minulost plyne bezpochyby i z povinnosti individualizovat ve správní úvaze sankci trestní povahy v podobě penále (usnesení rozšířeného senátu NSS sp. zn. 1 Afs 236/2019). Bezproblémová daňová minulost jako polehčující okolnost tak může „přičíst" procentuální body rozsahu prominutí a vyvážit snížení rozsahu stanoveného v rámci posouzení kritéria míry součinnosti.

4. V další části žaloby žalobce detailně brojil proti vyhodnocení své součinnosti se správcem daně. Žalobce umožnil žalovanému dne 15. 3. 2019 zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2011/2012 a 2012/2013 (protokol č. j. 876056/19/3203-80581). Žalobce reagoval svým podáním na výzvu žalovaného k doložení důkazních prostředků ze dne 25. 4. 2019, v němž vysvětlil důvody, proč nemůže požadované účetnictví doložit a v dalším podání ze dne 2. 7. 2019 se vyjádřil se k běhu skartačních lhůt. Otázka běhu lhůty podle ust. § 38r odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP") nebyla v tu dobu judikaturou vůbec řešena. Žalobci tak nelze klást k tíži, že se proti postupu správce daně bránil předkládáním relevantních námitek. Žalovaný zahájil daňovou kontrolu se značným časovým odstupem od podání daňových přiznání, takže žalobce nemohl požadované důkazy doložit z důvodu objektivní překážky v podobě skartace. Podáním doručeným správci daně dne 7. 11. 2019 se žalobce vyjádřil k výzvě žalovaného k prokázání skutečností č. j. 3364685/19/3203-60561-801851. Dále se žalobce podáním ze dne 9. 4. 2020 vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění, které následně doplnil podáním doručeným dne 25. 5. 2020. Žalobce následně umožnil žalovanému ukončit daňovou kontrolu za uvedená zdaňovací období a rovněž se nevyhýbal doručení dodatečných platebních výměrů, které po nabytí právní moci zaplatil. Žalobce sice nemohl doložit své účetnictví, ale je zřejmé, že žalovanému umožnil provedení daňové kontroly, spolupracoval se správcem daně a na jeho výzvy reagoval. Je tak evidentní, že žalovanému součinnost poskytoval a po celou dobu kontroly s ním spolupracoval, což žalovaný zcela pomíjí. Nedoložení důkazních prostředků žalovanému nijak nebránilo v tom, aby stanovil daň dokazováním. Žalobce je tak názoru, že poskytoval zcela dostatečnou součinnost a se správcem daně v rámci předmětné kontroly spolupracoval. Žalovaný nepatřičně zaměňuje mezi spoluprací se správcem daně a souhlasem s jeho postupem zaměřeným na doměření daně. Z toho, že žalobce žalovanému oponoval, předkládal relevantní námitky a rozporoval nepodložené závěry správce daně, nelze dovozovat, že neposkytoval součinnost. Předkládání důkazních prostředků je především právem daňového subjektu (§ 86 odst. 2 písm. b) a c) daňového řádu), takže je na jeho úvaze, zda tohoto práva využije či nikoliv. Pakliže daňový subjekt své důkazní břemeno neunese,

nemůže se jednat o nesoučinnost. Žalobce proto nesouhlasí se závěrem, že byly dány důvody pro snížení rozsahu prominutí penále, jak žalovaný dovodil v napadeném rozhodnutí.

5. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

6. a) K absenci správní úvahy stran rozsahu prominutí příslušenství:
V § 259a odst. 2 daňového řádu byla správci daně dána možnost, aby zohlednil míru spolupráce daňového subjektu při objasňování zjištěných daňových pochybení. Rozsah prominutí penále v kontextu ust. § 259a odst. 2 daňového řádu odráží zejména procesní chování daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení upřesňuje, že smyslem daného obecného kritéria je, aby došlo k rozlišení mezi subjekty, které přispějí svou součinností k doměření daně (k odhalení pochybností) a mezi těmi, které svým chováním získání důkazních prostředků ztěžují. Za účelem zajištění respektování rovnosti daňových subjektů a jejich legitimního očekávání vydalo GFŘ metodický Pokyn D-58, kterým vymezilo konkrétní skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro něž je dle zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně. Pokyn D-58 ve vztahu k pojmu součinnosti daňového subjektu při postupu vedoucím k doměření daně určuje skutečnosti, které vzal správce daně na zřetel. Správce daně podrobil jednotlivé body v Pokynu D-58 (část IV.1) správní úvaze, tedy porovnal je se zjištěným skutkovým stavem a provedl vyhodnocení. Z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, že správce daně vycházel ze zákonného kritéria (§ 259a odst. 2 daňového řádu), které je blíže upřesněno v pokynu D-58. V odůvodnění napadeného rozhodnutí správce daně vymezil konkrétní okolnosti, které považuje při hodnocení součinnosti daňového subjektu za relevantní, k čemuž slouží právě výčet obsažený v příslušné části Pokynu. Na str. 8-9 napadeného rozhodnutí správce daně popsal konkrétní jednání žalobce, ve kterém spatřuje naplnění skutkové podstaty bodu 3 části IV.1 Pokynu D-58, tedy že daňový subjekt na výzvu správce daně nepředložil všechny požadované doklady. Žalovaný má za to, že byly dostatečně vymezeny okolnosti, které vzal v potaz a také, že jasně a srozumitelně popsal, v jakém konkrétním jednání daňového subjektu spatřuje projevenou nesoučinnost v procesu doměření daně, když nespolupráce se týkala přímo procesu dokazování, jelikož žalobce nepředložil žádné požadované doklady. Nadto správce daně v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že neshledal žádné jiné okolnosti stran součinnosti daňového subjektu v rámci postupu při doměření daně, které by pro svou povahu dosáhly takové intenzity, že by měly negativní vliv na rozsah prominutí penále, čímž připustil, že obecně může správce daně zohlednit i jiné okolnosti v Pokynu D-58 neuvedené.

7. Dále žalovaný zdůraznil, že judikatura správních soudů (např. rozsudky NSS sp. zn. 8 Afs 80/2012 a sp. zn. 9 Afs 310/2024, rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 9 Af 107/2019) se dlouhodobě shoduje na tom, že interní předpisy nadřízených správních orgánů slouží ke sjednocení správní praxe, přičemž správní orgán je svou vlastní správní praxí vázán. Správci daně tak nelze vyčítat, že postupoval v souladu s nastavenou správní praxí. Správce daně považuje svou správní úvahu zohlednění součinnosti žalobce v procesu vedoucím k doměření daně za jasně a srozumitelně formulovanou, tudíž přezkoumatelnou.

8. b) K individualizaci penále jako trestní sankce v rámci řízení o prominutí-zohlednění polehčujících okolností:

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

Penále je sankcí, která vzniká ze zákona a správce daně nemá možnost, jakkoliv moderovat její výši. Z důvodové zprávy k právní úpravě stran individuálního promíjení příslušenství daně lze dovodit, že zákonodárce zvolil jako způsob moderace penále právě institut promíjení. Z právní úpravy individuálního promíjení příslušenství daně (penále) je zřejmé, že mezi zákonnými kritérii prominutí se vyskytují mj. i neurčité právní pojmy (závažné porušení daňových či účetních předpisů, součinnost daňového subjektu, četnost porušení daňových povinností). Spolu s formálními pravidly (úhrada daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost úhrady penále vznikla) představují zákonná kritéria pro prominutí penále dostatečný prostor pro zohlednění konkrétních okolností případu a je tak naplněn požadavek na individualizaci penále jako trestní sankce.

9. Povahu zdrojového jednání, ze kterého penále ve svém důsledku vzešlo, vzal správce daně v potaz, což se odrazilo v tom, že samotné prominutí penále připustil a při posouzení rozsahu prominutí zvolil za základní hodnotu maximum dle zákona, tedy 75 %. Od této částky správce daně odečetl 20 % z důvodu projevu nesoučinnosti daňového subjektu při postupu vedoucím k doměření daně, přičemž kritérium součinnosti daňového subjektu je zákonem stanoveno jako primární okolnost ovlivňující rozsah prominutí penále a nelze je proto podle správce daně moderovat ve prospěch daňového subjektu bezproblémovou daňovou historií (§ 259c odst. 1 daňového řádu), na niž žalobce odkazuje. Zohlednění četnosti porušování povinností při správě daní, tedy posouzení daňového subjektu v širším kontextu stran plnění povinností také u jiných daní, je ve správní praxi aplikováno vždy pouze jako kritérium snižující rozsah prominutí (viz také část IV.5 Pokynu D-58). Odměnou pro daňový subjekt za dosavadní bezproblémovou daňovou historii je právě to, že rozsah prominutí zůstává beze změny, jelikož plnění běžných daňových povinností by mělo být samozřejmostí a nemělo by být považováno za nic nadstandardního.

10. c) K nesoučinnosti při postupu vedoucímu k doměření daně:
Ve smyslu ust. § 86 odst. 2 daňového řádu žalovaný souhlasí s žalobcem, že záleží na jeho uvážení, zda využije svého práva předkládat, resp. navrhovat důkazy k objasnění skutkového stavu.

11. Rozložení důkazního břemene je však dále upraveno v § 92 odst. 3 daňového řádu a dále také
v § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu a klade si primárně za cíl, aby byly daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji a nejefektivněji. Pokud se daňový subjekt rozhodl zanevřít na povinnost předložit důkazní prostředky, měl by být připraven nést následky svého rozhodnutí. Nic nebrání správci daně, aby porušení povinností daňového subjektu v podobě nepředložení důkazních prostředků v rámci daňové kontroly zohlednil také v rámci jiných institutů, jako např. prominutí penále, zvláště když podle ust. § 259a odst. 2 daňového řádu má správce daně zohlednit míru součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně. Žalovaný opět odkázal na důvodovou zprávu k tomuto ustanovení, podle které zákon takto motivuje daňové subjekty ke spolupráci zejména při dokazování. V další části vyjádření žalovaný poukázal na to, že již v průběhu daňové kontroly sdělil žalobci svůj názor na aplikaci § 38r odst. 1 a ust. § 35b ZDP, jakož i na způsob výpočtu lhůty pro stanovení daně. Tyto závěry byly aprobovány Krajským soudem v Ostravě rozsudkem ze dne 28. 7. 2023 sp. zn. 22 Af 47/2021. Podle žalovaného

daňový subjekt, který prokazatelně rezignuje na svou základní daňovou povinnost, kterou je unesení důkazního břemene, dává najevo svou vůli nespolupracovat se správcem daně a tím pádem jednat v rozporu s jednou ze základních zásad správy daní (§ 2 odst. 6 daňového řádu) a také v rozporu s § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3) daňového řádu, následkem čehož dochází ke zvýšení časové náročnosti, zpomalení a snížení efektivity průběhu daňové kontroly a k výraznému oslabení zásady materiální pravdy (§ 8, § 92 odst. 2 daňového řádu).

12. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 29. 7. 2024 vyjádřil polemiku s názory žalovaného a setrval ve své dosavadní argumentaci, kterou dále rozhojnil.

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž byl vázán skutkovým a právním stavem, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, a rovněž obsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 1, 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“).

14. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že u žalobce byla dne 15. 3. 2019 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012, a to v omezeném rozsahu finančních nákladů z úvěrů a půjček. Daňová kontrola byla ukončena dne 15. 6. 2024 a dle jejího výsledku byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za toto zdaňovací období ve výši 19, 417 810 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 3, 883 562 Kč. Podáním ze dne 24. 9. 2021 požádal žalobce o prominutí penále. Správce daně o žádosti rozhodl rozhodnutím ze dne 22. 3. 2022 č. j. 828520/2022/3201-51521-809837, kterým žádost žalobce zamítl s ohledem na ust. § 259c odst. 2 daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce u Krajského soudu v Ostravě správní žalobou. Krajský soud rozsudkem ze dne 24. 8. 2023 č. j. 22 Af 18/2022-63 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť žalovaný rozhodl v rozporu se závěry usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 1. 2021 č. j. 1 Afs 236/2019-83. Na základě zrušujícího rozsudku krajského soudu žalovaný v dalším řízení vydal nyní napadené rozhodnutí.

15. Podle ust. § 259a odst. 1 daňového řádu, daňový subjekt je oprávněn požádal správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.

16. 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.

17. Podle ust. § 259c odst. 1 daňového řádu, při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.

18. Ve smyslu ust. § 259a odst. 1 daňového řádu je předpokladem prominutí části penále splnění dvou formálních podmínek, a to podání žádosti o prominutí a dále uhrazení daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Tyto podmínky byly v posuzované věci naplněny, což není rozporováno.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

19. Žalobce v žalobě předně namítl, že žalovaný rezignoval na smysl zákonné normy a spokojil se pouze s mechanickou aplikací Pokynu D-58, aniž by zhodnotil komplexně žalobcovu součinnost v průběhu daňové kontroly.

20. Krajský soud se tedy při přezkumu napadeného rozhodnutí primárně zabýval otázkou, zda žalovaný s ohledem na konkrétní okolnosti případu správně interpretoval a aplikoval neurčitý právní pojem „rozsah součinnosti daňového subjektu“ obsažený v ust. § 259a odst. 2 daňového řádu.

21. NSS v usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 1. 2021 č. j. 1 Afs 236/2019-83 uvedl, že posuzovaná právní úprava (§ 259a odst. 2 a § 259c odst. 1 daňového řádu) je normována tak, že správci daně poskytuje určitý prostor k rozhodnutí, ohraničený maximální výši prominutí, a současně uvádí povinná kritéria, která musí při své úvaze správce daně zohlednit vždy (četnost porušování povinností při správě daní a rozsah součinnosti daňového subjektu se správcem daně). V odst. 37 odkazovaného rozhodnutí pak NSS výslovně uvedl: *„Argumentace, dle které se správní uvážení ve věci prominutí příslušenství daně mělo pohybovat pouze v mantinelech rozsahu součinnosti daňového subjektu se správcem daně a četnosti porušování povinností při správě daní, není správná. Úprava prominutí příslušenství daně se právě proto, že je založena na správním uvážení, opírá o širší rámec hodnot a principů než zákonem výslovně uvedená kritéria. Tyto hodnoty a principy jsou jako celek vedle daňového práva obsaženy také v právu ústavním. Mimo výslovně daňovým řádem stanová kritéria půjde např. o princip zákazu různosti rozhodování ve stejných či obdobných věcech, princip dobré správy včetně povinnosti řádně vedeného procesu, či o povinnost rozhodnutí odůvodňovat. Pro rozhodování v případě správního uvážení s jeho nutně pouze rámcovým vymezením konkrétními kritérii se tato širší hlediska uplatňují, a je nutno je respektovat.“*

22. Poměrně bohatá judikatura zabývající se otázkou, v jaké rozsahu správní uvážení podléhá soudnímu přezkumu, se ustálila na tezi, že správní uvážení podléhá předně soudnímu přezkumu formálnímu (tj. zda správní orgán k výsledku správního uvážení došel správným procesním postupem a zda je správní úvaha přezkoumatelným způsobem zachycena v odůvodnění správního rozhodnutí a logicky plyne z podkladů pro rozhodnutí). Dále pak podléhá přezkumu věcnému, ovšem jen v omezené míře, tj. pouze potud, zda nemá excesivní povahu, tj. zda se nejedná o zřejmé vybočení z mezí správního uvážení a z hledisek stanovených zákonem, popř. dokonce o zneužití tohoto institutu. Za splnění těchto předpokladů není soud oprávněn z týchž skutečností dovozovat jiné nebo přímo opačné závěry (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2024 č. j. 5 Azs 47/2003-48). Úkolem soudu zásadně není nahrazovat správní uvážení uvážením soudním (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2003 č. j. 5 A 139/2002-46).

23. Ust. § 259a odst. 2 daňového řádu upravuje kritérium, podle kterého správce daně stanoví výši promíjeného penále, resp. to, zda k prominutí vůbec dojde. Tímto materiálním kritériem, které je nutno posoudit v rámci meritorního rozhodnutí, je míra součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední. Takovým postupem je v posuzované věci daňová kontrola.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

24. Ust. § 259a odst. 2 daňového řádu je specifické tím, že v něm zákonodárce zkombinoval neurčitý právní pojem „rozsah součinnosti daňového subjektu“ se správním uvážením, kterým správce daně meritorní rozhodnutí odůvodňuje.

25. Dle komentářové literatury *(L. Matyášová a M. E. Grossová: Daňový řád. Komentář, Nakladatelství Leges, Praha, 2015)* prvek spolupráce by měl být testován v celkovém komplexu. Zákon tímto způsobem motivuje daňové subjekty ke spolupráci především při dokazování, k němuž při daňové kontrole dochází. Míru spolupráce správce daně posoudí na základě vlastní úvahy při respektování zásady rovnosti (§ 6) a legitimního očekávání (§ 8 odst. 2); měl by rozlišovat mezi daňovými subjekty, které svou nesoučinností, obstrukcemi či liknavostí ztěžují správci daně získávání důkazů potřebných pro doměření daně od takových subjektů, které k odhalení vlastního pochybení přispějí a následnou součinností se jej snaží napravit.

26. Žalobce v podané žádosti o prominutí penále na str. 5-6 konkrétně uvedl, shodně jako v následně podané žalobě, výčet svých úkonů v průběhu daňové kontroly, které považuje za naplnění zákonné podmínky součinnosti se správcem daně.

27. Žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotil rozsah součinnosti daňového subjektu na str. 7-10, přičemž primárně vyšel z obsahu Pokynu D-58, jehož podstatnou část na str. 8 napadeného rozhodnutí také ocitoval. V navazujícím textu žalovaný vyhodnotil, že žalobce porušil povinnosti v rámci řízení směřujícího k doměření daně, což představuje porušení povinnosti stanovené v bodě 3 části IV.1 Pokynu D-58, neboť na výzvu správce daně nepředložil požadované doklady, ani žádné důkazní prostředky. Současně žalovaný poukázal na názor žalobce o prekluzi práva dotčenou daň stanovit a z toho plynoucí odmítnutí předložení účetnictví a také uvedl, že žalobce ve svém postoji setrval i poté, co jej správce daně kvalifikovaně poučil, že prekluzivní lhůty v daném případě neuplynuly. Dále žalovaný konstatoval (str. 9 odst. 2 napadeného rozhodnutí), že neshledal jiné skutečnosti stran součinnosti žalobce v rámci postupu při doměření daně, které by dosáhly intenzity, jež by měla negativní vliv na rozsah prominutí penále.

28. V závěrečném vyhodnocení na str. 10 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobcem uvedené okolnosti, v nichž spatřuje součinnost se správcem daně, tj. umožnění zahájení daňové kontroly, reagování na výzvy správce daně v rámci daňové kontroly apod., nelze považovat
za nadstandardní a tyto okolnosti nemohou zmírnit pasivitu daňového subjektu stran prokázání jeho tvrzení v popsané intenzitě.

29. Na základě uvedeného vyhodnocení správce daně přistoupil ve smyslu bodu 3 části IV.1 Pokynu D-58 k odečtu 20 % z částky 75 % představující zákonné maximum prominutí penále a takto zkrátil přiznanou výši prominutí příslušenství daně.

30. Ve shora uvedeném postupu žalovaného krajský soud neshledává komplexní posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

31. Na základě obsahu napadeného rozhodnutí se lze ztotožnit s názorem žalobce, že žalovaný ve své úvaze aplikoval toliko metodický pokyn. Podle konstantní judikatury správních soudů jsou pokyny daňových orgánů „řady D“ vydávány jako interní normativní akty a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. NSS v rozsudku sp. zn. 9 Afs 310/2014 ze dne 3. 9. 2015 uvedl, že „*vydalo-li Ministerstvo financí pokyn upřesňující postup správních orgánů při rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně, který není v rozporu se zákonem, je nezbytné podle něj postupovat*“. Lze zobecnit, že výklad neurčitého právního pojmu (zde „rozsah součinnosti daňového subjektu“) může být v rámci hierarchie veřejné správy usměrňován i formou interních normativních aktů, např. tím, že bude uveden příkladný (demonstrativní) výčet typových situací, které lze považovat za porušení součinnosti daňovým subjektem, vč. uvedení procentní sazby, o kterou bude prominutí sníženo. Sotva však lze akceptovat, že by interní pokyn stanovil taxativní výčet všech okolností, které lze podřadit pod neurčitý právní pojem, a předem tak reagoval na každou konkrétní situaci, která může nastat a současně, aby bylo možné jakékoliv jiné daňovým subjektem uplatněné důvody bez dalšího odmítnout. Interpretace neurčitého právního pojmu může jistě být opřena o znaky jednání, která jsou pod rozsah onoho pojmu typicky podřazována, avšak nemůže zcela upustit od jakéhokoliv přihlížení k různorodým skutkovým okolnostem konkrétních případů (obdobně rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018 č. j. 22 Af 89/2017-30).

32. Lze shrnout, že jakkoliv je při postupu správce daně metodický pokyn důležitou pomůckou, primární je zákonná úprava. Aplikace metodického pokynu je zásadně možná toliko v rámci aplikace zákonné úpravy. Ta v daném případě stanoví správci daně povinnost posoudit rozsah součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně, což ve smyslu komentářové literatury (viz odst. 25 tohoto rozsudku) představuje komplexní posouzení součinnosti daňového subjektu při daňové kontrole. Takové posouzení však žalovaný neprovedl, a to ani na základě žalobcem (v žádosti o prominutí penále) provedeného výčtu jeho procesních úkonů v průběhu daňové kontroly. K tomu žalovaný toliko paušálně konstatoval na str. 10 napadeného rozhodnutí, že tyto okolnosti (chování žalobce) nelze svou povahou považovat za nadstandardní.

33. Z pohledu soudního přezkumu ve vztahu k výkladu neurčitého právního pojmu „rozsah součinnosti daňového subjektu“ je metodický pokyn D-58 nerozhodný. Podstatné je znění zákona, které však blíže tento pojem nevysvětluje. Musí tak proto učinit správce daně, a to nezávisle na tom, jak tento pojem vykládá metodický pokyn, a poté svou správní úvahou rozsah součinnosti vyhodnotit.

34. Krajský soud předně zdůrazňuje, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí neobjasnil, co se rozumí pod neurčitým pojmem „rozsah součinnosti daňového subjektu“. Na základě výše rekapitulovaného obsahu napadeného rozhodnutí krajský soud dále dospěl k závěru, že žalovaný v rozporu se zákonem, komentářovou literaturou i judikaturou stanovenými pravidly neposoudil rozsah součinnosti žalobce při daňové kontrole v jeho celku, ale vyhodnotil jen ty kroky žalobce, které vedly k neunesení důkazního břemene, tj. vyhodnotil jen úkony žalobce spočívající v nepředložení účetnictví, ostatní paušálně

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

odmítl (odst. 10 napadeného rozhodnutí) nebo vyhodnotil zcela nekonkrétně (str. 9 odst. 2 napadeného rozhodnutí). V této souvislosti nutno podotknout, že zákon nerozlišuje mezi standardními a nadstandardními úkony daňového subjektu a žalovaný význam tohoto svého rozlišení nijak nepřiblížil. Tvrzení žalovaného, že neshledal jiné skutečnosti stran součinnosti žalobce, které by dosáhly intenzity, jež by měla negativní vliv na prominutí penále, považuje soud za zcela nepřezkoumatelné, neboť z něj není zřejmé, jaké skutečnosti žalovaný posuzoval a jak konkrétně byly vyhodnoceny. Nelze rovněž odhlédnout od tvrzení zdůrazňovaného žalobcem již v žádosti o prominutí penále, jehož fakticita je krajskému soudu známa také z úřední činnosti (viz žaloby vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 22 Af 47/2021 a sp. zn. 22 Af 48/2021), a sice, že žalobce v průběhu daňové kontroly svůj postoj k předložení důkazních prostředků náležitě a kontinuálně odůvodňoval svým právním názorem na běh lhůty ke stanovení daně a faktickou skartací požadovaných dokumentů. Jelikož žalovaný v napadeném rozhodnutí neobjasnil pojem „rozsah součinnosti“, nelze učinit ani závěr, zda je z pohledu rozsahu součinnosti dle § 259a odst. 2 daňového řádu rozhodující skutečnost, ukázal-li se právní názor žalobce správným či nikoliv. S žalobcem se však lze ztotožnit v tom, že jeho úkony v řízení nelze bez dalšího hodnotit jako nesoučinnost jen proto, že nevedly ke splnění povinnosti uložené správcem daně. Krajský soud v napadeném rozhodnutí zcela postrádá ucelenou správní úvahu o posouzení rozsahu součinnosti žalobce v rámci postupu vedoucího k doměření daně, jejíž obsah by odpovídal požadavkům judikatury, a to také v kontextu odst. 21 tohoto rozsudku.

35. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 9 v odst. 1 odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 7. 2023 sp. zn. 22 Af 47/2021, bod 21, kde krajský soud označil jednání žalobce jako „záměrnou absolutní pasivitu“, krajský soud považuje za nutné upřesnit, že toto hodnocení provedl v kontextu zcela jiného předmětu řízení, jímž byl přezkum rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ve věci doměření daně, tj. neprováděl komplexní hodnocení součinnosti žalobce se správcem daně v průběhu daňové kontroly. Odkaz na označenou pasáž odkazovaného rozsudku proto nemá argumentační potenciál pro odůvodnění rozhodnutí žalovaného ve věci prominutí penále. Krajský soud považuje takový příměr za zavádějící.

36. Krajský soud na základě výše uvedené argumentace shledal první žalobní bod důvodným.

37. V další části žaloby žalobce namítl nesprávnou aplikaci ust. § 259c odst. 1 daňového řádu, když se domnívá, že dle tohoto ustanovení má správce daně povinnost zohlednit bezproblémovou daňovou minulost žalobce jakožto polehčující okolnost a přičíst mu tak procentuální body k rozsahu prominutí, čímž by vyvážil snížení rozsahu prominutí provedené v rámci kritéria posouzení míry součinnosti.

38. Ze systematiky daňového řádu lze dovodit, že ust. § 259c představuje obecnou zákonnou úpravu na rozdíl od ust. § 259a a 259b daňového řádu, která jsou ustanoveními speciálními. V rámci rozhodování o prominutí příslušenství či daně zohlední správce daně četnost porušení povinností daňového subjektu při správě daní vždy prvořadě. Žalobcův výklad, že by měl správce daně vyhodnotit bezproblémovou daňovou minulost daňového subjektu

jako polehčující okolnost a navýšit mu tak procentuální body, čímž by došlo ke snížení dopadu na rozsah prominutí v podobě odečtu procent za nedostatečnou součinnost, nemá v dikci ust. § 259c odst. 1 daňového řádu přímou oporu. Dle názoru žalovaného bezproblémová daňová historie má svůj pozitivní dopad pouze v tom, že je daňovému subjektu prominutí příslušenství, event. daně poskytnuto.

39. Žalobce v právní konstrukci tohoto žalobního tvrzení vyšel primárně z judikatury vztahující se k povaze penále jako trestní sankce (zejm. rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2015 sp. zn. 4 Afs 210/2014, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 3348/2016) a z judikatury vztahující se k otázce prominutí penále (zejm. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 1. 2021 sp. zn. 1 Afs 236/2019). Dle krajského soudu je nutno za zásadní považovat judikaturní závěr, že rozsah prominutí penále představuje individualizaci sankce trestní povahy, kdy je třeba vždy přihlížet k okolnostem případu. NSS v usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 236/2019 (odst. 53) výslovně uvedl, že řízení o prominutí penále je první a současně jediná příležitost individualizace konkrétně uloženého trestu, zahrnující správní úvahu o tom, zda, příp. v jaké výši, penále prominout. NSS v odkazovaném rozhodnutí (odst. 51) dále přiblížil princip individualizace trestu, mezi jehož hlediska patří zejména závažnost správního deliktu, význam chráněného zájmu, který byl správním deliktem dotčen, způsob spáchání správního deliktu, jeho následky a okolnosti, za nichž byl spáchán. Při posuzování konkrétní závažnosti správního deliktu není hlavním kritériem skutková podstata deliktu, nýbrž především intenzita skutkových okolností, za kterých došlo k porušení právem chráněných hodnot a zájmů v konkrétním případě.

40. Krajský soud má žalobcovu argumentaci za přiléhavou. Právě pod okruh skutkových okolností lze totiž podřadit mj. také vyhodnocení žalobcovy daňové minulosti v rámci komplexní správní úvahy, kterou však, jak již soud konstatoval výše, napadené rozhodnutí postrádá. Ve vztahu k § 259c odst. 1 daňového řádu žalovaný postupoval rovněž výlučně dle kritérií obsažených v Pokynu D-58 (viz str. 9, poslední odstavec napadeného rozhodnutí). Krajský shledal také toto žalobní tvrzení důvodným.

41. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný v posuzované věci dospěl k výsledku svého správního uvážení nesprávným procesním postupem, když primárně aplikoval metodický pokyn a pominul zákonné požadavky a recentní judikaturu správních soudů. Jeho správní úvaha je proto nezákonná a v odůvodnění napadeného rozhodnutí je zachycena nepřezkoumatelně.

42. Na základě výše uvedené argumentace shledal krajský soud žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.). Současně krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§78 odst. 4 s. ř. s.), v němž je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

43. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč a 3 x režijní paušál po 300 Kč (§ 7 odst. 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d),

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

§ 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024). Náhrada právního zastoupení tak činí 10 200 Kč a byla v souladu s ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. zvýšena o částku odpovídající DPH, kterou je zástupce žalobce povinen odvést podle zvláštního právního předpisu, tj. na částku 12 342 Kč. Celkové náklady žalobce jsou vyčísleny částkou 15 342 Kč.

44. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159 a § 168 o. s. ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o. s. ř. za použití ust. § 64 s. ř. s., zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

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 vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 6. listopadu 2025

JUDr. Monika Javorová, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.