



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Ing. J. L.**, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Plaská 614/10, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Chrudimi**, se sídlem Pardubická 275, Chrudim, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2019, č. j. 386505/19/2804-50521-609654, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 4. 12. 2019, č. j. 52 Af 26/2019 - 39,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 4. 12. 2019, č. j. 52 Af 26/2019 - 39, **se ruší**.
- II.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2019, č. j. 386505/19/2804-50521-609654, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce, JUDr. Jakuba Hlíny, advokáta, na náhradě nákladů soudního řízení 20 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV.** Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 4. 2019, č. j. 386505/19/2804-50521-609654 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 podle § 259b a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný uvedl, že žalobce sice splnil formální předpoklady pro prominutí penále (§ 259a daňového řádu),

naplnil ale též negativní podmínku stanovenou v § 259c odst. 2 daňového řádu. Jak plyne z usnesení Policie ČR ze dne 22. 12. 2017, žalobce v posledních třech letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy, přičemž se jednalo o porušení natolik zásadní (úmyslné chybné tvrzení daně), že nebylo možno žádosti žalobce o prominutí penále vyhovět. Nesprávné tvrzení daně žalobcem nespadá do oblasti „omyly“ ani „neznalost“ nebo „chybný výklad“. Naopak, z okolností lze usoudit na úmyslné jednání, které je svou intenzitou, četností a dobou trvání stejně nebo podobně závažné jako situace popsané v bodech 1. - 8. čl. III. 2. A. pokynu GFŘ-D-21. Žalobce proto naplnil podmínku stanovenou v § 259c odst. 2 daňového řádu, neboť v posledních 3 letech (v roce 2016) závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.

[2] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou. V ní žalovanému vytýkal, že rozhodnutí opřel jen o fakt, že vůči žalobci bylo zahájeno trestní stíhání. Takový postup dle žalobce porušuje zásadu presumpce neviny. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) žalobu rozsudkem ze dne 4. 12. 2019, č. j. 52 Af 26/2019 - 39 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl s tím, že žalovaný neoznačil žalobce za pachatele konkrétního trestného činu. Rozhodnutí neobsahovalo ani žádné hodnocení stěžovatelovy viny ve smyslu trestněprávním. Žalovaný při rozhodování o žádosti žalobce dle § 249b ve spojení s § 249c daňového řádu dostal svým zákonným povinností, když v první řadě s odkazem na Pokyn GFŘ-D-21 objasnil neurčitý právní pojem „závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy“ a jeho rozsah a v další fázi uvážil o tom, zda skutečnosti žalovanému známé lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu. Žalovaný vzal za rozhodné, že žalobce v posledních 3 letech zásadně porušil daňové předpisy tím, že úmyslně chybným způsobem tvrdil daň. Tato skutečnost byla žalovanému známa z úřední činnosti a z usnesení Policie ČR o zahájení trestního stíhání žalobce pro daňovou kriminalitu, které bylo zahájeno na základě oznámení Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Na základě těchto skutečností žalovaný uvážil o žádosti žalobce a zamítl ji. Dle krajského soudu takové správní uvážení nijak nevybočuje ze zákonných mantinelů a ani z mantinelů nastavených správní praxí a nejedná se ani o excesivní rozhodnutí žalovaného.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[4] Stěžovatel namítá, že žalovaný teprve ve vyjádření k žalobě rozvedl, že důvodem pro zamítnutí žádosti o prominutí příslušenství daně nebylo pouhé usnesení o zahájení trestního stíhání ani probíhající trestní řízení, ale skutečnosti, které žalovaný zjistil vlastní vyhledávací činností. Tuto činnost však žalovaný ani ve vyjádření k žalobě a především v samotném žalobou napadeném rozhodnutí nespécifikoval a nepopsal, v čem ona činnost spočívá. Až do podání vyjádření k žalobě se žalovaný o žádné vlastní vyhledávací činnosti nezmiňoval. Stěžovatel trvá na tom, že žalovaný v rozhodnutí argumentoval jen skutečnostmi „uvedenými v usnesení o zahájení trestního stíhání a opírá se výlučně o probíhající trestní stíhání stěžovatele.“ To je v rozporu se zásadou presumpce neviny. Krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného. Důvody zamítnutí žádosti, které nesouvisely s probíhajícím trestním stíháním, se objevily teprve v rozsudku krajského soudu. Stěžovatel konečně poukazuje na to, že byl v souvisejícím trestním řízení zproštěn obžaloby.

[5] Žalovaný uvedl, že podáním dodatečných daňových tvrzení stěžovatelem došlo k nápravě pouze těch daní a zdaňovacích období, kde neuplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Jelikož stěžovatel sám podal dodatečná daňová přiznání a v nich svoji daňovou

pokračování

povinnost výrazně navýšil, potvrdil oprávněné pochybnosti žalovaného o správném stanovení výše daňové povinnosti stěžovatele. S ohledem na záměr žalovaného provést u stěžovatele daňovou kontrolu a následnou reakci stěžovatele (podání dodatečných daňových přiznání) má žalovaný i vzhledem k okolnostem případu za to, že chybných tvrzení daně si byl stěžovatel vědom a dodatečná daňová tvrzení podal především z obavy z výsledků kontrolních postupů a na ně navazujících sankcí (penále).

[6] Žalovaný dále konstatoval, že informace uvedené v usnesení Policie ČR využil v odůvodnění rozhodnutí ve věci prominutí příslušenství daně, avšak šlo o informace, které žalovaný zjistil v rámci své vyhledávací činnosti, která je patrná z daňového spisu stěžovatele, ostatně sám správce daně podal trestní oznámení, na základě kterého došlo k vydání usnesení Policie ČR o trestním stíhání žalobce. Žalovaný má za to, že účelem odůvodnění jistě není popis vyhledávací činnosti, kterou prováděl za účelem vyhledávání důkazních prostředků před zahájením řízení. V rozhodnutí je uvedeno, o které informace opřel své rozhodnutí včetně úvahy, kterou se při hodnocení daného případu řídil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud úvodem poznamenává, že se podobnou věcí (totožní účastníci, podobný předmět – úrok z prodlení v souvislosti s DPH) zabýval v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Afs 35/2020 - 40. V nyní posuzovaném případě neshledal důvody pro odchýlení se od závěrů vyslovených v citovaném rozsudku.

[10] Podle § 259c odst. 2 daňového řádu, prominutí daně nebo příslušenství daně *není možné, pokud daňový subjekt [...] v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy*. Právě toto ustanovení je předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným.

[11] Ke kasační námitce, dle níž krajský soud protizákonně doplnil odůvodnění žalovaného, Nejvyšší správní soud uvádí, že nedostatky v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu nelze napravit teprve v rozsudku soudu (srov. k tomu obdobně již rozsudek ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 - 58). Nic takového ovšem krajský soud neudělal. Jakkoliv vskutku žalovaný v rozhodnutí výslovně nemluví o vlastní vyhledávací činnosti, kterou pochybení stěžovatele zjistil, z rozhodnutí to lze přesto vyčíst. Žalovaný totiž v rozhodnutí zmiňuje, že trestní stíhání stěžovatele bylo zahájeno na základě oznámení žalovaného. Skutečnost, že trestnímu stíhání předcházela vyhledávací činnost žalovaného, proto z rozhodnutí žalovaného (nepřímo) plyne.

[12] Stěžovatel má nicméně pravdu, že rozhodnutí o naplnění hypotézy § 259c odst. 2 daňového řádu (*v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy*) je založeno jen na usnesení Policie ČR ze dne 22. 12. 2017, kterým bylo zahájeno trestní stíhání stěžovatele. Na s. 5 a 6 žalovaný obsáhle cituje jen z tohoto policejního usnesení, žádné vlastní skutkové závěry na základě vlastních důkazů nečiní. V dalším textu odůvodnění pak na tato skutková zjištění z trestního řízení navazují samostatné daňověprávní úvahy žalovaného (tedy podřazení pod § 259c odst. 2 daňového řádu).

[13] Argumentace rozhodnutími majícími původ v trestním řízení je samozřejmě možná (obecně srov. k této problematice např. rozsudky ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57,

č. 1936/2009 Sb. NSS, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). To ovšem neznamená, že žalovaný mohl skutkové důvody rozhodnutí založit jen na citaci usnesení o zahájení trestního stíhání. Žalovaný toliko obsáhle reprodukoval obsah policejního usnesení. Neuvádí však žádné vlastní skutkové poznatky. Naopak, zjevně vychází z toho, že veškeré skutečnosti uvedené v policejním usnesení se staly, aniž pro to žalovaný v odůvodnění nabízí jakékoliv vlastní důkazy či vlastní argumenty (ani v tomto jinak neodkazuje na obsah daňového spisu). Takovýto postup je nepřijatelný především proto, že odkazuje na rozhodnutí v rané fázi trestního řízení (usnesení o zahájení trestního stíhání).

[14] Nejvyšší správní soud chápe logiku žalovaného, který upozorňuje, že podklady a argumenty pro usnesení o zahájení trestního stíhání sám předložil orgánům činným v trestním řízení. Nic takového, krom letmé zmínky o trestním oznámení, však z rozhodnutí žalovaného ani náznakem neplyne. Není tedy jasné, co podle žalovaného skutečně stěžovatel udělal či neudělal.

[15] Nejvyšší správní soud opakuje, že žalovaný mohl na usnesení o zahájení trestního stíhání odkázat, nemohl však rezignovat na vlastní popis skutkového stavu (vlastní právní hodnocení pro účely výkladu § 259c odst. 2 daňového řádu naopak žalovaný zcela přezkoumatelně provedl; stěžovatel s touto částí rozhodnutí nijak nepolemizuje). Problém nynější věci neleží v tom, že žalovaný, slovy krajského soudu, „ *citoval i usnesení o zahájení trestního stíhání (jehož obsah žalobce dávno znal)*“. To jistě žalovaný citovat mohl. Problém spočívá v tom, že žalovaný citoval jen toto usnesení. Stěžovatel v důsledku takového vadného postupu nemohl polemizovat se skutkovým hodnocením věci. Zbývalo by mu (teoreticky) jen polemizovat se zatímními závěry orgánů činných v trestním řízení.

[16] Argumentace žalovaného tímto způsobem nepřipustně směšuje řízení daňové a řízení trestní. Výsledek řízení o žádosti stěžovatele nezávisel na výsledku trestního řízení, jakkoli v obou řízeních mohly být rozhodné tytéž skutkové okolnosti. S touto premisou žalovaný i krajský soud souhlasí. Je s ní však v rozporu postup žalovaného, který bez dalšího citoval obsah usnesení o zahájení trestního stíhání a nepodpořil jej žádnými vlastními skutkovými úvahami.

[17] Nejvyšší správní soud uzavírá, že pro nynější věc není rozhodné, jak dopadne trestní řízení proti stěžovateli (z tohoto důvodu neprovedl Nejvyšší správní soud pro nadbytečnost důkaz rozhodnutím trestního soudu o zproštění stěžovatele obžaloby ze zmiňovaného trestného činu). Pro tuto věc je významné pouze, zda tu jsou, či nejsou okolnosti významné pro aplikaci hypotézy § 259c odst. 2 daňového řádu. Poznatky z trestního řízení, ať již dopadlo jakkoli, stejně jako jiné legálně získané poznatky samotného správce daně mohou být podkladem pro úsudek, zda uvedená hypotéza byla naplněna, anebo nikoli. Existenci těchto skutkových okolností musí žalovaný samostatně na základě vlastních důkazů a jejich hodnocení vysvětlit v rozhodnutí o žádosti o prominutí daně nebo jejího příslušenství (případný podpůrný odkaz na policejní usnesení o zahájení trestního řízení samozřejmě vyloučen není, nemůže však být jediným argumentem ohledně toho, co se vlastně stalo).

[18] Nejvyšší správní soud naopak nesouhlasí s tím, že žalovaný porušil zásadu presumpce nevinny. Nikde v rozhodnutí žalovaný nečiní stěžovatele vinným z žádného trestného činu, jen konstatuje a obsáhle cituje z usnesení o zahájení trestního stíhání. To, že se pro účely jiného než trestního řízení hodnotí určité aspekty jednání stěžovatele, jež bývají významné i pro posouzení jeho viny a případného trestu v trestním řízení (jednání a jeho okolnosti, zavinění a jeho forma, pohnutka, újma způsobená jinému či veřejnému zájmu, míra škodlivosti, nemravnosti či zavrženíhodnosti jednání či jeho důvodů aj.) ještě z posuzování těchto otázek jiným orgánem než soudem v trestním řízení nečiní rozhodování o vině a trestu.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudku krajského soudu přistoupil také ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je tímto rozsudkem vázán a odůvodní své rozhodnutí na základě vlastních úvah a vlastních důkazů [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[20] Za této situace je soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[21] Stěžovatel byl v řízení o žalobě zastoupen JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem, který v řízení o žalobě učinil dva úkony právní služby, a to převzetí a příprava právního zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 2 x 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 advokátního tarifu] a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6800 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 1428 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[22] V řízení o kasační stížnosti činí odměna zástupce stěžovatele za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti; doplnění vyjádření, v němž jen poukázal na nejnovější judikaturu Nejvyššího správního soudu, nelze za plnohodnotný úkon právní služby považovat) částku 3100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky]. Náhrada hotových výdajů pak činí 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 714 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[23] Celkem tak náklady řízení činí 20 342 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce JUDr. Jakuby Hlíny, advokáta ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu