



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Věry Balejové a JUDr. Michala Hájka, Ph. D. ve věci

žalobce: **Kovostroj Bohemia, s. r. o.**
DIČ CZ26913143
sídlem Kolodějská 507, Týn nad Vltavou
zastoupen advokátem Mgr. Radkem Buršíkem
sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**
sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2019, č. j. 433793/19/2215-51524-303353,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím ze dne 4. 3. 2019, č.j. 433793/19/2215-51524-303353 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 259a a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalovaný zamítl žádost žalobce o prominutí penále stanoveného dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 6. 2017, č.j. 1539550/17/2215-51524-303353, č.j. 1539793/17/2215-51524-303353, č.j. 1539816/17/2215-51524-303353, č.j. 1539834/17/2215-51524-303353 v celkové výši 2 645 335 Kč.
2. Označené napadené rozhodnutí žalovaný vydal znovu poté, co Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) rozhodnutím ze dne 14. 1. 2019, č.j. 50 Af 27/2018 - 41 předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2018, č. j. 1928170/18/2215-51524-303353, kterým žalovaný zamítl žádost žalobce o prominutí penále stanoveného shora specifikovanými platebními výměry, zrušil. Ke zrušení napadeného rozhodnutí krajský soud přistoupil z důvodu nepřezkoumatelnosti uvedeného rozhodnutí, v němž žalovaný nijak neodůvodnil správní úvahu, na základě které určil jako stěžejní důvod, pro který žalobci neprominul uložené penále, jednání, které bylo skutkovým a právním základem pro uložení penále. Kromě konstatované nepřezkoumatelnosti krajský soud rovněž naznal, že žalovaný pochybil, pokud za okamžik, od kterého lze závažné porušení daňových či právních předpisů odvozovat, označil den právní moci rozhodnutí (27. 6. 2018), jímž žalobci byla doměřena předmětná daň a byla mu uložena úhrada penále. Uvedený okamžik je třeba směřovat k době, kdy k nezákonnému uplatnění odpočtů žalobcem reálně došlo, tedy k období roku 2014, které však již nespadá do rozhodné tříleté lhůty ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu.
3. Žalovaný v intencích výše předestřených závěrů krajského soudu o žádosti žalobce napadeným rozhodnutím znovu rozhodl, přičemž tuto žádost opětovně zamítl. V odůvodnění rozhodnutí bylo konstatováno splnění podmínek stanovených pro prominutí penále zakotvených v § 259a odst. 1 a 3 daňového řádu a taktéž podmínek určených § 259c odst. 2 a 3 téhož zákona. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 2 Afs 62/2017-37 však žalovaný i přes splnění uvedených zákonných podmínek dospěl k závěru, že žalobci dobrodiní v podobě prominutí penále přiznat nelze, a to s ohledem na povahu, intenzitu i další okolnosti porušení daňových právních předpisů tak, jak byly zjištěny při kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až říjen 2014, a uvedeny ve zprávě o daňové kontrole č.j. 1504181/17/2201-62561-303136. V další části odůvodnění žalovaný obsáhle popsal skutečnosti, které správce daně vedly k závěru o zapojení žalobce do karuselového podvodu na pozici tzv. brokera. Na základě konkrétně popsanych indicií zjištěných správcem daně v průběhu daňové kontroly dospěl žalovaný k závěru, že jednání daňového subjektu nelze hodnotit jako chybové jednání v dobré víře (zřejmý omyl, chyba či nesprávný výklad hmotného daňového práva), nýbrž jako jeho zapojení do předem nastaveného a organizovaného podvodného obchodního modelu, o kterém daňový subjekt měl a mohl vědět, a kterému se mohl, pokud by přijal racionální a reálně dostupná opatření, jednoznačně vyhnout. Žalovaný dospěl k závěru, že účast žalobce dosahovala značeného rozsahu a intenzity, pročez brání prominutí penále.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

4. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 23. 4. 2019 včasnou žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“).
5. Žalobce v úvodu žaloby nejprve shrnuje podmínky zakotvené v § 259a a § 259c daňového řádu, za jejichž splnění správce daně může přistoupit k prominutí vyměřeného penále. Blíže se pak žaloba věnuje výkladu podmínky prominutí penále zakotvené v § 259c odst. 1 daňového řádu. Žalobce v této souvislosti zdůraznil, že povinností správce daně je zohlednit počet či frekvenci porušování povinností daňovým subjektem při správě daní, pro snížení částky prominuté daně tak nemůže postačovat pouze jediné porušení. Ze systematiky daňového řádu, a z obsahu Pokynu Generálního finančního ředitelství k promíjení příslušenství daně D-21, žalobce dále dovozuje, že i přes absenci časového testu pro splnění podmínek § 259c odst. 1 daňového řádu je nutné i na toto ustanovení aplikovat tříletou lhůtu pro zkoumání četnosti porušení povinností.
6. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 2 Afs 62/2017-37 dospěl žalobce k tomu, že závěr soudu vyjádřený v uvedeném rozhodnutí o tom, že jednání, které je podkladem pro uložení penále, lze zohlednit v rámci správního uvážení, je nutno vykládat tak, že toto zohlednění je třeba zhodnotit jako jedno z kritérií ve smyslu § 259c odst. 1 daňového řádu. Dle žalobce, pokud tedy správce daně posuzuje četnost porušování povinností při správě daní, může vzít v úvahu rovněž jednání, které je podkladem pro uložení penále a posoudit, zda jiná závadná jednání daňového subjektu společně s jednáním, které je podkladem pro uložení penále, naplňují zákonné kritérium četnosti. V tomto směru žalobce vyjádřil nesouhlas s aplikací závěrů shora poukazovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na posuzování splnění podmínek prominutí penále ze strany správce daně.
7. Žalobce analogií k právní úpravě týkající se posečkáni daně a k závěrům rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2017, č.j. 8 Afs 181/2017 – 31, které se splněním podmínek posečkáni daně zabývá, dovodil, že v případě institutu prominutí penále nemá správce daně oprávnění k neomezenému správnímu uvážení, ale míra jeho diskrece se při naplnění ostatních podmínek zákona omezuje pouze na stanovení výše prominutí po zohlednění součinnosti daňového subjektu v předmětném doměřovacím řízení. Pokud tedy správce daně učiní závěr o splnění podmínek prominutí penále, musí žádosti o prominutí penále vyhovět, přičemž správní uvážení může aplikovat pouze co do určení výše, v jaké bude penále prominuto.
8. Žalobce pak s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dále dovozuje zákonné limity správního uvážení, které správní orgán může vymezit svou vlastní praxí, kterou je v zásadě vázán. Legitimní očekávání, z kterého žalobce dovozuje vyhovění jeho žádosti, dovozuje z pokynu D- 1, který v oblasti promíjení příslušenství daně zakládá správní praxi, již jsou daňové orgány vázány.
9. Nezákonnost rozhodnutí je žalobcem spatřována v nevymezení kritéria četnosti porušování povinností při správě daní, správce daně se nijak nevyjádřil k součinnosti žalobce v rámci konkrétní daňové kontroly.
10. Jelikož správce daně neměl žádné připomínky k součinnosti žalobce, nedošlo ve smyslu bodu II.3.A Pokynu D-21 ke snížení částky k prominutí, která i nadále činila 75% vyměřeného penále. Uvedenou částku měl správce daně dále posoudit z hlediska četnosti porušování povinností při správě daní.

11. Ve vztahu k závěrům správce daně o účasti žalobce na podvodném řetězci na DPH bylo namítnuto, že správce daně v tomto směru dezinterpretoval závěry zprávy o daňové kontrole. Ze zprávy o daňové kontrole plyne, že žalobce měl a mohl vědět o svém zapojení do karuselového podvodu, nikde však nebylo postaveno na jisto, že se žalobce do podvodného řetězce zapojil vědomě. Napadené rozhodnutí bez jakéhokoliv dalšího dokazování „posouvá“ výsledek dokazování nalézacího řízení k jednoznačnému závěru, že žalobce si byl zapojení do podvodného řetězce zcela jednoznačně vědom, kdy takovýto „kategorický“ závěr z rozhodnutí žalovaného ani odvolacího orgánu, vydaného v rámci nalézacího řízení, žádným způsobem nevyplývá. Dle žalobce je podmínkou naplnění podstaty porušování povinností při správě daní jednání, které spočívá v aktivním a v principu vědomém/úmyslném porušování povinností při správě daní. Jednání žalobce jako nevědomě nedbalého účastníka řetězového podvodu nelze hodnotit jako ohrožení nebo porušení řádného výkonu správy. Žalobce se tudíž nemohl dopustit porušování povinností při správě daní, a to z důvodu obsahového vymezení pojmu „porušení povinností při správě daní“ a dále z důvodu povinnosti zohlednit v rámci kritéria četnosti pouze ta porušení, ke kterým došlo v posledních třech letech před vydáním rozhodnutí o žádosti o prominutí.
12. Ze všech uvedených důvodů je závěrem navrhováno napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.
13. Žalovaný ve svém vyjádření doručeném krajskému soudu dne 27. 5. 2019 a doplněném dne 29. 5. 2019 navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou. Žalovaný se v rámci svého obsáhlého vyjádření zabýval jednotlivými žalobou předestřenými argumenty. Stran žalobcem uváděné konstrukce týkající se správní úvahy o závažnosti porušení daňových předpisů, které byly základem pro vyměření penále, o jehož prominutí je žádáno, žalovaný dospěl k závěru, že tato je mylná. Správní úvahu týkající se povahy, intenzity či jiných okolností příčinného daňového selhání nelze nijak podřadit pod zkoumání četnosti porušování povinností při správě daní dle § 259c odst. 1 daňového řádu. Žalovaný byl v souladu se zákonem oprávněn při rozhodování o splnění podmínek prominutí penále přihlédnout i ke skutečnostem, které stanovení penále vyvolaly. Rovněž tak žalovaný shledal nesprávnou i žalobní konstrukci, dle níž správní uvážení stran příčinného daňového selhání by mělo být omezeno na dobu tří let před vydáním rozhodnutí o prominutí penále. V tomto směru žalovaný konstatoval, že tříletou lhůtou pro hodnocení rozhodných skutečností v rámci správního uvážení vázán není, avšak na druhou stranu nelze konstatovat, že by dotčenou správní úvahu bylo lze provádět bez časového omezení, základní lhůtou je lhůta stanovená pro vyměření daně podle § 148 daňového řádu. V projednávané věci však žalovaný rozhodl bez zbytečného odkladu a v zákonem stanovených lhůtách. Žalovaný se neztotožnil ani s žalobcem aplikovaným upřednostňováním interního pokynu daňových orgánů před judikaturou správních soudů. V této souvislosti žalovaný konstatoval, že žalobce zjevně účelově a dogmaticky lpí na starší metodice správce daně (pokyn D-21 ze dne 15. 2. 2015), který je slabší právní síly. Tímto způsobem žalobce hledá důvody pro nerespektování judikatury správních soudů. V souvislosti se stěžejním důvodem, pro který byla žádost žalobce o prominutí penále zamítnuta, žalovaný uvedl, že právě účast žalobce na daňovém podvodu stojí na samotném vrcholu důvodů, pro které je třeba takové žádosti nevyhovět. Argumentace týkající se vědomé či nevědomé účasti žalobce na daňovém podvodu není pro nyní projednávanou věc relevantní, tato je případná pouze pro řízení nalézací a odvolací, v této souvislosti pak

žalovaný odkázal rozhodnutí krajského soudu č.j. 51 Af 10/2018 – 77, jímž krajský soud závěry daňových orgánů o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu aproboval.

14. Obsahem daňového spisu je zpráva o daňové kontrole ze dne 7. 6. 2017 č.j. 1504181/17/2201-61561-303136 čítající 178 stran. V rámci této zprávy správce daně shrnul, že se žalobce zapojil do řetězce plátců a svým chováním umožnil, že společnosti zapojené v tomto řetězci významným způsobem poškodily státní rozpočet, a to v rozsahu daně z přidané hodnoty, kterou na počátku či v průběhu obchodního modelu nezaplatily s cílem získání neoprávněné daňové výhody ve formě nadměrného odpočtu z těchto plnění. Uvedené skutečnosti správce daně vyhodnotil jako objektivní okolnosti zcela v dispozici žalobce, kterými lze prokázat, že žalobce věděl nebo měl a mohl vědět o tom, že předmětná plnění jsou součástí podvodu na DPH. Žalobce neprokával, že nárok na odpočet daně v celkové výši 24 282 262 Kč z plnění přijatých od konkrétních dodavatelů přijal v souladu s § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty.
15. Na základě uvedených závěrů vydal správce daně dne 14. 6. 2017 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, jimiž byla žalobci současně uložena povinnost k úhradě penále v celkové výši 2 645 335 Kč. Odvolání podané proti těmto platební výměrům byla rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 6. 2018 č.j. 28294/18/5300-21443-708394 zamítnuta a platební výměry byly tímto potvrzeny.
16. Žádostí ze dne 31. 7. 2018 žalobce dle § 259a daňového řádu požádal o prominutí platebními výměry stanoveného penále. Splnění zákonem stanovených podmínek prominutí penále žalobce mimo jiné spatřoval v jeho součinnosti se správcem daně v průběhu celého nalézacího řízení. Rovněž v posledních 3 letech žalobce závažným způsobem neporušil daňové či účetní předpisy ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu a bodu II.2.A. pokynu Generálního finančního ředitelství. Stejně tak byly splněny i další podmínky pro prominutí penále stanovené daňovým řádem a pokynem Generálního finančního ředitelství.
17. O uvedené žádosti žalovaný rozhodl dne 31. 8. 2018 rozhodnutím vydaným pod č. j. 1928170/18/2215-51524-303353 tak, že žádost žalobce o prominutí penále zamítl. Toto rozhodnutí bylo následně rozsudkem krajského soudu ze dne 14. 1. 2019, č.j. 50 Af 27/2018 -41, blíže popsáním pod bodem 2 tohoto rozhodnutí, zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení.
18. Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 4. 3. 2019, č. j. 433793/19/2215-51524-303353 byla žádost žalobce o prominutí uloženého penále znovu přezkoumána a žalovaný ji opětovně zamítl z důvodů blíže specifikovaných pod bodem 3 tohoto rozhodnutí.
19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání za splnění podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s.
20. Žaloba není důvodná.
21. Předmětem projednávané věci je přezkum rozhodnutí žalovaného, kterým bylo opětovně rozhodnuto o žádosti žalobce o prominutí penále, které mu bylo uloženo platebními

výměry žalovaného ze dne 14. 6. 2017 v celkové částce 2 645 335 Kč, a to poté, co předchozí zamítavé rozhodnutí žalovaného o této žádosti bylo krajským soudem zrušeno.

22. K zamítnutí žalobcovy žádosti žalovaný přistoupil znovu poté, co konstatoval, že žalobce v době podání žádosti splnil podmínky § 259a odst. 1 a 3 daňového řádu, neboť žádost byla žalobcem podána ve lhůtě 3 měsíců od právní moci platebního výměru, kterým byla doměřena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla, přičemž takto doměřená daň byla současně v době podání žádosti uhrazena. Dle žalovaného žalobce splnil rovněž podmínky stanovené § 259c odst. 2 a 3 téhož zákona, když v době posledních tří let nezjistil závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů ze strany žalobce ani osob, které jsou jeho statutárními orgány, odlišné od jednání, které bylo základem pro uložení penále, přičemž toto porušení posuzoval za období tří let předcházející vydání napadeného rozhodnutí.
23. Důvod pro opětovné zamítnutí žádosti však žalovaný shledal s přihlédnutím k závěrům rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 2 Afs 62/2017-37 ([3636/2017 Sb. NSS](#)), v němž se uvádí: „Pro účely splnění podmínky [§ 259c](#) odst. 2 a [3](#) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů jako překážka prominutí daně nebo příslušenství daně), se nebere v úvahu jednání, jež je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, nýbrž pouze jiná jeho daňově a účetně relevantní jednání v době tří let před vydáním rozhodnutí o žádosti o prominutí penále. [...] V rámci správního uvážení správce daně může přihlédnout k povaze porušení daňových nebo účetních právních předpisů, jež je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, a s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení penále neprominout i přesto, že z pohledu podmínky podle [§ 259c](#) odst. 2 a [3](#) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů jako překážka prominutí daně nebo příslušenství daně), by toto porušení bylo irrelevantní.”
24. Na základě uvedeného žalovaný shledal, že v případě žalobce prominout penále nelze, a to s ohledem na povahu, intenzitu a další okolnosti porušení daňových právních předpisů. Žalobce se nikoliv nahodile účastnil řetězového podvodu na DPH v pozici brokera. Tuto skutečnost pak žalovaný blíže osvědčil konkrétními důvody, jejichž výčet je obsažen zejména na straně 3 a 4 napadeného rozhodnutí.
25. Žalobce se s uvedeným výkladem závěrů citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu neztotožnil. Z obsahu žaloby se podává, že žalobce závěry uvedeného rozhodnutí vyložil tak, že povahu porušení daňových nebo účetních předpisů, které je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí je žádáno, je třeba zkoumat v rámci podmínky § 259c odst. 1 daňového řádu. Dle žalobce, pokud tedy správce daně posuzuje četnost porušování povinností při správě daní, může vzít v úvahu rovněž jednání, které je podkladem pro uložení penále a posoudit, zda jiná závažná jednání daňového subjektu společně s jednáním, které je podkladem pro uložení penále, naplňují zákonné kritérium četnosti. Jediné porušení povinností při správě daní nemůže být hlavním důvodem zamítnutí žádosti o prominutí penále, proto žalovaný postupoval nesprávně, pokud jako jediný a hlavní důvod zamítnutí žalobce shledal jeho účast na řetězovém daňovém podvodu.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

26. Krajský soud žalobcem prezentovanému výkladu § 259c daňového řádu nepřisvědčil.
27. Ustanovení § 259a a § 259c daňového řádu zakládají podmínky, za nichž lze k žádosti daňového subjektu uložené penále prominout. Jedná se o podmínky formální, kdy daňový subjekt musí mít v době podání žádosti uhrazenou doměřenou daň, od níž se penále odvíjí, a žádost o prominutí penále musí být daňovým subjektem podána ve lhůtě 3 měsíců od právní moci rozhodnutí, jímž bylo penále doměřeno. Uvedené formální podmínky žalobce splnil, o čemž není mezi účastníky tohoto řízení sporu.
28. Správce daně rovněž hodnotí rozsah součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední, pokud daňový subjekt je zcela součinný, lze penále prominout až do výše 75 %. Uvedený rozsah prominutí penále však správcem daně být přiznán nemusí, a to i v návaznosti na závěry týkající se četnosti porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.
29. Rovněž v případě, kdy by správce daně naznal, že jsou splněny výše popsané formální podmínky a je dána dostatečná součinnost daňového subjektu při správě daní a současně porušování povinností při správě daní buď není dáno, nebo odůvodňuje prominutí penále v rozsahu nižším než 75 %, může správce daně penále neprominout, pokud shledá, že daňový subjekt či osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušila daňové nebo účetní předpisy. V případě, kdy by správce daně dospěl k závěru, že k tomuto závažnému porušení došlo, je prominutí penále zcela vyloučeno, aniž by ostatní podmínky prominutí penále byly naplněny.
30. Žalobce v rámci svých úvah vychází ze skutečnosti, že mu mělo být prominuto penále v zákonem maximálně stanoveném rozsahu 75 %, neboť správce daně se nijak nevyjádřil k součinnosti žalobce v rámci daňové kontroly, a současně jako čtené porušení povinností při správě daní nelze shledat jediné porušení žalobce v podobě jeho účasti na podvodu na DPH. Dle žalobce pak navíc do tohoto testu četnosti porušení povinností při správě daní nelze analogicky k § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu zahrnovat jednání starší 3 let.
31. Z citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017 vyplývá, že jednání daňového subjektu, jež je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, nelze zohlednit jako překážku prominutí daně nebo příslušenství daně ve smyslu § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu. Zohlednění takového jednání však je možné na základě správního uvážení správce daně s přihlédnutím k povaze, intenzitě a dalších okolnostech takového jednání daňového subjektu.
32. Pokud tedy správce daně dospěje k závěru, že s ohledem na povahu, intenzitu a další okolnosti jednání daňového subjektu, jež je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, je třeba k takovému jednání v rámci posuzování žádosti daňového subjektu o prominutí penále přihlídnout, může být takové jednání důvodem pro neprominutí penále, a to i v případě, kdy ostatní podmínky pro jeho prominutí splněny jsou.

33. V projednávané věci správce daně na stranách 3 a 4 napadeného rozhodnutí podrobně popsal konkrétní skutečnosti plynoucí ze závěrů daňové kontroly, z nichž se podává, že žalobce byl účasten řetězového daňového podvodu na DPH, přičemž tato jeho účast na základě prokázaných skutečností nebyla nahodilá. Uvedené zjištění, představující závažné porušení daňových předpisů, správce daně vymezil jako důvod, pro který žalobci dobrodiní v podobě prominutí penále přiznat nelze, a to přestože jde o jednání, jež bylo základem pro uložení penále.
34. Správní uvážení v tomto směru učiněné správcem daně na stranách 3 a 4 napadeného rozhodnutí považuje soud za souladné se zákonem, správce daně podřadil jednání žalobce spočívající v jeho zapojení do daňového podvodu pod pojem závažného porušení daňových předpisů, přičemž v rámci své úvahy vycházel z podkladů a závěrů učiněných v rámci daňové kontroly, na jejímž konci došlo k doměření daně z přidané hodnoty žalobci. Krajský soud se s podřazením jednání žalobce popsaným v napadeném rozhodnutí pod pojem závažné porušení daňových předpisů zcela ztotožňuje. Zapojení žalobce do řetězového daňového podvodu na DPH ostatně bylo osvědčeno i krajským soudem, který rozhodnutím ze dne 27. 3. 2019 č.j. 51 Af 10/2018-77, jež je soudu z úřední činnosti známo, potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, kterým byl potvrzen platební výměr správce daně, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 15 640 672 Kč. Krajský soud v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že daňové orgány v řízení prokázaly existenci objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčily závěru, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu věděl nebo vědět měl či mohl. V konkrétním případě daňové orgány zjistily, že žalobce určitým povědomím o ostatních člancích řetězce disponoval.
35. Z uvedeného plyne, že účast žalobce na řetězovém podvodu na DPH byla v daňovém řízení prokázána, přičemž žalovaný v nyní projednávané věci ze závěrů daňového řízení zcela vycházel. Pro konstatování o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu přitom postačuje prokázání jeho nevědomé nedbalosti o tomto zapojení, postačí tedy, pokud je v daňovém řízení postaveno na jisto, že daňový subjekt mohl a měl vědět o tom, že se podvodu na DPH účastní. Takový závěr lze na základě skutečností předestřených žalovaným v napadeném rozhodnutí učinit. K závažnému porušení daňových předpisů tak došlo byť i nevědomou nedbalostí žalobce, který měl a mohl vědět, že je účastníkem daňového podvodu. Závažné porušení daňových předpisů nemusí spočívat toliko ve vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu. K závažnému porušení daňových předpisů dochází i v případě, kdy se žalobce do daňového řetězce nezapojil vědomě, avšak neučinil dostatečná opatření, aby této své účasti zabránil. Z řady indicií, které vyplynuly z dokazování provedeného v rámci daňového řízení, v rámci kterého žalobci byla daň z přidané hodnoty doměřena, je navíc zcela zřejmé, že žalobce o svém zapojení do podvodného řetězce věděl, což ostatně plyne i z rozhodnutí krajského soudu, který uvedeným závěrům daňových orgánů přisvědčil.
36. Žalovaný tudíž v napadeném rozhodnutí správní úvahou dostatečným a řádným způsobem vyložil, že prokázaná účast žalobce na podvodném jednání, jehož cílem bylo získat daňový prospěch na základě uplatněných odpočtů na DPH, svou povahou a intenzitou (žalobci byla doměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši 15 640 672 Kč) představuje jednání,

jímž byly závažně porušeny daňové předpisy, které je při posuzování podmínek prominutí penále třeba zohlednit, přestože jde o jednání, které bylo důvodem pro jeho uložení.

37. Popsané jednání žalobce představuje natolik závažné porušení daňových předpisů, že v jeho případě nelze nijak zohlednit ani žalobcem namítanou skutečnost, dle níž v jeho případě šlo o jediný případ porušení právních povinností. Uvedený závěr vyplývá i z napadeného rozhodnutí, které popsané jednání žalobce stanovuje jako jediný a hlavní důvod, pro který nebylo žádosti žalobce o prominutí penále vyhověno. Ostatně i shora citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu svědčí o tom, že pokud je správcem daně na základě správní úvahy konstatováno, že s ohledem na povahu, intenzitu a další okolnosti jednání daňového subjektu, jež je důvodem stanovení penále, nelze tomuto penále prominout, může tento závěr správce daně představovat jediný důvod, pro který nemusí být penále prominuto, přestože by ostatní podmínky prominutí daně splněny byly a aniž by správce daně musel jakkoliv hodnotit četnost porušení povinností při správě daní daňovým subjektem. K tomuto lze dále uvést, že i žalobcem zmíněný analogicky aplikovaný časový test pro posouzení četnosti porušení povinností při správě daní, je zcela nepodložený. Z § 259c odst. 1 daňového řádu žádná tříletá lhůta pro posouzení uvedené podmínky neplyne a nelze ji žádným způsobem dovodit ani analogií k § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu. Pokud by záměrem zákonodárce bylo správci daně stanovit časový limit pro posuzování četnosti porušení povinností při správě daní, jistě by tuto dílčí podmínku do předmětného ustanovení zakotvil jako v případě § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu.
38. Rovněž je třeba odmítnout závěry žalobce týkající se rozsahu aplikovatelnosti správního uvážení. Žalobce dovozuje, že v případě, kdy správce daně učiní závěr o splnění podmínek prominutí penále, musí žádosti o prominutí penále vyhovět, přičemž správní uvážení může aplikovat pouze co do určení výše, v jaké bude penále prominuto.
39. S uvedenými závěry se nelze ztotožnit, a to opět s odkazem na závěry Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 2. 8. 2017, č.j. 2 Afs 62/2017-37, v němž se soud vyjádřil i k tzv. technologickým postupům aplikovaným při posuzování splnění podmínek prominutí penále: *„V první řadě musí být splněny určité relativně jednoznačně a konkrétně definované, a tedy za běžných okolností relativně jednoduše ověřitelné vstupní podmínky. Jimi jsou zejména podání žádosti, a to v zákonem předepsané lhůtě (§ 259a odst. 3 a 4 daňového řádu), a to, že byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.[...] Další u prominutí penále použitou právní „technologie“ je naplnění nutných podmínek pro prominutí definovaných pomocí neurčitých právních pojmů. Jde jednak o „zohlednění“ četnosti porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Dále jde, jak stanoví § 259c odst. 2 daňového řádu, o naplnění podmínky jakési daňové a účetní bezúhonnosti žadatele (resp. s ním specificky spojené osoby, viz jeho odst. 3). Dalším neurčitým právním pojmem, jehož naplnění správce daně zkoumá, je rozsah součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední (§ 259a odst. 2 věta první daňového řádu). [...] Obě výše uvedené právní „technologie“ vytvářejí prvotní síto, jímž musí nezbytně projít ten, kdo chce, aby mu penále bylo prominuto. Jde tedy o síto podmínek nutných (definovaných zčásti „pozitivně“, zčásti „negativně“), avšak ještě nikoli dostatečných.[...] Konečně třetí právní „technologie“ užitou zákonodárcem v institutu prominutí penále je vytvoření prostoru pro správní uvážení užitím slov může prominout v § 259a odst. 2 větě první daňového řádu. Toto ustanovení dává správci daně možnost, avšak nikoli povinnost*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

penále prominout. Správce daně tak může, má-li k tomu rozumné a zároveň ústavně konformní důvody, penále neprominout, i když jsou vstupní nutné podmínky pro prominutí, at již definované relativně jednoznačně a konkrétně, nebo pomocí neurčitých právních pojmů, splněny. Další prostor pro správní uvážení je správci daně vytvořen zákonem definovaným rozsahem možného prominutí penále (§ 259a odst. 2 věta první daňového řádu - až 75 %). V judikatuře Nejvyššího správního soudu je notorietou, kterou netřeba v detailech rozebírat, že prostor pro správní uvážení si správní orgán v mezích tohoto prostoru daných zákonem může strukturovat svou vlastní správní praxí, jíž je, vytvoří-li se, zásadně vázán; změnit ji může, a to zásadně kdykoli, ovšem pouze pro futuro, z rozumných a současně ústavně konformních důvodů a ve vztahu ke všem případům, na něž jeho kompetence při uplatnění správního uvážení dopadá. Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu lze k této problematice odkázat z novějších rozhodnutí např. na rozsudek ze dne 28. 1. 2015, čj. [6 Afs 101/2014-36](#), č. 3201/2015 Sb. NSS, body [11]–[15].“ (pozn. potvrzeno soudem)

40. Z uvedeného vyplývá, že rozsah správního uvážení správce daně nelze vztahovat toliko ke stanovení rozsahu tohoto prominutí. I v případě, kdy budou podmínky § 259a a § 259c daňového řádu splněny, má správce daně na základě správní úvahy možnost penále daňovému subjektu neprominout, a to v případě, kdy dospěje k závěru, že samotné jednání, které bylo důvodem pro uložení penále, představuje s ohledem na svou povahu, intenzitu a další okolnosti natolik závažné porušení právních předpisů, že samo o sobě odůvodňuje penále daňovému subjektu neprominout.
41. Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal žalobou vytýkaná pochybení napadeného rozhodnutí jako důvodná, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
42. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému v řízení žádné náklady přesahující rozsah jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl tak, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 11. června 2019

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu