



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., v právní věci

žalobce: **KOH-I-NOOR HARDTMUTH a.s.**
DIČ CZ26055996
sídlem F. A. Gerstnera 21/3, České Budějovice
zastoupeného spol. Ernst & Young, s.r.o.,
se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2021, č.j. 1863479/21/2201-51521-301229,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 12. 11. 2021 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2021, č.j. 1863479/21/2201-51521-301229 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Tímto rozhodnutím byla zamítnuta žádost žalobce o prominutí penále stanoveného dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 5. 2020, č.j. 1297046/20/2201-51521-301229. Uvedeným dodatečným platebním výměrem byla žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 stanovena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 2 280 000 Kč, současně správce daně uvedeným platebním výměrem stanovil žalobci dle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) penále v částce 456 000 Kč.
2. K doměření daně z příjmů došlo z důvodu konstatovaného zneužití práva, k němuž mělo dojít účelovou emisí a následným úpisem korunových dluhopisů, jejímž stěžejním důvodem bylo zatížení žalobce nákladovými úroky.
3. K uvedenému závěru daňové orgány dospěly provedeným dokazováním, z něhož vyplynul následující skutkový stav. Na jednání představenstva mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s. dne 8. 10. 2012 bylo rozhodnuto z důvodu optimalizace kapitálové struktury o snížení základního kapitálu a současně o omezení přispívání do cash poolingů v období po 1. 1. 2013 v rozsahu snížení základního kapitálu (snížení základního kapitálu – oproti mimořádnou valnou hromadou původně schváleným 303 626 000 Kč - následně proběhlo v částce 267 626 000 Kč, kdy jediným akceptantem veřejného návrhu smlouvy o koupi akcií v objemu 267 626 000 Kč byl Ing. V.B. s tím, že členové skupiny využívající financování z cash poolingů byli napříště povinni zajistit si potřebu finančních prostředků vlastním způsobem. Jako optimální varianta profinancování očekávaných ekonomických potřeb byla zvolena emise dluhopisů o jmenovité hodnotě 300 000 000 Kč, s pevným úrokovým výnosem 6 % a se splatností 15 let. K této emisi došlo dne 15. 11. 2012, přičemž šlo o neveřejnou emisi dluhopisů a upisovatelé byli žalobcem konkrétně určeni – jednalo se o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to o Ing. V.B., předsedu představenstva žalobce, předsedu představenstva (od 21. 2. 2014 statutárního ředitele a předsedu správní rady) mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s., který byl rovněž předsedou dozorčí rady spol. GAMA GROUP a.s., jemuž byly upsány dluhopisy celkové jmenovité hodnoty 140 000 000 Kč; dále o Ph. Dr. Ing. V. B., Ph. D., místopředsedu představenstva žalobce a předsedu dozorčí rady spol. KOH-I-NOOR holding a.s., jemuž byly upsány dluhopisy celkové jmenovité hodnoty 30 000 000 Kč a o Ing. D. B., MBA, předsedu dozorčí rady žalobce, člena představenstva spol. KOH-I-NOOR holding a.s. a předsedu představenstva spol. GAMA GROUP a.s., jemuž byly upsány dluhopisy o celkové jmenovité hodnotě 30 000 000 Kč. Dne 15. 11. 2012 bylo na mimořádné valné hromadě mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s., kde bylo schváleno snížení základního

kapitálu, současně odsouhlaseno poskytnutí bezúročných půjček Ing. V. B. – 210 000 000 Kč a Ing. D. B., MBA – 45 000 000 Kč (konkrétní výše půjček byla uvedena až v následně uzavřených smlouvách o půjčce), které byly obratem použity na úhradu emitovaných dluhopisů žalobci. Téhož dne byla poskytnuta půjčka též Ph. Dr. Ing. V. B., Ph. D., a to od spol. GAMA GROUP a.s. ve výši 45 000 000 Kč, kdy i tato částka byla obratem použita na úhradu emitovaných dluhopisů a byla zaslána na bankovní účet žalobce. Dne 14. 12. 2012 následně došlo na základě rozhodnutí představenstva žalobce k zpětnému odkupu emitovaných dluhopisů o jmenovité hodnotě 100 000 000 Kč, přičemž na základě zpětného odkupu byly upisovatelům vráceny částky 70 000 000 Kč (Ing. V.B.), 15 000 000 Kč (Ph. Dr. Ing. V.B., Ph. D.) a 15 000 000 Kč (Ing. D.B., MBA). Částky 70 000 000 Kč a 15 000 000 Kč pak byly upisovateli Ing. V.B. a Ing. D.B., MBA vráceny zpět mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s., čímž došlo k částečnému splacení jim poskytnutých půjček. Obdobně byla dne 14. 12. 2012 a 31. 12. 2012 částečně splacena půjčka Ph. Dr. Ing. V.B., Ph. D. společnosti GAMA GROUP a.s., zbývající část půjčky byla tímto upisovatelem splacena dne 21. 1. 2013 v částce 30 000 000 Kč, tuto částku si upisovatel půjčil od mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s.

4. Daňové orgány na základě výše popsaného průběhu emisí dluhopisů dospěly k závěru, že v daném případě došlo k formálnímu splnění podmínky pro uplatnění daňového výdaje (nákladu), neboť formálně byly splněny veškeré zákonem stanovené podmínky pro akceptaci daňových nákladů (úroků z daňových dluhopisů). Z pohledu realizace běžných obchodních činností byly žalobcem podmínky dotčené obchodní činnosti pouze uměle vytvořeny a potlačují skutečný smysl a účel zákona o daních z příjmů. Přes formální splnění zákonných podmínek nedošlo k naplnění účelu a smyslu zákona o daních z příjmů, neboť žalobcem nastavené podmínky dotčené činnosti byly v rozporu s účelem tohoto zákona, čímž bylo naplněno objektivní kritérium zneužití práva. Vytvoření těchto umělých podmínek pak bylo umožněno propojeností osob podílejících se na transakci, čímž došlo k naplnění subjektivního kritéria zneužití práva.
5. Uvedený závěr byl aprobován rozhodnutím krajského soudu ze dne 12. 10. 2021, č.j. 63 Af 4/2020 – 57, který konstatoval, že celkový sled jednání zúčastněných stran a zejména zásadní zapojení spojených osob, které o všech zásadních transakcích, jež ve své podstatě tvoří ucelený řetězec finančních toků přelévajících se mezi společnostmi žalobce, mateřskou společností žalobce a třemi vedoucími představiteli koncernu, rozhodovaly, považuje za uměle vytvořenou situaci, jejímž jediným účelem je vylákání daňové výhody.
6. Krajský soud se v uvedeném rozhodnutí vyjádřil taktéž k dílčí námitce žalobce týkající se (ne)možnosti uložit za shora popsané jednání žalobce, naplňující kritérium zneužití práva, sankci v podobě penále dle § 251 daňového řádu. Zdejší soud oproti žalobnímu tvrzení dospěl k závěru, že z rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 vyplývá, že v případě zjištěného zneužití práva lze uložit sankci, pokud vnitrostátní právní úprava takovou možnost daňovým orgánům zakládá. Pokud tedy daňový řád v § 251 váže povinnost k odvodu penále na nesprávně tvrzenou daň, pak lze penále uložit i v případě zneužití práva.

7. Žádost žalobce ze dne 13. 8. 2021 o prominutí penále byla žalobou napadeným rozhodnutím zamítnuta. Žalovaný shledal splnění formálních podmínek prominutí penále založených § 259a odst. 1 a 3 daňového řádu, neboť dodatečně stanovená daň byla přede dnem podání žádosti o prominutí penále uhrazena a samotná žádost byla podána ve lhůtě 3 měsíců od právní moci platebního výměru, kterým bylo o povinnosti k úhradě penále rozhodnuto. V rámci meritorního posouzení žádosti o prominutí penále dle § 259c odst. 2 daňového řádu bylo správcem daně rovněž shledáno splnění podmínek, když z obsahu daňového spisu žalobce ve lhůtě tří let předcházejících rozhodnutí správce daně nebylo shledáno žádné porušení daňových či účetních předpisů na straně žalobce či členů jeho statutárního orgánu. Správce daně taktéž osvědčil součinnost ze strany žalobce. V návaznosti na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 236/2019-83 však správce daně v rámci hodnocení povahy, intenzity a jiných okolností porušení právních předpisů (zdrojové jednání daňového subjektu, které vyvolalo vznik penále) dospěl k závěru, že jednání žalobce v rámci nalézacího řízení vyhodnocené jako zneužití práva brání prominutí penále v jakémkoli rozsahu.

II. Procesní postoj žalobce

8. V projednávané věci žalobce brojí proti rozhodnutí žalovaného, který zamítl jeho žádost o prominutí penále stanoveného dodatečným platebním výměrem coby sankci na základě § 251 daňového řádu. Žalovaný dle názoru žalobce zcela vybočil z mezí správního uvážení.
9. Dle názoru žalobce nemělo ke stanovení penále vůbec dojít. Ze zvláštní povahy institutu zákazu zneužití práva dle žalobce vyplývá, že jeho aplikace nesmí vést k uložení sankce nad rámec dosažené výhody (nelze tedy aplikovat daňové penále). Z judikatury Soudního dvora se dle žalobce podává, že opatření přijatá na základě zákazu zneužití práva nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů právní úpravy, musí tak být nastolena taková situace, která by existovala v případě neexistence plnění představujícího zneužití práva. K tomu žalobce s odkazem na rozhodnutí Soudního dvora ve věci Halifax a Emsland-Stärke (rozhodnutí ze dne 14. 12. 2000, C-110/99) dodává, že sankce v případě zneužití práva být uvalena nesmí, pro její uvalení je nutný jasný a jednoznačný právní základ pro pravidlo, jehož porušení je postiženo.
10. Žalovaný pak dle žalobce postupoval nesprávně i v případě, kdy žalobci k jeho žádosti penále neprominul, přestože sám konstatoval, že se žalobce nedopustil jednání, které by bylo zákonem explicitně zapovězeno. Neprominutím penále je vůči žalobci vědomě uplatňován přísnější postup než v případech, kdy je penále stanoveno v důsledku chybového či dokonce úmyslného jednání spojeného s explicitním porušením práva.
11. Žalovaný taktéž při posouzení důvodnosti žádosti žalobce o prominutí penále nesprávně zohlednil zdrojové jednání žalobce, ačkoli je toto kritérium pokynem Generálního finančního ředitelství GFR-D-47 zapovězeno (pokyn výslovně hovoří o případech „závažného porušení daňových nebo účetních předpisů“). Nejvyšší správní

soud ve své rozhodovací praxi toto kritérium sice připustilo, jednalo se však o jednání zcela skutkově odlišné od věci nyní projednávané, když ve věci řešené Nejvyšším správním soudem šlo o vědomou účast poplatníka na podvodu na DPH. Postup žalovaného je tak vybočením z ustálené správní praxe.

12. V souvislosti s otázkou zohlednění zdrojového jednání žalobce tento uvedl, že vzhledem k jeho jednání, kdy dobrovolně uhradil částku odpovídající dani, jež by byla doměřena v případě neuznatelnosti úrokových nákladů, nelze jeho zdrojové jednání hodnotit jako snahu vylákat ze státního rozpočtu daňovou výhodu a takové jednání stavět naroveň podvodu na DPH.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný nepovažuje žalobní námitky za důvodné. V první řadě žalovaný poukázal na rozpor mezi obsahem žádosti žalobce o prominutí penále, kde žalobce pouze požádal o prominutí penále v rozsahu 75 %, a nyní projednávanou žalobou, kde nově vyjadřuje svůj nesouhlas se samotným stanovením penále. Uvedená argumentační nekonzistentnost dle žalovaného svědčí o účelovosti jednání žalobce.
14. K odkazu žalobce na rozhodnutí ve věci Halifax žalovaný uvedl, že citace užitá žalobcem v žalobě byla hrubě vytržena z kontextu a závěry z ní žalobcem činěné neodpovídají celkovým závěrům tohoto rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že otázky položené v této věci Soudním dvorem se nijak netýkaly oprávněnosti uložení penále v případě konstatovaného zneužití práva. Soudní dvůr pak *obiter dictum* k otázce penále uvedl, že sankci lze uložit tehdy, pokud pro její uložení existuje jasný a jednoznačný legislativní základ. K tomu žalovaný odkázal taktéž na rozhodnutí Soudního dvora ve věci Emsland – Stärke, ze kterého plyne dle žalovaného totožný závěr.
15. K uložení penále je pak správce daně oprávněn v případě zneužití práva, neboť by bylo v rozporu se zásadou racionálního uspořádávání společenských vztahů, aby pouze v případech zneužití práva a daně z příjmů právnických osob bylo uložení penále vyloučeno. Pokud by došlo k odstranění penále v případě zjištěného zneužití daňového práva (tedy jediné myslitelné sankce v takových případech), došlo by k podpoře jednání právo zneužívajícího a tedy jednání rozporného se zásadami dobré víry. Zneužívající daňové praktiky by pak byly zjevně a neoprávněně zvýhodněny. Výjimečné dobrodiní v podobě prominutí penále nemůže být připsáno jednání právo zneužívajícímu. Žalobou namítaná zásada, kdy se právu zneužívajícímu jednání nepřiznávají jeho zamýšlené efekty a hledí se „jako by k zneužívajícímu jednání nedošlo“, se uplatní toliko v rovině meritorního rozhodování v otázce výše daně určené v nalézacím řízení.
16. Žalovaný se neztotožnil ani s namítaným vybočením ze správní praxe, ke kterému mělo z jeho strany dojít. Pokud pokyn Generálního finančního ředitelství výslovně neuvádí konkrétní případy zdrojového jednání, jež je nutno v otázce prominutí penále zohlednit, neznamená to, že správce daně k jejich vyhodnocení není oprávněn, a to i s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která zohlednění tohoto kritéria připouští. Je logické, že pokyn Generálního finančního ředitelství neobsahuje taxativní výčet situací, kdy penále pominout lze a kdy nikoli. Faktickou prioritou vnitřního aktu metodického řízení správce daně před recentní judikaturou Nejvyššího správního soudu dovodit nelze a taková úvaha žalobce je

nesprávná. Správce daně je povinen každou žádost o prominutí penále posoudit jednotlivě, vždy s ohledem na konkrétní okolnosti dané věci. Absence výslovného stanovení zneužití práva jako situace, kdy prominout penále nelze, v pokynu Generálního finančního ředitelství, neznamená, že tato skutečnost nemůže být správcem daně v souvislosti z žádostí o prominutí penále zohledněna.

17. Žalobcem namítaná součinnost v podobě dobrovolné úhrady daně nemá s jeho povinností k úhradě penále dle § 251 daňového řádu žádnou souvislost. Tvrzená dobrovolná úhrada daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 provedená dne 10. 12. 2018, byla úhradou fakticky opožděnou, neboť pokud by k účelovému snížení výsledné daně ze strany žalobce nedošlo, byl povinen uhradit zákonnou výši této daně do 1. 7. 2017. Žalobce navíc zcela opomíjí výzvu správce daně ze dne 9. 4. 2019 k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2016, kdy žalobce byl seznámen s postojem správce daně stran úrokových nákladů plynoucích z korunových dluhopisů, tato výzva však byla žalobcem oslyšena, dodatečné daňové přiznání podáno z jeho strany nebylo a ke vzniku povinnosti žalobce k úhradě penále tudíž došlo. Pokud by žalobce skutečně jednal v dobré víře, musel by platbu doprovodit souladným postupem v rámci nalézacího řízení, což však neučinil.

IV. Replika žalobce, duplika žalovaného a triplika žalobce

18. Žalobce v replice ze dne 24. 1. 2022 na podporu svých závěrů stran oprávněnosti správce daně uložit penále v případě zneužití práva odkázal na bod 92 rozhodnutí Soudního dvora ve věci Halifax, kde se uvádí, že opatření k zajištění správného výběru daní a předcházení daňovým únikům nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Na tento bod pak navazuje bod 93, ze kterého dle žalobce plyne, že zjištění existence zneužití nesmí vést k sankci, pro kterou by byl nezbytný jasný a jednoznačný právní základ. Samotná povinnost vrácení neoprávněně získané výhody sankcí není, což dle žalobce vyplývá z rozhodnutí ve věci Emsland – Stärke, které předchází rozhodnutí ve věci Halifax.
19. Žalobce setrval na závěru, že pokud pokyn Generálního finančního ředitelství výslovně nezmiňuje možnost zohlednit zdrojové jednání daňového subjektu, pak je závěr žalovaného, který toto jednání žalobce zohlednil, vybočením ze správní praxe.
20. Dobrovolná úhrada daně pak dle žalobce vyvrací závěr žalovaného o „výhradní snaze po umělé redukci daně z příjmů právnických osob“, která byla žalovaným v otázce prominutí penále zohledněna.
21. Žalovaný v duplice setrval na svém výkladu závěrů plynoucích z bodu 93 rozhodnutí ve věci Halifax, které dle jeho názoru nevylučuje uložení penále za jednání zneužívající právo. K tomu pak žalovaný navíc zdůraznil, že tato otázka nebyla předmětem sporu Soudním dvorem souzené věci.
22. Zdrojové jednání kvalifikované jako zneužití práva by nemělo být od sankce liberováno, zatímco jiné nelegální redukce daně by být sankcionovány měly. Správce daně v případě uložení penále ve věci žalobce nijak z mezí správního uvážení nevybočil a v této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního

soudu ve věci Kovostroj č.j. 1 Afs 236/2019-83, kde bylo zdrojové jednání daňového subjektu v otázce prominutí penále zohledněno.

23. Opožděná úhrada daně žalobcem nezakládá dobrou víru žalobce stran jeho jednání řešeného v nalézacím řízení. Pokud žalobce současně odmítl podat dodatečné daňové přiznání, ač mu tato povinnost byla správcem daně uložena, lze spolehlivě uzavřít, že tímto svým postupem sledoval cíl eliminace výše úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu, nikoli nápravu daňových záležitostí.
24. Žalobce ve vyjádření k replice žalovaného odmítl závěry žalovaného, které dle žalobce svědčí o tom, že žalovaný chápe zneužití práva jako závažnější formu nelegální redukce daně. Takový postoj je dle žalobce v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora. Výklad žalovaného dle žalobce vede k absurdnímu výsledku, kdy poplatník, který vyhověl všem zákonným ustanovením, má být v horší pozici než poplatník, který postupoval v přímém rozporu se zákonem.

V. Právní hodnocení krajského soudu

25. 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 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl bez jednání, neboť pro takový postup byly splněny podmínky § 51 odst. 1 s. ř. s.
26. Žaloba není důvodná.
27. Předmětem sporu je otázka, zda v případě žalobce byly splněny zákonné podmínky pro prominutí penále, které mu bylo správcem daně uloženo na základě § 251 daňového řádu, a to v souvislosti se zjištěným zneužitím práva, na základě kterého byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob. Stěžejní žalobní argumentace přitom spočívá v tom, že žalobci být penále uloženo vůbec nemělo, neboť v případech zjištěného zneužití práva stanovit daňové penále z doměřené daně vůbec nelze. Žalovaný pak při posouzení splnění podmínek prominutí penále neměl zohledňovat zdrojové jednání žalobce, tedy právě zjištěné zneužití práva, ostatní zákonné podmínky prominutí penále byly splněny. Naproti tomu žalovaný setrvává na názoru, dle kterého lze uložit penále i v případech zjištěného zneužití práva, neboť takové jednání, které zneužívá daňové právo, nemůže být neoprávněně zvýhodněno. Zohlednění zdrojového jednání žalobce při posuzování splnění podmínek prominutí daně přitom bylo aprobováno judikaturou Nejvyššího správního soudu.
28. Krajský soud shodně jako ve svém rozhodnutí ze dne 12. 10. 2021, č.j. 63 Af 4/2020 – 57, jímž zamítl žalobu žalobce směřující proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, kterým byly potvrzeny platební výměry správce daně, kterými byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob a současně jimi bylo stanoveno penále dle § 251 daňového řádu, setrvává na tom, že daňovému subjektu lze uložit penále dle uvedeného ustanovení daňového řádu i v případech zjištěného zneužití práva.
29. Penále dle § 251 daňového řádu představuje sankci za porušení povinností souvisejících s nesprávně tvrzenou a odvedenou daní. Jedná se o sankci, která

vzniká přímo ze zákona nezávisle na vůli daňového subjektu a správce daně při stanovení penále nemá možnost aplikovat správní uvážení, zda jej předepíše či nikoli. (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č.j. 7 Afs 229/2018 – 29) Penále je daňovému subjektu předepisováno formou platebního výměru, který v případě penále nemá konstitutivní povahu, pouze deklaruje stav, který nastal bez přičinění správce daně *ex lege*. (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2007, č.j. 5 Afs 3/2007-65)

30. Dle názoru žalobce nelze penále v případech zjištěného zneužití práva vůbec uložit. Žalobce na podporu uvedeného tvrzení přitom odkazuje na rozhodnutí Soudního dvora ve věci Halifax plc (C-255/02).
31. Krajský soud se s uvedeným názorem žalobce plynoucím z jeho výkladu rozhodnutí ve věci Halifax neztotožnil. Soudní dvůr v uvedeném rozhodnutí naopak konstatuje, že členské státy jsou oprávněny stanovit podmínky, za nichž mohou daňové orgány vymáhat DPH *a posteriori*, přičemž přitom nesmí být překročeny meze vyplývající z práva Společenství (viz bod 91) a současně nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů – správného výběru daně a předcházení daňovým únikům (viz bod 92). V případě zjištění zneužití práva může být uložena sankce pouze tehdy, pokud je pro její uložení dán jasný a jednoznačný právní základ. (viz bod 93)
32. S uvedenými závěry o nutnosti jednoznačného právního základu pro uložení sankce koresponduje i tvrzení Soudního dvora učiněné pod bodem 72 rozhodnutí ve věci Halifax, kde Soudní dvůr zdůraznil požadavek právní jistoty, a to obzvláště v případech, kdy se jedná o právní úpravu, která by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností.
33. Možnost uložení sankce v případě zjištěného zneužití práva pak vyplývá i z rozhodnutí Soudního dvora ve věci Emsland – Stärke GmbH (C-94/05). Soudní dvůr i v tomto případě konstatoval, že i sankce netrestní povahy může být uložena pouze tehdy, pokud je založena na jasném a jednoznačném právním základu (viz bod 44).
34. Krajský soud k otázce možnosti uložení penále v případě zjištěného zneužití práva uzavírá, že Soudní dvůr uložení sankce v těchto případech umožňuje, a to tehdy, pokud tuto možnost nabízí v tomto směru konkrétní a jednoznačná vnitrostátní právní úprava. Ta je v případě českého právního řádu zastoupena § 251 daňového řádu, který vznik penále pojí s porušením povinností souvisejících s neprávě tvrzenou a odvedenou daní. K tomu krajský soud ve shodě s žalovaným doplňuje, že nelze nalézt jediný legitimní důvod, pro který by zjištěné zneužití práva mělo být od povinnosti k úhradě penále coby sankce za v projednávané věci úmyslné jednání, vedené toliko snahou vylákat daňovou výhodu, osvobozeno. Zákon v těchto případech žádnou úlevu nepřináší a nalézt ji nelze ani v judikatuře tuzemské či v judikatuře Soudního dvora.
35. Krajský soud se dále zabýval tím, zda byly splněny podmínky pro prominutí penále ve smyslu § 259a daňového řádu či nikoli. Uvedené ustanovení zakládá daňovému subjektu možnost požádat o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, pro kterou mu vznikla povinnost penále uhradit. Žádost může daňový subjekt podat ve

lhůtě 3 měsíců od právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále. Správce daně může daňovému subjektu prominout až 75 % penále, přitom zohlední rozsah jeho součinnosti v rámci postupu vedoucího k doměření daně.

36. Způsob posouzení takové žádosti správcem daně upravuje § 259c daňového řádu, které ukládá správci daně zohlednit četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. Prominutí daně pak není možné, pokud daňový subjekt či člen jeho statutárního orgánu v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové či účetní předpisy, přičemž pokud se tak stane ze strany právnické osoby, pak se na člena jejího statutárního orgánu hledí, jako by je sám porušil.
37. Mezi stranami není sporu o tom, že žalobce splnil podmínky § 259a odst. 1 a 3 daňového řádu, když dodatečně stanovenou daň uhradil přede dnem podání žádosti o prominutí penále a samotná žádost o prominutí byla podána ve lhůtě 3 měsíců od právní moci platebního výměru, na základě kterého žalobci povinnost k úhradě penále vznikla.
38. Splněna byla taktéž podmínka založená § 259c odst. 2 daňového řádu spočívající v daňové a účetní bezúhonnosti žalobce, resp. členů jeho statutárních orgánů.
39. Správce daně pak pozitivně vyhodnotil i rozsah součinnosti žalobce v řízení vedoucím k doměření daně, když uvedl, že žalobce poskytoval správci daně součinnost ve standardní úrovni.
40. Kromě výše popsaných rigidních podmínek prominutí penále byl zákonodárcem nastolen prostor pro správní uvážení správce daně, který dle dikce § 259a odst. 2 daňového řádu *může* daňovému subjektu prominout až 75 % penále. V praxi to správci daně dává možnost i v případě splnění shora uvedených podmínek daňovému subjektu penále neprominout, a to tehdy, pokud k tomu má rozumné a zároveň ústavně konformní důvody. Z citovaného ustanovení se podává, že správce daně má možnost aplikovat správní uvážení i na rozsah, v jakém bude penále prominuto.
41. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 2. 8. 2017, č.j. 2 Afs 62/2017 – 37 dospěl k závěru, že správce daně **v rámci správního uvážení** dle § 259a odst. 2 daňového řádu může přihlédnout k povaze porušení daňových nebo účetních 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 daňového řádu](#) (závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů jako překážka prominutí daně nebo příslušenství daně), by toto porušení bylo irelevantní. (důraz doplněn)
42. V obecné rovině lze k limitům soudního přezkumu správního uvážení poukázat na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č.j. 6 A 25/2002 – 42, dle kterých *absolutní či neomezené správní uvážení v moderním právním státě neexistuje. Každé správní uvážení má své meze, vyplývající v první řadě z ústavních principů zákazu libovůle, principu rovnosti, zákazu diskriminace, příkazu zachovávat lidskou důstojnost, principu proporcionality atd. Dodržení těchto mezí podléhá soudnímu přezkumu.* Správní orgán tak v rámci správního uvážení

nerozhoduje v absolutní libovůli, ale je omezován ústavními principy, jejichž dodržování, tedy nepřekročení mezí správního uvážení, dozoruje správní soud.

43. Správce daně v projednávané věci dospěl k závěru, že jednání žalobce, který bez reálného ekonomického významu emitoval 200 milionů kusů dluhopisů, aby tak uměle navodil ekonomickou situaci, ve které byly v každém roce předmětem zdanění úroky plynoucí z 200 milionů kusů dluhopisů o nominální hodnotě 1 Kč (na základě § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů se tak jednalo o základ daně ve výši 0 Kč), představuje účelové právo zneužívající jednání vedoucí ke snížení daňové povinnosti žalobce. Takové jednání dle správce daně nemůže požívat velkorysosti v podobě prominutí penále, takový postup správce daně by vedl k podpoře účelového a právo zneužívajícího jednání a neodráželo by závažnost jednání daňového subjektu.
44. Správce daně v napadeném rozhodnutí řádně popsal veškeré skutečnosti, které ho k závěru o neprominutí penále vedly, přičemž zdůraznil, že naprosto stěžejním důvodem tohoto neprominutí je právě jednání žalobce, které k uložení penále vedlo. Pokud správce daně dospěl k závěru, že takové jednání nemůže požívat výjimečné dobrodiní státu, kterým se stát vzdává svého zákonného nároku plynoucího z § 251 daňového řádu, pak takovou úvahu nelze označit za ústavně nekonformní. K tomu lze uvést, že ani žalobce neuvedl jediný případ zjištěného zneužití práva, z něhož by bylo lze dovodit, že v těchto případech daňové orgány konstantně postupují tak, že zdrojové jednání tohoto charakteru zbavují povinnosti k úhradě penále.
45. Neprominutím penále není vůči žalobci vědomě uplatňován přísnější postup než v případech, kdy je penále stanoveno v důsledku chybového či dokonce úmyslného jednání spojeného s explicitním porušením práva, jak tvrdí žalobce. Daňové orgány právě na základě správního uvážení mají možnost vyhodnotit závažnost zdrojového jednání daňového subjektu a na základě tohoto posouzení mohou rozhodnout o tom, zda penále prominou či nikoli. Správní uvážení se pak váže na konkrétní okolnosti daného případu. Krajský soud se ztotožnil se způsobem, jakým správce daně vyhodnotil závažnost zdrojového jednání žalobce. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že jednání žalobce (konkrétně specifikované pod bodem 3 tohoto rozhodnutí) je v zásadním rozporu se smyslem zákona o daních z příjmů. Jakkoli emise korunových dluhopisů (do konce roku 2012 s nezdaněnými příjmy v podobě úroků), jakož i uplatnění nákladových úroků nejsou samy v rozporu se zákonem, je to ve věci žalobce právě souhrn veškerých zjištěných okolností, který je činí jednáním obcházejícím právo, jemuž nelze poskytnout soudní ochranu, a to ani ve vztahu k penále, které bylo v souvislosti s doměřenou daní uloženo.
46. Žalobou uváděnou dobrovolnou úhradu částky odpovídající výši daně ze dne 7. 12. 2018 nelze hodnotit způsobem žalobcem požadovaným. Žalobce se snaží navodit dojem, že k umělé redukci daně z příjmů právnických osob v jeho případě nedošlo, neboť žalobce dle svého tvrzení byl přesvědčen o správnosti svého postupu na základě nepřehledné legislativní situace v oblasti emise korunových dluhopisů. Žalobce však zcela opomíjí, že byl dne 9. 4. 2019 správcem daně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání (§ 141 daňového řádu), a to právě na podkladu správcem daně učiněných závěrů stran účelovosti emise korunových dluhopisů. Žalobce však této možnosti, na základě které by osvědčil své výše uvedené tvrzení a

na základě které by mu současně odpadla povinnost k úhradě penále, nevyužil. Následná úhrada daně z příjmů ke dni 7. 12. 2018 je tak pouze snahou o snížení úroku z prodlení plynoucího podle § 252 daňového řádu, nikoli důkazem toho, že žalobce neměl v úmyslu vylákat daňovou výhodu. Zdrojové jednání žalobce tak správce daně vyhodnotil správně jako jednání právo zneužívající, jak ostatně krajský soud konstatoval již v rozhodnutí ze dne 12. 10. 2021, č.j. 63 Af 4/2020 – 57.

47. Pokud se žalobce dovolává vybočení z ustálené správní praxe založené Metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-47, pak je třeba v první řadě konstatovat, že tento metodický pokyn nijak nevyklučuje v rámci správního uvážení zohlednit zdrojové jednání daňového subjektu, které k uložení penále vedlo, byť postup v rámci této správní úvahy nijak neupravuje.
48. K tomu je třeba uvést, že ačkoli uvedený metodický pokyn kritérium v podobě zohlednění zdrojového jednání daňového subjektu neobsahuje, z judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozhodnutí tohoto soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 2 Afs 62/2017 – 37 či ze dne 26. 1. 2021, č.j. 1 Afs 236/2019 – 83) jednoznačně vyplývá, že správce daně k povaze porušení daňových nebo účetních předpisů, jež je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, při posouzení splnění podmínek prominutí penále přihlídnout může. Judikatura Nejvyššího správního soudu pak nepochybně má aplikační přednost před metodickými pokyny daňových orgánů, jejichž účelem je primárně usměrňovat rozhodování správců daně v konkrétních případech.
49. Jak již krajský soud uvedl shora, správní uvážení představuje volný prostor správce daně k rozhodování, který ovšem má své meze a limity. Ze samotné podstaty institutu správního uvážení vyplývá, že jej nelze zcela „svázat“ konkrétním rigidním postupem, jímž by byl správní orgán bez dalšího vázán, aniž by byl oprávněn posoudit konkrétní okolnosti dané věci. Proto dotčený metodický pokyn toliko usměrňuje postup daňových orgánů v rámci aplikace správního uvážení, přičemž současně nijak nevyklučuje zohlednění zdrojového jednání daňových subjektů v rámci tohoto uvážení. Jestliže navíc judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně dovodila možnost zohlednit zdrojové jednání daňového subjektu (jakékoli zdrojové jednání daňového subjektu – nikoli pouze vědomé podvody na DPH, jak tvrdí žalobce) v rámci posouzení splnění podmínek prominutí penále, pak nelze rozhodnutí správce daně zohledňující takové jednání daňového subjektu označit za nezákonné, a to přestože metodický pokyn takové kritérium vůbec nezmiňuje. Správní orgán je v každém případě povinen své úvahy řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit, tomuto správce daně v řešeném případě dostál. V projednávané věci je z napadeného rozhodnutí zřejmé, jakým způsobem správce daně hodnotil splnění jednotlivých zákonem předepsaných podmínek prominutí penále a jakým způsobem vyhodnotil zdrojové jednání žalobce. Krajský soud se se způsobem, jakým správce daně přistoupil k hodnocení závažnosti jednání žalobce vedoucího k uložení penále, ztotožňuje a považuje jej za správný, nevybočující s mezí správního uvážení a toto správní uvážení nezneužívající.

VI. Závěr a náklady řízení

50. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
51. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 nejblíže 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.

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 dne 23. února 2022

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu