



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., ve věci

žalobkyně: **R -YARD spol. s r. o.**, IČO 15771105
se sídlem H. Kvapilové 421/36, České Budějovice
zastoupené daňovým poradcem Ing. Radkem Lancíkem
se sídlem Divadelní 4, Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad Jihočeského kraje**
se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 11. 2021, č.j. 2100048/21/2201-51521-302819 a ze dne 11. 11. 2021, č.j. 2100071/2201-51521-302819,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 29. 11. 2021 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, jimiž byly zamítnuty žádosti žalobkyně o prominutí penále stanoveném dodatečnými platebními výměry, jež byly potvrzeny rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2021, č.j. 20767/21/5200-11431-706481. Žalobou napadeným rozhodnutím předcházela kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015, kterou žalovaný zahájil u žalobkyně dne 22. 5. 2017. Předmětem daňové kontroly bylo prověření daňové uznatelnosti finančních nákladů z úvěrů a půjček dle § 19 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které souvisely s korunovými dluhopisy emitovanými v roce 2012. V rámci daňové kontroly správce daně prověřoval podmínky emise korunových dluhopisů a daňovou účinnost nákladových úroků souvisejících s dluhopisy, dále prověřoval smlouvu o převodu dluhopisů a dohodu o vzájemném započtení pohledávek a závazků. Kupujícími korunových dluhopisů byli jednatel a společník daňového subjektu, P. N. a druhý společník daňového subjektu, D. N. Jelikož k nákupu dluhopisů došlo mezi spojenými osobami ve smyslu § 27 odst. 3 zákona o daních z příjmů, vznikla správci daně pochybnost ohledně ekonomické opodstatněnosti emise dluhopisů pro žalobkyni. Žalobkyně dle závěru správce daně neprokázala ekonomickou racionalitu těchto operací, když prodejem korunových dluhopisů spojené osobě nebylo dosaženo zajištění zdrojů financování hospodářských aktivit žalobkyně. Hlavním důvodem emise dluhopisů bylo dle správce daně získat neoprávněnou výhodu v rozporu se zákonem o daních z příjmů. Postupem žalobkyně došlo k vytvoření jejího umělého zadlužení za účelem snížení její daňové povinnosti, což správce daně vyhodnotil jako zneužití práva.
2. Správce daně vyzval dne 9. 4. 2019 žalobkyni výzvami č.j. 720563/19/2201-51521-302819 a č.j. 721679/19/2201-51521-302819 (dále jen „výzvy“) k podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a 2017, v nichž uvedl skutečnosti, dle kterých předpokládal doměření daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období. Žalobkyně považovala výzvy za nezákonné a dodatečná daňová přiznání nepodala, což vysvětlila v odpovědi ze dne 23. 4. 2019. Správce daně posoudil odpověď žalobkyně ze dne 23. 4. 2019 v materiálním smyslu jako dodatečná daňová přiznání s tím, že nebyla naplněna formální stránka. Proto vydal výzvy k odstranění vad podání pod č.j. 1340717/19/2201-62564-307292 vztahující se k roku 2016 a pod č.j. 1341249/19/2201-62564-307292 vztahující se k roku 2017 tak, aby žalobkyně své podání doručené správci daně dne 23. 4. 2019 a posouzené v materiálním smyslu jako dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob podala v předepsané formě dle § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
3. Správce daně podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 12. 2019, č.j. 2195688/19/2201-51521-302819 žalobkyni doměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 ve výši 76 000 Kč a podle § 251 odst. 3 daňového řádu uložil povinnost uhradit penále ve výši 15 200 Kč a dodatečným platebním výměrem

ze dne 4. 12. 2019, č.j. 2195060/19/2201-51521-302819 žalobkyni doměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 ve výši 75 810 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 15 162 Kč, (dále též jako „dodatečné platební výměry“).

4. Dne 29. 8. 2021 podala žalobkyně dle § 259a daňového řádu žádost správci daně o prominutí penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2016 a 2017 z důvodu odstranění tvrdosti. Žalobkyně konstatovala automatické uplatňování penále, bez toho aniž by byly rozlišovány důvody vedoucí ke vzniku dlužné daně. Dle žalobkyně by tato sankce měla být úměrná dlužné dani a penále by tak mělo odpovídat výši úroků stanovených v případě bankovních půjček. V nynějším případě stanovené penále je dle žalobkyně nepřiměřené, nepatřičně tvrdé a neodpovídající jeho výchovnému charakteru. Penále by mělo být správcem daně prominuto s ohledem na neúmyslné jednání žalobkyně vycházející z rozdílné interpretace zákona.
5. Žádosti žalobkyně byly žalobou napadenými rozhodnutími správce daně zamítnuty. S ohledem na charakter jednání žalobkyně, které nebylo chybové, omluvitelné omylem ani předvídané či hmotným daňovým právem aprobované, ale naopak bylo jednáním účelovým vedeným snahou uměle redukovat daň z příjmů právnických osob, dospěl správce daně k závěru, že toto jednání nemůže požívat dobrodiní státu v podobě prominutí penále. Prominutí penále by v tomto případě vedlo k podpoře účelového a právo zneužívajícího jednání a neodráželo by závažnost jednání žalobkyně. Pokud žalobkyně v dobré víře pochybila při deklaraci vlastní daně, měla možnost toto pochybení napravit dodatečným daňovým přiznáním, k čemuž byla správcem daně vyzvána. V případě dodatečného daňového přiznání by ke vzniku povinnosti k úhradě penále z částky, která je v něm uvedena, nevznikla. Žalobkyně však této možnosti nevyužila. Tvrzení žalobkyně o výši penále, které by mělo odpovídat bankovním úrokům, nemá zákonnou oporu.

II. Shrnutí žaloby

6. Žalobkyně se s důvody napadených rozhodnutí neztotožnila. Uvedla, že závěry uváděné správcem daně stran zneužití práva do nynějšího řízení nepatří. Zneužití práva dle žalobkyně nelze posuzovat v řízení o prominutí penále, neboť k přezkoumání této skutečnosti slouží vlastní řízení o uložení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2016 a 2017.
7. Žalovaný se nijak nezabýval rozsahem prominutí penále stanoveným v pokynu GFŘ-D-47. Žalovaným popisované zneužití práva není uvedeno v důvodech pro neprominutí penále uvedených v daném pokynu. Nelze akceptovat, aby pokyn GFŘ-D-47 obsahoval výčet okolností, za kterých lze procentně penále prominout a žalovaný následně vyloučil prominutí penále pro konkrétní skutkovou situaci zneužití práva, aniž by zohlednil, zda žalobkyní uplatněné důvody v žádosti ze dne 29. 8. 2021 jsou podřaditelné pod procentní prominutí penále uvedené v pokynu. Takový postup žalovaného žalobkyně označila jako svévolný, a to obzvláště za situace, kdy žalovaný ve stejné věci promínil penále ve výši 75 % (rozhodnutí ze dne 22. 7. 2020, č.j. 1716424/20/2201-51521-302819).
8. Žádost žalobkyně o prominutí penále byla žalovaným nesprávně zamítnuta na základě § 259c odst. 2 daňového řádu, při jehož aplikaci nelze zohlednit skutkový a právní

základ uložení penále. Pokud žalovaný tento skutkový a právní základ zohlednil, měl postupovat dle § 259a odst. 2 daňového řádu a žalobkyni prominout penále třeba pouze zčásti, nebo uvést správní úvahu, proč žalobkyni nelze prominout penále vůbec. Žalovaný pouze popsal zneužití práva žalobkyní, a aniž by provedl správní úvahu, penále neprominul.

9. V části žaloby označené bodem V. se žalobkyně věnuje popisu skutkových okolností, z nichž správce daně dovodil zneužití práva, přičemž konstatuje, že tato skutková situace je odlišná od případu řešeném krajským soudem ve věci sp. zn. 63 Af 4/2020.
10. Ze všech uvedených důvodů je žalobkyní navrhováno žalobou napadená rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

11. Žalovaný v první řadě konstatoval, že závěry žalobkyně stran nezohlednitelnosti zdrojového jednání vedoucího k doměření daně, jsou v rozporu s rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 236/2019-83, na který sama žalobkyně v žalobě odkazuje. Dle tohoto rozhodnutí jsou daňové orgány v souladu se smyslem § 259a odst. 2 daňového řádu nadány správní úvahou o povaze, intenzitě a jiných okolnostech zdrojového jednání, jež vznik penále vyvolalo.
12. Důvodnou žalovaný neshledal ani námitku týkající se absence zneužití práva jako skutkové podstaty, pro které dle pokynu GFŘ-D-47 nelze penále prominout. Uvedený pokyn dle žalovaného nemůže vyčerpávajícím způsobem uvést veškeré situace vedoucí k prominutí penále. Pokynem (čl. IV pokynu D-47) uvedených 14 situací, které budou vždy bránit prominutí penále v daném rozsahu, bezesporu zakládá jednotnou správní praxi, nejedná se však o výčet taxativní. Pokud ovšem budou detekována jiná porušení daňového subjektu, která pokynem D-47 upravena nejsou, bude na správci daně, aby svá zjištění řádným a jedinečným způsobem vyhodnotil. Nejvyšší správní soud v tomto směru navíc setrvale judikuje, že daňové orgány jsou k takové správní úvaze oprávněny. K tomu žalovaný krom shora uváděného rozhodnutí rozšířeného senátu zmínil na něj navazující rozhodnutí kasačního soudu č.j. 1 Afs 236/2019-93, kde bylo zdrojové jednání daňového subjektu v podobě účasti na daňovém podvodu zohledněno, přičemž ani tato situace není výslovně aprobována pokynem D-47. Vždy je tak třeba zohlednit konkrétní skutečnosti a okolnosti daňového selhání, jež vznik povinnosti penále vyvolalo.
13. Žalovaný dále označil za záhadné tvrzení žalobkyně, dle něhož její žádost měla být žalovaným rozhodnutím zamítnuta podle § 259c odst. 2 daňového řádu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí naopak deklaroval splnění podmínek prominutí penále založených § 259c odst. 2 daňového řádu. Žalovaný taktéž dle § 259a odst. 2 daňového řádu osvědčil poskytování součinnosti žalobkyní, avšak v souladu s výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu dále přihlédl též k povaze zdrojového jednání žalobkyně. Nesprávná je taktéž argumentace žalobkyně, dle níž by žalovaný postupem dle § 259a odst. 2 daňového řádu musel penále alespoň částečně prominout. Tento závěr je v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 236/2019-86.
14. K námitce porušení právní jistoty a legitimního očekávání žalobkyně s ohledem na postup žalovaného v rozhodnutí ze dne 22. 7. 2020, č.j. 1716424/20/2201-51521-302819, jímž penále vzniklé v souvislosti s doměření daně v případě korunových dluhopisů

prominul, žalovaný uvedl, že toto rozhodnutí bylo vydáno před rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2021, č.j. Afs 236/2019-83. Právě tímto rozhodnutím došlo ke sjednocení postupu daňových orgánů, které v případě stanovení penále na základě tohoto rozhodnutí mají možnost zohlednit zdrojové jednání daňového subjektu. Žalobou poukazovaným rozhodnutím tak rozhodně nebyla založena správní praxe. V závěrečné části vyjádření žalovaný zopakoval, z jakých důvodů bylo v případě žalobkyně konstatováno zneužití práva, a vyjádřil se též ke skutkové obdobnosti dané věci se situací, která nastala ve spol. KOH-I-NOOR HARDTMUTH a.s. (rozhodnutí krajského soudu č.j. 63 Af 6/2020-57).

15. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

16. 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.

17. Žaloba není důvodná.

18. Krajský soud v první řadě uvádí, že zdejší soud rozhodnutím ze dne 10. 5. 2022, č.j. 57 Af 13/2021-55 zamítl žalobu žalobkyně směřující proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2021, č.j. 20767/21/5200-11431-706481, jímž byly potvrzeny dodatečné platební výměry správce daně, kterými byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2016 a 2017 (vyšší o celkovou částku 151 810 Kč) a podle § 251 odst. 3 daňového řádu byla žalobkyni uložena povinnost k úhradě penále (celkem ve výši 30 362 Kč).

19. Předmětem sporu v projednávané věci je otázka, zda v případě žalobkyně byly splněny zákonné podmínky pro prominutí penále, které jí bylo správcem daně uloženo na základě § 251 odst. 3 daňového řádu, a to v souvislosti se zjištěným zneužitím práva, na základě kterého byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob. Stěžejní žalobní argumentace přitom spočívá v tom, že žalovaný při posouzení splnění podmínek prominutí penále neměl zohledňovat zdrojové jednání žalobkyně, tedy zjištěné zneužití práva, ostatní zákonné podmínky prominutí penále byly splněny. Pokud žalovaný automaticky uložené penále neprominul z důvodu zohlednění zdrojového jednání žalobkyně, pak postupoval nesprávně, neboť zneužití práva nepředstavuje situaci, pro kterou by bylo prominutí penále pokynem GFŘ-D-47 zcela zapovězeno. Žalovaný se řádně nevypořádal s tím, zda žalobkyni nemohlo být penále na základě pokynu GFŘ-D-47 prominuto alespoň částečně. Žalovaný žádost žalobkyně nesprávně zamítl na základě § 259c odst. 2 daňového řádu, měl postupovat dle § 259a odst. 2 tohoto zákona. 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. Skutečnost, že pokyn GFŘ nemožnost prominutí penále výslovně neuvádí v případě zneužití práva, neznamená, že toto jednání při posuzování žádosti daňového subjektu zohlednit nelze, pokyn neobsahuje taxativní výčet situací, u nichž penále prominout nelze. Zohlednění zdrojového jednání žalobkyně při posuzování splnění podmínek prominutí daně

přítom bylo aprobováno judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalovaný nezamítl žádost žalobkyně dle § 259c odst. 2 daňového řádu, jak nesprávně uvádí žalobkyně, nýbrž podle § 259a odst. 2 tohoto zákona.

20. 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) Správce daně má možnost uložené penále prominout na základě žádosti daňového subjektu a za splnění podmínek § 259a odst. 1 a 3 daňového řádu, § 259a odst. 2 daňového řádu a § 259c odst. 2 daňového řádu.
21. Jak vyplývá z žalobou napadených rozhodnutí, žalobkyně splnila formální požadavky § 259a odst. 1 a 3 daňového řádu, když dodatečně stanovenou daň uhradila 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 žalobkyni povinnost k úhradě penále vznikla. Žalovaný pak v napadených rozhodnutích výslovně uvedl, že splněna byla taktéž podmínka založená § 259c odst. 2 daňového řádu spočívající v daňové a účetní bezúhonnosti žalobkyně, resp. členů jejích statutárních orgánů (viz body 15 napadených rozhodnutí). Není tudíž pravdou, že by žádost žalobkyně byla správcem daně zamítnuta pro nesplnění podmínek § 259c odst. 2 daňového řádu, jak uvádí žaloba.
22. Správce daně pak pozitivně vyhodnotil i rozsah součinnosti žalobkyně v řízení vedoucím k doměření daně (§ 259a odst. 2 daňového řádu), když uvedl, že žalobkyně poskytovala správci daně součinnost ve standardní úrovni.
23. 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** (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2021 č.j. 1 Afs 236/2019 – 83). Správce daně tak má na základě správního uvážení možnost prominout penále zcela, částečně či jej neprominout. (důraz doplněn)
24. 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 přihlídnout 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)

25. 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.
26. Správce daně v projednávané věci na základě citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017 zohlednil při posuzování žádosti žalobkyně o prominutí penále její zdrojové jednání, které vedlo k doměření daně z příjmů právnických osob. Uvedl, že v případě žalobkyně bylo jednání zneužívající právo shledáno v emisi 3 333 000 kusů dluhopisů v nominální hodnotě 1 Kč, které žalobkyně dne 18. 12. 2012 vydala a téhož dne byly dluhopisy na základě smlouvy převedeny upisovatelům – P. N. a D. N., kteří jsou současně společníky žalobkyně (emitenta). Téhož dne byla mezi upisovateli a emitentem uzavřena dohoda o vzájemném započtení pohledávek a závazků. V jediný den tak došlo k emisi korunových dluhopisů, jejich prodeji dvěma společníkům žalobkyně a k zápočtu pohledávek mezi dvěma s žalobkyní spojenými osobami a žalobkyní. Žalobkyní emitované korunové dluhopisy tak zcela nahradily pohledávku společníků žalobkyně vůči žalobkyni. Žalobkyně emisí korunových dluhopisů nezískala žádné zdroje financování své činnosti, ale naopak se vystavila úrokovému nákladu ve výši 399 960 Kč ročně. Naproti tomu P. N. a D. N. získali nedaněné úrokové příjmy z částky 1 666 500 Kč každý (celkem 3 333 000 samostatných základů daně ve výši 0 Kč). Popsané jednání správce daně vyhodnotil jako právo zneužívající, neboť žalobkyně bez jakéhokoli doloženého racionálního ekonomického důvodu nelogicky emitovala 3 333 000 kusů dluhopisů, čímž uměle navodila právní stav, ve kterém předmětem zdanění byly úroky plynoucí z 3 333 000 kusů dluhopisů. Vzniklo tak 3 333 000 samostatných základů daně ve výši 0 Kč (§ 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Tímto způsobem žalobkyně formálně zabránila zdanění úrokových příjmů upisovatelů. Současně žalobkyně v roce 2016 a 2017 zahrnula do daňově uznatelných nákladů úroky z předmětných dluhopisů. 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.
27. Správce daně v napadených rozhodnutích řádně popsal veškeré skutečnosti, které ho k závěru o neprominutí penále vedly, přičemž zdůraznil, že naprosto stěžejním důvodem tohoto neprominutí je právě jednání žalobkyně zneužívající právo, které k uložení penále vedlo. Pokud správce daně dospěl k závěru, že takové jednání nemůže (ani částečně) požívat výjimečné dobrodiní státu, kterým se stát vzdává svého zákonného nároku plynoucího z § 251 daňového řádu, pak takovou úvahu nelze označit za ústavně nekonformní či svévolnou.
28. Žalobkyní poukazované rozhodnutí správce daně ze dne 22. 7. 2020, č.j. 1716424/20/2201-51521-302819, v němž penále v případě zjištěného zneužití práva prominuto bylo, bylo vydáno před vydáním výše citovaného klíčového rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, které zakládá oprávnění správce daně

při posuzování žádosti daňového subjektu o prominutí penále zohlednit zdrojové jednání vedoucí k doměření daně. Z tohoto důvodu nelze takové rozhodnutí označit za dlouhodobou praxi žalovaného zakládající legitimní očekávání žalobkyně, která je navíc s obsahem rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017 prokazatelně seznámena, jak plyne z žaloby.

29. Správce daně tak na základě správního uvážení má možnost vyhodnotit závažnost zdrojového jednání daňového subjektu a na základě tohoto posouzení může rozhodnout o tom, zda penále prominout 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 žalobkyně. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že jednání žalobkyně (konkrétně specifikované pod bodem 26 tohoto rozhodnutí) je v zásadním rozporu se smyslem zákona o daních z příjmů (shodně zdejší soud v rozhodnutí ze dne 10. 5. 2022, č.j. 57 Af 13/2021-55). 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 žalobkyně 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.
30. Pokud se žalobkyně dovolává znění Metodického pokynu Generálního finančního ředitelství GFR-D-47, které konkrétně neoznačuje zneužití práva jako situaci, u níž nelze prominout penále, pak je třeba v první řadě konstatovat, že tento metodický pokyn nijak nevylučuje v rámci správního uvážení zohlednit zdrojové jednání daňového subjektu, které k uložení penále vedlo, byť postup v rámci této správní úvahy nijak neupravuje.
31. 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.
32. 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 nevylučuje 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 – např. vědomé podvody na DPH – rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 236/2019-83) 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 dostal. 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 žalobkyně. Krajský soud se se způsobem, jakým správce daně přistoupil k hodnocení závažnosti jednání žalobkyně vedoucího k uložení penále, ztotožňuje a považuje jej za správný, nevybočující s mezí správního uvážení a toto správní uvážení nezneužívající.

33. Pokud jde o žalobní argumentaci obsaženou pod bodem V. žaloby, ta se váže pouze k otázce důvodnosti doměření daně z příjmů právnických osob v případě správcem daně zjištěného zneužití práva žalobkyní, která není předmětem tohoto řízení. Z tohoto důvodu se krajský soud těmito závěrečnými úvahami žalobkyně nezabýval.

V. Závěr a náklady řízení

34. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla 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). 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.

České Budějovice 10. května 2022

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu