



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka, ve věci

žalobkyně: **KOH-I-NOOR HARDTMUTH a.s.**  
DIČ CZ26055996  
sídlem F. A. Gerstnera 21/3, České Budějovice  
zastoupené 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 rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 12. 2022, č.j. 2232462/22/2201-51521-301229, č.j. 2232490/22/2201-51521-301229 a č.j. 2232503/22/2201-51521-301229,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K..

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

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 2. 2. 2023 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2022, č.j. 2232462/22/2201-51521-301229, č.j. 2232490/22/2201-51521-301229 a č.j. 2232503/22/2201-51521-301229 (dále jen „napadená rozhodnutí“). Těmito rozhodnutími byly zamítnuty žádosti žalobkyně o prominutí penále stanoveného dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 7. 2022, č.j. 1628335/22/2201-51521-301229, č.j. 1628372/22/2201-51521-301229 a č.j. 1628274/22/2201-51521-301229. Uvedenými dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni za zdaňovací období let 2018 až 2020 doměřena daň z příjmů právnických osob v celkové výši 6 840 000 Kč (2 280 000 Kč každým platebním výměrem), současně správce daně uvedenými platebními výměry stanovil žalobkyni dle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) penále v celkové částce 1 368 000 Kč (456 000 Kč každým platebním výměrem).
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 žalobkyně 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 žalobkyní 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 žalobkyní 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, v němž 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 žalobkyně, mateřskou společností žalobkyně a třemi vedoucími představiteli koncernu, rozhodovaly, považuje za uměle vytvořenou situaci, jejímž jediným účelem bylo vylákání daňové výhody.

6. Krajský soud se v uvedeném rozhodnutí vyjádřil taktéž k dílčí námitce žalobkyně týkající se (ne)možnosti uložit za shora popsané jednání žalobkyně, 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. Závěry krajského soudu následně potvrdil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 31. 5. 2022, č.j. 4 Afs 376/2021-60, jímž zamítl kasační stížnost žalobkyně. K námitce týkající se nesprávnosti vyměření penále kasační soud pod bodem 40 odůvodnění rozsudku uvedl: *„Stěžovatel dále na základě bodu 93 rozsudku SDEU ve věci Halifax v anglické verzi dovozuje, že v případě zjištění zneužití práva nemůže být vzhledem k jeho specifické povaze dán jasný a jednoznačný právní základ pro případnou sankci. K tomuto Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že v uvedeném bodu SDEU uvádí, že „zjištění existence zneužití nemusí vést k sankci, pro niž by byl nezbytný jasný a jednoznačný právní základ, ale k povinnosti vrácení získané částky jako prostému důsledku uvedeného zjištění...“ Z toho podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že k uložení sankce v případě zneužití práva je podle SDEU třeba nezbytný jasný a jednoznačný právní základ, bez něhož sankce za zneužívající jednání nesmí být uložena. Stejný obsah by mělo i stěžovatelem korigované (s ohledem na jiné jazykové verze) znění, kdy správněji by namísto „nemusí“ mělo být „nesmí“. V případě existence takového právního základu tedy dle SDEU lze uložit sankci. Pokud by dle SDEU uložení sankce v případě zjištění zneužití práva přípustné vůbec nebylo, jak tvrdí stěžovatel, pak uvedená část rozhodnutí SDEU ani nezmiňovala podmínky, za nichž lze sankci uložit. Stěžovatel se tedy mýlí, když má za to, že podle rozsudku SDEU ve věci Halifax nelze v případě zneužití práva uložit sankci. Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu, že z bodu 93 rozhodnutí SDEU ve věci Halifax vyplývá, že zjištěné zneužití práva nemůže vést samo o sobě k sankci, pokud tuto možnost nenabízí (vnitrostátní) právní úprava, ale může k ní vést v případě, kdy příslušná jednoznačná právní úprava uložení sankce umožňuje. Daňový řád stanoví povinnost k odvodu penále v případě doměření daně v § 251 daňového řádu, a správce daně tudíž nepochybil, když stěžovateli za nesprávně tvrzenou daň uložil penále ve výši stanovené v § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu.“*
8. V nyní projednávané věci byly žádosti žalobkyně ze dne 3. 11. 2022, o prominutí penále, žalobou napadenými rozhodnutími zamítnuty. 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 vedeného ve věci žalobkyně vyplývá, že ve lhůtě tří let předcházejících rozhodnutí správce daně nebylo shledáno žádné porušení daňových či účetních předpisů na straně žalobkyně či členů jejího statutárního orgánu. Správce daně taktéž osvědčil součinnost ze strany žalobkyně. 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 žalobkyně v rámci nalézacího řízení vyhodnocené jako zneužití práva brání prominutí penále v jakémkoli rozsahu.

## II. Procesní postoj žalobkyně

9. V projednávané věci žalobkyně brojí proti rozhodnutí žalovaného, který zamítl její žádost o prominutí penále stanoveného dodatečnými platebními výměry coby sankci na základě § 251 daňového řádu. Žalovaný dle názoru žalobkyně zcela vybočil z mezí správního uvážení.
10. Dle názoru žalobkyně nemělo ke stanovení penále vůbec dojít. Ze zvláštní povahy institutu zákazu zneužití práva dle žalobkyně vyplývá, že jeho aplikace nesmí vést k uložení sankce nad rámec dosažené výhody (nelze tedy aplikovat daňové penále). Z judikatury Soudního dvora se dle žalobkyně 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 žalobkyně 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. Dle žalobkyně se nejedná o právní základ sankce v případě zneužití práva, nýbrž *jasným a jednoznačným právním základem* se rozumí logické zdůvodnění, proč sankci v tomto případě skutečně vůbec uložit nelze. V situaci zneužití práva totiž nemůže být jasný a jednoznačný právní základ (jasné a jednoznačné porušení právní normy) z definice nikdy dán, neboť jde o situace, kdy je daňovému subjektu za výjimečných okolností odňata neoprávněně získaná výhoda. Výklad krajského soudu učiněný ve shora zmiňovaném rozhodnutí č.j. 63 Af 4/2020 – 57 je dle žaloby v kontextu rozhodnutí Soudního dvora ve věci Halifax nesmyslný.
11. Žalovaný pak dle žalobkyně postupoval nesprávně i v případě, kdy žalobkyni k její žádosti penále neprominul, přestože sám konstatoval, že se žalobkyně nedopustila jednání, které by bylo zákonem explicitně zapovězeno. Neprominutím penále je vůči žalobkyni vědomě uplatňován přísnější postup než v případech, kdy je penále stanoveno v důsledku chybového či dokonce úmyslného jednání spojeného s explicitním porušením práva.
12. Žalovaný taktéž při posouzení důvodnosti žádosti žalobkyně o prominutí penále nesprávně zohlednil zdrojové jednání žalobkyně, ačkoli je toto kritérium pokynem Generálního finančního ředitelství GFŘ-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.
13. V souvislosti s otázkou zohlednění jejího zdrojového jednání žalobkyně uvedla, že vzhledem k tomu, že dobrovolně uhradila částku odpovídající dani, jež by byla

doměřena z důvodu neuznatelnosti uplatněných úrokových nákladů, nelze její zdrojové jednání hodnotit jako snahu vylákat ze státního rozpočtu daňovou výhodu a takové jednání stavět naroveň podvodu na DPH.

### III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný nepovažuje žalobní námitky za důvodné. V prvé řadě žalovaný poukázal na rozpor mezi obsahem žádosti žalobkyně o prominutí penále, kde žalobkyně pouze požádala 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 žalobkyně.
15. K odkazu žalobkyně na rozhodnutí ve věci Halifax žalovaný uvedl, že citace užitá žalobkyní v žalobě byla hrubě vytržena z kontextu a závěry z ní žalobkyní 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.
16. 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.
17. 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 pomínout lze a kdy nikoli. Faktickou prioritu vnitřního aktu metodického řízení správce daně před recentní judikaturou Nejvyššího správního soudu dovodit nelze a taková úvaha žalobkyně je proto 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.

18. Žalobkyní namítaná součinnost v podobě dobrovolné úhrady daně nemá s její povinností k úhradě penále dle § 251 daňového řádu žádnou souvislost, správce daně v této souvislosti upozornil na nutnost odlišovat institut penále dle § 251 daňového řádu a úrok dle § 252 a násl. téhož zákona. K tvrzené součinnosti žalobkyně správce daně dále uvedl, že doměřená daň byla uspokojena z přeplatku ve výši 11 607 507 Kč evidovaném na osobním daňovém účtu žalobkyně (vedeném k dani z příjmů právnických osob), o jehož vrácení žalobkyně nepožádala. Žalobkyně navíc zcela opomíjí výzvy správce daně ze dne 17. 9. 2021 k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období let 2018 až 2020, na základě kterých žalobkyně byla seznámena s postojem správce daně stran úrokových nákladů plynoucích z korunových dluhopisů, tyto výzvy však byly žalobkyní oslyšeny (dodatečná daňová přiznání odmítla podat s tím, že pro jejich podání není důvod), dodatečná daňová přiznání podána z její strany nebyla a ke vzniku povinnosti žalobkyně k úhradě penále tudíž došlo. Pokud by žalobkyně skutečně jednala v dobré víře, musela by platbu doprovodit souladným postupem v rámci nalézacího řízení, což však neučinila.

#### IV. Právní hodnocení krajského soudu

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 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.
20. Žaloba není důvodná.
21. Předmětem sporu je otázka, zda v případě žalobkyně byly splněny zákonné podmínky pro prominutí penále, které jí bylo správcem daně uloženo na základě § 251 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 žalobkyni 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 žalobkyně, 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 žalobkyně při posuzování splnění podmínek prominutí daně přitom bylo aprobováno judikaturou Nejvyššího správního soudu.
22. Krajský soud shodně jako ve svém rozhodnutí ze dne 12. 10. 2021, č.j. 63 Af 4/2020 – 57, jímž zamítl žalobu žalobkyně směřující proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, kterým byly potvrzeny platební výměry správce daně, kterými byla žalobkyni 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.

23. Uvedený závěr krajského soudu aproboval Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozhodnutí ze dne 31. 5. 2022, č.j. 4 Afs 376/2021-60, kterým zamítl kasační stížnost žalobkyně proti výše zmíněnému rozsudku krajského soudu (blíže viz bod 7 tohoto rozsudku).
24. Stejný závěr pak krajský soud zaujal též ve skutkově totožné věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 63 Af 8/2021, týkající se penále doměřeného v souvislosti s dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Krajský soud rozsudkem ze dne 23. 2. 2022, č.j. 63 Af 8/2021 – 44 zamítl žalobu žalobkyně směřující proti rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta žádost žalobkyně o prominutí penále. O kasační stížnosti žalobkyně směřující proti tomuto rozhodnutí krajského soudu nebylo Nejvyšším správním soudem dosud rozhodnuto (věc je u Nejvyššího správního soudu vedena pod sp. zn. 4 Afs 95/2022).
25. 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 tomto případě 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)
26. Dle názoru žalobkyně nelze penále v případech zjištěného zneužití práva vůbec uložit. Žalobkyně na podporu uvedeného tvrzení přitom odkazuje na rozhodnutí Soudního dvora ve věci Halifax plc (C-255/02).
27. Krajský soud se s uvedeným názorem žalobkyně plynoucím z jejího 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 – důraz doplněn)
28. S uvedenými závěry o nutnosti jednoznačného právního základu pro uložení sankce koresponduje i tvrzení Soudního dvora učiněná 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.
29. 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).

30. 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. Soudním dvorem opakovaně zmiňovaná jasná a jednoznačná právní úprava se tak váže k možnosti uložení sankce, jak ostatně potvrdil též Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozhodnutí ze dne 31. 5. 2022, č.j. 4 Afs 376/2021-60: „Zjištěné zneužití práva nemůže vést samo o sobě k sankci, pokud tuto možnost nenabízí (vnitrostátní) právní úprava, ale může k ní vést v případě, kdy příslušná jednoznačná právní úprava uložení sankce umožňuje“. Ta je v případě českého právního řádu zastoupena § 251 daňového řádu, který vznik penále pojí s porušením povinností souvisejících s neprávne 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.
31. 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.
32. Způsob posouzení takové žádosti správcem daně upravuje § 259c daňového řádu, který 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.
33. Mezi stranami není sporu o tom, že žalobkyně splnila podmínky § 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.
34. Splněna byla taktéž podmínka založená § 259c odst. 2 daňového řádu spočívající v daňové a účetní bezúhonnosti žalobkyně, resp. členů jejího statutárních orgánů.
35. Správce daně pak pozitivně vyhodnotil i rozsah součinnosti žalobkyně v řízení vedoucím k doměření daně, když uvedl, že žalobkyně poskytovala správci daně součinnost ve standardní úrovni.
36. 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.

37. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 2. 8. 2017, č.j. 2 Afs 62/2017 – 37 (č. 3636/2017 Sb. NSS) 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)
38. 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 (č. 906/2006 Sb. NSS), dle kterých *absolutní či neomezené správní uvážení v moderním právním státě neexistuje. Každé správní uvážení má své meze, vyplývající v prvé 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.
39. Správce daně v projednávané věci dospěl k závěru, že jednání žalobkyně, která bez reálného ekonomického významu emitovala 200 milionů kusů dluhopisů, aby tak uměle navodila 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 žalobkyně. 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.
40. 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 žalobkyně, 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 žalobkyně neuvedla 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.
41. Neprominutím penále není vůči žalobkyni 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 žalobkyně. 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 žalobkyně. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že jednání žalobkyně (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 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 žalobkyni uloženo.

42. Žalobou uváděnou dobrovolnou úhradu částky odpovídající výši daně (bod 42 a 43 žaloby) nelze hodnotit způsobem žalobkyní požadovaným. Žalobkyně se snaží navodit dojem, že k umělé redukci daně z příjmů právnických osob v jejím případě nedošlo, neboť žalobkyně dle svého tvrzení byla přesvědčena o správnosti svého postupu na základě nepřehledné legislativní situace v oblasti emise korunových dluhopisů. Žalobkyně však zcela opomíjí, že byla dne 17. 9. 2021 správcem daně vyzvána k podání dodatečných daňových příznání (§ 141 daňového řádu), a to právě na podkladu správcem daně učiněných závěrů stran účelovosti emise korunových dluhopisů. Žalobkyně však této možnosti, na základě které by osvědčila své výše uvedené tvrzení a na základě které by jí současně odpadla povinnost k úhradě penále, nevyužila. Následná úhrada daně z příjmů převodem přeplatku na osobním daňovém účtu žalobkyně je tak pouze zákonem předvídaným postupem správce daně (srov. § 154 daňového řádu), nikoli důkazem toho, že žalobkyně neměla v úmyslu vylákat daňovou výhodou. Zdrojové jednání žalobkyně 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.
43. Pokud se žalobkyně dovolává vybočení z ustálené správní praxe založené Metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství GFR-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.
44. 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, č. 3636/2017 Sb. NSS či ze dne 26. 1. 2021, č.j. 1 Afs 236/2019 – 83, č. 4141/2021 Sb. NSS) 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 přihlédnout 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.

45. 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 žalobkyně) 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 žalobkyně. Je přitom zcela bez významu, zda k hodnocení případu žalobkyně došlo na základě informací získaných správcem daně na základě daňové kontroly či součinností žalobkyně na základě výzvy k odstranění pochybností. 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.

#### V. Závěr a náklady řízení

46. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
47. 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.

České Budějovice 12. dubna 2023

JUDr. Tereza Kučerová v. r.  
předsedkyně senátu