



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Petry Weissové a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **KOH-I-NOOR HARDTMUTH a.s.**, se sídlem F. A. Gerstnera 21/3, České Budějovice, zastoupena Mgr. Ing. Radkem Matušítkem, advokátem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2021, č. j. 1863479/21/2201-51521-301229, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 2. 2022, č. j. 63 Af 8/2021-44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 10. 2021, č. j. 1863479/21/2201-51521-301229, zamítl žádost žalobkyně o prominutí penále stanoveného dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 5. 2020, č. j. 1297046/20/2201-51521-301229, (dále jen „platební výměr“). Tímto platebním výměrem žalovaný doměřil žalobkyni za zdaňovací období roku 2016 daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 2.280.000 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) stanovil žalobkyni penále v částce 456.000 Kč. Důvodem doměření daně bylo zneužití práva vedoucí ke snížení daňové povinnosti žalobkyně, která bez reálného ekonomického významu emitovala 200 milionů kusů korunových dluhopisů, aby uměle navodila situaci, kdy jsou v každém roce předmětem zdanění úroky z těchto dluhopisů. Zamítnutí žádosti o prominutí penále žalovaný odůvodnil tím, že povaha, intenzita a další okolnosti jednání žalobkyně spočívajícího ve zneužití práva, které vedlo k vyměření daně a stanovení penále, (dále též „zdrojové jednání“) jsou natolik závažné, že prominutí penále brání.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud nesouhlasil s názorem žalobkyně, že v případech zjištěného zneužití práva nelze penále uložit. Vysvětlil, že podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax*, jsou členské státy oprávněny stanovit podmínky, za nichž mohou daňové orgány vymáhat DPH *a posteriori*. Nesmí přitom překročit meze vyplývající z práva Evropské unie a jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů – správného výběru daně a předcházení daňovým únikům. V případě zneužití práva může být uložena sankce pouze tehdy, pokud je pro její uložení dán jednoznačný právní základ (odstavec 93 rozsudku *Halifax*). Možnost uložení penále podle krajského soudu vyplývá i z rozsudku SDEU ve věci *Emsland-Stärke* (C-94/05). Krajský soud uzavřel, že podle SDEU lze v případě zneužití práva uložit penále, pokud to umožňuje jednoznačná vnitrostátní právní úprava. V českém právním řádu jde o § 251 daňového řádu, který vznik penále pojí s porušením povinností souvisejících s nesprávně tvrzenou a odvedenou daní. Krajský soud ve shodě s žalovaným doplnil, že nelze nalézt žádný legitimní důvod, pro který by zneužití práva mělo být osvobozeno od povinnosti uhradit penále – sankci za úmyslné jednání, vedené toliko snahou vylákat daňovou výhodu. Zákon v těchto případech žádnou úlevu nepřináší a nalézt ji nelze ani v judikatuře tuzemské či SDEU.

[4] Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37, uvedl, že v rámci správního uvážení podle § 259a odst. 2 daňového řádu může správce daně přihlídnout k povaze porušení daňových nebo účetních předpisů, které je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, a s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení neprominout penále i přesto, že z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu by toto porušení bylo irrelevantní. K limitům soudního přezkumu správního uvážení poukázal krajský soud na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „rozšířený senát“) ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002-42. Žalovaný podle krajského soudu řádně popsal veškeré skutečnosti, které ho k závěru o neprominutí penále vedly, přičemž zdůraznil, že stěžejním důvodem bylo zdrojové jednání žalobkyně (zneužití práva vedoucí ke snížení daňové povinnosti žalobkyně, která bez reálného ekonomického významu emitovala 200 milionů kusů korunových dluhopisů, aby uměle navodila situaci, kdy jsou v každém roce předmětem zdanění úroky z těchto dluhopisů). Závěr, že takové jednání nemůže požívat výjimečné dobrodiní státu, kterým se stát vzdává svého nároku plynoucího z § 251 daňového řádu, podle krajského soudu není ústavně nekonformní. Krajský soud dodal, že ani žalobkyně neuvedla žádný případ zneužití práva, u něhož daňové orgány běžně penále nestanovují.

[5] Podle krajského soudu není vůči žalobkyni neprominutím penále uplatňován přísnější postup než v případech, kdy je penále stanoveno v důsledku „chybového“ či úmyslného jednání spojeného s explicitním porušením práva. Daňové orgány mají možnost vyhodnotit závažnost zdrojového jednání daňového subjektu a na základě tohoto rozhodnout, zda penále prominou, či nikoli. Správní uvážení se pak váže na konkrétní okolnosti případu. Krajský soud zdůraznil, že zdrojové jednání žalobkyně je v zásadním rozporu se smyslem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Šlo o jednání obcházející právo, jemuž nelze poskytnout soudní ochranu, a to ani ve vztahu k penále, které bylo v souvislosti s doměřenou daní uloženo. Žalobkyně se podle

pokračování

krajského soudu snaží navodit dojem, že k „umělé redukci“ daně z příjmů právnických osob nedošlo, neboť byla přesvědčena o správnosti svého postupu na základě nepřehledné legislativní situace v oblasti korunových dluhopisů. Krajský soud připomněl, že žalobkyně navzdory výzvě žalovaného ze dne 9. 4. 2019 nevyužila možnosti podat dodatečné daňové přiznání, kterým by osvědčila své tvrzení a na jehož základě by jí odpadla povinnost uhradit penále. Úhrada daně z příjmů ke dni 7. 12. 2018 tak podle krajského soudu byla pouze snahou o snížení úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu, nikoli důkazem toho, že žalobkyně neměla v úmyslu vylákat daňovou výhodu.

[6] Krajský soud konstatoval, že metodický pokyn Generálního finančního ředitelství D-47 (dále jen „pokyn D-47“) usměrňuje postup daňových orgánů v rámci správního uvážení, aniž by vylučoval judikaturou Nejvyššího správního soudu dovozenou možnost zohlednit zdrojové jednání daňového subjektu (nikoli jen vědomé podvody na DPH, jak tvrdí žalobkyně). Tato judikatura má podle krajského soudu aplikační přednost před metodickými pokyny. Rozhodnutí žalovaného zohledňující zdrojové jednání žalobkyně proto nelze označit za nezákonné, přestože pokyn D-47 takové kritérium nezmiňuje. Krajský soud uzavřel, že způsob, jak žalovaný hodnotil závažnost jednání žalobkyně vedoucího k uložení penále, je správný, nezneužívá správní uvážení a nevybočuje z jeho mezí.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky stěžovatelky

[7] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“).

[8] **Stěžovatelka** namítá, že krajský soud pochybil při hodnocení konceptu zneužití práva, jestliže potvrdil postup žalovaného považující zneužití práva za „závažnější formu nelegální redukce daně“. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008-74, nebo rozsudek ze dne 4. 5. 2011, č. j. 7 Afs 4/2011-72) a SDEU (rozsudek *Halifax*) přitom podle stěžovatelky plyne, že koncept zneužití práva je výjimečným zásahem do právní jistoty poplatníka, který je oprávněn se spolehnout na prosté znění zákona. Institut zneužití práva je nástrojem *ultima ratio*, který má být uplatňován pouze v nezbytném rozsahu a v daňové praxi by se s ním mělo zacházet „jako se šafránem“. K tomu stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015-46. Zatímco zmíněné soudy vnímají zneužití práva jako situaci, kdy má být s ohledem na princip právní jistoty vůči poplatníkovi postupováno co nejmírněji, krajský soud podle stěžovatelky aproboval přístup, kdy je na základě údajného zneužití práva vůči ní postupováno naopak přísněji.

[9] K výkladu odstavce 93 rozsudku *Halifax* stěžovatelka uvádí, že požadavek jednoznačného právního základu pro uložení sankce je v právním státě samozřejmý a není nutné jej dovozovat z judikatury SDEU. Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně spojuje požadavek právní jistoty pouze s normou, která stanoví samotné uložení sankce, a bez náležitého odůvodnění jej naopak odmítá vztáhnout i na normu, jejíž porušení má být sankcionováno. Širšímu uplatnění principu právní jistoty odpovídá, že opatření přijatá na základě zákazu zneužití práva nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů právní úpravy. Stěžovatelka uzavírá, že na základě zneužití práva nesmí být uložena sankce právě s

ohledem na absenci porušení jasného a jednoznačného legislativního základu. Stěžovatelka dále upozorňuje na to, že krajský soud na podporu svého výkladu uvedl nepřiléhavý rozsudek SDEU ve věci *Emsland-Stärke* (C-94/05), v němž nešlo o sankci na základě zneužití práva. Argument krajského soudu je proto nesprávný.

[10] Krajský soud podle stěžovatelky ignoruje princip právní jistoty, který patří k základním předpokladům právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky). Vzhledem k tomu, že v případě zneužití práva postupuje poplatník v souladu se zněním daňových předpisů, a přesto správce daně dospěje k závěru, že poskytnutí daňové výhody by bylo v rozporu s cílem a účelem zákona, je podle stěžovatelky při aplikaci zákazu zneužití práva třeba postupovat nanejvýš restriktivně. Stěžovatelka zdůrazňuje, že z tohoto důvodu je správce daně oprávněn požadovat vrácení neoprávněně získané výhody, nikoli však jednání poplatníka sankcionovat. Uzavírá, že stanovit daňové penále z daně doměřené na základě zákazu zneužití práva není v právním státě možné. Tím spíše je podle stěžovatelky nezákonný postup, v jehož rámci je tvrzené zneužití práva posouzeno jako jednání natolik závažné, že stanovené penále není možné ani zčásti prominout.

[11] Neprominutím penále žalovaný podle stěžovatelky vůči ní uplatnil vědomě přísnější postup než v případech, kdy je penále stanoveno v důsledku „chybového“ či úmyslného jednání spojeného s porušením explicitního znění zákona. Takové správní uvážení postrádá jakékoli rozumné opodstatnění. Stěžovatelka trvá na tom, že žalovaný jí v rozporu s principem právní jistoty nejprve uložil sankci při zjištěném zneužití práva a následně své pochybení ani částečně neodstranil formou prominutí penále, čímž překročil meze správního uvážení. V této souvislosti stěžovatelka zmiňuje, že potenciálně doměřenou daň dobrovolně uhradila dříve, než ji žalovaný seznámil se svými pochybnostmi ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2016. To podle stěžovatelky vyvrací závěr žalovaného, že jediným cílem jejího jednání byla snaha o umělé snížení daně z příjmů právnických osob. V důsledku úhrady nedošlo k redukci veřejného rozpočtu a skutečnost, že stěžovatelka – přesvědčena o správnosti svého názoru – využívala opravné prostředky a že zákonným důsledkem úhrady je zastavení běhu úroku z prodlení, na tom nic nemění. Závěr krajského soudu, který se s hodnocením žalovaného ztotožnil, je podle stěžovatelky nezákonný.

[12] Stěžovatelka trvá na tom, že žalovaný vybočil z mezí správního uvážení, pokud se při posuzování žádosti odchýlil od pro něj závazného pokynu D-47. Zdůrazňuje, že Generální finanční ředitelství při tvorbě tohoto pokynu nevyužilo možnosti plynoucí z usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, a do jinak detailně popsání algoritmu promíjení penále nezahrnulo prvek zohlednění zdrojového jednání. K významu pokynů řady „D“ stěžovatelka cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 343/2019-49, a dodává, že pokyn D-47 není v rozporu se zákonem ani závaznou judikaturou, pouze vymezuje hranice správního uvážení úžeji, než umožnil Nejvyšší správní soud. Stěžovatelka konstatuje, že při podání žádosti postupovala podle platného pokynu a legitimně očekávala, že žalovaný bude při posuzování žádosti postupovat v souladu s ním, což se nestalo. Krajský soud podle stěžovatelky i v tomto ohledu nesprávně vyhodnotil otázku vybočení z mezí správního uvážení.

[13] **Žalovaný** ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Uvádí, že účinky principu právní jistoty nelze připsat jednání právo zneužívajícímu. Popisuje jednání stěžovatelky, jež vyvolalo vznik povinnosti uhradit penále, a podotýká, že bylo-li po právu kvalifikováno jako zneužití práva, je stěžovatelčina premisa,

pokračování

že postupovala vždy v souladu se zněním daňových zákonů, lichá. Účelové „čtení“ zákona o daních z příjmů a na ně navazující komplikovaný postup podle žalovaného nesvědčí o dobré víře stěžovatelky. Žalovaný připomíná, že prominutí penále je výjimečným dobrodiním, na jehož poskytnutí neexistuje právní nárok. Vynucuje-li si stěžovatelka toto dobrodiní v případě zdrojového jednání cíleného výhradně na újmu veřejných rozpočtů, jedná se podle žalovaného o žádost právně i eticky neakceptovatelnou.

[14] K rozsudku *Halifax* žalovaný konstatuje, že v dané věci nebyla položena otázka, zda je správce daně oprávněn stanovit sankci, detekuje-li zneužití práva. Na základě rozboru českého a anglického znění odstavce 93 uvedeného rozsudku žalovaný shledává, že sankci lze uložit tehdy, pokud pro její uložení existuje jasný a jednoznačný legislativní základ, tedy takový, jaký je uveden v § 251 daňového řádu. Rozsudek *Halifax* podle žalovaného nedopadá do řízení při placení daní a neznemožňuje penalizovat zneužití práva; shodný význam má také rozsudek SDEU ze dne 14. 12. 2000 ve věci C-110/99, *Emsland-Stärke*. Žalovaný dodává, že abstrahování od sankce by podporovalo účelový výklad daňového práva založený na doslovném „čtení“ částí daňových zákonů vytržených z jejich kontextu, neboť v případě zjištění takového jednání by hrozila maximálně povinnost uhradit částku, o kterou dotýčný zamýšlel příjmy veřejných rozpočtů nelegálně zkrátit. Žalovaný připouští, že v daňovém právu existuje mnoho ustanovení, která umožňují legálně optimalizovat základ daně. U stěžovatelky však podle žalovaného k legální daňové optimalizaci nedošlo, neobjevila ani mezeru v zákoně, jen si vyložila daňové právo tak, aby dosáhla nelegální daňové výhody.

[15] Žalovaný poukazuje na analogii se situací řešenou v usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, kde jednáním, které vyvolalo vznik povinnosti uhradit penále, byla účast na podvodu na DPH v pozici tzv. brokera. Žalovaný vysvětluje, že osoba typu broker striktně dodržuje literu zákona, plní své daňové povinnosti a při uplatnění nároku na odpočet splní zákonné podmínky. V uvedeném případě rozšířený senát uzavřel, že správce daně je legitimován na základě přezkoumatelné správní úvahy rozhodnout o neprominutí penále. Stěžovatelka podle žalovaného také formálně naplnila text zákona, přitom si však počínala v rozporu s jeho smyslem a účelem – účelově cílila na své obohacení k újmě veřejných rozpočtů. Toto jednání se pak musí zrcadlit i v rozhodování o prominutí penále. Žalovaný dodává, že účast na daňovém podvodu či zneužití práva automaticky nebrání prominutí příslušenství daně, vždy je nutno přezkoumatelně vyhodnotit konkrétní skutková zjištění.

[16] Argumentaci stěžovatelky ve věci „dobrovolné“ úhrady daně považuje žalovaný za irelevantní, neboť rozhodnou skutečností pro vznik penále je výhradně doměření (administrativní stanovení) daně z moci úřední, nikoli její úhrada. Zaplacení daně dne 2. 7. 2018 bylo podle žalovaného zohledněno při výpočtu úroku podle § 252 daňového řádu; dřívější platba daně však nemá žádný vliv na povinnost uhradit penále. Žalovaný připomíná, že stěžovatelka zahrнула do daňově uznatelných nákladů úroky z tzv. korunových dluhopisů, a tím významně snížila výslednou daň, kterou měla uhradit do 3. 7. 2017. Dodatečná úhrada daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 provedená dne 2. 7. 2018 byla úhradou opožděnou. Žalovaný upozorňuje na to, že stěžovatelka odmítla podat dodatečné daňové přiznání, které by vyloučilo vznik povinnosti uhradit penále. Podle žalovaného tak stěžovatelka úhradou provedenou dne 2. 7. 2018 sledovala cíl snížení úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu.

[17] K pokynu D-47 žalovaný předesílá, že k výkladu práva je oprávněna jedině moc soudní. Cituje preambuli tohoto pokynu a konstatuje, že pokyn nemůže uvést veškeré situace, které prominutí penále umožňují nebo znemožňují; není to ani jeho cílem. Daňový řád podle žalovaného zůstává u obecného pojmu „*součinnost daňového subjektu*“ (§ 259a odst. 2), aby taxativně nesvázal okruh situací umožňujících prominutí penále. Nezmiňuje-li pokyn D-47 konkrétní příklady jednání, jež vyvolalo vznik povinnosti uhradit penále a zároveň brání jeho prominutí ve smyslu usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 236/2019-83, znamená to jen tolik, že v tomto ohledu Generální finanční ředitelství správní praxi neupravilo. Není-li určitá situace v pokynu výslovně upravena, nelze uzavřít, že nesmí být v rámci správní úvahy zohledněna. Žalovaný pokládá za logické, že se pokyn D-47 věnuje nejčastějším situacím rozhodným pro prominutí penále, zatímco specifické situace založené na vysoké míře správního uvážení neupravuje. Znění pokynu D-47 podle žalovaného nepředstavuje překážku pro rozhodnutí o neprominutí penále, které je založeno na úvaze o jednání žadatele, jež vznik penále vyvolalo.

[18] **Stěžovatelka** v replice nesouhlasí výkladem odstavce 93 rozsudku *Halifax*, který předesílá žalovaný. Je přesvědčena, že „*jasný a jednoznačný legislativní základ*“ se vztahuje k doměření daně jako takové. Pokud je daň doměřena s odkazem na doktrínu zneužití práva, princip právní jistoty ustupuje principu spravedlnosti a podle stěžovatelky není prostor pro sankci. Zdůrazňuje, že judikatura SDEU dovedla, že doměření daně nemůže v této situaci vést k vyšší dani, než by byla zaplacená za běžných okolností. Stejná logika podle stěžovatelky vede k závěru, že nelze aplikovat žádnou další sankci, protože pro samotné doměření daně nebyl jednoznačný legislativní základ. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, stěžovatelka konstatuje, že je věcí státu, aby daňová pravidla stanovil jednoznačně; daňoví poplatníci mají právo vědět dopředu, jaká bude jejich daňová situace, a spolehnout se na prostý smysl slov právních předpisů. Stěžovatelka namítá, že žádnou daňovou výhodu nevytáhla, jen postupovala podle jasných zaokrouhlovacích pravidel. Vyměřením sankce by v tomto případě stát podle stěžovatelky trestal daňové poplatníky za svou vlastní neschopnost jasně a včas definovat prosté zaokrouhlovací pravidlo pro výpočet srážkové daně.

[19] Podle stěžovatelky žalovaný opomíjí, že dobrovolná dřívější úhrada daně spolu s výše uvedenou argumentací vyvrací jeho tvrzení o hrubě účelovém jednání stěžovatelky v rozporu s dobrou vírou, cíleném výhradně na její obohacení k újmě veřejných rozpočtů. Právě toto tvrzení žalovaného přitom bylo základem neprominutí penále i přes splnění podmínek pokynu D-47. Stěžovatelka připomíná, že namítala, že tento pokyn nezmiňoval možnost zohlednit zdrojové jednání ani v obecné rovině, nikoli že by v pokynu měly být vymezeny konkrétní případy takového zdrojového jednání. Podle stěžovatelky se Generální finanční ředitelství i přes znalost příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu rozhodlo prvek zohlednění zdrojového jednání do jinak podrobně popsání algoritmu správní praxe promíjení příslušenství nezařadit. Učinilo tak až později, s účinností k 1. 2. 2023, což dokládá nesprávnost argumentace žalovaného, že postup navrhovaný stěžovatelkou nebyl možný.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

pokračování

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Před vypořádáním jednotlivých kasačních námitek Nejvyšší správní soud připomíná, že předmětem správního řízení, ze kterého vzešlo žalobou napadené rozhodnutí, byla stěžovatelčina žádost o prominutí penále, nikoli samotné stanovení penále. Penále, o jehož prominutí stěžovatelka žádala, stanovil žalovaný v jiném řízení výše zmíněným platebním výměrem ze dne 7. 5. 2020. Odvolání stěžovatelky proti tomuto platebnímu výměru Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 11. 6. 2021, č. j. 21145/21/5200-11434-711926, zamítlo a platební výměr potvrdilo. Žalobu stěžovatelky proti zmíněnému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství krajský soud rozsudkem ze dne 4. 1. 2022, č. j. 57 Af 12/2021-55, zamítl. Kasační stížnost stěžovatelky proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 4. 2023, č. j. 5 Afs 45/2022-48, zamítl. O stanovení penále tedy bylo pravomocně rozhodnuto a správnost i zákonnost příslušného platebního výměru byla rovněž přezkoumána soudem. Námitky stěžovatelky zpochybňující samotné stanovení penále tak míří mimo předmět daného řízení.

[23] Vzhledem k tomu, že s namítanou nemožností stanovit penále v případě doměření daně s využitím institutu zneužití práva stěžovatelka spojuje též nutnost takto stanovené penále prominout, Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné reagovat na její výklad odstavce 93 rozsudku *Halifax*. V tomto odstavci SDEU vyslovil: „Krom toho je třeba připomenout, 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, jež učiní odpočet DPH odvedené na vstupu zcela nebo zčásti bezdůvodným“ (podtržení doplnil NSS).

[24] K obdobné námitce stěžovatelky, týkající se výkladu citovaného odstavce rozsudku *Halifax*, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, uvedl, 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 [by] uvedená část rozhodnutí SDEU ani nezmiňovala podmínky, za nichž lze sankci uložit. Stěžovatel se tedy mylí, když má za to, že podle rozsudku SDEU ve věci *Halifax* nelze v případě zneužití práva uložit sankci“ (podtržení doplnil NSS). Nejvyšší správní soud tehdy uzavřel, že z odstavce 93 rozsudku *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“. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 28. 4. 2023, č. j. 5 Afs 45/2022-48, a ani v nyní řešené věci neshledal žádný důvod se od citovaných závěrů jakkoli odchýlit.

[25] Lze tedy shrnout, že penále podle § 251 daňového řádu může být stanoveno i v případě zjištěného zneužití práva. Nejvyšší správní soud ostatně v mnoha případech aproboval správnost dodatečných platebních výměrů na daň stanovenou na základě zjištěného zneužití práva, obsahujících rovněž výrok o stanovení penále (srov. oba rozsudky

zmíněné v předchozím odstavci a dále například rozsudky ze dne 28. 12. 2023, č. j. 3 Afs 233/2021-135, ze dne 30. 11. 2023, č. j. 2 Afs 255/2022-84, ze dne 18. 9. 2023, č. j. 8 Afs 53/2022-56, nebo ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, publ. pod č. 4358/2022 Sb. NSS). Stěžovatelka se tedy mylí, pokud se domnívá, že stanovit penále z daně doměřené na základě zákazu zneužití práva není v právním státě možné.

[26] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že krajský soud na podporu svého výkladu uvedl nepřiléhavý rozsudek SDEU ve věci *Emsland-Stärke* (C-94/05). Z argumentace krajského soudu i z celkového kontextu je však zřejmé, že měl na mysli jiný rozsudek SDEU též ve věci *Emsland-Stärke*, ovšem rozsudek ze dne 14. 12. 2000, sp. zn. C-110/99, na který odkazuje také opakovaně citovaný rozsudek *Halifax*. Krajský soud tedy zjevně pracoval se správným a pro danou věc přílehlavým rozsudkem *Emsland-Stärke* (C-110/99), pouze jej v odůvodnění napadeného rozsudku chybně označil. Stěžovatelkou vytýkané pochybení lze proto kvalifikovat jako chybu v psaní, která však neměla žádný vliv na správnost a přezkoumatelnost závěrů krajského soudu. Tato námitka proto není důvodná.

[27] Další námitky stěžovatelky zpochybňují zákonnost správního uvážení žalovaného při rozhodování o prominutí penále.

[28] Podle § 259a odst. 1 daňového řádu platí, že *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla ubrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost ubradit penále vznikla. Z odstavce 2 téhož ustanovení vyplývá, že správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu. Podle § 259c odst. 2 daňového řádu platí, že prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.*

[29] Výkladem těchto ustanovení se zabýval rozšířený senát v usnesení ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, publ. pod č. 4141/2021 Sb. NSS. Shledal, že v rámci rozhodování o žádosti o prominutí penále je nutné zohlednit jednání, které bylo skutkovým a právním základem uložení penále. Rozšířený senát totiž považoval za „*absurdní, aby tomu, kdo závažným způsobem hraničícím např. s trestnou činností právo porušil, bylo s tímto porušením související penále vždy v nějaké výši prominuto*“. Následně především posuzoval, zda musí správce daně ke zdrojovému jednání přihlídnout jako k negativní podmínce vylučující věcný přezkum žádosti o prominutí penále (§ 259c odst. 2 daňového řádu), nebo až v rámci správního uvážení podle § 259a odst. 2 daňového řádu.

[30] Rozšířený senát uzavřel, že „*při posuzování splnění podmínek dle § 259c odst. 2 daňového řádu se nebere v úvahu porušení daňových předpisů, které je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá. K tomuto porušení však správce daně přihlídnou v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu a s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení nemusí penále prominout*“. Přisvědčil tedy výkladu formulovanému již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37, publ. pod č. 3636/2017 Sb. NSS, že i v případě splnění zákonem vymezených kritérií (§ 259a odst. 1 a 3 a § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu) může správce daně na základě správního uvážení rozhodnout tak, že penále nepromine. V rámci tohoto správního uvážení pak může zohlednit právě i specifické okolnosti, které vedly ke stanovení penále.

pokračování

[31] V odstavci 55 citovaného usnesení rozšířený senát dále uvedl, že „i když správce daně rozhoduje na základě správního uvážení, v rámci kterého kromě povinných kritérií četnosti a součinnosti zohlední ve vzájemné souvislosti mj. i povahu zdrojového jednání, nejedná se o libovůli či bezkritériální rozhodování. Rozhodnutí o prominutí penále musí být vždy řádně odůvodněno a musí být zcela zřejmé, že z mezí a hledisek správního uvážení správce daně nevybočil. I v těchto případech musí správní orgán respektovat stanovené procesní postupy a elementární právní principy správního rozhodování. Nezákonnost takového rozhodnutí pak může spočívat např. v překročení nebo zneužití stanovených mezí správního uvážení (ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s.) nebo může být způsobena porušením procesních předpisů“.

[32] V nyní řešené věci žalovaný při rozhodování o žádosti stěžovatelky o prominutí penále vycházel z následujících zjištění týkajících se jejího jednání, které vedlo k doměření daně a stanovení penále: Představenstvo mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a. s. (Ing. Vlastislav Bříza, Ing. David Bříza, MBA, a Ing. R. Z., MBA) dne 8. 10. 2012 rozhodlo o snížení základního kapitálu a omezení přispívání do *cash pooling* v období po 1. 1. 2013 v rozsahu snížení základního kapitálu. Tím mateřská společnost fakticky omezila financování stěžovatelky, která využívala prostředky ve sdíleném *cash pooling*. Plánovaný rozsah snížení až o 300 milionů Kč byl upřesněn na valné hromadě dne 15. 11. 2012. Dne 12. 10. 2012 byla vypracována zpráva Ing. H., který jako optimální pro financování očekávaných ekonomických potřeb stěžovatelky vyhodnotil emisi dluhopisů v rozsahu až 300 milionů Kč se splatností na 10 až 15 let s tím, že s ohledem na hospodářské výsledky a staletou historií je přesvědčen, že „existují investoři, kteří ochotně investují své disponibilní prostředky do obligací společnosti. Samozřejmě za patřičnou odměnu ve formě úroku, odrážejícího rizikovou prémii takového investora. To už ale bude záviset na konkrétních emisních podmínkách a rovněž na vhodně zvoleném manažerovi emise, který osloví optimální skupinu potencionálních investorů“.

[33] Představenstvo stěžovatelky (Ing. Vlastislav Bříza, PhDr. Ing. Vlastislav Bříza, Ph.D., a Ing. Lenka Drahošová) rozhodlo dne 15. 10. 2012 o emisi dluhopisů v celkové hodnotě 200 milionů Kč se splatností 15 let, s pevným úrokovým výnosem 6 % p. a. s možností zvýšení objemu až na 400 milionů Kč. Dne 29. 10. 2012 představenstvo stěžovatelky rozhodlo o zvýšení emise dluhopisů na celkovou výši 300 milionů Kč v souvislosti s financováním připravované akvizice (nákup podílů v českých a zahraničních společnostech). Dluhopisy v celkové hodnotě 300 milionů Kč byly emitovány dne 15. 11. 2012. Téhož dne mimořádná valná hromada mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a. s. (přítomni akcionáři Ing. Vlastislav Bříza, Ing. David Bříza, MBA, a PhDr. Ing. Vlastislav Bříza, Ph.D.) schválila snížení základního kapitálu společnosti až o částku 303.626.000 Kč, a to vzetím akcií z oběhu a vyplacením akcionářům, a udělila souhlas s poskytnutím půjček Ing. Vlastislavu Břízovi a Ing. Davidu Břízovi, MBA. Podle smluv o půjčce ze dne 15. 11. 2012 se jednalo o bezúročné půjčky ve výši 210 milionů Kč (Ing. Vlastislav Bříza) a 45 milionů Kč (Ing. David Bříza, MBA) se splatností do 31. 3. 2013. Ještě téhož dne (15. 11. 2012) v 10:45 byly bezúročné půjčky připsány na bankovní účty Ing. Vlastislava Břízy a Ing. Davida Břízy, MBA, a byly obratem použity na úhradu emitovaných dluhopisů, tj. připsány ve prospěch bankovního účtu stěžovatelky. Zhruba ve stejný čas (dne 15. 11. 2012 v cca 10:45) vyplatila sesterská společnost GAMA GROUP a. s. půjčku ve výši 45 milionů Kč PhDr. Ing. Vlastislavu Břízovi, Ph.D., který ji obratem použil na úhradu emitovaných dluhopisů.

[34] Dne 10. 12. 2012 rozhodlo představenstvo stěžovatelky o zpětném odkupu emitovaných dluhopisů v hodnotě 100 miliónů Kč z důvodu neuskutečnění výše zmíněné akvizice. Dne 14. 12. 2012 došlo ke zpětnému odkupu, částka byla vrácena upisovatelům v poměru 70:15:15. Finanční prostředky získané z titulu zpětného odkupu dluhopisů byly použity k částečné úhradě půjčky od společnosti KOH-I-NOOR holding a. s. (Ing. Vlastislav Bříza vrátil 70 miliónů Kč a Ing. David Bříza, MBA, vrátil 15 miliónů Kč) a k částečné úhradě půjčky od společnosti GAMA GROUP a. s. (PhDr. Ing. Vlastislav Bříza, Ph.D., vrátil 15 miliónů Kč). Zbytek půjčky od této společnosti (30 miliónů Kč) PhDr. Ing. Vlastislav Bříza, Ph.D., uhradil dne 21. 1. 2013 z finančních prostředků získaných téhož dne z půjčky od společnosti KOH-I-NOOR holding a. s. ve výši 30 miliónů Kč.

[35] Žalovaný shrnul, že stěžovatelka emitovala 200 miliónů kusů dluhopisů v nominální hodnotě 1 Kč, a to jako 20 hromadných listin o jmenovité hodnotě 10 miliónů Kč. Jednalo se o neveřejnou emisi dluhopisů, upisovateli byly spojené osoby (předseda představenstva Ing. Vlastislav Bříza, místopředseda představenstva PhDr. Ing. Vlastislav Bříza, Ph.D., a předseda dozorčí rady Ing. David Bříza, MBA) a rozdělení dluhopisů odpovídalo výši jejich podílů v mateřské společnosti. Finanční prostředky na pořízení dluhopisů získali upisovatelé od společností v holdingu prostřednictvím bezúročných půjček, zatímco dluhopisy byly úročeny 6 % ročně. Upisováním dluhopisů fakticky nedošlo k nárůstu finančních prostředků holdingu, jen k jejich redistribuci. Okolnosti emise dluhopisů nejsou podle žalovaného z pohledu racionálního uspořádání společenských vztahů ekonomicky nijak vysvětlitelné. Žalovaný proto jako hlavní účel této transakce vyhodnotil jednak nezdanění úroku z dluhopisů vyplaceného upisovatelům za rok 2016 v celkové výši 12 miliónů Kč (v důsledku zaokrouhlování podle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů byla daň 0 Kč) a jednak získání daňového zvýhodnění formou dluhopisových úroků snižujících základ daně z příjmů stěžovatelky.

[36] Popsané jednání žalovaný vyhodnotil jako zneužití práva. Ke stejnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 28. 4. 2023, č. j. 5 Afs 45/2022-48, (ve věci doměření daně stěžovatelce a stanovení penále za zdaňovací období roku 2016, o jehož prominutí stěžovatelka nyní žádá) konstatoval, že „z výše popsaného časového sledu všech událostí zcela jednoznačně vyplývá, že osoby, které měly z titulu svých práv (či své funkce) vliv na všechna rozhodnutí a učiněné kroky u všech zainteresovaných osob jsou jedny a tytéž osoby – jde o Ing. Vlastislava Břízu, Ing. Davida Břízu, MBA, a PhDr. Ing. Vlastislava Břízu, Ph.D. Tyto osoby rozhodly jak o snížení základního kapitálu mateřské společnosti a s tím spojeným omezením financování prostřednictvím cash pooling, čímž uměle vyvolaly potřebu emitovat dluhopisy, tak o samotné emisi, přičemž rozhodly také o poskytnutí půjček samy sobě k tomu, aby za takto půjčené peníze mohly nakoupit emitované dluhopisy. Nejvyšší správní soud se tak zcela shoduje s hodnocením čtvrtého senátu uvedeným v rozsudku č. j. 4 Afs 376/2021-60, že ke zneužití práva skutečně došlo“.

[37] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným a s krajským soudem, že výše popsané jednání stěžovatelky a upisovatelů dluhopisů (spojených osob) nemůže požívat velkorysosti (výjimečného dobrodiní státu) v podobě prominutí penále. Opačný postup by vedl k podpoře účelového a právo zneužívajícího jednání a neodrážel by závažnost jednání stěžovatelky, která sofistickým a poměrně komplikovaným postupem ve snaze snížit svou daňovou povinnost navodila umělý stav, jenž pouze formálně naplňoval podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

pokračování

[38] K námitce stěžovatelky, že žádnou daňovou výhodu nevytlákala, jen postupovala podle jasného zaokrouhlovacího pravidla, Nejvyšší správní soud opakuje, že stěžovatelka uměle vytvořila situaci, kdy si od základu daně z příjmů právnických osob odečetla vyplacené úroky z korunových dluhopisů (12 miliónů Kč v každém zdaňovacím období od roku 2013, včetně nyní řešeného roku 2016), aniž by pro emisi těchto dluhopisů existoval racionální ekonomický důvod. Potřebu jejich emise totiž osoby spojené se stěžovatelkou uměle vytvořily omezením dříve existujícího financování stěžovatelky prostřednictvím *cash pooling*. Emise dluhopisů zároveň nepřinesla holdingu žádné dodatečné prostředky, neboť úpis dluhopisů financovaly spojené osoby z bezúročných půjček od mateřské společnosti. Tyto půjčky mohla mateřská společnost poskytnout právě v důsledku omezení *cash pooling*. Jinými slovy, všechny uvedené transakce nebyly ekonomicky racionální a jejich jediným (respektive přinejmenším hlavním) účelem bylo získání neoprávněné daňové výhody, tj. zneužití práva.

[39] Vzhledem k tomu, že motivace stěžovatelky v podobě získání neoprávněné daňové výhody byla jednoznačně prokázána, považuje Nejvyšší správní soud za nepřijatelné, že se stěžovatelka odvolává na princip právní jistoty a možnost spolehnout se na prosté znění zákona. Stěžovatelka se do výše popsané situace nedostala nahodile, nýbrž na základě promyšleného a koordinovaného postupu několika subjektů, který uměle nastolil podmínky, jež znění zákona odpovídaly toliko formálně. Takovéto jednání nemůže požívat právní ochrany a není zde ani žádný důvod, proč by stěžovatelce, která se podílela na účelovém vytvoření podmínek pro čerpání neoprávněné daňové výhody v několika zdaňovacích obdobích (splatnost dluhopisů byla 15 let), mělo být za dané situace poskytnuto výjimečné dobrodiní státu v podobě prominutí penále.

[40] Nejvyšší správní soud tedy shledal, že žalovaný dostatečně podrobně popsal okolnosti zneužití práva stěžovatelkou a vysvětlil, v čem spočívala závažnost jejího jednání. S přihlédnutím k výše uvedeným závěrům rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud při posuzování žádosti stěžovatelky o prominutí penále v rámci správního uvážení přihlédl k povaze, intenzitě a dalším okolnostem jednání stěžovatelky, které bylo skutkovým a právním základem uložení penále.

[41] K limitům soudního přezkumu správního uvážení lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002-42, publ. pod č. 906/2006 Sb. NSS, podle kterého „*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*“. V rozsudku ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 47/2003-48, publ. pod č. 112/2004 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud judikoval, že „*v otázkách přezkumu správního rozhodnutí, které je ovládáno zásadami správního uvážení, zákon vytváří kriteria, podle nichž a v jejichž rámci se může uskutečnit volba, včetně výběru a zjišťování těch skutečností konkrétního případu, které nejsou správní normou předpokládány, ale uvážením správního orgánu jsou uznány za potřebné pro volbu jeho rozhodnutí. Samotné správní rozhodnutí podléhá přezkumu soudu pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem. Za splnění těchto předpokladů není soud oprávněn z týchž skutečností dovozovat jiné nebo přímo opačné*

závěry“. Poukázat lze rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2003, č. j. 5 A 139/2002-46, publ. pod č. 416/2004 Sb. NSS, podle kterého „*úkolem soudu není nabradit správní orgán v jeho odborné dozorové kompetenci ani nabradit správní uvázení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. zda řádně a úplně zjistil skutkový stav, a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvázení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem*“. V nyní řešené věci žalovaný v rámci správního uvázení nevybočil z mezí a hledisek stanovených zákonem a své úvahy, vycházející z řádně zjištěného skutkového stavu, náležitě odůvodnil. Požadavky formulované citovanou judikaturou tak byly bezesbytku naplněny.

[42] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatelky, že by uvedené závěry jakkoli kolidovaly s pojetím zneužití práva jako institutu *ultima ratio*, ani že by žalovaný vůči stěžovatelce uplatnil vědomě přísnější postup než v případech, kdy je penále stanoveno v důsledku „chybového“ či úmyslného jednání spojeného s porušením výslovného znění zákona. V případě správního uvázení totiž vždy záleží na konkrétních skutkových okolnostech.

[43] Stěžovatelka dále namítala, že potenciálně doměřenou daň dobrovolně uhradila dříve, než ji žalovaný seznámil se svými pochybnostmi ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2016, a tvrdila, že to vyvrací závěr žalovaného, že jediným cílem jejího jednání byla snaha o umělé snížení daně z příjmů právnických osob. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že dobrovolná úhrada daně realizovaná v roce 2018 nic nevypovídá o tom, co bylo cílem jednání stěžovatelky v roce 2012, kdy emitovala korunové dluhopisy. Zmíněný argument stěžovatelky proto postrádá logiku.

[44] Nejvyšší správní soud v této souvislosti zároveň připomíná, že dobrovolná úhrada daně dne 2. 7. 2018 bezprostředně časově navazuje na dodatečné platební výměry ze dne 28. 6. 2018, kterými žalovaný doměřil stěžovatelce daň z příjmů právnických osob ve výši 2.280.000 Kč a penále ve výši 456.000 Kč za každé ze zdaňovacích období let 2013 až 2015 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60). Stěžovatelka tedy v okamžiku namítané dobrovolné úhrady daně za rok 2016 věděla, že její jednání žalovaný považuje za zneužití práva, a musela předpokládat, že jí ze stejného důvodu doměří daň ve stejné výši i za rok 2016. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že primární motivací dobrovolné úhrady daně dne 2. 7. 2018 bylo zastavení běhu úroku z prodlení. Jednalo se tedy o „dobrovolné“ plnění daňové povinnosti pouze v tom smyslu, že daň nebyla exekučně vymáhána. Stěžovatelka si však v dané době již byla vědoma, že se jí její záměr „daňové optimalizace“ nezdařil a že jí daň byla, případně bude doměřena.

[45] K námitce stěžovatelky, že penále v dané věci bylo trestem za neschopnost státu jasně a včas definovat zaokrouhlovací pravidlo pro výpočet srážkové daně, Nejvyšší správní soud podotýká, že penále je sankcí za neúplné daňové tvrzení či nepodání dodatečného daňového tvrzení při současném zjištění rozdílu na dani (srov. Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, dostupný v ASPI). Zmíněná námitka stěžovatelky se tak mívá s podstatou penále.

[46] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelka měla podle § 251 odst. 4 daňového řádu možnost jednat tak, aby jí povinnost platit penále nevznikla. Podle zmíněného ustanovení ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že *pokud je doměřována daň*

pokračování

podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost ubravit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. Žalovaný stěžovatelku dne 9. 4. 2019 vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, a to v náhradní lhůtě 15 dnů od doručení výzvy. Stěžovatelka tak mohla podat dodatečné daňové přiznání a vyhnout se povinnosti zaplatit penále; této možnosti však nevyužila.

[47] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami týkajícími se pokynu D-47. Stěžovatelka především tvrdila, že se žalovaný od tohoto pokynu odchýlil. Tento názor Nejvyšší správní soud nesdílí.

[48] V rozsudku ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 343/2019-49, na který stěžovatelka odkazovala, Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„na formování správní praxe (a dobré víry daňových subjektů) se mohou podílet též vnitřní předpisy, jako jsou třeba pokyny řady ‚D‘ vydávané finanční správou. Adresáti daňových povinností jsou totiž v dobré víře, že jednou zvolený postup při interpretaci práva nebudou orgány finanční správy bezdůvodně a libovolně měnit (srov. např. rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007-251, č. 1383/2007 Sb. NSS). Platí předpoklad, že pokyny ztělesňují ustálenou správní praxi. Pokud daňové orgány postupují v rozporu s těmito pokyny, mohou se jich daňové subjekty dovolávat“.*

[49] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že žalovaný nepostupoval v rozporu s pokynem D-47, a proto ani není namístě, aby se jej stěžovatelka dovolávala. Žalovaný pouze v souladu s výše citovaným usnesením rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 236/2019-83 a jemu předcházejícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2017-37 při rozhodování o prominutí penále zohlednil jednání, které vedlo k doměření daně a stanovení penále. Stěžovatelka má pravdu v tom, že pokyn D-47 tuto možnost neupravuje. Klíčové je však to, že zmíněný pokyn možnost zohlednit zdrojové jednání nezakazuje (nevylučuje).

[50] Jak správně uvedl krajský soud, ze samotné podstaty institutu správního uvážení vyplývá, že je nelze zcela svázat konkrétním rigidním postupem, jímž by správní orgán musel bez dalšího dodržet, aniž by byl oprávněn posoudit konkrétní okolnosti dané věci. Krajský soud v této souvislosti dále upozornil na to, že pokud judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně dovodila možnost zohlednit zdrojové jednání daňového subjektu v rámci posouzení splnění podmínek prominutí penále, nelze rozhodnutí správce daně zohledňující takové jednání daňového subjektu označit za nezákonné, přestože metodický pokyn takové kritérium nezmiňuje. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a dodává, že kdyby se Generální finanční ředitelství chtělo proti závěrům judikatury Nejvyššího správního soudu vymezit a prostor pro správní uvážení zúžit, jak namítá stěžovatelka, učinilo by tak výslovně. Z pozdějšího postupu Generálního finančního ředitelství, na který stěžovatelka upozornila v replice, ostatně vyplývá, že závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 236/2019-83 akceptovalo, neboť je převzalo do pokynu D-58, kterým nahradilo pokyn D-47. Z rozdílů mezi těmito dvěma pokyny však rozhodně nelze dovozovat, že možnost zohlednit zdrojové jednání platí až od účinnosti pokynu D-58.

[51] Lze proto uzavřít, že žalovaný nepochybil, pokud s ohledem na konkrétní okolnosti případu stěžovatelky v rámci správního uvážení podle § 259a odst. 2 daňového řádu – byť to pokyn D-47 výslovně neupravoval – zohlednil jednání stěžovatelky, které vedlo k doměření daně a stanovení penále, a vyslovil, že penále nelze prominout.

IV. Závěr a náklady řízení

[52] Lze tedy uzavřít, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[53] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovaný byl ve věci úspěšný, ale náhradu nákladů nepožadoval a ze spisového materiálu nevyplývá, že by mu nějaké náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. února 2024

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu