



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **KSP Computer & Services, s.r.o.**, IČO 27875849
sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha 1
zastoupená advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, 110 00 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2023, č. j. 5949621/23/2008-52523-111295

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl žádost žalobkyně o prominutí penále ze dne 11. 4. 2023 (dále jen „žádost“).

II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí

2. Žalobkyni byla na základě výsledků daňové kontroly doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 10 027 878 Kč, přičemž jí v souladu s § 251 odst. 1 písm. a) zákona

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) vznikla povinnost uhradit penále v celkové výši 2 005 582 Kč.

3. Žalobkyně byla přesvědčena, že naplnila veškeré zákonné předpoklady ve smyslu § 259a a § 259c daňového řádu, jakož i metodického pokynu GFŘ-D-58 k promíjení příslušenství daně ze dne 1. 2. 2023, č. j. 49837/22/7700-10123-050167 (dále jen „Pokyn GFŘ-D-58“), a podala proto žádost, kterou se domáhala prominutí 75 % stanoveného penále. Napadeným rozhodnutím byla její žádost zamítnuta, a to z důvodu tzv. závadného zdrojového jednání, tedy jednání, za které bylo uloženo penále (dále jen „zdrojové jednání“) ve světle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83 (dále jen „usnesení č. j. 1 Afs 236/2019-83“).

III. Žaloba

4. Žalobkyně namítla, že napadené rozhodnutí je nezákonné a nedůvodné. Odkázala na stranu 8 napadeného rozhodnutí a uvedla, že byla zkrácena na svých veřejných subjektivních právech. V rámci žalobní argumentace žalobkyně rozebrala dvě oblasti, z nichž dle jejího názoru plyne tvrzená nezákonnost napadeného rozhodnutí.
5. V prvním žalobním bodě se věnovala podmínkám prominutí příslušenství daně v návaznosti na zdrojové jednání, přičemž uvedla, že se ztotožňuje s odlišným stanoviskem soudce JUDr. Josefa Baxy uvedeným v usnesení č. j. 1 Afs 236/2019-83.
6. V rámci svých námitek se žalobkyně zabývala mechanismem posuzování žádosti o prominutí penále, a to s odkazem na jeho čtyři kritéria (přípustnost žádosti, negativní podmínka, četnost porušování povinností a součinnost daňového subjektu). Zavedení nového kritéria pro posuzování žádosti o prominutí penále z hlediska zdrojového jednání při současném nastavení předmětného institutu označila za problematické z důvodů absence opory v zákoně, dvojího přičítání v neprospěch daňového subjektu a rozporu se smyslem a účelem institutu prominutí penále. K jednotlivým důvodům se podrobněji vyjádřila.
7. K namítané absenci opory v zákoně uvedla, že subjektem příslušným ke stanovení mantinelů správního uvážení je zákonodárce. Pakliže je v mechanismu posuzování prominutí penále zapotřebí rozšíření podmínek nutných k prominutí penále, mělo by k tomu dojít v rámci legislativního procesu a nikoliv v rámci soudního řízení. V konečném důsledku se tak jedná o soudcovské dotváření práva, kdy Nejvyšší správní soud nad rámec znění zákona definoval nové hledisko pro posuzování prominutí penále, které však postrádá širší zasazení do zákonem definovaného mechanismu, čímž v zásadě dochází k vyprázdnění institutu prominutí penále, neboť orgánům finanční správy je svěřen prostředek, na základě kterého jsou schopny bez dalšího zamítnout většinu žádostí o prominutí penále.
8. Ke dvojímu přičítání v neprospěch daňového subjektu žalobkyně uvedla, že penále je stanoveno paušálně *ex lege* v příčinné souvislosti s porušením primární (daňové) povinnosti daňového subjektu. Existencí kritéria v podobě posouzení tzv. zdrojového jednání je zásadním způsobem ohrožen mechanismus posuzování žádosti a toto kritérium je svým způsobem založeno na nepřípustném dvojím přičítání v neprospěch daňového subjektu. *Ad absurdum* pokud by zde existoval daňový subjekt plnící řádně a včas veškeré své daňové povinnosti, u kterého by došlo zcela mimořádně k doměření daně, avšak během doměřovacího řízení by se správcem daně spolupracoval a daň před jeho skončením uhradil, optikou kritéria tzv. zdrojového jednání (na rozdíl od původně nastaveného mechanismu) by mu mohla být moderace doměřeného penále správcem daně odepřena, což je v konečném

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

důsledku v rozporu s vůlí zákonodárce vyjevenou v textu důvodové zprávy či znění příslušných ustanovení daňového řádu.

9. K rozporu se smyslem a účelem institutu prominutí penále žalobkyně uvedla, že se správce daně vůbec nemusí zabývat tím, jakým způsobem se daňový subjekt procesně choval v rámci daňového řízení, ani zda je porušení daňových povinností pouhou odchylkou od jinak řádného fungování daňového subjektu či nikoliv, byť s těmito zákonnými kritérii byl předmětný mechanismus prominutí penále primárně zaváděn. V zásadě se vytrácí motivační složka daňového subjektu k součinnosti se správcem daně, neboť pro orgány finanční správy bude rozhodné primární porušení daňové povinnosti. *Ad absurdum* tak bude pro daňový subjekt výhodnější být v rámci daňového řízení pasivní, respektive poskytovat správci daně minimální součinnost, a snažit se tak docílit co nejdelšího protažení předmětné kauzy za účelem eventuální prekluze lhůty ke stanovení daně, v důsledku čehož by nedošlo ani ke stanovení penále.
10. V druhém žalobním bodě se žalobkyně zabývala nedostatečným správním uvážením správce daně, respektive překročením jeho zákonem stanovených mezí, a to především v návaznosti na aplikaci institutu zdrojového jednání na okolnosti předmětného případu.
11. V první řadě namítla, že žalovaný nedostal nárokům kladeným na aplikaci správního uvážení. Dle žalobkyně lze důvodně předpokládat, že v případě postupu žalovaného v souladu s mechanismem prominutí příslušenství gramaticky a teologicky zakotveným v § 259a a § 259c daňového řádu by k částečnému prominutí penále došlo. Žalovaný se též žádným způsobem nevypořádal s okolností, že doměření daňové povinnosti prvostupňovým správcem daně nemělo původ na úrovni žalobkyně, nýbrž na úrovni jednotlivých dodavatelů, a to nikoliv z důvodu fiktivnosti, nýbrž z důvodu neprokázání předmětu a rozsahu jednotlivých plnění. Žalovaný založil zamítavé napadené rozhodnutí toliko na okolnostech, na základě kterých byla primárně stanovena doměřená daň. Zásadně zde však absentuje jakákoliv správní úvaha žalovaného, který pouze převzal závěry uvedené ve zprávě o daňové kontrole.
12. Žalobkyně se dále za použití citace z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřila k jednotlivým dodavatelům [společnostem ITKJM group s.r.o. (dále jen „ITKJM group“), Joint Job s.r.o. (dále jen „Joint Job“), KaBe systém CZ, a.s. (dále jen „KaBe systém CZ“) a Collective Business s.r.o. v likvidaci (dále jen „Collective Business“)], přičemž namítla, že žalovaný neargumentuje celou množinou výhrad tvrzených správcem daně, nýbrž pouze poukazuje na nedostatky daňových dokladů vystavených jednotlivými dodavateli (na jejichž podobu nemá žalobkyně žádný vliv) a povahu svědeckých výpovědí. Žalobkyně dále konstatovala, že s dotčenými společnostmi prokazatelně uzavřela smlouvy o dílo, na jejichž základě jí bylo poskytováno sjednané plnění, které bylo prokazatelně vyfakturováno a řádně uhrazeno. V žádném případě nelze předmětná zdanitelná plnění označit jako fiktivní. Přijatá zdanitelná plnění pak byla použita v rámci uskutečňování její ekonomické činnosti. Pokud v daném případě dochází k nepravomocnému odepření nároku na odpočet daně, děje se tak z důvodu údajného neunesení důkazního břemene, jež má původ nikoliv na úrovni žalobkyně, nýbrž pouze v (ne)jednání jejich dodavatelů.
13. Žalobkyně je přesvědčena, že část její uplatněné procesní obrany vůči tvrzením správce daně v rámci daňového řízení je validní i pro řízení před soudem. V této souvislosti konstatovala, že splnila veškeré formální požadavky nároku na odpočet daně. Tvrzení žalovaného, že obchodní transakce proběhly pouze formálně (neproběhly vůbec), je nesprávné. V daném

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

případě namítla, že podstatná část odůvodnění žalovaného je založena na skutečnostech, které ona sama mohla jen stěží ovlivnit, neboť se nacházely mimo sféru jejího vlivu.

14. Žalobkyně je přesvědčena, že se ve vztahu k deklarováným plněním nedopustila žádného jednání, které odůvodňovalo zamítnutí žádosti o prominutí penále. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. tento skutkový stav nehodnotil ve vztahu k žalobkyni, nýbrž ve vztahu k jejím dodavatelům. V konečném důsledku tak přezkoumatelným způsobem nevysvětlil svou myšlenkovou úvahu odůvodňující skutečnost, že jednání žalobkyně svojí povahou, intenzitou a dalšími okolnostmi naplnilo Nejvyšším správním soudem dotvořené kritérium posuzování zdrojového jednání.
15. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítla, že závěr žalovaného je nepřezkoumatelný, a zatěžuje tak napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, přičemž je v konečném důsledku sankcionována za údajně závadné jednání jiného podnikatelského subjektu (dodavatelů).

IV. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zrekapituloval žalobní argumentaci a stručně shrnul průběh řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí. Uvedl, že v souladu s Pokynem GFŘ-D-58 přistoupil k posouzení kritéria rozsahu součinnosti žalobkyně v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední. Při posuzování rozsahu prominutí penále s přihlédnutím k recentní judikatuře zohlednil povahu, intenzitu a další okolnosti zdrojového jednání, které vznik příslušenství vyvolalo. Po provedené správní úvaze dospěl k závěru, že zdrojové jednání, které způsobilo vznik penále, vylučuje jeho prominutí. Zároveň zdůraznil, že na prominutí penále není právní nárok.
17. Žalovaný se neztotožnil s námitkami soustředěnými pod prvním žalobním bodem, které se týkaly zohlednění institutu zdrojového jednání v rámci posuzování žádosti o prominutí příslušenství daně. Zdůraznil, že možnost zohlednit povahu zdrojového jednání daňového subjektu v rámci posouzení splnění podmínek pro prominutí penále opakovaně dovodila judikatura Nejvyššího správního soudu. Odkázal přitom na rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37 a usnesení č. j. 1 Afs 236/2019-83. Žalovaný postupoval v souladu s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu, jakož i v souladu s daňovým řádem a Pokynem GFŘ-D-58, když při posuzování žádosti žalobkyně o prominutí penále zohlednil povahu zdrojového jednání, které k jeho vzniku vedlo.
18. Dále podotkl, že nesdílí názor žalobkyně, že kritérium tzv. zdrojového jednání je soudcovsky dotvořenou mezí správního uvážení správce daně při moderaci penále, která nemá oporu v zákoně ani ve smyslu a účelu zákonodárcem zakotveného institutu prominutí penále. Jako nedůvodné odmítl i tvrzení, že orgánům finanční správy umožňuje rozhodnout v neprospěch daňového subjektu v podstatě pouhým odkazem na porušení primární daňové povinnosti. Závěrem žalovaný zdůraznil, že rozhodnutí ve věci prominutí penále je vydáváno na základě správního uvážení. Správce daně v rámci správního uvážení nerozhoduje v absolutní libovůli, nýbrž je omezován ústavními principy, jejichž dodržování, tedy nepřekročení mezí správního uvážení, podléhá soudnímu přezkumu. Správce daně je povinen zohlednit konkrétní okolnosti daného případu a dbát na dodržování principů právního státu. Nelze tudíž přijmout argumentaci žalobkyně, že kritérium tzv.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

zdrojového jednání umožňuje správci daně rozhodnout v neprospěch daňového subjektu „v zásadě pouhým odkazem na porušení primární daňové povinnosti“.

19. Ani námitky soustředěné pod druhým a třetím žalobním bodem, týkající se nedostatečného správního uvážení správce daně a nepřekoumatelnosti napadeného rozhodnutí, žalovaný neshledal důvodnými.
20. Předně zdůraznil, že na prominutí příslušenství daně neexistuje právní nárok, přičemž rozhodnutí, zda správce daně vyhověje žádosti o prominutí příslušenství daně, spadá do sféry správního uvážení. Daňový řád nezakotvuje minimální hranici prominutí příslušenství daně. I v případě splnění zákonem vymezených kritérií může správce daně na základě správního uvážení rozhodnout tak, že příslušenství daně nepromine.
21. Jako nedůvodnou je dle žalovaného nutno vyhodnotit námitku žalobkyně, že napadené rozhodnutí bylo založeno pouze na okolnostech, na základě kterých byla primárně stanovena doměřená daň. Žalovaný před samotným meritorním posouzením žádosti předně vyhodnotil naplnění formálních zákonných předpokladů. V rámci meritorního posouzení žádosti pak v souladu s § 259c odst. 2 daňového řádu ověřil, že v případě žalobkyně nedošlo k naplnění vylučující podmínky pro možnost prominutí penále, a následně přistoupil k posouzení rozsahu prominutí. Žalovaný považoval za zcela logické vycházet právě ze závěrů obsažených ve zprávě o daňové kontrole, které zdrojové jednání detailně popisují. Argumentaci žalobkyně, že doměření daňové povinnosti prvostupňovým správcem daně nemělo původ na úrovni žalobkyně, nýbrž na úrovni jednotlivých dodavatelů, nelze dle žalovaného hodnotit jako relevantní. Žalobkyně v průběhu důkazního řízení neprokázala u daňových dokladů vystavených dodavatelí ITKJM group, Joint Job, KaBe systém CZ a Collective Business splnění podmínek vzniku a nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyní předložené daňové doklady neprokázaly naplnění formální podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, neboť z nich nebylo zřejmé, jaká služba měla být deklarováným dodavatelem poskytnuta a v jakém rozsahu. Správce daně provádějící daňovou kontrolu dospěl po vyhodnocení všech získaných důkazních prostředků k závěru, že splnění podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 a 73 zákona o DPH žalobkyně neprokázala.
22. Jako nedůvodnou žalovaný vyhodnotil také argumentaci žalobkyně týkající se nedostatečné správní úvahy a potažmo nepřekoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí obsahuje řádnou správní úvahu a důvody zamítnutí žádosti o prominutí penále jsou z něj seznatelné. Žalovaný po provedené správní úvaze dospěl k závěru, že zdrojové jednání, které vznik penále způsobilo, je svou intenzitou, rozsahem a okolnostmi závažným porušením daňových předpisů. Za účelovou a zcela irrelevantní považuje žalovaný jak argumentaci žalobkyně, že je sankcionována za závadné jednání jiného podnikatelského subjektu, tak i tvrzení, že podstatná část odůvodnění napadeného rozhodnutí je založena na skutečnostech, které ona sama mohla jen stěží ovlivnit, neboť se nacházely mimo sféru jejího vlivu.
23. Žalovaný dále zdůraznil, že institut promíjení příslušenství daně je zacílen na výjimečné případy, které jsou z lidského hlediska omluvitelné a z hlediska materiálního se jedná o prohřešky spíše formalistické. O takovou situaci se v případě žalobkyně nejedná. Možnost docílit prominutí příslušenství daně by neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či úmyslného jednání.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Prominutí příslušenství daně by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na neplnění daňových povinností nebude nahlíženo jako na prohřešek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že neplnění zákonné povinnosti má své konsekvence v podobě následku za porušení povinnosti při správě daní. Pokud jde o argumentaci žalobkyně vztahující se k jejímu přesvědčení o oprávněnosti nárokovaných odpočtů, včetně námitky údajného nepravomocného odepření nároku na odpočet daně, tuto je dle žalovaného nutno označit za zcela irelevantní. Námitky uplatňované žalobkyní v souvislosti s nepřiznáním jí nárokovaných odpočtů jsou bezpředmětné. Ani skutečnost, že dotčená rozhodnutí jsou v současné době předmětem odvolacího řízení vedeného u Odvolacího finančního ředitelství, nemá vliv na právní moc a vykonatelnost dodatečných platebních výměrů.

24. Z napadeného rozhodnutí jsou patrné důvody, na jejichž základě žalovaný dospěl k závěru, že povaha a okolnosti zdrojového jednání žalobkyně prominutí penále vylučují. Jeho prominutí by v daném případě vedlo k podpoře právo zneužívajícího jednání a neodráželo by závažnost jednání žalobkyně.

V. Replika

25. Žalobkyně v replice zopakovala stěžejní argumentaci, kterou předestřela v žalobě a setrvala na závěrech v ní uvedených.
26. K žalobním bodům pouze dodala, že o správnosti jejího názoru rovněž svědčí to, že pokud by osoba hodnotící to které porušení zapříčiňující vznik penále neznala příslušnou judikaturu správních soudů, pak by z daňového řádu nikdy neseznala, že má přihlížet i k tomuto primárnímu (zdrojovému) jednání, jež zavdalo příčinu vzniku penále. Daňový řád v žádném ze svých ustanovení nezakotvuje možnost správce daně přihlížet ke zdrojovému jednání při hodnocení možnosti prominout uložené penále. Závěrem žalobkyně zdůraznila, že jediným odkazem na porušení povinnosti ze strany žalobkyně v napadeném usnesení je odkaz žalovaného na doktrínu zdrojového jednání, tj. na závěry plynoucí z daňové kontroly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neobjasnil, z jakého hlediska bylo jednání žalobkyně natolik závažné, či nakolik bylo odlišné od „běžných“ prohřešků spojených s doměřením daně, aby byla nyní žalobkyně zcela diskvalifikována z možnosti žádat alespoň o částečné prominutí penále z doměrku DPH. V této souvislosti doplnila, že jen stěží bude žalovaný určovat hranici, od které se jedná o „omluvitelný“ případ a za kterou už půjde o případ neomluvitelný. Takové pojetí hodnocení kritérií pro prominutí penále je utopický a v praxi nerealizovatelný konstrukt, neboť se nezakládá na objektivně hodnotitelných kritériích, ale na subjektivním názoru úřední osoby. Jedinou argumentací žalovaného v napadeném rozhodnutí je argumentace pocházející ze zprávy o daňové kontrole. Pokud by byl akceptován výklad žalovaného, neměla by žalobkyně fakticky žádnou možnost, jak se zamítnutí prominutí penále bránit, neboť žádné jiné důvody zamítnutí vyjma těch pocházejících z daňové kontroly nejsou v napadeném rozhodnutí uvedeny. Takto by byla procesní obrana žalobkyně fakticky neuskutečnitelná, a citovaný dílčí závěr žalovaného je tak třeba odmítnout.

VI. Jednání před soudem

27. Při ústním jednání před soudem, které se konalo dne 24. 9. 2024, žalobkyně i žalovaný setrvali svých procesních stanoviscích a dosud uplatněné argumentaci.

VII. Posouzení věci soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

28. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.
29. Při rozhodování o žalobě soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
30. Podle § 259 odst. 1 daňového řádu *pokud zákon stanoví orgánu veřejné moci pravomoc zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně, lze tak učinit na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední.*
31. Podle § 259 odst. 2 daňového řádu *k prominutí daně i příslušenství daně může dojít od vzniku daňové povinnosti až do doby uplynutí lhůty pro placení daně, a to i poté, kdy došlo k její úhradě.*
32. Podle § 259a odst. 1 daňového řádu *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.*
33. Podle § 259a odst. 2 daňového řádu *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.*
34. Podle § 259c odst. 1 daňového řádu *při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.*
35. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
36. Soud úvodem připomíná, že smyslem soudního přezkumu není znovu a podrobně opakovat argumentaci vyjádřenou již v předchozích fázích řízení, proto lze v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí na toto odůvodnění odkazovat. Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci *Helle proti Finsku* (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12 a ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12).
37. Před vypořádáním dvou stěžejních žalobních bodů soud považuje za podstatné vyjádřit se k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně uplatnila v rámci třetího žalobního bodu. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dle judikatury správních soudů dána především tehdy, opřel-li správní orgán rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se typicky jedná v případech, kdy správní orgány opřely rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy správní orgán opomněl vypořádat některou ze základních námitek. Soud v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64 či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74 a uzavírá, že žádné takové pochybení v napadeném rozhodnutí neshledal.

38. Žalovaný uvedl přezkoumatelnou úvahu na stranách 6 až 8 napadeného rozhodnutí, z níž jsou naprosto zřejmé důvody, na jejichž základě dospěl k závěru, že povaha a okolnosti zdrojového jednání žalobkyně prominutí penále vylučují. Uvedené specifikoval zejména na straně 8 v předposledním odstavci napadeného rozhodnutí. Soud tedy námitku nepřezkoumatelnosti neshledal důvodnou.
39. K prvnímu žalobnímu bodu soud úvodem předesílá, že problematiku institutu prominutí penále obecně shrnul Nejvyšší správní soud v bodech 21 až 24 rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37. Uvedl, že prominutí penále je právním institutem, který k rozdělení osoby na ty, jimž penále prominuto bude, a ty, jimž nebude, používá kombinaci tří právních „technologí“. V první řadě musí být splněny určité relativně jednoznačně a konkrétně definované, a tedy za běžných okolností relativně jednoduše ověřitelné vstupní podmínky. Jimi jsou zejména podání žádosti v zákonem předepsané lhůtě (§ 259a odst. 3 a 4 daňového řádu) a dále to, že byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Další u prominutí penále použitou právní „technologí“ je naplnění nutných podmínek pro prominutí definovaných pomocí neurčitých právních pojmů. Jde jednak o „zohlednění“ četnosti porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Dále jde, jak stanoví § 259c odst. 2 daňového řádu, o naplnění podmínky jakési daňové a účetní bezúhonnosti žadatele (resp. s ním specificky spojené osoby, viz jeho odst. 3). Dalším neurčitým právním pojmem, jehož naplnění správce daně zkoumá, je rozsah součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední (§ 259a odst. 2 věta první daňového řádu). Obě výše uvedené právní „technologie“ vytvářejí prvotní síto, jímž musí nezbytně projít ten, kdo chce, aby mu penále bylo prominuto. Jde tedy o síto podmínek nutných (definovaných zčásti „pozitivně“, zčásti „negativně“), avšak ještě nikoli dostatečných. Konečně třetí právní „technologí“ užitou zákonodárcem v institutu prominutí penále je vytvoření prostoru pro správní uvážení užitím slov může prominout v § 259a odst. 2 větě první daňového řádu. Toto ustanovení dává správci daně možnost, avšak nikoli povinnost penále prominout. Správce daně tak může, má-li k tomu rozumné a zároveň ústavně konformní důvody, penále neprominout, i když jsou vstupní nutné podmínky pro prominutí, ať již definované relativně jednoznačně a konkrétně, nebo pomocí neurčitých právních pojmů, splněny. Další prostor pro správní uvážení je správci daně vytvořen zákonem definovaným rozsahem možného prominutí penále (§ 259a odst. 2 věta první daňového řádu – až 75 %). V judikatuře Nejvyššího správního soudu je notorií, kterou netřeba v detailech rozebírat, že prostor pro správní uvážení si správní orgán v mezích tohoto prostoru daných zákonem může strukturovat svou vlastní správní praxí, jíž je, vytvoří-li se, zásadně vázán; změnit ji může, a to zásadně kdykoli, ovšem pouze *pro futuro*, z rozumných a současně ústavně konformních důvodů a ve vztahu ke všem případům, na něž jeho kompetence při uplatnění správního uvážení dopadá. Z judikatury Nejvyššího správního soudu lze k této problematice odkázat např. na rozsudek ze dne 28. 1. 2015, č. j. 6 Afs 101/2014-36, publ. pod č. 3201/2015 Sb. NSS, body 11-15 (k tomu viz vypořádání druhého žalobního bodu
40. K výše uvedenému soud konstatuje, že mezi účastníky nebylo sporné, že žalobkyně uhradila daň, v důsledku jejíhož doměření jí vznikla povinnost uhradit penále (viz § 259a odst. 1

daňového řádu), žádost o prominutí penále byla podána ve lhůtě (viz § 259a odst. 3 daňového řádu), čímž žalobkyně splnila formální podmínky a rovněž obstála z hlediska § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu, jelikož není dána žádná z vylučujících klauzulí.

41. Podstatou souzené věci je tedy otázka, zda mohl žalovaný v případě splnění zákonem stanovených podmínek pro vyhovění žádosti o prominutí penále přihlédnout k intenzitě, povaze či dalším okolnostem jednání, které bylo skutkovým a právním základem penále (tzv. zdrojové jednání), a rozhodnout tak, že penále (a to ani z části) žalobkyni nepromine.
42. Z usnesení č. j. 1 Afs 236/2019-83 vyplývá, že *„[p]ři posuzování splnění podmínek dle § 259c zákona č. 280/2009 Sb., 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 přihlédne v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu a s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení nemusí penále prominout.“* Právě zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tedy jednoznačně vykládá ustanovení § 259a odst. 2 daňového řádu tak, že k porušení daňových předpisů, které je skutkovým a právním základem uložení penále, lze přihlédnout v rámci správní úvahy, zda bude vyhověno žádosti daňového subjektu o prominutí penále. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že *„[s]lovní vyjádření „závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy“ představuje neurčitý právní pojem, jehož obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Správce daně musí vyhodnotit, zda konkrétní porušení práva pod uvedený neurčitý právní pojem spadá, či nikoliv. Toto vyhodnocení je také nepochybně založeno na úvaze správce daně, ale tato úvaha se na rozdíl od správního uvážení zaměřuje na skutkovou podstatu a její vyhodnocení, přičemž výsledkem je závěr, který nemá alternativu. Jinými slovy, pokud daňový subjekt ve vymezeném čase závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy, jakákoli úvaha o prominutí alespoň části penále ve smyslu § 259a odst. 2 daňového řádu nepřipadá v úvahu.“* Lze tedy shrnout, že při posouzení toho, zda jednání daňového subjektu lze podřadit pod neurčitý právní pojem porušení daňových nebo účetních předpisů závažným způsobem, správní orgán realizuje svoji diskreci, tedy správní uvážení. Dojde-li na základě takto provedeného správního uvážení podle § 259c odst. 2 daňového řádu k závěru, že není dána vylučující klauzule zde stanovená, neznamená to ještě, že jsou bez dalšího splněny podmínky pro vyhovění žádosti o prominutí penále, neboť rozhodnutí podle § 259a daňového řádu vychází ze správního uvážení správce daně a není na ně právní nárok.
43. Správce daně při posuzování žádosti o prominutí penále realizuje správní uvážení ve dvou rovinách. Předně vyhodnocuje naplnění hypotéz právních norem vyjádřených v ustanovení § 259c daňového řádu: četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem, porušení daňových nebo účetních právních předpisů závažným způsobem v posledních 3 letech. V případě druhé právě uvedené podmínky se správní uvážení realizuje v otázce hodnocení závažnosti porušení právních předpisů; pokud je závěr o závažnosti porušení kladný, představuje to bez dalšího vylučující klauzuli ve vztahu k možnosti prominutí penále bez možnosti modifikovat tuto klauzuli případným správním uvážením. Pokud správce daně dojde k závěru, že vylučující klauzule podle § 259c daňového řádu nejsou dány, zabývá se dále správní úvahou o samotném prominutí penále podle § 259a odst. 2 daňového řádu (shodně též rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 20. 10. 2021, č. j. 52 Af 69/2020-47). K porušení daňových předpisů, které je skutkovým a právním základem uložení penále (zdrojové jednání), tak správce daně přihlédne v rámci

správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu, přičemž s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti porušení nemusí penále prominout.

44. Pokud tedy správce daně dospěje k závěru, že s ohledem na povahu, intenzitu a další okolnosti zdrojové jednání daňového subjektu, jež je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, je třeba k takovému jednání v rámci posuzování žádosti daňového subjektu o prominutí penále přihlídnout, může být takové jednání důvodem pro neprominutí penále, a to i v případě, kdy ostatní podmínky pro jeho prominutí splněny jsou. Nutno opětovně zdůraznit, že na prominutí penále není právní nárok. Rozhodnutí ve věci prominutí penále je vydáváno na základě správního uvážení, přičemž kritérium zdrojového jednání neumožňuje správci daně rozhodnout v neprospěch žalobkyně pouhým odkazem na porušení primární daňové povinnosti, jak tvrdí žalobkyně (v podrobnostech viz níže).
45. Soud s přihlédnutím k výše uvedenému dospěl k závěru, že žalovaný postupoval zcela v souladu se závěry judikatury správních soudů, jestliže posoudil závažnost zdrojového jednání žalobkyně v intencích správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu.
46. Pokud žalobkyně v projednávané věci odkazuje na odlišné stanovisko soudce JUDr. Josefa Baxy k usnesení č. j. 1 Afs 236/2019-83, soud neshledal žádný důvod odchýlit se od názoru, který vyslovil rozšířený senát jako celek, a nehodlá proto jakkoliv polemizovat s těmito závěry ve světle zmíněného odlišného stanoviska. Žalobkyní vznesená argumentace týkající se absence opory v zákoně, dvojího přičítání v neprospěch žalobkyně a rozporu se smyslem a účelem institutu prominutí penále toliko rozvíjí odlišné stanovisko soudce JUDr. Josefa Baxy vyjádřené v usnesení č. j. 1 Afs 236/2019-83, nicméně na žalobkyní vznesené námitky odpovídá odůvodnění citovaného usnesení, a to v bodech 29 až 40 k otázce správního uvážení, resp. v bodech 41 až 55 (56) k otázce jednání, které vedlo k vyměření daně a uložení penále. Soud proto pro stručnost odkazuje na příslušné pasáže usnesení č. j. 1 Afs 236/2019-83 a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37 ve věci *ACE Trade*, publ. pod č. 3636/2017 Sb. NSS. Soud tedy nesdílí závěr žalobkyně, že kritérium tzv. zdrojového jednání je soudcovsky dotvořenou mezí správního uvážení správce daně při moderaci penále, která nemá oporu v zákoně ani ve smyslu a účelu zákonodárcem zakotveného institutu prominutí penále. Jako nedůvodné je nutno odmítnout i tvrzení žalobkyně, že orgánům finanční správy je tímto způsobem dána možnost rozhodnout v neprospěch daňového subjektu již pouhým odkazem na porušení primární daňové povinnosti.
47. Soud tak uzavírá, že žalovaný v kontextu shora uvedeného postupoval v souladu s recentní judikaturou Nejvyššího správního soudu, jakož i v souladu s daňovým řádem a Pokynem GFR-D-58, jestliže při posuzování žádosti žalobkyně o prominutí penále zohlednil povahu zdrojového jednání, které ke vzniku penále vedlo.
48. Ke druhému žalobnímu bodu soud předně uvádí, že poměrně bohatá judikatura zabývající se otázkou, v jakém rozsahu správní uvážení podléhá soudnímu přezkumu, se ustálila na tezi, že správní uvážení podléhá předně soudnímu přezkumu formálnímu (tj. zda správní orgán k výsledku správního uvážení došel správním procesním postupem a zda je správní úvaha přezkoumatelným způsobem zachycena v odůvodnění správního rozhodnutí a logicky plyne z podkladů pro rozhodnutí). Dále pak podléhá přezkumu věcnému, ovšem jen v omezené míře, tj. pouze potud, zda nemá excesivní povahu, tj. zda se nejedná o zřejmé vybočení z mezí správního uvážení a hledisek stanovených zákonem, popřípadě dokonce o

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

zneužití tohoto institutu. Za splnění těchto předpokladů není soud oprávněn z těchto skutečností dovozovat jiné nebo přímo opačné závěry (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 47/2003-48). Úkolem soudu zásadně není nahrazovat správní uvážení uvážením soudním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2003, č. j. 5 A 139/2002-46).

49. Soud tedy k námitce poukazující na nedostatečnost správního uvážení správce daně, resp. překročení jeho zákonem stanovených mezí konstatuje, že ustanovení § 259a odst. 2 daňového řádu dává správci daně prostor k úvaze o rozsahu prominutí penále v rozpětí od 0 % do 75 %.
50. V projednávané věci žalovaný na stranách 6 až 8 napadeného rozhodnutí podrobně popsal konkrétní skutečnosti plynoucí ze závěrů daňové kontroly, přičemž shrnul, že žalobkyně při daňové kontrole v průběhu důkazního řízení neprokázala u daňových dokladů vystavených společnostmi ITKJM group, Joing Job, KaBe systém CZ a Collective Business splnění podmínek vzniku a nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Správce daně dospěl k závěru, že deklarovaná plnění jsou fiktivní (tj. deklarované služby nebyly ve skutečnosti vůbec poskytnuty) a předložené daňové doklady neobsahují všechny povinné zákonné náležitosti. Závěr žalovaného plně koresponduje s obsahem zprávy o daňové kontrole. Deklarovaná plnění od dodavatelů ITKJM group, Joint Job a KaBe systém CZ shledal správce daně fiktivními a předložené daňové doklady posoudil tak, že neobsahují všechny povinné náležitosti. V případě dokladů vystavených společností Collective Business pak nebylo osvědčeno, že zdanitelné plnění bylo přijato od plátce, přičemž předložené doklady neobsahovaly všechny povinné náležitosti. Žalobkyně brojí proti tomu, že žalovaný svůj závěr o neprominutí penále založil na skutečnostech vyplývajících zejména ze zprávy o daňové kontrole, nicméně tomuto postupu žalovaného nelze nic vytknout, ba naopak jej lze označit za logicky nevyhnutelný. Žalovaný v návaznosti na popsání skutková zjištění uzavřel, že povaha a okolnosti zdrojového jednání žalobkyně v nyní řešené věci prominutí penále vylučují, přičemž poukázal na to, že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti. Z uvedeného lze jednoznačně dovodit, v čem žalovaný detekoval intenzitu, rozsah a okolnosti zdrojového jednání, v důsledku čehož žádosti žalobkyně nevyhověl.
51. Ani skutečnost, že žalobkyni byla některá plnění uznána, nemůže mít vliv na hodnocení povahy zdrojového jednání, neboť na základě prokázání zmíněných plnění nevznikla žalobkyni povinnost uhradit penále. Stejně tak soud neshledal případnou argumentaci žalobkyně, že doměření daňové povinnosti správcem daně nemělo původ na její úrovni, nýbrž na úrovni jednotlivých dodavatelů. Soud nepovažuje za důvodnou ani argumentaci žalobkyně, že je sankcionována za závadné jednání jiného podnikatelského subjektu a že podstatná část odůvodnění napadeného rozhodnutí je založena na skutečnostech, které sama mohla jen stěží ovlivnit, neboť se nacházely mimo sféru jejího vlivu. Z podstaty institutu odpočtu DPH a prokazování nároku na něj vyplývá, že je to daňový subjekt, kterého tíží břemeno důkazní. Jinými slovy, daňový subjekt by měl mít v držení náležité podklady pro doložení jím deklarovaných obchodních vztahů (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu), a v případě vzniku pochybností správce daně by měl být schopen jinými důkazními prostředky prokázat uskutečnění zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu. Byla to právě žalobkyně, kdo u daňových dokladů vystavených dodavateli ITKJM group, Joint Job, KaBe systém CZ a Collective Business neprokázal splnění podmínek vzniku a nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Předložené daňové doklady neprokázaly

naplnění formální podmínky nároku na odpočet podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, neboť z nich nebylo zřejmé, jaká služba měla být deklarováným dodavatelem poskytnuta a v jakém rozsahu. Naplnění formální podmínky pak nebylo možné osvědčit ani ve spojení s předloženými smlouvami o dílo, neboť je nebylo možné považovat za důkaz o tom, že žalobkyně přijala konkrétní předmět plnění v určitém rozsahu a za konkrétní jednotkovou cenu. Stejně tak ani provedenými svědeckými výpověďmi nebylo možné prokázat splnění výše uvedených podmínek. Jestliže žalobkyně svou argumentaci staví mj. na tom, že je nucena pykat za závadné jednání jiného podnikatelského subjektu, lze obecně poukázat na to, že byla jednou ze smluvních stran, přičemž z logiky věci mohla podoby jednotlivých smluv ovlivnit tak, aby obsahovaly požadované náležitosti, a zabránit tak vzniku případných pochybností o oprávněnosti uplatňovaných odpočtů, případně mohla vyzvat dodavatele k doplnění či opravě předloženého dokladu. Daň byla doměřena žalobkyni za celkem 17 zdaňovacích období s tím, že celkový doměrek činil 10 027 878 Kč. Z toho je zřejmé, že jednání žalobkyně nepředstavovalo ojedinělé pochybení, jež by se týkalo zanedbatelné částky. Lichá je proto námitka, že výhrady žalovaného směřují výlučně k jednání na úrovni dodavatelů, nikoliv na úrovni žalobkyně.

52. Žalovaný rovněž nebyl povinen se zevrubně vyjádřit k jednotlivým zdanitelným plněním. V daném případě bylo naprosto dostačující, pokud v napadeném rozhodnutí uvedl stěžejní důvody, na základě nichž zbudoval své rozhodnutí. Žalovaný se k jednotlivým dodavatelům zcela adekvátně vyjádřil na stranách 6 až 8 napadeného rozhodnutí, přičemž vytčená pochybení zhodnotil komplexně. Soud se proto neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, že žalovaný nevzal v potaz její postavení. S ohledem na právě vyřčené je nutno jako neopodstatněnou odmítnout i polemiku žalobkyně nad tím, že se žalovaný nevyřadil se zjištěným skutkovým stavem.
53. Pokud jde o argumentaci žalobkyně vztahující se k jejímu přesvědčení o oprávněnosti nárokovaných odpočtů, včetně námítky údajného nepravomocného odepření nároku na odpočet daně, je tuto třeba rovněž odmítnout, neboť v řízení o prominutí příslušenství daně není správce daně oprávněn přezkoumávat samotné vyměření daně pravomocně stanovené. Tyto námitky žalobkyně měla a mohla uplatnit v rámci včas podaného odvolání proti jednotlivým dodatečným platebním výměřům.
54. Soud uzavírá, že žalovaný vytčené zdrojové jednání žalobkyně, jež shrnul na stranách 6 až 8 napadeného rozhodnutí, oprávněně zhodnotil jako natolik závažné porušení daňových předpisů, že nemůže požívat velkorysosti v podobě prominutí penále. Prominutí penále by v daném případě vedlo k podpoře právo zneužívajícího jednání a neodráželo by závažnost jednání žalobkyně. Žalovaný tedy přezkoumatelnou úvahou zdůvodnil, proč žádosti žalobkyně nevyhověl, přičemž v rámci svého správního uvážení nijak nevybočil z jeho mezí.

VIII. Závěr a náklady řízení

55. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 24. září 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu