



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **LAKUM – KTL, a. s.**
sídlem Ostravská 384, 739 11 Frýdlant nad Ostravicí
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2023, č. j. 4591361/23/3207-52523-803463, ve věci prominutí příslušenství daně,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobní námitky:

1. Žalobce tvrdí porušení svého legitimního očekávání, založeného předchozím rozhodnutím žalovaného v stejné věci a porušení presumpce nevin. Napadené rozhodnutí je proto podle žalobce nezákonné.
2. Žalobce požádal žalovaného o prominutí penále a úroků z prodlení, které byl povinen uhradit na základě dodatečného platebního výměru z 27. 2. 2020, doměřující daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014 a stanovující mu zaplatit penále a úrok z prodlení. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl žádost ve vztahu k prominutí penále; úrok nebyl předmětem rozhodnutí. Ačkoliv u žalobce nebyly naplněny

zákonné podmínky vylučující možnost penále prominout, žalovaný dospěl k závěru, že povaha a intenzita zdrojového jednání, které vznik penále zapříčinilo, jako jednoho z kritérií rozsahu prominutí, zcela vylučuje možnost předmětné penále prominout.

3. Žalobce poukázal na to, že žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 6. 2020 za zdaňovací období 2012 a 2013 žalobci za stejných okolností prominul penále v maximální výši 75%. I v době rozhodování o této žádosti byl žalobce trestně stíhán a daňová kontrola již byla ukončena. K povaze zdrojového jednání žalovaný nepřihlédl. V nynější věci žalovaný bez odůvodnění postupoval odlišně, ačkoliv byl povinen svůj postup odůvodnit s ohledem na zásadu ochrany legitimního očekávání. Nová judikatura Nejvyššího správního soudu a změna pokynu GFŘ nejsou závažnými okolnostmi, které by mohly odlišný přístup k posouzení totožné situace odůvodnit. Žalobce poukázal na názor Nejvyššího správního soudu, že není správný závěr, že jakákoliv forma účasti na podvodu na DPH vždy vylučuje prominutí penále. Podle žalobce byla porušena jak zásada ochrany legitimního očekávání, tak práva na spravedlivý proces.
4. Žalobce dále namítl porušení zásady presumpce neviny, když v době, kdy trestní stíhání nebylo pravomocně skončeno, žalovaný předjímal vinu, když uvedl, že jednání žalobce a z něj vyplývající trestněprávní důsledek nelze prominout.

Stanovisko žalovaného:

5. Žalovaný ve vyjádření zopakoval argumentaci z napadeného rozhodnutí, které považuje za zákonné a věcně správné. Zdůraznil, že k povaze zdrojového jednání jako kritéria pro posouzení rozsahu, v jakém lze penále prominout, začal přihlížet v důsledku ustálení judikatury správních soudů, která toto požaduje, konkrétně v reakci na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, které vedlo i ke změně pokynu GFŘ. Porušení presumpce neviny se nedopustil, protože nepředjímal vinu žalobce, ale přihlédl k tomu, že jeho jednání mělo trestněprávní důsledek v podobě trestního stíhání.

Ze správního spisu vyplývá:

6. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště ve Frýdku Místku, žalobci dodatečným daňovým výměrem ze dne 27. 2. 2020 doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014. Současně mu uložil povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ve výši 20 % z doměřené částky. Odvolání proti tomuto dodatečnému daňovému výměru zamítlo Odvolací finanční ředitelství dne 20. 7. 2023.
7. Daň byla doměřena na základě daňové kontroly za zdaňovací období 2012, 2013 a 2014, přičemž za rok 2012 byla daňová kontrola ukončena zprávou ze dne 20. 9. 2018 a doměřena dodatečným platebním výměrem z 20. 9. 2018, za rok 2013 byla daňová kontrola ukončena zprávou ze dne 9. 1. 2019 a doměřena dodatečným platebním výměrem z 10. 1. 2019 a za rok 2014 byla daňová kontrola ukončena zprávou ze dne 24. 2. 2020 a doměřena dodatečným platebním výměrem z 27. 2. 2020. Současně bylo vždy stanoveno penále. Důvodem doměření daně z příjmů bylo neuznání nákladů na reklamu a propagaci přijatých od společnosti PRESSTEX MEDIA s. r. o. a PAMBROKE Media s. r. o. v tvrzené výši. Právní vztah s těmito dodavateli byl podle daňových orgánů uzavřen za účelem snížení základu daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), smlouvy byly uzavřeny mezi účelově spojenými osobami a ceny

se liší od cen, které by byly dosaženy mezi osobami nespojenými, přičemž žalobce rozdíl uspokojivě nevysvětlil.

8. Dne 6. 3. 2020 požádal žalobce o prominutí penále vzniklého v souvislosti s doměřením daně z příjmů za roky 2012 a 2013. Žalovaný dne 8. 6. 2020 žádosti vyhověl a penále promnul ve výši 75 %.
9. Naopak, žádost žalobce o prominutí penále v souvislosti s doměřenou daní z příjmů za zdaňovací období roku 2014 žalovaný nyní napadeným rozhodnutím zamítl, když přihlédl k povaze a intenzitě zdrojového jednání, které ke vzniku penále vedlo.

Právní úprava a východiska:

10. Prominutí penále jako příslušenství daně upravuje daňový řád v § 259c odst. 1 daňového řádu, ve kterém stanoví tzv. formální podmínky prominutí penále, a jsou jimi včasná žádost o prominutí a uhrazení daně: *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.* Ohledně rozsahu prominutí, tedy věcného posouzení, má správce daně diskreční pravomoc: *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* (odstavec třetí téhož ustanovení). Z § 259c daňového řádu vyplývají skutečnosti vylučující prominutí příslušenství daně, též penále (tzv. negativní podmínky), kterými jsou závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů v posledních třech letech daňovým subjektem nebo statutárním orgánem: *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* (odstavec druhý). *Pokud právnická osoba závažným způsobem poruší daňové nebo účetní právní předpisy, hledí se pro účely posouzení splnění podmínky podle odstavce 2 na osobu, která byla v době tohoto porušení v této právnické osobě členem statutárního orgánu, jako by je také porušila* (odstavec třetí). Současně z prvního odstavce vyplývají správcům daně hlediska pro jeho úvahu při posouzení žádosti: *při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.*
11. K otázce, zda kritériem pro správní úvahu správce daně je i povaha jednání, jež je skutkovým a právním základem uložení penále, se kladně vyjádřil Nejvyšší správní soud dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37. S tím však nesouhlasil první senát Nejvyššího správního soudu, podle kterého jediným zákonným meritorním kritériem pro posouzení rozsahu prominutí je míra součinnosti daňového subjektu a další kritérium v podobě povahy zdrojového jednání je v rozporu s jazykovým zněním, důvodovou zprávou a zavedenou správní praxí. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se s touto jeho argumentací neztotožnil a dne 26. 1. 2021 se v rozsudku č. j. 1 Afs 236/2019-83 vyslovil takto: *při posuzování splnění podmínek dle § 259c odst. 2 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* (podtrhl krajský soud). Od 26. 1. 2021 tak dle judikatury správních soudů je dalším kritériem při správním uvážení správce daně o věcném posouzení žádosti o prominutí penále povaha, intenzita či jiné okolnosti porušení daňových předpisů, které je skutkovým a právním základem uložení penále (tedy zdrojového jednání).

K námitce porušení legitimního očekávání

12. Žalobce se dovolával rozhodnutí žalovaného z 8. 6. 2020, kterým ve skutkově i právně totožné věci, pouze za jiné zdaňovací období (2012 a 2013), žalobcově žádosti vyhověl, přičemž v nyní posuzované věci nevysvětlil, na základě jakých podstatných okolností rozhodl jinak, v žalobcův neprospěch.
13. Krajský soud v daňovém spise ověřil, že rozhodnutím ze dne 8. 6. 2020 žalovaný žalobcově žádosti vyhověl, přičemž skutkové okolnosti jsou skutečně stejné, jako v nyní i posuzované věci, když ke stanovení povinnosti zaplatit penále žalovaný přistoupil v souvislosti s daní, doměřenou v obou případech pro neuznání nákladů na reklamu a propagaci přijatých od společnosti PRESSTEX MEDIA s. r. o. a PAMBROKE Media s. r. o. v tvrzené výši, když právní vztah s těmito dodavateli byl uzavřen za účelem snížení základu daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, smlouvy byly uzavřeny mezi účelově spojenými osobami a ceny se liší od cen, které by byly dosaženy mezi osobami nespojenými, přičemž žalobce rozdíl uspokojivě nevysvětlil. V rozhodnutí ze dne 8. 6. 2020 však žalovaný neposuzoval jako kritérium pro posouzení rozsahu prominutí penále povahu zdrojového jednání.
14. V napadeném rozhodnutí žalovaný poté, co shodně jako v předchozím případě konstatoval, že zde nejsou skutečnosti vylučující prominutí penále podle § 259c odst. 2 a odst. 3 daňového řádu a prvotní předpoklad pro vyhovění žádosti byl splněn, bylo možné přistoupit k posouzení rozsahu prominutí. Následně s odkazem na výše uvedené závěry rozšířeného senátu NSS z 21. 1. 2021 konstatoval, při stanovení rozsahu prominutí jsou zákonem stanovena dvě kritéria, a to rozsah součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední (ustanovení § 259a odst. 2 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (ustanovení § 259c odst. 1 daňového řádu). Kromě těchto podmínek je v souladu s judikaturou správce daně oprávněn zohlednit také povahu, intenzitu či jiné okolnosti zdrojového jednání, které vznik příslušenství vyvolalo, což může vést až k zamítnutí žádosti o přesto, že by z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu bylo toto porušení irelevantní. Žalovaný toto kritérium aplikoval a dovedl, že pro povahu a intenzitu porušení daňových předpisů nelze penále prominout v žádném rozsahu.
15. Krajský soud nesouhlasí s názorem žalobce, že se žalovaný nevyjádřil k tomu, proč v nyní posuzované věci kritérium povahy a intenzity zdrojového jednání aplikoval. Z uvedené argumentace jasně vyplývá, že k němu přistoupil v návaznosti na vyslovený závěr rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který následoval.
16. Krajský soud nesouhlasí ani s názorem žalobce, že aplikací tohoto nového kritéria byla porušeno jeho legitimního očekávání. Zásada legitimního očekávání je zakotvena v § 8 odst. 2 daňového řádu, podle kterého *správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*. Tuto zásadu soudy vykládaly opakovaně. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí vychází ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak k této problematice ve svém rozhodnutí ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, vyslovil: *„Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánu veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů*.

Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“

17. NSS v rozsudku 6 Afs 156/2014 – 47 ze dne 11. 12. 2014 uvedl, že *zásada legitimního očekávání v tomto smyslu je imanentní správnímu právu jako celku a svůj odraz nachází též v obdobném znění § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Je zásadně nepřijatelné, aby správce daně ve skutkově obdobných či totožných případech postupoval vůči jinému, nebo i témuž subjektu, odlišně. Pokud tak činí, je povinen svůj postup přesvědčivě odůvodnit, aby bylo zřejmé, že nepostupuje svévolně.*
18. Z uvedeného vyplývá, že legitimní očekávání daňového subjektu vzniká buď z ustálené, jednotné a dlouhodobé praxe daňového subjektu, nebo z postupu správce daně vůči němu v obdobném či totožném případě. Jeho ochrana je vždy je v napětí se zásadou zákonnosti (§5 odst. 1 daňového řádu), v jejíž prospěch může v určitých případech ustoupit. Úhelným kamenem, zda se tak stane, je zákaz libovůle a nerovného zacházení, když k jejich vyloučení zásada ochrany legitimního očekávání směřuje. Aby tedy ochrana legitimního očekávání ustoupila zásadě zákonnosti, musí pro to být přesvědčivý důvod.
19. Je nadbytečné se v tuto chvíli zabývat podmínkami, za kterých se správní orgán může legitimně odchýlit od své ustálené, jednotné a dlouhodobé praxe, protože se o takovou situaci nejedná. V posuzované věci jde o druhý důvod legitimního očekávání, tedy očekávání založeném předchozím rozhodnutím vůči témuž subjektu ve skutkově i právně podobné věci. Ani v takovém případě není a priori vyloučeno rozhodnutí jiné, jsou – li pro to pádné důvody, což vyplývá z citovaného rozsudku 6 Afs 156/2014 – 47.
20. Soud přisvědčuje žalobci, že rozhodnutí žalovaného z 8. 6. 2020 bylo způsobilé vyvolat v něm očekávání, že o jeho nynější žádosti budeš rozhodnuto shodně. Ochrana tohoto očekávání však ustoupila zásadě legality. Dne 8. 6. 2020 totiž nebyl ještě přijat závěr rozšířeného senátu NSS z 26. 1. 2021. Nejvyšší správní soud je vrcholným soudním orgánem ve správním soudnictví a jeho úlohou je zajišťovat jednotu a zákonnost rozhodování (§ 12 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále „s. ř. s.“) Úlohou jeho rozšířeného senátu je podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozhodovat v případě rozdílných názoru malých senátů Nejvyššího správního soudu na tutéž otázku (tzv. judikaturní rozpor). Rozhodnutí rozšířeného senátu má silný vertikální účinek a posiluje tím normativní sílu vrcholných soudů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 140/2008-77 z 8. 1. 2009), čímž zásadně ovlivňuje správní praxi. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v naposledy citovaném rozsudku, *skutečnost, že judikatura byla sjednocena rozšířeným senátem, přináší zvlášť významné argumenty ve prospěch setrvání na takto vytvořeném právním názoru.* Krajský soud proto nesouhlasí s názorem žalobce, že změna judikatury není skutečností odůvodňující změnu právního názoru žalovaného ve skutkově i právně stejné věci, neboť jde právě o vertikální účinek rozhodování vrcholného soudu. Žalovaný tedy správně přihlédl k nyní již sjednocenému právnímu názoru na otázku, zda kritériem pro věcné posouzení žádosti o prominutí penále je povaha a intenzita porušení daňových předpisů, které k uložení penále vedlo, a v tomto konkrétním případě upřednostnil zásadu legality před zásadou ochrany legitimního očekávání. S uvedeným závěrem není v rozporu ani žádné z žalobcem dovolávaných rozhodnutí. Z nálezu Ústavního soud ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 690/01 a z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 4/2019 vyplývá, že předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci patří ke znakům právního státu, což je vtěleno do výše citovaného ustavení § 8 odst. 2 daňového řádu. Jako zásada ovládající daňové

řízení je na tato řízení aplikována. Její aplikace je limitována dalšími zásadami, též zásadou legality, které může z přesvědčivých důvodů ustoupit, jak je vysvětleno výše, přičemž rozhodnutí rozšířeného senátu NSS takovým přesvědčivým důvodem. Je.

21. Žalobce se dále dovolal rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2021, č. j. 4 Afs 99/2021-34, ze kterého vyplývá, že není pravdou, že by jakákoliv forma účasti na podvodu na DPH vždy vylučovala prominutí penále. Žalobce tento svůj žalobní bod koncipoval zcela obecně a neuvedl, co z toho pro svou věc dovozuje. Krajský soud tedy rovněž obecně uvádí, že žalovaný své rozhodnutí nevystavěl na závěru, že jakákoliv forma účasti na podvodu na DPH vylučuje prominutí penále, již z toho důvodu, že žalobci nebylo penále doměřeno z důvodu účasti na podvodu na DPH, ale z důvodu porušení daňových předpisů ohledně tzv. jinak spojených osob při stanovení daně z příjmů právnických osob. Toto porušení pak shledal natolik intenzivně protiprávní, že žalobci penále neprominul. Tento závěr nijak nekoliduje s obecným východiskem, že prominutí penále nelze a priori vyloučit jakoukoliv účastí na daňovém podvodu, když žalovaný uvážil povahu zcela konkrétních okolností při navázání posuzovaných obchodních vztahů.

K porušení presumpce neviny

22. Žalobce má za to, že se žalovaný dopustil porušení presumpce neviny, když konstatoval, že nelze pominout trestněprávní důsledek vyvozený z jeho jednání. Odkázal na § 2 odst. 2 trestního řádu, podle kterého dokud není pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu není vina vyslovena, nelze na toho, proti němuž se vede trestní řízení, hledět jako by byl vinen.
23. Krajský soud v napadeném rozhodnutí ověřil, že žalovaný při posouzení povahy zdrojového jednání „nad rámec vlastních závěrů“ přihlédl i ke zjištěním orgánů činných v trestním řízení a uvedl, že ačkoliv spáchání tohoto trestného činu nebylo ve vztahu k daňovému subjektu zatím konstatováno pravomocným rozsudkem trestního soudu, nelze předmětné jednání daňového subjektu a trestněprávní důsledek z něj vyvozený, zcela pominout. Této úvaze žalovaného předchází podrobná zjištění z daňového řízení ohledně povahy obchodního vztahu žalobce a jeho dodavatelů. Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný své závěry o povaze zdrojového jednání nevystavěl na závěru, že žalobce byl shledán trestněprávně odpovědným za své jednání, ale na vlastních zjištění a zjištění, že jednání žalobce vedlo k trestnímu stíhání, což ve svém souhrnu žalovaný posoudil jako jednání intenzivně protiprávní. Žalovaný se tedy porušení zásady presumpce neviny nedopustil, neboť na žalobce jako na vinného spácháním trestného činu v žádném ohledu nehleděl. Ani tato námitka tedy důvodná není.

Závěr a nábrada nákladů řízení:

24. Vzhledem k nedůvodnosti žalobních námitek krajský soud uzavřel, že žaloba není důvodná, a proto ji v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.). Ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
25. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 22. května 2025

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu