



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobkyně: **STRIX Chomutov, a.s.**, IČO: 27274535
sídlem Polní 4795, 430 01 Chomutov
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**
sídlem Velká Hradební 36/91, 400 01 Ústí nad Labem

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2023, č. j. 2153726/23/2504-50522-507320,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2023, č. j. 2153726/23/2504-50522-507320, kterým byla zamítnuta její žádost o prominutí penále stanoveného dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2018 až prosinec 2018, únor 2019 a duben 2019. Žalobkyně se současně domáhala přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

2. Žalobkyně s odkazem na judikaturu správních soudů v žalobě uvedla, že její žádosti nebylo vyhověno pro závadnost zdrojového jednání. Žalobkyně měla ovšem za to, že došlo k porušení § 259a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), neboť tato právní úprava byla aplikována toliko zdánlivě, jelikož se žalovaný omezil na aplikaci interní metodiky v podobě Pokynu GFŘ-D-58.
3. Základním kritériem pro posouzení prominutí penále je míra součinnosti v rámci postupu vedoucího k doměření daně. Žalobkyně poskytovala správci daně v rámci daňové kontroly maximální součinnost, komunikovala s ním, účastnila se jednání se správcem daně, reagovala na výzvy a nevyhýbala se styku se správcem daně. Mírou součinnosti žalobkyně se však žalovaný vůbec nezabýval. Dle názoru žalobkyně lze přihlížet ke zdrojovému jednání teprve při splnění podmínky uvedené v § 259a odst. 2 daňového řádu, to ovšem žalovaný vůbec neposuzoval.
4. Pokyn GFŘ-D-58 je pouhou interní normativní instrukcí, jehož aplikace nemůže vést k tomu, že budou opomíjena kritéria pro prominutí stanovená daňovým řádem. Žalovaný zkreslil i názor obsažený v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2021, sp. zn. 1 Afs 236/2019, neboť pro zdrojové jednání odmítl zohlednit individuální okolnosti případu a žádost zamítl.
5. Žalovaný uvedl, že s ohledem na závadnost zdrojového jednání, představující vědomé zapojení žalobkyně do podvodného jednání na DPH rozhodl žalovaný o zamítnutí žádosti. U žalobkyně však nebyla prokázána vědomá, tedy úmyslná účast na daňovém podvodu. Ačkoliv vědomá účast na daňovém podvodu může být úmyslná i nedbalostní, je třeba mezi nimi rozlišovat, neboť míra zavinění zásadně odlišuje společenskou škodlivost jednání. Žalovaný vytrhl z kontextu pasáže z rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 8. 2023, č. j. 26697/23/5300-22441-712084, přičemž však platí, že úmyslná, tedy vědomá účast na daňovém podvodu, nebyla žalobkyni kladena k tíži. Daňové orgány se zabývaly přijatými preventivními opatřeními k zamezení účasti na podvodu, což by postrádalo smysl, pokud by byla žalobkyně vědomým účastníkem podvodu na DPH. Úmyslnou formu účasti na podvodu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství vyloučilo.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. K žalobě žalovaný uvedl, že postupoval v souladu nejen s Pokynem GFŘ-D-58, ale také s právním názorem uvedeným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 236/2019-83. Pokyn GFŘ-D-58 není interní metodikou, neboť tento pokyn byl uveřejněn a všechny daňové subjekty se s ním mohou seznámit. Žalovaný je povinen se tímto pokynem řídit a postup dle pokynu je nutné považovat za zavedenou správní praxi. Úprava prominutí příslušenství daně je založena na správním uvážení a opírá se o širší rámec hodnot a principů než zákonem výslovně uvedená kritéria.
7. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyslovil právní názor, že nelze z prominutí příslušenství vyloučit posouzení zdrojového jednání. Na základě posouzení zdrojového jednání dle § 259a odst. 2 daňového řádu již neměl žalovaný důvod se zabývat mírou součinnosti žalobkyně při doměření daně a dalšími důvody uvedenými v žádosti. Žalovaný popsal okolnosti zapojení žalobkyně do podvodu na DPH a vyložil, že se nemohlo jednat o účast nahodilou. Podkladem bylo odůvodnění rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání proti stanovení daně.

8. V rozsudku ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-93, Nejvyšší správní soud dle žalovaného uvedl, že v řízení o doměření daně a uložení penále správce daně nemusí prokázat úmyslné zapojení do podvodného řetězce na DPH, ale postačí, pokud dovodí, že daňový subjekt o účasti na daňovém podvodu věděl, či vědět měl a mohl.

Replika žalobkyně

9. V replice žalobkyně uvedla, že žalovaný ve vyjádření otevřeně přiznal, že § 259a odst. 2 daňového řádu vůbec neřešil a neřídil se jím. Žalobkyně nepochybnila, že finanční správa může vydávat interní metodiky, nesmí se to však dít na úkor toho, že je následně postupováno ve správní praxi zcela mechanicky dle šablony. Otázka prominutí penále nepředstavuje možnost libovolného rozhodnutí, jak to zjevně žalovaný vnímá, ale jsou-li dány důvody pro prominutí penále, nemůže žalovaný libovolně žádost zamítnout. V daném případě se jedná o jedinou možnost individualizace sankce. Správce daně je přitom povinen dbát na přiměřenost sankce z hlediska jejího účelu. Proto je třeba k okolnostem případu přihlížet v řízení o prominutí penále. Pro správné a spravedlivé ukládání sankcí je významné dodržování principu přiměřenosti sankce trestní povahy, není však patrné, že by se žalovaný tímto zabýval. Žalovaný dále nezohlednil bezproblémovou daňovou minulost při posouzení žádosti, resp. touto se vůbec nezabýval. Přitom povinnost zohlednit bezproblémovou daňovou minulost plyne bezpochyby i z usnesení Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 236/2019.
10. Žalobkyně zdůraznila, že míra jejího zavinění je v posuzovaném případě nízká, stejně jako společenská nebezpečnost jejího jednání. Žalobkyně vždy podávala řádně a včas svá daňová tvrzení, nebyla v prodlení s plněním daňových povinností a nebyla jí stanovena daň podle pomůcek ani uložena pořádková pokuta.
11. Odvolací finanční ředitelství ve své argumentaci v rozhodnutí ve věci samotného doměření daně výslovně uvedlo, že nedovodilo vědomou účast žalobkyně na údajném podvodu. Pokud tedy žalovaný ve svém rozhodnutí učinil závěr „o vědomé účasti na daňovém podvodu“, jedná se o zcela nepodložené tvrzení.

Posouzení věci soudem

12. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně se po řádném poučení, že může vyslovit souhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřila.
13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

14. Podstatou souzené věci je otázka, zda mohl žalovaný 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.
15. Podle § 259a odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.
16. 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.
17. Podle § 259a odst. 3 daňového řádu žádost o prominutí penále lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále.
18. Podle § 259c odst. 2 daňového řádu 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.
19. Podle § 259c odst. 3 daňového řádu 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.
20. Soud konstatuje, že při rozhodování tohoto případu vycházel primárně ze závěrů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, a z na něj navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-93.
21. Z podstatných tezí uvedených rozhodnutí lze uvést následující. 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. 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 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. To znamená, 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 porušení právních předpisů, které vedly k uložení povinnosti platit penále. Tyto okolnosti přitom mohou představovat jediný důvod pro nepřiznání dobrodiní prominutí penále, pokud správce daně svůj postup náležitým a logickým způsobem odůvodnil. 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. V případě rozhodování o prominutí penále správce daně nemusí prokázat úmyslné zapojení do podvodného řetězce

na DPH, postačí, pokud dovedl, že daňový subjekt o účasti na daňovém podvodu věděl, či vědět měl a mohl.

22. Dále soud konstatuje, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu jsou metodické pokyny Generálního finančního ředitelství „vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. Ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti obecně platí povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu, avšak jen jestliže dané pokyny neodporují zákonu.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59). Byť interní pokyny umožňují finanční správě postupovat jednotněji při výkladu neurčitých právních pojmů, nejsou obecně závaznými právními předpisy a jejich použití nesmí vést k faktickému přehlížení, obcházení či nahrazování zákonných ustanovení textem interního pokynu. Úkolem zdejšího soudu tedy je zhodnotit, zda při aplikaci Pokynu GFŘ-D-58 nevybočil žalovaný ze zákonných mezí a naplnil požadavky zákona ve světle judikatury správních soudů.
23. Recentní judikatura správních soudů dovodila, že správce daně při posuzování žádosti o prominutí penále realizuje správní uvážení ve dvou rovinách. Předně vyhodnocuje naplnění hypotéz právních norem vyjádřených v § 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. 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.
24. 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 přihlédnout, může být takové jednání důvodem pro neprominutí penále, a to i v případě, kdy ostatní podmínky pro jeho prominutí splněny jsou. Na prominutí penále není právní nárok (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 20. 10. 2021, č. j. 52 Af 69/2020-47; rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2024, č. j. 15 Af 21/2023-62; rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 5. 2022, č. j. 63 Af 10/2021-38).
25. Soud předně uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí jednoznačně vyloučil nahodilou účast žalobkyně na podvodném jednání a poukázal na závěr Odvolacího finančního ředitelství, že žalobkyně o podvodu na DPH vědět měla nebo vědět mohla a nejedná se o zavinění z nevědomosti. Žalobkyně se dle žalovaného účelovým sjednáním reklamy za výrazně nadhodnocenou cenu zapojila do předem nastaveného a organizovaného podvodného obchodního modelu. Žalovaný přitom vycházel z rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 8. 2023, č. j. 26697/23/5300-22441-712084, kterým byly k odvolání žalobkyně potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj na DPH a penále.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

26. Soud nemůže pominout, že přezkumem uvedeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, a tedy zdrojového jednání žalobkyně, se již zabýval v rozsudku ze dne 1. 10. 2024, sp. zn. 15 Af 18/2023, ve kterém mimo jiné dospěl k závěru, že jednotlivé aspekty reklamního plnění žalobkyni, jako jsou virtuální sídla dodavatele, absence propagace činnosti stejně jako internetových stránek, nezveřejňování účetních závěrek, absence průzkumu reklamního trhu, neprověření společnosti BIMAT, s.r.o. nekontaktnost společnosti BIMAT, s.r.o., a na ní navázaných společností, neuhrazená daň, podezřelé převody podílů společností BIMAT, s.r.o., Bohemia Welcome s.r.o., S.P.MARKET s.r.o., ukončení činnosti řetězce Bohemia Welcome s.r.o., S.P.MARKET s.r.o., BIMAT, s.r.o., poté, co správce daně tyto společnosti poprvé kontaktoval, mnohonásobné navýšení ceny v řetězci bez přidané hodnoty, hotovostní výběry, obchodování v uzavřeném kruhu společností, nedodržování rámcové smlouvy, aniž by na to bylo reagováno, skutečně jednotlivě samy o sobě neznamenají vědomost o zapojení do daňového podvodu, avšak ve spojení všech těchto okolností dohromady a skutečností shora uvedených nelze než přijmout závěr, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH, nejméně v nedbalostní formě, jak bylo ostatně kvalifikováno i správcem daně a žalovaným (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 47/2021-47, nebo ze dne 22. 2. 2023, č. j. 2 Afs 99/2022-74). V daném případě jde dle soudu o natolik obecné a nestandardní okolnosti, které nemohou mít původ ve specifikách reklamního prostředí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2023, č. j. 4 Afs 208/2022-63). Odkazovaný rozsudek je žalobkyni dobře znám a netřeba ho více v této věci rekapitulovat.
27. Ze shora uvedeného vyplývá, že žalovaný postupoval při aplikaci Pokynu GFŘ-D-58 v souladu se zákonem, když i při splnění kritérií podle § 259a odst. 1 a 3 a § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu přihlédl při posuzování žádosti žalobkyně o prominutí penále v rámci správního uvážení k povaze, intenzitě a dalším okolnostem jednání žalobkyně, které je skutkovým a právním základem uložení penále.
28. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti po přezkoumání předmětné věci v rozsahu žalobních námitek dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji výrokem I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
29. Současně v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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.

Ústí nad Labem 10. června 2025

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.