ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **KSP Computer & Services, s.r.o.**, se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem, se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2023, č. j. 5949621/23/2008-52523-111295, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2024, č. j. 15 Af 21/2023-62,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl podle § 259a a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2023 (dále jen „daňový řád“), žádost žalobkyně ze dne 11. 4. 2023 (dále jen „žádost“) o prominutí penále v celkové výši 2.005.582 Kč. Penále žalovaný stanovil v souladu s § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu současně s doměřením daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“) v celkové výši 10.027.878 Kč na základě 17 dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období červen až prosinec roku 2018, leden až prosinec roku 2019 a leden roku 2020 (dále jen „dodatečné platební výměry“).

II.

[2] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[3] Městský soud neshledal důvodnou žádnou z uplatněných žalobních námitek. Napadené rozhodnutí považoval městský soud za přezkoumatelné ve smyslu požadavků vyplývajících z relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalovaný zejména na str. 6 až 8 přezkoumatelně vyložil, proč povaha a okolnosti jednání žalobkyně, které bylo skutkovým i právním základem pro stanovení penále (dále jen „zdrojové jednání“), jeho prominutí vylučují. Dále připomněl, že k problematice prominutí penále se Nejvyšší správní soud souhrnně vyjádřil v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37, ve kterém podrobně popsal podmínky pro postup vyplývající z § 259a a 259c daňového řádu. Vzhledem k tomu, že mezi stranami nebylo sporu o tom, že žalobkyně splnila formální podmínky pro prominutí penále a že obstála také z hlediska tzv. vylučující klauzule ve smyslu § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu, městský soud za podstatu projednávané věci označil posouzení otázky, zda žalovaný mohl rozhodnout o neprominutí penále a přihlédnout přitom k intenzitě, povaze a dalším okolnostem zdrojového jednání žalobkyně, přestože splnila zákonem stanovené podmínky pro prominutí penále. Dospěl přitom k závěru, že takto v dané věci postupoval mohl, přičemž poukázal zejména na závěry vyplývající z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83 (dále také jen „usnesení rozšířeného senátu“). V něm rozšířený senát dovodil, že správce daně může zohlednit zdrojové jednání daňového subjektu v rámci správní úvahy podle § 259a odst. 2 daňového řádu, a z tohoto důvodu penále neprominout.

[4] Ve světle závěrů vyslovených v usnesení rozšířeného senátu městský soud shrnul, že rozhodnutí správce daně o prominutí penále podle § 259a daňového řádu vychází ze správního uvážení a není na něj právní nárok. Správce daně tudíž může přihlédnout k povaze, intenzitě a okolnostem zdrojového jednání daňového subjektu a penále proto neprominout. Podle městského soudu správce daně při posuzování žádosti o prominutí penále realizuje správní uvážení ve dvou rovinách. Nejprve vyhodnocuje naplnění hypotéz vyplývajících z § 259c daňového řádu a následně v rámci své správní úvahy posuzuje samotné prominutí penále podle § 259a odst. 2 téhož zákona. Tedy ani v případě, kdy správce daně nedovodí existenci vylučující klauzule podle § 259c téhož zákona, nedochází k automatickému splnění podmínek pro prominutí penále.

[5] K poukazu žalobkyně na odlišné stanovisko soudce JUDr. Josefa Baxy vyjádřené k závěrům obsaženým v usnesení rozšířeného senátu (dále jen „odlišné stanovisko“) městský soud doplnil, že zde nejsou žádné důvody, pro které by se měl odchýlit od většinového názoru členů rozšířeného senátu vysloveného v jeho usnesení. S žalobkyní nesouhlasil ani v tom, že by žalovaný mohl rozhodnout v její neprospěch pouze s odkazem na její zdrojové jednání, nebo že by zohlednění kritéria zdrojového jednání porušovalo zákaz dvojího přičítání a soudcovsky dotvářelo meze správního uvážení nad rámec zákona a v rozporu s úmyslem zákonodárce. Uzavřel tedy, že žalovaný postupoval zcela v souladu s daňovým řádem, pokynem Generálního finančního ředitelství GFŘ–D–58 (dále jen „pokyn GFŘ“)

i judikaturou Nejvyššího správního soudu, když závažnost zdrojového jednání žalobkyně hodnotil v intencích správního uvážení podle § 259a odst. 2 daňového řádu.

[6] Městský soud se s žalobkyní neztotožnil ani v namítané nedostatečnosti správního uvážení žalovaného. V tomto ohledu zdůraznil, že § 259a odst. 2 daňového řádu žalovanému umožňoval prominout penále v rozsahu 0 % až 75 %, a že v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu lze správní uvážení podrobit soudnímu přezkumu po formální stránce (tj. zda správní orgán k výsledku správního uvážení dospěl správným procesním postupem a své úvahy přezkoumatelným způsobem odůvodnil) a v omezeném rozsahu i po stránce věcné (tj. zda se nejedná o zřejmé vybočení z mezí správního uvážení či o jeho zneužití), avšak úkolem soudu není nahrazovat správní uvážení uvážením soudním. Městský soud v této souvislosti poukázal na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně popsal závěry plynoucí ze zprávy o daňové kontrole, podle nichž deklarovaná plnění podle daňových dokladů vystavených společnostmi ITKJM group s.r.o., Joint Job s.r.o., KaBe system CZ, a.s. (v úpadku a v konkursu) a Collective Business s.r.o. byla fiktivní a předložené daňové doklady neobsahovaly všechny zákonem stanovené náležitosti, což vedlo k závěru, že žalobkyně ve vztahu k těmto plněním neprokázala splnění podmínek vzniku nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Na základě těchto skutečností žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že povaha a okolnosti zdrojového jednání žalobkyně prominutí penále vylučují, protože nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti. Podle názoru městského soudu tak z napadeného rozhodnutí bylo zcela zřejmé, v čem žalovaný spatřoval intenzitu, rozsah a okolnosti zdrojového jednání, v důsledku čehož nevyhověl žádosti o prominutí penále, přičemž tyto úvahy žalovaný přezkoumatelně odůvodnil. To, že vycházel ze zprávy o daňové kontrole, městský soud považoval za logicky nevyhnutelné.

[7] Za nerozhodné městský soud považoval to, že žalobkyni byl nárok na odpočet daně u některých deklarovaných plnění uznán, neboť ve vztahu k nim jí nebyla stanovena povinnost uhradit penále. Žalobkyni nepřisvědčil ani v tom, že je sankcionována za závadné jednání jiných podnikatelských subjektů, které nemohla sama ovlivnit. Naopak měl za to, že právě žalobkyni tížilo důkazní břemeno stran prokázání uskutečnění zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu, čehož nebyla schopna prostřednictvím doložených daňových dokladů, smluv či svědeckých výpovědí. Městský soud navíc poukázal i na skutečnost, že s ohledem na výši doměřené daně v 17 zdaňovacích obdobích je patrné, že pochybení žalobkyně nebylo jen ojedinělé a netýkalo se zanedbatelné částky. Za dostačující považoval, že žalovaný uvedl pouze stěžejní důvody svého rozhodnutí, aniž bylo jeho povinností zevrubně se vyjadřovat k jednotlivým zdanitelným plněním, ve vztahu k nimž byla daň doměřena. Městský soud proto nesouhlasil s žalobní námitkou, podle níž žalovaný nevzal v potaz postavení žalobkyně a nevypořádal se zjištěným skutkovým stavem. Námitkami o oprávněnosti nárokovaných odpočtů daně a odepření tohoto nároku se městský soud nezabýval s odůvodněním, že tyto otázky nejsou předmětem nyní projednávané věci, nýbrž měly a mohly být uplatněny v řízení směřujícím k přezkumu jednotlivých dodatečných platebních výměrů. Městský soud tak ve shodě s žalovaným uzavřel, že zdrojové jednání žalobkyně představovalo natolik závažné porušení daňových předpisů, že nemůže požívat velkorysosti v podobě prominutí penále.

III.

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek i napadené rozhodnutí zrušit.

[9] Stěžovatelka městskému soudu především vytýká nesprávné právní posouzení institutu správního uvážení podle § 259a odst. 2 daňového řádu, protože do něj zahrnul zcela nové kritérium zdrojového jednání daňového subjektu, přestože s tím zákonodárce zjevně nepočítal. Podle jejího názoru předmětné kritérium vyprazdňuje smysl a účel institutu prominutí penále, staví daňové subjekty do právní nejistoty a pro neurčitost tohoto nového kritéria přesahuje meze správního uvážení, a zapříčiňuje tak netransparentnost rozhodování o prominutí penále. V této souvislosti poznamenává, že zákonodárce v § 259a a § 259c daňového řádu zakotvil přesný mechanismus, podle kterého by měl správce daně žádosti o prominutí penále posuzovat, čímž současně stanovil meze správního uvážení. Tím, že městský soud do tohoto mechanismu nad rámec zákona zavedl kritérium zdrojového jednání, rozšířil meze správního uvážení žalovaného a současně zasáhl do jejího legitimního očekávání a právní jistoty.

[10] Dále stěžovatelka namítá, že pokyn GFŘ, na který městský soud v napadeném rozsudku odkázal, s cílem jednotného a objektivního rozhodování sice detailně upřesňuje podmínky pro prominutí penále ve smyslu § 259c odst. 1 a 2 daňového řádu, jakož i ve smyslu § 259a odst. 2 téhož zákona, avšak na druhou stranu v rozporu s tímto cílem zavádí nové zákonem neupravené kritérium zdrojového jednání, které blíže nespecifikuje. Z pokynu GFŘ tedy není zřejmé, co se rozumí pojmy „povaha“, „intenzita“ a „jiné okolnosti“ zdrojového jednání. Správce daně má tudíž neomezený prostor pro své správní uvážení o zdrojovém jednání daňového subjektu, pro který je rozhodnutí o jeho žádosti o prominutí penále nepředvídatelné. Kromě toho pokyn GFŘ ani neupravuje, jaká jednání daňového subjektu lze podřadit pod zdrojové jednání, i když se zpravidla bude jednat o podobné situace jako v případě závažného porušení daňových předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu, které naproti tomu uvedený pokyn zakotvuje. Správce daně tak může s ohledem na vágní vymezení zdrojového jednání pod tento pojem zahrnout jakoukoliv negativní skutečnost, což mu umožňuje dokonce zneužít meze správního uvážení. Stěžovatelka proto zdůrazňuje, že pokud má být zdrojové jednání důvodem k zamítnutí žádosti o prominutí penále, měl by být tento pojem v zájmu jednotného postupu vůči daňovým subjektům v pokynu definován.

[11] Podle stěžovatelčina mínění městský soud zcela pominul následky způsobené zařazením kritéria zdrojového jednání do správní úvahy správce daně podle § 259a odst. 2 daňového řádu, a to zejména v podobě porušení zákazu dvojího přičítání v neprospěch daňového subjektu a v podobě vyprázdnění motivační funkce prominutí penále. Závěry městského soudu totiž ve svém důsledku znamenají, že zdrojové jednání vede jednak k doměření samotné daně, ale rovněž může představovat důvod pro neprominutí penále. Daňový subjekt by tedy v takovém případě byl za totéž jednání dvakrát potrestán. Mimoto,

je-li jednou z podmínek pro prominutí penále spolupráce se správcem daně a dobrovolná úhrada vyměřené daně, daňový subjekt nebude k této součinnosti motivován s vědomím, že může být potrestán odepřením prominutí penále s odkazem na zdrojové jednání. Uvedený přístup by ve výsledku kvůli neochotě daňových subjektů spolupracovat se správcem daně vedl k prodlužování jednotlivých řízení a poškozování fiskálních zájmů státu. Daňovým subjektům by pak nezbývalo nic jiného než podávat opravné prostředky, aby by byl neurčitý pojem zdrojového jednání v jejich případech dotvořen judikaturou. Stěžovatelka je přesvědčena, že o podobnou situaci jde i v nyní projednávané věci, kdy žalovaný pod závadné zdrojové jednání nesprávně podřadil skutečnost, že neunesla svoje důkazní břemeno, přestože se jednalo o pochybení jejích dodavatelů, které nemohla nijak ovlivnit, a přestože v rámci daňové kontroly byla aktivní a poskytovala žalovanému veškerou součinnost.

[12] Podle stěžovatelčina mínění je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Městský soud v něm totiž nevysvětlil, v čem přesně spočívá nesprávnost její žalobní argumentace, a navíc se nevypořádal se všemi námitkami, konkrétně s námitkami o chybějící zákonné úpravě kritéria zdrojového jednání, o zákazu dvojího přičítání a o smyslu a účelu institutu prominutí penále. Městský soud předmětné námitky označil za nedůvodné a bez dalšího je ztotožnil s argumentací uvedenou v odlišném stanovisku JUDr. Baxy, takže je považoval za vypořádané prostým odkazem na usnesení rozšířeného senátu. Stěžovatelka nicméně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, dovozuje povinnost soudu vypořádat se se všemi námitkami. Za stěžejní námitky, kterými se měl městský soud náležitě zabývat, považuje ty, které se týkají poukazu na chybějící zákonnou úpravu kritéria zdrojového jednání a na zákaz dvojího přičítání. Její argumentace navíc nevycházela výhradně z odlišného stanoviska, i když na něj v žalobě poukazovala. Městský soud se tak vyhnul řádnému odůvodnění napadeného rozhodnutí, v čemž spatřuje porušení svého práva na spravedlivý proces.

IV.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. S kasační argumentací stěžovatelky nesouhlasí, neboť v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu se zdrojové jednání posuzuje v rámci správní úvahy podle § 259a odst. 2 daňového řádu, přičemž se nejedná o nově zavedené kritérium. Nadto městský soud v napadeném rozsudku jeho postup potvrdil. Argumentaci, podle níž je pokyn GFŘ neurčitý či nejednoznačný, pak stěžovatelka vznáší poprvé až v kasační stížnosti. Žalovaný se stěžovatelkou nesouhlasí ani v tom, že městský soud nepřihlédl k tvrzenému zákazu dvojího přičítání. Z odst. 46. napadeného rozsudku vyplývá opak. Na rozdíl od stěžovatelky žalovaný považuje napadený rozsudek za přezkoumatelný, protože se v něm městský soud se všemi žalobními námitkami náležitě vypořádal. Žalovaný se proto ztotožňuje se závěry městského soudu vyslovenými v napadeném rozsudku a pokládá je za správné a dostatečné.

V.

[14] Stěžovatelka v replice nesouhlasí s vyjádřením žalovaného a setrvává na svém stanovisku, že kritérium zdrojového jednání není v § 259a odst. 2 daňového řádu obsaženo, že přesahuje meze správního uvážení, je nejednoznačné a neurčité a vyprazdňuje smysl

institutu prominutí penále. Podle ní žalovaný námitky obsažené v odst. 23. až 42. kasační stížnosti přehlíží a nijak se nevyjadřuje k důsledkům aplikace kritéria zdrojového jednání. Odkaz žalovaného na odst. 46. napadeného rozsudku nepokládá za přiléhavý, neboť v něm městský soud poukázal na usnesení rozšířeného senátu, které se ovšem nevyjadřuje k těm skutečnostem, které setrvale namítá. Stěžovatelka rozporuje i názor žalovaného o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, v němž městský soud nesprávně její žalobní argumentaci ztotožnil s odlišným stanoviskem obsaženým v usnesení rozšířeného senátu. Ve zbytku pak stěžovatelka opakuje své kasační námitky a na kasační stížnosti setrvává.

VI.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Absence této vady je totiž podmínkou pro věcný přezkum dalších kasačních námitek (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105). Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je přitom vadou tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatelka sama nenamítla.

[18] Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[19] Nejvyšší správní soud shledal, že městský soud dostál uvedeným judikaturním požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí. V napadeném rozsudku popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení, předestřel relevantní a ucelené právní závěry, kterými žalobní argumentaci náležitě vypořádal. Přestože se městský soud výslovně nevyjadřoval ke každé dílčí námitce obsažené v žalobě, zabýval se všemi stěžejními námitkami, čímž se vypořádal s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Z napadeného rozsudku je patrné,

k jakým závěrům městský soud dospěl a proč nepovažoval právní argumentaci stěžovatelky za důvodnou. Úvahy v něm obsažené jsou co do formy logické a vnitřně nerozporné.

[20] V odst. 46. napadeného rozsudku městský soud vysvětlil, jak nahlíží na žalobní námitky o chybějící zákonné úpravě kritéria zdrojového jednání, o zákazu dvojího přičítání a o smyslu a účelu institutu prominutí penále. Konkrétně uvedl, že předmětné námitky pouze rozšiřují argumentaci obsaženou v odlišném stanovisku, že na ně lze nalézt odpovědi v odst. 29. až 40. a 41. až 55. usnesení rozšířeného senátu, a že neshledává důvody se od názoru vysloveného v daném usnesení odchýlit. Nejvyšší správní soud s městským soudem souhlasí v tom, že uvedená žalobní argumentace vycházela z podobných premis jako odlišné stanovisko. Současně je však z usnesení rozšířeného senátu zjevné, že neposkytovalo doslovnou odpověď na každé ze shora uvedených žalobních tvrzení, neboť rozšířený senát se zaměřil na zodpovězení otázky, zda se při prominutí penále má zohlednit povaha zdrojového jednání, a případně v jaké fázi zákonem vymezeného postupu (srov. odst. [41] usnesení rozšířeného senátu). Nicméně tato dílčí nepřesnost odůvodnění napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2008, č. j. 8 Afs 17/2007-100).

[21] Ani výslovné úvahy městského soudu k otázce smyslu a účelu institutu prominutí penále by přitom ničeho nemohly změnit na jeho závěrech, v nichž shledal postup žalovaného spočívající v neprominutí penále za souladný se zákonem. Námitky o chybějící zákonné úpravě kritéria zdrojového jednání a zákazu dvojího přičítání pak lze považovat za vypořádanou implicitně, neboť pokud by je městský soud považoval za opodstatněné, nemohl by považovat napadené rozhodnutí za věcně správné. Jak přitom vyplývá ze shora uvedené judikatury, úkolem krajského (zde městského) soudu není reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, ale vypořádat se se smyslem žalobní argumentace. Této povinnosti městský soud v napadeném rozsudku dostál. Námitka, že se nevypořádal s výše zmíněnou žalobní argumentací a že z tohoto důvodu bylo zasaženo právo stěžovatelky na spravedlivý proces, tedy není důvodná. Podle Nejvyššího správního soudu lze nadto z odst. 46. napadeného rozsudku dovodit, jak městský soud o těchto námitkách uvážil, konstatoval-li, že neshledal důvody pro odklonění se od většinového názoru vysloveného v usnesení rozšířeného senátu.

[22] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že nesouhlas stěžovatelky se závěry městského soudu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost totiž není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být napadený rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která jej znemožňuje přezkoumat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

[23] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, ale ani pro nesrozumitelnost, a současně nedovodil ani jinou vadu řízení u městského soudu s vlivem na zákonnost, dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[24] Nejvyšší správní soud tak mohl přistoupit k přezkumu zbylých kasačních námitek, jež jsou podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[25] Jak již výše uvedeno, stěžovatelka namítá především nesprávné právní posouzení institutu správního uvážení podle § 259a odst. 2 daňového řádu, neboť městský soud do něj zahrnul kritérium zdrojového jednání.

[26] 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.*

[27] 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*.

[28] Otázkou, zda se při prominutí penále má zohlednit povaha zdrojového jednání, a případně v jaké fázi zákonem vymezeného postupu, se již Nejvyšší správní soud zabýval, a to právě v opakovaně zmiňovaném usnesení rozšířeného senátu, ze kterého správně vycházel nejen městský soud v napadeném rozsudku, ale též před ním žalovaný v napadeném rozhodnutí. Rozšířený senát v něm dospěl k závěru, 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 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.“* (důraz přidán soudem). Podle názoru rozšířeného senátu by totiž bylo *„absurdní, aby tomu, kdo závažným způsobem hraničícím např. s trestnou činností právo porušil, bylo s tímto porušením související penále vždy v nějaké výši prominuto.“*

[29] Ve světle právě uvedeného je tedy zcela nepochybné, že kasační argumentace stěžovatelky, v níž městskému soudu vytýká zohlednění kritéria zdrojového jednání, není důvodná. Městský soud nepochybil, vycházel-li z výkladu na věc dopadajících ustanovení, jak jej provedl rozšířený senát ve svém usnesení a s ohledem na jeho závěry potvrdil jako správný postup žalovaného, který do správní úvahy provedené podle § 259a odst. 2 daňového řádu zahrnul kritérium zdrojového jednání a posouzení jeho závažnosti. Takový postup totiž výslovně rozšířený senát ve svém usnesení považoval za zákonný a městský soud neshledal důvod se od jeho závěrů odchýlit. Také Nejvyšší správní soud nespatřuje žádné důvody, které by jej v nyní projednávané věci měly vést k odlišnému právnímu názoru oproti tomu vyslovenému rozšířeným senátem.

[30] Pokud v tomto ohledu stěžovatelka namítá, že zákonodárce s kritériem zdrojového jednání v § 259a odst. 2 daňového řádu nepočítal, a že přesahuje meze správního uvážení, nelze této její argumentaci přisvědčit. Především je nutné zdůraznit, že výklad a dotváření práva soudy jsou právní teorií uznávané mechanismy nalézání práva sloužící k překlenování nejasností a vyplňování mezer v právu. Výkladem § 259a odst. 2 daňového řádu a mezemi v něm zakotveného správního uvážení si přitom zabýval ve svém usnesení právě rozšířený

senát. Jeho závěry v této otázce jsou plně použitelné, aniž posuzovaná věc skýtá prostor pro odchýlení se od nich. Rozšířený senát také ve svém usnesení upozornil na to, že *„argumentace, dle které by se správní uvážení ve věci prominutí příslušenství daně mělo pohybovat pouze v mantinelech rozsahu součinnosti daňového subjektu se správcem daně a četnosti porušování povinností pří správě daní, není správná. Úprava prominutí příslušenství daně se právě proto, že je založena na správním uvážení, opírá o širší rámec hodnot a principů než zákonem výslovně uvedená kritéria. Tyto hodnoty a principy jsou jako celek vedle daňového práva obsaženy také v právu ústavním. Mimo výslovně daňovým řádem stanovená kritéria půjde např. o princip zákazu různosti rozhodování ve stejných či obdobných věcech, princip dobré správy včetně povinnosti řádně vedeného procesu či o povinnost rozhodnutí odůvodňovat. Pro rozhodování v případě správního uvážení s jeho nutně pouze rámcovým vymezením konkrétními kritérii se tato širší hlediska uplatňují a je nutno je respektovat.“*

[31] Jakkoliv se stěžovatelka v této souvislosti dovolává legitimního očekávání a právní jistoty své i ostatních daňových subjektů, Nejvyšší správní soud připomíná, že daňový řád s ohledem na dikci § 259a odst. 2 neupravuje promíjení příslušenství daně (zde penále) jako nárok daňového subjektu odrážející jistotu, že za splnění určitých podmínek mu musí být příslušenství daně prominuto, neboť nestanovuje žádné podmínky, které by zakládaly nárok daňového subjektu na prominutí alespoň části penále (srov. odst. [33] a [34] usnesení rozšířeného senátu). Naopak předmětné ustanovení je koncipováno tak, že *„správci daně poskytuje určitý prostor k rozhodnutí, ohraničený maximální výší prominutí, a současně uvádí povinná kritéria (četnost porušování povinností při správě daní a rozsah součinnosti daňového subjektu se správcem daně), která musí při své úvaze správce daně zohlednit vždy.“* (viz odst. [35] usnesení rozšířeného senátu). Jinými slovy daňový subjekt nemůže při podání žádosti o prominutí penále předem očekávat, že mu správce daně penále promine. Současně však platí, že správní uvážení správce daně není ve smyslu § 259a odst. 2 daňového řádu bezbřehé, protože pro každé rozhodnutí o (ne)prominutí penále platí, že musí být řádně odůvodněno a musí z něj být zcela zřejmé, že z mezí a hledisek správního uvážení správce daně nevybočil. K takovému vybočení v souzené věci nedošlo, jak správně dovodil i městský soud.

[32] Kromě toho skutečnost, že zákonodárce v § 259a odst. 2 daňového řádu správci daně umožnil zvolit po zvážení daných okolností jedno z více řešení předvídaných touto právní normou, nezpůsobuje nepředvídatelnost jeho rozhodnutí, ale je naopak projevem individualizace. Tomu ostatně odpovídá i názor rozšířeného senátu, podle kterého *„posouzení porušení, jež je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení ‚vrátí zásadu individualizace uloženého penále do hry‘, avšak vzhledem k zákonné konstrukci ‚automatického‘ uvalení této sankce až ve fázi jejího prominutí. Je to totiž první a současně jediná příležitost individualizace konkrétně uloženého trestu, zahrnující správní úvahu o tom, zda, případně v jaké výši, penále prominout“*. Lze tedy shrnout, že právní jistota a legitimní očekávání daňového subjektu spočívá právě v tom, že se může předvídatelně spolehnout, že správce daně v rámci správního uvážení provedeného podle § 259a odst. 2 daňového řádu zohlední i ono zdrojové jednání, a že bude ve všech právně podobných případech postupovat obdobně. K zásahu do právní jistoty stěžovatelky a do jejího legitimního očekávání by došlo spíše ve zcela opačné situaci, tedy

pokud by žalovaný postupoval v rozporu s tím, co výše uvedeno a v rámci svého správního uvážení by takovou individualizaci při rozhodování o žádosti o prominutí penále neprovedl.

[33] Stěžovatelka v kasační stížnosti také namítá, že pokyn GFŘ detailně upravuje vylučovací klauzuli ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu a podrobně vymezuje situace, kdy se předmětné ustanovení uplatní, zatímco kritérium zdrojového jednání ve smyslu § 259a odst. 2 téhož zákona tento pokyne blíže nedefinuje. Uvedenou argumentaci však stěžovatelka v žalobě, resp. v rámci včas uplatněných žalobních bodů nevznesla, ač jí v tom nic nebránilo, městský soud se jí tudíž nemohl zabývat. Pro uvedené je tato námitka ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. v řízení o kasační stížnosti námitkou nepřípustnou.

[34] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit stěžovatelce ani v tom, že v důsledku absence podrobnějšího vymezení kritéria zdrojového jednání v zákoně či v pokynu GFŘ bylo rozhodování žalovaného o prominutí penále nepředvídatelné či snadno zneužitelné. Jak ostatně opět dovodil již rozšířený senát ve zmiňovaném usnesení, „*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 bezkriteriální 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 takovéhoto 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.*“ Ke shodným závěrům na půdorysu tohoto usnesení rozšířeného senátu ostatně dospěl již městský soud v napadeném rozsudku a nelze mu v tomto směru ničeho vytknout.

[35] Ani námitku o porušení zákazu dvojího přičítání v neprospěch daňového subjektu nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou. I kdyby daňovému subjektu byla na základě skutkových okolností případu doměřena daň a stanoveno s tím související penále, a i kdyby současně povaha zdrojového jednání představovala důvod pro neprominutí penále, nejedná se o dvojí přičítání v neprospěch daňového subjektu. Rozhodnutí o neprominutí penále totiž znamená pouze to, že stěžovatelce bylo odepřeno dobrodiní zákonodárcem zamýšlené (možnost prominout část penále), na které však nemá právní nárok. Případné zamítnutí žádosti o prominutí penále tedy není formou trestu. Ve vztahu k obavám stěžovatelky o vyprázdnění motivační funkce prominutí penále u daňových subjektů řádně plnících své daňové povinnosti pak Nejvyšší správní soud dodává, že stanovení daňového penále již z povahy věci spojuje zákon s porušením daňových předpisů, nikoliv s jejich dodržováním. Uvedená argumentace je tudíž mimoběžná. Dodržování daňových předpisů a včasné plnění daňových povinností z nich plynoucích by pak mělo být především v zájmu samotných daňových subjektů.

[36] Namítá-li stěžovatelka, že žalovaný pod zdrojové jednání nesprávně podřadil také její případ, kdy neunesla v daňovém řízení důkazní břemeno z důvodů nikoliv na její straně (pochybení jejích dodavatelů a okolnosti u nich, na něž neměla vliv), Nejvyšší správní soud k tomu v obecnosti odpovídající míře obecnosti této kasační námitky připomíná, že

žalovaný úvahu o závažnosti zdrojového jednání provedl v rámci zákonem mu daného prostoru pro správního uvážení. Jak k tomu případně upozornil již městský soud v napadeném rozsudku, soudní přezkum správního uvážení se omezuje na posouzení, zda správce daně aplikaci tohoto uvážení založil na řádně zjištěném skutkovém stavu, zda užil zákonná kritéria (jak ta zákonem výslovně stanovená, tak i kritéria vyplývající z ústavního pořádku, např. zákaz diskriminace či ochrana legitimního očekávání založeného na ustálené správní praxi), zda správní uvážení při rozhodování o žádosti daňového subjektu řádně a logicky odůvodnil a zda z mezí správního uvážení zcela nevybočil.

[37] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soud má za to, že shora uvedeným požadavkům žalovaný v napadeném rozhodnutí dostál. Jen pro úplnost tak Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na značný rozsah porušení daňových předpisů ze strany stěžovatelky, k němuž došlo během 17 zdaňovacích období, za která jí byla doměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši 10.027.878 Kč s ohledem na to, že z její strany deklarovaná plnění vyplývající z daňových dokladů vystavených společnostmi ITKJM group s.r.o., Joint Job s.r.o., KaBe system CZ, a.s. (v úpadku a v konkursu) a Collective Business s.r.o., byla fiktivní a předložené daňové doklady neobsahovaly všechny zákonem stanovené formální náležitosti. V důsledku toho pak v daňovém řízení neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona o DPH. Právě tyto skutečnosti vedly žalovaného k závěru o tom, že povaha a okolnosti zdrojového jednání stěžovatelky prominutí penále vylučují, neboť nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti. Z toho je zřejmé, v čem žalovaný spatřoval intenzitu, rozsah a okolnosti zdrojového jednání, v důsledku čehož uvážil, že stěžovatelčině žádosti o prominutí penále vyhovět nelze. Tyto své závěry v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně odůvodnil, jak opět správně dovodil již městský soud. K jeho závěrům Nejvyšší správní soud nemá v tomto ohledu žádná další doplnění, a pro stručnost na ně v podrobnostech odkazuje.

[38] Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud dospěl při přezkum závěrů žalovaného o neprominutí penále ke správným právním závěrům, které jsou souladné také s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není naplněn.

VII.

[39] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[40] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná a právo na náhradu nákladů tohoto řízení nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 19. ledna 2026

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu