



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Kovostroj Bohemia, s. r. o.**, se sídlem Kolodějská 507, Týn nad Vltavou, zastoupen Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem se sídlem Hvězdova 1734/2, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2019, č. j. 433793/19/2215-51524-303353, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 6. 2019, č. j. 59 Af 3/2019 – 33,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v této věci je otázka, zda (popřípadě za jakých okolností) může žalovaný při rozhodování o prominutí penále podle § 259a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, přihlédnout k povaze, intenzitě a dalším okolnostem jednání daňového subjektu, které je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 8. 2018, č. j. 1928170/18/2215-51524-303353, zamítl žalobcovu žádost o prominutí penále. Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 14. 1. 2019, č. j. 50 Af 27/2018 - 41, rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Rozhodnutím ze dne 4. 3. 2019, č. j. 433793/19/2215-51524-303353 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný žádost žalobce o prominutí penále opětovně zamítl. Zhodnotil, že žalobcovu žádost splňuje podmínky obsažené v § 259a odst. 1 a 3 a 259c odst. 2 a 3 daňového řádu. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j.

2 Afs 62/2017 – 37, č. 3636/2017 Sb. NSS (věc *ACE Trade*) však v rámci správního uvážení přihlédl k povaze, intenzitě a jiným okolnostem porušení daňových právních předpisů, které bylo skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí žalobce požádal. Uzavřel, že žalobcovo jednání nelze hodnotit jako „chybové jednání v dobré víře (zřejmý omyl, chyba či nesprávný výklad hmotného daňového práva), nýbrž jako zapojení do předem nastaveného a organizovaného podvodného obchodního modelu, o kterém daňový subjekt měl a mohl vědět, a kterému se mohl, pokud by přijal racionální a reálně dostupná opatření, jednoznačně vyhnout“. Z tohoto důvodu penále žalobci neprominul.

[4] I proti v pořadí druhému rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u krajského soudu, který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl. Soud přitakal žalovanému v tom směru, že při rozhodování o prominutí penále lze přihlédnout k povaze, intenzitě a dalším okolnostem jednání daňového subjektu, které je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *ACE Trade* uzavřel, že toto jednání může představovat jediný důvod pro neprominutí penále.

[5] V posuzovaném případě žalovaný podrobně popsal konkrétní skutečnosti plynoucí ze závěrů daňové kontroly, z nichž se podává, že se žalobce účastnil řetězového daňového podvodu na DPH, přičemž se nejednalo o účast nahodilou. Uvedené zjištění žalovaný vymezil jako důvod, pro který žalobci dobrodiní v podobě prominutí penále přiznat nelze. Správní uvážení, které žalovaný v tomto směru učinil, považoval krajský soud za souladné se zákonem, přičemž poukázal na vysokou míru závažnosti žalobcova jednání.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž požaduje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatel předně namítá nepřekoumatelnost rozsudku krajského soudu. Poukazuje na skutečnost, že soud v bodech 13 a 35 rozsudku konstatoval vědomé zapojení stěžovatele do podvodu na DPH. Tento svůj závěr však žádným způsobem neodůvodnil. Přitom jde o zásadní posun v hodnocení zavinění stěžovatele, neboť žalovaný vycházel při doměření penále z předpokladu, že stěžovatel o svém zapojení v podvodném řetězci *vědět měl a mohl*, tedy dovedl na jeho straně toliko nevědomou nedbalost.

[8] Stěžovatel dále nesouhlasí s názorem krajského soudu, že jednání, které bylo skutkovým a právním základem doměření daně, k němuž se váže penále, může být jediným důvodem neprominutí penále. Takový závěr není podle stěžovatele plně v souladu se zákonnou úpravou, ani s algoritmem posuzování žádosti o prominutí penále podle pokynu Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 2. 2015 č. D-21 k promíjení příslušenství daně (dále jen „pokyn D-21“). V této souvislosti stěžovatel předložil zevrubnou analýzu pokynu D-21 a rozhodné právní úpravy a dospěl k závěru, že krajský soud nesprávně interpretuje dopad rozsudku *ACE Trade*. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by po zjištění naplnění formálních podmínek a dvou okruhů materiálních podmínek měl následovat ještě další krok, během něhož by správce daně nebyl vázán žádnou podmínkou a s odkazem na správní uvážení by mohl rozhodnout jakkoli. Podle stěžovatele se povaha, intenzita či jiné okolnosti jednání, které představuje skutkový a právní základ penále, mohou zohlednit pouze při posuzování součinnosti daňového subjektu a četnosti porušování daňových předpisů. Současně je stěžovatel přesvědčen, že jednání, které bylo skutkovým a právním základem daně, by bylo možné zohlednit pouze v zákonem stanovené tříleté lhůtě. Rozsudkem *ACE Trade* nedošlo podle stěžovatele k překlenutí zákonné systematiky promíjení penále. Pokud by tomu tak bylo, muselo by to vést ke změně existující správní praxe a znění pokynu D-21, k čemuž však nedošlo.

[9] Analogicky s úpravou posečkáni daně podle § 156 daňového řádu stěžovatel dovozuje, že i v případě promíjení penále má správce daně při naplnění zákonem předpokládaných podmínek povinnost, nikoliv pouze možnost penále prominout. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017 - 31. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že institut prominutí penále je stejně jako institut posečkáni daně založen na kombinaci neurčitých právních pojmů a správního uvážení, které dopadá toliko na rozsah posečkané, respektive promíjené částky. Správní uvážení přitom nemůže být neomezené, jak vyplývá i z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu.

[10] V poslední kasační námitce stěžovatel uvádí, že pokud mu žalovaný odmítl poskytnout dobrodiní prominutí penále s poukazem na jeho zapojení do podvodu na DPH, bylo na místě, aby rozlišoval, zda se jednalo o zapojení vědomé či nevědomé. Jestliže jediným proviněním stěžovatele bylo přijetí nedostatečných opatření k prověření obchodních partnerů, je nespravedlivé, aby byl *a priori* vyloučen z možnosti prominutí penále. Stěžovatel je osobou, která dlouhodobě řádně plní své daňové povinnosti, spolupracuje se správcem daně a má dobrou podnikatelskou pověst. To je v příkrém rozporu s typickým chováním účastníků řetězových podvodů. Žalovaný nadto ani neprokázal, že by měl stěžovatel z podvodu na DPH jakýkoliv prospěch.

[11] Stěžovatel je přesvědčen, že důvodem pro snížení částky prominutého penále může být pouze úmyslné porušování povinností při správě daní, nikoliv nedbalý postup, který žalovaný dovodil v případě stěžovatele. Zdůrazňuje, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, č. 3348/2016 Sb.) představuje penále sankci, která má trestní povahu. V důsledku toho je třeba na penále aplikovat pravidla pro ukládání trestu. Jedním ze základních principů trestního práva je odpovědnost za zavinění, a to primárně za úmyslné zavinění, případně ve výslovně stanovených případech za zavinění z nedbalosti. Uložení penále podle § 251 daňového za nevědomou účast na řetězci transakcí zatížených podvodem na DPH, by dle názoru stěžovatele principům trestání dle Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) nevyhovělo. Tím spíše by měl správce daně umožnit jeho prominutí.

III. Vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný předně odmítá, že by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Tvzení stěžovatele, že se krajský soud dopustil oproti napadenému rozhodnutí posunu při hodnocení jeho zapojení do podvodného jednání, nepovažuje žalovaný za opodstatněné a zdůrazňuje, že stěžovatel pouze vytrhuje některé věty odůvodnění z kontextu, v němž jich soud užil.

[13] Pokud se jedná o stěžejní kasační námitku, žalovaný uvedl, že povaha, intenzita či jiné okolnosti jednání, které bylo základem pro uložení penále, nemohou být zkoumány v rámci posuzování naplnění podmínek podle § 259a odst. 2 či § 259c odst. 1 daňového řádu, což zevrubně odůvodnil rozbořem relevantní právní úpravy a pokynu D-21. Z uvedeného však nelze dovozovat, že by snad žalovaný nebyl vůbec oprávněn k těmto skutečnostem přihlížet. Oprávnění zohlednit také okolnosti porušení právních předpisů, které bylo příčinou vzniku penále, je založeno na obecných zásadách právních, konkrétně na principu spravedlnosti. Správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co vyjde při správě daní najevo. Má-li mít prominutí penále povahu výjimečného dobrodiní, kterým se stát vzdává svého zákonného finančního nároku, může se tak stát pouze v souladu se zásadou spravedlnosti. Obecný právní princip spravedlnosti žalovaný akcentoval i v napadeném rozhodnutí, ve kterém nejen že přezkoumatelným způsobem vyhodnotil povahu porušení daňových předpisů, ale posoudil též, zda je penále přiměřené povaze daňového selhání stěžovatele.

[14] Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že daňový řád při rozhodování o prominutí penále neumožňuje zohlednit závažnost jednání, které vyústilo v povinnost platit penále, potažmo že k tomuto jednání nelze přihlídnout po uplynutí tříleté lhůty od porušení právních předpisů. Pokud by Nejvyšší správní soud tento názor aproboval a ponechal by účast stěžovatele v podvodném obchodním modelu (o níž stěžovatel věděl či vědět měl a mohl) bez jakékoliv sankce, byl by dle názoru žalovaného takový závěr v rozporu s cílem směrnice Rady 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“), kterým je boj proti daňovým podvodům. V takovém případě by bylo podle žalovaného nutné položit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku ohledně faktické absence sankce v případě zjištěného zapojení do podvodného obchodního řetězce.

[15] Žalovaný se dále ohradil vůči tvrzení stěžovatele o jeho nevědomém zapojení do podvodu na DPH. Ze správního spisu i rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 3. 2019, č. j. 51 Af 10/2018 - 77, vyplývá, že stěžovatel se do podvodného řetězce zapojil aktivně, a to v pozici tzv. brokera, tj. subjektu, který v tuzemsku přijímá zboží zatížené daňovým podvodem, uplatňuje nárok na odpočet a zároveň zboží okamžitě dodává osobám registrovaným k dani v jiném členském státě EU jako dodání osvobozené od daně. Žalovaný provedl vědomostní test a přímo v napadeném rozhodnutí podrobně rozvedl důvody, pro něž má za to, že stěžovatel nemohl být v dobré víře. Jednání stěžovatele přitom dosahovalo takové závažnosti a intenzity, že žalovaný neshledal prostor pro prominutí penále. Pro úplnost žalovaný dodává, že pokud by musel pro účely rozhodování o prominutí penále prokázat také úmysl stěžovatele účastnit se daňového podvodu, znamenalo by to posun do roviny trestního řízení.

IV. Další podání účastníků řízení

[16] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že povahu, intenzitu a jiné okolnosti „příčinného daňového selhání“ lze zohlednit při posuzování četnosti porušování povinností při správě daní ve smyslu § 259c odst. 1 daňového řádu. Postup žalovaného, který po posouzení zákonných kritérií prominutí shledal jejich naplnění, přesto nakonec v rámci ničím neomezené správní úvahy penále neprominul, dosahuje uplatnění libovůle. K návrhu na položení předběžné otázky uvádí, že penále nepodléhá harmonizaci prostřednictvím směrnice o DPH ani jiné směrnice. Systém sankcí za porušení daňových povinností je výhradně v gesci národního zákonodárce.

[17] V dalších vyjádřeních účastníci řízení setrvali na svých dosavadních stanoviscích.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]; neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Z povahy věci je Nejvyšší správní soud povinen vypořádat nejprve tvrzení stěžovatele stran nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. K této otázce se vztahuje bohatá rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107, ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 - 69, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132). V nyní posuzované věci

nicméně soud napadený rozsudek nepřezkoumatelným neshledal, neboť je z jeho odůvodnění zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při rozhodování věci veden a proč považoval žalobní námítky za nedůvodné. Vytýká-li stěžovatel krajskému soudu, že se dopustil posunu při hodnocení formy zavinění ohledně zapojení do podvodného řetězce, aniž by své závěry náležitě odůvodnil, Nejvyšší správní soud tomuto tvrzení nepřisvědčil. Krajský soud srozumitelně osvětlil, proč považuje míru zapojení stěžovatele do podvodu na DPH za důvod pro odepření dobrodíní prominutí penále. Přitom mimo jiné shledal, že stěžovatel o své roli v podvodném řetězci věděl či minimálně vědět měl a mohl. Tyto své závěry podpořil i odkazem na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 3. 2019, č. j. 51 Af 10/2018 - 77, který se zabýval posouzením zákonnosti doměření daně a stanovení penále, o jehož prominutí žalobce žádal v nyní projednávané věci. Rozsudek krajského soudu tedy Nejvyšší správní soud považuje za zcela srozumitelný a náležitě odůvodněný, přičemž zdůrazňuje, že k posuzování odůvodnění rozsudku je třeba přistupovat komplexně, nikoliv cestou vytržení některých dílčích sdělení z kontextu, jak to činí stěžovatel.

[21] Dále se již Nejvyšší správní soud věnoval posouzení stěžejní právní otázky nastolené v kasační stížnosti, a to podmínkám, za nichž může správce daně při rozhodování o prominutí penále přihlížet také k povaze, intenzitě a dalším okolnostem jednání daňového subjektu, které je skutkovým a právním základem uložení penále.

[22] Podle § 259a daňového řádu:

„(1) Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla ubražena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.

(2) 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.

(3) Žádost o prominutí penále lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále.“

[23] Podle § 259c daňového řádu:

„(1) Při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.

(2) 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.

(3) 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.“

[24] V nyní posuzované věci stěžovatel požádal dne 31. 7. 2018 o prominutí penále stanoveného čtyřmi dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 6. 2017 (právní moc nastala dne 27. 6. 2018). Mezi účastníky panuje shoda na tom, že stěžovatel splnil základní formální podmínky stanovené v § 259a odst. 1 a 3 daňového řádu (podání žádosti, uhrazení daně, dodržení lhůty pro podání žádosti) i podmínku „daňové a účetní bezúbožnosti“ stanovenou v § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu. Žalovaný však s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *ACE Trade* posuzoval povahu, intenzitu a další okolnosti porušení daňových předpisů, které bylo důvodem pro doměření daně a stanovení penále. Po zhodnocení těchto okolností dospěl k závěru, že stěžovateli pro závažnost jeho jednání nelze penále prominout.

[25] Podstatou souzené věci je tedy otázka, zda mohl žalovaný v případě splnění zákonem stanovených podmínek pro vyhovění žádosti o prominutí penále přihlídnout k intenzitě, povaze či dalším okolnostem jednání, které bylo skutkovým a právním základem penále, a rozhodnout tak, že penále (a to ani z části) nepromine. V této souvislosti je pak mezi účastníky mimo jiné sporné, zda se při zohlednění takového jednání uplatní tříletý časový test, stejně jako je tomu v případě skutečností hodnocených podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu.

[26] Při předběžném posouzení věci vznikly prvnímu senátu pochybnosti o správnosti premisy, z níž vychází žalovaným odkazovaný rozsudek ve věci *ACE Trade*. Přiklonil se přitom k názoru, že při naplnění zákonem stanovených podmínek (§ 259a odst. 1 a 3 a § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu) nemůže správce daně rozhodnout tak, že penále vůbec nepromine, přičemž správní uvážení (§ 259a odst. 2 daňového řádu) se vztahuje toliko k otázce rozsahu prominutí penále. První senát proto věc předložil podle § 17 odst. 1 s. ř. s. k rozhodnutí rozšířenému senátu. V předkládacím usnesení svůj názor podpořil především teleologickým, jazykovým a systematickým výkladem dotčených ustanovení, která dle mínění prvního senátu vytváří ucelený systém podmínek, jejichž naplnění vede k závěru o prominutí (alespoň části penále). Dále argumentoval rozbořem pokynu D-21 a s tím spojenou ustálenou správní praxí, jakož i judikaturními závěry k problematice postupu správce daně při posuzování žádosti o posečkání úhrady daně. V neposlední řadě upozornil na skutečnost, že pokud přichází v úvahu dva rovnocenné výklady právní normy, je třeba zvolit takový výklad, který je pro daňový subjekt příznivější.

[27] Rozšířený senát výkladu předestřenému prvním senátem nepřisvědčil. V usnesení ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019 - 83, předně dovodil nutnost zohlednit jednání, které bylo právním a skutkovým základem uložení penále (zdrojové jednání) v procesu rozhodování o prominutí penále. Považoval totiž za „*absurdní, aby tomu, kdo závažným způsobem hraničícím např. s trestnou činností právo porušil, bylo s tímto porušením související penále vždy v nějaké výši prominuto.*“ Následně pak tedy především posuzoval, zda musí správce daně ke zdrojovému jednání přihlídnout jako k negativní podmínce vylučující věcný přezkum žádosti o prominutí penále (§ 259c odst. 2 daňového řádu), nebo až v rámci správního uvážení podle § 259a odst. 2 daňového řádu, jak konstatoval druhý senát v rozsudku ve věci *ACE Trade*. Přijetí první možnosti by dle mínění rozšířeného senátu vedlo k nerovnosti spočívající v tom, „*že svojí povahou zcela totožné porušení práva u dvou daňových subjektů, které by se časově lišilo pouze v řádu dnů (o několik málo dnů by u jednoho z nich přesáhlo tříletý časový test), by se pro účely prominutí penále posuzovalo zcela rozdílně.*“ Tuto možnost rozšířený senát, i s přihlédnutím k základním principům ukládání trestů, a to principu zákonnosti a individualizace trestu, odmítl.

[28] Rozšířený senát uzavřel, že „*při posuzování splnění podmínek dle § 259c odst. 2 daňového řádu se nebere v úvahu porušení daňových předpisů, které je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá. K tomuto porušení však správce daně 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.*“ Přisvědčil tedy výkladu zastávanému Nejvyšším správním soudem již v rozsudku *ACE Trade*, že i v případě splnění zákonem vymezených kritérií (§ 259a odst. 1 a 3 a § 259c odst. 2 a 3) 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.

[29] Pro úplnost rozšířený senát doplnil, že „*[i] když správce daně rozhoduje na základě správního uvážení, v rámci kterého kromě povinných kritérií četnosti a součinnosti zohlední ve vzájemné souvislosti mj. i povahu zdrojového jednání, nejedná se o libovůli či bezkritériální rozhodování. Rozhodnutí o prominutí penále musí být vždy růdně 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.“

[30] První senát je právním názorem vysloveným v usnesení rozšířeného senátu vázán. Ve světle těchto závěrů pak shledal argumentaci stěžovatele nedůvodnou. Předesílá přitom, že rozšířený senát se podrobně nevypořádal s každou jednotlivou námitkou a neobjasnil, proč neakceptuje argumentační linii předestřenou v předkládacím usnesení (které se v mnohém obsahově shodovaly s kasačními námitkami stěžovatele), předložil však vlastní ucelenou argumentaci, která implicitně oprávněnost kasačních námitek stěžovatele vyvrací. Tento postup je v souladu s judikaturou Ústavního soudu, který již v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, vyslovil, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“.

[31] Nejvyšší správní soud tedy činí na tomto místě dílčí závěr, že si žalovaný počínal v souladu se zákonem, pokud i při splnění kritérií podle § 259a odst. 1 a 3 a § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu přihlédl při posuzování žádosti stěžovatele o prominutí penále v rámci správního uvážení k povaze, intenzitě a dalším okolnostem jednání stěžovatele, které je skutkovým a právním základem uložení penále. Tyto okolnosti přitom mohly představovat jediný důvod pro nepřiznání dobrodíní prominutí penále, pokud žalovaný svůj postup náležitým a logickým způsobem odůvodnil, přičemž úvaha žalovaného pravdivě odráží specifické okolnosti posuzované věci. Těmto požadavkům napadené rozhodnutí dostalo.

[32] Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně podrobně popsal okolnosti zapojení stěžovatele do podvodu na DPH, přičemž vyložil, z jakého důvodu se nemohlo jednat o účast nahodilou. Žalovaný vycházel ze závěrů daňové kontroly, která vyústila v doměření daně a uložení penále, o jehož prominutí v nynější věci stěžovatel žádal. Správnost závěrů žalovaného ohledně zapojení stěžovatele do řetězového podvodu na DPH ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2020, č. j. 4 Afs 145/2019 - 62 (rozsudek ve věci přezkumu doměření daně a uložení penále), v němž vyzdvihl nestandardnost obchodních transakcí mezi stěžovatelem a zbylými články podvodného řetězce a absenci opatření za účelem zamezení zapojení stěžovatele do podvodu na DPH. Uzavřel tedy, že stěžovatel o své účasti na daňovém podvodu věděl či minimálně vědět měl a mohl.

[33] Soud rovněž souhlasí s hodnocením jednání stěžovatele jako obzvláště závažného porušení daňových předpisů, které i s ohledem na jeho rozsah (stěžovateli byla doměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši 15.640.672 Kč) a další v napadeném rozhodnutí uváděné skutečnosti představuje v posuzovaném případě překážku pro prominutí penále. Pokud tedy žalovaný v posuzované věci penále stěžovateli neprominul, nikterak tím nevybočil z mezí správního uvážení.

[34] Závěrem se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele, že důvodem pro neprominutí penále nemůže být toliko jeho nevědomé zapojení do podvodného obchodního modelu. V této souvislosti soud předně uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí jednoznačně vyloučil nahodilou účast stěžovatele na podvodném jednání. S těmito závěry koresponduje i názor vyslovený ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 145/2019 - 62, z něhož vyplývá, že stěžovatel měl určité povědomí o zbylých člancích podvodného řetězce, přičemž o svém zapojení věděl, či minimálně vědět měl a mohl. Nejvyšší správní soud provedl v uvedeném rozsudku vědomostní test, který plně odráží požadavky

plynoucí z judikatury Soudního dvora Evropské unie (rozsudky ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, *Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11, *Mahagében Kéfi a Péter Dávid*, či ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*), a dovedl naplnění podmínek pro doměření daně a uložení penále.

[35] V řízení o doměření daně a uložení penále tedy správce daně nemusí prokázat úmyslné zapojení do podvodného řetězce na DPH. Postačí, pokud dovedl, že stěžovatel o účasti na daňovém podvodu věděl, či vědět měl a mohl. Není přitom zřejmé, z jakého důvodu by měl správce daně v případě rozhodování o prominutí penále uplatňovat vyšší standard. Takový požadavek neplyne ani ze zákonné úpravy, ani z rozhodovací činnosti národních soudů či Soudního dvora Evropské unie. Poukazuje-li stěžovatel na usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, č. 3348/2016 Sb., podle něhož má penále povahu trestu, Nejvyšší správní soud závěry v něm obsažené nikterak nerozporuje (z citovaného usnesení ostatně vycházel v nyní projednávané věci i rozšířený senát). Není však patrné, na základě čeho dovozuje stěžovatel rozpor postupu žalovaného s Umluvou, neboť z ní požadavek na trestání toliko úmyslného (nikoliv nedbalostního) porušení právních předpisů nevyplývá. Ostatně ani v oblasti tzv. „malého trestního práva“ není standardně vyžadováno úmyslné zavinění, ale postačí zavinění z nedbalosti (viz např. § 15 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich). Nejvyšší správní soud tedy ani poslední námitce stěžovatele nepřisvědčil.

VI. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. února 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu