



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **ACE Trade spol. s r. o.**, se sídlem Vrbová 621, Hylváty, Ústí nad Orlicí, zastoupena Mgr. Ivo Ďopanem, advokátem se sídlem Komenského 160, Ústí nad Orlicí, proti žalovanému: **Celní úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Palackého 2659, Pardubice, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2016, č. j. 5612-28/2016-590000-11, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 9. 2. 2017, č. j. 52Af 32/2016 – 99,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 9. 2. 2017, č. j. 52Af 32/2016 – 99, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 17. 3. 2016, č. j. 5612-28/2016-590000-11, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě 8808 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Ivo Ďopana, advokáta.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 9114 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Ivo Ďopana, advokáta.

O d ů v o d ň ě n í :

I. Rozsudek krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Rozsudkem ze dne 9. 2. 2017, č. j. 52Af 32/2016 - 99, Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích zamítl žalobu, kterou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2016, č. j. 5612-28/2016-590000-11, jímž byla podle § 259a

a za použití § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuta její žádost ze dne 25. 1. 2016 o prominutí penále.

[2] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve odkázal na dikci § 2 odst. 5, § 259a odst. 1 až 4, a § 259c odst. 1 až 3 daňového řádu. Následně konstatoval, že institut prominutí daně a jejího příslušenství (tzv. promíjení daňových dluhů) byl vždy vnímán jako určitá „milost“ ze strany státu, jako výjimečné osvobození konkrétního případu od daňové povinnosti. Prominutí daně, respektive penále jakožto jejího příslušenství, tedy vychází ze správního uvážení správního orgánu, kterým je v posuzované věci správce daně (tj. žalovaný). Správní uvážení představuje zákonem danou možnost správního orgánu zvolit si na základě skutkových okolností projednávaného případu jedno z více možných zákonem předpokládaných řešení. Krajský soud přitom zdůraznil, že limity diskrečního oprávnění správního orgánu vyplývají z právní normy, která správní uvážení zakotvuje, může si je však vymezit i správní orgán sám svou předchozí rozhodovací činností. Soud je pak oprávněn přezkoumat správní uvážení pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem a na podkladě dostatečně zjištěného skutkového stavu.

[3] Krajský soud dále uvedl, že při přezkoumávání rozhodnutí o prominutí daně, které vychází toliko ze správního uvážení rozhodujícího orgánu, správní soud zkoumá, zda bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva s vyloučením případné svévole rozhodujícího orgánu. V každém případě však musí být důvody správce daně pro zvolený postup transparentní a jednoznačně seznatelné. Jaká kritéria pro své rozhodnutí správní orgán zvolí, je věcí správního orgánu a soudy pak již do jejich obsahu nezasahují, s výjimkou případů, kdy dojde k překročení mezí správního uvážení stanovených principy vyplývajícími z ústavního pořádku České republiky.

[4] V posuzovaném případě krajský soud shledal, že žalovaný při svém rozhodování vycházel jak z příslušných ustanovení daňového řádu upravujících možnost prominutí daně a jejího příslušenství, tak z vnitřního pokynu Generálního ředitelství cel č. 10/2015 (dále jen „Pokyn“). Krajský soud v tomto kontextu uvedl, že zmíněný Pokyn byl vydán za účelem sjednocení postupů celních úřadů jako správců daně při rozhodování o prominutí příslušenství daně podle § 259a až 259c daňového řádu a ačkoliv se nejedná o obecně závazný právní předpis, který by žalovaného bezvýhradně zavazoval a vylučoval jeho odlišný postup v odůvodněných případech, nelze žalovanému vytýkat, pokud se tímto Pokynem, vydaným jeho nadřízeným orgánem, řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených, jestliže zmíněný Pokyn není v rozporu se zákonem, což dle názoru krajského soudu není.

[5] Krajský soud poté konstatoval, že základními podmínkami pro to, aby bylo přípustné o prominutí penále daně rozhodnout, je podle § 259a daňového řádu podání žádosti ze strany daňového subjektu ve lhůtě 3 měsíců ode dne právní moci dodatečného platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále daně, a uhrazení daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. K tomu je třeba připočítat také negativní podmínku, podle níž je prominutí penále daně vyloučeno v případě, kdy daňový subjekt v posledních třech letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy (§ 259c odst. 2 daňového řádu). Ze samotné dikce tohoto ustanovení přitom podle krajského soudu nevyplývá konkrétní okamžik, od kterého má být odvozováno tříleté období, v němž je zkoumána spolehlivost daňového subjektu. V tomto ohledu může být vodítkem pouze důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým bylo s účinností od 1. 1. 2015 zmíněné ustanovení § 259c do textu daňového řádu včleněno. Podle ní má splnění tříletého testu spolehlivosti správce daně zohledňovat k okamžiku, kdy posuzuje žádost o prominutí daně nebo příslušenství daně, nikoliv k okamžiku podání žádosti. Porušení daňových nebo účetních předpisů, které dosahuje intenzity

pokračování

závažného porušení, tak diskvalifikuje daňový subjekt současně ve všech případech, kdy je absence tohoto porušení jako podmínka vydání rozhodnutí určitou právní úpravou vyžadována.

[6] Následně se krajský soud zabýval otázkou, zda jednání žalobkyně dosáhlo intenzity závažného porušení daňových či účetních předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu. Z argumentace žalovaného obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí krajský soud dovodil, že žalovaný i v této souvislosti vycházel z obsahu Pokynu. Dle čl. 8 odst. 1 písm. h) Pokynu se totiž za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů považuje mimo jiné situace, kdy osoba, u níž se provádí test spolehlivosti, je osobou, jíž byla uložena pokuta za delikt spáchaný podle daňových nebo celních předpisů, jejíž horní hranice je zákonem stanovena na min. 250 000 Kč, přičemž rozhodným okamžikem pro hodnocení je nabytí právní moci rozhodnutí. Žalobkyně se přitom svým jednáním dopustila správního deliktu podle § 294 odst. 1 písm. e) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném do dne 31. 12. 2014 (dále jen „celní zákon“), o čemž žalovaný pravomocně rozhodl rozhodnutím ze dne 22. 2. 2016, č. j. 10504/2016-590000-12. Tímto rozhodnutím sice byla žalobkyni uložena pokuta pouze ve výši 20 000 Kč, nicméně § 294 odst. 2 písm. a) celního zákona umožňuje za zmíněný delikt uložit pokutu až do výše 4 000 000 Kč. Rozhodující tak v daném případě byla nikoliv výše skutečně uložené pokuty, ale horní hranice její sazby přípustná dle zákona. Závěr žalovaného, že jednání žalobkyně představovalo závažné porušení daňových předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu, tedy byl dle názoru krajského soudu správný.

[7] Krajský soud pak v této souvislosti vyslovil, že pokud žalovaný dospěl k závěru, že žádost žalobkyně o prominutí penále byla nepřijatelná, neboť ta svým jednáním naplnila vylučovací podmínku uvedenou v § 259c odst. 2 daňového řádu, bylo bezpředmětné, aby se dále zabýval četností případného méně závažného porušování povinností ve smyslu § 259c odst. 1 daňového řádu či aby posuzoval míru součinnosti poskytnuté ze strany žalobkyně. Plným uhrazením doměřeného cla a jeho příslušenství žalobkyně splnila jednu ze základních podmínek přípustnosti prominutí daně, nicméně nikoliv podmínku jedinou. Pokud ze strany žalobkyně nebyly kumulativně splněny všechny zákonné podmínky, jak krajský soud vyhodnotil, neměla ani námitka úhrady doměřeného cla a příslušenství ve vztahu k posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí žádnou relevanci.

[8] Závěrem se krajský soud ztotožnil s názorem žalobkyně v tom směru, že zákon skutečně ponechává správnímu orgánu prostor pro uvážení, jaké jednání lze posoudit jako závažné porušení daných předpisů. Na druhou stranu však měl za to, že právě příkladný výčet jednotlivých jednání, která mají být posuzována jakožto závažná porušení daňových předpisů, uvedený v čl. 8 Pokynu, má sloužit jako vodítko pro jednotlivé správce daně za situace, kdy poměrně nová právní úprava doposud nebyla podrobena důkladnému přezkumu odvolacími správními orgány a zejména přezkumu v rámci správního soudnictví, přičemž nejen uvedený výčet, ale vlastně celý Pokyn vznikl právě za účelem sjednocení rozhodování v obdobných věcech, tedy v případech posuzování žádostí o prominutí daně, respektive jejího příslušenství. Krajský soud v tomto smyslu dále uvedl, že žalovaný své závěry ohledně posouzení závažnosti jednání žalobkyně, které bylo předmětem jeho správního uvážení, řádně a racionálně zdůvodnil, zdůraznil, že v posuzované věci došlo k poškození fiskálních zájmů státu tím, že žalobkyně zkrátila clo, jež byla povinna uhradit, a poukázal na nikoliv nezanedbatelnou společenskou škodlivost takového jednání.

[9] S ohledem na shora uvedené tak krajský soud v posuzované věci neshledal, že by žalovaný překročil meze správního uvážení nebo že by správní uvážení zneužil a rozhodl na základě libovůle.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) proti tomuto rozsudku podala v zákonné lhůtě kasační stížnost opřenou o § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[11] V kasační stížnosti stěžovatelka nejprve namítla, že vylučující podmínku ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu nemůže naplnit samo o sobě to porušení právních předpisů, na jehož základě bylo předmětné penále vyměřeno. Krajský soud přitom sám vyhodnotil, že z § 259c odst. 2 daňového řádu nevyplývá časový okamžik, od kterého má být odvozováno tříleté období, v němž je zkoumána spolehlivost daňového subjektu. Z důvodové zprávy pak krajský soud zdůraznil pasáž, že není rozhodné, zda se toto porušení např. vztahovalo k dani, která má být předmětem prominutí, či nikoliv. Dalšímu výkladu, jazykovému, resp. sémantickému, systematickému a teleologickému, však krajský soud dotčené ustanovení nepodrobil.

[12] Stěžovatelka dále uvedla, že krajským soudem citovaná pasáž není pro důvodovou zprávu určující, neboť stejně tak se z jejího obsahu podává, že „*prominutí má být odepráno osobám, které závažným způsobem neplní své povinnosti, tj. dle dosavadních zkušeností se projevíly jako nespolehlivé*“. V nespolední řadě je pak podle názoru stěžovatelky korektivem každého výkladu daňové normy pravidlo vyplývající ze zásad daňového řízení, a sice že nejasnost zákona nemůže jít k tíži daňového subjektu a musí být vykládána v jeho prospěch. Podle názoru stěžovatelky je tak „test spolehlivosti“ pro účely prominutí penále postaven právě na hodnocení předchozí daňové spolehlivosti daňového subjektu, a aktuální porušení předpisů, které bylo podkladem vyměření penále, do tohoto testu a sledovaného rozhodného období nespadá.

[13] V § 259a daňového řádu je normováno prominutí konkrétního již vyměřeného penále. V odstavci 1 uvedeného ustanovení pak zákon výslovně toto penále spojuje s konkrétní dani, potažmo s konkrétním porušením povinnosti, které k doměření daně a vyměření penále vedlo. Tedy to penále, daň a v konečném důsledku to porušení povinnosti, které tato ustanovení primárně upravují, je právě *aktuální* porušení povinnosti. Další porušení povinností, která mají pro posouzení žádosti podle zákona rovněž význam a která jsou normována v § 259c odst. 1 a 2, jsou tedy porušení od *aktuálního* porušení nutně odlišná, a to z hlediska systematiky této právní úpravy i z hlediska jednotnosti právní normy. Pokud by záměrem zákonodárce bylo, aby prominutí konkrétního penále bylo vyloučeno již závažností porušení konkrétní daňové povinnosti, které vedlo k jeho vyměření, podle názoru stěžovatelky by to jistě zákonodárce vyjádřil výslovně. Přitom bylo v rámci sémantického výkladu podle názoru stěžovatelky nutno zohlednit také to, jakým způsobem je jinde v právu vykládána daná legislativní technika „*v posledních letech*“, tedy tam, kde předchozí (protiprávní) jednání má význam pro posouzení *aktuálního* jednání. V tomto směru bylo současně možné použít i výklad systematický cestou analogie juris.

[14] Stěžovatelka též namítla nesprávný výklad a vymezení naplnění vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu co do znaku „*závažným způsobem porušil*“. Tedy výklad, který se podává z výše uváděného Pokynu a ze kterého žalovaný podle tvrzení stěžovatelky zjevně vycházel, přičemž i kdyby z tohoto pokynu nevycházel, dospěl k výkladu a vymezení totožnému. Stěžovatelka je v daném kontextu toho názoru, že nastavení uváděného znaku a kritéria prostřednictvím horní hranice sazby pokuty za správní delikt vytváří prostor pro to, aby obdobně byly posuzovány rozdílné případy, když tímto způsobem naprosto nelze individualizovat konkrétní jednání konkrétního daňového subjektu a jeho dopady vyjádřené v konečném důsledku konkrétní vyšší uložené sankce. Pokud by zákonodárce měl úmysl, aby vylučující podmínka byla naplňována toliko z formálních hledisek, sám by příslušná formální kritéria

pokračování

zakotvil. Zákonodárce však předmětnou normou dal správci daně pokyn, aby vyložil a stanovil obsah „závažného způsobu porušení“ v každém jednotlivém případě. *In concreto* to totiž znamená, že stěžovatelka, která se dopustila deliktu, jehož materiální závažnost byla vyjádřena pokutou ve výši 20 000 Kč, porušila předpisy zcela shodně závažným způsobem jako hypotetický daňový subjekt, kterému byla za delikt uložena pokuta ve výši 4 000 000 Kč. V tom se tedy podle názoru stěžovatelky nejedná o jasná rozlišovací a právně racionální kritéria, která vyloučí libovůli v rozhodování, tato kritéria neodpovídají požadavkům zákona a představují vybočení z mezí správního uvážení.

[15] Závěrem stěžovatelka uvedla, že pokud krajský soud dospěl rovněž k tomu, že žalovaný své závěry ohledně posouzení závažnosti jejího jednání zdůvodnil i *jinak*, pak se z napadeného rozhodnutí žádné takovéto individualizované posouzení nepodává. Závažnost předmětného celního deliktu žalovaný odůvodnil zcela v duchu Pokynu, jiné hodnocení, než že se bez dalšího jedná o závažné porušení předpisů, z jeho rozhodnutí nevyplývá.

[16] Stěžovatelka proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu, jakož i napadené rozhodnutí, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že podstata věci zůstala naprosto totožná, jako tomu bylo již v řízení před krajským soudem, a proto i nadále trvá na tom, že nelze s právním výkladem stěžovatelky souhlasit. V dané věci existuje podle žalovaného pouze jeden správný a možný výklad, jež je osvědčen obsahem důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, a se kterým se ztotožnil též krajský soud. Žalovaný z uvedených důvodů navrhl zamítnutí kasační stížnosti, neboť ta je nedůvodná.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Rozhodná ustanovení § 259a a 259c zní:

§ 259a

Prominutí penále

(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 ke 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.

(4) Lhůta pro podání žádosti podle odstavce 3 neběží po dobu

a) řízení o povolení posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla,

b) povoleného posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.

§ 259c

Společná ustanovení o prominutí daně nebo příslušenství daně

(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 porušil 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] Prominutí penále je právním institutem, který k rozdělení osoby na ty, jimž penále prominuto bude, a ty, jimž nebude, používá kombinaci tří právních „technologí“.

[21] V první řadě musí být splněny určité relativně jednoznačně a konkrétně definované, a tedy za běžných okolností relativně jednoduše ověřitelné vstupní podmínky. Jimi jsou zejména podání žádosti, a to v zákonem předepsané lhůtě (§ 259a odst. 3 a 4 daňového řádu), a to, že byla *uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla*.

[22] Další u prominutí penále použitou právní „technologí“ je naplnění nutných podmínek pro prominutí definovaných pomocí neurčitých právních pojmů. Jde jednak o „zohlednění“ četnosti porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Dále jde, jak stanoví § 259c odst. 2 daňového řádu, o naplnění podmínky jakési daňové a účetní bezúhonnosti žadatele (resp. s ním specificky spojené osoby, viz jeho odst. 3). Dalším neurčitým právním pojmem, jehož naplnění správce daně zkoumá, je rozsah součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední (§ 259a odst. 2 věta první daňového řádu).

[23] Obě výše uvedené právní „technologie“ vytvářejí prvotní síto, jímž musí nezbytně projít ten, kdo chce, aby mu penále bylo prominuto. Jde tedy o síto podmínek nutných (definovaných zčásti „pozitivně“, zčásti „negativně“), avšak ještě nikoli dostatečných.

[24] Konečně třetí právní „technologí“ užitou zákonodárcem v institutu prominutí penále je vytvoření prostoru pro správní uvážení užitím slov *může prominout* v § 259a odst. 2 věta první daňového řádu. Toto ustanovení dává správci daně možnost, avšak nikoli povinnost penále prominout. Správce daně tak může, má-li k tomu rozumné a zároveň ústavně konformní důvody, penále neprominout, i když jsou vstupní nutné podmínky pro prominutí, ať již definované relativně jednoznačně a konkrétně, nebo pomocí neurčitých právních pojmů, splněny. Další prostor pro správní uvážení je správci daně vytvořen zákonem definovaným rozsahem možného prominutí penále (§ 259a odst. 2 věta první daňového řádu - *až 75 %*). V judikatuře Nejvyššího správního soudu je notorií, kterou netřeba v detailech rozebírat, že prostor pro správní uvážení si správní orgán v mezích tohoto prostoru daných zákonem může strukturovat svou vlastní správní praxí, již je, vytvoří-li se, zásadně vázán; změnit ji může, a to zásadně kdykoli, ovšem pouze *pro futuro*, z rozumných a současně ústavně konformních důvodů a ve vztahu ke všem případům, na něž jeho kompetence při uplatnění správního uvážení dopadá. Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu lze k této problematice odkázat z novějších rozhodnutí např. na rozsudek ze dne 28. 1. 2015, č. j. 6 Afs 101/2014 - 36, č. 3201/2015 Sb. NSS, body 11-15.

[25] V kontextu výše užití kombinace právních „technologí“ užitých zákonodárcem u institutu prominutí penále je nutno vykládat i podmínku jakési daňové a účetní bezúhonnosti zakotvenou v § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu. Je zřejmé, že jakožto vstupní „negativní“ podmínka (prominutí penále je automaticky odepřeno těm, kteří uvedenou podmínku nesplňují)

pokračování

má takříkajíc předem z možnosti dalšího zvažování, zda vůči nim bude toto dobrodiní užito, vyloučit žadatele, kteří toho nejsou hodni pro závadové chování specifikované zákonodárcem. Podmínka má ve skutečnosti dvě dílčí kritéria. To první je založeno na neurčitěm právním pojmu „závažného porušení“ daňových a účetních předpisů; správci daně to umožňuje v určité míře zužovat či rozšiřovat hranice tohoto pojmu a reagovat tak na nejrůznější změny a potřeby. Druhé dílčí kritérium je naopak relativně konkrétní a (zdánlivě) jednoznačné a spočívá v době, po kterou musí být žadatel bezúhonný, aby nebyl z dobrodiní prominutí penále *a priori* vyloučen.

[26] Ve shodě se žalovaným lze říci, že na první pohled je zřejmý konec uvedené doby, a sice okamžik rozhodnutí o prominutí penále. Jakýkoli dřívější okamžik (např. okamžik podání žádosti) by nebyl účelný, neboť by tím vytvářel určitý interval mezi koncem doby, která se při posuzování bezúhonnosti zohledňuje, a okamžikem rozhodnutí o žádosti. V tomto intervalu, jakési „zemi nikoho“, by případné neřádné chování žadatele nemohlo být pro účely posouzení podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu zohledněno, což je zjevně nesmyslné, je-li zjevným smyslem a účelem této vstupní podmínky připustit do dalšího kola zvažování, zda mu má být penále prominuto, jen takového žadatele, který se doposud (po zákonem stanovenou dobu) choval v zásadě přijatelným (tedy nikoli závažně závadovým) způsobem.

[27] Je nepochybné, že z hlediska takto nahlíženého smyslu a účelu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu by byl přijatelný i výklad zastávaný žalovaným, a sice že z dobrodiní prominutí penále budou *a priori* vyloučeni všichni, kdo se v rozhodné době zachovali nepřijatelným způsobem, bez ohledu na vztah tohoto jednání ke vzniku penále. Jinak řečeno, i jednání, jež bylo právním a skutkovým základem uložení penále, lze-li je podřadit pod neurčitý právní pojem „závažného porušení“ daňových a účetních předpisů, by bylo takto automaticky diskvalifikující.

[28] Na druhé straně lze najít i velmi přesvědčivé důvody pro výklad zastávaný stěžovatelkou. Tento výklad vychází z pojetí podmínky bezúhonnosti jako jednoho z motivačních nástrojů k tomu, aby se daňové subjekty chovaly zásadně (tj. pokud možno) řádně a aby byly „odměněny“ za předchozí řádné chování, jednaly-li výjimečně (ojediněle) nepřijatelným způsobem. V tomto pojetí by se při posouzení bezúhonnosti nebralo v úvahu jednání, jež je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, nýbrž pouze jiná jeho daňově a účetně relevantní jednání v době tří let před vydáním rozhodnutí o žádosti o prominutí penále. Ve prospěch uvedeného výkladu navíc hovoří i to, že podmínka podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu je pouhou jednou ze vstupních podmínek otevírajících žadateli cestu do prostoru pro správní uvážení správce daně. To mimo jiné znamená, že v rámci správního uvážení by správce daně mohl přihlídnout k povaze porušení daňových nebo účetních právních předpisů, jež je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, a s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení penále neprominout i přesto, že z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu by dané porušení bylo irelevantní.

[29] Samotná dikce zákona jednoznačnou odpověď na to, k jakému výkladu se přiklonit, nedává. Obě výkladové alternativy připouští.

[30] Tuto odpověď nelze nalézt ani v historii vzniku vykládané právní úpravy. Z důvodové zprávy (viz důvodová zpráva k zákonu, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, tisk 252/0, Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky 2014, zvláštní část, k části čtvrté – změna daňového řádu, k bodu 34, dostupná na <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=252>) plyne pouze,

že konec doby rozhodné pro posouzení bezúhonnosti chtěl historický zákonodárce ukotvit ke dni rozhodnutí o prominutí, nikoli ke dni podání žádosti o ně (čemuž Nejvyšší správní soud již výše přitakal).

[31] O inspiračních zdrojích nového § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu se v důvodové zprávě uvádí: „*Ustanovení odstavců 2 a 3 vycházejí z konceptu zohlednění spolehlivosti daňového subjektu, popř. osoby, která je členem jeho statutárního orgánu, jako obecné podmínky vydání určitého rozhodnutí v jeho prospěch. Tento koncept je již právnímu řádu znám např. v rámci úpravy podmínek registrace osoby povinné značit líb, resp. distributora líbu v zákoně č. 307/2013 Sb., o povinném značení líbu, ve znění pozdějších předpisů (§ 54 citovaného zákona), nebo registrace distributora pohonných hmot v zákoně č. 311/2006 Sb., pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů (§ 6b citovaného zákona). V budoucnu se předpokládá jeho využití v rámci stanovení podmínek vydání povolení podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.*“ Ani z toho však nelze nic jistého vyvodit, neboť odkazovaná ustanovení toliko definují podmínky spolehlivosti pro účely těchto zákonů (typicky pro obchodování se specifickými komoditami jako jsou některé alkoholické nápoje a pohonné hmoty z minerálních olejů), jde tedy o poněkud jiné situace než v případě prominutí penále. Náznakem svědčícím spíše stěžovateli by mohla být zmínka v důvodové zprávě, že „*prominutí má být odepráno osobám, které závažným způsobem neplní své daňové, resp. účetní, povinnosti, tj. dle dosavadních zkušeností se projeví jako nespolehlivé*“ (zvýraznění provedl NSS). Užití pojmu „*dosavadních zkušeností*“ by snad mohlo spíše naznačovat, že má jít o jiné zkušenosti se žadatelem než to jeho jednání, jež bylo skutkovým a právním základem uložení penále.

[32] Jak je z výše uvedeného patrné, v daném případě existují ve vztahu k rozhodné právní otázce dvě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. V dané věci jde přitom o podmínky promíjení sankce v oblasti daňového práva (k povaze penále viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS). Rozšířený senát v rozsudku ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, v bodě 57 mj. konstatoval, že „*[j]e věcí zákonodárce, aby byl při legislativních změnách uvážlivý a aby do platného práva zasahoval způsobem, který bude zmenšovat, a nikoli posilovat obtíže spojené s výkladem a užitím zákona. (...) Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dodává, že tento jeho náhled na daňové právo byl v poslední době podepřen dalším náležením Ústavního soudu, a sice ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, v němž se praví, že „v právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny a viz i stanovisko menšiny Pléna NSS v usnesení ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. in 215/2004 Sb. NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem“.* (...) Je tedy věcí zákonodárce, aby – chce-li určitou daň určitým způsobem uložit a vybírat – podmínky jejího výběru formuloval jednoznačně a určitě. Nezdáří-li se mu to, musí počítat s tím, že při výkladu příslušného ustanovení zákona bude dána soudem přednost té alternativě, která nezasahuje, resp. co nejméně zasahuje do vlastnického práva soukromé osoby, a to i za předpokladu, že takový výklad bude v rozporu se základními (strukturálními či jinými) principy té které daně.“ K tomu lze též poukázat na náležením Ústavního soudu ze dne 20. 6. 2017, sp. zn. IV. ÚS 1146/16, v němž bylo vysloveno, že „*[j]akákoliv povinnost, která zasahuje do základních práv a svobod jednotlivce, musí ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit jejich podstatu a smysl.*“

[33] Ani za situace, kdy jde o výklad podmínek pro poskytnutí jakéhosi dobrodiní státem (prominutí daňové sankce) není důvodu od výše pospané výkladové maximy, zkratkovitě označované *in dubio pro libertate*, ustupovat, neboť v posledku jde o rozsah zásahu do majetkové sféry jednotlivce v souvislosti s plněním jeho daňových povinností a rozsah uplatnění sankčního

pokračování

ustanovení zákona. Ten, komu je penále prominuto, je ve výsledku ve výhodnější pozici než ten, komu by za jinak stejných okolností penále prominuto nebylo. Je-li tedy nějaká z podmínek zákona, která vylučuje či naopak připouští prominutí, formulována nejasně, je třeba ji vykládat spíše ve prospěch soukromé osoby, jíž by dobrodiní prominutí svědčilo.

[34] Ve shodě s bodem 64 výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 54/2006 - 155 proto i v nyní projednávaném případě platí, že ne každá interpretační nejasnost povede v daňovém právu k výkladu výhodnému pro soukromou osobu; bude tomu tak pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. Srovnatelně přesvědčivé jsou výkladové alternativy tehdy, není-li žádná z nich zjevně a jednoznačně přesvědčivější než alternativy ostatní; nestačí tedy, že určitá alternativa je o něco přesvědčivější než jiná (jiné). Obě alternativy jsou v nyní projednávaném případě velmi dobře hajitelné a srovnatelně přesvědčivé, neboť jsou opřeny o racionální argumentaci a obecně uznávané výkladové metody a žádná z nich není zjevně přesvědčivější než alternativa opačná. Proto je nezbytné přiklonit se k té z nich, která je pro soukromou osobu (zde stěžovatele v roli žadatele o prominutí penále) výhodnější. Takovou výkladovou alternativou je, že pro účely splnění podmínky § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu se nebere v úvahu jednání, jež je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, nýbrž pouze jiná jeho daňově a účetně relevantní jednání v době tří let před vydáním rozhodnutí o žádosti o prominutí penále. V rámci správního uvážení však správce daně může přihlídnout k povaze porušení daňových nebo účetních právních předpisů, jež je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, a s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení penále neprominout i přesto, že z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu by toto porušení bylo irelevantní.

[35] Nejvyšší správní soud proto shledal shora uvedenou námitku stěžovatelky důvodnou.

[36] K ostatním stížným námitkám postačí pouze stručné odůvodnění, neboť v posouzení jedné z rozhodných a v posloupnosti zkoumání podmínek pro prominutí penále prvotních sporných právních otázek se Nejvyšší správní soud neztotožnil se závěry správce daně a krajského soudu. Další stížní námitky lze tedy vypořádat jen v té míře, nakolik jsou odpovědi na ně jasné již nyní, za dosavadního stavu rozhodných skutkových zjištění a s ohledem na dosud vyslovené právní názory správce daně a krajského soudu.

[37] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla nesprávný výklad a vymezení vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu co do znaku „závažným způsobem porušil“ žalovaným. V této části je rozhodnutí žalovaného na samotné hraně přezkoumatelnosti. V shora již specifikované důvodové zprávě k návrhu zákona vyhlášeného pod č. 267/2014 Sb. se v souvislosti s § 259c odst. 2 daňového řádu uvádí, že „[z]ávažnost porušení musí být v konkrétním případě najisto postavena prostřednictvím dostatečného odůvodnění rozhodnutí správce daně. Za závažné porušení nelze označit každé porušení daných zákonů, ale pouze takové porušení, které dosáhne určité intenzity. Závažným porušením předpisů přitom může být i jejich opakované porušení.“

[38] Jak bylo výše vyloženo, pojem závažného porušení daňových a účetních předpisů je neurčitým právním pojmem, který vyžaduje interpretaci a subsumpci na konkrétní skutkové okolnosti žadatele. Nejedná se o zmocnění ke správnímu uvážení v pravém slova smyslu. Jakkoli neurčitý právní pojem dává správnímu orgánu často i významný prostor pro interpretaci, a tedy i pro uvážení v širším smyslu, i tak má tato interpretace meze. Výkladem znaku „závažným způsobem porušil“ stěžít může správce daně dospět k takové praxi (signalizované například určitým obecným metodickým či řídicím aktem, podobně jako Pokyn v nyní projednávané věci), že prakticky všechna porušení předpisů v určité podmnožině předpisů daňového a účetního

práva (např. celních předpisů) jsou porušení závažná. Takovou interpretaci by se zjevně vzdálil záměr zákonodárce i samotnému doslovnému znění zákona postavenému na dichotomii dvou skupin porušení zákona – závažných a nikoli závažných, zastoupených v sociální realitě v obou typech případů nikoli vzácně.

[39] Interpretace neurčitého právního pojmu pak jistě může být v podstatné míře opřena o zákonné znaky jednání, která jsou typicky považována za závažná porušení, avšak nikdy nemůže abstrahovat od skutkových okolností konkrétních případů.

[40] Konečně posouzení naplnění zákonných znaků definovaných neurčitými právními pojmy musí být v příslušném rozhodnutí dostatečně konkrétně odůvodněno. Zejména musí být vyloženo, jaké důvody vedou příslušný správní orgán k tomu, že dělicí linii mezi závažnými a nikoli závažnými porušeními daňových a účetních předpisů vede určitým způsobem a na základě určitých typových znaků závažnosti. Dále musí být vyloženo, v jakých ohledech konkrétní případ tyto znaky naplňuje. Konečně je třeba tam, kde na to zjištěné rozhodné skutkové okolnosti ukazují, vyložit, zda konkrétní případ nevykazuje znaky určité výjimečnosti, a pokud ano, v čem spočívají a jaké z toho eventuelně plynou důsledky.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud vyhodnotil kasační stížnost stěžovatelky jako důvodnou. Proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudku přistoupil podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. také ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[42] Ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

[43] V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[44] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Protože stěžovatelka měla v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů těchto řízení. Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení.

[45] V řízení o žalobě vznikly stěžovatelce náklady řízení zaplacením soudního poplatku ve výši 3000 Kč a odměny jejího zástupce Mgr. Ivo Ďopana, advokáta. Odměna zástupce činí za dva úkony právní služby (převzetí věci a písemné podání ve věci) částku 4200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“)], náhrada hotových výdajů pak činí 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky), tj. 600 Kč. Protože je zástupce stěžovatelky plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 4800 Kč, tedy o 1008 Kč. Náhrada nákladů řízení o žalobě tak činí celkem 8808 Kč.

[46] V řízení o kasační stížnosti vznikly stěžovatelce náklady řízení zaplacením soudního poplatku ve výši 5000 Kč a odměny jejího zástupce Mgr. Ivo Ďopana, advokáta. Odměna zástupce činí za jeden úkon právní služby (podání kasační stížnosti) částku 3100 Kč [§ 1 odst. 1,

pokračování

§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky]. Náhrada hotových výdajů pak činí 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Protože zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 3400 Kč, tedy o 714 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí celkem 9114 Kč.

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

V Brně dne 2. srpna 2017

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu