

U S N E S E N Í

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 1734/2c, 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 :

Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] 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 rozsudkem ze dne 14. 1. 2019, č. j. 50 Af 27/2018 - 41, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud vyšel ze závěrů rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017 – 37, č. 3636/2017 Sb. NSS (věc *ACE Trade*). Konstatoval, že pro účely splnění podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se nebere v úvahu jednání, které je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá. K tomuto jednání však správce daně může přihlídnout v rámci správního uvážení 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 bylo irelevantní. Pokud za stěžejní důvod neprominutí penále bylo označeno jednání, za které bylo žalobci uloženo penále, tedy jednání, které by při přezkumu splnění podmínek § 259c odst. 2 daňového řádu bráno být v úvahu vůbec nemělo, byl správce daně povinen tyto své závěry podléhající správnímu uvážení řádně zdůvodnit a přezkoumatelně objasnit, proč toto jednání zohlednil.

[2] Žalovaný v záhlaví popsaným rozhodnutím žalobcovu žádost o prominutí penále opětovně zamítl. Zhodnotil, že žalobcovu žádost splňuje formální podmínky obsažené v § 259a odst. 3 daňového řádu (byla podána do tří měsíců od nabytí právní moci platebního výměru) a § 259a odst. 1 daňového řádu (daň byla plně uhrazena dne 3. 4. 2017). Žalovaný považoval za naplněné i podmínky stanovené v § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu (v posledních 3 letech

nezjistil závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů ze strany žalobce ani osob, které jsou jeho statutárními orgány). Podle rozsudku ve věci *ACE Trade* 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*“. Toto žalobcovo jednání žalovaný vyhodnotil jako skutečnost bránící prominutí penále.

[3] I proti v pořadí druhému rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u krajského soudu, který ji zamítl.

[4] Krajský soud nepřisvědčil výkladu, který zastává žalobce. Pokud správce daně dospěl k závěru, že s ohledem na povahu, intenzitu a další okolnosti jednání daňového subjektu, které je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, je třeba k takovému jednání v rámci posuzování žádosti o prominutí penále přihlédnout, může být takové jednání důvodem pro neprominutí penále, a to i v případě, kdy ostatní podmínky pro jeho prominutí splněny jsou.

[5] Žalovaný podrobně popsal konkrétní skutečnosti plynoucí ze závěrů daňové kontroly, z nichž se podává, že žalobce byl účasten řetězového daňového podvodu na DPH, přičemž tato jeho účast na základě prokázaných skutečností nebyla nahodilá. Uvedené zjištění, představující závažné porušení daňových předpisů, žalovaný vymezil jako důvod, pro který žalobci dobrodíní v podobě prominutí penále přiznat nelze, a to přesto, že jde o jednání, které bylo základem pro uložení penále. Správní uvážení, které žalovaný v tomto směru učinil, považoval krajský soud za souladné se zákonem. Žalobcovo jednání představuje natolik závažné porušení daňových předpisů, že v jeho případě nelze nijak zohlednit ani žalobcem namítanou skutečnost, dle níž v jeho případě šlo o jediný případ porušení právních povinností.

II. Kasační stížnost

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž požaduje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Soud níže rekapituluje pouze tu část kasační argumentace, která je relevantní pro posouzení otázky předkládané rozšířenému senátu.

[7] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že jednání, které bylo skutkovým a právním základem doměření daně, k níž se váže penále, může být jediným důvodem neprominutí penále. Takový závěr podle stěžovatele není 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“). 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. Rozsudkem *ACE Trade* nedošlo podle stěžovatele k překnutí zákonné systematiky promíjení penále. Pokud by tomu tak bylo, muselo by to vést ke změně existující správní praxe a znění pokynu D-21; k tomu nicméně nedošlo. 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, nikoli možnost penále prominout.

III. Vyjádření účastníků řízení

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zamítnutí žádosti o prominutí penále plně odpovídá znění i smyslu daňového řádu, je v souladu se zásadami, na kterých spočívá „demokratické správní právo“. Promíjející podmínky odvozené přímo od daňového selhání, které vyvolalo sankci, jsou uvedeny v § 259a odst. 1 a 2 daňového řádu. Promíjející podmínka uvedená v § 259c odst. 1 daňového řádu (podmínka četnosti) se vztahuje výhradně k četnosti porušování povinností při správě daní, musí se však jednat o jiná porušení než ta, která vyvolala vznik penále. I proto se k této podmínce vztahuje lhůta tří let. Toto ustanovení se vztahuje k porušení procesních, nikoli hmotněprávních povinností (což podporuje též pokyn D-21). Proto správní orgán v případě správní úvahy stran povahy příčinného daňového selhání nepostupuje podle tohoto ustanovení.

[9] Povaha, intenzita či jiné okolnosti jednání, které bylo základem pro doměření daně, nemohou být podle žalovaného zkoumány podle § 259a odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení se zkoumá toliko součinnost daňového subjektu v rámci provedené daňové kontroly. Stěžovatelova argumentace je případná pouze potud, že § 259a ani § 259c daňového řádu neuvádí výslovně oprávnění správce daně přihlídnout k povaze porušení daňových či účetních předpisů, které se stalo podkladem pro stanovení penále. Toto oprávnění je založeno na obecných zásadách právních, konkrétně na principu spravedlnosti. Správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyjde najevo. Má-li tedy prominutí penále mít povahu výjimečného dobrodíní, kterým se stát vzdává z dobrých důvodů 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 přezkoumatelným způsobem vyhodnotil povahu porušení daňových předpisů, ale posoudil též, zda je penále přiměřené povaze daňového selhání stěžovatele.

[10] Aproboval-li by přesto Nejvyšší správní soud názor stěžovatele, že konstrukce daňového řádu při rozhodování o prominutí penále brání tomu, aby správce daně zohlednil závažnost porušení právních předpisů, které vyvolalo povinnost platit penále, či tomuto rozhodování brání lhůta tří let od porušení právních předpisů, a tím by ponechal účast stěžovatele v podvodném obchodním modelu, o které 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 podle žalovaného bylo nutno položit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku (týkající se faktické absence sankce v případě zjištěného zapojení do podvodného obchodního modelu).

[11] 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 neohraničené správní úvahy penále neprominul, není spravedlivý, ale naopak hraničí s libovůlí. Stěžovatel se pozastavuje nad pojetím principu spravedlnosti žalovaným. 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 čistě v rukou národního zákonodárce.

[12] Žalovaný ve vyjádření k replice ze dne 30. 9. 2019 setrvává na svém názoru, že prověřování povahy, intenzity a jiných okolností příčinného porušení daňových předpisů je možné vždy. Míra závažnosti tohoto porušení pak může být důvodem prominutí, resp. neprominutí penále. Motivační aspekt promíjení penále musí být uplatňován přiměřeně - rozhodování o prominutí nelze vychýlit ani k jednomu z extrémů (tedy vyhovět všem žádostem o prominutí, či na druhé straně zamítnout všechny žádosti). Žalovaný při svém rozhodování zásadu přiměřenosti respektoval. Po posouzení splnění základních a daňovým řádem výslovně stanovených podmínek žalovaný mohl zcela v souladu se závěry rozsudku *ACE Trade* zohlednit povahu, intenzitu a jiné okolnosti stěžovatelova jednání.

[13] Stěžovatel v reakci na vyjádření žalovaného znovu odkázal na znění zákona a pokyn D-21, ze kterých vyplývá „posloupnost promíjejících kroků“. Z nich se podle stěžovatele podává, že příčinné daňové selhání lze zohlednit pouze v rámci třetího kroku (posuzování kritérií součinnosti a četnosti). Stěžovatelův výklad odpovídá též správní praxi uplatňované žalovaným.

[14] Žalovaný ve vyjádření ze dne 7. 11. 2019 zopakoval, že jádro sporu představuje otázka, zda je správce daně při zohlednění povahy, intenzity a jiných okolností protiprávního jednání daňového subjektu, které vyvolalo vznik penále, vázán tříletou lhůtou, a zda je účast daňového subjektu na daňovém podvodu skutečností bránící prominutí penále.

IV. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

[15] Podle § 259a daňového řádu:

- (1) Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena 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.

[16] 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.

[17] Stěžovatel požádal žalovaného 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 řízení není sporné, že stěžovatel splnil základní formální podmínky stanovené v § 259a odst. 1 a 3 daňového řádu (podání žádosti, uhrazení daně, dodržení lhůty pro podání žádosti). Splněna byla i podmínka „daňové a účetní bezúhonnosti“ stanovená v § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu.

[18] Žalovaný však následně nepřistoupil k meritornímu posouzení stěžovatelovy žádosti, tedy k posouzení otázky rozsahu prominutí ve smyslu § 259a odst. 2 daňového řádu. Na základě právního názoru vyjádřeného v rozsudku *ACE Trade* posuzoval povahu, intenzitu a další okolnosti porušení daňových předpisů, které bylo důvodem pro doměření daně a stanovení penále. Po zhodnocení těchto okolností pak dospěl k závěru, že stěžovateli pro závažnost jeho jednání nelze penále prominout.

[19] Podstatou souzené věci je otázka, zda žalovaný mohl při posuzování stěžovatelovy žádosti postupovat shora popsáním způsobem, tedy zda vůbec a případně za jakých podmínek, mohl i přesto, že byly splněny zákonem předpokládané podmínky pro vyhovění žádosti o prominutí penále, zohlednit v rámci správního uvážení jednání, které bylo skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, a po provedení tohoto hodnocení uvážít tak, že penále nebude (a to ani zčásti) prominuto.

[20] Mezi účastníky řízení existuje spor zejména o to, zda se při zohlednění takového jednání uplatní tříletý časový test (stejně jako v případě okolností hodnocených podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu).

[21] První senát však nesouhlasí již se základní právní úvahou, na které je rozhodnutí žalovaného i krajského soudu založeno, a to že při posuzování žádosti o prominutí penále má správce daně v případě naplnění formálních vstupních podmínek (podle § 259a odst. 1 a 3 a § 259c odst. 2 a 3) předpokládaných zákonem možnost správního uvážení, zda k prominutí penále přistoupí, či nikoli.

[22] Tento právní názor je plně založen na úvahách obsažených v rozsudku *ACE Trade*. V něm druhý senát dospěl k závěru, že daňový subjekt, který se domáhá prominutí penále, musí v prvé řadě projít „prvotním sítím“ tvořeným podmínkami obsaženými v § 259a odst. 1 a 3 a § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu (body 21 až 23). Tyto závěry nejsou předmětem sporu v nynější věci.

[23] Předkládající senát na tomto místě pouze nad rámec nutného poznamenává, že druhý senát mezi kritéria posuzovaná v rámci „prvotního síta“ zařadil též zohlednění četnosti porušování povinností při správě daní (§ 259c odst. 1 daňového řádu) a kritérium rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední (§ 259a odst. 2 daňového řádu). Podle prvního senátu jsou jmenovaná kritéria relevantní až ve fázi „meritorního“ posuzování žádosti o prominutí penále, a to v rámci úvah o rozsahu, v jakém bude penále nakonec prominuto. Takovému výkladu odpovídá nejen logika zákona, ale též správní praxe vytvořená daňovými orgány ve vztahu k posuzování rozsahu prominutí. Podle pokynu D-21 totiž mají správci daně v této fázi posuzovat právě součinnost daňového subjektu a četnost porušování daňových povinností. Vyloučením shora popsáných kritérií z fáze meritorního posouzení žádosti by již nezůstalo žádné zákonem stanovené kritérium, které by měl správce daně vzít v potaz. Posuzování otázky rozsahu prominutí by tak zůstalo zcela bezkritériální.

[24] Nadto z rozsudku *ACE Trade* není vůbec zřejmé, jakým způsobem by měl správce daně tato dvě kritéria v nemeritorní (prvotní) fázi posuzování žádosti zohlednit. Na rozdíl od dalších kritérií, která představují základní vstupní podmínky pro vyhovění žádosti, totiž s jejich naplněním, resp. nenaplněním, zákon nespojuje důsledek spočívající v nemožnosti vyhovění žádosti. Je tedy zjevné, že nejde o nezbytné vstupní podmínky, bez jejichž naplnění nelze žádosti vyhovět, ale o okolnosti, které je třeba zvažovat právě až ve fázi meritorního posuzování žádosti.

První senát však ve věci postupované rozšířenému senátu nebude (a nemůže) tuto otázku podrobněji řešit. Řízení o stěžovatelově žádosti totiž do fáze zvažování rozsahu, v jakém bude penále prominuto, vůbec nedospělo. Otázka, jaké okolnosti má správce daně zvažovat při meritorním posouzení žádosti, tak pro nyní souzenou věc za dané procesní situace není rozhodná, a není tak prostor, aby ji první senát též předložil rozšířenému senátu k posouzení.

[25] Co je pro nyní souzenou věc podstatnější, je skutečnost, že druhý senát při popisu algoritmu posuzování žádosti o prominutí penále, dále výslovně uvedl, že ono „prvotní síto“ představuje soubor podmínek nutných, nikoli však dostatečných, pro prominutí penále. Podle druhého senátu zákonodárce vytvořil užitím slov „*může prominout*“ v § 259a odst. 2 větě první daňového řádu správci daně prostor pro správní uvážení. „*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.*“ (bod 24 rozsudku *ACE Trade*). Druhý senát dále v bodu 34 citovaného rozsudku uvedl, 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 přiblídnout 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 irrelevantní*“.

[26] První senát po předběžném posouzení věci dospěl k závěru, že názor druhého senátu nesdílí.

[27] Vycházel v první řadě z jazykového výkladu dotčeného ustanovení. Byť tato výkladová metoda představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované normě, je dobrým východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu. Podle § 259a odst. 2 věty první daňového řádu „*[s]právce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále*“. Z gramatického výkladu citovaného ustanovení vyplývá, že úkolem správce daně je zabývat se nejprve rozsahem součinnosti daňového subjektu – po posouzení této otázky (která spočívá ve výkladu neurčitých právních pojmů a subsumpci skutkového stavu pod neurčitý právní pojem) správce daně v rámci správního uvážení rozhodne, v jakém rozsahu penále promine.

[28] Podle předkládajícího senátu nelze gramatickým výkladem § 259a odst. 2 daňového řádu dospět k závěru obsaženému v rozsudku *ACE Trade*, podle kterého zmíněné ustanovení poskytuje správci daně prostor pro *dvojí správní uvážení*. Druhý senát dovodil, že správce daně má prostor pro správní uvážení daný užitím slov „*může prominout*“, ze kterých vyplývá možnost, nikoli povinnost penále při splnění zákonem předpokládaných podmínek. Další prostor pro správní uvážení je pak vytvořen zákonem definovaným rozsahem možného prominutí penále. Podle prvního senátu však dané ustanovení poskytuje prostor pouze pro *jedno* správní uvážení. Slovní spojení *může prominout* je totiž nutno vnímat v úzkém spojení právě s rozsahem možného prominutí (tedy až 75 %). Toto slovní spojení tedy nestojí v daném ustanovení osamoceně a nevytváří autonomní prostor pro správní uvážení mimo oblast rozhodování o rozsahu, ve kterém bude penále prominuto. Druhý senát tak podle přesvědčení předkládajícího senátu provedl výklad § 259a odst. 2 daňového řádu nad rámec textu zákona, aniž by uvedl, z jakého důvodu.

[29] Daňový řád (zejména) v § 259a a § 259c normuje ucelený postup, kterým se má správce daně při posuzování žádosti o prominutí penále řídit. Ze systematiky ani účelu dotčených ustanovení nelze usuzovat, že by v ustanoveních upravujících postup správce daně byla mezera, kterou by bylo nutno dotvořit výkladem § 259a odst. 2 daňového řádu prostřednictvím zavedení dalšího, zákonem nepředpokládaného, kritéria pro posouzení žádosti. Výklad provedený v rozsudku *ACE Trade* jde nejen proti (doslovnému) znění zákona, jeho systematice a účelu, ale je ve svém výsledku též v neprospěch daňového subjektu. Ten totiž ani po splnění všech zákonem předpokládaných vstupních podmínek pro vyhovění žádosti nemá jistotu, že správce daně přistoupí k meritornímu posouzení žádosti, tedy stanovení rozsahu, v jakém bude penále prominuto. Správce daně, při akceptování závěrů rozsudku *ACE Trade*, může před přistoupením k tomuto posouzení ještě zvažovat, zda vůbec lze penále prominout, a tedy k posuzování rozsahu, v jakém bude penále prominuto vůbec nemusí dojít. I kdyby první senát připustil, že dané ustanovení připouští dva možné, rovnocenné výklady, bylo by i v takovém případě nutno zvolit výklad, který je pro daňový subjekt příznivější (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, aj.). Ostatně sám druhý senát v rozsudku *ACE Trade* (bod 33) zdůraznil, „za situace, kdy jde o výklad podmínek pro poskytnutí jakéhosi dobrodíní státem (prominutí daňové sankce) není důvodu od výše popsané 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 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 dobrodíní prominutí svědčilo“. Podle prvního senátu je nutno považovat za výklad ve prospěch daňového subjektu takový výklad dotčené normy, který nad rámec zákona nestanoví další kritéria podmiňující vyhovění žádosti o prominutí penále.

[30] Výklad § 259a odst. 2 daňového řádu zastávaný prvním senátem lze podpořit též odkazem na důvodovou zprávu 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. Tímto zákonem byla s účinností od 1. 1. 2015 do daňového řádu (opětovně) včleněna ustanovení umožňující individuální prominutí daně a jejího příslušenství. Důvodová zpráva k § 259a odst. 2 daňového řádu, část IV., bod 34 (k § 259a až § 259c) uvádí následující (důraz přidán):

Odstavec 2 upravuje kritérium, podle kterého správce daně stanoví výši promíjeného penále (resp. to, zda k prominutí vůbec dojde), pokud daňový subjekt naplní formální podmínky pro prominutí penále podle odstavce 1. Jde tedy o materiální kritérium, které je nutné posoudit v rámci meritorního rozhodnutí. Tímto kritériem je míra součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední. Takovým postupem je nutné rozumět především daňovou kontrolu, neboť v souladu s § 143 odst. 3 k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Lze se však setkat i se zvláštní právní úpravou, která umožňuje stanovit daň z moci úřední i na základě jiných postupů a skutečností. Postupem je nutné rozumět i samotné doměřovací řízení. Prvek spolupráce by tak měl být testován v celkovém komplexu. Zákon tímto způsobem motivuje daňové subjekty ke spolupráci především při dokazování, k němuž při daňové kontrole dochází.

Míru spolupráce správce daně posoudí na základě vlastní úvahy při respektování zásady rovnosti (§ 6 daňového řádu) a legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Při tom by měl vycházet i ze smyslu navržené úpravy, kterým je rozlišení mezi daňovými subjekty, které svou nesoučinností, obstrukcemi či líností ztěžují správcům daně získávání důkazů potřebných pro doměření daně, od daňových subjektů, které k odhalení vlastního pochybení přispějí a následnou součinností se jej snaží napravit. Součinnost se nemusí týkat striktně pouze dokazování, tj. skutkového stavu, ale též právního posouzení daně věci.

[31] Ani z důvodové zprávy tedy nelze dovodit, že by úmyslem zákonodárce bylo nad rámec kritéria součinnosti obsaženého v citovaném ustanovení zavést při meritorním posuzování

kritérium další, zohledňující povahu, intenzitu či jiné okolnosti jednání, které bylo skutkovým a právním základem pro uložení penále.

[32] Výklad druhého senátu je v rozporu též se správní praxí zavedenou a prováděnou na základě pokynu D-21.

[33] Ten rozvádí právní úpravu obsaženou v § 259a a § 259c daňového řádu a detailně popisuje postup správce daně, a to zejména ve vztahu k vymezení neurčitých právních pojmů obsažených v těchto ustanoveních tak, aby bylo jednání daňové správy vůči žadatelům o prominutí předvídatelné a jednotné. Podle tohoto pokynu správce daně nejprve zkoumá naplnění formálních požadavků ve smyslu § 259a odst. 1 a odst. 3 daňového řádu (bod II.1 pokynu). Následně je mu uloženo provést prvotní úvahu, zda lze žádosti vůbec vyhovět, tedy zda je naplněna negativní podmínka stanovená v § 259c odst. 2 (resp. odst. 3) daňového řádu. V tomto bodu (II.2) pokyn definuje situace, které je nutno považovat za „závažné porušení daňových nebo účetních předpisů“. Pokud správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt splnil i požadavky podle bodu II.2, a že je tedy penále možno prominout, bude v navazující fázi podle bodu II.3 pokynu posuzovat, v jakém rozsahu lze penále prominout (a to na základě dvou kritérií – součinnost daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední ve smyslu § 259a odst. 2 daňového řádu a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem ve smyslu § 259c odst. 1 daňového řádu). Ani pokyn D-21 (a jemu odpovídající správní praxe) tedy nepředpokládá v případě, že byly shledány podmínky umožňující prominutí penále, další správní úvahu stran otázky, zda vůbec může být penále prominuto s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti porušení daňových nebo účetních právních předpisů, které je skutkovým a právním základem penále. Předkládající senát neshledal žádný důvod, pro který by se měly daňové orgány od správní praxe vytvořené tímto vnitřním předpisem odchýlit (k závaznosti a dopadu metodických pokynů viz např. rozsudek ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 – 63). Z hlediska předvídatelnosti práva pro daňové subjekty a zachování rovného přístupu vůči žadatelům o prominutí penále se takový přístup jeví za dané situace jako nevhodný.

[34] Shodně se stěžovatelem má první senát za to, že při výkladu dotčeného ustanovení lze podpůrně vyjít též z judikатурních závěrů vztahujících se k postupu správce daně při posuzování žádosti o posečkání úhrady daně, případně rozložení její úhrady na splátky. Daňový řád ve vztahu k tomuto institutu v § 156 odst. 1 stanoví, že při naplnění jedné z podmínek předpokládaných v písm. a) až e) tohoto ustanovení *může* správce daně posečkání povolit. Na první pohled by se mohlo jevit, že zde daňový řád dává správci daně možnost užití správního uvážení stran toho, zda i při naplnění zákonem předpokládaných podmínek posečkání povolí, či nikoli. Jak však Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017 – 31 (důraz přidán), „*při rozhodování o posečkání dle § 156 d. ř. se využívá jak neurčitých právních pojmů, tak správního uvážení. Neurčité právní pojmy definují podmínky přiznání posečkání (důvodová zpráva k daňovému řádu v této souvislosti hovoří o sociálních a hospodářských aspektech). Správní uvážení je používáno při rozhodování o konkrétní výši povolených splátek a stanovení splátkového kalendáře. Dospěje-li však správce daně k závěru, že jsou splněny zákonem předvídané podmínky pro povolení posečkání, musí posečkání povolit. V tomto rozsahu je užití správního uvážení vyloučeno.*“

[35] Obdobně dospěl soud ve vztahu k předcházející úpravě (§ 60 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) posečkání daně a povolení splátek k závěru, že nastanou-li zákonem předvídané podmínky pro povolení splátek daně, musí je správce daně na žádost povolit. Diskreční oprávnění se uplatní až při vlastním rozhodování o konkrétní výši povolených splátek a stanovení splátkového kalendáře (viz rozsudek ze dne 22. 4. 2011, č. j. 2 Afs 88/2010 - 70, č. 2347/2011 Sb. NSS).

[36] První senát si je vědom skutečnosti, že k předcházející právní úpravě prominutí daně a jejího příslušenství zaujal stran výkladu slovního spojení „*může prominout*“ odlišný přístup. Podle § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platilo, že „[m]inisterstvo *může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.*“

[37] V rozsudku ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, soud vyslovil, že „[p]okud (...) jde o smysl institutu prominutí daně a jejího příslušenství, vychází soud z toho, že promíjení daňových dluhů bylo vždy vnímáno jako milost, jako výjimečné osvobození konkrétního případu z všeobecné daňové povinnosti. Je to ostatně pozůstatek královských milostí a pardonů, kdy se stát vzdává daňové pohledávky, na kterou má dle zákona nárok. Tento charakter si přitom promíjení daní dochovalo i do dnešní doby, a lze uzavřít, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a d. ř. je rozhodnutím vydávaným ve sféře volného uvážení, přičemž správní orgán i při naplnění zákonných předpokladů daň prominout může, ale také nemusí.“

[38] Podle předkládajícího senátu však nelze tuto judikaturu uplatnit při výkladu nové právní úpravy. V prvé řadě je tomu tak proto, že úprava promíjení příslušenství daně (penále) je zcela odlišná, zákon stanoví jiné podmínky, za kterých je možno k prominutí přistoupit a též odchylně vymezuje postup správce daně při meritorním posouzení žádosti. Jiná je též povaha daného institutu vyplývající z jeho systematického zařazení v rámci daňového řádu. Zatímco prominutí daně (jejího příslušenství) podle zákona o správě daní a poplatků bylo řazeno mezi mimořádné opravné prostředky (tedy mezi nenárokové prostředky nápravy vadných rozhodnutí), v daňovém řádu už tento charakter nemá.

V. Otázka předložená rozšířenému senátu

[39] S ohledem na shora uvedené se první senát hodlá odchýlit od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, a předkládá proto podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu k rozhodnutí následující otázku:

[40] Může správce daně v případě, kdy jsou naplněny zákonem předpokládané podmínky pro prominutí penále (stanovené v § 259c odst. 2 a 3 a v § 259a odst. 1 a 3 daňového řádu) uvážit s poukazem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti porušení daňových nebo účetních předpisů, které je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, tak, že penále nepromine?

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Josef Baxa, Filip Dienstbier, Zdeněk Kühn, Petr Mikeš, Barbara Pořízková, Aleš Roztočil, Karel Šimka. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě mohou účastníci rovněž podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně dne 5. prosince 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu