

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Barbary Pořízkové, Filipa Dienstbiera, Zdeňka Kühna, Petra Mikeše, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobce: **Kovostroj Bohemia, s. r. o.**, se sídlem Kolodějská 507, Týn nad Vltavou, zast. 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 :

- I. Při posuzování splnění podmínek dle § 259c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., 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.
- II. Věc **se v r a c í** k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Dosavadní průběh řízení

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím byla opětovně zamítnuta stěžovatelem podaná žádost o prominutí penále.

[2] Krajský soud v předcházejícím zrušujícím rozsudku v této věci (ze dne 14. 1. 2019, č. j. 50 Af 27/2018 – 41) vyšel ze závěrů rozsudku NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017 – 37, č. 3636/2017 Sb. NSS („věc *ACE Trade*“). Konstatoval, že bylo-li za stěžejní důvod

neprominutí penále správcem daně označeno jednání, za které bylo uloženo penále (dále také „zdrojové jednání“), tedy jednání, ke kterému správce daně přihlíží nikoli při přezkumu splnění podmínek stanovených v § 259c odst. 2 daňového řádu, ale při správním uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu, byl správce daně povinen tyto své závěry řádně zdůvodnit a přezkoumatelně objasnit, proč toto jednání zohlednil a penále neprominul.

[3] V následném rozhodnutí žalovaný žádost o prominutí penále opětovně zamítl. Mezi stranami není sporu o tom, že žádost splňovala formální podmínky obsažené v § 259a odst. 3 daňového řádu (byla podána do tří měsíců od nabytí právní moci platebního výměru na penále) 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 porušení daňových nebo účetních právních předpisů závažným způsobem ani ze strany stěžovatele, ani osob, které jsou jeho statutárními orgány). Podle rozsudku ve věci *ACE Trade* však přihlédl k povaze, intenzitě a jiným okolnostem porušení daňových předpisů, které bylo skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí bylo požádáno. Uzavřel, že stěžovatelovo 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“. Uvedené jednání žalovaný vyhodnotil jako skutečnost bránící prominutí penále.

[4] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl. Ztotožnil se se závěrem správce daně, že s ohledem na povahu porušení daňových předpisů nelze penále prominout. V této souvislosti uvedl, že z podrobně popsanych závěrů daňové kontroly vyplynulo, že stěžovatel byl účasten řetězového daňového podvodu na dani z přidané hodnoty, přičemž tato jeho účast na základě prokázaných skutečností nebyla nahodilá. Takové jednání představuje natolik závažné porušení daňových předpisů, pro které nelze uložené penále prominout, a nelze nijak zohlednit ani stěžovatelem namítanou skutečnost, dle níž šlo z jeho strany o jediný případ porušení povinností.

[5] V podané kasační stížnosti stěžovatel zejména namítá, že se povaha, intenzita či jiné okolnosti porušení, které představuje skutkový a právní základ uloženého penále, mohou zohlednit pouze při posuzování součinnosti daňového subjektu a četnosti porušování daňových předpisů. Rozsudkem ve věci *ACE Trade* nedošlo k překlenutí zákonné systematiky promíjení penále. Pokud by tomu tak bylo, muselo by to vést ke změně existující správní praxe a znění pokynu GFŘ D-21; k tomu nicméně nedošlo. Analogicky s úpravou posečkání 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.

[6] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožňuje s kasační argumentací v tom smyslu, že § 259a ani § 259c daňového řádu výslovně neuvádějí oprávnění správce daně přihlídnout k povaze porušení daňových či účetních předpisů, které se stalo podkladem pro uložení penále. Takové oprávnění je založeno na obecných zásadách, konkrétně na principu spravedlnosti. Správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyjde najevo. V opačném případě by zůstala účast stěžovatele v podvodném obchodním řetězci, o které věděl či vědět měl a mohl, bez jakékoliv sankce. Takový závěr je v rozporu s cílem směrnice

Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“), kterým je boj proti daňovým podvodům. Při zvažování tohoto výkladu by soud byl povinen položit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku týkající se faktické absence sankce v případě zjištěného zapojení do podvodného obchodního řetězce.

[7] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného označil postup správce daně, který shledal zákonem stanovené podmínky pro prominutí penále za naplněné, a přesto nakonec v rámci ničím neohraňované správní úvahy penále neprominul, za postup hraničící s libovůlí. K návrhu na položení předběžné otázky uvedl, že systém sankcí za porušení daňových povinností je čistě v rukou národního zákonodárce.

[8] V dalších vyjádřeních setrvali účastníci na své původní argumentaci.

II.

Postoupení věci rozšířenému senátu

[9] Podstatou souzené věci je otázka, zda vůbec a případně za jakých podmínek mohl žalovaný zohlednit v rámci správního uvážení porušení, které bylo skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, a po provedení tohoto hodnocení uvážit tak, že penále nebude (a to ani zčásti) prominuto. Předkládající první senát je přesvědčen, že jsou-li splněny zákonem stanovené podmínky pro vyhovění žádosti o prominutí, je správce daně povinen žádosti vyhovět; správní uvážení se týká pouze rozsahu, v jakém bude penále prominuto.

[10] 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.*

[11] 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.*

[12] Mezi účastníky řízení existuje spor zejména o to, zda se při zohlednění porušení práva u zdrojového jednání uplatní časový test 3 let (stejně jako v případě okolností hodnocených podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu). Předkládající 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 daňového řádu) předpokládaných zákonem možnost správního uvážení, zda k prominutí penále přistoupí, či nikoli.

[13] Tento závěr zcela vychází z rozsudku ve věci *ACE Trade*. V něm druhý senát uvedl, že daňový subjekt, který se domáhá prominutí penále, musí v první 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 nyní projednávané věci.

[14] 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 síť“ představuje soubor podmínek nutných, nikoli však dostatečných pro prominutí penále. Užitím slov „může prominout“ v § 259a odst. 2 větě první daňového řádu vytvořil zákonodárce 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 ve věci *ACE Trade*). Druhý senát dále v bodu 34 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 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 irrelevantní“*.

[15] Předkládající senát po předběžném posouzení věci dospěl k závěru, že názor druhého senátu nesdílí. 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 neurčitého právního pojmu a subsumpci skutkového stavu pod neurčitý právní pojem) správce daně v rámci správního uvážení rozhodne, v jakém rozsahu penále promine.

[16] 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 prominout. Další prostor pro správní uvážení je pak vytvořen zákonem definovaným rozsahem možného prominutí penále. Podle předkládajícího 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.

[17] Druhý senát provedl výklad § 259a odst. 2 daňového řádu nad rámec textu zákona, aniž by uvedl, z jakého důvodu. 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 meze, 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 věcnému posouzení žádosti, tedy stanovení rozsahu, v jakém bude penále prominuto. I kdyby předkládající 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 dobrodiní 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, již by dobrodiní prominutí svědčilo“.

[18] Za výklad ve prospěch daňového subjektu lze považovat pouze takový výklad dotčené normy, který nad rámec zákona nestanoví další kritéria podmiňující vyhovění žádosti o prominutí penále. Výklad § 259a odst. 2 daňového řádu zastávaný předkládajícím 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. Z důvodové zprávy k § 259a odst. 2 daňového řádu, část IV., bod 34 (k § 259a až § 259c) vyplývá, že „[o]dstavec 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 (...)“

[19] Výklad druhého senátu je v rozporu též se správní praxí zavedenou a prováděnou na základě pokynu D-21. Podle tohoto pokynu správce daně nejprve zkoumá naplnění formálních požadavků ve smyslu § 259a odst. 1 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.

[20] 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.

[21] Shodně se stěžovatelem má předkládající 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 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.“*

[22] 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).

[23] Předkládající senát si je vědom skutečnosti, že k předcházející právní úpravě prominutí daně

a jejího příslušenství zaujal Nejvyšší správní soud 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.* 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*

vydáváním ve sféře volného uvážení, přičemž správní orgán i při naplnění zákonných předpokladů daň prominout může, ale také nemusí.“

[24] Tuto judikaturu nelze uplatnit při výkladu nové právní úpravy. V první 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 věcném 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.

[25] S ohledem na shora uvedené se předkládající 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: 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?

[26] Stěžovatel ani žalovaný se k předložené otázce nevyjádřili.

III.

Posouzení věci rozšířeným senátem

III.1. Pravomoc rozšířeného senátu

[27] Podle § 17 odst. 1 s. ř. s., dospěl-li senát NSS při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí NSS, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. V nynější věci je zjevné, že se první senát hodlá v postupu promíjení penále odchýlit od právního názoru, zastávaným druhým senátem ve věci *ACE Trade*.

[28] Pravomoc rozšířeného senátu je tedy dána.

III.2. Právní názor rozšířeného senátu

III.2. A. Otázka správního uvážení

[29] S předkládajícím senátem lze souhlasit v tom, že ucelený postup, kterým se má správce daně při posuzování žádosti o prominutí penále řídit, normuje daňový řád v § 259a a § 259c.

[30] Podle § 259a odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Podle odstavce 3 uvedeného ustanovení je nutno žádost o prominutí penále podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále.

[31] Není sporu o tom, že tyto dvě podmínky jsou vstupními podmínkami formální povahy, které musí být splněny, aby vůbec mohla být žádost o prominutí způsobila k věcnému posouzení.

[32] Jsou-li splněny formální předpoklady pro posouzení žádosti, je další postup správce daně upraven zejména v § 259a odst. 2 a § 259c odst. 1 daňového řádu.

[33] Daňový řád neupravuje promíjení příslušenství daně jako nárok daňového subjektu odrážející jistotu, že za splnění určitých podmínek mu musí být příslušenství daně prominuto. Tomu odpovídá také slovní (gramatické) vyjádření § 259a odst. 2 daňového řádu. To stanoví, že správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále.

[34] Samotná skutečnost, že je úprava prominutí v daňovém řádu upravena v části páté (společná, zmocňovací přechodná a závěrečná ustanovení), není pro posouzení otázky, zda jde, či nejde o správní uvážení, vůbec určující. Určující je, že zákon nestanoví žádné podmínky, jejichž naplnění by zakládalo nárok daňového subjektu na prominutí alespoň části penále.

[35] Posuzovaná úprava je totiž normována tak, že správci daně poskytuje určitý prostor k rozhodnutí, ohraničený maximální výší prominutí, a současně uvádí povinná kritéria (četnost porušování povinností při správě daní a rozsah součinnosti daňového subjektu se správcem daně), která musí při své úvaze správce daně zohlednit vždy.

[36] Tento prostor, v němž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek a zákonodárce dává správnímu orgánu možnost zvolit po zvážení daných okolností jedno z více řešení předvídaných právní normou, bývá typicky vymezen formulací „správní orgán může“, „lze“ (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011 - 154, bod 14). Výrazy „může“, „je oprávněn“ a „lze“ znamenají, že následek dále popsán v zákoně nenastává nevyhnutelně vždy, když je splněna hypotéza právní normy, ale jen tehdy, jestliže to správní orgán uzná za vhodné či potřebné; správnímu orgánu se zde dává na uvážení, zda zákonem dovolený (nikoli přikázaný) následek nastane. Tak tomu je i v právě posuzovaném případě, kdy zákon v žádném z ustanovení týkajících se prominutí nestanoví podmínky, při jejichž splnění by se indikátor „může“ změnil na „je povinen“ resp. „musí“.

[37] Argumentace, dle které by se správní uvážení ve věci prominutí příslušenství daně mělo pohybovat pouze v mantinelech rozsahu součinnosti daňového subjektu se správcem daně a četnosti porušování povinností při správě daní, není správná. Úprava prominutí příslušenství daně se právě proto, že je založena na správním uvážení, opírá o širší rámec hodnot a principů než zákonem výslovně uvedená kritéria. Tyto hodnoty a principy jsou jako celek vedle daňového práva obsaženy také v právu ústavním. Mimo výslovně daňovým řádem stanovená kritéria půjde např. o princip zákazu různosti rozhodování ve stejných či obdobných věcech, princip dobré správy včetně povinnosti řádně vedeného procesu či o povinnost rozhodnutí odůvodňovat. Pro rozhodování v případě správního uvážení s jeho nutně pouze rámcovým vymezením konkrétními kritérii se tato širší hlediska uplatňují a je nutno je respektovat.

[38] Lze proto přijmout dílčí závěr, že v rámci § 259a odst. 2 daňového řádu činí správce daně úvahu, zda penále promine a v jaké výši, či zda penále nepromine. Při této úvaze musí vzít v potaz nejen povinná kritéria, ale i zákonem a ústavním pořádkem obecně stanovené principy.

[39] Než se správce daně vůbec ke správnímu uvážení ve věci prominutí penále dostane, je povinen zkoumat, zda není naplněna negativní podmínka (vylučovací klausule) stanovená v § 259c odst. 2 daňového řádu. Tato podmínka spočívá v nemožnosti penále prominout, pokud daňový subjekt (osoba, která je členem jeho statutárního orgánu), v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Toto posouzení již není založeno na správním uvážení správce daně.

[40] Slovní vyjádření „závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy“ představuje neurčitý právní pojem, jehož obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Správce daně musí vyhodnotit, zda konkrétní porušení práva pod uvedený neurčitý právní pojem spadá, či nikoliv. Toto vyhodnocení je také nepochybně založeno na úvaze správce daně, ale tato úvaha se na rozdíl od správního uvážení zaměřuje na skutkovou podstatu a její vyhodnocení, přičemž výsledkem je závěr, který nemá alternativu. Jinými slovy, pokud daňový subjekt ve vymezeném čase závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy, jakákoli úvaha o prominutí alespoň části penále ve smyslu § 259a odst. 2 daňového řádu nepřipadá v úvahu.

III. 2. B. Jednání, které vedlo k vyměření daně a uložení penále

[41] Předmětem sporu v projednávané věci je mj. otázka, zda se při prominutí penále má, či nemá brát zřetel na povahu protiprávního jednání, které vedlo k vyměření daně a uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, a pokud ano, tak v jaké fázi zákonem vymezeného postupu.

[42] Výklad, který by z prominutí příslušenství daně zdrojové jednání úplně vyloučil, rozšířený senát nesdílí. Bylo by poněkud absurdní, aby tomu, kdo závažným způsobem hraničícím např. s trestnou činností právo porušil, bylo s tímto porušením související penále vždy v nějaké výši prominuto.

[43] Otázkou zůstává, zda se má zdrojové jednání posuzovat v rámci § 259c odst. 2 daňového řádu, tedy jako negativní podmínka, při jejímž naplnění vůbec k věcnému posouzení žádosti nedojde, nebo se má posuzovat až v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu, jak konstatoval druhý senát v rozsudku ve věci *ACE Trade*.

[44] Mezi účastníky řízení existuje spor právě o to, zda se při zohlednění zdrojového jednání uplatní časový test 3 let. Časový test tří let však zákon stanoví pouze v § 259c odst. 2 daňového řádu, tj. u posuzování negativní podmínky.

[45] Otázka, v jaké fázi promíjení se zdrojové jednání posoudí, dle rozšířeného senátu nutně nesouvisí s okamžikem, od kterého zákon odvíjí stanovení tří let, v nichž se má závažné porušení posuzovat. Ve shodě se závěry druhého senátu ve věci *ACE Trade* lze konstatovat, že se konec tří let odvíjí od okamžiku rozhodnutí o prominutí penále, nikoli

však proto, že jakýkoli dřívější okamžik (např. okamžik podání žádosti) by nebyl účelný, ale protože ze zákona jednoduše žádný jiný okamžik nevyplývá.

[46] Do takto vymezené doby by se v řadě případů porušení, jež bylo právním a skutkovým základem uložení penále, vešlo, v řadě případů však nikoli. Záleželo by vždy na konkrétních okolnostech nalézacího řízení, jako je např. délka daňové kontroly, odvolacího řízení při doměření daně apod. Penále totiž sleduje osud daně a jeho uložení se vždy odvíjí od doměření daně, tj. následuje až po ukončení nalézacího řízení.

[47] Pokud by rozšířený senát přijal výklad, který by umožnil zdrojové jednání zohlednit pouze v rámci posuzování negativní podmínky tj. v rámci vylučovací klausule ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu, znamenalo by to mj., 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. U jednoho daňového subjektu by se do správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu zahrnuilo, protože uvedené ustanovení žádný časový test nestanoví, zatímco u druhého daňového subjektu by znamenalo naplnění negativní podmínky ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu a nemožnost prominutí penále.

[48] Rozšířený senát je přesvědčen, že zákonodárce v souladu s racionálním uspořádáním společenských vztahů kladl při promíjení penále důraz mj. na povahu porušení práva, ze kterého penále ve svém důsledku vzešlo, a z tohoto důvodu porušení, jež bylo právním a skutkovým základem uložení penále, do vylučovací klausule § 259c odst. 2 daňového řádu nezahrnul. Tomu ostatně odpovídá i gramatický výklad uvedeného ustanovení.

[49] Kromě výše uvedeného svědčí výkladu, při kterém správce daně zohlední zdrojové jednání až ve fázi správního uvážení, i způsob ukládání penále.

[50] Penále má povahu trestu (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS). Je koncipováno jako jednorázová peněžitá sankce, která se stanoví bez předchozího řízení, ze zákona a ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, bez ohledu na povahu konkrétního porušení daňových předpisů. Jeho uložení nepodléhá správnímu uvážení správce daně a stanovení povinnosti uhradit penále je tak „automatické“ v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 251 daňového řádu. Tím se daňové penále vymyká obvyklým zásadám, které jsou spojeny s ukládáním peněžitého trestu.

[51] Ukládání trestu je obecně založeno na dvou základních principech, principu zákonnosti trestu a individualizace trestu. Při individualizaci trestu se zkoumá, zda a jak bylo přihlédnuto ke všem specifikům konkrétního případu a zda byl v rámci zákonné trestní sankce vybrán pro pachatele takový druh trestu a v té výměře, která splní účel trestu a není zjevně nepřiměřená. Mezi hlediska individualizace trestu patří zejména závažnost správního deliktu, význam chráněného zájmu, který byl správním deliktem dotčen, způsob spáchání správního deliktu, jeho následky a okolnosti, za nichž byl spáchán. Při posuzování konkrétní závažnosti správního deliktu není hlavním kritériem skutková podstata deliktu, nýbrž především intenzita skutkových okolností, za kterých došlo k porušení právem chráněných hodnot a zájmů v konkrétním případě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2008, č. j. 4 As 37/2007 – 119).

[52] Bylo-li by zdrojové jednání automaticky posuzováno v rámci vylučovací klausule dle § 259c odst. 2 daňového řádu, znamenalo by to, že porušení, za které byla dodatečně vyměřena daň a uloženo penále, by vylučovalo jeho prominutí, bez ohledu na specifika konkrétního případu.

[53] Naopak posouzení porušení, jež je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení „vrátí zásadu individualizace uloženého penále do hry“, avšak vzhledem k zákonné konstrukci „automatického“ uvalení této sankce až ve fázi jejího prominutí. Je to totiž první a současně jediná příležitost individualizace konkrétně uloženého trestu, zahrnující správní úvahu o tom, zda, případně v jaké výši, penále prominout.

[54] Nemá-li správce daně žádnou diskreci při uložení sankce, je nutné přijmout takový výklad, který tuto diskreci umožní alespoň ve fázi jejího promíjení.

[55] Rozšířený senát nesdílí názor stěžovatele, že přijatý výklad hraničí s libovůlí. I když správce daně rozhoduje na základě správního uvážení, v rámci kterého kromě povinných kritérií četnosti a součinnosti zohlední ve vzájemné souvislosti mj. i povahu zdrojového jednání, nejedná se o libovůli či bezkritériální rozhodování. Rozhodnutí o prominutí penále musí být vždy řádně odůvodněno a musí být zcela zřejmé, že z mezí a hledisek správního uvážení správce daně nevybočil. I v těchto případech musí správní orgán respektovat stanovené procesní postupy a elementární právní principy správního rozhodování. Nezákonnost takového rozhodnutí pak může spočívat např. v překročení nebo zneužití stanovených mezí správního uvážení (ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s.) nebo může být způsobena porušením procesních předpisů.

IV. Závěr

[56] Rozšířený senát k otázce v projednávané věci zásadní, uzavírá, 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.

[57] S tímto právním názorem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu vrací věc prvnímu senátu k projednání a rozhodnutí.

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

V Brně dne 26. ledna 2021

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu

Odlišné stanovisko k usnesení v souladu s § 55a s. ř. s. uplatnil soudce Josef Baxa. Text odlišného stanoviska je připojen.

Odlišné stanovisko soudce Josefa Baxy dle § 55a soudního řádu správního k rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 26. ledna 2021 ve věci Kovostroj Bohemia, s. r. o. proti Finančnímu úřadu pro Jihočeský kraj, č. j. 1 Afs 236/2019 - 83 (RS 1/2020)

- [1] Může správce daně v případě, kdy jsou naplněny zákonem předpokládané podmínky pro prominutí penále (§ 259c odst. 2 a 3 a § 259a odst. 1 a 3 daňového řádu) rozhodnout 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?
- [2] Rozšířený senát ve většině uzavřel, že při posuzování podmínek § 259c odst. 2 daňového řádu se nebere v úvahu porušení podmínek 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.
- [3] Se závěrem většiny nesouhlasím a využívám své právo dle § 55a soudního řádu správního k uplatnění odlišného stanoviska.
- [4] Daňové penále je sankcí vznikající ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu (§ 251 daňového řádu). Jeho výše je pevně stanovena zákonem a správce daně ji nemůže nijak moderovat. Tato metoda tzv. paušalizace stanovení sankce je sice obecně v právu možná, ale měla by být užita tam, kde i porušení povinnosti, které

je takto sankcionováno, mívá obdobnou povahu, závažnost či škodlivost a jednotlivé případy se příliš neliší.

- [5] Tak tomu ovšem v oblasti porušování povinností daňovým subjektem při správě daní není. K porušení povinnosti může dojít v celé škále jednání od prosté chyby v daňovém tvrzení (jde často o obraz nepřesných účetních operací) přes převzetí nevhodné rady, ledabylost, omyl, ignorování daňových povinností až po vědomé jednání uvádějící hrubě zkreslené nebo nepravdivé údaje či jejich zatajování, které může mít povahu daňového podvodu.
- [6] Již z tohoto neúplného výčtu situací je zřejmé, že vyměření daňového penále postrádá základní rys při ukládání sankcí, totiž individualizaci, která by vystihla konkrétní povahu a závažnost porušení povinnosti daňovým subjektem a zároveň by vzala v úvahu i „osobu pachatele“, jeho minulost a současnost a mohla učinit i prognózu budoucí. Jedině tak se mohou naplnit základní funkce trestání vyvažující hlediska generální i individuální, stejně tak hlediska prevence a represe.
- [7] Zákonodárce, vědom si výše popsaného zjevného nedostatku právní úpravy, který není odstranitelný žádnou aplikací a interpretací, zavedl s účinností od 1. 1. 2015 zákonem č. 267/2014 Sb., kterým byl mimo jiné změněn i daňový řád, institut individuálního prominutí penále (§ 259a a § 259c), jenž je předmětem interpretace rozšířeným senátem v posuzované věci. Úvahu, která je při trestání jinak přítomna ve fázi ukládání sankce, přesunul do fáze modifikace sankce již uložené a zaplacené, do podoby (ne)prominutí části penále. Kombinuje se pohled retrospektivní (co se stalo a kdo to udělal) s prvkem prospektivním (co mu za to dát, aby to už příště nedělal a aby to nedělali ani ostatní).
- [8] Přesunutí této úvahy do fáze promíjení popisuje vcelku pragmaticky důvodová zpráva k novele zákona (nemusí se odůvodňovat každé rozhodnutí o doměření daně, kde by se zároveň stanovovalo penále, subjekt musí doměřenou daň uhradit, aby mohl žádat o prominutí, vydává se jen jedno rozhodnutí místo dvou, požádá si jen někdo, musí zaplatit správní poplatek, takže bude méně práce a víc peněz připluje do rozpočtu atd.).
- [9] Popsaný legislativní stav a jeho vývoj je rozhodnutí většiny, které interpretuje § 259a a § 259c, poněkud oslaben, resp. mívá se se zamýšleným smyslem a účelem.
- [10] Myslím si, že mezi kritérii (ne)prominutí by nemělo být znovu hodnocení primárního porušení daňových povinností daňovým subjektem, jak to vyložila v rozhodnutí rozšířeného senátu většina (k jeho označení používá pojem „zdrojové jednání“), protože by to připomínalo „dvakrát x za totéž“. Za to byla přece daň doměřena a stanoveno penále jako paušálně vyjádřená sankce. Pokud by správce daně znovu vzal úvahu mezi rozhodovací důvody, jak daňový subjekt primární povinnosti porušil (povahu, intenzitu či jiné okolnosti), a proto se penále nemůže prominout, konstruoval by vlastně ještě další kritéria, která ovšem zákon neobsahuje – že za některá jednání nelze penále prominout. Nehledě k tomu, že tato kritéria, resp. různá míra jejich naplnění, není zákonem upravena pro fázi stanovení penále, právě proto, že zákonodárce stanovil sankci paušálním způsobem (procentním vyjádřením ve vztahu k dani, daňovému odpočtu nebo daňové ztrátě).

- [11] Vstupní podmínkou pro podání přípustné žádosti o prominutí penále je uhrazení doměřené daně a podání žádosti o prominutí do 3 měsíců od právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále. Pro rozhodování o žádosti daňového subjektu musí správce daně nejprve ustálit skutkový základ věci, aby mohl vyložit zákonem používané neurčité právní pojmy a rozhodnout v mantinelech svého správního uvážení. Kombinace těchto hledisek umožňuje totiž použít individuální přístup absentující dříve ve fázi stanovení penále.
- [12] Základem posuzování vymezeným v § 259c odst. 1 daňového řádu je pohled na daňový subjekt „v nejširší perspektivě“, prostě jestli se jedná o slušnou a bezúhonnou osobu, která jinak platí své daně řádně a včas, nebo jde o „recidivistu“. Jinak řečeno, nejde jen o daň, jejíž penále je předmětem žádosti o prominutí, ale o jakoukoliv jinou daň. Jde vlastně o retrospektivní pohled na „chování před činem“. Aby mohl být učiněn závěr, že subjekt porušením daňové povinnosti, za kterou mu bylo vyměřeno penále, jen „mimořádně vybočil z jinak řádného života“ nebo se jednalo „o porušení daňové povinnosti, k němuž má subjekt stále nebo občasné sklony“. Daň, u níž došlo v důsledku porušení povinností ke stanovení penále, je posuzována jen jako bod, vedle nějž buď existují, nebo neexistují další případy „porušování povinností při správě daní“ (srov. pojem „četnost porušování povinností“ dle § 259c odst. 1 daňového řádu).
- [13] Správce daně dále dle § 259a odst. 2 daňového řádu posuzuje rozsah součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední. Tato norma je klíčová pro závěrečnou úvahu správce daně o rozsahu prominutí (rozpětí od 0 % do 75 %). Nastupuje jen tehdy, pokud daňový subjekt splnil vstupní podmínky (§ 259a odst. 1, 3 daňového řádu) a není-li vyloučeno prominutí penále pro zjištěnou nespolehlivost (§ 259c odst. 2 daňového řádu, viz dále). Správce daně hodnotí vlastně „procesní chování“ subjektu v daňovém řízení, jinde bychom řekli, že záleží na tom, jestli se „doznal“ a jak „spolupracoval při objasňování“. Míru spolupráce posoudí správce daně při respektování zásady rovnosti (§ 6 daňového řádu) a zásady legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu) tak, aby rozlišil mezi daňovými subjekty, které svou nesoučinností, liknavostí či dokonce obstrukcemi ztěžují správu daní. Výsledkem jeho úvahy může být škála rozhodnutí od zamítnutí žádosti až po prominutí do maximálně zákonem povolené výše 75 % penále.
- [14] Negativní podmínku vylučující kladné rozhodnutí o prominutí daně (byť v minimální výši) upravuje § 259c odst. 2 daňového řádu. Tady správce daně hledí na daňový subjekt a jeho celkové „chování po činu“. Zjistí-li, že subjekt porušuje i v jiných případech stále předpisy, ať už daňové nebo i účetní („zdrojové jednání“ je zde opět jen do počtu, aby bylo možno zhodnotit ojedinělost nebo četnost přestoupení zákona v oblasti daní či účetnictví), nelze učinit pozitivní prognózu jeho dalšího chování a prominout mu penále, protože účel sankce (odradit jej od dalšího porušování, působit na ostatní, aby taky neporušovali...) by nebyl naplněn.
- [15] Toto je kritérium, které prominutí vylučuje, tady zákon nedává správci daně žádný prostor pro správní úvahu, i když daňový subjekt v doměřovacím řízení „spolupracoval“ (§ 259a odst. 2 daňového řádu) a před posuzovaným případem všechny své povinnosti při správě daní plnil (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Výsledkem je rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádosti o prominutí penále, ovšem na rozdíl od předešlé situace z jiných

důvodů, bez správního uvážení, nýbrž pro naplnění znaků neurčitého právního pojmu uvedeného v § 259c odst. 2 daňového řádu. Zdůrazňuji, že jde o společné ustanovení, které se mimochodem používá i pro prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky (§ 259b daňového řádu).

[16] Většinu proto vytýkám, že do tohoto tříletého testu spolehlivosti daňového subjektu před rozhodnutím o žádosti o prominutí, které mimochodem musí fungovat stejně i pro případy promíjení úroku z prodlení a úroku z posečkané částky, „dovoluje“ správci daně, aby v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 znovu (podruhé) vzal v úvahu ono „zdrojové jednání“. Nejenže se konstruuje správní uvážení v situaci, kde je zákonem vyloučeno (srov. pojem „Prominutí...není možné...“), ale v neprospěch daňového subjektu se tak toto jednání, které bylo původně právním důvodem pro stanovení penále, může stát znovu důvodem pro neprominutí penále. Není ani zřejmé, jakou váhu by „zdrojové jednání“ mělo mít mezi ostatními zákonem jasně definovanými podmínkami. Zákon kromě výše uvedených důvodů stojících však mimo „zdrojové jednání“ nestanovil žádné případy, které by vylučovaly prominutí penále. Nelze je proto ani dovozovat výkladem v neprospěch daňového subjektu. V postupu správce daně by byl vytvářen nepřijatelný prostor pro libovůli.

[17] Připomínám i zde důvodovou zprávu k výše uvedené novele daňového řádu. Ta se odvolává na koncept zohlednění spolehlivosti daňového subjektu, který je znám z jiných daňových zákonů (srov. např. § 54 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, § 6b zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách). Vráť-li se na půdorys posuzované právní otázky, mám za to, že daňový subjekt, který žádá o prominutí penále, je buď spolehlivou osobou, pak při splnění dalších podmínek je možno penále (zčásti) prominout, anebo je osobou nespolehlivou, a pak je prominutí vyloučeno bez ohledu na (případné) splnění dalších zákonem vyžadovaných podmínek. Míchat „zdrojové jednání“ do obou rozhodovacích koridorů správce daně (může prominout – viz § 259a odst. 2, prominutí není možné – viz § 259c odst. 2) je podle mého názoru chybné.

[18] Shrnuji tedy, že souhlasím s většinou potud, že výsledkem úvahy správce daně o žádosti daňového subjektu o prominutí penále může být i rozhodnutí o neprominutí penále vyjádřené zamítnutím žádosti, ovšem výlučně pro nenaplnění zákonem stanovených podmínek týkajících se četnosti porušování povinností při správě daní nebo pro nedostatek součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední (§ 259c odst. 1, § 259a odst. 2), případně pro nespolehlivost daňového subjektu pro porušení daňových nebo účetních předpisů závažným způsobem v posledních třech letech (§ 259c odst. 2).

[19] Zákonné podmínky vyjádřené neurčitými právními pojmy jsou dostatečné pro to, aby umožňovaly dodatečnou individualizaci sankce za porušení konkrétní právní povinnosti, byť se tak děje až poté, co bylo původně penále paušálním způsobem stanoveno (§ 251 odst. 3 daňového řádu). V kombinaci s rozsahem správního uvážení pro správce daně, vyjádřeného rozpětím procentní sazby z penále, tak lze dosáhnout „individuální spravedlnosti“. Do rozhodovacích důvodů jistě budou prozařovat základní zásady správy daní, jakož i obecné principy ústavního pořádku, ale jsem přesvědčen, že sem nepatří (opětovně) posouzení „zdrojového jednání“ (v neprospěch) daňového subjektu, které původně vedlo ke stanovení penále.

V Brně dne 26. ledna 2021

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu