



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **RECTICEL Automobilsysteme GmbH**, se sídlem Im Mühlenbruch 10-12, Königswinter, Spolková republika Německo, zast. Mgr. Ing. Ladislavem Dvořáčkem, advokátem, se sídlem Husova 2117, Benešov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2019, č. j. 107759/19/3201-52522-806717, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2020, č. j. 25 Af 22/2019 - 27,

t a k t o :

- I. V řízení o kasační stížnosti **se pokračuje.**
- II. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2020, č. j. 25 Af 22/2019 - 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 3. 2019, č. j. 107759/19/3201-52522-806717, podle § 259b a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl žádost žalobkyně o prominutí úroků z prodlení ve výši 10.768.071 Kč na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) stanovené příslušnými dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období květen 2015, červen, červenec, září, říjen, listopad a prosinec 2016, leden, duben, květen a listopad 2017 a červen 2018.

[2]Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 23. 4. 2020, č. j. 25 Af 22/2019 - 27, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3]V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve zdůraznil, že na prominutí úroku z prodlení není nárok i při splnění vstupních zákonných předpokladů definovaných v § 259 odst. 1 a § 259b odst. 1 daňového řádu, jimiž jsou podání příslušné žádosti daňovým subjektem a úhrada daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok z prodlení vznikl. Rozhodnutí o takové žádosti daňového subjektu závisí na správním uvážení správce daně, přičemž v této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, a ze dne 24. 11. 2005, č. j. 6 Azs 304/2004 - 43. Podle krajského soudu je však rozhodování správce daně o předmětné žádosti daňového subjektu vázáno zákonem stanoveným rámcem, v jehož hranicích se musí pohybovat, jak ostatně vymezil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 18. 12. 2008, č. j. 7 As 21/2008 - 101. V daném případě kritéria posuzování žádosti žalobkyně stanoví daňový řád v ustanoveních § 259, § 259b a § 259c.

[4]Krajský soud dále konstatoval, že podle závěru žalovaného nebyly v posuzovaném případě dány překážky, v jejichž důsledku by nebylo možné žádosti žalobkyně podle § 259c odst. 2 daňového řádu vyhovět, a proto správce daně správně přistoupil k posuzování jednotlivých kritérií rozhodných pro určení konkrétního rozsahu prominutí úroku z prodlení. Žalovaný dále v posuzovaném případě shledal ospravedlnitelný důvod prodlení, a to i nad rámec jeho vymezení v pokynu Generálního finančního ředitelství GFR-D-21, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 4260/15/7100-40123 (dále jen „Pokyn“). Proto dospěl k závěru o možnosti prominout úrok z prodlení ve výši 20 %. Při následném posuzování kritéria četnosti porušování povinností daňového subjektu při správě daní však žalovaný konstatoval, že jelikož žalobkyně byla v posledních třech letech potrestána alespoň dvakrát pravomocně uloženou pokutou za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu, bylo potřeba snížit stanovený rozsah prominutí úroku z prodlení o 50 %, a neprominout tak nic.

[5]Takovým rozhodnutím však žalovaný podle krajského soudu překročil zákonem stanovené meze správního uvážení ohledně prominutí úroku z prodlení. Pokud totiž žalovaný dospěl při posuzování žádosti žalobkyně do fáze, kdy měl požadavky pro vyhovění její žádosti za splnění a přistoupil k samotnému určení rozsahu tohoto prominutí, pak již nebyl oprávněn při posuzování kritéria četnosti předchozích porušení povinností žalobkyně dospět k závěru o nemožnosti prominout úrok z prodlení v žádném rozsahu. Zákonem použitý pojem „zohlednit“ použitý v § 259c odst. 1 daňového řádu neumožňuje ničím neomezené úvahy žalovaného, nýbrž mu stanoví povinnost do již stanoveného rozsahu prominutí úroku z prodlení zohlednit dřívější chování žalobkyně a dostatečně odůvodnit případné snížení předmětného rozsahu. Žalovaný však není oprávněn úrok z prodlení na základě posouzení kritéria četnosti předchozích porušení povinností žalobkyně zcela neprominout, ačkoli předtím dospěl k závěru o neexistenci překážky uvedené v § 259c odst. 2 daňového řádu.

[6]Krajský soud dále uvedl, že žalovaný zcela mechanicky aplikoval procentuální sazbu snížení stanoveného rozsahu prominutí úroku z prodlení vymezenou v Pokynu, aniž by se

pokračování

zabýval otázkou, zda takový závěr nevybočuje ze zákonem stanovených podmínek jeho rozhodování. Pokud tak žalovaný dospěl při posuzování žádosti žalobkyně ke zjištění, že v důsledku jejích závažných pochybení je nutno její žádost zamítnout, měl tak učinit postupem podle § 259c odst. 2 daňového řádu, a to ještě před samotným věcným posuzováním kritérií rozhodných pro určení konkrétního rozsahu prominutí úroku z prodlení. Krajský soud uzavřel, že žalovaný nepřipustně překročil zákonné meze svého správního uvážení, a jeho rozhodnutí je tak nezákonné.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost.

[8] V ní stěžovatel namítl nesprávnost závěru krajského soudu, že nemožnost prominutí úroku z prodlení v plném rozsahu při současné existenci ospravedlnitelného důvodu prodlení nastává jen při naplnění vylučující podmínky formulované v § 259c odst. 2 daňového řádu, popřípadě ve spojení s odstavcem třetím téhož ustanovení. Uvedené ustanovení totiž oproti § 259c odst. 1 daňového řádu pouze vylučuje diskreční pravomoc a určuje situace, kdy je prominutí veškerého příslušenství bez dalšího vyloučeno. Současně nelze z § 259c odst. 1 daňového řádu vyvodit závěr, že při splnění zde formulované podmínky je automaticky prominuto veškeré příslušenství, nýbrž je dále na správci daně, aby posoudil relevantní okolnosti případu ve vztahu k tomuto zákonem stanovenému kritériu.

[9] Stěžovatel dále nesouhlasil s výkladem § 259c odst. 1 daňového řádu provedeným krajským soudem v napadeném rozsudku a doplnil, že z pojmu „zohlední“ nelze automaticky dovodit, že by četnost porušování povinností daňových subjektů při správě daní nemohla svým významem negovat existenci ospravedlnitelného důvodu prodlení. Je totiž nelogické, aby daňový subjekt soustavně se dopouštějící porušování povinností při správě daní těžil z toho, že neuhradil daň z ospravedlnitelného důvodu, a příslušenství by mu tak vždy muselo být alespoň částečně prominuto. V opačném případě by nemohla vést situace, kdy ze strany daňového subjektu žádné předchozí porušení jeho povinností nenastalo, k úplnému prominutí příslušenství a vždy by tak musela určitá jeho část zůstat neprominuta.

[10] Dále stěžovatel poukázal na skutečnost, že daňový řád neobsahuje v žádném ustanovení minimální hranici, pod níž by žalovaný nesměl stanovit rozsah prominutí příslušenství. V takovém případě by bylo zákonné i rozhodnutí, jež by prominulo příslušenství pouze v symbolické výši vyhovující výkladu krajského soudu, avšak pro daňový subjekt by mělo zcela zanedbatelný význam.

[11] Závěrem stěžovatel odkázal na § 243 odst. 4 daňového řádu upravující účinky insolvenčního řízení na správu daní, který svědčí o tom, že úmyslem zákonodárce jistě nebylo, aby daňová pohledávka, kterou správce daně přihlásí a shledává uspokojitelnou v insolvenčním řízení, musela po incidenčním sporu vždy zůstat alespoň v části

uspokojitelná. Takový výklad je podle stěžovatele čistě formalistický a neodráží smysl a účel zmíněného ustanovení.

[12] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

[13] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že krajský soud správně v odůvodnění rozsudku označil postup stěžovatele za mechanickou aplikaci Pokynu za účelem snížení jím dříve stanoveného rozsahu prominutí příslušenství bez toho, aby se jakkoliv zabýval tím, zda odepření prominutí příslušenství nevybočuje ze zákonných mezí. Argumentuje-li stěžovatel absurdními závěry v případě absence zákonné minimální hranice pro prominutí příslušenství, činí tak pouze proto, že na rozdíl od krajského soudu nezohlednil řádně všechny relevantní okolnosti případu, přičemž v této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018 - 35. Následně odmítla také odkaz stěžovatele na ustanovení týkající se insolvenčního řízení jako nepřipadný. Smyslem a účelem institutu prominutí daně je dosáhnout řádného a zákonného výběru daní a motivovat daňové subjekty k spolupráci se správcem daně a plnění daňových povinností. Stěžovatel však v posuzovaném případě právě mechanickou aplikací Pokynu žalobkyni postavil na roveň subjektům, jež s ním nespolupracují či se dopouštějí protiprávního jednání. V posuzovaném případě je rozhodný skutkový stav věci spočívající v dobrovolné zpětné registraci žalobkyně k DPH na základě nesprávně určeného místa zdanitelného plnění, jež však stěžovatel posoudil jako opakované porušení právních povinností žalobkyně. Skutečností zcela logicky propojenou právě se zpětnou registrací k DPH je opožděné podání daňových tvrzení, přičemž v posuzovaném případě mají všechna opožděná daňová přiznání původ právě ve zpětné registraci k DPH. Ve zdaňovacím období duben a květen 2017 se jednalo o opravy DPH a zohlednění zúčtovacích faktur k dříve vystaveným zálohovým dokladům, což představuje jediné provinění a jeden skutek.

[14] S ohledem na tyto skutečnosti žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Usnesením ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 180/2020 - 26, Nejvyšší správní soud řízení o této kasační stížnosti přerušil do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 236/2019, jehož výsledek mohl mít vliv na posouzení nyní projednávané věci. Rozšířený senát již vydal usnesení ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019 - 83, jehož obsah bude shrnut níže, v důsledku čehož v posuzované věci odpadla překážka pro vedení řízení o kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud podle § 48 odst. 6 a § 120 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozhodl o tom, že se v tomto řízení pokračuje.

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel neoznačil důvody kasační stížnosti, nicméně z jejího

pokračování

obsahu vyplývá, že rozsudek krajského soudu napadá z důvodu jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, který je uveden v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[17] V posuzovaném případě je sporná právní otázka, jestli mohl stěžovatel neprominout žalobkyni úrok z prodlení, ačkoli při posuzování žádosti dospěl k závěru o splnění základních vstupních podmínek pro její vyhovění a zároveň existenci ospravedlnitelného důvodu prodlení s úhradou daní.

[18] Podle § 259 odst. 1 daňového řádu *pokud zákon stanoví orgánu veřejné moci pravomoc zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně, lze tak učinit na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední.*

[19] Podle § 259b odst. 1 daňového řádu *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl.* Podle odstavce druhého téhož ustanovení *správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu.* Podle odstavce třetího téhož ustanovení *při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.*

[20] Podle § 259c odst. 1 daňového řádu *při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.* Podle odstavce druhého téhož ustanovení *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.* Podle odstavce třetího téhož ustanovení *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.*

[21] Krajský soud v odůvodnění rozsudku správně konstatoval, že na prominutí úroku z prodlení neexistuje právní nárok, a to i při splnění základních či formálních předpokladů, kterými jsou podání žádosti o prominutí a uhrazení daně, v jejímž důsledku úrok z prodlení vznikl. Rozhodování o žádosti o prominutí úroků z prodlení je totiž vázáno na správní úvahu správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018 - 35), jejíž základní podstatu a předpoklady jejího uplatnění Nejvyšší správní soud vysvětlil již v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, č. 1472/2008 Sb. NSS.

[22] Pro posuzovaný případ jsou dále stěžejní závěry formulované rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019 - 83. Rozšířený senát se v něm zabýval přípustností posouzení závažnosti zdrojového jednání daňového subjektu při správní úvaze o možnosti prominutí penále podle § 259a daňového

řádu. V nyní posuzované věci je však možné využít také jeho závěry ohledně procesu posouzení žádosti o prominutí příslušenství daně, kterým je podle § 2 odst. 5 daňového řádu i úrok z prodlení, a dále závěry týkající se výkladu ustanovení § 259c daňového řádu vztahujícího se na prominutí daně i příslušenství daně.

[23] Podle tohoto usnesení rozšířeného senátu podání příslušné žádosti o prominutí příslušenství daně v zákonem stanovené lhůtě a uhrazení daně jsou vstupními podmínkami formální povahy, které musí být splněny, aby vůbec mohla být žádost o prominutí způsobilá k věcnému posouzení. Dále rozšířený senát uvedl následující úvahy a z nich vyplývající závěr:

[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 popsany 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

pokračování

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.

[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 bráničícím 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 nevyplyvá.

[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 klauzule 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 klauzule § 259c odst. 2 daňového řádu nezahrnul. Tomu ostatně odpovídá i gramatický výklad uvedeného ustanovení.

...

[52] Bylo-li by zdrojové jednání automaticky posuzováno v rámci vylučovací klauzule 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.

pokračování

[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 brání 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.

[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.

[24] S ohledem na tento právní názor vyslovený v usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019 - 83, s nímž se lze i pro účely nyní posuzované věci ztotožnit, tedy nemůže obstát závěr krajského soudu, že postupem, jímž stěžovatel žalobkyni na základě kritéria četnosti předchozích porušení povinností při správě daní neprominul úrok z prodlení, ačkoli předtím dovodil splnění zákonných předpokladů pro vyhovění této žádosti (včetně neexistence překážky uvedené v § 259c odst. 2 daňového řádu), překročil zákonem stanovené meze správního uvážení. Pokud tedy krajský soud pojem „zohlední“ použitý v § 259c odst. 1 daňového řádu, respektive jemu odpovídající kritérium četnosti předchozích porušení povinností při správě daní za splnění formálních podmínek žádosti i ostatních předpokladů pro prominutí úroku z prodlení, spojuje s povinností správce daně alespoň část úroků prominout, nepřipustně tím zakládá zákonem nepředvídaný právní nárok daňového subjektu.

[25] Stěžovateli je současně nutno přisvědčit, že daňový řád v žádném svém ustanovení nestanoví minimální hranici prominutí příslušenství daně. Jinými slovy, nelze mít za to, že při splnění formálních předpokladů pro prominutí úroků za současné existence ospravedlnitelného důvodu prodlení správce daně opouští fázi své správní úvahy a vstupuje do fáze povinného (alespoň částečného) prominutí úroků z prodlení, kdy se jeho závěry nutně omezí již jen na určení konkrétní a konečné hranice prominutí. Rovněž nemůže obstát úvaha krajského soudu, že pokud se žalobkyně v minulosti dopouštěla opakovaného porušení povinností při správě daní, měl stěžovatel její žádost o prominutí úroků z prodlení zamítnout s odkazem na § 259c odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně se totiž v zákonem vymezeném časovém období žádného závažného porušení daňových a účetních předpisů nedopustila, a proto bylo možné její daňovou historii zohlednit pouze v rozsahu kritéria podle odstavce prvního téhož ustanovení, tedy z hlediska četnosti porušování

povinností při správě daně. Takto stěžovatel v posuzované věci postupoval a dospěl k závěru, že žalobkyně tyto povinnosti nedodržela ve dvou případech, což svou závažností převýšilo ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daní, a proto žalobkyni nepřiznal prominutí úroků v žádné výši.

[26] Lze tedy konstatovat, že pokud krajský soud v daném případě dospěl k závěru o povinnosti stěžovatele alespoň zčásti žalobkyni úrok z prodlení prominout, posoudil spornou právní otázku nesprávně. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl tedy naplněn.

IV. Závěr

[27] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž podle odstavce čtvrtého téhož ustanovení bude vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku.

[28] V dalším řízení tedy krajský soud opětovně posoudí zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí ve vztahu k správnímu uvážení stěžovatele při posuzování žádosti žalobkyně o prominutí úroků z prodlení, přičemž v tomto směru zohlední všechna zákonná kritéria i shora uvedené závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 236/2019, které je možné na základě zmíněných skutečností aplikovat i na prominutí úroků z prodlení. Přitom krajský soud řádně vypořádá všechny žalobní námitky, včetně v původním rozsudku opomenutý argument, že prodlení žalobkyně s úhradou daní představovalo jeden skutek.

[29] Krajský soud v dalším řízení podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. června 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu