



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Úhlava, o.p.s.**, se sídlem Plánická 174, Klatovy, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2014, č. j. 729289/14/2308-24800-401931, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2015, č. j. 30 Af 31/2014 – 128,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyni byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2006, v souvislosti s tím jí bylo sděleno penále ve výši 132 069 Kč a předepsán úrok z prodlení ve výši 421 367 Kč. Rozhodnutím uvedeným v záhlaví žalovaný částečně vyhověl žádosti žalobkyně doručené dne 21. 12. 2010 a prominul jí penále z dodatečně vyměřené daně v částce 79 242 Kč a úrok z prodlení úhrady daně v částce 252 821 Kč [§ 55a zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů].

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který její žalobu zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví. Ve vlastním odůvodnění nejprve popsal východiska soudního přezkumu rozhodnutí o prominutí příslušenství daně a v těchto intencích v postupu žalovaného neshledal pochybení. Z pohledu kasačních námitek je stěžejní odůvodnění vztahující se k bodu B.18 pokynu D-330 Ministerstva financí, č. j. 43/85 111/2009-431, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb. (dále jen „pokyn D-330“), dle kterého je takovým důvodem *existence případných výkladových nejasností hmotněprávních daňových zákonů*.

[3] Žalobkyně se domáhala aplikace uvedeného ustanovení proto, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ve věci dodatečného vyměření daně krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 27. 2. 2013, č. j. 57 Af 8/2011 – 200. Námitce však krajský soud nepřisvědčil, neboť názorové difference rozhodujících orgánů podle něj nedosahovaly existence výkladových nejasností hmotněprávních daňových zákonů (soud vzal v potaz také to, že obě uvedená rozhodnutí byla zrušena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013 – 29).

[4] Proti rozsudku krajského soudu nyní žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatelka uplatnila důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy namítala nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

[6] Konkrétně rozporovala závěr, zda měla být zohledněna existence výkladových nejasností hmotněprávních daňových předpisů. Vyjádřila domněnku, že zákonodárce dostatečně jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně neformuloval daňové zákony. Pokud se ani rozhodující orgány (žalovaný, odvolací orgán, krajský soud, Nejvyšší správní soud) neshodují na výkladu hmotněprávního zákona, nelze to požadovat po stěžovatelce. Trestat ji za této situace je nepochybně tvrdostí zákona ve smyslu pokynu D-330 a § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatelka zastává názor, že žalovaný se při posuzování její žádosti o prominutí příslušenství daně dopustil svévole, neboť neaplikoval bod B.18 pokynu D-330 a krajský soud měl jeho postup shledat nezákonným. Proto navrhla, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen.

[8] Žalovaný se s napadeným rozsudkem ztotožnil.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Předmětem posouzení Nejvyššího správního soudu je otázka, zda lze skutkové okolnosti projednávané věci podřadit pod neurčitý pojem *tvrdost zákona* ve smyslu § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, respektive pod pojem *výkladových nejasností hmotněprávních daňových zákonů* podle bodu B.18 pokynu D-330, a v návaznosti na to, zda se žalovaný nedopustil svévole, pokud bod B.18 pokynu neaplikoval.

[12] Podle § 55a odst. 1, věty první a druhé, zákona o správě daní a poplatků [m]inisterstvo [případně k tomu zmocněný správce daně, pozn. NSS] *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.*

pokračování

[13] Podle bodu B.18 pokynu D-330, který je rubrikován *Důvody při jejichž naplnění lze usuzovat na naplnění zákonného důvodu tvrdosti dle ustanovení § 55a ZSDP* [zákona o správě daní a poplatků], je takovým důvodem *zohlednění existence případných vykladových nejasností hmotněprávních daňových zákonů*.

[14] Rozhodnutí o prominutí daně či příslušenství daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutím, na které není právní nárok a které je vydáváno na základě správního uvážení (ministerstvo či správce daně *může* daň zcela nebo částečně prominout). Hodnocení probíhá ve dvou fázích. V první fázi je třeba posoudit, zda je dána nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, případně tvrdost zákona (při rozhodování o prominutí příslušenství daně). Jde o hodnocení, zda konkrétní skutkové okolnosti případu naplňují znaky neurčitého právního pojmu. Pokud jsou tyto znaky naplněny, správní orgán v druhé fázi zvažuje, zda daň promine, přičemž zde disponuje správním uvážením. Zákonodárce tímto způsobem „vytvořil prostor veřejné správě, aby *zhodnotila, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého právního pojmu, či nikoli, přičemž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek; je pak na uvážení správního orgánu – ve stanovených mezích – takový následek určit, jmenovitě rozhodnout, zda žádosti daňového dlužníka vyhovět a daň či její příslušenství prominout či nikoli*“ (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

[15] Prostor pro uvážení správního orgánu není neomezený, ale má vždy své limity. Ty jsou stanoveny zákonem nebo si je správní orgán vymezí ve své rozhodovací praxi sám a následně je také musí dodržovat. Předem stanovená kritéria pro rozhodování nesmí být excesivní, tj. nesmí například stanovit pro rozhodnutí diskriminační podmínky. Je nutné také zohlednit konkrétní okolnosti daného případu a dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Důvody svého rozhodnutí musí správní orgán promítnout do odůvodnění (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2012, č. j. 1 As 35/2012 – 40, publ. pod č. 2736/2013 Sb. NSS).

[16] V projednávané věci je třeba zohlednit existenci pokynu D-330. Nejvyšší správní soud již v minulosti dovodil, že jestliže se na základě pokynu vytvořila správní praxe, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový postup by byl libovůl, která je v právním státě nepřijatelná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení a taková praxe se vytvořila. Vydalo-li Ministerstvo financí pokyn upřesňující postup správních orgánů při rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně, který není v rozporu se zákonem, je nezbytné podle něj postupovat (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2015, č. j. 9 Afs 310/2014 – 36, k povaze pokynů Ministerstva financí řady „D“ např. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59, k vázanosti správní praxí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS).

[17] Z výše popsané povahy rozhodnutí vydaného na základě správního uvážení vyplývá také omezený rozsah soudního přezkumu. Soud zkoumá pouze to, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení nebo zda toto uvážení nezneužil. Za tímto účelem pak posuzuje, zda správní rozhodnutí bylo vydáno v řádném řízení vymezeném v souladu se zákonem a zda nebylo zatíženo případnou svévolí rozhodujícího orgánu (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 15/2007 – 106, publ. pod č. 2066/2010 Sb. NSS, nebo náleží Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07). Obdobně v případě, kdy právní norma obsahuje neurčité právní pojmy, správní soud posuzuje především, zda úvaha správního orgánu neodporuje zásadám logiky a má dostatečnou oporu

ve zjištěných skutečnostech (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2008, č. j. 8 As 56/2007 – 151).

[18] Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v těchto intencích a Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožnil. Žalovaný v projednávané věci postupoval v souladu s § 55a zákona o správě daní a poplatků a rovněž v souladu s pokynem D-330. Zabýval se všemi body žádosti žalobkyně a své úvahy dostatečně popsal. S ohledem na kasační námitky Nejvyšší správní soud zejména zdůrazňuje, že žalovaný zdůvodnil, proč nelze skutkové okolnosti projednávané věci podřadit pod neurčitý právní pojem *tvrdost zákona*, respektive *výkladové nejasnosti hmotněprávních daňových zákonů*, jeho úvahy jsou logické a neodporují skutkovým zjištěním.

[19] Krajský soud také zcela výstižně vyložil neurčitý pojem *výkladové nejasnosti hmotněprávních daňových zákonů* ve smyslu bodu B.18 pokynu D-330. I dle názoru Nejvyššího správního soudu je pod ním třeba rozumět situace, kdy nelze dospět k jednoznačnému závěru o obsahu právní normy aplikované v konkrétním případě. K takovým nejasnostem však nedochází vždy, kdy při výkladu právní normy nastávají nějaké obtíže, ale pouze tehdy, pokud obsah právní normy nelze jednoznačně dovodit ani užitím kombinace výkladových metod. Interpret právní normy je tak postaven před zásadní problém, neboť není schopen zjistit, jaký je obsah právní normy, kterou je třeba ve věci aplikovat, případně se nabízí více výkladů, které jsou v zásadě stejně přesvědčivé.

[20] Stěžovatelka ve věci spatřovala nejasnost výkladu hmotněprávních daňových předpisů a opakovaně uváděla, že jejich nejasná formulace nemůže jít k její tíži. V žádné části kasační stížnosti nicméně neuvedla, o jaké konkrétní nejasnosti se jedná, proč je výklad v projednávané věci natolik obtížný, pouze opakovaně zdůrazňovala, že jej prokazuje fakt, že jednotlivé orgány ve věci rozhodovaly rozdílně. Argumentace v kasační stížnosti byla velmi obecná a nerefletovala odůvodnění napadeného rozsudku.

[21] Naplnění neurčitého pojmu *výkladové nejasnosti hmotněprávních daňových zákonů* nelze dovozovat pouze ze skutečnosti, že ve věci dodatečného vyměření daně rozhodovaly jednotlivé orgány rozdílně. Fakt, že rozhodnutí, kterým byla daň dodatečně vyměřena, bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu a následně byla obě tato rozhodnutí zrušena rozsudkem Nejvyššího správního soudu, svědčí pouze o tom, že obě zrušená rozhodnutí trpěla určitou vadou. Nelze z něj však automaticky dovozovat, že výklad relevantních právních norem byl natolik obtížný, že by bylo možné situaci kvalifikovat jako *existenci výkladových nejasností*. Také zmínka stěžovatelky, že krajský soud ve věci dodatečného vyměření daně nepřisvědčil striktnímu výkladu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc, a dovedl, že bylo třeba postupovat dle § 76 téhož zákona, dokládá pouze odlišný názor krajského soudu a finančních orgánů.

[22] Pokud pak stěžovatelka navázala, že Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013 – 29, zrušil rozsudek krajského soudu a rozhodnutí finančního ředitelství týkající se dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty z důvodu nesprávného právního posouzení, jedná se o zavádějící tvrzení. V uvedené věci byl předmětem posuzování Nejvyššího správního soudu nárok stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty. Finanční ředitelství v Plzni i krajský soud vycházely z toho, že stěžovatelka přijatá plnění použila pro plnění v rámci své ekonomické činnosti, z nichž některá byla zdanitelnými plněními a některá nebyla předmětem daně. Oba dospěly k názoru, že z tohoto důvodu bylo třeba nárok stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty krátit, odlišovaly se však v názoru na jeho způsob. Nejvyšší správní soud nicméně tuto otázku věcně neposuzoval, neboť zjistil, že samotná výchozí úvaha, že stěžovatelka použila veškerá přijatá plnění pro svou ekonomickou činnost, je nepřezkoumatelná. Pro posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bylo nutné provést rozbor toho,

pokračování

pro jaký účel (zda pro ekonomickou činnost nebo pro účely s ní nesouvisející) byla přijatá zdanitelná plnění stěžovatelkou použita, náležitý rozbor však v napadeném rozhodnutí chyběl. Proto rozsudek krajského soudu i rozhodnutí finančního ředitelství zrušil pro nepřezkoumatelnost a jejich hmotněprávním posouzením věci se nemohl zabývat.

[23] Lze shrnout, že Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem za to, že žalovaný postupoval v souladu s § 55a zákona o správě daní a poplatků a podle pravidel stanovených v pokynu č. D-330, přičemž srozumitelně vysvětlil, z jakých důvodů částečně vyhověl žádosti stěžovatelky o prominutí příslušenství daně. V jeho postupu tedy nelze spatřovat libovůli.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.).

[25] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. prosince 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu