



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: Úhlava, o.p.s.**, se sídlem Plánická 174, Klatovy, *zastoupené JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové*, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2014, čj. 729289/14/2308-24800-401931,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobkyni byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006. V souvislosti s tím bylo žalobkyni ve věci DPH za 1. čtvrtletí 2006 sděleno penále ve výši 5.724,- Kč, ve věci DPH za 3. čtvrtletí 2006 sděleno penále ve výši 1.002.415,- Kč a ve věci DPH za 4. čtvrtletí 2006 sděleno penále ve výši 132.069,- Kč a předepsán úrok z prodlení ve výši 421.367,- Kč. Žalobkyně požádala o prominutí daně a o prominutí příslušenství daně dne 20. 12. 2010. Rozhodnutím ze dne 26. 9. 2011, čj. 125815/11/133910401931, Finanční úřad v Klatovech žalobkyni z penále na DPH za 1. čtvrtletí 2006 ve výši 5.724,- Kč prominul celou částku 5.724,- Kč. Rozhodnutím ze dne 6. 11. 2012, čj. 904/102769/2011, Ministerstvo

financí žalobkyni z penále na DPH za 3. čtvrtletí 2006 ve výši 1.002.415,- Kč prominulo částku 906.310,- Kč [příslušenství daně nad 600.000,- Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně mohlo zcela nebo částečně promíjet Ministerstvo financí]. Touto žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 8. 4. 2014, čj. 729289/14/2308-24800-401931, Finanční úřad pro Plzeňský kraj žalobkyni prominul penále z dodatečně vyměřené DPH za 4. čtvrtletí 2006 v částce 79.242,- Kč z částky 132.069,- Kč a úrok z prodlení úhrady DPH za 4. čtvrtletí 2006 v částce 252.821,- Kč z částky 421.367,- Kč, celkem 332.063,- Kč.

Jelikož žádost žalobkyně o prominutí příslušenství daně byla podána podle zákona č. 337/1992 Sb. a nebyla vyřízena do dne nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., byla v souladu s § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb. posouzena podle podmínek obsažených v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon č. 337/1992 Sb.“).

Podle § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. Ministerstvo financí může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů [věta první], u příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti [věta druhá].

K zabezpečení jednotného a objektivizovaného rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně byl vydán pokyn D-330 Ministerstva financí, čj. 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 též jen „pokyn D-330“).

V návaznosti na vydaný pokyn D-330 byly vydány metodické postupy Ministerstva financí, čj. 43/95 879/2009, pro vyřizování žádostí o prominutí daně a příslušenství daně a k vymezení veřejné podpory při prominutí dle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb. (dále též jen „metodické postupy čj. 43/95 879/2009“).

Mezi účastníky soudního řízení je sporné, zda v daném případě byly naplněny důvody nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů a – pokud jde o důvod odstranění tvrdosti – zda lze akceptovat jen body C.1, C.2, C.3 a C.4 pokynu D-330, což žalovaný učinil, nebo také body B.13, B.17 a B.18 pokynu D-330, což žalobkyně rovněž požadovala, ale žalovaný neučinil.

II. Žalobní body

Žalobkyně se domnívá, že žalovaný nepřipustně zúžil vymezení pojmu *nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů*. Ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb. nelimituje aplikaci tohoto kritéria novelizacemi daňových předpisů, ani tím, že by jeden daňový předpis nekorespondoval s jiným daňovým předpisem, ani dokonce tím, že by došlo k nejednotnosti v rozhodování správců daně. Nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů může být dle názoru žalobkyně daná i tím, že o téže věci rozhoduje nejednotně tentýž správce daně, případně správce daně a jemu nadřízený odvolací orgán, a rovněž tím, že nekoresponduje daňový předpis s právní úpravou vyšší právní síly. K této situaci dle názoru žalobkyně v daném případě došlo, neboť 1. samotný správce daně postupoval při vyměřování DPH u žalobkyně nejednotně, 2. odvolací orgán rozhodl o daňové

povinnosti žalobkyně ohledně DPH za 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006 zcela odlišně od správce daně a 3. zákon o DPH neupravoval výslovně situaci žalobkyně, zatímco ze směrnice Rady 77/388/EHS vyplýval určitý způsob výpočtu podílu při plněních, u nichž je dán nárok na odpočet DPH na vstupu a bylo zde též dáno oprávnění členským státům zahrnout při výpočtu podílu do jmenovatele příslušného zlomku celkovou výši dotací [v podrobnostech se odkazuje na str. 5-6 podané žaloby].

Dále žalobkyně polemizuje s žalovaným správním orgánem stran důvodů *tvrdosti* vymezených v části B pokynu D-330 pod č. 13, 17 a 18.

U *bodu B.13 pokynu D-330* žalobkyně shledává diskriminační povahu, když tento bod umožňuje prominout příslušenství daně, pokud bylo vyměřeno podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2006, a neumožňuje prominutí příslušenství daně, pokud bylo vyměřeno podle zákona č. 337/1992 Sb. ve znění účinném od 1. 1. 2007. K takovému postupu podle názoru žalobkyně neexistuje žádný racionální a ospravedlnitelný důvod. Samotná možnost prominutí příslušenství daně v případě, že daňová kontrola byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně, má logický základ – je zřejmé, že daňový subjekt nemůže ovlivnit, kdy skutečně dojde ze strany správce daně ke kontrole daňových povinností, a čím déle správce daně ke kontrole přistoupí, tím vyšší je v konečném důsledku příslušenství, které vznikne v případě, že v důsledku kontroly dojde k doměření daně. Neexistuje žádný důvod, proč by tato úvaha měla platit pouze v případě, kdy došlo k vyměření příslušenství daně podle právního předpisu účinného do 31. 12. 2006, a při vyměření příslušenství po tomto datu by již platit neměla. Podle názoru žalobkyně se bod B.13 pokynu D-330 dostává do rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu a v obecné rovině s ústavním pořádkem České republiky, který neumožňuje orgánům státu neodůvodněně nerovné zacházení se subjekty ve shodném nebo obdobném postavení.

Ohledně *bodu B.17 pokynu D-330* pokládá žalobkyně názor správce daně, že i v tomto případě je míněna pouze situace, kdy daňovému subjektu bylo předepsáno penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2006, za zcela nesprávný a z ničeho nevyplynávající. Ani samotný pokyn D-330 nic takového neuvádí. Žalovaný tak důvody pod bodem B.17 pokynu D-330 posoudil zjevně zcela nezákonně.

U *bodu B.18 pokynu D-330* má žalobkyně za to, že o výkladových nejasnostech zákona o DPH jednoznačně svědčí rozsudek Krajského soudu v Plzni čj. 57Af 8/2011-200. Krajský soud v odůvodnění tohoto rozsudku mj. uvedl, že Finanční ředitelství v Plzni vychází striktně z ustanovení § 72 odst. 4 věta 1. zákona o DPH a že podle tohoto výkladu, pokud se neuskutečnila zdanitelná plnění uvedená v § 72 odst. 2 zákona o DPH, nebyl nárok na odpočet daně (bod 50. odůvodnění rozsudku). Tento striktní výklad ustanovení § 72 zákona o DPH označuje soud za nesprávný, zejména s ohledem na další ustanovení zákona o DPH, a za ústavně nekonformní (bod 51. odůvodnění rozsudku). Soud poté dospívá k závěru, že v případě žalobkyně bylo třeba postupovat analogicky podle ustanovení § 76 zákona o DPH a tedy nebylo možné postupovat způsobem, který zvolilo finanční ředitelství v napadených rozhodnutích (bod 53. odůvodnění rozsudku). Jestliže tedy samotný krajský soud označuje výklad zákona ze strany správce daně za nesprávný a nabízí vlastní, odlišný výklad zákona, který je založen na analogické aplikaci ustanovení § 76 zákona o DPH, není možné

pochybovat o tom, že zde došlo k významným výkladovým nejasnostem (nemluvě již o tom, že odlišný byl i výklad správce daně první instance) a že tedy jednoznačně došlo k naplnění kritéria výkladových nejasností hmotněprávního daňového zákona podle bodu B.18 pokynu D-330.

Rovněž u důvodů tvrdosti se co do podrobností odkazuje na str. 6-8 podané žaloby.

V závěru žaloby se zdůrazňuje, že podle § 8 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen dbát, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Obdobný princip ostatně zdůrazňuje i úvodní ustanovení pokynu D-330. Princip jednotnosti rozhodování nepochybně není dodržen, když Finanční úřad v Klatovech úplně prominul příslušenství daně za 1. čtvrtletí 2006, Ministerstvo financí ve svém rozhodnutí prominulo více než 90 % příslušenství daně týkající se 3. čtvrtletí 2006 a žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí promíjí pouze 60 % příslušenství daně za 4. čtvrtletí 2006. Žalobou napadeným rozhodnutím tedy bylo rozhodnuto v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu, a proto jde o rozhodnutí nezákonné.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Finanční úřad pro Plzeňský kraj se k žalobě písemně vyjádřil dne 25. 7. 2014 pod čj. 1388341/14/2300-14500-402566.

Žalovaný se nedomnívá, že *nesrovnalost plynoucí z uplatňování daňových zákonů* je možno dovozovat ve smyslu § 55a zákona č. 337/1992 Sb. toliko ze skutečnosti, že správce daně posoudil určité skutečnosti odlišně za jiné zdaňovací období nebo že rozhodl o téže věci správce daně prvního stupně odlišně od správce daně stupně druhého. Každý právní předpis upravující správní řízení obsahuje instituty umožňující případnou nápravu nesprávností či dokonce nezákonností, jichž se správní orgán prvního stupně dopustí, přičemž jedním ze základních těchto institutů je odvolání jakožto řádný opravný prostředek. Pakliže pak správce daně vydá rozhodnutí v prvním stupni, které zákonu dle názoru odvolacího orgánu v jakémkoli směru odporuje, správce daně stupně druhého takové rozhodnutí v řízení odvolacím změní, resp. zruší. Žalovaný má za to, že ani pochybení správce daně při stanovení daně za jedno samostatné zdaňovací období (které by bylo správními orgány napraveno, pakliže by to lhůta stanovená v § 55b odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. dovoľovala) nesvědčí o tak významném názorovém posunu ve výkladu zákona o DPH, jaký má na mysli žalobkyně a z něhož dovozuje naplnění důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Na základě podrobné argumentace k námitce týkající se směrnice Rady 77/388/EHS (Šestá směrnice) a zahrnutí dotace do výpočtu koeficientu pro krácení má žalovaný jednoznačně za to, že se nelze ztotožnit ani s názorem žalobkyně, že daňový zákon byl v předmětném případě uplatňován v rozporu s právní úpravou Evropské unie [v podrobnostech se odkazuje na str. 2-4 vyjádření žalovaného k žalobě].

Žalovaný nemá za to, že by *bod B.13 pokynu D.330* znamenal porušení zásady rovnosti dle § 8 odst. 2 daňového řádu, když všem daňovým subjektům, které splňují tímto bodem stanovenou podmínku, byl správce daně povinen dle uvedeného pokynu uznat a zohlednit jako důvod pro naplnění díkce zákona týkající se tvrdosti dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., čili když ke všem daňovým subjektům, kterým bylo předepsáno penále dle § 63

zákona č. 337/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2006, byl každý správce daně povinen se dle předmětného pokynu zachovat stejně, tj. všem uznat splnění tohoto bodu a zohlednit při rozhodnutí o žádosti o prominutí.

K námitce týkající se *bodu B.17 pokynu D-330* žalovaný uvádí, že v návaznosti na tento pokyn vydalo Ministerstvo financí metodické postupy čj. 43/95 879/2009 pro vyřizování žádostí o prominutí daně a příslušenství daně, jimiž byl každý správce daně povinen se řídit. V těchto metodických postupech je v čl. III bodu B v tabulce B.1. s číselným označením 17 důvod pro prominutí, že „příslušenství daně převyšuje daň, k níž se váže“, doplněn jednoznačně tak, že „tento bod se použije pouze na penále podle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006“. Správce daně tedy předmětné metodické postupy respektoval a pakliže se nejednalo o penále dle § 63 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2006, nemohl bod 17 zohlednit.

K námitce týkající se *bodu B.18 pokynu D-330* se žalovaný dovolává toho, že dle § 72 odst. 4 zákona o DPH má plátcе nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2 § 72 zákona o DPH. Z uvedeného je zřejmé, že daňovému subjektu nemůže vzniknout nárok na odpočet daně v plné výši, pakliže přijatá zdanitelná plnění použije i k jiným účelům, než vyjmenovaným v řečeném § 72 odst. 2 zákona o DPH. Žalobkyně v průběhu celého řízení nepopírala, že přijatá plnění byla použita i k těmto „jiným účelům“. Přestože zákon o DPH nestanoví v § 72 odst. 4 žádný konkrétní postup pro výpočet nároku na odpočet daně v případě spotřebování přijatého zdanitelného plnění současně jak na činnost, která je (bude) předmětem daně, tak na činnost, která předmětem daně není, nelze v této skutečnosti spatřovat nejasnost zákona, neboť z logiky zákona je zřejmé, že v popsané situaci daňovému subjektu vzniknout plný nárok nemůže. Je pak věcí daňového subjektu, aby prokázal, v jaké výši mu tento nárok vzniká. Žalovaný při svém rozhodování akceptoval tvrzení žalobkyně, že přijatá zdanitelná plnění budou v první fázi uplatněna pro plnění, která nejsou předmětem daně, a následně pro plnění, která dani podléhají. S ohledem na skutečnost, že postup pro toto krácení není v zákoně o DPH jednoznačně určen, bylo na žalobkyni, jakým věrohodným způsobem tento poměr stanoví. Protože žalobkyně v průběhu daňové kontroly ani odvolacího řízení daný poměr ani na výzvu žalovaného nestanovila, použil žalovaný jednu z možných variant, a to metodu vycházející z podílu uskutečněných činností, kdy je poměrná část nároku na odpočet daně vypočtena jako součin daně na vstupu a koeficientu, přičemž koeficient je stanoven jako podíl, v jehož čitateli jsou výnosy z plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona o DPH a ve jmenovateli součet těchto výnosů a dotací a příspěvků. Uvedený postup byl mj. také uveden v odpovědi na dotaz, kterou žalovanému zaslalo dne 21. 7. 2009 Ministerstvo financí. Pokud by tato analogie použita nebyla, bylo by třeba s ohledem na § 72 odst. 4 větu prvou zákona o DPH nárok na odpočet daně u předmětných přijatých zdanitelných plnění vyloučit zcela. Na základě výše uvedeného nelze dle žalovaného tvrdit, že v daném případě došlo k výkladové nejasnosti zákona o DPH a že tudíž byly naplněny důvody pro prominutí příslušenství daně dle bodu B.18 pokynu D-330.

Rovněž u důvodů tvrdosti se co do podrobností odkazuje na str. 4-5 vyjádření žalovaného k žalobě.

V závěru svého vyjádření se žalovaný nedomnívá, že by svá rozhodnutí o prominutí příslušenství daně za 1. a 4. čtvrtletí (rozhodnutí týkající se 3. čtvrtletí vydalo Ministerstvo financí) vydal v rozporu se zásadou rovnosti, jinak řečeno, že by bezdůvodně učinil rozdíl 40 % mezi výší prominutého příslušenství za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006. Jak patrně ze spisového materiálu a výše uvedených pokynů Ministerstva financí, za 1. čtvrtletí 2006 byla jiná situace v tom, že objektivně existoval důvod uvedený pod bodem B.17 pokynu D-330, takže za toto zdaňovací období správce daně v souladu s metodickými postupy čj. 43/95 879/2009 - čl. III bod B - tabulka B.I, bod 17 – prominul důvodně 100 % daného příslušenství. Naproti tomu u zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2006 k naplnění tohoto bodu nedošlo, ze spisu i z žalobou napadeného rozhodnutí je seznatelné, že byly správcem daně shledány pouze důvody uvedené v pokynu D-330 v čl. II bod C.1, C.2, C.3 a C.4, žádný z bodů čl. II. B. Důsledkem toho pak při aplikaci metodických postupů čj. 43/95 879/2009 došlo k prominutí 60 % příslušenství, když procenta stanovená v tabulce C.1 se nesčítají, s výjimkou bodu 4. - dobrá úroveň spolupráce. Tyto postupy stanovily, že se použije pouze nejvyšší procentní sazba a případně se přičtou procenta za dobrou úroveň spolupráce (vše uvedeno na str. 10 uvedených postupů v části „*Použití systému bonusu a malusu*“). Je tudíž zřejmé, že správce daně při shledání všech důvodů uvedených pod C.1, C.2, C.3 a C.4 prominul za bod C.1 40 % a za C.4 (dobrá spolupráce) 20 %, tj. celkem 60 % příslušenství daně.

IV. Argumentace soudu

IV.1 Rozsah soudního přezkumu

Zásadní postoj k této otázce vyjádřil Ústavní soud těmito slovy: „*Ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků upravující prominutí daně či jejího příslušenství je právní normou, která zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu a správního uvážení; neurčitý právní pojem, zde představovaný „důvody nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů“ (jako předpoklad prominutí daně) a „důvodem odstranění tvrdosti“ (jako další možný předpoklad prominutí příslušenství daně) nelze obsahově dostatečně přesně vymezit a jeho aplikace závisí na posouzení v každém jednotlivém případě. Zákonodárce takto 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. Dodržení těchto mezí - správního uvážení či jejich zneužití - ve správním soudnictví je přezkoumatelné (§ 78 odst. 1 s. ř. s.); je zde tedy oprávnění účastníka řízení požadovat, aby rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno v řádném procesu vymezeném normami hmotného i procesního práva, s vyloučením případné svévole ze strany rozhodujících správních orgánů.“ (usnesení ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07) a „*Rozhodnutí finančního úřadu, jímž nebylo vyhověno daňovému subjektu v žádosti o prominutí daňového příslušenství, vydané podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů ("daňového řádu"), je přezkoumatelné ve správním soudnictví, a naopak se neuplatní důvod nepřijatelnosti podané žaloby ve smyslu § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Byla-li žaloba proti rozhodnutí správního orgánu přesto odmítnuta, a stalo se tak i v rozporu s již ustavenou soudní praxí, představuje takové rozhodnutí porušení práva na spravedlivý proces a soudní ochranu ve smyslu čl. 36**

odst. 1, 2 Listiny základních práv, a ve svém důsledku též dotčení v základním právu podle čl. 11 odst. 1 Listiny. To platí přesto, že ustanovení § 55a daňového řádu je právní normou, která zahrnuje kombinaci neurčitěho právního pojmu a správního uvážení, a žádost, aby daň či daňové příslušenství byly prominuty, nemá nárokovou základnu.“ (nález ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07).

Ohledně neurčitých právních pojmů a správního uvážení prezentovala odborná literatura např. tyto poznatky: „Uvnitř diskreční pravomoci je správa svým způsobem sama sobě pánem, volí postup, který jí zákon umožňuje a který ona považuje pro konkrétní vztah za účelný. V žádném případě to však neznamená ... otevření prostoru pro její libovůli či absolutistické rozhodování. ... Pokud mají vykonavatelé správy možnost volné úvahy, zda udělí určité oprávnění nebo zda uloží povinnost či omezí právo, musí při stejných situacích rozhodnout stejným způsobem. Od správy je požadováno, aby dodržovala kontinuitu kritérií při rozhodování. Adresát je např. v pozici, kdy nemá na kladné rozhodnutí právní nárok. Příslušný orgán mu může vyhovět. Je ovšem povinen užívat „stejný metr“ na všechny případy.“ (Dušan Hendrych a kol.: Správní právo. Obecná část. 8. vyd. Praha 2012, s. 81) a „... správním uvážením rozumíme zákonem umožněný postup, kdy vykonavatel veřejné správy na základě zhodnocení skutkového a právního stavu věci samostatně vybírá jednu ze dvou či více alternativ rozhodnutí. Nečiní tak však nutně vždy zcela nezávisle, neboť mohou existovat více či méně konkrétní direktivy k aplikaci správního uvážení, stanovené v interních normativních aktech nadřízených správních úřadů. ... Někdy také dochází k chybnému směřování neurčitých právních pojmů se správním uvážením. Pro oba instituty je sice společná určitá míra volnosti a potřeba specifické rozumové analytické činnosti („úvahy“). Nicméně na rozdíl od správního uvážení, kdy správní orgán volí mezi určitými možnostmi, „uvazuje“, „váží“ varianty, při aplikaci neurčitěho právního pojmu si musí správní orgán pojem v souvislosti s existujícím skutkovým stavem vyložit (interpretovat). Jde také o určitou rozumovou činnost, nikoli však ve smyslu (racionální) volby, ale o výklad pojmu a příp. subsumpci skutkové podstaty tomuto pojmu.“ (Vladimír Sládeček: Obecné správní právo. 3. vyd. Praha 2013, s. 151 a 154).

Problematiku přezkumu prominutí daně nebo příslušenství daně Nejvyšší správní soud recentně shrnul ve svých rozsudcích ze dne 25. 2. 2015, čj. 2 Afs 214/2014-33, a ze dne 26. 2. 2015, čj. 2 Afs 213/2014-39.

Soudní přezkum aplikace neurčitých právních pojmů správními orgány vymezil Nejvyšší správní soud takto: „Soud musí mít možnost přezkoumat, zda interpretace a aplikace neurčitěho právního pojmu správním orgánem je v souladu se zákonem, jaké podklady pro své rozhodnutí k tomu správní orgán soustředil, zda tak učinil v rozsahu, který mu umožnil ve věci správně rozhodnout, a zda jeho zjištění s těmito podklady nejsou v logickém rozporu. Jestliže takový přezkum možný není, je rozhodnutí pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelné. Úkolem soudu je tedy kontrola zákonnosti rozhodnutí správního orgánu a dodržení zákonem stanovených pravidel v řízení, jež vydání správního rozhodnutí předcházelo. Soudu nepřísluší, aby správní orgán nahradil, provedl sám vlastní hodnocení a učinil závěr, zda předmětné jednání naplnilo či nenaplnilo neurčitý právní pojem, neboť by tak nepřipustným způsobem zasáhl do činnosti správního orgánu.“ (rozsudek ze dne 22. 3. 2007, čj. 7 As 78/2005-62). Soudní přezkum správního uvážení pojal Nejvyšší správní soud

takto: „V otázkách přezkumu správního rozhodnutí, které je ovládáno zásadami správního uvážení, zákon vytváří kritéria, podle nichž a v jejichž rámci se může uskutečnit volba, včetně výběru a zjišťování těch skutečností konkrétního případu, které nejsou správní normou předpokládány, ale uvážením správního orgánu jsou uznány za potřebné pro volbu jeho rozhodnutí. Samotné správní rozhodnutí podléhá přezkumu soudu pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem. Za splnění těchto předpokladů není soud oprávněn z týchž skutečností dovozovat jiné nebo přímo opačné závěry.“ (rozsudek ze dne 24. 11. 2005, čj. 6 Azs 304/2004-43). Z výše uvedeného vyplývá, že soudní přezkum aplikace neurčitých pojmů i správního uvážení je obdobný ... (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 As 16/2008-48).

IV.2 Nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů

Podle zákona č. 337/1992 Sb. mohla být daň prominuta z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.

V důvodové zprávě k poslaneckému návrhu zákona, jímž bylo prominutí daně do zákona č. 337/1992 Sb. s účinností od 1. 1. 1993 vloženo, se k tomuto institutu praví: „*Tato úprava je zvláště důležitá v současné době, kdy při zavádění nové daňové soustavy nutno předpokládat vznik nesrovnalostí a tvrdostí, zejména s ohledem na okolnosti, za kterých je nová daňová soustava zakládána.*“ [Důvodová zpráva k návrhu poslanců ČNR J. Třebického a dalších na vydání zákona ČNR, kterým se mění a doplňuje zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (= zákon č. 35/1993 Sb.), tisk 187].

Podle daňového řádu z roku 2009, jímž byl zákon č. 337/1992 Sb. s účinností od 1. 1. 2011 nahrazen, může ministr financí prominout daň nebo příslušenství daně z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů [§ 260 odst. 1 písm. a)].

K tomuto důvodu prominutí daně nebo příslušenství daně důvodová zpráva uvádí: „... se jedná o případ, kdy se zjistí nesrovnalosti při uplatňování daňových zákonů, tj. liberační důvod známý i z platné právní úpravy. O nesrovnalost půjde v případě, kdy nastane kolize při aplikaci dvou právních norem (může se jednat i o normy obsažené ve stejném právním předpise). Jinými slovy, v případě, že postup nařízený normou prvou by ve svých důsledcích znamenal porušení normy druhé, výklad by tedy vedl k nemožným nebo nesmyslným požadavkům na chování daňových subjektů. Zachování obecné možnosti řešení případných nesrovnalostí je nutný vzhledem k charakteru daňových zákonů daného především politickým tlakem, který provází jejich přijímání. K nesrovnalostem proto může vzhledem k tomu, v jakém spěchu jsou někdy změny v daňových zákonech přijímány, docházet i do budoucna.“ [Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona daňový řád. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 5. volební období, 2006 – 2010, sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4].

Z dokumentace k projednávání tohoto vládního návrhu v Parlamentu České republiky nejsou patrné odlišné názory na obsah pojmu „nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů“.

K důvodu prominutí daně nebo příslušenství daně uvedenému v § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu z roku 2009 zaujala odborná literatura zejména tato stanoviska: „*Jde o situaci, kdy si daňové zákony navzájem odporují, kdy splnění příkazu normy jednoho z nich by automaticky znamenalo porušení normy druhého.*“ [Ondřej Lichnovský – Roman Ondrýsek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, s. 495-496] a „*Zákonné zmocnění prominout daň, a to zcela nebo částečně z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, mělo již Ministerstvo financí svěřeno § 55a zák. o správě daní a poplatků, což bylo aktuální především v době přechodu mezi starou a novou daňovou soustavou. Pojem nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů zák. o správě daní a poplatků nikterak nespecifikoval a nespecifikuje ho ani daňový řád. Jeho posouzení, ústící v prominutí daně nebo příslušenství daně, bude především projevem správního uvážení ministra financí.*“ [Josef Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář. II. díl. 1. vyd. Praha 2011].

Lze shrnout, že správce daně vymezil „nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ jako situace, kdy např. v důsledku novelizace jednoho daňového předpisu dojde k tomu, že tento novelizovaný daňový předpis nekoresponduje s jiným daňovým předpisem. Zdejší soud má za to, že jde o výklad restriktivní (zužující). Nelze však nevidět, že uvedený zákonný důvod prominutí daně je ustáleně interpretován jako případy, kdy nastane kolize při aplikaci dvou právních norem, přičemž se může jednat i o normy obsažené ve stejném právním předpise. Tato interpretace je obsažena v důvodové zprávě, nebyla zpochybněna zákonodárci, je akceptována odbornou literaturou a není v rozporu se soudní praxí. Správce daně tedy podle názoru zdejšího soudu předmětný důvod vyložil sice restriktivně, nikoli však nepřipustně restriktivně. Zužující výklad je tu používán v souladu s účelem interpretovaného ustanovení a jen úměrně konkrétní situaci, interpretující subjekt se tudíž nedostal do situace, která by, jak míní žalobkyně, byla v rozporu s právem. Kdyby byla namítána kolize při aplikaci dvou (nebo více) právních norem, musel by se soud zabývat tím, zda se jedná o skutečnou kolizi (např. v rámci jednoho právního předpisu) nebo jenom o kolizi zdánlivou (odstranitelnou za použití zejména kolizních pravidel *lex superior derogat inferiori*, *lex specialis derogat generali* a *lex posterior derogat priori*). Jelikož však v daném případě bylo namítáno něco, co je evidentně za hranicemi uvedeného výkladu (ani ve vztahu ke směrnici Rady 77/388/EHS není tvrzena kolize vnitrostátní úpravy s evropským právem, nýbrž toliko uplatňování českého daňového zákona v rozporu s úpravou na úrovni EU), nezbylo než považovat skupinu žalobních bodů týkající se nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů za nedůvodnou.

IV.3 Odstranění tvrdosti

V pokynu D-330 Ministerstvo financí uvádí, že, vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně, vymezuje tímto pokynem skutečnosti, jimiž lze zdůvodnit žádost o prominutí a v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat zákonný důvod tvrdosti, pro nějž může dojít k prominutí příslušenství daně. Tímto je Ministerstvem financí též vyjádřena snaha zamezit případným excesivním individuálním rozhodováním tak, aby byla i při aplikaci předmětného zákonného oprávnění, založeného na kombinaci neurčitého zákonného pojmu a správním uvážení příslušného správce daně, v maximální možné míře šetřena veřejná práva daňových subjektů spočívající na zákazu diskriminace, na právu na řádný proces a konečně na právu na řízení vedeného bez zbytečných průtahů.

V části B pokynu D-330 jsou vymezeny důvody, při jejichž naplnění lze usuzovat na naplnění zákonného důvodu tvrdosti dle ustanovení § 55a ZSDP. Z těchto důvodů se na tomto místě citují ty, které jsou mezi účastníky tohoto řízení sporné:

13. Daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně, jejíž příslušenství je dotčeno touto žádostí, byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně. Tento bod se použije pouze na penále podle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006.

17. Příslušenství daně převyšuje daň, k níž se váže [Aplikace tohoto důvodu je metodickými postupy čj. 43/95 879/2009 omezena takto: Tento bod se použije pouze na penále podle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006].

18. Zohlednění existence případných výkladových nejasností hmotněprávních daňových zákonů.

Žalobkyně pokládá omezení použití důvodů uvedených v bodech B.13 a B.17 pokynu D-330 jen na penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb. za nezákonné, ba protiústavní.

Soud není stejného názoru. I když kontinuita je důležitá, nelze ignorovat ani rozmanitost a proměnnost právních vztahů. Ke změně správní praxe tak přistoupit lze, musí však pro to být dostatečně závažný důvod. Nelze tu, jak uvedeno výše, otevírat prostor pro libovůli správy či absolutistické rozhodování. V daném případě přinesl 31. prosinec 2006 a 1. leden 2007 obsahový zlom v ustanovení § 63 zákona č. 337/1992 Sb. Zákonem č. 230/2006 Sb., kterým byl novelizován mj. i zákon č. 337/1992 Sb., byla provedena skutečná systémová změna. V sankčním systému účinném do 31. 12. 2006 představovalo penále úhrnnou sankci, která v sobě zahrnovala jak sankci za nesplnění platební povinnosti, tak i cenu peněz za dobu, po kterou nebyly odvedeny do státního rozpočtu. Naproti tomu sankční systém účinný od 1. 1. 2007 od sebe odlišil a) nové penále, které představuje sankci za zkrácení daňové povinnosti, a proto se u něho neuplatňuje časový test, a b) úrok z prodlení, který představuje cenu peněz, které stát požaduje za to, že daňový subjekt nepřiznal a neodvedl do státního rozpočtu daň v zákonné výši a v zákonem stanovené lhůtě (= nové znění § 63 zákona č. 337/1992 Sb.). Tato systémová změna je bezpochyby dostatečně relevantním důvodem pro časové omezení aplikace důvodů uvedených v bodech B.13 a B.17 pokynu D-330.

Námítky týkající se bodů B.13 a B.17 pokynu D-330 tudíž nelze považovat za důvodné, protože je zde akceptovatelný důvod pro časové omezení výhod pro daňový subjekt a, jak vhodně konstatoval žalovaný, ke všem daňovým subjektům, kterým bylo předepsáno penále dle § 63 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2006, byl každý správce daně povinen se dle předmětného pokynu zachovat stejně (správce daně tedy používal „stejný metr“ na všechny dotčené osoby).

Žalobkyně je dále přesvědčena o tom, že v jejím případě měla být zohledněna existence výkladových nejasností hmotněprávních daňových předpisů (bod B.18 pokynu D-330).

Ani tomu nemůže soud přitakat. Je známo, že výklad řady ustanovení daňových předpisů vyžaduje určité (někdy nemalé) interpretační úsilí. Výkladovou nejasností je podle

názoru soudu třeba rozumět situaci, kdy za použití standardních interpretačních pravidel nelze určité ustanovení vyložit vůbec nebo lze ohledně něj dospět ke dvěma nebo více zhruba stejně přesvědčivým výkladům. V bodu B.18 pokynu D-330 je ovšem užito výrazu „existence výkladových nejasností“. U toho kterého interpretačně komplikovanějšího ustanovení tu zpravidla nejprve budou pochybnosti o náležitém výkladu a teprve posléze se dojde k existenci výkladových nejasností. Nelze zapomínat na to, že správce daně se zde vypořádává s důvodem tvrdosti v řízení o prominutí příslušenství daně, nikoli s interpretací daňového předpisu samotného v řízení o vyměření či doměření daně. Od pochybnosti o náležitém výkladu k existenci výkladových nejasností (jako důvodu tvrdosti) může dospět správce daně či odvolací orgán sám od sebe, častěji však zřejmě bude až deklarace existence takových nejasností v odůvodnění rozhodnutí krajských soudů nebo – v případě, že se správní orgán s ním neztotožní – až v odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Samozřejmý musí být také kauzální nexus mezi výkladovou nejasností a doměřenou daní; lze si totiž představit zákonné ustanovení, které je obecně obtížně interpretovatelné, ale pro konkrétní věc nepředstavuje jeho aplikace větší potíže.

Finanční úřad pro Plzeňský kraj o žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně za 4. čtvrtletí 2006 rozhodoval dne 8. 4. 2014. Krajský soud v Plzni zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni týkající se dodatečného vyměření DPH za 4. čtvrtletí 2006 dne 27. 2. 2013 pod čj. 57Af 8/2011-200. Proti tomuto rozsudku zdejšího soudu podalo Odvolací finanční ředitelství kasační stížnost. Nejvyšší správní soud zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni a rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni týkající se dodatečného vyměření DPH za 4. čtvrtletí 2006 dne 21. 8. 2014 pod čj. 9 Afs 36/2013-29. Jak finanční ředitelství, tak krajský soud vycházely ze situace, kdy bylo zjištěno, že žalobkyně vyvíjela ekonomickou činnost bez úplaty, která nebyla zdanitelným plněním, a ekonomickou činnost za úplatu, která byla zdanitelným plněním. Naproti tomu Nejvyšší správní soud shledal závěr, že veškerá činnost žalobkyně byla činností ekonomickou, neodůvodněným; jestliže ze strany finančních orgánů nebylo řádně vysvětleno, že na danou věc nedopadají mechanismy krácení nároku na odpočet daně, které zákon o DPH předvídá, je podle Nejvyššího správního soudu přinejmenším předčasné dovozovat s použitím *analogie legis* metodu krácení nároku na odpočet daně, jak to ve svém rozsudku činil krajský soud, když požadoval analogickou aplikaci § 76 zákona o DPH. Při vědomí svrchu dovozeného požadavku zdrženlivosti soudu ve věcech správního uvážení a interpretace neurčitých pojmů správními orgány nelze podle názoru senátu 30Af Krajského soudu v Plzni za popsaného stavu dospět k tomu, že charakterizované názorové difference by měly dosáhnout úrovně „existence výkladových nejasností hmotněprávních daňových zákonů“ (*in concreto*: příslušných ustanovení zákona o DPH) jako podmínky prominutí příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti.

Vzhledem k uvedenému nelze pokládat za důvodnou ani námitku týkající se bodu B.18 pokynu D-330.

IV.4 Zásada legitimního očekávání

Povinnost správce daně dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, se pochopitelně vztahuje i na právě rozhodovanou věc, ať už ji budeme dovozovat z § 2 odst. 4 ve spojení s § 177 odst. 1 správního řádu nebo z § 8 odst. 2 daňového řádu. V daném případě však nedošlo ke vzniku

nedůvodných rozdílů, protože žalovaný správní orgán přesvědčivě vyložil a soud to akceptoval, že se nejedná o skutkově shodné případy, resp. jaká je tu míra podobnosti namítaných případů [v podrobnostech se odkazuje na str. 5-6 vyjádření žalovaného k podané žalobě].

V. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Žalobkyně i žalovaný souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání (§ 51 odst. 1 věta první s. ř. s.).

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovaný správní orgán se však práva na náhradu nákladů řízení vzdal, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 30. června 2015

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková