



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Ing. J. L. V.**, zastoupený JUDr. Irenou Pražanovou, advokátkou se sídlem V Dolině 1516/1a, Praha 10, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 4. 2014, č. j. 8 Af 47/2010 - 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 29. 6. 2006, č. j. 161530/06/303915/4141, byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 5 271 200 Kč a následným platebním výměrem Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 4. 9. 2006, č. j. 203103/06/303915/4141, byl žalobci sdělen předpis penále v celkové výši 5 483 897 Kč.

Žádostí ze dne 17. 12. 2009 se žalobce domáhal dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdejší znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) prominutí daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, a opakovaně též jejího příslušenství. Žádost o prominutí daně a jejího příslušenství žalobce odůvodnil tím, že po doměření daně došlo k zásadní změně výkladu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť Ústavní soud nálezem ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, překonal dlouhodobě zastávaný právní názor, že daňová povinnost se podle § 47 téhož zákona

prekluduje po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání (tzv. pravidlo „3+1“). Podle citovaného nálezu však lhůta dle § 47 zákona o správě daní a poplatků neběžela od konce zdaňovacího období, v němž byl daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, ale od konce zdaňovacího období, za které se daňové přiznání podává (tzv. pravidlo „3+0“). V žalobcově případě uplynula lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2001 dne 31. 12. 2004. Správce daně však zahájil daňovou kontrolu až dne 24. 5. 2005 a daň doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 6. 2006, tedy v době, kdy právo vyměřit, resp. doměřit daň již prekludovalo. Jako další důvod prominutí daně a jejího příslušenství žalobce uvedl, že výše sankcí dle § 63 zákona o správě daní a poplatků není v souladu se zásadou přiměřenosti v rámci Evropské unie.

Žalovaný žádost žalobce zamítl dvěma samostatnými rozhodnutími, a to rozhodnutím ze dne 30. 4. 2010, č. j. 39/10 874/2010-392, ve vztahu k žádosti o prominutí daně, a rozhodnutím ze dne 12. 5. 2010, č. j. 39/29 430/2010-392, ve vztahu k žádosti o prominutí jejího příslušenství.

Žalobce napadl obě rozhodnutí žalovaného žalobami u Městského soudu v Praze, který uvedené žaloby zamítl rozsudky ze dne 14. 11. 2013, č. j. 11 Af 37/2010 – 38, a ze dne 17. 4. 2014, č. j. 8 Af 47/2010 – 41.

Žalobce (stěžovatel) následně napadl rozsudky městského soudu kasačními stížnostmi, přičemž v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu ze dne 14. 11. 2013, č. j. 11 Af 37/2010 – 38, jenž se vztahoval k žádosti o prominutí daně, již Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 31. 10. 2014, č. j. 8 Afs 95/2013 – 45, jímž kasační stížnost zamítl.

Proti rozsudku městského soudu ze dne 17. 4. 2014, č. j. 8 Af 47/2010 – 41, jenž se vztahoval k žádosti o prominutí příslušenství daně, směřuje kasační stížnost v nyní posuzované věci. Stěžovatel v kasační stížnosti namítal nesprávné posouzení právní otázky soudem mající za následek nezákonnost rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Městský soud se dle stěžovatele nezabýval námitkou, že nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů nespočívá v daném případě pouze ve změně judikatury, ale i v tom, že v důsledku mylné interpretace zákona o správě daní a poplatků správcem daně se předmětem daně stalo něco, co zákon s jistou mírou určitosti ani nepředpokládá (blíže viz nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, publ. pod č. 211/2008 Sb. ÚS). Městský soud ani žalovaný nevzali dle stěžovatele v úvahu skutečnost, že daňové zákony byly správcem daně vykládány v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. Dle stěžovatele je zjevné, že správce daně zákon o správě daní a poplatků nesprávně aplikoval, neboť smyslem citovaného zákona nebylo umožnit doměření daně a s ním souvisejícího příslušenství po prekluzi.

Stěžovatel rovněž uvedl, že nesrovnalostí, resp. důvodem pro prominutí daně se rozumí i nezbytná míra zachování rovnováhy a spravedlnosti ve vztazích mezi daňovými subjekty a správcem daně. Cílem daňových zákonů je správně a úplně zjistit a stanovit daň, cílem správy daní tedy není odvést daň co nejvyšší, ale správnou, tj. daň, jejíž výše je stanovena v souladu s právními předpisy.

pokračování

Stěžovatel dále odmítl, že by jeho cílem bylo dosáhnout prostřednictvím § 55a zákona o správě daní a poplatků retroaktivity daňových zákonů. O retroaktivitu zákona se dle stěžovatele nemůže jednat, neboť ke změně zákona nedošlo a nesprávný postup správce daně byl způsoben pouze nesprávným výkladem zákona o správě daní a poplatků. Skutečnost, že správce daně vykládal zákon o správě daní a poplatků nesprávně, nemůže být podle stěžovatele v neprospěch daňového subjektu. Zákon o správě daní a poplatků umožňuje na základě žádosti daňového subjektu prominout z určitých důvodů již stanovenou daň a příslušenství daně. Právě situace, kdy v důsledku nesprávného výkladu zákona o správě daní a poplatků byla správcem daně na základě dodatečného platebního výměru nesprávně doměřena daň a její příslušenství, je dle stěžovatele zákonem předvídanou situací, kdy je prostřednictvím institutu prominutí daně a jejího příslušenství nejen možné, ale i nutné tuto nespravedlnost odstranit a dostat základnímu požadavku daňového práva, tedy stanovit daň ve správné výši.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel rovněž namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se městský soud v odůvodnění rozsudku zabýval pouze jedním z možných důvodů prominutí příslušenství, jímž je nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, zatímco k prominutí příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti se vůbec nevyjádřil, přestože to byl jeden z hlavních důvodů obsažený v žádosti o prominutí příslušenství daně.

Vzhledem k uvedeným důvodům se stěžovatel domáhal zrušení napadeného rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že aplikace § 55a zákona o správě daní a poplatků byla určena pouze pro výjimečné případy, pro které zákon musí mít adekvátní řešení jako projev vyšší daňové spravedlnosti. O takový případ se však u stěžovatele nejednalo. Prominutí daně je specifický mimořádný opravný prostředek, přičemž důvodem pro jeho uplatnění nemohou být žádné pochybnosti o správnosti rozhodnutí o daňové povinnosti, nýbrž pouze existence nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Prominutím daně tedy nedochází k odstranění vad rozhodnutí nebo postupu správce daně, ani jím nelze dodatečně přiznat práva, která daňový subjekt neuplatnil včas v daňovém řízení.

Žalovaný se dále ztotožnil s názorem městského soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 14. 11. 2013, č. j. 11 Af 37/2010 – 38, dle něhož změny či zpřesnění judikatury nejsou důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků, a uplatněním institutu prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků tedy nelze z důvodu sjednocení judikatury revidovat pravomocně stanovenou daňovou povinnost. Změnu výkladu § 47 zákona o správě daní a poplatků vyvolanou nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, proto nelze považovat za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Řízení o prominutí daně se zaměřuje pouze na zjištění existence tvrdosti a případných nesrovnalostí, čemuž odpovídá i rozsah posuzování shromážděných podkladů.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžejní kasační námitku představuje argumentace stěžovatele, dle níž nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů v daném případě nespočívá pouze ve změně judikatury vyvolané citovaným nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, ale i v tom, že v důsledku mylné interpretace zákona ze strany správce daně se předmětem daně stalo něco, co zákon s jistou mírou určitosti ani nepředpokládá. Stěžovatel zde vychází z přesvědčení, že v důsledku nesprávného výkladu § 47 zákona o správě daní a poplatků došlo k doměření daně a následně i stanovení penále v rozporu se zákonem, a tuto nesrovnalost proto bylo třeba odstranit prostřednictvím institutu prominutí daně a jejího příslušenství.

Nejvyšší správní soud nepovažuje uvedenou námitku za důvodnou a podotýká, že již byla vypořádána jak žalovaným, tak správními soudy, včetně Nejvyššího správního soudu.

Žalovaný již ve svém rozhodnutí ze dne 30. 4. 2010, č. j. 39/10 874/2010-392, týkajícím se žádosti o prominutí samotné doměření daně, upozornil, že při uplatnění institutu prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků nedochází k nápravě vad rozhodnutí či nesprávného postupu správce daně, neboť k danému účelu jsou určeny jiné opravné prostředky. O nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů ve smyslu citovaného ustanovení tedy půjde zejména v případech zákonem nepředvídaných účinků, kdy by při striktním dodržení platné zákonné úpravy došlo ke dvojímu zdanění u téhož daňového subjektu, aniž by toto dvojí zdanění bylo zákonem výslovně zamýšleno. Žalovaný dále poznamenal, že nesrovnalost ve výše uvedeném smyslu nemůže představovat změna výkladu § 47 zákona o správě daní a poplatků, a poukázal přitom na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 41/2005 – 86, publ. pod č. 1764/2009 Sb. NSS, a č. j. 6 As 7/2005 – 97, www.nssoud.cz, dle nichž změna či zpřesnění judikatury není důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech, které již byly ve správním řízení pravomocně skončeny před tím, než ke změně či zpřesnění judikatury došlo, a proti kterým nebyla v příslušné lhůtě podána správní žaloba.

Závěry žalovaného a důvodnost odkazu na citovaná usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 41/2005 – 86 a č. j. 6 As 7/2005 – 97, byly následně potvrzeny ve věci žádosti stěžovatele o prominutí daně jak citovaným rozsudkem městského soudu ze dne 14. 11. 2013, č. j. 11 Af 37/2010 – 38, tak i rovněž zmiňovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 8 Afs 95/2013 – 45. Ani v této věci, kdy je rozhodováno o související otázce prominutí příslušenství daně, neshledává Nejvyšší správní soud důvod se od vyslovených závěrů jakkoli odchýlit.

pokračování

K námitce stěžovatele, dle níž v důsledku mylné interpretace zákona o správě daní a poplatků se předmětem daně stalo něco, co zákon s jistou mírou určitosti ani nepředpokládá, Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 31. 10. 2014, č. j. 8 Afs 95/2013 – 45, uvedl, že tak tomu v posuzovaném případě nebylo. Dle Nejvyššího správního soudu totiž „[n]edošlo k tomu, že by nesprávnou interpretací hmotného daňového práva vznikla nesrovnalost v uplatňování daňových předpisů, nedošlo např. ke zdanění něčeho, co dani podle jiných předpisů vůbec nepodléhá. Nelze tvrdit, že zákon nepředpokládal zdanění stěžovatele daní z příjmů jenom proto, že následně došlo ke změně výkladu lhůty pro doměření daně. Lhůta k vyměření či doměření daně, resp. k přiznání nároku na daňový odpočet podle § 47 daňového řádu [pozn.: míněn zákon o správě daní a poplatků] je procesním nástrojem, který má zajistit rozumnou rovnováhu mezi oprávněním daňových subjektů předpokládat, že již nedojde ke změně jejich daňové povinnosti, a zájmem daňové správy zajistit řádné vyměření daní. Lze proto obtížně uvažovat, že odlišným výkladem pravidel o počátku a tedy i trvání lhůty došlo ke zdanění něčeho, co zákonodárce původně nepředpokládal.“

Pokud jde o stěžovatelův argument, dle něhož správce daně postupoval v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků a v důsledku toho doměřil daň po prekluzi daňové povinnosti, je vhodné opět, obdobně jako v citované věci sp. zn. 8 Afs 95/2013, připomenout, že ten míří k otázce zákonnosti rozhodnutí o doměření daně, příp. o stanovení penále (které ovšem stěžovatel příslušnými opravnými prostředky v daňovém řízení ani následnou správní žalobou nenapadl), nepředstavuje však bez dalšího důvod k tomu, aby byla doměřená daň nebo stanovené penále prominuty. Navíc i pro rozhodnutí Ústavního soudu, kterými dochází ke změně dosavadní judikatury, platí, že působí v zásadě prospektivně. Zpětné účinky jsou přípustné pouze ve vztahu k souzenému případu, v němž ke změně judikatury dochází, a popř. následně i ve vztahu k jiným aktuálně projednávaným či správnímu nebo soudnímu přezkumu otevřeným případům, jejichž skutkový základ spočívá rovněž v minulosti (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, publ. pod č. 216/2013 Sb. ÚS, body 26 a 34). Změna judikatury však nemůže mít v zásadě zpětné účinky ve vztahu k již pravomocně skončeným řízením, u nichž rovněž lhůty k uplatnění příslušných opravných prostředků, případně žalob ve správním soudnictví již uplynuly.

Poukázat lze v tomto směru i na § 71 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, který v obecné rovině stanoví nedotknutelnost pravomocných rozhodnutí vydaných na základě zrušeného právního předpisu, jakož i práv a povinností z právních vztahů vzniklých na základě zrušeného zákona. Zvláštní úprava se podle odstavce 1 uvedeného ustanovení vztahuje na rozhodnutí v trestních věcech, kde je zrušení právního předpisu, na jehož základě byl vydán pravomocný rozsudek, důvodem pro obnovu řízení dle trestního řádu. Ustanovení § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu se dále vztahuje na jakákoli jiná rozhodnutí, u nichž zakládá překážku výkonu práv a povinností podle takových rozhodnutí. Retroaktivní účinek ovšem nepostihuje existenci právních vztahů vzniklých na základě pravomocného rozhodnutí nebo úkonu. Tyto právní vztahy dále existují, nelze se ale dále domoci právní ochrany práv a povinností z nich vyplývajících, což má důsledky především z hlediska případného výkonu rozhodnutí (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2013, sp. zn. II. ÚS 1882/09, publ. pod č. 8/2013 Sb. ÚS). Derogační nálezy tedy nemohou vyvolávat zpětné účinky v případě již pravomocně skončených řízení, u

nichž současně došlo (k dobrovolnému či vynucenému) splnění uložené povinnosti (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2015, sp. zn. I. ÚS 1549/11).

Z uvedeného lze dále dovodit, že zůstávají-li dle § 71 odst. 2 zákona o Ústavním soudu pravomocná rozhodnutí (až na uvedené výjimky) vydaná na základě zrušeného právního předpisu nedotčena, tím spíše zůstávají nedotčena v případě změny výkladu existujícího právního předpisu, neběží-li či nelze-li již zahájit řízení, v němž je možné tuto změnu výkladu zákona zohlednit. Obdobně jako v případě zákonné úpravy, kdy mohou správní orgány neaplikovat zákon, až pokud Ústavní soud ve svém nálezu konstatuje, že příslušný zákon je v rozporu s ústavním pořádkem, tak i v případě ustáleného výkladu právních norem platí, že musí být správními orgány v zásadě respektován až do doby, než případně dojde k jeho změně (srov. výše citovaný nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2013, sp. zn. II. ÚS 1882/09). Tato zásada platila také v případě dříve ustáleného výkladového pravidla „3+1“ až do doby, než bylo překonáno zmiňovaným nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, který pro výklad tehdejšího § 47 zákona o správě daní a poplatků nastolil pravidlo „3+0“.

V tomto kontextu nelze souhlasit se stěžovatelem, že zde v důsledku nesprávného výkladu zákona o správě daní a poplatků došlo ke vzniku nespravedlnosti, kterou má žalovaný povinnost odstranit prostřednictvím institutu prominutí daně, aby dostál základnímu požadavku daňového práva a stanovil daň ve správné výši. Taková povinnost ze zákona o správě daní a poplatků zjevně nevyplývala a nelze ji dovodit ani z citovaných ústavních zásad.

Jak ostatně plyne z ustálené judikatury zdejšího soudu, na prominutí daně, resp. jejího příslušenství, podle § 55a zákona o správě daní a poplatků nebyl právní nárok, rozhodnutí o takové žádosti bylo vydáváno na základě správního uvážení. To znamená, že i v případě naplnění zákonných předpokladů měl správní orgán možnost daň nebo její příslušenství neprominout. Nesměl však rozhodnout na základě libovůle ani porušit principy platící v právním státě, zejména princip legitimního očekávání (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, www.nssoud.cz). Kromě správního uvážení ovšem hypotéza § 55a zákona o správě daní a poplatků obsahovala také neurčité právní pojmy „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“ a „*tvrdość zákona*“. Podle usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07, publ. pod č. 11/2007 Sb. ÚS, 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*“.

Z výše popsané povahy rozhodnutí o prominutí daně pak vyplývá také omezený rozsah soudního přezkumu. Soud zkoumá pouze to, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení nebo zda toto uvážení nezneužil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Za tímto účelem pak posuzuje, zda správní rozhodnutí bylo vydáno v řádném řízení vedeném v souladu se zákonem a zda nebylo zatíženo případnou svévolí rozhodujícího orgánu (blíže viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 15/2007 – 106, publ. pod č. 2066/2010 Sb. NSS, a ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47,

pokračování

www.nssoud.cz, nebo nález Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07, publ. pod č. 164/2009 Sb. ÚS). Výklad neurčitých právních pojmů sice plně podléhá kognici správních soudů, nicméně i v těchto případech správní soud posuzuje v první řadě především to, zda úvaha správního orgánu neodporuje zásadám logiky a zda má dostatečnou oporu ve zjištěných skutečnostech (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2008, č. j. 8 As 56/2007 – 151, www.nssoud.cz).

Stěžovatel přitom v posuzovaném případě nenamítal, že by žalovaný rozhodoval svévolně, či že by překročil meze správního uvážení nebo ho zneužil, zpochybňuje však závěr žalovaného, že jeho konkrétní situaci nelze podřadit pod neurčitý právní pojem „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“.

Nejvyšší správní soud však neshledal, že by se žalovaný dopustil pochybení v uvedeném smyslu s výjimkou formální vady, kterou žalovanému vytkl již městský soud; totiž že žalovaný tuto úvahu vyjádřil pouze v rozhodnutí ze dne 30. 4. 2010, č. j. 39/10 874/2010-392, týkajícím se žádosti o prominutí samotné daňové povinnosti, a už ho nepřevzal do následného rozhodnutí ze dne 12. 5. 2010, č. j. 39/29 430/2010-392, které je přezkoumáváno v nyní posuzované věci a které se týká žádosti o prominutí příslušenství daně. Nicméně Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem i v tom ohledu, že uvedené formální pochybení žalovaného nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí o věci samé, neboť daná úvaha byla přezkoumatelným způsobem vyjádřena v rozhodnutí k žádosti o prominutí daně, které bylo adresováno rovněž stěžovateli, přičemž nyní přezkoumávanému rozhodnutí bezprostředně předcházelo a s ním úzce souviselo; je tedy zřejmé, že stěžovatel nebyl uvedeným formálním opomenutím nijak zkrácen na svých právech.

Žalovaný v rozhodnutí ze dne 30. 4. 2010, č. j. 39/10 874/2010-392, předně vymezil specifickou povahu institutu prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k jiným opravným prostředkům dle citovaného zákona a v této souvislosti vyložil, jaké typy případů považuje za podřaditelné pod pojem „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“. Za hlavní smysl citovaného ustanovení označil možnost pružně reagovat na rozpory vyskytující se v daňových zákonech. Žalovaný následně popsal rozhodné skutečnosti, z nichž při svém posuzování vycházel, připomněl judikaturu k temporálním účinkům soudních rozhodnutí, kterou pojímá jako jakási „*přechodná ustanovení*“ pro využití mimořádných opravných prostředků při změně či zpřesnění dosavadního výkladu, a osvětlil tím, proč nepovažuje změnu dosavadního výkladu § 47 zákona o správě daní a poplatků za nesrovnalost, na jejímž základě by bylo možné prostřednictvím institutu prominutí daně zpochybnit daň vyměřenou v souladu s tehdy ustáleným výkladem zákona. Nejvyšší správní soud má tedy za to, že závěry žalovaného jsou přezkoumatelné, neodporují zásadám logiky a mají dostatečnou oporu ve zjištěných skutečnostech. Žalovaný tak při výkladu pojmu „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“ dostal povinností, které náleží správním orgánům při výkladu neurčitých právních pojmů, byť tak učinil v souvisejícím rozhodnutí ze dne 30. 4. 2010, č. j. 39/10 874/2010-392.

Uvedená kasační námitka tedy není důvodná.

Stěžovatel dále namítal nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, neboť se městský soud v odůvodnění rozsudku zabýval pouze jedním z možných důvodů

prominutí příslušenství, jímž je nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, zatímco k prominutí příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti se vůbec nevyjádřil, přestože to byl jeden z hlavních důvodů obsažený v žádosti o prominutí příslušenství daně.

I tato námitka je však dle Nejvyššího správního soudu nedůvodná. Stěžovatel totiž zcela přehlíží, že v řízení před správními soudy není znovu rozhodováno o jeho žádosti o prominutí příslušenství daně, nýbrž že je přezkoumáváno rozhodnutí žalovaného, a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatel přitom ve své žalobě nezpochybňoval právní úvahu žalovaného vztahující se k posouzení tvrdosti, nýbrž svou argumentaci opíral o tvrzení, že daň byla vyměřena v rozporu s § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Dále stěžovatel v daném ohledu v žalobě obecně namítal pouze to, že úvaha žalovaného uvedená v žalobou napadeném rozhodnutí je nedostatečná a nepřezkoumatelná. K této námitce krajský soud na str. 3 a 4 svého rozsudku konstatoval, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný obsáhle vypořádal s otázkou tvrdosti zákona, kdy se zabýval přiměřeností sankce z hlediska právních poměrů stěžovatele, a dále se krajský soud věnoval otázce přezkoumatelnosti úvahy žalovaného k tvrzeným důvodům spočívajícím v nesrovnalostech vyplývajících z uplatňování daňových zákonů (viz výše). Nad tento rámec městský soud neměl důvod se otázkou odstranění tvrdosti podrobněji zabývat, neboť nebyla v žalobě namítána.

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.).

Žalovaný, který měl v řízení o kasační stížnosti úspěch, by měl vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu svých důvodně vynaložených nákladů (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Z obsahu spisu plyne, že žalovaný byl v řízení o kasační stížnosti na základě plné moci ze dne 23. 7. 2014 zastoupen JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem Vodičkova 17, Praha 1, který Nejvyššímu správnímu soudu zaslal vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti stěžovatele ze dne 25. 7. 2014, následované oznámením o ukončení právního zastoupení ze dne 17. 9. 2014. Nejvyšší správní soud však s ohledem na svoji ustálenou judikaturu nepovažoval výdaje správního orgánu spojené se zastupováním v oboru jeho vlastní působnosti za důvodně vynaložené (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS), a proto rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 14. dubna 2016

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu