



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **TEREZINY LÁZNĚ DUBÍ a.s.**, se sídlem Lázeňská 21/3, Dubí, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233, Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2020, č. j. 2507455/19/2514-50523-507872, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2022, č. j. 15 Af 9/2020-37,

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] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl žádost žalobkyně podle § 259b zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o prominutí úroku z prodlení na DPH za zdaňovací období září 2013 až prosinec 2015.

[2] Žalobkyně rozhodnutí žalovaného napadla žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Odkázal na ospravedlnitelné důvody vymezené v pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21, č. j. 4260/15/7100-40123 (dále jen „pokyn GFŘ“), jenž je pro žalovaného závazný a jehož použití je vyloučeno pouze v případě, kdy by odporoval zákonu. Cílem pokynu GFŘ je sjednotit a objektivizovat rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně. Ačkoliv pokyn GFŘ není obecně závazným předpisem a žalovaný by se od něj mohl v odůvodněných případech odchýlit (což, jak plyne z judikatury správních soudů, správci daně také dělají), nelze mu vytýkat, že se jím v nynějším případě řídil. Podmínku existence ospravedlnitelných důvodů podle § 259b odst. 2 daňového řádu každopádně nelze redukovat pouze na devět situací vyjmenovaných v čl. III. 3. A. pokynu GFŘ, neboť její zákonné vymezení je širší. Pokud tedy daňový subjekt uplatňuje jiné

důvody, nespádající pod těchto devět situací vyjmenovaných v pokynu GFŘ, správce daně se s nimi musí v mezích správního uvážení individuálně vypořádat.

[3] Žalovaný si toho byl zjevně vědom, avšak v projednávaném případě neshledal důvod se od pokynu GFŘ odchýlit. Žalobkyně totiž vznesla pouze obecné, nijak nedoložené a neupřesněné, tvrzení, že placení úroku je pro ni výraznou finanční zátěží, a dále irelevantní námitku rozporu mezi § 58 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a čl. 132 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „šestá směrnice“), která se týkala pouze samotného doměření daně z přidané hodnoty, nikoli možnosti prominutí jejího příslušenství. Způsob, jakým žalovaný s takovými tvrzeními naložil, proto krajský soud považoval za dostatečný a správný.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Sám krajský soud dal stěžovatelce zapravdu, že zákonné vymezení ospravedlnitelných důvodů podle § 259b odst. 2 daňového řádu je širší než taxativní výčet v čl. III. 3. A. pokynu GFŘ. Pokud tedy dospěl k závěru, že pokyn GFŘ je v rozporu se zákonem, měl žalobě vyhovět. Stěžovatelka považuje za nezákonné také procentuální vymezení výše možného prominutí úroku z prodlení v pokynu GFŘ.

[6] Závěr krajského soudu, že námitka týkající se rozporu zákona o DPH s šestou směrnicí není pro nynější věc relevantní, je nesprávný. Stejně jako je v čl. III. 3. A. pokynu GFŘ pod č. 6 uvedena hmotněprávní skutečnost směřující k vlastnímu doměření daně, rovněž skutečnosti uvedené ve stěžovatelčině žádosti měly hmotněprávní povahu a směřovaly k vlastnímu doměření DPH. Tato skutečnost je proto relevantní pro prominutí úroku z prodlení.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že pokyn GFŘ není v rozporu s § 259b odst. 2 daňového řádu, neboť umožňuje zohlednit také jiné ospravedlnitelné důvody; jedná se proto o výčet demonstrativní. Žalovaný nicméně v projednávaném případě důvod k odchýlení se od pokynu GFŘ neshledal. Stěžovatelka následně dovozuje, že ospravedlnitelným důvodem může být v některých situacích také nesprávně stanovená daň. Stěžovatelka však uhradila DPH v nesprávné výši, protože se řídila nesprávným výkladem § 58 odst. 1 zákona o DPH, nejedná se tedy o situaci srovnatelnou s případy, kdy je daň z převodu nemovitých věcí zaplacená v nesprávné výši v důsledku chyby na straně znalce, na něž dopadá stěžovatelkou zmiňovaný šestý bod čl. III. 3. A. pokynu GFŘ.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů

pokračování

a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] NSS musí předeslat, ještě než přistoupí k vypořádání kasačních námitek, že kvalita kasační stížnosti předurčuje způsob jejího vypořádání soudem, který není povinen ani oprávněn za stěžovatelku domýšlet další argumenty a vyhledávat na jejím místě možné vady napadeného soudního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti, přičemž míra obecnosti námítky předurčuje míru obecnosti jejího vypořádání soudem (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[11] V první námitce stěžovatelka uvádí, že sám krajský soud jí dal zapravdu v tom, že pokyn GFŘ je v rozporu se zákonem, neboť obsahuje taxativní výčet ospravedlnitelných důvodů, ačkoliv jejich zákonné vymezení v § 259b odst. 2 daňového řádu je širší. Měl tedy její žalobě vyhovět. To však není pravda. Krajský soud sice uvedl, že zákonné vymezení ospravedlnitelných důvodů v § 259b odst. 2 daňového řádu je širší než jejich vymezení v pokynu GFŘ, zároveň však dospěl k jednoznačnému závěru, že výčet ospravedlnitelných důvodů v pokynu GFŘ je demonstrativní, a nikoliv taxativní, jak tvrdí stěžovatelka. V bodě 16. napadeného rozsudku totiž uvedl, že *„tento Pokyn není obecně závazným právním předpisem a správce daně by se od něj mohl v odůvodněných případech odchýlit“*. V bodě 17. rozsudku pak navázal: *„Z aktuální judikatury [...] mimo jiné vyplývá, že se správci daně zabývají i namítanými (ospravedlnitelnými) důvody nad rámec Pokynu, a tedy v souladu s právní úpravou daňového řádu“*. Konečně v bodě 19. uvedl, že *„si žalovaný byl vědom toho, že je možné se ve zvláštních případech od Pokynu odchýlit, avšak v daném případě takovýto důvod neshledal.“* Navzdory tvrzení stěžovatelky tudíž krajský soud dospěl k závěru, že pokyn GFŘ není v rozporu se zákonem a že zákonný byl také postup žalovaného. Námitka proto není důvodná.

[12] Namítla-li pak stěžovatelka, že procentuální vymezení výše prominutí úroku z prodlení v pokynu GFŘ považuje za nezákonné, jedná se o nepřípustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., podle něž kasační stížnost není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovatelka tuto námitku totiž poprvé vznáší teprve v kasační stížnosti.

[13] Nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je rovněž námitka, že rozpor mezi zákonem o DPH a šestou směrnici je ospravedlnitelným důvodem, jenž by měl vést k prominutí úroku z prodlení. V žalobě totiž stěžovatelka pouze v obecné rovině namítla rozpor výčtu ospravedlnitelných důvodů v pokynu GFŘ s § 259b odst. 2 daňového řádu. Žaloba naopak neobsahovala žádný žalobní bod týkající se podřazení rozporu zákona o DPH se šestou směrnici pod ospravedlnitelné důvody ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Jednoduše řečeno, stěžovatelka se v žalobě zaměřila na to, *zda* lze zohlednit ospravedlnitelné důvody jdoucí nad rámec výčtu v pokynu GFŘ, ale zcela ponechala stranou otázku, *co* takovým ospravedlnitelným důvodem může být v jejím případě.

[14] Krajský soud sice v bodě 19. napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatelčina tvrzení v doplnění žádosti o prominutí úroku ohledně rozporu mezi zákonem o DPH a šestou

směrnici nejsou relevantní, neboť „směřují k vlastnímu doměření DPH, nikoliv k vyměřeným úrokům z prodlení k této dani a jejich prominutí dle § 259b odst. 2 daňového řádu.“ Z téhož bodu napadeného rozsudku však zjevně vyplývá, že se jedná pouze o dokreslení závěru, že žalovaný si byl vědom možnosti (a nutnosti) zohlednit také ospravedlnitelné důvody neuvedené v demonstrativním výčtu pokynu GFŘ, byť zároveň dospěl k závěru, že v nyní projednávaném případě to nebylo namístě. Nejednalo se tudíž o vypořádání samostatné žalobní námitky. Na podkladě tohoto závěru krajského soudu proto nelze až v řízení o kasační stížnosti rozvinout zcela novou a samostatnou polemiku ohledně toho, zda lze rozpor mezi zákonem o DPH a šestou směrnicí, zmiňovaný stěžovatelkou v kasační stížnosti, považovat za ospravedlnitelný důvod či nikoliv, neboť taková nová námitka se zcela míjí s nosnými důvody (*ratio decidendi*) napadeného rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[16] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. července 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu