

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **PneuMAX s. r. o., v likvidaci**, se sídlem Olomouc, Šemberova 66/9, zastoupeného Mgr. Markem Gocmanem, advokátem se sídlem Ostrava, 28. října 219/438, proti žalovanému **Ministerstvu financí**, se sídlem Praha 1, Letenská 525/15, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2016, č. j. 5 Af 46/2012-52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2012, č. j. MF-86467/2012/904, kterým byla zamítnuta jeho žádost o prominutí dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2003 ve výši 506 000 Kč. Městský soud svým rozsudkem ze dne 22. 4. 2016, č. j. 5 Af 46/2012-52, žalobu zamítl.

V odůvodnění tohoto rozsudku městský soud nejprve stručně shrnul, že žalobce žádal o prominutí daně z přidané hodnoty, vyměřené mu dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu v Olomouci (dále též jen „správce daně“) ze dne 13. 12. 2006, č. j. 276420/06/379912/4124 (dále jen „dodatečný platební výměr“), který byl vystaven

na podkladě kupní smlouvy, uzavřené dne 16. 7. 2003 mezi žalobcem jako prodávajícím a společností BRANO, a. s. jako kupujícím. Důvodem, pro který měl žalovaný prominout žalobci tuto daň, byla skutečnost, že dodatečný platební výběr sice byl vyměřen v souladu se zákonem, avšak následně bylo v občanském soudním řízení prokázáno, že k uzavření zmiňované kupní smlouvy nedošlo. Podkladová rozhodnutí (tj. rozsudky Krajského soudu v Ostravě a Vrchního soudu v Olomouci), ze kterých plynul opačný závěr, byla zrušena Nejvyšším soudem a nová soudní rozhodnutí (vycházející již z právního názoru Nejvyššího soudu o neplatnosti smlouvy), v jejichž světle by k vyměření daně dojít nemohlo, nemohl správce daně brát v potaz. Žalobce brojil proti způsobu, jakým žalovaný interpretoval ustanovení § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), zejména pokud jde o zde obsažený neurčitý pojem „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“, neboť měl za to, že dopadá na jeho případ. Městský soud uvedl, že rozhodování podle § 55a odst. 1 ZSDP se štěpí na dvě fáze: žalovaný nejdříve posuzuje, zda je dána nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, případně (jde-li o příslušenství daně) tvrdost zákona, a teprve pokud dospěje k závěru, že ano, zvažuje, zda daň (příslušenství) promine. V souzené věci žalovaný pouze interpretoval neurčitý právní pojem „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“ a aplikoval jej na daný případ; do fáze, v níž by prominutí daně podrobil správnímu uvážení, vůbec nedospěl. Co se týče samotného způsobu interpretace uvedeného neurčitého právního pojmu, městský soud se shodl se žalovaným, že prominutí daně je institutem liberační povahy, při jehož uplatnění nedochází k nápravě či odstranění vad rozhodnutí nebo nezákonného postupu správce daně. Pod „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“ nelze zařadit nezákonnost rozhodnutí správce daně, ani jinou nesprávnost při aplikaci daňových norem; žalobce přitom žádné jiné skutečnosti, které by pod tento pojem mohly spadat, v žalobě neuvedl. Podporu pro výše uvedený závěr nalezl městský soud též v důvodové zprávě k zákonu č. 35/1999 Sb., kterým došlo k zavedení institutu prominutí daně a jejího příslušenství. Důvodová zpráva totiž vysvětluje, že při zavádění nové daňové soustavy lze předpokládat vznik nesrovnalostí a tvrdostí, zejména s ohledem na okolnosti, na nichž je daňová soustava zakládána. Obdobnou úpravu obsahuje i § 260 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též jen „daňový řád“), jehož důvodová zpráva říká, že o nesrovnalost půjde v případě kolize při aplikaci dvou právních norem (i téhož právního předpisu), z níž mohou plynout nemožné nebo nesmyslné požadavky na chování daňových subjektů. Městský soud tak uzavřel, že účelem zavedení institutu prominutí daně není náprava nezákonného rozhodnutí správce daně, ale snaha pružně reagovat na nesoulad v daňových zákonech. Žalovaný není oprávněn prominout daň z jiných důvodů, byť by se takový postup mohl jevit jako spravedlivější. V posuzovaném případě žádná kolize daňových norem nenastala a skutečnost, že kupní smlouva ze dne 16. 7. 2003 nebyla uzavřena, není relevantní, neboť se nejedná o nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Závěrem městský soud dodal, že povinnost uplatnit zásadu *in dubio pro liberate* je vázána na předpoklad existence alespoň dvou srovnatelně přesvědčivých interpretací předmětného ustanovení; v projednávaném případě však konkurující výklad § 55a odst. 1 ZSDP podán nebyl.

Rozsudek městského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou opírá o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve detailně zrekapituloval průběh daňového řízení, které vyústilo ve vydání dodatečného platebního výměru, a navazujících soudních řízení, jejichž výsledkem bylo určení, že k uzavření kupní smlouvy ze dne 16. 7. 2003 mezi stěžovatelem a společností BRANO, a. s., nikdy nedošlo, a nedošlo tak k dodání zboží a k uskutečnění zdanitelného plnění. V předmětné věci tedy vyšly najevo nové závažné okolnosti, které zpochybňují správnost a spravedlivost doměřených daní. Zamítl-li proto žalovaný žalobcovu žádost o prominutí daně, má stěžovatel za to, že jde o rozhodnutí nezákonné, jímž byl zkrácen na svých právech. Pokud městský soud žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl, ignoroval především ústavněprávní rozměr celého případu [čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina"), ve spojení s čl. 4 odst. 4 Listiny] a rovněž vyložil ustanovení § 55a ZSDP nepřípustně restriktivně. Městský soud se nevypořádal se všemi uplatněnými argumenty, které měly podpořit názor, že zájem na spravedlivém a správném stanovení daně převažuje nad formalistickou interpretací ZSDP [zde odkázal na princip proporcionality, vyjádřený v nálezech Ústavního soudu ze dne 12. 10. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 4/94, a ze dne 9. 10. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 15/96]. Jinak řečeno, pokud stěžovatel řádně osvědčil, že skutečnost, s níž daňové předpisy spojují vznik daňové povinnosti, vůbec nenastala, neměl žalovaný tuto skutečnost ignorovat a měl daň prominout, neboť pouze touto cestou by došlo k odstranění protiústavního stavu.

Dále stěžovatel namítá, že se městský soud nevypořádal s argumentací odkazující na rozhodovací praxi Ústavního soudu ve věci vyměřování a vybírání daní, kterou bylo vysloveno, že jakákoli nezákonná omezení vlastnického práva v daňových souvislostech jsou nepřípustná a že nelze tolerovat doslovný a přehnaně formalistický výklad § 55a ZSDP, který je způsobilý založit extrémní rozpor s principy spravedlnosti. Stěžovatel opětovně apeluje na respektování principu proporcionality a z toho plynoucího příkazu minimalizovat zásah do základního práva (nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07). V názoru, že k zásahu do vlastnictví může dojít jen skrze imperativní právní úpravu a že aplikace a interpretace daňového práva musí šetřit podstatu a smysl tohoto práva, se ostatně Ústavní soud vyjadřuje opakovaně (viz nálezy ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, či ze dne 19. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 621/02). Městský soud pochybil, pokud střet ústavně zaručených práv stěžovatele (tj. práva stěžovatele na vlastnictví a práva státu na výběr daní pouze ze zákonných důvodů) na straně jedné, a norem jednoduchého práva (stanovících podmínky pro prominutí daně) na straně druhé, nevyřešil ve prospěch prvně jmenovaných, které mají vyšší právní sílu; neřídil se tedy ani principem *in dubio pro libertate*.

V další části kasační stížnosti polemizuje stěžovatel s názorem městského soudu, že měl proti dodatečnému platebnímu výměru podat odvolání. Uvádí, že odvolání podal, ale příslušný správce daně mu nevyhověl přesto, že věděl o řízení o dovolání u Nejvyššího soudu. Stěžovatel pak žádal o povolení obnovy řízení, avšak ani této žádosti vyhověno nebylo; nyní se nařízení obnovy řízení domáhá prostřednictvím správní žaloby. Nadto stěžovatel nesouhlasí s názorem, že pod neurčitý pojem *„nesrovnalosti při uplatňování daňových zákonů"* nelze podřadit situaci, kdy k doměření daně dojde na základě právního úkonu, který nikdy neproběhl. V této souvislosti poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008-51, podle něhož je třeba ponechat správnímu orgánu jistou míru správního uvážení při posouzení tvrdosti zákona, aby mohl

reflektovat všechna specifika konkrétního případu. Žalovaný však v souzené věci specifika případu vůbec v úvahu nevzal, což městský soud napadeným rozsudkem aproboval. Kromě toho žalovaný nevyhodnotil kriticky obsah a smysl existence všech platných a pro věc relevantních právních předpisů v jejich souhrnu; účel právních předpisů přitom nelze hledat pouze ve slovech a větách. Ačkoli je nesporné, že důvodem existence daní je potřeba získat prostředky pro veřejný sektor, není přípustné, aby stěžovatel byl povinen platit daň za plnění, které prokazatelně nikdy neproběhlo. Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc městskému soudu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že zákonný důvod uvedený v § 55a ZSDP nelze na posuzovaný případ použít, neboť předmětná žádost nespadala do kategorie *nesrovnalostí plynoucích z uplatňování daňových zákonů*. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2011, č. j. 4 Ads 6/2010, upozorňuje, že při rozhodování v řízení o prominutí daně se nezohledňuje, jakým způsobem byla daň vyměřena, ale pouze to, zda jsou naplněny zákonné předpoklady pro postup podle § 55a ZSDP; stěžovatel přitom v kasační argumentaci směšuje řízení o doměření daně s řízením o prominutí daně. Z hlediska naposledy uvedeného řízení je irelevantní, zda se stěžovatel odvolal, dovolal či žádal o obnovu řízení, v němž byly platební výměry vydány. Rovněž argumentace rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008-51, není přiléhavá, protože stěžovatel nerozlišuje mezi prominutím daně a prominutím příslušenství daně (kde lze zohlednit i případnou tvrdost zákona), ačkoli mu byl rozdíl obou institutů vysvětlen v napadeném rozhodnutí. Žalovaný je přesvědčen, že v řízení o žádosti o prominutí daně správně zhodnotil skutkový stav, nedopustil se libovůle (a to ani takové, že by bez opory v zákoně žádosti vyhověl), neporušil právo stěžovatele na spravedlivý proces a ani nezasáhl do jeho ústavně zaručených práv. Co se týče výkladových metod, žalovaný zastává názor, že teleologický výklad nemůže sloužit k absolutnímu popření výkladu jazykového. Domnívá se proto, že pokud se při interpretaci § 55a ZSDP držel litery zákona, nepostupoval formalisticky, neboť jazykový výklad by měl mít přednost před ostatními výkladovými metodami. Účel určitého ustanovení je na místě zkoumat tehdy, pokud je text zákona nejasný a jazykový výklad nejednoznačný; v případě, kdy ale nejasnosti nevznikají, hrozí naopak použitím teleologického výkladu dezinterpretace textu. Rovněž tvrzení, že městský soud neupřednostnil normu vyšší právní síly, je mylné. Pro úplnost žalovaný dodal, že veškerá řízení, která stěžovatel před soudy vedl, se týkala určení vlastnictví, nikoli zpochybnění zákonnosti dodatečných platebních výměrů, a tento procesní postup nebyl nejvhodnější. V době rozhodování občanskoprávního sporu navíc prekludovala lhůta pro stanovení daně. Závěrem žalovaný uvedl, že ani argumentaci nálezy Ústavního soudu nepovažuje za přiléhavou; ačkoli z nich vyplývá, že nezákonná omezení vlastnického práva jsou nepřípustná, vztahuje se tento závěr pouze na oblast vyměření a výběru daně, nikoli jejího následného prominutí; opět se tím ilustruje, že institut prominutí daně je natolik specifický, že ho nelze zaměňovat s jinými instituty daňového procesu. Ze všech výše uvedených důvodů proto žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání

za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti především městskému soudu vytýká, že se nevypořádal s žalobní argumentací, poukazující na judikaturu Ústavního soudu, zabývající se nepřípustným omezováním vlastnického práva. Obsahově se jedná o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. tvrzená nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů, respektive existence vady soudního řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Z povahy věci se Nejvyšší správní soud zabýval touto námitkou na prvním místě, neboť setrvale judikuje, že zpravidla teprve poté, dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS; citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že se městský soud ústavněprávním rozměrem případu věnoval, byť stručně, na straně čtvrté v odstavci třetím a čtvrtém napadeného rozsudku. Zde jasně upozornil, že institut prominutí daně nemůže sloužit k jiným účelům, než je odstraňování nepřiměřených daňových povinností, jimiž by byly daňové subjekty vystaveny v důsledku aplikace protichůdných ustanovení daňových předpisů; není-li možné tento institut použít v případech nezákonnosti rozhodnutí správce daně, nemůže být jeho nepoužití vykládáno jako zásah do ústavně zaručeného práva daňového subjektu vlastnit majetek. Městský soud rovněž uvedl, že na daný případ nelze uplatnit ani zásadu *in dubio pro* mitius, neboť dikce ustanovení § 55a ZSDP nenabízí více vzájemně konkurujících interpretací jeho obsahu. Takové odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za srozumitelné, logické a celkově dostačující. Obecně lze poznamenat, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost už vůbec nemůže být založena tím, že účastník má na určitou právní otázku odlišný názor. Nadto zdejší soud k povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí setrvale judikuje, že *„tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.“* (viz rozsudky ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 130, či ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98, publikovaný pod č. 2070/2010 Sb. NSS). Kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy naplněn není.

Pokud jde o kasační důvod vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy otázku právního hodnocení věci městským soudem, zde je nutno předně upozornit, že se zdejší soud skutkově a právně téměř totožným případem zabýval již ve věci vedené pod sp. zn. 5 Afs 99/2016, přičemž ze závěrů zde vyslovených vychází i ve věci nyní souzené.

Podle § 55a odst. 1 ZSDP *ministerstvo 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. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.*

Městský soud především zcela správně vycházel z premisy, dle které rozhodování o žádosti o prominutí daně v režimu § 55a odst. 1 ZSDP zahrnuje dvě stádia, a to nejprve posouzení, zda tu existuje *„nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových předpisů“*, posléze správní uvážení, zda žalovaný daň promine, či nikoli. V první fázi tak žalovaný musí nejprve vyložit neurčitý právní pojem *„nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových předpisů“*, a to v kontextu skutkových okolnosti případu. Pouze za situace, kdy dojde k závěru, že znaky uvedeného neurčitého právního pojmu jsou naplněny, nastupuje druhá fáze, kterou je (ne)aplikace diskrečního oprávnění (správní uvážení). Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je přitom zřejmé, že při hodnocení věci ustal v první fázi, neboť dovodil, že posuzovaný případ nelze vyhodnotit, jako *„nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových předpisů“* (o tom podrobněji viz dále). Z tohoto důvodu je proto zcela lichý poukaz stěžovatele na rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008-51, podle něhož je správnímu orgánu potřeba ponechat jistou míru správního uvážení, aby mohl reflektovat všechna specifika konkrétního případu.

V rozsudku ze dne 17. 1. 2017, č. j. 5 Afs 99/2016-28, Nejvyšší správní soud konstatoval a činí tak (ve shodě s městským soudem) znovu, že prominutí daně není dalším opravným prostředkem, což vyplývá jak z jeho systematického zařazení v ZSDP, tak z důvodů, pro které je tento institut uplatňován. Na prominutí daně dále není právní nárok. Vedle toho ZSDP, dle kterého bylo v dané věci postupováno, rozlišoval podmínky pro prominutí daně a pro prominutí příslušenství daně; tyto podmínky nyní stěžovatel směšuje. Zatímco daň mohla být prominuta pouze z důvodů nesrovnalostí, jež plynou z uplatňování daňových zákonů (k takové situaci v ojedinělých případech zřejmě docházelo, například pokud důsledné dodržení zákonů vedlo ke dvojímu zdanění, které nebylo zákonem stanoveno), příslušenství daně mohlo být promíjeno i z důvodů odstranění tvrdosti (správce daně v těchto případech zkoumal především osobní situaci a jiné aspekty na straně daňového subjektu).

Nejvyšší správní soud nemůže dát stěžovateli za pravdu v tom, že skutková okolnost, kvůli níž se dodatečně doměřená daň ukázala nesprávnou, lze považovat za *nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů.* O nesrovnalost půjde v případě aplikace více právních norem v případě, že postup nařízený normou prvou by ve svých důsledcích znamenal porušení normy druhé, respektive výklad kterékoli z nich by vedl k nemožným, popřípadě vzájemně se vylučujícím pravidlům chování. Smyslem a účelem zavedení institutu prominutí daně není náprava nezákonného rozhodnutí správce daně o stanovení daňové povinnosti, nýbrž snaha pružně reagovat na nesoulad v daňových zákonech, tedy nedopustit, aby byl v důsledku aplikace protichůdných daňových norem daňový subjekt nepřiměřeně zatížen. V posuzovaném případě však žádná kolize daňových norem opravňující uplatnění prominutí daně nenastala, neboť stěžovatel v rámci civilního řízení dosáhl pouze změny původně správcem daně zjištěného skutkového a právního stavu věci. Zdejšímu soudu nepřísluší nyní hodnotit, proč stěžovatel proti zamítavému rozhodnutí o odvolání ve vyměřovacím řízení nezvolil obranu rovněž prostřednictvím žaloby ve správním soudnictví, nicméně je třeba přisvědčit žalovanému, že dopady zvolené procesní strategie jdou výhradně k tíži stěžovatele. Námitka, že institut prominutí daně se má uplatnit v případech, kdy by její neprominutí fakticky znamenalo rozpor s ústavně zaručeným právem vlastnit majetek a s právem omezit tento majetek pouze zákonem,

je proto nedůvodná mj. právě proto, že stěžovatel všech dostupných prostředků ochrany vlastnického práva v reálném čase nevyužil. Nelze proto nyní vinit daňové orgány a správní soudy z neposkytnutí ochrany jeho právům.

Nejvyšší správní soud dále nikterak nezpochybňuje rozhodnutí Ústavního soudu, v nichž se tento soud opakovaně vyjádřil k otázkám daní a aspektů jejich ukládání a vybírání. Pokud však Ústavní soud konstatoval, že jakákoli nezákonná omezení vlastnického práva jednotlivých osob v daňových souvislostech jsou nepřípustná, činil tak vždy pro případy vyměření daně a jejího výběru. Ochrana vlastnického práva, které se stěžovatel dovolává, tedy není garantována ve vztahu k prominutí daně, respektive jiným možným nástrojům moderace, které má správce daně na základě zákona k dispozici. Nezbývá tedy, než znovu připomenout, že prominutí daně je specifický institut, který nespadá do fáze řízení nalézacího ani vyměřovacího; nelze se proto dovolávat ústavních kautel deklarovaných Ústavním soudem výlučně pro tyto fáze.

O tom, že prominutí daně z důvodu nesrovnalostí je institutem zcela výjimečným (a nelze jeho pomocí odstraňovat jakoukoli zjištěnou nesprávnost vyměření daně), svědčí kromě toho i stávající úprava, která, při zachování stávající podstaty podmínek pro promíjení, doznala změn, podtrhujících jeho mimořádnost. Podle ustanovení § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu může ministr financí z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány, zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Důvodová zpráva vysvětluje, že *„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.“* Významným rozdílem oproti předchozí právní úpravě tedy je, že daň lze dle recentní úpravy prominout z uvedených důvodů jedině celému okruhu daňových subjektů, kterých se důvod týká, přičemž toto rozhodnutí musí být zveřejněno ve Finančním zpravodaji. Je tedy evidentní, že promíjení podle tohoto ustanovení není možno uplatňovat výběrově, pouze v jednotlivých případech, ale je nutno zajistit nediskriminační přístup ke všem daňovým subjektům, kterých se daný případ týká. Tyto nové podmínky mají zamezit zneužití uvedeného institutu a zdůraznit výjimečnost důvodu prominutí, neboť existence nesrovnalostí se budou vždy z povahy věci týkat většího okruhu subjektů. Daň konečně promíjí pouze ministr financí a individuální žádost o prominutí daně nebo příslušenství daně může daňový subjekt podat pouze v případě, pokud to umožňuje zvláštní zákon. V případě stěžovatele tak ale zákon o DPH nečiní.

Jelikož tedy Nevyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon

jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. června 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu