



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Nedcon Bohemia, s. r. o.**, se sídlem Holandská 34, Pardubice, zastoupeného JUDr. Irenou Pražanovou, advokátkou se sídlem V Dolině 1516/1, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 8. 11. 2011, čj. 346206/11/248912607666, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 11. 2012, čj. 31 Af 25/2012 – 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Finanční úřad v Pardubicích (dále též „finanční úřad“) dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 6. 2009, čj. 136273/09/248912607666, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005 ve výši 1 412 320 Kč.

2. K odvolání žalobce finanční úřad rozhodnutím ze dne 6. 4. 2010, čj. 61229/10/248540607121, snížil doměřenou daň na částku 101 400 Kč.

3. Žalobce podal proti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 6. 4. 2010 odvolání a žádostí ze dne 23. 12. 2010 požádal o prominutí příslušenství daně podle § 55a zákona č.

337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z roku 1992“).

4. Rozhodnutím ze dne 21. 1. 2011, čj. 5685/11/248912607666, finanční úřad zastavil řízení o žádosti o prominutí příslušenství daně. Toto rozhodnutí finanční úřad zrušil rozhodnutím ze dne 24. 3. 2011, čj. 61207/11/248912607666.

5. Rozhodnutím ze dne 15. 6. 2011, čj. 257986/11/248912607666, finanční úřad opět zastavil řízení o žádosti o prominutí příslušenství daně. Vyšel přitom z rozhodnutí ze dne 11. 1. 2011, čj. 132/11-1200-602944, kterým Finanční ředitelství v Hradci Králové zrušilo dodatečné doměření daně a zastavilo odvolací řízení z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob. Z tohoto důvodu finanční úřad neevidoval na osobním daňovém účtu žalobce žádnou daňovou povinnost. Žádost o prominutí příslušenství daně se proto stala bezpředmětnou.

6. Rozhodnutím ze dne 6. 9. 2011, čj. 302697/11/248912607666, finanční úřad zrušil své předchozí rozhodnutí ze dne 15. 6. 2011. Finanční ředitelství totiž zrušilo své rozhodnutí ze dne 11. 1. 2011 rozhodnutím ze dne 12. 8. 2011, čj. 4906/11-1200-602944, protože v odvolacím řízení byl učiněn úkon, který přerušil běh prekluzivní lhůty. Daň za předmětné zdaňovací období tedy bylo možné doměřit až do 31. 12. 2013.

7. Rozhodnutím ze dne 8. 11. 2011, čj. 346206/11/248912607666, finanční úřad zamítl žádost o prominutí příslušenství daně ze dne 23. 12. 2010.

II.

8. Žalobce napadl rozhodnutí finančního úřadu ze dne 8. 11. 2011 žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 19. 11. 2012, čj. 31 Af 25/2012 – 57, zamítl. Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

9. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

10. Stěžovatel poukázal na to, že soud je povinen zrušit rozhodnutí vydané na základě správního uvážení tehdy, došlo-li k překročení mezí správního uvážení. Tyto meze jsou stanoveny mimo jiné i zásadami vyplývajícími z ústavního pořádku, jako je zákaz svévole a nepřipustné diskriminace, přiměřenost zásahu apod. Odůvodnění správce daně proto musí být transparentní a musí z něj být jednoznačně seznatelné, proč správce daně považoval důvody žádosti o prominutí příslušenství daně za nepravdivé nebo vyvrácené. Všechny úkony vrchnostenského orgánu musí být racionální, seznatelné a předvídatelné. Jen v takovém případě má daňový subjekt možnost účinné obrany svých práv prostřednictvím žaloby.

11. Finanční úřad nedostál povinnosti uvést, jakými úvahami se řídil a o jaké skutkové okolnosti je opřel. Napadené rozhodnutí odůvodnil pouze tvrzením, že ke dni zpracování

žádosti nebyla daň na osobním daňovém účtu stěžovatele uhrazena a že v souladu s pokynem D-330 nelze vydat rozhodnutí, jímž by bylo příslušenství daně prominuto z důvodu tvrdosti. Dále finanční úřad poukázal na pokyn D-308, který stanoví lhůtu pro vydání rozhodnutí o prominutí příslušenství daně v délce 6 měsíců od podání žádosti.

12. Z tohoto odůvodnění podle stěžovatele není jasné, proč finanční úřad považoval právě tyto skutečnosti za významné pro rozhodnutí a proč vylučovaly prominutí daně v konkrétním případě stěžovatele. Nebylo zřejmé, zda tyto požadavky plynou ze zákona nebo pouze z uvážení finančního úřadu.

13. Pokyn D-308 není obecně závazným předpisem, ale pouze interním pokynem správce daně. Nemůže být proto použit v neprospěch stěžovatele. A to zvláště za situace, kdy porušení lhůty i údajné neuhrazení daně zavinil sám finanční úřad svým nezákonným rozhodnutím.

14. Finanční úřad posoudil podmínky vylučující prominutí příslušenství daně uvedené v čl. II písm. A pokynu D-330 izolovaně a nezohlednil účel tohoto pokynu. Článek I vymezuje skutečnosti, při jejichž splnění je „v zásadě“ vyloučeno prominutí příslušenství daně. Slovní spojení „v zásadě“ v právních textech označuje pravidlo, z něhož jsou možné výjimky. Stěžovatel byl přesvědčen, že pokyn D-330, je-li posouzen jako celek, nebrání věcnému přezkoumání důvodů uvedených v jeho žádosti z hlediska přílišné tvrdosti zákona.

15. Stěžovatel připomněl, že opřel svou žádost o následující argumenty. Důvody podle čl. II. písm. B pokynu D-330: (1) důvody vyměření daně neměly povahu zatajených skutečností a stěžovatel vždy spolupracoval se správcem daně, (2) daňová kontrola byla zahájena s odstupem více než 12 měsíců od původního data splatnosti daně, (3) příslušenství převyšuje doměřenou daň, k níž se váže. Důvody podle čl. II. písm. C pokynu D-330: (1) stěžovatel neměl ke dni zpracování žádosti nedoplatky u žádné z daňových platebních povinností, posečkáno bylo poté u daňového penále ve výši 525 575 Kč, (2) důvody vyměření daně neměly povahu zatajených skutečností, ale jednalo se o chyby administrativního charakteru, (3) dobrá úroveň spolupráce se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností. Důvody podle čl. II. písm. D pokynu D-330: stěžovatel nesplňoval žádný z důvodů pro uplatnění malusových procent. Podle stěžovatele byl finanční úřad povinen vypořádat tyto skutečnosti.

16. Finanční úřad ani krajský soud se nevypořádaly s námitkou stěžovatele, týkající se nesprávné aplikace pokynu D-330, ve které stěžovatel poukázal na skutečnost, že „celý stav“ byl způsoben nezákonným postupem správce daně. Podmínka, podle níž lze prominout příslušenství pouze u daně, která již byla uhrazena, by proto neměla být uplatněna v případě stěžovatele. Finanční úřad měl přihlídnout k tomu, že se nejedná o nezbytnou podmínku, protože je uvozena slovem „zpravidla“. Navíc ani samotný pokyn D-330 není obecně závazný, není tedy ani *stricto sensu* pramenem práva. V případě rozporu s právními předpisy se povinnost řídit se pokyny nadřízeného správního orgánu neuplatní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005 – 59).

17. Podle stěžovatele se finanční úřad ani krajský soud nevyrovnaly se správní úvahou ve vazbě na pokyn D-330 v části postupu, kdy „*je v zásadě vyloučeno rozhodnout o vyloučení*“. Stěžovatel byl přesvědčen, že v jeho případě byly naplněny podmínky pro odlišný postup, protože k nesplnění podmínky uhrazení daně došlo v důsledku nezákonného rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11. 1. 2011, které bylo následně zrušeno rozhodnutím ze dne 12. 8. 2011. V době existence nezákonného rozhodnutí byla stěžovateli vrácena více než 10násobně vyšší částka, proto se po zrušení tohoto nezákonného rozhodnutí stěžovatel stal dlužníkem. Rozhodnutí finančního úřadu ani rozsudek krajského soudu neobsahují k této otázce přezkoumatelnou úvahu.

18. Závěrem stěžovatel upozornil, že ke dni zpracování žádosti správce daně evidoval přeplatek na dani z přidané hodnoty. Tato skutečnost vyplývá z přílohy žaloby. Přeplatek měl být podle § 64 daňového řádu z roku 1992 použit na úhradu případného nedoplatku u jiné daně. Pokud finanční úřad takto nepostupoval, nemůže to jít k tíži stěžovatele.

IV.

19. Finanční úřad pro Pardubický kraj (žalovaný), který se stal v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, od 1. 1. 2013 právním nástupcem Finančního úřadu v Pardubicích, ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadené rozhodnutí bylo odůvodněno dostatečně. Stěžovateli byly právní úvahy finančního úřadu nepochybně známy, protože je vždy svými podáními napadal. Žalovaný zdůraznil, že je třeba vyjít ze skutkového stavu, který existoval v době vydání napadeného rozhodnutí. V době podání žádosti o prominutí příslušenství daně i v době vydání rozhodnutí daň nebyla pravomocně vyměřena a nebyla ani splatná. Finanční úřad nemohl ani přesně určit výši příslušenství, o kterém rozhodoval.

20. Žalovaný zdůraznil, že neexistuje právní nárok na kladné rozhodnutí o prominutí daně nebo příslušenství daně. Toto rozhodnutí závisí na správní úvaze správce daně. Stěžovatel nesplnil kritéria, která správce daně v rámci své diskreční pravomoci stanovil, zejména požadavek zaplacení daně, od které je příslušenství odvozeno.

21. K tvrzení stěžovatele, že mu zaplacenou daň správce daně vrátil v důsledku nezákonného rozhodnutí odvolacího orgánu, žalovaný zdůraznil, že stěžovateli nic nebránilo, aby uhradil částku 101 400 Kč poté, kdy podal odvolání. Stěžovatel si přitom musel být vědom kritérií, podle kterých správce daně rozhoduje, protože v žádosti odkázal na pokyn D-330. Tento pokyn představuje správní praxi, kterou je správce daně povinen dodržet. Finanční úřad se od této praxe neodchýlil a nijak stěžovatele nediskriminoval.

22. K námitce, že se jednalo již o třetí negativní rozhodnutí o žádosti o prominutí příslušenství daně, žalovaný uvedl, že v předchozích případech vyšel ze zcela jiných skutkových okolností a respektoval vždy rozhodnutí odvolacího orgánu, která se několikrát změnila. V důsledku těchto rozhodnutí byla daň stěžovateli vrácena včetně úroků z neoprávněného jednání správce daně.

23. Rozhodnutí o vyměření daně a platební výměr na penále nabyly právní moci až dne 27. 4. 2012, tedy po vydání napadeného rozhodnutí o žádosti o prominutí příslušenství daně. Daň byla vyměřena ve výši 101 400 Kč a penále bylo stanoveno ve výši 108 065 Kč.

V této době byla daň i příslušenství uhrazeny. S ohledem na skutečnost, že již v minulosti správce daně vrátil stěžovateli celou zaplacenou částku na dani včetně úroků z neoprávněného jednání správce daně, přičemž nakonec byla daň pravomocně vyměřena ve výši 101 400 Kč, část zaplacených úroků představuje bezdůvodné obohacení, jehož vrácení bude správce daně požadovat. Stěžovatel obdržel zákonný úrok z prodlení, nemůže se tedy nyní dovolávat toho, že sám správce daně mu částku vrátil a poté rozhodl, že tato skutečnost je důvodem pro zamítnutí žádosti o prominutí daně. Stěžovateli nic nebránilo předmětnou částku uhradit. Na těchto závěrech nemůže nic změnit ani skutečnost, že § 55a daňového řádu z roku 1992 umožňuje prominout příslušenství daně v kterémkoliv stadiu daňového řízení.

24. Žalovaný přisvědčil stěžovateli, že v době vydání napadeného rozhodnutí evidoval na osobním daňovém účtu stěžovatele přeplatek na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2011. Nemohl však tento přeplatek převést na nedoplatek na dani z příjmů právnických osob, protože v době vydání rozhodnutí nebyla tato daň vyměřena, ani nebyla splatná. Správce daně tedy neevidoval nedoplatek.

V.

25. V replice stěžovatel zopakoval svá tvrzení uvedená v kasační stížnosti. Pokud žalovaný uvedl, že v době vydání rozhodnutí nebyla daň vyměřená ani splatná, nemůže zároveň tvrdit, že nebyla splněna jedna z podmínek pokynu D-330, kterou je zaplacení daně. Právní úprava umožňovala prominout příslušenství daně v kterémkoliv stadiu daňového řízení, správce daně měl proto řešit současně s vyměřením daně i prominutí příslušenství daně.

VI.

26. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

27. Kasační stížnost není důvodná.

28. Úvodem Nejvyšší správní soud připomíná, že podle přechodného ustanovení § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, se žádosti o prominutí příslušenství daně, které byly podány podle dosavadních právních předpisů a které nebyly vyřízeny do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, posoudí podle podmínek obsažených v dosavadních právních předpisech, tedy podle daňového řádu z roku 1992.

29. Rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a daňového řádu z roku 1992 je rozhodnutím, na které není právní nárok a které je vydáváno na základě správního uvážení. Otázka správního uvážení je bohatě rozpracována v judikatuře i v řadě akademických prací, soud na tomto místě pouze stručně připomíná, že v případě správního uvážení zákon poskytuje správnímu orgánu ve stanovených hranicích volný prostor k úvaze (a rozhodnutí). Správní uvážení se uplatní tehdy, pokud s existencí určitého skutkového stavu není v příslušné právní normě jednoznačně spojen jediný nutný právní následek a zákonodárce dává správnímu orgánu možnost zvolit po zvážení daných okolností jedno z více řešení předvídaných právní normou [viz např. rozsudky ze dne 19. 7. 2004, čj. 5 Azs 105/2004 – 72, č. 375/2004 Sb. NSS, ze dne 23. 3. 2005,

čj. 6 A 25/2002 - 42, č. 906/2006 Sb. NSS, ze dne 26. 10. 2007, čj. 4 As 10/2007 - 109, ze dne 15. 8. 2007, čj. 3 Ads 14/2007 - 74, ze dne 23. 10. 2008, čj. 8 As 56/2007 - 151, nebo rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 9. 2. 2001, sp. zn. I. ÚS 229/2000, ze dne 17. 9. 2008, sp. zn. I. ÚS 1744/08, nebo ze dne 23. 10. 2009, sp. zn. IV. ÚS 226/09, příp. srov. např. Mates P., *Správní uvážení v judikatuře správních soudů*, 26. 8. 2010, pravniradce.ihned.cz (on-line přístup dne 30. 9. 2013), a zejm. seznam literatury v poznámce pod čarou č. 1 uvedeného článku].

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

31. V případě žádosti podle § 55a daňového řádu z roku 1992 má správní orgán možnost i při naplnění zákonných předpokladů daň nebo její příslušenství neprominout. Nesmí však rozhodnout libovolně a nesmí porušit principy platící v právním státě, zejména princip legitimního očekávání (blíže viz např. rozsudek ze dne 21. 7. 2009, čj. 8 Afs 85/2007 - 54).

32. Kromě správního uvážení obsahuje hypotéza § 55a daňového řádu z roku 1992 také neurčité právní pojmy „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“ a „*tvrdost zákona*“. Podle Ústavního soudu 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*“ (usnesení ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07).

33. Z výše popsané povahy rozhodnutí vydaného na základě správního uvážení pak vyplývá také omezený rozsah soudního přezkumu. Soud zkoumá pouze to, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení nebo zda toto uvážení nezneužil (viz § 78 odst. 1 s. ř. s.). Za tímto účelem pak posuzuje, zda správní rozhodnutí bylo vydáno v řádném řízení vymezeném v souladu se zákonem a zda nebylo zatíženo případnou svévolí rozhodujícího orgánu (blíže viz např. rozsudky ze dne 4. 2. 2010, čj. 7 Afs 15/2007 - 106, č. 2066/2010 Sb. NSS, ze dne 27. 6. 2013, čj. 1 Afs 1/2013 - 47, nebo nález Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07). Obdobně v případě, kdy právní norma obsahuje neurčité právní pojmy, správní soud posuzuje především, zda úvaha správního orgánu neodporuje zásadám logiky a má dostatečnou oporu ve zjištěných skutečnostech (viz např. rozsudek čj. 8 As 56/2007 - 151).

34. V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud neshledal, že by finanční úřad překročil meze správního uvážení, nebo že by správní uvážení zneužil, a rozhodl tak svévolně.

35. Podle judikatury Ústavního soudu je pojem svévole či libovůle vykládán „*ve smyslu extrémního nesouladu právních závěrů s vykonanými skutkovými a právními zjištěními, dále ve smyslu nerespektování kogentní normy, interpretace, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti (příkladem čehož je přepjatý formalismus), interpretace ocitající se v extrémním nesouladu s obsahem jak právní praxí, tak i doktrínou obecně akceptovaných výkladových metod, jakož i interpretace a aplikace zákonných pojmů v jiném než zákonem stanoveném a právním myšlením konsenzuálně akceptovaném významu, v tom rámci i odklonu od ustálené judikatury, aniž by byly dostatečně vyloženy důvody, na základě nichž soud výkladovou praxi dosud převažující a stabilizovanou odmítá, a konečně ve smyslu rozhodování bez bližších kritérií či alespoň zásad odvozených z právní normy*“ (viz např. nález ze dne 6. 2. 2008, sp. zn. IV. ÚS 535/05).

36. Stěžovatel nedůvodně vytkl finančnímu úřadu, že z napadeného rozhodnutí nebylo jasné, z jakých důvodů finanční úřad považoval neuhrazení daně za významnou skutečnost pro rozhodnutí a proč tato skutečnost vylučovala prominutí daně v případě stěžovatele.

37. Finanční úřad nerozhodl „*bez bližších kritérií či alespoň zásad odvozených z právní normy*“ (srov. výše citovaný nález sp. zn. IV. ÚS 535/05) ani netransparentním, neracionálním nebo nepředvídatelným způsobem (srov. námitky v bodu 10), ale opřel své rozhodnutí o pokyn D-330, podle kterého je existence dluhu na dani jedním z důvodů v zásadě vylučujících prominutí příslušenství daně. Tato skutečnost odlišuje nyní posuzovanou věc od rozsudku ze dne 7. 9. 2012, čj. 2 Afs 55/2012 – 24, jehož argumentaci stěžovatel v podstatné míře převzal, byť na něj výslovně neodkázal. Závěry zdejšího soudu učiněné ve zmiňovaném rozsudku však nelze odtrhnout od skutkových okolností dané věci a od konkrétního odůvodnění napadeného rozhodnutí. To platí tím spíše, že se jednalo o rozhodnutí vydané na základě správního uvážení. Ve věci čj. 2 Afs 55/2012 – 24 správce daně neuvedl v napadeném rozhodnutí, že by svůj závěr o neprominutí daně opřel o pokyn D-330, ale bez bližšího vysvětlení pouze konstatoval, že z důvodu neuhrazení daně, nelze příslušenství této daně prominout. Takové odůvodnění Nejvyšší správní soud považoval za nedostatečné a nepřezkoumatelné.

38. Pokud v nyní posuzované věci správce daně uvedl jako důvod pro neprominutí příslušenství daně existenci dluhu na dani a tento závěr výslovně opřel o pokyn D-330, nelze takový postup považovat za rozporný se zákonem a stejně tak jej nelze považovat ani za nepřípustnou svévoli. V takovém případě správce daně postupoval předvídatelně, v souladu se zavedenou správní praxí (srov. zejm. rozsudek čj. 1 Afs 1/2013 – 47). Ostatně podmínka uhrazení daně nemohla být pro stěžovatele překvapivá nebo nepředvídatelná, protože jeho znalost pokynu D-330 vyplývá ze samotné žádosti o prominutí příslušenství daně, v níž se dovolával použití tohoto pokynu.

39. Nejvyšší správní soud nesouhlasil se stěžovatelem, že finanční úřad byl povinen výslovně vypořádat všechny důvody uvedené v žádosti o prominutí příslušenství daně (viz výše bod 15) i tehdy, pokud shledal naplněnou jednu z podmínek pro vyloučení prominutí daně. Stěžovateli lze přisvědčit pouze potud, že tato podmínka není absolutní, ale „*v zásadě*“ vylučuje prominutí příslušenství daně. Bylo však na správním uvážení finančního úřadu, jak bude v posuzované věci postupovat a zda použije vylučující podmínku

neuhrazení daně. Finanční úřad svůj postup přitom řádně odůvodnil s odkazem na pokyn D-330 (srov. opět rozsudek čj. 1 Afs 1/2013 – 47).

40. Ve zmiňovaném rozsudku soud také připomněl, že cílem pokynu D-330 je zabezpečení v maximální možné míře jednotného a objektivizovaného rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně. Tento pokyn vymezuje mimo jiné skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvod tvrdosti, a také skutečnosti, při jejichž existenci je naopak v zásadě vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Smyslem tohoto pokynu je tedy zajistit jednotu v rozhodování a právní jistotu daňových subjektů, kteří žádají o prominutí příslušenství daně. Byť tento pokyn není obecně závazným právním předpisem a správce daně by se od něho v odůvodněných případech mohl odchýlit, správci daně nelze vytýkat, že se tímto pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených, pokud tento pokyn nebyl v rozporu se zákonem. Pokyny Ministerstva financí řady D jsou totiž obecně pro správní orgány závazné s ohledem na zákaz libovůle a zákaz neodůvodněné nerovného zacházení. Jejich použití je vyloučeno pouze v případech, kdy odporují zákonu (blíže viz např. rozsudky ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 – 57, č. 605/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005 – 59).

41. Rozpornost podmínky uhrazení daně obsažené v pokynu D-330 se zákonem stěžovatel netvrdil. Domníval se však, že tato podmínka neměla být v jeho případě použita s ohledem na nezákonný postup správce daně v daňovém řízení. K neuhrazení daně totiž podle stěžovatele došlo v důsledku nezákonného postupu správce daně. Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

42. Daň z příjmů ve výši 1 412 320 Kč byla stěžovateli vrácena dne 23. 2. 2011, protože finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 11. 1. 2011 zrušilo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 6. 4. 2010, kterým byla dodatečně doměřená daň snížena na částku 101 400 Kč, a zastavilo odvolací řízení z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob. Rozhodnutí ze dne 11. 1. 2011 však finanční ředitelství zrušilo rozhodnutím ze dne 12. 8. 2011, protože uznalo, že posoudilo uplynutí prekluzivní lhůty nesprávně a že tato lhůta začala běžet znovu od 1. 1. 2011. Daňové řízení se tedy vrátilo do stadia, kdy zde existovalo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 6. 4. 2010, kterým byla stěžovateli doměřena daň ve výši 101 400 Kč, byť zatím nepravomocně, protože probíhalo odvolací řízení (viz výše body 1 až 7).

43. Rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 12. 8. 2011 bylo stěžovateli doručeno dne 15. 8. 2011. Rozhodnutí finančního úřadu ze dne 6. 9. 2011, které zrušilo rozhodnutí o zastavení řízení o prominutí příslušenství daně, bylo stěžovateli doručeno dne 9. 9. 2011. Finanční úřad rozhodl o zamítnutí žádosti o prominutí příslušenství daně až dne 8. 11. 2011. Stěžovateli tak byla poskytnuta přiměřená doba, ve které mohl daň ve výši 101 400 Kč uhradit. Stěžovatel si byl nepochybně vědom skutečnosti, že uhrazení daně je považováno za jednu z podmínek pro prominutí příslušenství daně, protože jeho znalost pokynu D-330 vyplývá ze žádosti o prominutí příslušenství daně. Stěžovatel netvrdil, že existovaly objektivní okolnosti, které by mu zabránily daň uhradit. I toto je podstatná odlišnost od rozsudku čj. 2 Afs 55/2012 - 24, jehož se stěžovatel implicitně dovolával. Ve zmiňované věci totiž daňový subjekt tvrdil, že důvodem neuhrazení daně byla nezaviněná

platební neschopnost, do které se dostal v důsledku nezákonného postupu celních a finančních orgánů. Za této situace Nejvyšší správní soud daňovému subjektu přisvědčil, že se správce daně měl důvody neuhrazení daně zabývat a právě s ohledem na zvláštní okolnosti dané věci měl zvážit, zda je namístě odchytil se od podmínky úhrady daně stanovené v pokynu D-330. Obdobné okolnosti stěžovatel netvrdil, a tím méně prokazoval.

44. S ohledem na skutkové okolnosti nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud uzavřel, že finanční úřad nepochybil, pokud v rozhodnutí o neprominutí příslušenství daně ze dne 8. 11. 2011 zohlednil skutečnost, že stěžovatel předmětnou daň neuhradil a další důvody žádosti již neposuzoval. Odůvodnění finančního úřadu, byť bylo stručné, z hlediska přezkoumatelnosti obstálo. Nejvyšší správní soud neshledal, že by finanční úřad překročil meze správního uvážení nebo toto uvážení zneužil, proto krajský soud nepochybil, pokud žalobu zamítl. Tvzení stěžovatele, že neuhrazení daně bylo způsobeno nezákonným postupem správních orgánů, nemá oporu ve zjištěných skutečnostech.

45. Stěžovatel nedůvodně vytkl finančnímu úřadu i krajskému soudu, že se nevypořádaly s námitkou, že „celý stav“ byl způsoben nezákonným postupem správce daně. V žádosti o prominutí daně stěžovatel takovou námitku nevznsl. Ostatně okolnosti, z nichž stěžovatel dovodil nezákonný postup správce daně, nastaly až po podání této žádosti. Nejvyšší správní soud však již výše uzavřel, že pochybení finančního ředitelství, k němuž došlo vydáním rozhodnutí ze dne 11. 1. 2011, neovlivnilo možnost stěžovatele uhradit daň poté, kdy bylo toto nezákonné rozhodnutí zrušeno. Finanční úřad proto nebyl povinen výslovně se zabývat nezákonným zastavením daňového řízení v řízení o prominutí příslušenství daně. Krajský soud pak neshledal námitku nezákonného postupu správce daně důvodnou a uzavřel, že stěžovateli nic nebránilo, aby uhradil daň sníženou v odvolacím řízení (str. 6 rozsudku krajského soudu). Není proto pravdou, že se krajský soud předmětnou námitkou nezabýval.

46. Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že finanční úřad nesprávně použil pokyn D-308 v neprospěch stěžovatele. Finanční úřad odkázal na tento pokyn pouze v souvislosti se zmínkou o lhůtě pro vydání rozhodnutí podle § 55a daňového řádu z roku 1992 a neopřel o něj důvody pro zamítnutí žádosti stěžovatele. Odkaz na tento pokyn proto nemohl ovlivnit zákonnost rozhodnutí finančního úřadu.

47. Nejvyšší správní soud se nezabýval polemikou mezi stěžovatelem a žalovaným, týkající se tvrzení žalovaného, že v době vydání rozhodnutí finančního úřadu nebyla daň vyměřená ani splatná. Finanční úřad zmínil toto tvrzení poprvé ve vyjádření k žalobě a žalovaný na něm setrval ve vyjádření ke kasační stížnosti. Rozhodnutí finančního úřadu ze dne 8. 11. 2011 ani rozsudek krajského soudu však takový argument neobsahují, posouzení této otázky by proto nemohlo ovlivnit jejich zákonnost. Pro úplnost však Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 30. 7. 2012, čj. 5 Afs 54/2011 – 167, v němž se obdobnou otázkou zabýval a uzavřel, že daň je možné promítnout i před jejím pravomocným vyměřením.

48. Námitku, že ke dni zpracování žádosti správce daně evidoval přeplatek na dani z přidané hodnoty a měl tento přeplatek použít na úhradu případného nedoplatku u daně

z příjmů, stěžovatel vznesl poprvé v kasační stížnosti. Tato námitka je proto nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Soudní řád správní vyžaduje, aby již v žalobě byly uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo. Krajský soud totiž musí dostat příležitost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, jestliže stěžovatel nemohl důvody v řízení před krajským soudem uplatnit, může o ně opřít kasační stížnost. Tak tomu ovšem v posuzované věci nebylo. Stěžovatel se nemůže dovolávat toho, že existence přeplatku na dani z přidané hodnoty vyplývala z přílohy k žalobě, pokud předmětnou námitku výslovně neučinil součástí žaloby. Stěžovatel přiložil k žalobě přehled stavů osobních daňových účtů ke dni 12. 12. 2011, v žalobě však nezmínil, že by tímto dokumentem zamýšlel prokázat existenci přeplatku, který měl být použit na úhradu nedoplatku u daně z příjmů. Krajský soud nebyl povinen sám ze své iniciativy takové argumenty dovozovat či ověřovat.

49. Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

50. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 30. října 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu