



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Jany Brothánkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **K. K.**, zastoupen JUDr. Zdeňkem Sochorcem, advokátem se sídlem V Teničkách 614, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj - územní pracoviště v Uherském Hradišti**, se sídlem Otakarova 1073, Uherské Hradiště, proti rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 17. 6. 2011, čj. 143154/11/336911705263, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 7. 2013, čj. 30 Af 132/2011 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Uherském Hradišti (správce daně) rozhodnutím ze dne 28. 6. 2010, čj. 108691/10/336911705263, dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 226 898 Kč a penále ve výši 1 344 Kč.

[2] Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 19. 11. 2010, čj. 13942/10-1100-700519, zamítlo odvolání žalobce proti shora vymezenému dodatečnému platebnímu výměru. Žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem

ze dne 31. 7. 2012, čj. 30 Af 14/2011 - 35. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 22. 7. 2013, čj. 8 Afs 61/2012 - 38.

[3] Platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 8. 12. 2010, čj. 173391/10/336911705263, správce daně vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob dodatečně vyměřené ke dni 3. 12. 2010 a úroků předepsaných od 3. 12. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 135 520 Kč.

[4] Dne 20. 12. 2010 žalobce podal u správce daně žádost o prominutí příslušenství daně (úroku z prodlení) podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků z důvodu, že doměřená částka daně je značně vysoká a požadavek na úhradu jak této částky, tak úroků z prodlení je spojen s vážnou újmou žalobce a jeho podnikatelské činnosti, protože se mu nebude dostávat prostředků na provoz a bude muset živnost ukončit, nezbyly by mu ani prostředky na obživu.

[5] Žalobou napadeným rozhodnutím správce daně žádost zamítl (dle § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, žádost posuzoval podle dosavadních předpisů). Důvod platební neschopnosti uvedený v žádosti o prominutí příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti s ohledem na údaje v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009 a 2010 neshledal opodstatněným. Vzal v úvahu dle pokynu Ministerstva financí D-330 důvod (bod A), že není zcela uhrazena daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno. Dále (bod C- bonus), že se jedná o jediné porušení platební neschopnosti. Oproti tomu přihlédl i k důvodům (bod D- malus), zejména, že příslušenství daně vzniklo na základě opožděné platby daně, k jejímuž řádnému přiznání došlo až na základě výzvy správce daně, dále že ke dni zpracování žádosti existuje nedoplatek (dluh na daňové povinnosti) a přihlédl i ke špatné úrovni spolupráce daňového dlužníka se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností a nedostatečné součinnosti.

II.

[6] Žalobu proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem ze dne 30. 7. 2013, čj. 30 Af 132/2011 - 36.

[7] Krajský soud vyšel z obecné povahy institutu prominutí daně či příslušenství daně; v dané věci jde o zmírnění důsledků pravomocně doměřené daně z příjmů fyzických osob dle rozhodnutí správce daně.

[8] Podstatným soud shledal, že podle platné právní úpravy bylo prominutí daně ovládáno zásadou dispoziční, tedy bylo zahajováno pouze na žádost, odlišné byly podmínky pro prominutí daně od podmínek pro prominutí příslušenství daně, které mohlo být prominuto i z důvodů odstranění tvrdosti; tento pojem byl naplňován aplikační praxí vycházející z pokynu D-330. Zákonem nebyl založen nárok na poskytnutí daňové úlevy v této formě, nicméně přezkoumatelnost rozhodnutí závisejícího na volné úvaze správce daně soudem je dána.

[9] K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, jímž podle žalobce nebyly zohledněny veškeré důvody uvedené v žádosti, krajský soud uvedl, že správce daně nepostupoval nezákonně, protože primárním důvodem vedoucím k zamítnutí žádosti žalobce bylo, že správcem daně především nebyly podle daňových přiznání žalobce k dani z příjmů za rok 2009 a 2010 osvědčeny důvody v žádosti o prominutí příslušenství daně žalobcem tvrzené. Přitom bylo plně v dispozici žalobce, jak vymezí důvody žádosti. Údaji uvedenými v přiznání k dani žalobce sám popřel důvody uvedené ve své žádosti, proto je správce daně

považoval za vyvrácené. Krajský soud shledal proto napadené rozhodnutí za přezkoumatelné a zcela odůvodněné.

[10] Skutečnost, že ve vazbě na pokyn D-330 nastínil správce daně další aspekty podstatné pro rozhodování v dané věci, které blíže nerozvedl, nelze mu podle soudu vytýkat, jestliže takové skutečnosti žalobce v žádosti neuvedl a dodatečně je zmínil až v žalobě. Podle krajského soudu s odkazem na dispoziční zásadu proto výrok rozhodnutí o zamítnutí žádosti, včetně jeho odůvodnění, ob stojí.

[11] Zbývajícím námitkám uvedeným v žalobě krajský soud nepřisvědčil. K námitce, že správce daně nezohlednil žádost žalobce o posečkání s úhradou dodatečně doměřené daně, uvedl, že podstatné v této souvislosti není, že byla podána žádost o posečkání, ale vyhovění této žádosti rozhodnutím. Do té doby se má za to, že jde o dlužnou částku v podobě neuhrazené daně, což je podle pokynu D-330, bodu A. skutečnost vylučující vydání rozhodnutí o prominutí příslušenství této daně z důvodu tvrdosti, ledaže by právě pro dosud neuhrazenou daň bylo povoleno posečkání. K tomu v rozhodné době nedošlo, proto námitku nelze mít za důvodnou.

[12] Neobstojí ani námitka, že žalovaný nezohlednil dlouhou dobu prodlení způsobenou nečinností správce daně, který žalobce vyzval k podání dodatečného daňového přiznání až po třech letech. Skutečnost, že správce daně podle § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků výzvu učinil až ke konci období, ve kterém mohla být daň vyměřena, se sice může jevit jako nečinnost, nicméně tento postup není v rozporu se zákonem. Nadto daňový subjekt má povinnost platit daň včas a ve správné výši, a pokud zjistí, že jeho daňová povinnost měla být vyšší, než deklaroval v daňovém přiznání, má sám podat dodatečné daňové přiznání. Primárně jde tak o nedodržení povinnosti daňového subjektu.

[13] K námitce porušení procesního předpisu při doměření daně soud odkázal na výsledek řízení o doměření daně [2].

III.

[14] Rozhodnutí krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[15] Krajský soud se podle stěžovatele nevypořádal s minimálně třemi skutečnostmi uvedenými v textu žádosti a v žalobě. První je délka lhůty, po kterou měl správce daně podklady pro zahájení vytýkacího řízení, druhou je daňová kázeň žadatele, který dlouhodobě plní své daňové povinnosti řádně a včas, třetí je skutečnost, že žádá o prominutí příslušenství daně dodatečně doměřené, která nemá charakter úmyslně zatajených příjmů (k tomu odkazuje na pokyn D-330, bod B15 a § 4 zákona o daních z příjmů).

[16] Nebyla zohledněna skutečnost, že stěžovatel dostal pozemky darem spolu s bratrem od matky, která je zdělila po rodičích; rodina je vlastnila po celá desetiletí. Následně došlo k prodeji, stěžovatel netušil, že na takové případy zákon nepamatuje a příjem z prodeje podléhá dani z příjmů. Přiznání k dani z převodu podal řádně a daň z převodu uhradil, správce daně tak měl podklady pro stanovení daně již v roce 2006, přesto byl tři roky nečinný. Sám přitom uvedl, že šlo o jediné porušení platební kázně. Krajský soud učinil toliko nepřezkoumatelný závěr, že je to daňový subjekt, kdo má daň platit včas a ve správné výši.

[17] Správce daně i krajský soud měli zohlednit, že správce daně po podání přiznání k dani z převodu nemovitostí mohl nejen ověřit, ale že musel i zjistit, že stěžovatele stíhá povinnost příjem z prodeje zdanit, protože vydal i výzvu k dodatečnému daňovému přiznání za rok 2007, neboť se domníval, že část kupní ceny byla uhrazena až v roce 2007. Měl proto vyzvat ve 30 denní lhůtě od zjištění okolností pro vybrání daně stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání a nečekat více než 3 roky, aby vytvořil vysoký sankční úrok.

[18] Stěžovatel se dovolává pravidla vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 207/2005, že obdobné případy se posuzují obdobně a rozdílné rozdílně a tvrdí, že v dané věci prodávali pozemek bratři. Jeho bratr rozhodnutí o dodatečném vyměření nenapadl odvoláním a správce daně mu daňové příslušenství prominul.

[19] Dále trvá na tom, že neměl evidovány žádné splatné daňové nedoplatky, neboť požádal o posečkání s úhradou dodatečně doměřené daně, a nelze tak v souladu s pokynem D-330 pohlížet na takový nedoplatek jako na dlužnou částku daně, jak tvrdí žalovaný a jak tento názor převzal soud. Správce daně měl vyčkat, resp. rozhodnout o povolení posečkání s placením daně a po právní moci tohoto rozhodnutí rozhodnout o prominutí daňového příslušenství, nikoli přičítat k tíži stěžovateli, že nebylo o žádosti o posečkání rozhodnuto. Jiná by byla situace, kdyby žádost podána nebyla a daň nebyla uhrazena. Není ani pravdivé tvrzení žalovaného uvedené na str. 4 rozsudku, že žádost o povolení odkladu s placením daně byla zamítnuta, naopak odklad s placením daně byl povolen do 15 dnů od doručení rozsudku v dané věci.

[20] Tvrzení žalovaného, že důvodem neprominutí daňového příslušenství je nedostatečná součinnost a špatná úroveň spolupráce stěžovatele se správcem daně, je obecné. Stěžovatel má za to, že je trestán, protože podal odvolání a žalobu proti dodatečnému vyměření daně. Správce daně byl povinen toto tvrzení konkrétně zdůvodnit, krajský soud na tuto okolnost nereagoval. Za nespolečnou a nesoučinnost nelze považovat, že stěžovatel nekontaktoval správce daně sám ve snaze dohodnout jiný termín projednání zprávy o výsledku vytykácího řízení, když v předvolání uvedeném termínu nemohl vyhovět.

[21] Správce daně měl podle stěžovatele zjistit, posoudit a přezkoumatelným způsobem zdůvodnit nezohlednění či zohlednění všech důvodů uvedených v pokynu D-330 v souladu s článkem III. pokynu, jinak je jeho postup nepřezkoumatelný, a nikoli vybrat pouze některé okolnosti a uvést je jen v obecné rovině. Krajský soud neměl tento netransparentní postup akceptovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 78/2011). Rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu jsou tak nepřezkoumatelné.

[22] Nepřiměřeně tvrdé a nemravné je podle stěžovatele požadovat daňové příslušenství dodatečně doměřené daně v situaci, kdy správce daně měl po celou dobu informace o riziku daňového doměrku, ale nekonal. Šlo o prodej majetku vlastněného rodinou stěžovatele po desetiletí, postup správce daně je více než tvrdý, když navíc v obdobných případech daňové příslušenství promíjel.

IV.

[23] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozsudek krajského soudu, který považuje za přezkoumatelný; i námitku, že správce daně vyzval k podání dodatečného přiznání až po třech letech, označil soud jako nedůvodnou. Napadá-li nyní

stěžovatel lhůtu pro zahájení vytykácího řízení, uvádí žalovaný, že dodatečné daňové priznání za rok 2006 bylo podáno až 9. 11. 2009, vytykácí řízení bylo zahájeno výzvou ze dne 23. 11. 2009, doručenou 21. 12. 2009. Délka lhůty, po kterou měl žalovaný podklady pro zahájení vytykácího řízení tak byla standardní. Namítané porušení procesního předpisu při doměření daně se týká samostatného řízení, jeho výsledek byl předmětem přezkoumání soudem [2]. Stěžovatel plnil své závazky včas do podání dodatečného daňového priznání za rok 2006. Uhradil daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 a 2006 (9 660 Kč a 9 130 Kč), dodatečně doměřenou daňovou povinnost ve výši 226 898 Kč neuhradil (aktuální výše nedoplatku na dani a jejího příslušenství činí 339 431 Kč, včetně daně na kterou je povoleno splátkování). Ohledně charakteru příjmů poukazuje na to, že je stěžovatel přiznal až na základě výzvy. Bod B15 pokynu D-330 nemohl konečné rozhodnutí ovlivnit, neboť podle písm. A zde byla skutečnost vylučující prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti (neuhrazená daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno); daň nebyla uhrazena ani z části (nemohlo tak být ani z části prominuto příslušenství).

[24] Námitce účelově odmítnutých důvodů k prominutí a proti nečinnosti správce daně žalovaný oponuje, rozhodoval v souladu s pokynem D-330 a soud se s tím rovněž vypořádal. Žalovaný postupoval v souladu s § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[25] Stran principu rovného přístupu uvádí, že bratr stěžovatele projevil snahu dlužnou daň uhradit a požádal o splátkový kalendář, daň skutečně splácel a v době rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně měl již část dlužné daně uhrazenou, a proto podle pokynu D-330, bod A splnil výjimku, kdy je na neuhrazený zbytek daně povoleno posečkání či splátkování. Proto k žádosti bratra bylo prominuto příslušenství, které náleželo k již uhrazené části daně.

[26] Žalovaný nemohl zohlednit podanou žádost o posečkání daně, protože podstatným není samotné podání žádosti, ale rozhodnutí o ní, do té doby se má za to, že jde o neuhrazenou daň a dle pokynu D-330 je vyloučeno prominutí příslušenství daně. Žádost o povolení posečkání daně ze dne 13. 12. 2010, doplněná 20. 12. 2010, byla zamítnuta rozhodnutím vypraveným 23. 3. 2011, odvolání podané dne 26. 4. 2011 nemá odkladný účinek (bylo zamítnuto 11. 8. 2011 odvolacím orgánem). Odvolací řízení tak nemohlo mít vliv, a protože nebyla uhrazena samotná daň, bylo prominutí příslušenství vyloučeno. Žalovaný neměl možnost ovlivnit skutečnost, že na daňovém účtu stěžovatele byl evidován splatný daňový nedoplatek v průběhu rozhodování o prominutí daně, tuto skutečnost mohl ovlivnit jen stěžovatel, který mohl dlužnou daň uhradit do vydání rozhodnutí 17. 6. 2011 resp. 20. 6. 2011. Stejně tak mohl stěžovatel doplňovat důvody pro prominutí, které měly být dle jeho názoru zohledněny. Až následně, k žádosti podané 27. 3. 2012 bylo o posečkání povoleno do nabytí právní moci rozhodnutí o žalobě podané proti dodatečnému platebnímu výměru rozhodnutím čj. 171341/12/336911705263 (i následně bylo posečkání povoleno, daň však nebyla ve stanovených lhůtách uhrazena a následně k žádosti z 12. 8. 2013 žalovaný povolil úhradu ve splátkách, dne 29. 8. 2013 byla uhrazena první splátka).

[27] Ohledně součinnosti a spolupráce se správcem daně jde o subjektivní hodnocení stěžovatele. Žalovaný poukazuje na znemožnění projednání zprávy o výsledku vytykácího řízení a nesplácení dlužné daňové povinnosti, šlo však o dílčí důvod, hlavním důvodem byla neuhrazená daňová povinnost. Žalovaný rovněž oponuje tvrzení, že rezignoval na své povinnosti, k tomu odkazuje na řízení o doměření daně, ukončené rozsudky [2]. K názoru stěžovatele, že se žalovaný nezabýval všemi důvody pokynu D-330 oponuje, neboť

postupoval podle něho a vypořádal se s body, které se vztahovaly k danému případu, vycházel z žádosti a podkladů z daňového spisu a krajský soud se s námitkami podrobně vypořádal. Žádosti o prominutí příslušenství nemohl vyhovět, jelikož daň nebyla uhrazena. Žalovaný dodal, že ačkoliv se stěžovatel dovolává kasačních důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., ve vztahu k důvodům upraveným pod písmeny b) a d) nic neuvádí. Stěžovatel v zásadě nesouhlasí s právním názorem krajského soudu. K tomu však neuvádí žádnou novou právní argumentaci.

V.

[28] 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.). Takové vady neshledal.

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost ani pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost netrpí ani rozhodnutí žalovaného žalobou napadené [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a nebyl zde proto důvod pro zrušení tohoto rozhodnutí krajským soudem.

[31] Institut prominutí daně a jejího příslušenství (tzn. promíjení daňových dluhů) byl vždy vnímán jako milost, jako výjimečné osvobození konkrétního případu od daňové povinnosti. Krajský soud správně uvedl, že rozhodnutí o prominutí daně, resp. jejího příslušenství z důvodu odstranění tvrdosti podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, je rozhodnutím vydávaným ve sféře volného uvážení, avšak správní orgán nerozhoduje v absolutní libovůli, ale je povinen za obdobných a srovnatelných podmínek rozhodovat stejně a k tomu v aplikační praxi sloužil pokyn Ministerstva financí D-330. Při přezkoumání rozhodnutí tak soud zkoumá, zda nedošlo ze strany správního orgánu o překročení mezí správního uvážení (§ 78 odst. 1 poslední věta s. ř. s.). (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 85/2007 - 54, 8 čj. Afs 27/2008 - 51, čj. 5 Afs 44/2009 - 64, www.nssoud.cz).

[32] V žádosti o prominutí příslušenství daně podané 20. 12. 2010 se stěžovatel dovolával prominutí z důvodu nedostatku finančních prostředků na úhradu doměřené daně i úroků z prodlení, tvrdil, že by musel ukončit živnost a nezbylo by mu ani na obživu. Toto tvrzení nijak nedokládal, jiné důvody neuvedl. (Pozn. soudu: Z týchž obecně uvedených důvodů se domáhal žádostí z téhož dne i posečkání úroku z prodlení, totéž ohledně stávající finanční situace uvedl i v žádosti podané 13. 12. 2010 o posečkání s úhradou daně). Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prominutí příslušenství daně toto tvrzení žadatele vyvrátil poukazem na údaje uvedené v jím podaných daňových přiznáních, z nichž nevyplývala platební neschopnost žalobce ani ohrožení jeho podnikatelské činnosti. Údaje uvedené ve vlastních daňových přiznáních za rok 2009 a 2010 byly žalobci (stěžovateli) známy, nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného nebyla ani žalobcem v žalobě namítána proto, že nebyly uvedeny konkrétní finanční částky. Ani v žalobě, ani v řízení před soudem (a ani v kasační stížnosti) konkrétně stěžovatel netvrdil, tím méně dokládal, že by závěr žalovaného, aprobovaný krajským soudem, neměl oporu v jím podaných daňových přiznáních, z nichž správce daně vycházel.

[33] Krajský soud proto námitku v bodu 1. žaloby správně odmítl jako nedůvodnou, neboť obecné žalobní tvrzení, že se žalovaný nevypořádal se všemi důvody uvedenými v žádosti, bylo liché. Důvody (resp. důvod v žádosti stěžovatele popsany) byl zcela a bezezbytku žalovaným vypořádán a vyvrácen.

[34] Jestliže žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně s odkazem na pokyn D-330, nad rámec žádosti samotné, vypořádal další důvody, k nimž přihlédl, zejména, že dle bodu A při rozhodnutí o prominutí příslušenství daně musel zohlednit, že daň není zcela uhrazena a dále zohlednil důvody uvedené v bodě C a D., pak krajský soud nepochybil, pakliže pro stručnost hodnocení těchto důvodů nepřistoupil ke zrušení rozhodnutí a sám námitky uplatněné až v žalobě (bod 2. – 7.) vypořádal.

[35] Námitka stěžovatele vůči správci daně, že neučinil výzvu k podání dodatečného daňového přiznání včas, potažmo vůči krajskému soudu, že ani ten nezohlednil délku lhůty, po kterou měl správce daně podklady pro zahájení vytýkacího řízení, a v důsledku toho tvrzená nepřezkoumatelnost rozsudku, který zdůraznil povinnost daňového subjektu platit daň včas a ve správné výši, není důvodná.

[36] Krajský soud správně vycházel z principu daňové povinnosti dle zákona o správě daní a poplatků, podle něhož stíhala uvedená povinnost předně stěžovatele. Správci daně tento zákon stanovil obecně povinnost v § 1 odst. 2 učinit opatření vedoucí ke správnému a úplnému zjištění daňové povinnosti a to tak, aby daň byla vyměřena (doměřena) ve lhůtě stanovené v § 47 tohoto zákona. V této lhůtě je správce daně oprávněn zahájit kontrolu správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání či vydat výzvu při opomenutí jeho podání, resp. výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně dne 14. 10. 2009 vyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů, tedy včas, a proto nemůže obecně jít o nečinnost. Tato výzva mu byla doručena dne 20. 10. 2009, dodatečné daňové přiznání bylo stěžovatelem podáno dne 9. 11. 2009, lhůta 30 dní k vydání výzvy a zahájení vytýkacího řízení se tak mohla odvíjet až od podání dodatečného daňového přiznání stěžovatelem. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku [2]: „*Správce daně dále dne 23. 11. 2009 stěžovatele vyzval k odstranění pochybností postupem dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel výzvu převzal dne 21. 12. 2009.... Obě výzvy jsou výsledkem procesní aktivity správce daně ústící v dodatečné stanovení daně. Jak ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání, tak i ve výzvě k odstranění pochybností správce daně jednoznačně formuloval důvody, které jej vedly k jejich vydání, tedy to, že stěžovatel nezdalil příjem plynoucí z převodu nemovitosti ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.... Nejvyšší správní soud k uvedenému dodává, že na tříletou prekluzivní lhůtu je třeba pohlížet jako na jeden celek. Nelze proto vyvozovat jakékoliv důsledky ani konstatovat nečinnost na základě toho, že správce daně začal vůči stěžovateli činit úkony směřující k dodatečnému stanovení jeho daňové povinnosti až v samotném závěru běhu této lhůty.*“ (body 25. - 27. nadřčeného rozsudku).

[37] Stěžovatel sám uznává, že „netušil“, že jej stíhá v daném případě nejen povinnost podat přiznání a zaplatit daň k dani z převodu nemovitosti, ale i daňová povinnost dle zákona o dani z příjmů, tedy, že nejde o příjem osvobozený dle § 4 zákona o dani z příjmů. Obrana stěžovatele založená na tomto tvrzení nemůže obstát, neznalost zákona ani právní omyl neomlouvá. Obdobně lze odkázat na předně uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu, kde soud námitky stěžovatele, že správce daně využil stěžovatelových neznalostí v oblasti daňového práva, neshledal důvodnými (rozsudek [2], bod 29).

[38] Nadto stěžovatel v podané kasační stížnosti sám tvrdí, že již v roce 2007 jej správce daně vyzval [17], i když nesprávně, k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2007, a to ve vztahu k těmž příjmu z prodeje nemovitostí. Tím spíše si stěžovatel již v roce 2007 musel být vědom, že nepřiznal řádně příjmy v roce 2006, a že nejde o příjmy osvobozené od daně dle § 4 zákona o dani z příjmů.

[39] Krajský soud žalobní námitku v bodu 3. obdobného obsahu vypořádal správně, neboť v řízení o žádosti o prominutí daně k ní nemohlo být přihlíženo.

[40] Se stěžovatelem lze souhlasit potud, že krajský soud výslovně nereagoval na námitky v žalobě (bod 4. a 5.), které jsou opakovány v kasační stížnosti (bod 6. a 7.), a týkají se obecného poukazu žalovaného na nedostatečnou součinnost a špatnou úroveň spolupráce stěžovatele se správcem daně (důvody bodu D pokynu). Krajský soud obecně omítl další výhrady žalobce jako nerozhodné. Nedostatek odůvodnění k této dílčí námitce nemohl ovlivnit výsledek rozhodnutí soudu ani zákonnost postupu žalovaného. Dle pokynu, bod A., správce daně zjistil skutečnost vylučující prominutí příslušenství daně. Nadbytečné proto bylo posuzování naplnění důvodů dle bodu C a D tohoto pokynu, kde jsou uvedeny skutečnosti, které je nutno vzít do úvahy v případě splnění přednostních a základních důvodů pro prominutí příslušenství daně (B. I., B. II), a které mohou ovlivnit při splnění podmínek základních rozhodnutí o prominutí příslušenství a jeho výši. Jde o skutečnosti svědčící ve prospěch (bonus) nebo v neprospěch (malus) u konkrétního žadatele. V daném případě proto strohé uvedení důvodu k bodu D. pokynu nemohlo mít vliv na rozhodnutí o prominutí příslušenství daně, protože prominutí bylo vyloučeno z důvodu uvedeného v bodu A pokynu. Pro úplnost lze odkázat na rozsudek tohoto soudu [2], bod 37 a následující.

[41] Důvodným neshledal Nejvyšší správní soud ani kasační důvod [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] směřující do posouzení právní otázky, zda v době rozhodnutí o prominutí daně měl stěžovatel evidovány u správce daně splatné daňové nedoplatky, či nikoli, protože podal žádost o posečkání s úhradou dodatečně doměřené daně (žalobní námitka bod 2, kasační stížnost bod 5).

[42] Posouzení této otázky je rozhodné proto, že pro transparentnost a splnění zásady legitimního očekávání pokyn D-330 stanoví v bodu A, jako jeden z důvodů vylučujících prominutí příslušenství daně to, že „*není zcela uhrazena daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno*“. Jednou z výjimek z tohoto pravidla je, je-li daň uhrazena pouze částečně a pro dosud neuhrazený zbytek daně je povoleno posečkání či splátkování, pak lze prominout příslušenství, které náleží k již uhrazené části daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně na naplnění tohoto důvodu, který vylučuje prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti, odkázal. Stěžovatel ani nevyvrací, že by doměřenou daň v době rozhodování o prominutí daně uhradil zcela, nebo alespoň z části, ale domnívá se, že postačí, požádal-li současně o posečkání s úhradou daně.

[43] Stěžovatel se ve svých závěrech mýlí. Nejvyšší správní soud přisvědčil žalovanému i krajskému soudu, že v době rozhodnutí o prominutí daně může mít vliv na splnění podmínky dle bodu A pokynu toliko již vydané rozhodnutí o posečkání s úhradou daně, a to v případě, kdy je o takové žádosti rozhodnuto kladně, posečkání s úhradou daně je povoleno. Krajský soud správně uvedl, že k tomu v rozhodné době nedošlo. Podání žádosti o posečkání s úhradou daně nemá odkladný účinek ve vztahu k povinnosti doměřenou daň zaplatit ve stanovené lhůtě. Žádost podaná 13. 12. 2010 byla rozhodnutím správce daně ze

dne 21. 3. 2011 zamítnuta, neboť podmínky § 60 zákona o správě daní a poplatků, podle nichž musela být posuzována, splněny nebyly, a proto stále existoval daňový nedoplatek, neboť ani odvolání podané proti rozhodnutí správce daně ze dne 21. 3. 2011 nemá odkladný účinek. Daň nebyla žalobcem uhrazena v rozhodné době do 17. 6. 2011 ani z části. Nenastal tak ani důvod k případnému vyčkání rozhodnutí o odvolání podanému proti zamítnutí žádosti o posečkání, protože na prominutí příslušenství mohl mít vliv jen souběh „dobrovolné“ úhrady části daně a povolení posečkání s úhradou daně ve zbylé části. Nejvyšší správní soud tak musí přisvědčit žalovanému, že tím, kdo mohl ovlivnit vyhovění žádosti o prominutí příslušenství daně, byl v rozhodné době právě stěžovatel. Tvrdí-li stěžovatel, že odklad s placením daně byl povolen do 15 dnů od doručení rozsudku v dané věci, je nutno zdůraznit, že k tomu došlo až na základě žádosti žalobce ze dne 27. 3. 2012 rozhodnutím čj. 171341/12/336911705263; opakovaně rozhodnutím ze dne 20. 5. 2013 a rozhodnutím ze dne 11. 9. 2013 pak bylo povoleno rozložení úhrady daně a příslušenství daně na splátky/ viz bod 26 shora/.

[44] Právě v rozdílném postupu stěžovatele a postupu jeho bratra je nutno spatřovat důvody rozdílného rozhodnutí správce daně, neboť bratr stěžovatele dle žalovaného daň z části uhradil a ve zbytku mu bylo povoleno posečkání s úhradou daně, a to již v době rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně. U bratra žalobce tak nebránil prominutí příslušenství daně důvod uvedený v bodu A pokynu D-330. Princip legitimního očekávání, že za stejných podmínek správce daně rozhoduje stejně tak nebyl porušen.

VI.

[45] Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným. Protože v řízení neshledal ani jiné nedostatky, ke kterým je podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti, kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[46] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému podle obsahu spisu žádné náklady řízení jdoucí nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozsudku.

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

V Brně 29. dubna 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu