ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Hynka Baňoucha a JUDr. Vojtěcha Šimíčka, ve věci žalobce: **MOTOKOV, a. s. v likvidaci**, se sídlem v Praze 8, Thámova 181/20, zastoupený JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem v Praze 8, Pobřežní 648/1a, proti žalovanému **Ministerstvu financí,** se sídlem v Praze 1, Letenská 15, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2009, č. j. 49/27666/2009-491, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2012, č. j. 9 Ca 303/2009 - 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě, se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „žalovaný“) o prominutí penále na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), vyměřeného v souvislosti s neoprávněným odpočtem této daně ve výši 32.702.252 Kč.

[2] Stěžovatel požádal žalovaného dne 5. 1. 2006 o částečné prominutí penále na DPH v celkové výši 34.814.964 Kč, a to podle ust. § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, platného do 31. 12. 2010 (dále „zákon o správě daní a poplatků“). Žalovaný žádost zamítl rozhodnutím ze dne 12. 5. 2006, č. j. 49/36945/2006 - 491, kteréžto zrušil Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 8. 2008, č. j. 11 Ca 219/2006 - 18, pro nepřezkoumatelnost. Žalovaný vydal dne 21. 7. 2009, č. j. 49/27666/2009 - 491, nové rozhodnutí, jímž žádost opět zamítl, a stěžovatel i toto rozhodnutí napadl správní žalobou (žalobou napadené rozhodnutí), kterou Městský soud v Praze zamítl rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností.

II. Obsah podání účastníků

II. a) Kasační stížnost

[3] Kasační stížnost namítala, že rozsudek městského soudu je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2012 Sb., soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.")]. Stěžovatel především nesouhlasil s tím, že by svou žádostí přenášel své podnikatelské riziko na stát. Třetí subjekt od stěžovatele vylákal kupní cenu, včetně částky DPH, kterou patrně neodvedl správci daně. Stěžovatel na žalovaného apeloval, aby za těchto okolností zvážil, zda vyměření penále, převyšujícího o více než 2 milióny Kč doměřenou daň, není nepřiměřenou tvrdostí. Ministerstvo i městský soud se podstatou věci zabývaly povrchně, neboť se nezabývaly jednáním třetího subjektu, jemuž stěžovatel v rámci kupní ceny uhradil částku DPH; dobrá víra stěžovatele nebyla zpochybněna. Díky systému fungování DPH bylo na dodavateli stěžovatele, aby ji uhradil; neučinil-li tak, nešlo o obchodní riziko stěžovatele, ale o riziko státu, který je vybaven k tomu, aby takovému riziku čelil, tedy aby prověřoval, kontroloval a vymáhal plnění daňových povinností [stěžovatel zde odkázal na body 61 a 62 rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU") C-80/11 a 142/11 *Mahagében a Péter Dávid*]. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 4. 2011, č. j. 2 Afs 88/2010 - 70 (citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), o který se městský soud ve své argumentaci opírá, se týkal prominutí daně z důvodů nesrovnalostí v uplatňování daňových předpisů, nikoli prominutí penále z důvodu tvrdosti. Proto je podle stěžovatele irelevantní, což platí i pro rozsudek ze dne 5. 12. 2008, č. j. 5 Afs 99/2008 - 52 (soudem též citovaný), neboť jeho text se týká vícero institutů zmírňujících dopad daňových povinností. Právní úvaha převzatá soudem byla z uvedených důvodů nepodložená a nesprávná.

[4] Stěžovatel dále připomněl, že na základě rozhodnutí mimořádné valné hromady ze dne 21. 11. 2006, vstoupil do likvidace, ale žádost o prominutí penále podal již dne 5. 1. 2006, přičemž poprvé o ní bylo rozhodnuto 12. 5. 2006. Pokyn žalovaného ze dne 27. 5. 2008, č. D-319 - č. j. 43/48 552/2008-431 - MF, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně (dále též jen „pokyn D-319"), v němž byl vstup do likvidace vymezen jako důvod vylučující prominutí, vydal žalovaný dne 1. 6. 2008 a městský soud poprvé rozhodl dne 29. 8. 2008. Tuto časovou posloupnost napadený rozsudek opominul a pokyn aplikoval nepřípustně retroaktivně (zde stěžovatel odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96 a ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08; všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z http://nalus.usoud.cz). S žádostí stěžovatele tedy soud spojil negativní následky, které v době vzniku dané skutečnosti, ani v době podání žádosti nebyly s touto skutečností (vstup do likvidace) spojeny, což představuje nepřípustnou retroaktivitu. Takový důvod vyloučení prominutí není obsažen ani v pokynu žalovaného k promíjení příslušenství ze dne 12. 4. 2007, DS-159, který byl dle stěžovatele zveřejněn jen jako důsledek sporu řešeného zdejším soudem (rozsudek ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 28/2007 - 89), a nahradil nikdy nezveřejněný pokyn žalovaného z roku 2004, DS-129, který takový důvod podle stěžovatele rovněž neobsahoval, neboť tento se objevil až v pokynu D-319 z roku 2008. Soudem aprobovaná mechanická aplikace přechodného ustanovení pokynu D-319 (dle kterého se tento pokyn aplikuje i na dosud nevyřízené žádosti), proto porušuje princip právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, neboť z událostí dříve nastalých jsou pro stěžovatele nepřípustně vyvozovány negativní důsledky na základě užití pravidel přijatých následně, přičemž pro takový postup nebyl dán zvlášť závažný důvod. Rozpor je o to zjevnější, že okamžik vydání žalovaného rozhodnutí se odvíjel od okolností nezávislých na vůli stěžovatele. Stěžovatel připomněl chronologii věci (viz i výše bod [2]) a délku řízení u žalovaného a u soudu. Rozhodl-li by žalovaný napoprvé správně, znak likvidace by zde nebyl. Žalovaný měl proto zohlednit skutkový stav panující v okamžiku prvního rozhodování.

[5] Žalovanému nic nebránilo v dřívějším vydání pokynu D-319, který byl dle stěžovatele vydán za účelem zabránění libovůli při aplikaci ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků,

a to v souvislosti s pravidly ES/EU pro veřejnou podporu (rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 5 As 64/2008 - 155). Bezdůvodné otálení s vydáním pokynu D-319 (několik let po vstupu České republiky do EU), nemůže jít k tíži stěžovatele, s ohledem na zmiňované právní principy. Pravá retroaktivita nemůže být dle stěžovatele dána ani nenárokovostí prominutí, neboť dle citovaných rozsudků zdejšího soudu jde o výkon veřejné správy, jenž musí respektovat základní právní principy.

[6] Stěžovatel dále poukázal na smysl skutečností vylučujících prominutí, uvedených v pokynu žalovaného D-319, jímž podle něj byla snaha předejít situaci, kdy by namísto úhrady příslušenství daně byly finanční prostředky žadatele užity k úhradě pohledávek „jiných subjektů v likvidaci“, což dovodil z výjimky dle bodu A. 6 pokynu (případy, kdy je jediným věřitelem finanční úřad). Pokud by tomu tak bylo, pak není rozdílu mezi subjekty, které v likvidaci jsou, a které ne, neboť i subjekt který není v likvidaci, může prostředky získané prominutím užít v podstatě na cokoli. K naplnění záměru žalovaného by nedošlo jen v případě konkursu, kde by prominuté příslušenství mohlo spadat do majetkové podstaty. Naplnění tohoto stěžovatelem předpokládaného záměru však u něj nepřipadá v úvahu, neboť penále uhradil půl roku před vstupem do likvidace. Stěžovatel navíc dne 12. 3. 2009 sdělil žalovanému k jeho výzvě, že všechny své závazky řádně plní. Vstup do likvidace tak vůbec nesouvisí s otázkou, zda penále nepředstavovalo nepřiměřenou tvrdost zákona. Chtěl-li žalovaný vyloučit situace, kdy je prominutím „sponzorováno“ vypořádání pohledávek jiných subjektů, pak tomu neodpovídá formulace předmětné výjimky, která předpokládá situaci, která je u právnické osoby prakticky neuskutečnitelná (jediný věřitel). Takto formulovaná výjimka zcela znemožňuje aplikaci důvodu vylučujícího „prominutí v souladu s jeho smyslem a účelem“. Aplikaci bodu A. 6 pokynu D-319 považuje tedy stěžovatel za nepřiměřenou a neospravedlnitelnou. Podle písmen C a D pokynu bylo jeho smyslem, aby penále nedopadalo stejně tvrdě na osoby se správcem daně spolupracující, jako na osoby, které se kontaktu vyhýbají. Tento smysl v posuzované věci respektován nebyl.

[7] Stěžovatel souhlasil s městským soudem, že znak likvidace byl z hlediska rozhodování o prominutí podružný, nesouhlasil však s důvody, o něž soud své konstatování o podružnosti opřel, neboť přenos podnikatelského rizika jako nosný důvod zamítnutí žádosti neobstojí (viz výše bod [3]). Postupoval-li by žalovaný v souladu s pokynem D-319, musel by dojít k závěru, že skutečnosti, vymezené v pokynu jako důvody tvrdosti, nastaly. Konkrétně šlo o existenci daňové bezdlužnosti, dobrou úroveň spolupráce stěžovatele a penále převyšovalo daň, což ve stanovisku k žádosti stěžovatele ze dne 15. 10. 2008 uznal i Finanční úřad pro Prahu 8 a též příslušné finanční ředitelství ve svém stanovisku ze dne 30. 10. 2010. Byla též splněna podmínka více než ročního časového odstupu zahájení daňové kontroly od splatnosti daně. Nastaly tak skutečnosti uvedené v částech B.13, B.17, C 1 a C 4 pokynu žalovaného D-319. Stěžovatel na závěr shrnul, že zohlednění znaku likvidace, odporuje v jeho případě principu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání a je nepřiměřeně tvrdé a neospravedlnitelné.

II. b) Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný k námitce absence přenosu podnikatelského rizika na stát poznamenal, že stěžovatel pomíjí konkrétní skutečnosti, na základě nichž byla daň dodatečně doměřena. Nešlo o to, že by obchodní partner stěžovatele neodvedl stěžovatelem uhrazenou daň z uskutečněného plnění, ale stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH na základě dokladu o dodávce výrobního zařízení, avšak toto plnění nebylo předmětem DPH, neboť podle zjištění správce daně byla převážná část plnění uskutečněna mimo tuzemsko. Odpočet tak byl uplatněn v rozporu s ust. § 7 odst. 1 a § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném v kontrolovaném období (dále jen „zákon o DPH“).

[9] Žalovaný zdůraznil, že to byl stěžovatel, kdo uplatnil neoprávněně nárok na odpočet daně. Částka takto vyplacená byla zpět do státního rozpočtu vrácena až na základě zjištění správce daně

při daňové kontrole. Uplatnění takto vysokého nároku na odpočet měl stěžovatel věnovat náležitou pozornost a neučinil-li tak, nemůže namítat tvrdost. Byla-li stěžovateli, v důsledku nedostatku obezřetnosti při uzavírání smlouvy mající značný finanční dopad, způsobena škoda, musí její náhradu žádat na obchodním partnerovi; dobrodiní státu se dovolávat nelze. Žalovaný upozornil, že oprávněností a přiměřeností sankcí podle ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků se zabýval i zdejší soud (rozsudky ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 2 Afs 159/2005, a ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 Afs 56/2009 - 64). Dále žalovaný zdůraznil, že rozhodnutí o neprominutí je podložené a správné, neboť skutečnosti, o něž stěžovatel opíral svou žádost, neprokazovaly, že došlo k tvrdosti, jež je třeba odstranit.

[10] K tvrzené nesprávnosti, spočívající ve zohlednění znaku likvidace, žalovaný podotkl, že o žádosti o prominutí bylo dne 12. 5. 2006 žalovaným rozhodnuto na základě pokynu DS-129, který neobsahoval kritérium vstupu do likvidace jako důvod vylučující prominutí. Opakované rozhodování pak vycházelo ze stavu a ze skutečností známých v době rozhodnutí. V té době byl pokyn D-319 v platnosti a žalovaný jím byl vázán. Žalovaný upozornil na rozsudek zdejšího soudu o vázanosti správního orgánu vlastní praxí (ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251). Pokyn D-319, jímž byl pokyn DS-159 zrušen, pamatoval i na neskončená řízení, a pro tyto případy stanovil použití předpisu nového, což je řešení obvyklé při změně procesních předpisů.

[11] Žalovaný připustil, že finanční úřad i finanční ředitelství shodně konstatovaly (viz i výše bod [7]), že byly splněny body B.17, C.1 a C.4 pokynu D-319, avšak zároveň uvedly, že byl splněn bod A.6 (likvidace), vylučující prominutí. Proto nebylo možno příslušenství daně prominout, a to ani částečně. Žalovaný z těchto důvodů navrhl kasační stížnost zamítnout, a uplatnil i nárok na náhradu nákladů řízení, které (s poukazem na složitost a neefektivitu jejich prokázání ve vztahu k jejich výši) vyčíslil částkou 600 Kč, odpovídající paušální částce náhrady nákladů za dva úkony právní služby, analogicky dle vyhlášky 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále „advokátní tarif“).

[12] Žalovaný v dodatečném vyjádření doplnil, že prominutí příslušenství daně by bylo rozhodnutím směřujícím nad rámec pokynu D-319 a žalovaný by tak poskytl stěžovateli provozní podporu, která je vždy veřejnou podporu dle čl. 107 Smlouvy o fungování EU, o níž je nezbytné vést řízení o oznámení veřejné podpory Komisi (viz i sdělení Komise ES 2004/C 244/02, Úř. věst. C 244 z 1. 10. 2004 a zákon č. 215/2004 Sb., o úpravě některých vztahů v oblasti veřejné podpory ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon č.215/2004 Sb.“).

II. c) Repliky stěžovatele

[13] Stěžovatel sdělil, že vyjádření žalovaného neobsahuje relevantní důvody k zamítnutí kasační stížnosti a podotkl, že vyjádřením nelze doplňovat či dodatečně konstruovat důvody správního rozhodnutí. Dále uvedl, že pokyn D-319 není ve vztahu ke kritériím prominutí příslušenství daně procesním předpisem. Žalovanému také nelze přiznat náhradu nákladů řízení ani ve výši 600 Kč. Advokátní tarif analogicky aplikovat nelze, žalovaný není zastoupen advokátem a nadto ani není zřejmé, jaké hotové výdaje mu vznikly, neboť své vyjádření podal datovou schránkou a žalovaným správním orgánům dle judikatury nevznikají náklady řízení nad rámec jejich běžné činnosti.

[14] K dodatečnému vyjádření žalovaného (viz výše bod [12]) stěžovatel replikoval, že by prominutí nebylo provedeno nad rámec pravidel pokynu D-319 a nešlo by o veřejnou podporu. Žádost o prominutí podával v době, kdy pravidla promíjení nebyla díky nezákonnému jednání žalovaného zveřejněna. Nelze dovozovat, že by se stěžovatel domáhal prominutí příslušenství nad rámec pravidel promíjení, jež by měla platit neselektivním způsobem pro všechny daňové subjekty. Žalovaný musí své pokyny aplikovat nikoli libovolně, ale musí respektovat základní principy. K referencím žalovaného o veřejné podpoře stěžovatel uvedl, že administrativa veřejné podpory je věcí jejího poskytovatele, avšak není jasné, proč by zde mělo jít o podporu mířenou

na záchranu a restrukturalizaci podniků v obtížích, kterou implikuje odkaz na příslušný pokyn Komise.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není na místě ji odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.]. Kasační stížnost není důvodná.

[16] Podstatou kasační stížnosti je stěžovatelova námitka, že žalovaný rozhodl o jeho žádosti o prominutí penále za daň z přidané hodnoty v rozporu s ustanovením § 55a zákona o správě daní a poplatků, podle něhož *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.* Při aplikaci tohoto ustanovení dospěl Nejvyšší správní soud v minulosti k závěru, že institut prominutí slouží z hlediska svého účelu k zajištění toho, aby „[v] *případech, kdy to sociální či ekonomická situace daňového dlužníka objektivně vyžaduje nebo kdy je to z jiných legitimních důvodů na místě, bude sankce v jeho konkrétním případě přiměřeně snížena či zcela eliminována nebo že mu budou alespoň ulehčeny časové podmínky jejího uhrazení. Jakkoliv totiž na tyto ‚úlevy' není dán právní nárok, plyne ze zásad zákazu libovůle a předvídatelnosti rozhodování správních orgánů požadavek jednotného a racionálního rozhodování tak, aby nedocházelo k bezdůvodnému zvýhodňování či naopak ke znevýhodňování některých daňových subjektů.*" (rozsudek ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 99/2008 - 52). Z hlediska mezí, v nichž se žalovaný musí při užití ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků pohybovat, jakož i z hlediska přezkumného rámce platí, že [ž]*alobci přísluší jednak procesní námitky, jednak námitky vůči dodržení mezí správního uvážení či zneužití správního uvážení (…) soudu musí být umožněno přezkoumat, zda úvaha odpovídá zákonu, zda k ní byly opatřeny postačující skutkové podklady a zda jejich hodnocení odpovídalo logickým pravidlům*" (rozsudek ze dne 27. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 - 54).

[17] Pokud Městský soud v Praze dospěl k závěru, že stěžovatelem namítaná skutečnost, podle níž měl být obětí protiprávního jednání svého dodavatele, který neodvedl DPH, není důvodem, který by bylo možno pro účely prominutí příslušenství dodatečně doměřené daně považovat za *tvrdost*, která, ve smyslu ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků, představuje důvod pro prominutí příslušenství daně (viz str. 7, řádek 6 napadeného rozsudku), pak nejde (ve smyslu výše citované judikatury) o postup, který by aproboval právní názor vybočující ze zákonných mezí. Žalovaný totiž v žalobou napadeném rozhodnutí skutečně nejdříve dospěl k závěru, že i kdyby stěžovatel prokázal, že byl obětí podvodu, nelze vyměřené penále považovat za *tvrdost*, zakládající důvod k prominutí příslušenství daně (srov. str. 2 odst. 2. řádek 10 žalobou napadeného rozhodnutí). Šlo o důsledek rizika, které je příznačné pro obchodněprávní vztahy a toto riziko nelze přenášet na stát. Zdejší soud konstatuje, že jde o legitimní závěr, pohybující se v rámci zákona. Stejně tak městský soud nepochybil, pokud uvedl, že jde o hlavní důvod zamítnutí žádosti, respektive že skutečnost probíhající likvidace je podružná (srov. str. 7 řádek 10 a str. 8, řádek 4). Hlavním důvodem zamítnutí žádosti bylo neprokázání stěžovatelem tvrzeného znaku tvrdosti.

[18] K vlastní námitce, že stěžovatel byl obětí podvodu (jehož konsekvence v podobě vyměřeného penále představuje tvrdost zákona). Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl (str. 1 odst. 2), že dodatečný platební výměr a následné rozhodnutí o odvolání, kterými byla doměřena daň, jejímž příslušenstvím bylo předmětné penále, vycházely ze závěrů daňové kontroly, podle nichž stěžovatel uplatnil nárok na odpočet v rozporu s ustanovením § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Ve stěžovatelem podepsaném zápisu o daňové kontrole ze dne 23. 7. 2001 (který je obsažen ve správním spisu, včetně nesouhlasu stěžovatele

s jeho závěry), je uvedeno, že zboží, za něž byl uplatněn odpočet, nebylo ve smyslu ust. § 7 odst. 1 zákona o DPH předmětem DPH, protože bylo dodáno mimo tuzemsko (str. 3 odst. 3 citované zprávy). Stejné zjištění obsahovalo rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 3. 2002, č. j. FŘ-8213/13/01, o odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru (srov. jeho str. 5 odst. 3, řádek 9 a str. 10, odst. 3, řádek 6). Je tedy zřejmé, že důvodem neoprávněně uplatněného nároku na odpočet DPH bylo nesprávné vyhodnocení daňových konsekvencí obchodního případu. Dovodili-li žalovaný i krajský soud, že tato situace se nikterak nevymyká podnikatelskému riziku, s nímž jsou transakce tohoto druhu spojeny, lze tomuto názoru přisvědčit. Interpretace neurčitého právního pojmu „tvrdost zákona", užitého v ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků, byla tedy žalovaným provedena akceptovatelným způsobem. Pokud městský soud vycházel z toho, že stěžovatel neprokázal, že k doměření daně došlo v důsledku podvodu, má takový závěr oporu v obsahu spisu, žádosti stěžovatele i obsahu rozhodnutí napadeného žalobou. Nešlo tedy ani o nepřípustné rozšiřování či suplování chybějících důvodů přezkoumávaného rozhodnutí soudem, jak naznačoval stěžovatel (bod [13]). Oporu postrádá i námitka, že tato otázka byla soudem a žalovaným posouzena povrchně (viz výše bod [3]), nebo že nebyla zpochybněna stěžovatelova dobrá víra. Soud i žalovaný se i touto stránkou věci zabývali (z hlediska možné aplikace § 55a zákona o správě daní a poplatků) dostatečně. Bez významu jsou i úvahy o porušení povinností státu při výběru daní, které stěžovatel podpíral odkazem na rozhodnutí SDEU (bod [3]). Je tomu tak proto, že stěžovatel tvrzený podvod neprokázal a vzniklé situaci mohl předejít, pokud by na posuzované obchodní případy správně aplikoval zákon o DPH.

[19] Stěžovatel se dále cítil být obětí nepřípustného retroaktivního užití pokynu žalovaného D-319, k čemuž obsáhle argumentoval. Porušení právní jistoty (srov. i str. 4 odst. 3 žaloby) a zákazu libovůle mělo spočívat v tom, že žalovaný, v prostoru daném pro jeho správní uvážení, vytvořil v pokynu D-319 (který není právním předpisem, a nemá obecnou závaznost) další kritéria, které zákon pro posouzení žádosti o prominutí daně a jejího příslušenství neobsahuje, a stanovil jejich retroaktivní působnost; ta měla být v daném případě užita nepřípustně v neprospěch stěžovatele. Znak likvidace žadatele (uvedený v bodě 6, části A, čl. II pokynu D-319), tvořil skutečně další důvod nevyhovění žádosti o prominutí (viz výše bod [17]), šlo však jen o důvod druhotný. Proto také městský soud jen ve stručnosti k jednotlivým námitkám uvedl, že se stěžovatel mýlí, má-li za to, že žalovaný nebyl, s ohledem na princip respektu k právní jistotě a k ochraně legitimního očekávání (tak jak plynou ze stěžovatelem citovaných nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 a sp. zn. Pl. ÚS 9/08), oprávněn zohlednit znak, který nastal až poté, co byla podána žádost o prominutí příslušenství daně. Městský soud (aniž by hodnotil smysluplnost či relevanci tohoto kritéria) akcentoval fakt, že jde o jedno z kritérií, která jsou stanovena objektivně a mají zajistit maximální eliminaci subjektivních hodnocení žádostí a selektivního přístupu k jednotlivým žadatelům. Právě z tohoto důvodu uznal i toto podpůrné kritérium jako akceptovatelné i v případě stěžovatele.

[20] Tento názor městského soudu je principiálně správný. Z hlediska ústavní souladnosti totiž platí, že „[j]*sou-li zákonem zvolená kritéria ústavně akceptovatelná a nechybí-li v právní úpravě ani žádné jí imanentní rozlišovací kritérium, pak nelze ve výsledku rozdílné postavení dvou daňových subjektů, na které jsou zákonná kritéria aplikována, považovat za diskriminační* (rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 1. 2008, sp. zn. III. ÚS 1394/07, kterým byla odmítnuta ústavní stížnost proti citovanému rozsudku). Pro naplnění ústavní souladnosti dále platí, že „*daňové penále (…) musí (…) jednak odpovídat principu proporcionality (tj. aby byla schopna dosáhnout zamýšleného ústavně legitimního cíle, zároveň byla nejšetrnějším z dostupných efektivních prostředků, a přitom přiměřená v užším slova smyslu), jednak umožňovat alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby*" (rozsudek ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 Afs 56/2009 - 55). Nejvyšší správní soud s ohledem

na výše uvedené (body [17] až [18]) konstatuje, že napadená rozhodnutí nelze považovat za nepřiměřená či nespravedlivá z důvodů, které stěžovatel uváděl. Rozhodnutí jsou důsledkem ústavně souladného užití zákona, pohybujícího se uvnitř zákonných mezí. Zdejší soud pro úplnost připomíná, že stěžovatel v soudním řízení výslovně nezpochybňoval ani skutečnosti vedoucí k uplatnění penále, ani že bylo předepsáno v souladu s ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků (srov. napadený rozsudek, str. 1 dole, a především čl. III. odst. 1 a 2 správní žaloby). Předmětem posouzení tak bylo pouze rozhodnutí o tom, zda mělo být prominuto z důvodů stěžovatelem tvrzené tvrdosti zákona.

[21] K další argumentaci stěžovatele soud ve stručnosti uvádí, že pokyny D-319, DS-159 či DS-129, jichž se stěžovatel dovolává (viz bod [10]), dle svého obsahu výslovně hovoří o *nejčastějších* důvodech, za nichž *může* být příslušenství daně prominuto (viz i v bodu [4] citovaný název pokynu D-319); nepředstavují tedy zcela uzavřenou množinu kritérií posuzování. Z tvrzení stěžovatele ani neplyne, že by rozhodnutí zohledňující později naplněný znak likvidace žadatele představovalo vybočení z dříve ustálené praxe (srov. relevanci tohoto kritéria ve výše citovaném rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 7 Afs 45/2007 - 251), tedy že by předmětný znak nebyl v dřívější rozhodovací praxi žalovaného zohledňován. Jelikož tedy žalovanému svěřené správní uvážení nevylučovalo zohlednění znaku likvidace, ať už nastala kdykoli, jsou bez významu i poukazy stěžovatele na protahování řízení (viz výše body [4] a [5]), či na otálení s vydáním pokynu, stejně jako tvrzení, že orgány správce daně potvrdily splnění <u>některých</u> podmínek pokynu D-319. Názor, že v případě vydání „správného“ rozhodnutí v době před vydáním pokynu D-319 by bylo žádosti vyhověno, je tedy založen na nedoložených tvrzeních stěžovatele. Toto přesvědčení odporuje jak skutečnosti, že znak tvrdosti nebyl prokázán, tak prostoru, který zákonodárce poskytl pro uvážení žalovaného při užití zákonného znaku „tvrdost zákona“. Protože se žalovaný pohyboval v mezích správního uvážení, postrádá význam i otázka, zda názor žalovaného, že pokyn D-319 je nutno uplatnit i na neskončená řízení, je nepravou retroaktivitou, která je u procesních předpisů dovolena, jak tvrdil žalovaný (viz bod [10]), nebo že předmětná kritéria mají hmotně právní povahu, pročež je nepřípustné uplatnit zpětnou působnost v neprospěch stěžovatele, jak namítl stěžovatel (viz bod [13]). Je přitom nutné znovu zdůraznit, že kritérium vstupu žadatele do likvidace představuje pouze podpůrný důvod, pro který nebylo žádosti stěžovatele vyhověno. I případná pochybení při hodnocení tohoto kritéria by tak na závěru o souladu rozhodnutí žalovaného se zákonem nemohla ničeho změnit.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle ustanovení § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. O nákladech řízení rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s.; stěžovatel nebyl ve věci procesně úspěšný, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá, žalovanému pak podle obsahu soudního spisu žádné relevantní náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly. Z tohoto důvodu je proto žádost žalovaného o přiznání nákladů řízení ve výši dvou částek paušálních náhrad (jak je tomu v případě zastupování účastníka řízení advokátem) zcela bezpředmětná.

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

V Brně dne 28. února 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu