



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Hany Kadaňové a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobce:

[redacted]
bytem [redacted]
zastoupen advokátem [redacted]
sídlem [redacted]

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hl. m. Prahu**
sídlem [redacted]

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1.12.2014, č.j.: 6745018/14/2006-52523-104955

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

- 1 Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště [redacted] (dále jen „žalovaný“) ze 1.12.2014, č.j.: 6745018/14/2006-52523-104955 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

nebylo vyhověno jeho žádosti o prominutí penále. Žalobce namítal, že nebyl před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen s důkazy, které žalovaného vedly k zamítnutí žádosti žalobce, a neměl možnost se k nim vyjádřit. V žádosti o prominutí příslušenství podle ust. § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) uvedl dva důvody, které měly být při posuzování jeho žádosti zkoumány, a to jednak bezdlužnost žalobce u finančních orgánů a celních orgánů a jednak dobrou úroveň spolupráce žalobce se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností. Učinil tak v návaznosti na pokyn Ministerstva financí č. D-330 (dále též „pokyn č. D-330“ nebo jen „pokyn“), který oba důvody shledává relevantními pro prominutí příslušenství daně. Podle článku III. uvedeného pokynu mělo napadené rozhodnutí obsahovat odůvodnění, kterým je podle judikatury vyložení skutkových i právních důvodů, které správní orgán vedly k vydání rozhodnutí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předestřené důvody nezohlednil a nevysvětlil, proč tak neučinil, pouze uvedl, že je nebral v potaz s odkazem na čl. II písm. A bod 5 pokynu č. D-330. Proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. I kdyby žalobce tento nedostatek napadeného rozhodnutí opomenul, nelze prominutí penále podle pokynu č. D-330 akceptovat, neboť pokyn není pramenem práva.

- 2 K důvodu, o který žalovaný své rozhodnutí opřel, žalobce namítl, že je vyloučeno, aby žalovaný aplikoval jen tu část pokynu, která vylučuje prominutí příslušenství daně, když zde současně existují důvody pro prominutí podle jiné části pokynu. I kdyby byl žalovaný oprávněn neprominout penále z důvodů existence skutečností vylučujících prominutí příslušenství daně, pak jejich existenci neprokázal. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že proti žalobci je vedeno trestní řízení, které ale není nijak specifikováno ani prokázáno listinami, ač jde o jediný důvod, o který žalovaný opírá zamítnutí žádosti o prominutí. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že bylo povinností žalobce prokázat odložení nebo zastavení nespécifikovaného trestního stíhání, pak tento názor není správný; důkazní břemeno nese správní orgán, případně má správní orgán povinnost vyzvat daňový subjekt k prokázání potřebných skutečností. Dále má žalobce za zmatené tvrzení žalovaného, že žalobce podal dodatečná daňová přiznání podle ust. § 148 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), které definuje možnost podat dodatečné daňové přiznání, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti. Žalobce tato dodatečná daňová přiznání podal a pokud má žalovaný zjištěno, že tím zanikla trestnost žalobcem spáchaného trestného činu, pak logicky nemůže probíhat žádné trestní řízení, protože účinná lítost vyvolává zánik trestnosti.
- 3 Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
- 4 V podání ze dne 22.1.2019 žalobce své žalobní námítky podpořil rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 27.11.2018, č.j. 8 Af 44/2015-29, v němž soud konstatoval pochybení správce daně spočívající v neumožnění seznámit se s relevantními skutečnostmi a vyjádřit se k nim před rozhodnutím; městský soud shledal tento postup nezákonným tím spíš, jedná-li se o jednostupňové správní řízení. Dále v něm soud konstatoval pochybení žalovaného spočívající v následování pokynu č. D-330, aniž by se žalovaný zabýval hodnocením těch skutečností, kterými argumentoval daňový subjekt.

- 5 Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v daňové věci žalobce byla otázka prominutí daně rozdělena na dvě části. V oblasti příslušenství daně nesouvisející s dodatečným daňovým přiznáním bylo žalobci příslušenství částečně prominuto, v oblasti dodatečných daňových tvrzení nebylo žádosti vyhověno, když tvrzená daň, včetně příslušenství, musí být uhrazena. Žalovaný se neztotožnil se závěrem žalobce o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť správní úvaha žalovaného je z odůvodnění rozhodnutí plně seznatelná a jsou rozvedeny okolnosti, které žalovaný hodnotil a které vedly k zamítnutí žádosti. Poukázal na to, že proti žalobci bylo vedeno trestní řízení, podle pokynu č. D-330 je v takových případech prominutí daně vyloučeno. Žalovaný má za to, že posoudil všechny rozhodné skutečnosti. Obhajoval pokyn č. D-330, neboť zákonný pojem „z důvodu odstranění tvrdosti“, který správce daně opravňuje příslušenství daně prominout, je značně vágní, je tedy potřebné zajistit jednotný a transparentní přístup správců daně vydáním (podrobnějších) interpretačních pravidel. V pokynu jsou pod písmenem A uvedeny skutečnosti, které prominutí vylučují, pod písmenem B jsou rozvedeny skutečnosti, které naopak prominutí naplnění důvodu tvrdosti svědčí. Pod písmenem C a D jsou předkládány důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a promíjené příslušenství zvýšit (C) nebo snížit (D). Žalobce uvedl dvě okolnosti, bezdlužnost u územních finančních orgánů a celních úřadů a dobrou spolupráci se správcem daně při plnění nepeněžních povinností, jde o důvody obsažené pod písmenem C pokynu, tj. o okolnosti, které správce daně může zohlednit a promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti zvýšit. Nemůže však takto postupovat v situaci, kdy současně existuje skutečnost, která prominutí příslušenství vylučuje, jak tomu bylo v daném případě, kdy je žádáno o prominutí příslušenství daně, ohledně které je (bylo) vedeno trestní řízení. Tato skutečnost, tedy existence trestního řízení, a nikoli pokyn samotný, je podle žalovaného důvodem pro zamítnutí žalobcovy žádosti, což je v napadeném rozhodnutí uvedeno. Žalovaný doplnil, že žalobce byl uznán vinným, že v období leden 2003 až květen 2008 úmyslně krátil daň z přidané hodnoty (viz rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 6 ze dne 28.3.2012 č.j. 16 T 85/2010-1334). Poznamenal, že specifikace trestního řízení je nadbytečná, neboť skutečnost uváděná v napadeném rozhodnutí byla žalobci dostatečně srozumitelná a nepřipouštěla pochyb o tom, které trestní řízení má žalovaný na mysli. K zániku trestnosti žalovaný uvedl, že zánik trestnosti současně předpokládá úhradu předmětné daně včetně jejího příslušenství, v daném případě však žalobce namísto úhrady příslušného příslušenství žádá o prominutí úhrady. K zániku trestnosti tedy nedošlo.
- 6 Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným vyplývá, že žalobce požádal podáním ze dne 29.12.2010 správce daně, tehdy Finanční úřad pro Prahu 6, s odkazem na ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků o prominutí příslušenství daně k dani z přidané hodnoty, které bylo vyměřeno platebními výměry č.j. 220800/10/006915105070, č.j. 220656/10/006915105070, č.j. 220636/10/006915105070, č.j. 220668/10/006915105070. Dále žalobce požádal o prominutí příslušenství, které vznikne z podání dodatečných přiznání k dani z přidané hodnoty, u nichž důvod pro podání vznikl dne 20.12.2010, na doplatek daňové povinnosti za roky 2003, 2004, 2005 a 2006. Uvedl, že o prominutí příslušenství daně žádá jednak z důvodu bezdlužnosti žadatele u územních finančních orgánů a celních orgánů a jednak s přihlédnutím k dobré úrovni spolupráce žadatele se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností.

- 7 Rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 29.6.2011 č.j. 320349/11/006915105070 bylo rozhodnuto o žádosti o prominutí příslušenství daně (penále) tak, že žádost se zamítá. V odůvodnění správní orgán uvedl, že celkový průběh daňového řízení a podstata vzniku příslušenství daně na základě platebních výměrů, v rozhodnutí uvedených, nezakládá důvod pro jeho prominutí.
- 8 Uvedené rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 23.7.2014 č.j. 11 Af 59/2011-23 pro nepřezkoumatelnost. Městský soud v rozsudku konstatoval, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, že by správní orgán hodnotil důvody uvedené žalobcem v žádosti, správní orgán v podstatě zcela obecně uvedl, že dosavadní průběh daňového řízení nezakládá důvod pro jeho prominutí. To, zda a jakým způsobem správní orgán hodnotil žalobcem tvrzené skutečnosti v odůvodnění napadeného rozhodnutí obsaženo není.
- 9 Žalovaný, na nějž přešla působnost Finančního úřadu pro Prahu 6 v důsledku účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (ust. § 19 odst. 1, ust. § 8 odst. 2 uvedeného zákona), dne 1.12.2014 vydal napadené rozhodnutí. Uvedl v něm, že při rozhodování postupoval podle ust. § 264 odst. 6 daňového řádu, a v návaznosti na něj pak v souladu s pokynem č. D-330; shodně jako ve vyjádření v žalobě objasnil obsah článku II a jeho jednotlivých písmen A, B, C, D pokynu. Zdůvodnil, že žalobce žádá o prominutí příslušenství daně z důvodů uvedených pod písmenem C, které je správce daně oprávněn zohlednit při svém rozhodování o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Žalovaný důvody uváděné žalobcem posoudil, ale nebral je při svém rozhodování za rozhodující, a to především s ohledem na článek II písmeno A bod 5 pokynu. Při svém rozhodování žalovaný vycházel ze skutečnosti, že proti žalobci je vedeno trestní řízení o některém z trestných činů uvedených v ust. § 24 odst. 5 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků, neboť byl státním zástupcem Městského státního zastupitelství v Praze obžalován pro trestný čin krácení daně, poplatků a podobné povinné platby dle ust. § 148 odst. 1, 2 a 3 písm. c) zákona č. 140/1961, trestního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákon“). Toto vedené trestní řízení je právě tou rozhodnou skutečností, která vylučuje možnost vydat rozhodnutí, jímž by bylo možné prominout žalobci příslušenství daně z důvodu tvrdosti zákona. V rámci podané žádosti nebylo žalobcem prokázáno, že by trestní stíhání bylo odloženo nebo zastaveno. Žalovaný při svém rozhodování vzal v úvahu všechny skutečnosti, důvody i argumenty žalobce, včetně jeho bezdlužnosti u územních finančních orgánů a celních orgánů i dobré spolupráce se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností, ale v souvislosti s výše uvedeným a s ohledem na skutečnost, že dodatečná daňová přiznání byla podána v souladu s ust. § 148 odst. 7 daňového řádu (které je v napadeném rozhodnutí citováno), rozhodl žalovaný o zamítnutí žádosti.
- 10 Spisový materiál žalovaného obsahuje mimo jiné rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 6 ze dne 28.3.2012 č.j. 16 T 85/2010-1334, kterým byl žalobce uznán vinným ze spáchání trestného činu krácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle ust. § 148 odst. 1, 2, 3 písm. c) trestního zákona. Trestné činnosti se žalobce dopustil krácením daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 a 2008, a krácením daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1/2003, 2/2003, 3/2004, 4/2003, 5/2003, 6/2003, 7/2003, 8/2003, 9/2003, 10/2003, 11/2003, 12/2003, 1/2004, 2/2004, 3/2004,

4/2004, 5/2004, 6/2004, 7/2004, 8/2004, 9/2004, 10/2004, 11/2004, 12/2004, 1/2005, 2/2005, 3/2005, 4/2005, 5/2005, 6/2005, 7/2005, 8/2005, 9/2005, 10/2005, 11/2005, 12/2005, 1/2006, 2/2006, 3/2006, 4/2006, 5/2006, 6/2006, 7/2006, 8/2006, 9/2006, 10/2006, 11/2006, 12/2006, 1/2007, 2/2007, 3/2007, 4/2007, 5/2007, 6/2007, 7/2007, 8/2007, 9/2007, 10/2007, 11/2007 a 12/2007. Uvedený rozsudek doručil do správního spisu žalobce dne 23.7.2012 s tím, že rozsudek byl ke dni 23.7.2012 již v právní moci.

- 11 Při jednání konaném před Městským soudem v Praze účastníci řízení setrvali na svých stanoviscích.
- 12 Městský soud na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (ust. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumávání rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
- 13 Je vhodné alespoň stručně uvést, že podle již ustálené judikatury rozhodnutí o prominutí daně a rozhodnutí o prominutí příslušenství daně je považováno za rozhodnutí, které je přezkoumatelné ve správním soudnictví, při přezkoumání takového rozhodnutí soud posuzuje, zda obsahuje toto rozhodnutí správní uvážení o tom, proč došlo či nedošlo k prominutí příslušenství daně částečně či zcela podle žádosti daňového subjektu, a to i přesto, že na prominutí příslušenství daně není právní nárok (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 22.7.2009 sp.zn. III. ÚS 2556/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.2.2010 čj. 7 Afs 15/2007-106).
- 14 Z obsahu spisového materiálu je zřejmé, že žalobce požádal o prominutí příslušenství daně podle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků. Soud vycházel z ust. § 264 odst. 6 daňového řádu, podle něhož se žádosti o prominutí příslušenství daně, podané do 31.12.2010 a nerozhodnuté ke dni účinnosti daňového řádu (1.1.2011) vyřizují podle dosavadních právních předpisů. To znamená, že je nutno posuzovat žalobou napadené rozhodnutí z pohledu zákonem stanovených podmínek, uvedených v ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků.
- 15 Z ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že příslušný správní orgán může zcela nebo částečně prominout příslušenství daně buď z důvodů nesrovnalostí, vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo tak může učinit z důvodu odstranění tvrdosti. Ministerstvo financí pokynem č. D-330, jehož se žalobce v žalobě dovolává, vymezilo nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků. Jedná se o Pokyn Ministerstva financí č. D-330, č.j. 43/85 111/2009-431 ze dne 29.10.2009, zveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 6/2009 dne 5.11.2009. V článku II. tohoto pokynu jsou vymezeny důvody a skutečnosti, jež jsou posuzovány v rámci rozhodování o žádostech daňových subjektů o prominutí příslušenství daní z důvodů tvrdosti. Pod písmenem A) tohoto článku jsou uvedeny skutečnosti, které vydání rozhodnutí, jimiž by bylo prominuto příslušenství daně z důvodu tvrdosti vylučují. Pod písmenem B) tohoto článku jsou naopak uvedeny důvody, při jejichž naplnění lze usuzovat na naplnění zákonného důvodu tvrdosti. Pod písmenem C) uvedeného článku

jsou pak uvedeny důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a zvýšit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti, pod písmenem D) tohoto článku jsou pak naopak uvedeny důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a snížit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti.

- 16 Žalobce v podané žalobě namítal, že v žádosti o prominutí příslušenství daně uvedl dva důvody, které by měly být při posuzování jeho žádosti zkoumány. Správní orgán tak neučinil, proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Tuto námitku městský soud neshledal důvodnou.
- 17 Z obsahu žádosti o prominutí příslušenství daně je patrné, že žalobce žádal o prominutí příslušenství daně (penále) jednak z důvodu bezdlužnosti u územních finančních orgánů a celních orgánů a jednak z důvodu dobré úrovně spolupráce se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný vzal uvedené důvody v úvahu, avšak nepokládal je za rozhodující. Takové odůvodnění je sice velice stručné, vše podstatné je v něm však obsaženo. Podle názoru městského soudu je nadbytečné prokazovat konkrétní skutkový stav týkající se předestřených důvodů a podrobně jej hodnotit, když hlavní argumentací žalovaného je nižší relevance žalobcem uvedených důvodů v poměru s jiným, existujícím důvodem, který prominutí příslušenství daně podle žalovaného naopak brání.
- 18 Městský soud tedy došel k závěru, že napadené rozhodnutí nelze shledat nepřezkoumatelným pro chybějící zhodnocení bezdlužnosti u územních finančních orgánů a celních orgánů a z důvodu dobré úrovně spolupráce se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností. Uvedený závěr potvrzuje rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.10.2013, č.j. 8 Afs 80/2012-49.
- 19 Městský soud dále k námitce žalobce hodnotil, zda žalovaný pochybil, vycházel-li při svém rozhodování z pokynu č. D-330. Zpochybňuje-li žalobce tento postup z důvodu, že pokyn ministerstva financí není pramenem práva, nemůže se městský soud s žalobcovou námitkou bezvýhradně ztotožnit, neboť žalovaný je oprávněn vzít argumentaci uvedenou v pokynu za svou a nijak se od ní neodchýlit, pokud ji pokládá za správnou (jak bude rozvedeno níže). Na druhou stranu městský soud nemůže přisvědčit ani kategorickému výkladu pokynu č. D-330 žalovaným, který v napadeném rozhodování konstatuje, že naplnění byť jedné z podmínek čl. II oddílu A vylučuje (bez dalšího) věcný přezkum podmínek, ze kterých lze usuzovat na tvrdost zákona podle ust. § 55a odst. 1 věty druhé zákona o správě daní a poplatků.
- 20 Městský soud považuje na tomto místě za vhodné zmínit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.9.2012 č.j. 2 Afs 55/2012-24, v němž se Nejvyšší správní soud vyjadřuje k povaze pokynu č. D-330. Nejvyšší správní soud uvádí, že: „*Tento a obdobné pokyny jsou vydávány jako interní normativní instrukce a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejsou závazné obecně – nejsou tedy stricto sensu pramenem práva. Publikace ve Finančním zpravodaji na tom nemůže nic změnit, neboť Ministerstvo financí není žádným zákonem k vydávání D-pokynů, jakožto obecně závazných právních norem zmocněno (čl. 79 odst. 3 zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky). Interní normativní instrukce nadřízeného orgánu jsou proto primárně závazné pro správce daně, který*

je povinen se jimi řídit. Jeho prostřednictvím mohou mít D-pokyny významný účinek také vně vztahů nadřízenosti a podřízenosti, tj. i na účastníky řízení (k povaze těchto pokynů viz podrobněji rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, in: č. 605/2005 Sb. NSS). Mohou nastat situace, kdy interní normativní instrukce stanoví správci daně povinnosti v rozporu s právními předpisy, případně kdy zprostředkovaný účinek 2 Afs 55/2012 - 28 na účastníky řízení vede k tomu, že jsou de facto stanoveny povinnosti v rozporu s právními předpisy i jím. V těchto případech rozporu s právními předpisy se obecná povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu neuplatní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 - 59).“

- 21 V této souvislosti je nutno rovněž konstatovat, že pokyny jsou interními předpisy upravujícími a sjednocujícími praxi správních orgánů, které jsou svojí vlastní správní praxí vázané. Správní praxí se rozumí ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Správní praxe zakládá legitimní očekávání účastníků řízení. Ti potom očekávají, že správní orgány budou v totožných případech postupovat stejně (srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.9.2015 č.j. 9 Afs 310/2014-36).
- 22 Jestliže se tedy na základě pokynu vytvořila správní praxe, správní orgány se od ní nemohou v jednotlivých případech odchýlit, neboť takový postup by byl libovůlí, která je dle principů správního řízení nepřipustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení a taková praxe se vytvořila. Na základě predestinace má městský soud (shodně s Nejvyšším správním soudem, který se k uvedenému vyjadřoval v již zmíněném rozsudku ze dne 3.9.2015 č.j. 9 Afs 310/2014-36) za to, že vydalo-li Ministerstvo financí pokyn upřesňující postup správních orgánů při rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně, který není v rozporu se zákonem, je nezbytné podle něj postupovat, i když nejde o pramen práva.
- 23 Uvedené však neznamená, že by v případě naplnění některé z podmínek v čl. II oddílu A pokynu nebylo možné přezkoumat, zda v konkrétním případě není zákon vůči žadateli příliš tvrdý. K uvedenému se již rovněž vyjadřoval Nejvyšší správní soud, a to následovně. „Podle čl. I jsou pokynem vymezeny skutečnosti, při jejichž existenci je rozhodnutí o prominutí příslušenství daně vyloučeno v zásadě. Slovní spojení „v zásadě“ v právních textech značí pravidlo, které připouští výjimky. Proto není na místě považovat podmínky čl. II oddílu A za nepominutelné absolutně, ale jen zpravidla, v běžných případech. Po posouzení zákonného textu, který zmiňuje pouze odstranění tvrdosti, a textu Pokynu D-330, který při vymezení své působnosti vylučuje pro žalobce příznivé rozhodnutí jen v zásadě, je Nejvyšší správní soud toho názoru, že samotný pokyn vyložený při vědomí všech jeho částí nebrání věcnému přezkumu žádosti. To konkrétně znamená, že žalobce může uplatňovat nezaviněnou platební neschopnost jako důvod přílišné tvrdosti zákona (čl. II oddíl B bod 14), aniž by mu v tom bránily skutečnosti vyjmenované v čl. II oddíl A Pokynu D-330. Tím samozřejmě zdejší soud nikterak nepředjímá, jak má stěžovatel o dané žádosti věcně rozhodnout, pouze upozorňuje na povinnost se s těmito skutečnostmi vypořádat.“
- 24 K tomu Nejvyšší správní soud připomíná právní názor obsažený v jeho rozsudku ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 99/2008 - 52, podle kterého by institut prominutí příslušenství daně měl

„zajistit, že 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 v těchto případech tak, aby nedocházelo k bezdůvodnému zvýhodňování či naopak ke znevýhodňování některých daňových subjektů.“

- 25 *Je úkolem správce daně, aby pečlivě posoudil konkrétní okolnosti případu nasvědčující tvrdosti zákona. Pokud by shledal, že je pro zvláštnost situace žalobce na místě, aby se odchýlil od zásadně vyžadovaných podmínek Pokynu D-330, může tak ve světle výše nastíněných úvah učinit.“* (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.9.2012 č.j. 2 Afs 55/2012-24, bod 26 a násl.)
- 26 *Městský soud k tomu dále považuje za nezbytné citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3.9.2015 č.j. 9 Afs 310/2014-36, kde Nejvyšší správní soud uvedené dále rozvádí: „Je-li určitá správní praxe upravena vnitřním předpisem, lze se od ní odchýlit v případech zvláštních, atypických (podrobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS). Pokyn toto pravidlo respektuje, v čl. I totiž uvádí: Pokynem se dále vymezují skutečnosti, při jejichž existenci je v zásadě vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. V čl. II. písm. A bod 3 pak doplňuje: Vyjmenované typy příslušenství nelze podle tohoto bodu prominout. Výjimku tvoří pouze případy zvláštního zřetele hodné, přičemž i v takovýchto případech je nutné posoudit aplikaci předpisů upravujících tzv. veřejnou podporu, včetně případného uplatnění pravidla de minimis.“*
- 27 *Ač je tedy městský soud shodně s Nejvyšším správním soudem toho názoru, že existence podmínky uvedené v čl. II oddílu A pokynu nevylučuje bez dalšího možnost přezkumu podmínek, ze kterých lze usuzovat na tvrdost zákona, přesto nepovažuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Soud totiž z napadeného rozhodnutí dovodil jednak to, že žalobce neuplatnil žádné specifické okolnosti zvláštního zřetele hodné, nenamítal zvláštnost své situace, pouze zcela obecně označil dvě okolnosti obsažené v čl. II oddílu C pokynu, a jednak to, že žalovaný se k těmto okolnostem v napadeném rozhodnutí obdobně obecně vyjádřil, když výslovně uvedl, že je posoudil, s ohledem na probíhající trestní řízení je však nebral za rozhodující. Byla-li argumentace žalobcem formulována pouze velmi obecně, není podle názoru soudu vadou, je-li na ni reagováno stejnou měrou obecnosti.*
- 28 *Jinými slovy, lze přisvědčit žalobci, že pokyn není pramenem práva a žalovaný by se od něho v odůvodněných případech mohl odchýlit; na druhou stranu však žalovanému nelze vytýkat, že se tímto pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených za situace, kdy žádné výjimečné okolnosti, k nimž by bylo třeba vzhledem k uvedenému přihlédnout, žalobce nenabídl.*
- 29 *Odkazuje-li žalobce v této souvislosti na rozsudek Městského soudu ze dne 27.11.2018 č.j. 8 Af 44/2015-29, ve kterém městský soud dospěl k závěru, že pouhý metodický pokyn nemůže odůvodňovat praxi, kdy se správce daně omezí jen na konstatování existence*

některé z překážek neumožňující vyhovět žádosti o prominutí daně, resp. jejího příslušenství, a dále se již vůbec nezabývá hodnocením skutečností předestřených daňovým subjektem, má soud za to, že v posuzovaném případě jde skutkově o jinou situaci, neboť, jak bylo již uvedeno, z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně důvody vznesené žalobcem posoudil, nebral je však při svém rozhodování za rozhodující.

- 30 Námitku žalobce, že žalovaný v řízení o žádosti o prominutí příslušenství daně (penále) neprokázal existenci skutečností vylučujících prominutí příslušenství daně, neboť nikterak nespecifikoval ani neprokázal vedení trestního řízení, soud považuje za účelovou. Skutkový stav v projednávané věci vyplývá ze zjištění, že proti žalobci bylo v rozhodné době vedeno trestní řízení. Příslušenství daně, o jehož prominutí žalobce žádal, se přitom dle obsahu správního spisu váže k daňové povinnosti, ohledně které bylo trestní řízení vedeno. V napadeném rozhodnutí není tato skutečnost výslovně uvedena, je však dovoditelná z odkazu na příslušné státní zastupitelství, které podalo obžalobu, a z vymezení trestného činu, z jehož spáchání byl žalobce obžalován. Správní spis pak obsahuje kopii pravomocného rozsudku trestního soudu ve věci, který žalobce částečně shledává vinným ze spáchání trestného činu kráčení daně, poplatku a jiné povinné platby podle ust. § 148 odst. 1, 2, 3 písm. c) trestního zákona a částečně jej zprošťuje obžaloby. Konkrétně je uvedeným rozsudkem žalobce uznán vinným z trestného činu kráčení daně z přidané hodnoty, a to právě v rozhodném zdaňovacím období, pro nějž žalobce žádal o prominutí příslušenství. Žalobce uvedené skutečnosti nijak nezpochybňuje, neuvádí, že skutkový stav byl žalovaným zjištěn chybně. Ze správního spisu je jednoznačně seznatelné, že žalobci byla v průběhu správního řízení existence trestního řízení známa.
- 31 Podle ust. § 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů, nevyplývá-li ze zákona něco jiného, postupuje správní orgán tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro soulad jeho úkonu s požadavky uvedenými v ust. § 2. Je nepochybné, že žalovaný právě takto postupoval, neboť skutkový stav zjistil v rozsahu dostatečném pro rozhodnutí.
- 32 K námitce nejasné („zmatené“) argumentace žalovaného ohledně zániku trestnosti pro účinnou lítost soud pouze stručně uvádí, že zánik trestnosti současně předpokládá úhradu předmětné daně včetně jejího příslušenství (ust. § 148 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „daňový řád“). V daném případě žalobce příslušenství daně (penále) neuhradil, naopak žádal o jeho prominutí. K zániku trestnosti tedy nedošlo. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný zmínil ust. § 148 odst. 7 daňového řádu pro doplnění kontextu zjištěného skutkového stavu o trestním řízení vedeném s žalobcem. Na takovém doplnění soud nic nejasného neshledává.
- 33 Ze všech uvedených důvodů soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.
- 34 O nákladech řízení rozhodl soud podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem [REDACTED]. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha, 13. března 2019

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu