



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **J. Z.**, zastoupené JUDr. Annou Burdovou, advokátkou se sídlem Rohanské nábřeží 657/7, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2015, č. j. 29547/15/5100-41454-704293

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 :

I. Vymezení věci

Žalobkyně se návrhem na zahájení řízení ze dne 16. 11. 2012 domáhala přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 9. 2012, č. j. 12988/12-1505-704293, kterým bylo změněno předchozí prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu v Bystřici nad

Pernštejnem ze dne 1. 6. 2012, č. j. 35377/12/352972705108, které vyslovalo, že rozhodnutí téhož úřadu o prominutí daňového nedoplatku na částku 1 948 675 Kč na dani z příjmů fyzických osob, č. j. 26855/09/352971705108 ze dne 21. 9. 2009 pozbývá dnem 22. 3. 2011 účinnosti. Napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně změnilo výrok prvostupňového rozhodnutí Finančního úřadu v Bystřici nad Pernštejnem tak, že k němu uvedlo dodatek – výzvu k uhrazení nedoplatku daně z příjmů fyzických osob ve výši 1 948 675 Kč v náhradní lhůtě do 15 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí. Krajský soud v Brně rozsudkem č. j. 30 Af 112/2012-43 ze dne 27. 11. 2014 napadené rozhodnutí Finančního ředitelství zrušil a vrátil věc (žalovanému) k dalšímu řízení.

Zdejší soud rozhodnutí Finančního ředitelství zrušil zejména proto, že: „*ani z výzvy a jejího doplnění, ani z ostatního obsahu správního spisu nebylo možno dovodit, který důvod či důvody vedly správce daně prvního stupně k vydání rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku (§ 65 odst. 1 ZSDP). Uvedené zjištění je přitom pro věc klíčové, neboť rozhodnout o pozbytí účinnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku lze pouze tehdy, pokud je správcem daně zjištěno, že nebyla dodržena některá z podmínek rozhodnutí a ke kterému datu. Správce daně prvního stupně si byl tedy povinen nejprve ujasnit, zda k prominutí daňového nedoplatku došlo z důvodu, že by jeho vymáháním byla vážně ohrožena výživa žalobkyně nebo osob na její výživu odkázaných, či zda k prominutí daňového nedoplatku došlo za splnění podmínky, že by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku žalobkyně, při němž by výnos z ukončení podnikání byl pravděpodobně nižší, než jí vytvořená daň v příštím zdaňovacím období, či zda k prominutí daňového nedoplatku došlo na základě splnění obou zákonných podmínek. Teprve na základě takového zjištění bylo možné přistoupit ke zjišťování, zda tato konkrétní podmínka či podmínky již naplněny nejsou a k jakému datu.*

Správce daně prvního stupně měl tedy vyzvat žalobkyni, aby na základě zjištění správce daně o příjmu z prodeje rekreační chaty doložila, že přes tuto skutečnost by vymáháním daňového nedoplatku byla vážně ohrožena výživa její či osob na její výživu odkázaných, či že by vymáhání daňového nedoplatku vedlo k ukončení podnikání žalobkyně, při němž by výnos z ukončení podnikání (likvidace) byl pravděpodobně nižší, než jí vytvořená daň v příštím daňovém období, či k doložení obou těchto skutečností v případě, pokud žalobkyně splnila obě zákonné podmínky pro prominutí daňového nedoplatku. Při úvaze o splnění podmínek pro prominutí daňového nedoplatku by bylo třeba vyzvat žalobkyni k uvedení osobních a majetkových poměrů v potřebném rozsahu tak, aby mohlo být zjištěno, zda by vymáháním daňového nedoplatku byla vážně ohrožena výživa její či osob na její výživu odkázaných (pokud existují), či zda by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku žalobkyně (ukončení podnikání), při němž by výnos likvidace (ukončení podnikání) byl pravděpodobně nižší, než jí vytvořená daň v příštím daňovém období. Při takovém zjišťování by správce daně postupoval na základě údajů a podkladů poskytnutých žalobkyní a získaných z dalších zdrojů, které správce daně může v souladu s daňovým řádem v rámci předmětného řízení využívat.

Postup správních orgánů, z něhož není patrné, na základě splnění jaké podmínky došlo k prominutí daňového nedoplatku, ve spojení se skutečností, že žalobkyně nebyla vyzývána shora označeným způsobem, vedl k tomu, že správce daně na základě zvolených výzev nemohl dojít k závěru o prominutí podmínek, na jejichž základě bylo vydáno rozhodnutí

o prominutí daňového nedoplatku. Pouhá skutečnost uvolnění části kupní ceny za prodej rekreační chaty nemusela bez dalšího znamenat prominutí takových podmínek.“

Odvolací finanční ředitelství vydalo pod č. j. 17923/15-5100-41454-704293 dne 5. 6. 2015 listinu Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení podle ust. § 114 odst. 1 daňového řádu (dále jen „Seznámení“), ve které uvedlo, že z doplněného spisového materiálu vyplynulo, že správce daně měl za naplněnou podmínku pro prominutí penále spočívající v tom, že by vymáháním daňového nedoplatku byla vážně ohrožena výživa daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných. V tomto seznámení byla žalobkyni určena lhůta k návrhu a doplnění důkazních prostředků svědčících o tom, že u žalobkyně ke dni pozbytí účinnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku byla i nadále naplněna výše uvedená podmínka, tj. že stále trval důvod pro prominutí nedoplatku, i přes zisk částky 1.000.000 Kč za prodej rekreační chaty, s poučením, že správce mohl na základě dosud nedostatečné odpovědi žalobkyně na výzvu dospět k závěru, že netrvají podmínky, za nichž bylo vydáno rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku.

V reakci ze dne 18. 6. 2015 na Seznámení žalobkyně uvedla, že co se týče zbylých peněz z prodeje chaty, není schopná přesně vysvětlit, jak s nimi bylo naloženo, neboť s penězi disponoval manžel, který dostal těžkou CNP (mrtvici) a ležel nehybný a těžce mluvící v nemocnici. V písemnosti žalovanému doručené dne 26. 6. 2015 žalobkyně opětovně reagovala na Seznámení, přičemž navrhla k prokázání naplnění podmínky pro prominutí nedoplatku daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob žalobkyně za roky 2010 a 2011, daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob manžela E. Z. za roky 2010 a 2011, doklad o úhradě vodného v roce 2011, doklad o úhradě soudních poplatků za podané žaloby, doklad o úhradě nákladů za asanaci chaty a doklad o nákladech za bydlení. Opětovně také upozornila na zdravotní problémy manžela a s ohledem na jeho zdravotní stav a na uváděnou skutečnost, že související agendu, platby a doklady měl na starosti on, požádala žalobkyně o poskytnutí lhůty minimálně 60 dnů k doložení výše uvedených důkazních prostředků. Lhůtu uvedenou v Seznámení žalovaný na žádost žalobkyně prodloužil, a to do dne 24. 8. 2015.

Dne 19. 8. 2015 byla žalovanému doručena písemnost č. j. 27346/15, v níž žalobkyně opět reagovala na Seznámení. V této písemnosti žalobkyně v obecné rovině zopakovala to, co tvrdila dříve, přičemž nedoložila žádné doklady, resp. žádné přílohy, které navrhovala v předcházejícím vyjádření a dále uvedla, manžel si půjčil od přítele necelých 400.000 Kč pro splnění podmínky prominutí zbytku penalizace, stanovené FÚ, přičemž tato částka byla úřadu uhrazena. Dalších 30.000 Kč zaplatila žalobkyně s manželem na dani z převodu nemovitostí a částku 50.000 Kč zaplatila realitní kanceláři. Dále byla žalobkyně nucena vynaložit náklady na vystěhování starého vybavení chaty.

Meritem sporu se v rámci odvolacího řízení stalo právní posouzení, jestli žalobkyně prokázala, zda se v jejím případě nezměnily zákonné podmínky umožňující prominutí nedoplatku daně.

II. Obsah žaloby

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného, přičemž obsah žaloby se prakticky shodoval s obsahem žaloby v předcházejícím soudním řízení (vedeném Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 30 Af 112/2012). Žalobkyně tedy uvedla, že při rozhodování o pozbytí účinnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku správce daně využil informaci získanou z daňového řízení týkajícího se zdanění převodu nemovitostí. Žalobkyně spolu s manželem prodala rekreační chatu č. e. X na parcele p. č. st. 421/2 a pozemek p. č. st. 421/2 a ideální $\frac{1}{2}$ pozemkové parcely č. 651/20 v k. ú. Seč (dále jen „rekreační chata“) za kupní cenu ve výši 1.000.000 Kč. Žalobkyně se spolu s manželem rozhodli po zániku zástavy na jejich nemovitostech prodat polovinu chaty, protože jednak dlužili peníze, které si vypůjčili na úhradu finančnímu úřadu a potom si z ekonomických důvodů nemohli dovolit jezdit na vzdálenou chatu a udržovat její stav a provoz. Chata nebyla řadu let udržována, byla v dosti špatném technickém stavu. Realitním znalcem jim bylo proto doporučeno, aby její technický stav byl zlepšen, aby se dosáhlo vyšší prodejní ceny. Žalobkyně si s manželem vypůjčila další prostředky a celý zbytek roku 2010 opravovali a zlepšovali podle svých možností a schopností zanedbaný technický stav chaty. Na základě jejich úsilí se podařilo prodat nemovitost za cenu 1.000.000 Kč. Žalobkyně namítala, že nedošlo ke změně podmínek, za nichž bylo rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku vydáno, zejména nedošlo ke změně majetkových poměrů žalobkyně. Ke dni vydání rozhodnutí o prominutí zbytku penále byla žalobkyně mj. vlastníkem rekreační chaty a nemovitostí zapsaných u Katastrálního úřadu pro Ústecký kraj, Katastrální pracoviště Chomutov na LV č. 121 – zemědělské usedlosti č. p. X na pozemku st. p. č. 29, pozemku p. č. st. 29, objektu bydlení č. p. 118 na pozemku p. č. st. 26, pozemku p. č. st. 26, jiné stavby bez č. p. a č. e. na pozemku p. č. st. 28, pozemku p. č. st. 28 a pozemku p. č. 2/3. V době vydání rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku měla žalobkyně spolu se svým manželem ve společném jmění manželů majetek, který se rovnal hodnotě shora uvedených nemovitostí. V důsledku prodeje rekreační chaty nedošlo ke změně majetkových poměrů, hodnota vlastního majetku zůstala stejná. Vyplacením kupní ceny za převod nemovitého majetku došlo pouze k transformaci nemovitého majetku na ekvivalent v podobě finančních prostředků (peněz). V žalobě bylo dále uvedeno tvrzení, že si žalobkyně byla nucena s manželem půjčit částku 400.000 Kč od pana K. J. Tuto skutečnost je podle žalobkyně možno prokázat výsledkem pana J., jehož adresu se žalobkyně zavázala zjistit (adresa v žalobě uvedena nebyla, stejně tak ani nebyl výslovně navrhován výsledek citované osoby).

III. Vyjádření žalovaného

Vzhledem k období odvolací a žalobních důvodů žalovaný především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že v době vydání rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku žalobkyně tvrdila, že chata je zanedbaná a vznikla tam plíseň. Ustanovení § 65 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“) stanovilo, že při zjišťování splnění podmínek prominutí daňového nedoplatku zjišťuje správce daně tyto podmínky podle pomůcek.

V daném případě správce daně při rozhodování o prominutí nedoplatku zkoumal sociální a ekonomickou situaci žalobkyně a co se týče nemovitého majetku (jeho stavu), přihlédl přitom právě k tvrzení žalobkyně jako žadatele o prominutí daňového nedoplatku. V žalobou napadeném rozhodnutí je uvedeno, že správce daně musel přihlédnout i k tomu, že žalobkyně vlastní určitý nemovitý majetek, který nezbytně nepotřebuje k zajištění vlastního bydlení a jehož případným prodejem by mohla získat finanční prostředky k zajištění své výživy; proto v rozhodnutí o prominutí nedoplatku uložil podmínku uhradit část předepsaného penále ve výši 100.000 Kč. Při stanovení podmínky zaplatit část nedoplatku vycházel správce daně z údajů poskytnutých žalobkyní. Po prodeji nemovitosti měla žalobkyně spolu se svým manželem v březnu r. 2011 k dispozici částku 940.000 Kč, tj. částku několikanásobně vyšší, než 100.000 Kč, resp. 200.000 Kč. Jak uvádí sama žalobkyně, ke zhodnocení rekreační chaty mělo dojít až v r. 2010 a již tím mohlo dojít ke změně majetkových poměrů žalobkyně, rozhodně však mohlo dojít ke změně majetkových poměrů oproti poměrům v době vydání rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku tím, že chata byla prodána a byly tak získány finanční prostředky ve výši 1.000.000 Kč. Není proto pravdivé tvrzení žalobkyně, že hodnota vlastněného majetku měla zůstat stejná. Rekreační chatu nelze v případě žalobkyně považovat za majetek, který nezbytně potřebovala k uspokojování hmotných potřeb svých a své rodiny; k zajištění potřeb bydlení sloužila žalobkyni jiná nemovitost. Žalobkyně měla opakovanou možnost v daňovém řízení prokázat to, co tvrdí, totiž že i přes nabytí finančních prostředků za prodej chaty se její majetkové poměry nezměnily. V této souvislosti žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že žalobkyní uvedené údaje byly velmi obecné a správce daně nemohl tvrzení žalobkyně prověřit a učinit si závěr o jejích sociálních a majetkových poměrech.

Žalovaný dále uvedl, že po vydání předchozího rozsudku zdejší soudem (č. j. 30 Af 112/2012-43 ze dne 27. 11. 2014) doplnil odvolací řízení, přičemž žalobkyně měla opět možnost prokázat, že ke změně poměrů nedošlo a že podmínka pro prominutí daňového nedoplatku nadále trvá. K možnému výsledku K. J. žalovaný uvedl, že v rámci celého daňového řízení (a to ani v průběhu jeho doplnění) žalobkyně toto tvrzení nikdy neuvedla a činí tak až v předmětné žalobě. Žalobkyně měla dostatečný prostor pro prokázání svých tvrzení, včetně případné výpovědi svědka. Neučinila-li tak, nelze její nečinnost v průběhu řízení před správními orgány nahrazovat doplněním dokazování v řízení soudním. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s. ř. s. v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex off), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Zdejší soud předně připomíná, že se prakticky podobnou věcí mezi týmiž účastníky zabýval již ve svém rozsudku č. j. 30 Af 112/2012-43 ze dne 27. 11. 2014, kterým žalobě

vyhověl a to zejména z důvodu nedostatků tehdy napadeného rozhodnutí. Jelikož se žaloba v nyní řešené věci z velké části shoduje s žalobou podanou proti tímto soudem zrušenému rozhodnutí žalovaného, budou některé závěry krajského soudu podobné, ne-li shodné se závěry již dříve uvedenými.

Prominutí daňového nedoplatku bylo upraveno v části ZSDP týkající se problematiky placení daní, tedy fáze, která následuje po jejím pravomocném vyměření. Jak správně uvedl prvostupňový správce daně, prominutím daňového nedoplatku nedochází k prominutí daně, nedoplatek trvá i nadále a je splatný, jakmile pominou důvody jeho prominutí; v podstatě jde o bezúročné posečkání daně ve výši daňového nedoplatku, které se změní v prominutí daně promlčením práva vymáhat daňový nedoplatek.

V ust. § 65 ZSDP (procesní předpis platný do 31. 12. 2010) bylo prominutí daňového nedoplatku upraveno následujícím způsobem: (1) Správce daně může zcela nebo zčásti prominout daňový nedoplatek, byla-li by jeho vymáháním vážně ohrožena výživa daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných, nebo pokud by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku daňového dlužníka, při němž by výnos z jeho likvidace byl pravděpodobně nižší, než jím vytvořená daň v příštím daňovém období. Splnění podmínek pro uplatnění tohoto ustanovení zjistí správce daně podle pomůcek. (2) Rozhodnutí správce daně o prominutí daňového nedoplatku platí jen potud, pokud trvají podmínky, za nichž bylo vydáno. Správce daně osvědčí pominutí podmínek rozhodnutím a současně stanoví lhůtu pro zaplacení nedoplatku. Proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání, které má odkladný účinek. (3) Prominutí nedoplatku může být vázáno na podmínky, zejména na povinnost zaplatit část nedoplatku ve stanovené lhůtě. (4) Důvody rozhodnutí správce daně daňovému dlužníkovi nesděluje. (5) Proti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku není přípustné odvolání.

Nový procesní předpis, daňový řád stanovil v § 264 odst. 1 a 2 v rámci přechodných ustanovení následující pravidla: (1) Řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. (2) Právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona. V dalších odstavcích ust. § 264 neřeší výslovně problematiku platnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku vydaného postupem podle ust. § 65 ZSDP.

Jak bylo již shora uvedeno, ust. § 65 odst. 2 věta první ZSDP jednoznačně stanovilo, že rozhodnutí správce daně o prominutí daňového nedoplatku platí jen potud, pokud trvají podmínky, za nichž bylo vydáno, tedy jednalo se o typ rozhodnutí, jehož platnost byla vázána na trvání podmínek, za nichž bylo vydáno. Pokud by takovéto podmínky pominuly, byl správce daně povolán ve smyslu ust. § 65 odst. 2 věta druhá ZSDP osvědčit takovéto pominutí podmínek rozhodnutím a stanovit lhůtu pro zaplacení nedoplatku. Jakým způsobem posuzovat platnost (trvání) uvedeného typu rozhodnutí po 1. 1. 2011 upravuje shora citované ust. § 264 odst. 1 daňového řádu, které mj. stanoví, že řízení, která byla zahájena podle

dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení, která jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Řízení o trvání daňového nedoplatku bylo zahájeno podle dosavadních právních předpisů (ZSDP), a proto bylo potřeba ode dne 1. 1. 2011 dokončit takovéto řízení a posoudit práva a povinnosti z něho plynoucí podle ustanovení daňového řádu, která upravují řízení povahou a účelem nejbližší.

Takovýmto ustanovením jsou § 156 a 157 daňového řádu, upravující posečkání úhrad daně, popř. rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“). Z ust. § 156 odst. 1 písm. b) a c) daňového řádu vyplývá, že posečkání úhrady daně je mj. vázáno na téměř identické podmínky, jaké byly stanoveny v § 65 odst. 1 ZSDP. Podle citovaného ustanovení daňového řádu platí, že na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkání úhrady daně, pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných, anebo by neprodlená úhrada vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší, než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období. V případě prominutí daňového nedoplatku ve smyslu ust. § 65 ZSDP a posečkání úhrady daně podle ust. § 156 daňového řádu se jedná o obdobné instituty. Jak již bylo řečeno, prominutí daně mělo charakter posečkání s úhradou daně na blíže nestanovenou dobu závislou na trvání podmínek, za něž bylo vydáno. Institut posečkání úhrady daně je obdobné konstrukce. V ust. § 156 odst. 3 je upraveno, že v rozhodnutí, kterým bylo vyhověno žádosti o posečkání, se stanoví doba posečkání a posečkání může být vázáno i na další podmínky. V ust. § 157 daňového řádu je pak mj. upraveno, že za dobu posečkání vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z posečkané částky, ovšem správce daně může upustit od předepsání takového úroku, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku (odst. 7). V ustanovení § 157 odst. 5 daňového řádu je pak obdobná úprava, jako v ust. § 65 odst. 2 ZSDP. V citovaném ustanovení daňového řádu je uvedeno, že není-li dodržena některá z podmínek rozhodnutí o posečkání, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti dnem jejího nedodržení; správce daně o tom vydá rozhodnutí.

Žalobkyně tedy namítala, že její majetkové poměry, které byly vzaty za základ při úvaze o prominutí daňového nedoplatku k datu vydání žalobou napadených rozhodnutí, se nezměnily (bližší argumentace je uvedena shora v rámci rekapitulace návrhu na zahájení řízení). K této námitce uvádí soud následující.

Z § 157 odst. 5 věta první zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) vyplývá, že rozhodnutí o posečkání úhrady daně, pozbývá účinnosti dnem nedodržení některé z podmínek rozhodnutí. Z § 65 odst. 1 ZSDP vyplývají dvě zákonné podmínky pro možnost prominutí daňového nedoplatku, které mohou být pro jeho vydání splněny samostatně či kumulativně. První zákonem stanovená podmínka je, že by vymáháním daňového nedoplatku byla vážně ohrožena výživa daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných, druhou možnou zákonnou podmínkou je, že by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku daňového dlužníka, při němž by výnos z jeho likvidace byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím daňovém období. Tyto základní zákonné podmínky mohly být rozšířeny o další podmínky ve smyslu ust. § 65 odst. 3 ZSDP, podle něhož platí, že prominutí nedoplatku může být vázáno na podmínky, zejména na povinnost zaplatit část nedoplatku ve

stanovené lhůtě. Rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku ze dne 21. 9. 2009 stanovilo podmínku povinnosti úhrady 100.000 Kč předepsaného penále do 20. 12. 2009. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že tato podmínka byla splněna.

Rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku neobsahovalo odůvodnění (v souladu s ust. § 65 odst. 4 ZSDP). Pro možnost vyslovení pozbytí účinnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku postupem ve smyslu ust. § 157 odst. 5 věta první daňového řádu bylo potřeba, aby správce daně zjistil, že nebyla dodržena některá z podmínek rozhodnutí a k jakému datu. Jak již bylo shora uvedeno, mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobkyně podmínku spočívající v povinnosti úhrady 100.000 Kč předepsaného penále do 20. 12. 2009 splnila. K vydání rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku tedy mohlo dojít již jen pro pominutí základních zákonných podmínek či podmínky, za nichž bylo vydáno. Jedná se tedy o podmínku, že by vymáháním daňového nedoplatku byla vážně ohrožena výživa daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných nebo o podmínku, že by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku daňového dlužníka, při němž by výnos jeho likvidace byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím daňovém období, přičemž mohlo dojít k naplnění jen jedné z těchto dvou základních zákonných podmínek. Zdejší soud v rozsudku č. j. 30 Af 112/2012 ze dne 27. 11. 2014 uvedl, že z obsahu správního spisu nelze jednoznačně dovodit, jakou podmínku či podmínky vzal správce daně prvního stupně za splněné při rozhodování o prominutí daňového nedoplatku. Žalobkyně ve svých podáních zmiňovala hmotnou nouzi (viz např. tvrzení, že manželům Z. zbývá měsíční čistý příjem 3.307 Kč na osobu a tvrzení, že z takového příjmu nelze hradit náklady na oblečení, stravu, náklady spojené s bydlením jako je otop, elektřina apod.). Žalobkyně však také tvrdila skutečnosti, které by mohly vést k úvaze o možném hospodářském zániku jejího, resp. společného podnikání s manželem.

Z obsahu správního spisu byly zjištěny následující skutečnosti.

Správce daně prvního stupně zjistil od České spořitelny a.s., že manželům Z. byly dne 22. 3. 2011 uvolněny z jistotního účtu peněžní prostředky za prodej rekreační chaty, kterou tito prodali za částku 1.000.000 Kč. Žalobkyně byla proto vyzvána k prokázání, zda trvají podmínky, které uvedla ve své žádosti ze dne 9. 10. 2007 o prominutí daňového nedoplatku a za nichž bylo toto rozhodnutí vydáno; po žalobkyni bylo požadováno, aby sdělila, na co použila polovinu z finančního obnosu ve výši 1.000.000 Kč za prodej rekreační chaty, zdali, jak uvedla v žádosti ze dne 9. 10. 2007 o prominutí daňového nedoplatku, začala opět podnikat, zda je nadále odkázána na finanční pomoc synů a zda má jen příjmy z pronájmů, které uvedla v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob (jednalo se o výzvu ze dne 16. 11. 2011, vydanou prvostupňovým správcem daně pod č. j. 46450/11/35297270508). Na uvedenou výzvu žalobkyně sdělila, že s manželem obdrželi za prodej rekreační chaty částku 940.000 Kč (po stržení provize a daně z převodu nemovitostí). Tuto částku nechali manželé Z. převést na účet věřitelské společnosti, která jim mj. poskytla prostředky, jenž dne 28. 6. 2010 poslali na účet prvostupňového správce daně, a to ve výši 317.026 Kč. Nájemce žalobkyně byl přiveden téměř k bankrotu, proto neplatí řádně smluvní nájemné, přičemž v roce 2009 uhradil pouze 8 splátek, v r. 2010 pouze 6 splátek a v r. 2011 zatím pouze 4 splátky. Uvedený příjem byl jediným zdrojem prostředků, které nepokrývaly ani povinné odvody na zdravotní a sociální pojištění, a proto si byla žalobkyně spolu s manželem nucena stále půjčovat peníze na

živobytí. Prodejem chaty tyto dluhy uhradili. Rekreační chata byla v zimě 2009 – 2010 vytopena, mrazem prasklo vodovodní potrubí a po dobu 2 měsíců uteklo značné množství vody, které bylo potřeba rovněž uhradit. Před prodejem bylo nutno chatu po vytopení asanovat. Žalobkyně s manželem musela také uhradit soudní poplatky za podané žaloby vůči subjektům, kteří jim neuhradili pohledávky, přičemž tito jim dluží značné prostředky. Zbytek částky z prodeje rekreační chaty byl použit na opravu domu ve Strupčicích, který také značně chátrá. Současná podnikatelská aktivita žalobkyně vede pouze k občasným příjmům z pronájmu nemovitostí ve Strupčicích. Manžel žalobkyně je nemocný, proto odešel do důchodu.

Správce daně vyzval žalobkyni opětovně výzvou ze dne 12. 12. 2011, č. j. 408040/11/352971705108 k doložení jejích tvrzení, konkrétně k předložení kopie dokladu o převedení částky 317.026 Kč věřitelské společnosti, kopie dokladu o příjmech nájemného v r. 2011 a kopie nájemní smlouvy, kopie dokladů, kterými žalobkyně uhradila své závazky z prostředků za prodej chaty, kopie dokladů o úhradě zvýšeného vodného z důvodu prasklého potrubí na chatě, kopie dokladů o uhrazení soudních poplatků za podané žaloby a kopie dokladů prokazujících úhrady za opravu domu ve Strupčicích. Podáním ze dne 30. 12. 2011 žalobkyně správci daně prvního stupně oznámila, že prodejem rekreační chaty jí nevznikl příjem, který by podléhal zdanění, neboť nemovitost vlastnila déle než 5 let. Výnos z prodeje chaty byl použit na úhradu různých závazků a jiných výdajů, které žalobkyně neevidovala, protože k tomu neměla žádnou povinnost a ani je neuplatňuje v žádných nákladových položkách. S celou částkou za prodanou chatu podle dohody nakládal její manžel. Žalobkyně nehodlá doklady správci daně předložit, přičemž doklady o příjmech z nájmu jsou obsaženy v daňovém přiznání.

Ani z citované výzvy a jejího doplnění, ani z ostatního obsahu správního spisu však před zrušujícím rozsudkem zdejšího soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 30 Af 112/2012 – 43 nebylo možno dovodit, který důvod či důvody vedly správce daně prvního stupně k vydání rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku (§ 65 odst. 1 ZSDP). Uvedené zjištění bylo přitom pro věc klíčové, neboť rozhodnout o pozbytí účinnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku lze pouze tehdy, pokud je správcem daně zjištěno, že nebyla dodržena některá z podmínek rozhodnutí a ke kterému datu. Soud zavázal správní orgány, aby si nejprve ujasnily, zda k prominutí daňového nedoplatku došlo z důvodu, že by jeho vymáháním byla vážně ohrožena výživa žalobkyně nebo osob na její výživu odkázaných, či zda k prominutí daňového nedoplatku došlo za splnění podmínky, že by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku žalobkyně, při němž by výnos z ukončení podnikání byl pravděpodobně nižší, než jí vytvořená daň v příštím zdaňovacím období, či zda k prominutí daňového nedoplatku došlo na základě splnění obou zákonných podmínek. Teprve na základě takového zjištění bylo možné přistoupit ke zjišťování, zda tato konkrétní podmínka či podmínky již naplněny nejsou a k jakému datu.

Žalovaný na základě citovaného rozsudku zdejšího soudu vydal pod č.j. 17923/15/5100-41454-704293 listinu nazvanou jako Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, v níž vyložil, která podmínka § 65 ZSDP byla pro prominutí nedoplatku daně původně splněna (a sice ta, že by vymáháním daňového nedoplatku byla vážně ohrožena výživa daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu

odkázaných) a zároveň žalobkyni vyzval, aby se vyjádřila ke zjištěným skutečnostem (zejména ve vztahu k prodeji rekreační chaty) a případně navrhla důkazní prostředky, kterými by prokázala, že i přes žalovaným zjištěné skutečnosti i nadále trvá podmínka pro prominutí nedoplatku, resp. že by vymáháním daňového nedoplatku byla vážně ohrožena výživa žalobkyně nebo osob na její výživu odkázaných s poučením, že správce daně mohl na základě dosud nedostatečné odpovědi žalobkyně na výzvu dospět k závěru, že netrvají podmínky, za nichž bylo vydáno rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku. Jak vyplývá ze spisu a jak zdejší soud popsal výše, žalobkyně na Seznámení reagovala v tom smyslu, že navrhla jako důkazní prostředky mimo jiné různé doklady, kterými by splnění předmětné zákonné podmínky prokázala. Vyzvala také žalovaného, aby jí prodloužil lhůtu k tomuto vyjádření, resp. k doplnění či zaslání těchto dokumentů, čemuž žalovaný vyhověl. Avšak ani v této prodloužené lhůtě, a jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí, tak ani poté, žádné takové dokumenty žalobkyně nedodala.

Zdejší soud vycházející ze správního spisu uvádí, že žalobkyni v části řízení po doplnění odvolacího řízení na základě citovaného rozsudku č. j. 30 Af 112/2012 - 43, muselo být zřejmé, jaké skutečnosti mohou nasvědčovat tomu, že podmínka stanovená v § 65 ZSDP, na jejímž základě bylo rozhodnuto o prominutí daňového nedoplatku, nemusí být nadále splněna. Pokud tedy určité skutečnosti, navíc pouze v obecné rovině, tvrdila, avšak (a to i přes značnou časovou dotaci ze strany žalovaného a jasnou formulaci dané kauzy v uvedeném Seznámení se zjištěnými skutečnostmi) jí tvrzené skutečnosti nikterak nedoložila, ač se k tomu zavázala, hodnověrně neprokázala, že by nedošlo k pominutí trvání podmínky, za níž bylo rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku vydáno (stav vážného ohrožení výživy daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných), a to poté, co žalobkyně získala značný finanční obnos z prodeje rekreační chaty. Logickým krokem správce daně, který následoval, bylo vydání rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku. V této souvislosti si je nutno uvědomit skutečnost, že daňový nedoplatek žalobkyni vznikl z důvodu porušení konkrétních daňových povinností. Jeho prominutí, je prostředkem umožňujícím za určitých, zákonem vymezených situací, nedoplatek prominout či snížit. Jeví-li se však, že se okolnosti mohly změnit a je-li s tím daňový subjekt řádně seznámen, je na něm, aby hodnověrným způsobem doložil, že trvají podmínky, za nichž bylo rozhodnuto o prominutí daňového nedoplatku. Vztaheno k projednávané věci, tedy zda i přes správcem daně zjištěné skutečnosti lze dále považovat podmínku spočívající v existenci stavu vážného ohrožení výživy žalobkyně nebo osob na její výživu odkázaných za splněnou. Žalobkyně však potřebné jí tvrzené skutečnosti neprokázala.

K uplatněným žalobním námitkám soud dále uvádí následující.

Žalobkyně především namítala, že nedošlo ke změně podmínek, za nichž bylo rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku vydáno, zejména tvrdila, že nedošlo ke změně jejích majetkových poměrů, neboť žalobkyně byla ke dni vydání rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku mj. vlastníkem nemovitostí, zapsaných u Katastrálního úřadu pro Pardubický kraj, Katastrální pracoviště Chrudim, na LV č. 1661 – rekreační objekt č. e. 548 na pozemku st. 421/2 a pozemku p. č. st. 421/2 v k.ú. Seč a nemovitostí zapsaných u Katastrálního úřadu pro Ústecký kraj, Katastrální pracoviště Chomutov, na LV č. 121 – zemědělské usedlosti č. p. X na pozemku st. p. č. 29, pozemku p. č. st. 29, objektu bydlení č.

p. X na pozemku p. č. st. 26, na pozemku p. č. st. 26, jiné stavby bez č. p. a č. e. na pozemku p. č. st. 28, pozemku p. č. 2/3. V době vydání rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku měla žalobkyně spolu se svým manželem ve společném jmění manželů majetek, který se rovnal hodnotě shora uvedených nemovitostí. Pokud došlo na základě kupní smlouvy ze dne 28. 2. 2011 k prodeji části jimi vlastněných nemovitostí za cenu 1 mil. Kč, nedošlo ke změně majetkových poměrů, hodnota jimi vlastněného majetku zůstala stejná. Vyplacením kupní ceny za převod nemovitého majetku došlo, jak tvrdí žalobkyně, pouze k transformaci nemovitého majetku na ekvivalent v podobě finančních prostředků (peněz). Nedošlo tedy ke změně podmínek, za nichž bylo rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku vydáno, neboť nedošlo ke změně majetkových poměrů žalobkyně.

K této žalobní námitce uvádí soud následující. Námitka žalobkyně, že prodejem rekreační chaty nedošlo ke změně jejích aktiv, není oprávněná, neboť z obsahu správního spisu vyplývá, že chata musela být ne nepodstatným způsobem zvelebena k datu jejího prodeje oproti stavu, kdy žalobkyně požádala o prominutí daňového nedoplatku. K datu 12. 11. 2007 žalobkyně popsala předmětnou rekreační chatu tak, že tato chátrá, neudrhuje se, vznikla tam plíseň, která je zdravotně závadná a žalobkyně chatu proto „ponechává budoucímu osudu“. V rámci žaloby žalobkyně sama uvedla, že chata byla „v dosti špatném technickém stavu“, přičemž by za ni obdržela nízkou prodejní cenu. Žalobkyně namítala, že vyplacením kupní ceny za převod chaty došlo pouze k transformaci nemovitého majetku na ekvivalent v podobě peněz. S tímto tvrzením soud souhlasí, ovšem uvádí, že došlo k prodeji podstatným způsobem zhodnocené nemovitosti, oproti stavu, kdy bylo vydáno rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku. Žalobkyně ve zcela obecné rovině tvrdila v souvislosti s opravou chaty, že si s manželem vypůjčila další prostředky, ovšem toto tvrzení nijak nekonkretizovala, nedoložila a nikdy ho ani neuplatnila v rámci předmětného správního řízení. Rozhodně tedy nelze vzít za prokázáno, že by nedošlo ke změně majetkových poměrů žalobkyně k datu získání kupní ceny za rekreační chatu oproti stavu, kdy došlo k vydání rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku.

Pouze hypoteticky, i pokud by ke změně majetkových poměrů žalobkyně z jí uvedeného důvodu nedošlo (pouhá transformace majetku nemovitého za peněžní prostředky), bylo třeba, aby na základě zjištění správce daně o uvolnění kupní ceny za rekreační chatu do dispozice žalobkyně a jejího manžela žalobkyně hodnověrně na opakované výzvy doložila, že trvá stav, kdy by byla vymáháním nedoplatku vážně ohrožena výživa žalobkyně nebo osob na její výživu odkázaných. Jak bylo shora konstatováno, žalobkyně tyto skutečnosti nedoložila, především však tato úvaha je uvedena pouze jako obiter dictum, neboť jde nad rámec uplatněného žalobního tvrzení (žalobkyně v podáních uplatněných v rámci zákonné 2měsíční lhůty pro podání žaloby netvrdila, že by vymáháním nedoplatku byla vážně ohrožena její výživa či osob na její výživu odkázaných).

Žalobkyně dále namítala, že z výtěžku prodeje chaty byly mj. uhrazeny dluhy, které vznikly z důvodu půjčky, přičemž žalobkyně si společně s manželem byla nucena půjčit částku 400 000 Kč od p. K. J., jejíž úhrada byla podmínkou pro rozhodnutí o prominutí penále na dani. Tuto skutečnost je možno (jak uvedla žalobkyně) prokázat výsledkem p. K. J., jehož adresu žalobkyně slíbila zjistit. K této žalobní námitce uvádí soud následující.

V podání ze dne 30. 11. 2011 k výzvě správce daně žalobkyně uvedla, že za prodej chaty obdrželi s manželem od realitní kanceláře 940 000 Kč (realitní kancelář si strhla odměnu za provedený prodej a úhradu daně z převodu nemovitostí), přičemž žalobkyně s manželem nechali převést tuto částku na účet věřitelské společnosti, která jim mj. poskytla prostředky, jež poslali ve výši 317 026 Kč dne 28. 6. 2010 na účet Finančního úřadu v Bystřici nad Pernštejnem (pozn. soudu: jedná se o částku 100 000 Kč jako podmínku uvedenou v rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku žalobkyni, dále o částku 100 000 Kč jako podmínku uvedenou v rozhodnutí o prominutí nedoplatku ve prospěch manžela žalobkyně a zbytek tvoří další daňová povinnost žalobkyně). Žalobkyně dne 30. 11. 2011 ve vyjádření k výzvě tvrdila zcela jiný zdroj, z něhož čerpala prostředky na úhradu podmínky vyslovené v rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku, kdy uváděla „věřitelskou společnost“, v žalobě pak tvrdila, že se jedná o fyzickou osobu K. J. V odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku žalobkyně uvedla, že z kupní ceny za rekreační chatu měly být hrazeny blíže neurčité závazky, poplatky a dále za část kupní ceny žalobkyně s manželem zvelebila nemovitosti ve Strupčicích, neboť „je lepší mít opravený jeden dům, než dva chátrající“. V písemném vyjádření ze dne 24. 6. 2015, adresované žalovanému žalobkyně uvedla, že částka 317 026 Kč byla použita na úhradu dluhu u věřitelské společnosti, která půjčila prostředky na úhradu dluhu u finančního úřadu. V doplňujícím vyjádření žalobkyně, doručené žalovanému dne 19. 8. 2015, žalobkyně uvedla, že „když nám FÚ v Bystřici sdělil, že nám promine zbytek penalizace, když jim uhradíme necelých 400 000 Kč, tak si manžel ty peníze vypůjčil od přítele a FÚ jsme uhradili požadovanou částku“. V tomto podání žalobkyně také uvedla, že s manželem zaplatili dalších 30 000 Kč za daň z převodu nemovitostí a 50 000 Kč realitní kanceláři za zprostředkovaný prodej, přičemž v podání ze dne 30. 11. 2011 žalobkyně uvedla, s manželem převedli částku 940 000 Kč věřitelské společnosti. V tomto podání žalobkyně také uvedla, že z částky za prodej chaty byly uhrazeny „nějaké nedoplatky na vodném a elektřině a výdaj se stěhováním, protože nový majitel nechtěl naše staré vybavení, chtěl mít nemovitost kompletně vyčištěnou a prázdnou, aby si tam mohl dát vybavení nové. S tím byly také spojeny náklady, a tak bylo 0,5 mil. Kč pryč.“

S ohledem na měnící se žalobkyní tvrzené zdroje ohledně získání částky, kterou byla žalobkyně spolu se svým manželem nucena uhradit v době po vydání rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku Finančnímu úřadu v Bystřici nad Pernštejnem, nemá soud tvrzení ohledně půjčky této částky od K. J. za věrohodné. Nadto jméno údajné fyzické osoby, od které si měli žalobkyně s manželem citovanou částku půjčit, nebylo ze strany žalobkyně nikdy u správce daně prvního stupně, ani u žalovaného uplatněno, ač byla žalobkyně opakovaně vyzývána, aby svoje tvrzení řádně doložila. Jedná se tedy o dvě rozdílná tvrzení, přičemž ani jedno z nich nebylo ze strany žalobkyně doloženo. Pokud jde o řešenou žalobní námitku, žalobkyně navíc ani přímo neuvedla, že by žádala, aby soud uvedenou fyzickou osobu měl vyslechnout jako svědka, či zda uplatněnou námitkou žalobkyně míní, že tak měl učinit správce daně prvního stupně, příp. žalovaný a žalobkyně ani soudu nesdělila údaje, které by mohly vést ke konkretizaci tvrzené fyzické osoby. Za uvedeného stavu soud výsledek zmiňované fyzické osoby neprovedl a neprovedení takového výsledku nelze ani přičítat k tíži správním orgánům. Nadto dále soud poznamenává, že v rámci rozhodování podle soudního řádu správního platí, že toto není pokračováním správního řízení. Určité skutečnosti je možné posuzovat až v rámci soudního řízení, avšak ani to nemůže zpochybnit skutečnost, že správní

soud přezkoumává napadené rozhodnutí podle stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, *je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu zohledňující zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné a na straně druhé zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodů jakési procesní taktiky*. Ve vztahu k řešené žalobní námitce soud tedy uzavírá, že žalobkyně byla povinna již v průběhu správního řízení hodnověrným způsobem tvrdit potřebné skutečnosti a tyto řádně doložit, což navíc neučinila ani v rámci projednávané žaloby.

V. Závěr a náklady řízení

S ohledem na vše shora uvedené rozhodl krajský soud postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. o zamítnutí žaloby.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 8. 9. 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu