



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobkyně: M. H.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupené Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, se sídlem ulice 1. máje 97/25, Liberec, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 5. 2014, č. j. 707000/14/2503-24801-500794 a č. j. 708824/14/2503-24801-500794,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 27. 5. 2014, č. j. 707000/14/2503-24801-500794 a č. j. 708824/14/2503-24801-500794, **s e p r o v a d y řízení z r u š u j í** a věc **s e v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 18.342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím svého zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení níže specifikovaných rozhodnutí žalovaného o její žádosti ze dne 12. 6. 2009 o prominutí příslušenství daní v podobě daňového penále, které bylo původně vyměřeno společnosti PROZATEX, v. o. s., jež zanikla bez právního nástupce a ke dni 2. 10. 2008 byla vymazána z obchodního rejstříku. Předmětnou žádost podala žalobkyně z pozice ručitelky a někdejší společnice této společnosti s obchodním podílem 30 %. Rozhodnutím ze dne 27. 5. 2014, č. j. 707000/14/2503-24801-500794, žalovaný podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), rozhodl o žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty tak, že penále se částečně promíjí ve výši 2.964 Kč; konkrétně žalovaný

penále za zdaňovací období červen 2004 ve výši 26.305 Kč prominul ve výši 2.964 Kč, ostatní penále za červenec 2004 (17.111 Kč), srpen 2004 (1.282 Kč), září 2004 (19.849 Kč), říjen 2004 (14.712 Kč), listopad 2004 (12.901 Kč), prosinec 2004 (11.849 Kč), leden 2005 (1.038 Kč), březen 2005 (6.982 Kč) a červenec 2005 (3.550 Kč) neprominul. Žalovaný současně rozhodnutím ze dne 27. 5. 2014, č. j. 708824/14/2503-24801-500794, podle § 55a zákona o správě daní a poplatků rozhodl o žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně z příjmů fyzických osob tak, že penále se částečně promíjí ve výši 82.360 Kč; konkrétně žalovaný penále za zdaňovací období orku 2002 ve výši 205.898 Kč prominul ve výši 82.360 Kč a ostatní penále za rok 2003 (125.282 Kč) a za rok 2004 (124.892 Kč) neprominul.

V žalobě žalobkyně namítala, že žalovaný v napadených rozhodnutích nerespektoval právní názor Krajského soudu v Ústí nad Labem, který rozsudkem ze dne 13. 2. 2014, sp. zn. 15 Af 29/2010, zrušil původní rozhodnutí o její žádosti o prominutí příslušenství daně. Vady původních rozhodnutí žalovaný dostatečně nezhojil, což je patrné z jeho konstatování, že neshledal důvody pro individuální posuzování tvrdosti sankce a postup nad rámec pokynu Ministerstva financí D-330 (dále jen „pokyn D-330“). Tento závěr nelze podle žalobkyně akceptovat. Prominutí příslušenství daně v rozsahu cca 15 % pokládala žalobkyně za neadekvátní skutečností, které popsala v žádosti. Uvedla, že částečné prominutí se váže pouze k té části daňové povinnosti společnosti PROZATEX, v. o. s., která byla uhrazena dobrovolně.

Podle žalobkyně postupoval žalovaný v rozporu s § 55a zákona o správě daní a poplatků, když nad rámec zákonných kritérií pro prominutí příslušenství daně stanovil absolutní překážku pro možnost (byť alespoň částečného) prominutí; tato překážka spočívala v tom, že penále vztahující se k daňovým povinnostem hrazeným na základě exekuce nelze prominout. Žalobkyně doplnila, že si je vědoma, že tento právní názor je součástí správní praxe, neboť vyplývá z pokynu D-330, jenž byl vydán ke sjednocení postupu finančních úřadů při promíjení daňového penále. Správní praxe založená tímto pokynem je však podle žalobkyně chybná a v rozporu s § 55a zákona o správě daní a poplatků, neboť stanovuje podmínky mimo rámec zákonem stanovených kritérií. Žalovaný v návaznosti na tento pokyn odepřel žalobkyni věcné projednání její žádosti a při rozhodování aplikoval jiná než zákonná kritéria, a tím se podle žalobkyně dopustil závažného porušení Ústavou založené zásady obecně povolovací. Žalobkyně si byla vědoma toho, že na prominutí příslušenství daně není právní nárok, nicméně namítala, že byla zkrácena na svém zákonném právu na projednání a posouzení její žádosti v souladu s kritérii podle § 55a zákona o správě daní a poplatků.

Žalobkyně potvrdila, že ohledně daňového nedoplatku, ke kterému se daňové penále vztahovalo, byla nucena snést exekuci ve formě dražby a prodeje jejího rodinného domu. Tato skutečnost ovšem nemůže být nijak směrodatná z hlediska otázky, zda toto penále znamenalo pro žalobkyni vzhledem k širším okolnostem příliš velkou tvrdost, či nikoliv. Žalobkyně dále poukázala na judikaturu evropských soudů a Ústavního soudu, podle které je nutno v případech zřetele hodných zmírňovat dopady daňových sankcí, kdy primárním cílem je vybrání vlastní daňové povinnosti, což se v tomto případě již stalo. Ani provedená exekuce nesvědčila o neochotě žalobkyně k vypořádání vzniklých závazků, žalobkyně pouze vzhledem k rozsahu závazků nebyla schopna nalézt vlastní způsob jejich úhrady. Podle žalobkyně proto nelze dovozovat, že se vyhýbala dobrovolné úhradě daňového nedoplatku. Za daných okolností nepovažovala žalobkyně za legitimní, aby daňová exekuce sama o sobě představovala překážku pro prominutí daňového penále.

Ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků podle žalobkyně ukládá správci daně povinnost, aby se při posuzování žádosti o prominutí podrobně zabýval skutečnostmi svědčícími o tvrdosti vyměřeného penále, a to z hlediska konkrétních okolností každého individuálního případu. Žalovaný se s konkrétními důvody uplatněnými v žádosti žalobkyně řádně nevypořádal a nijak se nezabýval základním kritériem postupu podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, tedy tvrdostí vyměřené sankce z hlediska případu žalobkyně, její životní situace a dalších specifických okolností podrobně popsanych v žádosti.

Z exekuce majetku dlužníka nelze podle žalobkyně dovodit, že by vyměřené daňové penále pro něj představovalo menší tvrdost než pro dlužníka, který daňový nedoplatek uhradil dobrovolně. Pokud totiž dlužník v postavení ručitele nemá dostatek peněžních prostředků k úhradě daňových závazků, a je proto nucen snést exekuci v podobě dražby rodinného domu, znamená dodatečná finanční zátěž v podobě vyměřeného penále pro něho mnohem větší tvrdost než u dlužníka, pro něhož nebylo zaplacení daňového závazku spojeno s takto výraznou majetkovou újmou. Skutečnost, že vlastní daňová povinnost byla uhrazena na základě exekuce, proto nemůže znamenat automatickou překážku pro prominutí příslušenství daně a finanční orgány by měly i v takové situaci posuzovat, zda tato okolnost svědčí o menší nebo větší tvrdosti vyměřeného penále. Žalobkyně připomněla, že její žádost obsahovala velmi závažné důvody, které svědčily o mimořádné tvrdosti vyměřeného penále. Zdůraznila, že individualizace každého případu má z hlediska ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků vždy zásadní význam. Paušalizovaný přístup žalovaného považovala žalobkyně z pohledu dané právní úpravy za protismyslný.

Žalobkyně popsala, že daňové penále, o jehož prominutí požádala, bylo původně vyměřeno společnosti PROZATEX, v. o. s., až posléze bylo vyměřeno žalobkyni z důvodu jejího ručení za závazky této společnosti. V této společnosti působili tři společníci, nicméně žalovaný přistoupil ke zpeněžení domu žalobkyně, což samo o sobě výrazně zasáhlo do jejích majetkových poměrů. Uplatňování daňového penále v plném rozsahu představuje další nepřiměřenou sankci, které je žalobkyně jako jediná z bývalých společníků společnosti PROZATEX, v. o. s., nucena čelit. Její účast na řízení společnosti přitom byla spíše symbolická, neboť tuto společnost řídil J. J., otec žalobkyně. Žalobkyně sice měla ve společnosti PROZATEX, v. o. s., obchodní podíl ve výši 30 %, ovšem na podnikání této společnosti se fakticky neúčastnila ani v tomto rozsahu. Tomuto závěru svědčí i skutečnost, že po úmrtí J. J. (...), který společnost neomezeně řídil, byly obchodní aktivity zcela utlumeny, společnost se dále nerozvíjela, což vyústilo v její likvidaci a zánik. Po úmrtí J. J. byla ve společnosti PROZATEX, v. o. s., provedena daňová kontrola, při které vyšly najevo některé nesrovnalosti. V důsledku této kontroly došlo k doměření daňové povinnosti a ke vzniku penále. Přestože bylo postavení žalobkyně ve společnosti toliko formální, byla nucena v postavení ručitele uhradit veškeré daňové nedoplatky společnosti, včetně celého příslušenství daně. Otázku, zda tato skutečnost nepředstavuje ve vztahu k žalobkyni nepřiměřenou tvrdost vyměřeného penále, žalovaný neposuzoval.

Z hlediska tvrdosti penále nebyla podle žalobkyně ani posuzována vlastní daňová exekuce na její majetek, jež citelně zasáhla do její životní situace. Za takové posouzení totiž nelze považovat konstatování žalovaného, že z důvodu exekuce nelze přistoupit k prominutí penále. Žalovaný rovněž nevzal v potaz, že žalobkyni byl v exekuci vydražen rodinný dům a že za dostatečný postih a sankci lze považovat již samu skutečnost, že žalobkyně nad rozsah své formální i faktické účasti ve společnosti PROZATEX, v. o. s., uhradila v plné míře její daňové závazky a přitom přišla o vlastní nemovitost. Žalobkyně byla podrobena postihu ve výši vyměřeného daňového příslušenství, aniž se osobně dopustila jakéhokoli provinění, které

by odpovídalo rozsahu této sankce. Žalovaný dále nezohlednil aktuálně tíživou osobní situaci žalobkyně, která se sama stará o dvě nezletilé děti a v roce 2009 byla nucena vyklidit vydražený rodinný dům, aniž s dětmi měla jinou možnost vlastního bydlení. Nadto byla žalobkyně evidována jako nezaměstnaná, neměla žádné příjmy jako zaměstnanec nebo osoba výdělečně činná a sociální příspěvky, které pobírala, postačovaly pouze na pokrytí základních potřeb její rodiny. Z tohoto důvodu neměla jinou možnost než snést daňovou exekuci, neboť vyměřené platební povinnosti byly zcela mimo její finanční možnosti. Žalobkyně v této souvislosti poznamenala, že závěr žalovaného, že pokud byla provedena exekuce na majetek žalobkyně, nemůže navazující penalizace pro žalobkyni znamenat tvrdost ve smyslu § 55a zákona o správě daní a poplatků, je ve zřetelném rozporu s pravidly formální logiky a se zmíněným ustanovením, tj. zákonným kritériem tvrdosti příslušenství daně.

K pokynu D-330 žalobkyně uvedla, že se zřetelem ke specifickým okolnostem jejího případu vyvstává absurdita některých závěrů, které z tohoto pokynu vyplývají. Podotkla, že metodické pokyny by neměly negativně zasahovat do práv a povinností daňových subjektů stanovením podmínek nad rámec zákona; tyto pokyny nelze stavět ani naroveň zákona. Metodické pokyny obsahují toliko pokyny obecného charakteru, které nemohou postihnout všechny situace, ke kterým může dojít. Jakkoliv je tedy srozumitelná snaha Ministerstva financí stanovit obecná pravidla pro postup finančních orgánů při promíjení příslušenství daně, nelze při tomto postupu odhlédnout od konkrétní situace daňového subjektu a okolností případu. Žalobkyně připomněla, že se v § 55a zákona o správě daní a poplatků odráží zcela zjevný zájem zákonodárce na ochraně daňového subjektu v případě, že vyměřené příslušenství daně pro něho z hlediska konkrétního případu představuje nepřiměřenou tvrdost. Tato tvrdost může nastat i v případě, kdy došlo k vymožení daňové povinnosti prostřednictvím daňové exekuce. Podle žalobkyně proto není v souladu se základními principy právního státu, aby interní předpisy správních orgánů bez zkoumání jednotlivých okolností konkrétního případu de facto způsobily nemožnost věcného posouzení žádosti upravené zákonem. Žalobkyně dodala, že zákon o správě daní a poplatků navíc výslovně uvádí, že k prominutí může dojít v jakémkoli stádiu daňového řízení.

Žalobkyně rovněž namítala, že povinnost zaplatit daňové penále představuje zásah do majetkové sféry daňového subjektu, tedy do jeho vlastnického práva podle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, a zásah do práva na pokojné užívání majetku ve smyslu Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Prominutí penále podle žalobkyně znamená zákonem předvídanou možnost omezení či odvrácení tohoto zásahu. Žalobkyně doplnila, že obecně platí zákaz zásahu státu do základních práv a svobod občanů a meze základních práv a svobod mohou být upraveny pouze zákonem za podmínek stanovených Listinou základních práv a svobod. Vzhledem k této skutečnosti podle žalobkyně platí, že orgány veřejné správy nemohou interní metodikou zákonná kritéria doplňovat způsobem, který jde k tíži účastníka řízení. Žalobkyně označila svůj případ za natolik specifický a vymykající se obvyklým daňovým případům, že žalovaný nebyl oprávněn na tento případ paušálně aplikovat pokyn D-330, zvláště pokud bylo zřejmé, že tímto způsobem nemůže dojít k odstranění tvrdosti vyměřeného penále.

S ohledem na uvedené skutečnosti žalobkyně konstatovala, že napadená rozhodnutí nebyla řádně odůvodněna, neboť žalovaný se nijak nezabýval klíčovou otázkou tvrdosti vyměřeného daňového penále ve vazbě na individuální okolnosti případu žalobkyně. K požadavkům na odůvodnění rozhodnutí o žádosti o prominutí příslušenství daně odkázala žalobkyně na rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2014, č. j. 15 Af 29/2010 - 67, a ze dne 18. 3. 2009, č. j. 15 Ca 286/2008 - 31. S odkazem na nález

Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07, žalobkyně konstatovala, že mimořádné okolnosti uvedené v žádosti vyžadují individuální posouzení, které jí žalovaný odepřel. Z tohoto důvodu nelze akceptovat podmínky paušálně vymezené v pokynu D-330, aniž by napadená rozhodnutí byla zřetelná a přezkoumatelná v tom směru, zda se žalovaný zabýval specifickými okolnostmi případu žalobkyně.

Žalobkyně navrhla, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že se specifickou situací žalobkyně zabýval, vypořádal se se skutečností, že žalobkyně byla ručitelkou za daňové dluhy veřejné obchodní společnosti, i s tvrzením, že účast žalobkyně v této společnosti byla jen symbolická. Žalobkyně se stala společnicí veřejné obchodní společnosti na základě svého rozhodnutí, ačkoliv jí muselo být známo, že podle § 76 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, společníci této společnosti ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně. Takto stanovená ručitelská povinnost dopadá na všechny společníky veřejných obchodních společností stejně, případ žalobkyně není odlišný od případů jiných společníků tohoto typu společností. Obsahem svých námitek tedy žalobkyně podle žalovaného fakticky brojí proti úpravě ručení společníků veřejné obchodní společnosti. Za tvrdost zákonů ve smyslu § 55a zákona o správě daní a poplatků je však nutné považovat tvrdost zákonů upravujících veřejnoprávní vztahy, protože dopadá na všechny daňové subjekty, které ji svým jednáním nemohou vyloučit. Žalobkyně mohla uvážit všechny okolnosti a za účelem vyloučení odpovědnosti za dluhy společnosti založit kapitálovou obchodní společnost.

K pokynu D-330 žalovaný konstatoval, že je v něm výslovně vyloučeno vydat rozhodnutí, jímž by bylo prominuto příslušenství, které náleží k exekučně vymožené dani. Tím je podle žalovaného sledován veřejný zájem na tom, aby dlužníci plnili daňové povinnosti dobrovolně. Žalobkyně mohla sama prodat dům, jehož dražbou byly dluhy vymoženy, a daňové dluhy uhradit dobrovolně, což neučinila. Pokyn D-330 vylučuje prominutí příslušenství náležející k vymožené dani ve vztahu ke všem daňovým dlužníkům; všem z nich byl tedy majetek postižen exekucí a mohli se dostat do složitých životních situací. Pokyn D-330 byl vydán proto, aby zabezpečil jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně a bylo zamezeno případným excesivním individuálním rozhodováním tak, aby i při aplikaci ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků byla v maximální míře šetřena veřejná práva daňových subjektů. Při tvorbě pokynu zřejmě Ministerstvo financí nedospělo k závěru, že je třeba více chránit ručitele než ostatní daňové dlužníky, takže žádná zvláštní pravidla pro promíjení ručitelům nebyla stanovena. Situace žalobkyně je podle žalovaného stejná jako situace ostatních ručitelů. Žalovaný tedy posoudil všechny důvody tvrzené žalobkyní a neshledal, že by bylo nutné postupovat v rozporu s pokynem D-330, což také odůvodnil.

Žalobkyně v replice zdůraznila, že žalovaný ve svém vyjádření potvrdil, že ve vztahu k exekučně vymožené daňové povinnosti považuje prominutí příslušenství daně za absolutně vyloučené, což žalobkyně od počátku řízení kritizuje pro rozpor se zákonem o správě daní a poplatků. Ačkoliv žalovaný tvrdí, že se zabýval specifickou situací žalobkyně, z napadených rozhodnutí nevyplývá, jak tyto specifické okolnosti zohlednil. Žalobkyně dále poukázala na rozpor ve vyjádření žalovaného mezi jeho tvrzením, že se zabýval její specifickou situací, a dalším tvrzením, že posouzení případu vychází z postupu, který platí paušálně vůči všem

daňovým subjektům a není v něm prostor pro jakékoliv individuální řešení. Žalobkyně odmítla, že by obsahem námitek fakticky brojila proti úpravě ručení společníků veřejné obchodní společnosti v obchodním zákoníku. Svou povinnost hradit daňové nedoplatky společnosti PROZATEX, v. o. s., vzniklou z titulu ručení, žalobkyně nezpochybňovala. Velikost svého obchodního podílu a skutečnost, že tuto společnost fakticky nikdy neřídila, a přesto byla nucena uhradit její daňové nedoplatky, považovala žalobkyně za okolnosti svědčící jí ku prospěchu při posouzení, zda splňuje podmínky pro přijetí opatření k odstranění tvrdosti vyměřeného daňového příslušenství.

Argument žalovaného, že žalobkyně mohla z důvodu vyloučení odpovědnosti založit kapitálovou společnost, není podle žalobkyně relevantní pro posouzení, zda vyměřené penále pro ni představuje tvrdost. Stanovisko žalovaného vylučující tvrdost vzniklého penále mimo jiné na základě toho, že si žalobkyně nezvolila jinou formu podnikatelské činnosti, označila žalobkyně za absurdní. Žalovaný by měl naopak kvitovat, že prostřednictvím zvolené formy osobní společnosti došlo k vybrání daňového nedoplatku u ručitele. Za irrelevantní považovala žalobkyně také poznámku žalovaného, že mohla svůj dům prodat dobrovolně. V žalobě totiž podrobně osvětlila, že vyměřené platební povinnosti byly mimo její finanční možnosti a v době vystěhování neměla jinou možnost vlastního bydlení, proto musela snést daňovou exekuci. Otázka, zda se mohla či nemohla exekuci vyhnout, se podle žalobkyně nedotýká podstaty sporu, která spočívá v tom, zda exekuční vymáhání nedoplatků absolutně vylučuje možnost přijetí opatření k odstranění tvrdosti.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasila a žalovaný nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost shledal soud v jejich nedostatečném odůvodnění, a to jednak na základě některých žalobních bodů a jednak i nad jejich rámec z úřední povinnosti.

V této souvislosti je třeba připomenout, že předchozí rozhodnutí o žádosti žalobkyně ze dne 12. 6. 2009 o prominutí příslušenství daně, tj. rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 16. 12. 2009, č. j. 126740/09/178913507251 a č. j. 126897/09/178913507251, Krajský

soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 13. 2. 2014, č. j. 15 Af 29/2010 - 67, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Obě předchozí rozhodnutí shledal soud nepřezkoumatelnými jednak pro nesrozumitelnost výroků, které dostatečně nevymezovaly předmět řízení, a jednak pro nedostatek důvodů. Podle názoru soudu v odůvodnění předchozích rozhodnutí absentovaly konkrétní úvahy, které vedly správce daně k závěru, že skutečnosti a argumenty uváděné žalobkyní v žádosti jsou zcela liché, mylné nebo vyvrácené jinými řádně provedenými důkazy, a úvahy, kterými se správce daně řídil při hodnocení důkazů. Soud žalovaného podle § 78 odst. 5 s. ř. s. svým právním názorem zavázal k tomu, aby ve věci znovu rozhodl a rozhodnutí srozumitelně, řádně a úplně odůvodnil. Této povinnosti žalovaný při vydání rozhodnutí napadených žalobou v této věci dostal pouze v tom, že řádně vymezil předmět řízení, a odstranil tak vytýkanou nesrozumitelnost výroků rozhodnutí. Obě napadená rozhodnutí však opět trpí nedostatkem důvodů.

Z hlediska požadavků na odůvodnění rozhodnutí o žádosti o prominutí příslušenství daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků považuje soud za potřebné připomenout základní charakteristiku tohoto institutu, od které se odvíjí i rozsah soudního přezkumu a soudní judikaturou formulované požadavky na obsah odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů v těchto věcech. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu byl institut prominutí daně a jejího příslušenství vždy vnímán jako milost, jako výjimečné osvobození konkrétního případu od daňové povinnosti. Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti podle § 55a zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutím, na které není právní nárok a které je vydáváno na základě správního uvážení. V případě správního uvážení zákon poskytuje správnímu orgánu ve stanovených hranicích volný prostor k úvaze a rozhodnutí [srov. zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2014, č. j. 8 Afs 63/2013 - 30, ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 - 49, nebo ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 - 47, a další v nich citovanou judikaturu; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz].

Prostor pro uvážení správního orgánu není neomezený, ale má vždy své limity. Ty jsou stanoveny zákonem, nebo si je správní orgán musí vymezit ve své rozhodovací praxi sám a následně je také musí dodržovat. Předem stanovená kritéria pro rozhodování nesmí být excesivní, tj. nesmí například stanovit pro rozhodnutí diskriminační podmínky. Je nutné také zohlednit konkrétní okolnosti daného případu a dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Důvody svého rozhodnutí musí správní orgán promítnout do odůvodnění. V případě žádosti podle § 55a zákona o správě daní a poplatků má správní orgán možnost i při naplnění zákonných předpokladů daň nebo její příslušenství neprominout. Nesmí však rozhodnout libovolně a nesmí porušit principy platící v právním státě, zejména princip legitimního očekávání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 - 54, www.nssoud.cz).

Popsaná povaha rozhodnutí vydaného na základě správního uvážení se pak odráží také v omezeném rozsahu soudního přezkumu. Soud zkoumá pouze to, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení nebo zda toto uvážení nezneužil (srov. § 78 odst. 1 s. ř. s.). Za tímto účelem pak posuzuje, zda správní rozhodnutí bylo vydáno v řádném řízení vedeném v souladu se zákonem a zda nebylo zatíženo svévolí rozhodujícího orgánu nebo nepřípustnou diskriminací (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 15/2007 - 106, publ. pod č. 2066/2010 Sb. NSS, a ze dne 27. 6. 2013,

č. j. 1 Afs 1/2013 - 47, www.nssoud.cz, nebo nález Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07, www.usoud.cz). Z těchto úvah plyne, že důvody správního orgánu pro zvolený postup musí být transparentní a jednoznačně seznatelné. Rozhodnutí vydaná podle § 55a zákona o správě daní a poplatků tedy musí být odůvodněna tak, aby bylo zřejmé, o jaké skutečnosti správní orgán opřel svůj právní závěr a proč považuje důvody žádosti o prominutí příslušenství daně za nepravdivé nebo vyvrácené. Jen v takovém případě má daňový subjekt možnost efektivní obrany svých práv, tj. možnost uplatnit žalobní body, které by mohly zpochybnit nebo vyvrátit závěry rozhodujícího orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 - 53, www.nssoud.cz).

Jak již soud uvedl v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 15 Af 29/2010 - 67, jímž zrušil obě předchozí rozhodnutí o žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně, odůvodnění rozhodnutí je nutno chápat jako vyvození důvodů, o něž správní orgán vydávající rozhodnutí opírá svůj závěr, vyjádřený ve výroku rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí je tedy nutno uvést, které skutečnosti má správní orgán za prokázané a které nikoliv, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, proč neprovedl i další důkazy, jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jak věc posoudil po právní stránce. To vše musí učinit v takové míře, aby bylo možno přezkoumat, zda rozhodnutí odpovídá skutkovým zjištěním a platným právním předpisům. K tomu je třeba dodat, že jedině prostřednictvím náležitého odůvodnění může soud přezkoumat, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení, případně zda tohoto uvážení nezneužil a zda nerozhodoval svévolně.

Vzhledem k tomu, že žalovaný vycházel při odůvodnění napadeného rozhodnutí především z pokynu D-300, považuje soud dále za nezbytné přiblížit charakter tohoto pokynu a jeho vztah k požadavkům na odůvodnění rozhodnutí o prominutí příslušenství daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Cílem pokynu D-330 je zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně. Tento pokyn vymezuje skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvod tvrdosti, a také skutečnosti, při jejichž existenci je naopak v zásadě vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Smyslem tohoto pokynu je tedy zajistit jednotu v rozhodování a právní jistotu daňových subjektů žádajících o prominutí příslušenství daně. Byť tento pokyn není obecně závazným právním předpisem a správce daně by se od něho mohl v odůvodněných případech odchýlit, správci daně nelze vytýkat, že se tímto pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených, pokud tento pokyn nebyl v rozporu se zákonem. Pokyny Ministerstva financí řady D jsou totiž obecně pro správní orgány závazné s ohledem na zákaz libovůle a zákaz neodůvodněné nerovného zacházení. Jejich použití je vyloučeno pouze v případech, kdy odporují zákonu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 - 49, nebo ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 - 47, www.nssoud.cz). Z těchto rozsudků současně vyplývá, že pokyn D-330 neodporuje zákonu, nýbrž pouze konkretizuje okruhy skutečností, které má správce daně při rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně zkoumat a hodnotit. Vzhledem k tomu, že na prominutí příslušenství daně není právní nárok, není možné zpochybňovat obsah pokynu D-330 ani ochranou ústavně zaručeného vlastnického práva, jak to žalobkyně činila v žalobě.

V rozsudcích ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 - 49, a ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 - 47, Nejvyšší správní soud dále „...*nesouhlasil se stěžovatelem, že finanční*

úřad byl povinen výslovně vypořádat všechny důvody uvedené v žádosti o prominutí příslušenství daně ... i tehdy, pokud shledal naplněnou jednu z podmínek pro vyloučení prominutí daně. Stěžovateli lze přisvědčit pouze potud, že tato podmínka není absolutní, ale „v zásadě“ vylučuje prominutí příslušenství daně. Bylo však na správním uvážení finančního úřadu, jak bude v posuzované věci postupovat a zda použije vylučující podmínku neuhrazení daně. Finanční úřad svůj postup přitom řádně odůvodnil s odkazem na pokyn D-330.“ Z hlediska nároků na odůvodnění rozhodnutí o prominutí příslušenství daně lze proto konstatovat, že pokud správce daně shledá naplněnou některou z podmínek uvedených v pokynu D-330, které vylučují prominutí příslušenství daně, postačí, pokud své rozhodnutí odůvodní tímto zjištěním spolu s odkazem na smysl a účel pokynu D-330, aniž by musel podrobně vypořádávat jednotlivé důvody, jež daňový subjekt uplatnil v žádosti. Jiná situace pochopitelně nastává tehdy, pokud daňový subjekt výslovně žádá o posouzení jím uplatněných důvodů nad rámec příslušného pokynu. Jak již bylo uvedeno, judikatura počítá s tím, že by se správce daně mohl od pokynu D-330 v odůvodněných případech odchýlit. Skutečnost, zda správce daně bude postupovat podle pokynu, nebo vyhodnotí uplatněné důvody jako natolik mimořádné, že opodstatňují postup nad rámec pokynu, tvoří součást správního uvážení správce daně a jako taková musí být náležitě odůvodněna.

V projednávané věci soud shledal, že odůvodnění obou napadených rozhodnutí postrádají jednak vypořádání některých argumentů žalobkyně a jednak úvahy žalovaného vysvětlující, jak dospěl ke konkrétní výši částek penále, které oběma rozhodnutími prominul.

První z uvedených nedostatků žalobkyně výslovně označila v textu žaloby, když namítala, že žalovaný nezohlednil její rodinnou a sociální situaci a nezabýval se tím, zda celkové okolnosti jejího případu nepředstavují důvod pro výjimečné odchýlení se od pokynu D-330. Pokud jde o možný postup nad rámec uvedeného pokynu, žalovaný totiž hodnotil pouze tvrzení žalobkyně o její symbolické účasti ve společnosti PROZATEX, v. o. s., nikoliv již další aspekty případu, tj. její údajně tíživou rodinnou a sociální situaci. Jakkoliv lze chápat, že žalovaný považoval za nosný argument odůvodnění svých rozhodnutí argumentem pokynem D-330, jehož cílem je zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně, nelze odhlédnout od toho, že judikatura ve výjimečných případech připouští, aby se správce daně od předmětného pokynu odchýlil. Vzhledem k tomu, že se žalobkyně již v žádosti ze dne 12. 6. 2009 výslovně domáhala toho, aby nebylo postupováno mechanicky podle tehdy platného pokynu D-319, který podobně jako pozdější pokyn D-330 obsahoval překážku prominutí pro případ exekuce daňového nedoplatku, byl podle názoru soudu žalovaný povinen zabývat se v odůvodnění napadených rozhodnutí tím, zda jednotlivé žalobkyní uváděné okolnosti samostatně či ve vzájemné souvislosti nezakládají důvod k tomu, aby se žalovaný při rozhodování od pokynu D-330 odchýlil. Takové úvahy žalovaný učinil teprve ve vyjádření k žalobě. K těmto argumentům však soud nemohl přihlídnout, neboť nebyly zahrnuty do odůvodnění napadených rozhodnutí.

Dále soud uvádí, že za významnější důvod nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí považoval absenci odůvodnění konkrétní výše prominutého penále. Tuto vadu žalobkyně výslovně nenamítala, pouze prominuté částky považovala za neadekvátní. K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. však soud musí přihlídnout i z úřední povinnosti, proto bylo namístě žalovanému vytknout i tento nedostatek

odůvodnění. Žalovaný totiž zcela opomenul uvést, jaké úvahy jej vedly k závěru, že je namístě prominout právě 2.964 Kč v případě daně z přidané hodnoty, resp. 82.360 Kč v případě daně z příjmů, ačkoliv celková výše penále, které bylo vázáno k dobrovolně uhrazené daňové povinnosti, činila 7.409 Kč v případě daně z přidané hodnoty, resp. 205.898 Kč v případě daně z příjmů. Tento nedostatek odůvodnění obou rozhodnutí je přitom zcela zásadní, neboť neumožňuje soudu zhodnotit, zda se žalovaný při určení těchto částek nedopustil svévole či nepřípustné diskriminace a zda zohlednil všechny relevantní okolnosti případu včetně rodinné, sociální a finanční situace žalobkyně.

Podle názoru soudu tak v odůvodnění obou napadených rozhodnutí ve vztahu ke shora označeným skutečnostem zjevně absentují konkrétní úvahy, které vedly žalovaného k závěru, že argumenty uváděné žalobkyní v její žádosti ze dne 12. 6. 2009 jsou liché, mylné nebo vyvrácené, včetně úvah, jakými se žalovaný řídil při stanovení výše prominutého penále. Soud připomíná, že smyslem odůvodnění správního rozhodnutí je doložit správnost a zákonnost postupu správního úřadu, jakož i vydaného rozhodnutí, neboť správní řízení včetně daňového řízení má být vedeno tak, aby posilovalo důvěru občanů ve správnost rozhodování, aby přijatá rozhodnutí byla přesvědčivá a vedla fyzické i právnické osoby k dobrovolnému plnění jejich povinností. Vedle toho řádně odůvodněné rozhodnutí napomáhá rovněž k naplnění zásady procesní ekonomie a představuje významné vodítko pro účastníka řízení při jeho rozhodování, zda využije oprávnění podat proti rozhodnutí správního orgánu řádný či mimořádný opravný prostředek, popř. žalobu ve správním soudnictví. Bylo by v rozporu s koncepcí správního soudnictví, aby se ke skutečnostem a argumentům uváděným žalobkyní shodně v daňovém i soudním řízení nejprve vymezoval správní soud namísto žalovaného, neboť by tím soud nepřípustně nahrazoval činnost žalovaného. Úkolem soudu ve správním soudnictví v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je právě a jen přezkum rozhodovací činnosti správního orgánu promítnuté do žalobou napadeného rozhodnutí. Věcný přezkum rozhodnutí však není možný, není-li rozhodnutí správního orgánu náležitě odůvodněno.

Soud uzavírá, že z odůvodnění obou žalobou napadených rozhodnutí nelze seznat potřebnou správní úvahu ve vztahu k výroku rozhodnutí. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti proto soud obě žalobou napadená rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil pro vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů rozhodnutí, aniž by se mohl zabývat ostatními žalobními body. Zároveň soud v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém žalovaný s respektem ke shora zaujatým právním názorům ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. ve věci znovu rozhodne a svá rozhodnutí srozumitelně, řádně a úplně odůvodní.

Jelikož žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 18.342 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 6.000 Kč, z částky 9.300 Kč za tři úkony právní služby zástupce žalobkyně po 3.100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2013 [převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) a podání žaloby a repliky podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2006] a z částky 2.142 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního

právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. V žalobě zmíněnou poradu k vyjádření žalovaného soud mezi důvodně vynaložené náklady žalobkyně nezahrnul, neboť její konání nebylo doloženo.

Poučení: 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 Moravské náměstí 6, Brno. 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 § 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.

V Ústí nad Labem dne 17. března 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová