



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobkyně: **J. Z.**, právně zast. JUDr. Annou Burdovou, advokátkou se sídlem Rohanské nábřeží 657/7, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 9. 2012, č. j. 12988/12-1505-704293

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 9. 2012, č. j. 12988/12-1505-704293 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 9 874 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám JUDr. Anny Burdové, advokátky se sídlem v Praze 8, Rohanské nábřeží 567/7.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

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 vysloвило, 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.

II. Obsah žalobou napadených rozhodnutí

V odůvodnění rozhodnutí Finančního úřadu v Bystřici nad Pernštejnem ze dne 1. 6. 2012, č. j. 35377/12/352972705108 je mj. citováno ust. § 65 ZSDP. Správce daně prvního stupně při rozhodování o prominutí podmínek v rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku využil informací z daňového řízení zahájeného na základě zjištění, že žalobkyně prodala spolu s manželem E. Z. dne 28. 2. 2011 rekreační chatu za cenu 1 000 000 Kč. O této nemovitosti ve své žádosti o prominutí daňového nedoplatku žalobkyně uvedla, že tam vznikla plíseň, která je zdravotně závadná a že chata chátrá a tak ji ponechávají spolu s manželem budoucímu osudu. Přesto se podařilo žalobkyni prodat nemovitost za částku 1 000 000 Kč, za tuto podle žalobkyně bezcennou nemovitost získala finanční prostředky, ze kterých mohla a měla uhradit část prominutého daňového nedoplatku. Správce daně zaslal žalobkyni dvě výzvy k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem, přes odpovědi žalobkyně nedošlo k tomu, že by byly doloženy výdaje, které by prokázaly, na co žalobkyně použila finanční prostředky z prodeje chaty. Finanční prostředky ve výši 940 000 Kč z prodeje chaty byly uvolněny manželům Z. s jistotního účtu u České spořitelny a.s. v Chrudimi dne 22. 3. 2011, k tomuto dni měla žalobkyně polovinu částky, tj. 470 000 Kč k dispozici a měla uhradit alespoň část nedoplatku, který byl prominut. Žalobkyně je dále spoluvlastníkem garáže o výměře 22 m² p. 1274/7 v k. ú. Chomutov (dále jen „garáž“), kterou může prodat, neboť vlastní podle svého tvrzení nepojízdný vůz Mazda z r. 1995, který se nevyplatí opravovat (majitelem jiného vozidla není). Správce daně prvního stupně uzavřel, že z důvodů nedodržení podmínek stanovených rozhodnutím pozbývá dnem 22. 3. 2011 toto rozhodnutí účinností, neboť nebyla vážně ohrožena výživa žalobkyně, ani osob na ni odkázaných, ani její podnikání.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně je mj. uvedeno, že správce daně prvního stupně zjistil uvolnění peněžních prostředků ve výši 940 000 Kč k datu 22. 3. 2011 do dispozice žalobkyni a jejímu manželovi za prodej rekreační chaty. Žalobkyně sice tvrdí, že i přes vyplacení kupní ceny se její ekonomická situace nezměnila, neboť nabyté finanční prostředky použila na úhradu svých závazků, nezbytných poplatků a částečnou opravu chátrajícího domu, tato tvrzení však zůstala v obecné rovině. Žalobkyně totiž velmi obecně uváděla, na úhradu jakých závazků vůči jiným subjektům měla finanční prostředky

získané prodejem rekreační chaty použit, nedoložila žádné doklady, ani nenavrhla jiné důkazní prostředky a správce daně nemohl posoudit, zda nadále trvají podmínky, za nichž bylo vydáno rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku. Správce daně za takového stavu věci musel dospět k závěru, že podmínky, za nichž bylo vydáno rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku, u žalobkyně již netrvají. Žalobkyně v odvolání jen obecně uvedla, že žije v absolutním nedostatku, nově tvrdí, že dluží od prosince platby na sociálním a zdravotním pojištění, a to z toho důvodu, že firma ATYLA, s.r.o. jí dluží na nájemném více než 500 000 Kč a Z. R. dalších 1 025 000 Kč plus úroky za odcizené zboží. Takovéto tvrzení je však opět obecné, bez uvedení konkrétních částek. Dluhy na sociálním a zdravotním pojištění měly podle žalobkyně vzniknout až v prosinci 2011, tedy následně poté, kdy v březnu 2011 již neměly trvat podmínky, za nichž správce daně vydal rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku. Pokud žalobkyně naznačuje, že tyto vzniklé dluhy na sociálním a zdravotním pojištění mají být důsledkem toho, že žalobkyni dluží firma ATYLA, s.r.o. na nájemném a Z. R. za odcizené zboží, nelze z takových informací dovozovat, zda v březnu 2011, kdy měla mít žalobkyně k dispozici značné finanční prostředky, způsobovala skutečnost, že jí uvedená firma dluží na nájemném a uvedená fyzická osoba dluží za zboží, existenční ohrožení. Z informací uvedených žalobkyní, že jí Z. R. dluží 1 025 000 Kč plus úroky za odcizené zboží, by mohl odvolací orgán dovodit jen to, že manželé Z. měli mít ve vlastnictví zboží v uvedené hodnotě, což by znamenalo, že v určité době žalobkyně a její manžel vlastnili zboží takto vysoké hodnoty a tato skutečnost by mohla nasvědčovat naopak tomu, že jejich majetkové poměry byly v určité době mnohem lepší, než v době, kdy správce daně rozhodl o prominutí daňového nedoplatku. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neuvedla konkrétněji, od kdy jí p. R. dluží za odcizené zboží, o jaké zboží se jednalo a jak a kdy měla toto zboží žalobkyně nabýt do svého vlastnictví, nemůže odvolací orgán z této informace dovodit nic bližšího. V případě rozhodování o prominutí daňového nedoplatku musel správce daně zjistit, zda jsou splněny podmínky pro prominutí upravené v ust. § 65 odst. 1 ZSDP. V případě, kdy správce daně zjišťoval naplnění podmínek, musel v této souvislosti zjišťovat skutečnosti svědčící o sociálních a majetkových poměrech daňového subjektu. Obdobně lze dovodit, že i v případě, kdy správce daně ověřuje trvání podmínek prominutí, musí před vydáním rozhodnutí provádět skutková zjištění týkající se sociálních a majetkových poměrů dotčené osoby. Jako pomůcky při provádění těchto skutkových zjištění může správce daně využít listiny, které má k dispozici, jako např. daňová přiznání podaná daňovým subjektem, z takových dokladů však většinou nelze zjistit úplně majetkové poměry určitého subjektu (zvláště u fyzických osob), proto správce daně, aby dostatečně zjistil rozhodné skutečnosti, často musí vyzvat ke spolupráci dotčenou osobu, neboť právě tato zná své sociální a majetkové poměry nejlépe a může správci daně poskytnout nejpřesnější informace, vč. informací o jejích závazcích, které by měl správce daně při svém rozhodování zohlednit. V daném případě proto správce daně na základě zjištění o vyplacení kupní ceny vyzval žalobkyni, aby mohl ve spolupráci s ní prověřit trvání podmínek prominutí nedoplatku. Žalobkyně sice uvedla řadu tvrzení, avšak tato nebyla dostatečně konkrétní a správce daně tak nemohl uvedená tvrzení prověřit a učinit si závěr o sociálních a majetkových poměrech žalobkyně. Proto byla žalobkyně vyzývána ke spolupráci opakovaně. Správce daně nepožadoval doložení dokladů týkajících se drobných položek (jako jsou např. doklady za nákup potravin), ale doložení toho, že žalobkyně uhrazovala přednostně své závazky vůči jiným věřitelům nebo použila finanční prostředky na úhradu zajištění svých nezbytných životních potřeb (např. bytové potřeby) řádově ve stotisících korun, neboť tvrdila, že celou

částku z prodeje rekreační chaty použila na tvrzené výdaje. Je třeba přihlédnout i k tomu, že od nabytí finančních prostředků uběhlo jen několik měsíců a pokud žalobkyně vůbec žádné doklady za období od března 2011 neuchovávala, mohla uvedením konkrétnějších údajů umožnit správci daně, aby si případné úhrady za období od března 2011 ověřil u subjektů, kterým žalobkyně hradila své závazky.

III.

Obsah žaloby

Žalobkyně 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 kupní smlouvu ze dne 28. 2. 2011 rekreační chatu č. e. 548 na parcele p. č. st. 421/2 a pozemek p. č. st. 421/2 a ideální ½ 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 jednali 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 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 r. 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. 50 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 vlastněného majetku zůstala stejná. Vyplacením kupní ceny za převod nemovitého majetku došlo pouze k transformaci nemovitého majetku na ekvivalent v podobě finančních prostředků (peněz).

IV.

Vyjádření žalovaného k žalobě

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že v době vydání rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku žalobkyně tvrdila, že chata je zanedbaná a vznikla tam plíseň. Ust. § 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 přihlídnout 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.

V.

Replika žalobkyně

Žalobkyně zopakovala svůj názor obsažený v návrhu na zahájení řízení, že ke změně poměrů oproti stavu v době vydání rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku nedošlo. Dne 8. 6. 2010, dva dny před vypršením stanoveného termínu, splnila žalobkyně jedinou podmínku, zaplatit na účet finančního úřadu spolu s manželem částku 317 026 Kč. Na základě této platby byl zbytek daňového nedoplatku prominut a také byly uvolněny nemovitosti do té doby blokové zástavním právem na katastrálním úřadu. Po zrušení zajišťovacího práva k nemovitostem bylo zcela jednoznačně zřejmé, že byly dány k volnému nakládání z důvodu neexistence jakéhokoliv dluhu vůči státu. Napadené prvostupňové správní rozhodnutí bylo vydáno v době, kdy již neplatil ZSDP, který tuto možnost připouštěl, ale platil již zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který tuto možnost nepřipouští. Napadené usnesení bylo vydáno podle již neplatného zákona. Podle současné právní úpravy nelze již promíjet daňový nedoplatek, kde penalizace přesahovala doměřenou daň, jako je tomu v případě žalobkyně, ale penalizace je stanovena paušální částkou 20 %, což je v současné době pro poplatníka mnohem příznivější, než tomu bylo v ZSDP. Finanční úřad použil nejtvrďší řešení, aplikoval již neplatný ZSDP s odůvodněním, že tento postup je nejbližší ust. § 156 a 157 daňového řádu. Nelze činit rozhodnutí podle neplatného zákona.

VI. Právní hodnocení soudu

Zdejší soud v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů žalobou napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně prvního stupně, vč. řízení předcházející jejich vydání a shledal, že žaloba je důvodná.

Nejprve se soud zabýval námitkou spočívající v tvrzení, že žalobou napadená rozhodnutí byla vydána postupem podle ZSDP, a to v době, kdy již tento zákon neplatil. Uvedenou námitku žalobkyně vznesla sice až poté, co uplynula zákonná dvouměsíční lhůta pro možné doplňování žalobních bodů (viz ust. § 71 odst. 2, věta třetí s.ř.s.), nicméně otázkou, zda správní orgán postupoval podle platného zákona či platného znění zákona, zkoumá soud z úřední povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 – 87, Sb. NSS 1926/2009).

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že Finanční úřad v Bystřici nad Pernštejnem dne 21. 9. 2009 vydal po č. j. 26855/09/352971705108 rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku podle ust. § 65 ZSDP v částce 1 948 675 Kč, přičemž prominutí tohoto nedoplatku bylo v souladu s ust. § 65 odst. 3 ZSDP vázáno na splnění podmínky spočívající v povinnosti úhrady 100 000 Kč předepsaného penále do 20. 12. 2009. V rozhodnutí je dále uvedeno, že rozhodnutí platí jen potud, pokud trvají podmínky, za nichž bylo vydáno (§ 65 odst. 1 a 2 ZSDP).

Uvedené ustanovení, stejně jako celý ZSDP byl platný do 31. 12. 2010. Dnem 1. 1. 2011 vstoupil v platnost nový daňový řád, kde již prominutí daňového nedoplatku nebylo upraveno. V ust. § 65 ZSDP 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 prominutí 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 nesdělují. (5) Proti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku není přípustné odvolání.

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 pomínou 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.

Nový daňový řád stanovil v ustanovení § 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 případě pochybností o rozsahu dříve udělené plné moci správce daně vyzve zmocnitele k předložení nové plné moci; do doby předložené nové plné moci nebo marného uplynutí lhůty stanovené ve výzvě, se takto udělené plné moci posuzují podle dosavadních právních předpisů. 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 však 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 prominutí 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). Ust. § 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.

Správce daně obou stupňů proto správně posuzovali otázku platnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku postupem podle ust. § 157 odst. 5 daňového řádu.

Žalobkyně dále 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. Jak bylo již uvedeno z ust. § 157 odst. 5 věta první daňového řádu vyplývá, že rozhodnutí o posečkání úhrady daně, resp. v daném případě rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku, pozbývá účinnosti dnem nedodržení některé z podmínek rozhodnutí. Z ust. § 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 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 dvě zákonné podmínky mohly být rozšířeny o další postupem 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 (obdobně viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 12. 9. 2011, č. j. 59 Af 19/2011 – 22). 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, zda 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 prominutí 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.

Spisový materiál týkající se nyní projednávané věci (rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku), obsahuje zřejmě pouze základní část

původního spisového materiálu vážícího se k rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku, z něhož nelze zjistit, jakou podmínku či podmínky vzal správce daně prvního stupně za splněné. Ve spisu je založena původní žádost žalobkyně Ministerstvu financí a doplňující procesní podání ze dne 12. 11. 2007. Ani z obsahu těchto podání však nelze jednoznačně dovodit, jakou podmínku či podmínky vzal správce daně prvního stupně za splněné. 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.

Na základě zjištění od České spořitelny a.s., že manželům Z. byly dne 22. 3. 2011 uvolněny z jistotního účtu peněžní prostředky za prodej rekreační chaty, kterou manželé Z. prodali za částku 1 000 000 Kč, byla žalobkyně 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; žalobkyně byla vyzvána, 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 odpověděla, že s manželem obdrželi za prodej rekreační chaty částku 940 000 Kč po stržení provize a daně z převodu nemovitostí. Utrženou částku nechali manželé Z. převést na účet věřitelské společnosti, která jim mj. poskytla prostředky, které 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, v r. 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 zdravotním a sociálním 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 třeba chatu po vytopení asanovat. Žalobkyně s manželem byla nucena uhradit soudní poplatky za podané žaloby vůči subjektům, kteří jim neuhradily pohledávky, přičemž 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 je pouze občasný příjem z pronájmu nemovitosti 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 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.

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 nemuselo bez dalšího znamenat prominutí takových podmínek.

Námítka žalobkyně, že prodejem chaty nedošlo ke změně aktiv žalobkyně není oprávněná, neboť z obsahu správního spisu vyplývá, že chata musela být ne nepodstatným způsobem zvelebona k datu jejího prodeje, oproti stavu, kdy žalobkyně požádala o prominutí daňového

nedoplatku, tedy došlo ke zřejmému zhodnocení této rekreační chaty, jejímž odrazem byla i utržená částka za její prodej, nicméně povinností správce daně bylo zjišťovat, zda, která a k jakému datu pominula zákonná podmínka, na jejímž základě bylo rozhodnuto o prominutí daňového nedoplatku.

Ze shora uvedených důvodů soud postupem ve smyslu ust. § 76 s.ř.s. zrušil napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně. V dalším řízení žalovaný vytčené vady napraví, příp. zajistí jejich napravení.

VII. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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 měla ve věci plný úspěch, soud proto rozhodl o povinnosti žalovaného nahradit jí náklady řízení. Náhrada nákladů řízení se skládá z odměny zástupce žalobkyně za dva úkony právní služby po 2 100 Kč podle § 9 odst. 3 písm. f), § 7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění do 31. 12. 2012 (příprava, převzetí právního zastoupení, sepis žaloby), a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 citované vyhlášky, dále z odměny zástupce žalobkyně za jeden úkon právní služby za 3 100 Kč podle § 9 odst. 4, písm. d), § 7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění po 1. 1. 2013 (sepis repliky) a z náhrady hotových výdajů za jeden úkon právní služby po 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky. Přiznaná náhrada byla zvýšena o daň z přidané hodnoty ve výši 20 % ve vztahu k úkonům a náhradám uskutečněným do 31. 12. 2012 a ve výši 21 % ve vztahu ke zbývajícím úkonu a náhradě za tento úkon právní služby, neboť replika je datována dnem 18. 3. 2013, kdy sazba daně z přidané hodnoty činila 21 %. Celkem přiznaná náhrada nákladů řízení činí částku 9 874 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni k rukám její právní zástupkyně, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 27. 11. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu