



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci žalobce: Mgr.L.V., zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1083239/13/2308-24801-401950, č. j. 1083096/13/2308-24801-401950 a č. j. 1083178/13/2308-24801-401950,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1083239/13-2308-24801-401950, č. j. 1083096/13/2308-24801-401950 a č. j. 1083178/13/2308-24801-401950, se z r u š u j í a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný j e p o v i n e n zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 8 228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Ing. Radka Lančíka, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného, kterými bylo žalobci částečně prominuto příslušenství daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004 (penále) dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

I. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě namítal nepřezkoumatelnost vydaných rozhodnutí žalovaného s odůvodněním, že v nich chybí uvedení jakýchkoli důvodů, proč žalovaný prominul příslušenství daně za jednotlivá zdaňovací období právě ve výši 32 372 Kč, 23 463 Kč a 16 297 Kč. Dle žalobce jsou v odůvodnění napadených rozhodnutí pouze slovně popsány jednotlivé články a body pokynu Ministerstva financí D-330 (dále též „pokyn D-330“), aniž by však bylo konkrétně číselně vypočteno, proč došlo k prominutí příslušenství právě v této výši. Dle žalobce tak není zřejmé, jak žalovaný dospěl k prominutým částkám a jak tyto vypočítal, hodnotu prominutého příslušenství nelze nijak logicky odvodit, neboť je různá v jednotlivých letech, a to i v těch, kdy žalobce splňoval stejné podmínky pro prominutí.

Žalobce se poté podrobně věnoval jednotlivým zdaňovacím obdobím. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002 uvedl, že jeho daňová povinnost v tomto roce činila částku 99 636 Kč, příslušenství daně 102 117 Kč. S odkazem na znění čl. II. písm. B, bod 13 a 17, a písm. C bod 1 a 4 pokynu D-330, které v % výši stanoví i minimální výši prominutí, žalobce namítal, že žalovaný měl prominutí dle těchto jednotlivých bodů vysvětlit zvlášť. Nejprve tedy měl u písm. B, bodu 13 uvést, zda uznal alespoň min. 30 %, poté měl přejít k bodu 17 tak, aby bylo zjistitelné, zda uznal alespoň minimální výši 20 %, následně měl postupovat dle písm. C, bodu 1 tak, aby bylo zřejmé, zda uznal stanovené minimum 40 % a nakonec měl přejít k bodu 4, aby bylo možno určit, zda prominul min. 20 %. Součet prominutých částek dle těchto jednotlivých bodů pak měl dát celkovou částku prominutého příslušenství ve výši 32 372 Kč. Žalobce upozornil, že pokud z celkové částky příslušenství 102 117 Kč byla prominuta částka 32 372 Kč, tj. 31,7 %, pak je zřejmé, že u důvodu obsaženého v písm. C, bodu 1 pokynu D-330 nebylo dodrženo minimum 40 %. Žalobci rovněž nebylo zřejmé, jak mohlo být v odůvodnění rozhodnutí příslušenství daně předepsáno k datu 2. 1. 2007 a k datu 8. 10. 2010, když dlužná částka daně byla žalobcem v plném rozsahu uhrazena ke dni 5. 6. 2006.

Shora popsané skutečnosti žalobce uplatnil i ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003 a 2004. V této souvislosti také upozornil, že není zřejmé, proč žalovaný v jednotlivých letech dospěl k různým % prominutí příslušenství daně, tj. v roce 2002 k již uvedené výši 31,7 %; v roce 2003 k výši 30,84 % a v roce 2004 k výši 30 %. Pokud by v každém roce byly zkoumány tytéž podmínky (tj. naplnění bodů 13, 17, 1 a 4), měla by dle žalobce být procentní výše prominutého příslušenství ve všech třech letech stejná. Žalobce v podané žalobě taktéž uvedl, že žalovaný v letech 2002, 2003 a 2004 zkoumal vždy totožné podmínky, aniž by ovšem vysvětlil, proč se na žalobce nevztahují také jiné body pokynu D-330, konkrétně proč v žalobcově případě např. nebylo možné uplatnit čl. II písm. D, bod 1 – *příslušenství vzniklo na základě vyměření daně na základě zjištění správce daně*.

Žalobce dále poukázal na skutečnost, že žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že příslušenství daně by mělo být přiměřené, úměrné výši nedoplatku, mělo by mít výchovný charakter a mělo by odrážet výši, kterou by daňový subjekt zaplatil při vypůjčení dané částky od peněžního ústavu. Žalobce se s uvedeným posouzením ztotožnil,

v návaznosti na tyto závěry však uvedl, že není zřejmé, jak tedy žalovaný dospěl k závěru, že výše úroku, kterou by žalobce zaplatil při vypůjčení dané částky od peněžního ústavu, by činila 30 %, když obvyklá výše úroku se pohybuje kolem 5 %. Tyto skutečnosti tak dle žalobce pouze potvrdily důvodnost vznesených žalobních námitek o nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí.

Ze všech výše uvedených důvodů proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě popsal, jak byla v jednotlivých zdaňovacích obdobích vypočítána výše prominutého příslušenství. V této souvislosti uvedl následující skutečnosti:

Za zdaňovací období roku 2002 činila daňová povinnost 99 636 Kč a vypočtené příslušenství daně bylo ve výši 102 117 Kč. Byl zde naplněn bod 17 článku II. písm. B pokynu - *příslušenství daně převyšuje daň, k níž se váže*. Jednalo se o částku 2 481 Kč. Dále byl naplněn bod 13 článku II. písm. B pokynu - *daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně, jejíž příslušenství je dotčeno žádostí o prominutí, byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně*. Naplněním tohoto bodu se promíjí 30 % z částky 99 636 Kč. Dalším bodem, který daňový subjekt splnil, byl bod 1 článku II. písm. C pokynu - *bezdlužnost daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů na všech daňových platebních povinnostech*. Naplněním tohoto bodu se promíjí 40 % z částky 99 636 Kč. Dále byl naplněn bod 4 článku II. písm. C pokynu - *dobrá úroveň spolupráce daňového dlužníka se správcem daně*. Naplněním tohoto bodu se promíjí 20 % z částky 99 636 Kč. Dále byl naplněn bod 1 článku II. písm. D. pokynu (což ovšem žalobce v žádosti, popř. v žalobě nezmiňuje) - *příslušenství daně vzniklo na základě vyměření nebo předepsání daně, které zjistil správce daně a toto zjištění plyne převážně ze zatajených skutečností daňovým subjektem*, kdy naplněním tohoto bodu se snižuje prominutí o 60 % z částky 99 636 Kč. Výpočet celkového procenta prominutí tak byl 30 % + 40 % + 20 % - 60 % = 30 %. Výsledně tedy správce daně prominul částku 2 481 Kč a 30 % z částky 99 636 Kč, tj. 29 891 Kč, celkem tedy 32 372 Kč.

Za zdaňovací období roku 2003 činila daňová povinnost Kč 52 220 Kč a vypočtené příslušenství daně 52 851 Kč. Byl zde tedy naplněn bod 17 článku II. písm. B pokynu - *příslušenství daně převyšuje daň, k níž se váže*. Jednalo se o částku ve výši 631 Kč. Dále byl naplněn bod 13 článku II. písm. B pokynu - *daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně, jejíž příslušenství je dotčeno žádostí o prominutí, byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně*. Naplněním tohoto bodu se promíjí 30 % z částky 52 220 Kč. Dalšími splněnými body článku II. písm. C pokynu byly: bod 1 - *bezdlužnost daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů na všech daňových platebních povinnostech*. Naplněním tohoto bodu se promíjí 40 % z částky 52 220 Kč a bod 4 - *dobrá úroveň spolupráce daňového dlužníka se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností*. Naplněním tohoto bodu se promíjí 20 % z částky 52 220 Kč. Dále

byl naplněn bod 1 článku II. písm. D pokynu (opětovně neuvedený žalobcem v žádosti či žalobě) - *příslušenství daně vzniklo na základě vyměření nebo předepsání daně, které zjistil správce daně, a toto zjištění plyne převážně ze zatajených skutečností daňovým subjektem*. Naplněním tohoto bodu se snižuje prominutí o 60 % z částky 52 220 Kč. Výpočet celkového procenta prominutí byl tedy $30 \% + 40 \% + 20 \% - 60 \% = 30 \%$. Výsledně se promíjí částka 631 Kč (tj. částka příslušenství převyšující daňovou povinnost) a 30 % z částky 52 220 Kč, tj. 15 666 Kč, celkem tedy 16 297 Kč.

Za zdaňovací období roku 2004 činila daňová povinnost 80 628 Kč a příslušenství daně bylo ve výši 78 210 Kč. Byl zde naplněn bod 13 článku II. písm. B pokynu - *daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně, jejíž příslušenství je dotčeno žádostí o prominutí, byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně*. Naplněním tohoto bodu bylo prominuto 30 % z částky 78 210 Kč. Dalšími splněnými body článku II. písm. C pokynu byly: bod 1 - *bezdlužnost daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů na všech daňových platebních povinnostech*. Naplněním tohoto bodu se promíjí 40 % z částky 78 210 Kč; a bod 4 - *dobrá úroveň spolupráce daňového dlužníka se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností*. Naplněním tohoto bodu se promíjí 20 % z částky 78 210 Kč. Dále byl naplněn bod 1 článku II. písm. D pokynu (opětovně ho žalobce ve své žádosti či žalobě neuvedl) - *příslušenství daně vzniklo na základě vyměření nebo předepsání daně, které zjistil správce daně a toto zjištění plyne převážně ze zatajených skutečností daňovým subjektem*. Naplněním tohoto bodu se snižuje prominutí o 60 % z částky 78 210 Kč. Výpočet celkového procenta prominutí tak byl $30 \% + 40 \% + 20 \% - 60 \% = 30 \%$. Celkově se tedy promíjí 30 % z částky 78 210 Kč, tj. 23 463 Kč.

U všech výše uvedených zdaňovacích období pak bylo shledáno také naplnění bodu 2 článku II. písm. D pokynu, avšak z důvodů pro stanovení tzv. malusu byl správce daně oprávněn použít pouze jeden důvod, v daném případě bod 1 článku II. písm. D pokynu.

Žalovaný dále připomněl, že podrobné hodnocení žádosti žalobce bylo detailně rozvedeno v příslušných úředních záznamech z jednání komise finančního úřadu o podané žádosti ze dne 10. 6. 2013, č. j. 1081328/13/2308-24801-401950, č. j. 1081372/13/2308-24801-401950 a č. j. 1081375/13/2308-24801-401950, které jsou součástí veřejné části spisového materiálu a žalobce, popř. jeho zástupce, do nich byl oprávněn nahlížet.

Žalovaný se tak na základě výše uvedených skutečností nedomníval, že by jeho postup při vydání žalobou napadených rozhodnutí byl netransparentní, rozporný se zákonem či zatížen nepřipustnou svévolí, neboť se v odůvodnění svých rozhodnutí vypořádal s důvody uváděnými v žádosti žalobce a tyto také řádně vyhodnotil. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 1/2013, v němž soud konstatoval, že „za nepřipustnou svévolí nelze považovat skutečnost, že správce daně nepostupoval v souladu s čl. IV odst. 2 Metodického pokynu Ministerstva financí. Bylo totiž na jeho správním uvážení, jak v této věci bude postupovat; svůj postup přitom řádně odůvodnil s odkazem na ustanovení pokynu č. D-330“. Žalovaný se proto domníval, že mu nelze vyčítat, že by jeho rozhodnutí byla nepřezkoumatelná.

K námitce žalobce spočívající v nemožnosti následně předepsat příslušenství vážící se k dani, jež byla v plném rozsahu uhrazena, žalovaný uvedl, že příslušná rozhodnutí o sdělení penále byla vydána v souladu s § 63 zákona o správě daní a poplatků, přičemž žalobce měl tuto námitku vznést v řízení proti rozhodnutím o sdělení penále. V nyní vedeném řízení o prominutí příslušenství daně již tato námitka není dle žalovaného relevantní.

Žalovaný odmítl také poslední námitku žalobce, v níž poukazoval na nepřiměřenost předepsaného příslušenství daně, přičemž poukázal na skutečnost, že se jedná o text obsažený v žádosti žalobce převzatý v nezměněné podobě do odůvodnění napadených rozhodnutí jako pouhé konstatování obsahu žádosti. Žalobce se proto mýlil, pokud svá vlastní tvrzení obsažená v podané žádosti ze dne 25. 12. 2010 pokládal za úvahy správce daně.

Žalovaný proto na základě výše uvedených skutečností navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

III. Skutkový základ projednávané věci

Z obsahu předloženého správního spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti podané žaloby:

Žádostí ze dne 23. 12. 2010, ve znění jejího doplnění ze dne 29. 12. 2010, žalobce požádal o prominutí penále, úroků z odložené částky a úroků z prodlení vzniklých z daňových nedoplatků ve výši 99 636 Kč, 52 220 Kč a 80 628 Kč u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2002, 2003 a 2004. V této žádosti, zejména v jejím doplnění, žalobce uvedl, že splňuje podmínky pro prominutí penále, úroků z odložené částky a úroků z prodlení podle metodického pokynu Ministerstva financí D-330, č. j. 43/85 111/2009-431, a to z níže uvedených důvodů:

Čl. II. písm. B bod 13.

- daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně, jejíž příslušenství je dotčeno touto žádostí, byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně;

Čl. II. písm. B bod 17.

- příslušenství daně převyšuje daň, k níž se váže;

Čl. II. písm. C bod 1.

- bezdlužnost daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů, na všech daňových platebních povinnostech (vyjma příslušenství daně, o jejichž prominutí je žádáno) nejsou ke dni zpracování této žádosti vykazovány nedoplatky;

Čl. II. písm. C bod 4

- dobrá úroveň spolupráce daňového dlužníka se správcem daně při plnění nepeněžních povinností.

V závěru doplnění pak žalobce (stejně jako v žádosti) zopakoval, že by byl rád, pokud by žalovaný při svém rozhodování shora uvedené aspekty zohlednil, přičemž setrval na svém návrhu, aby bylo příslušenství daně prominuto.

Rozhodnutími ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1083239/13/2308-24801-401950, č. j. 1083096/13/2308-24801-401950 a č. j. 1083178/13/2308-24801-401950, žalovaný žádosti žalobce částečně vyhověl a prominul mu penále za prodlení úhrady daně, a to v částce 23 463 Kč (z částky 78 210 Kč za rok 2004), v částce 32 372 Kč (z částky 102 117 Kč za rok 2002) a v částce 16 297 Kč (z částky 52 851 Kč za rok 2003). V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že při rozhodování o žádosti vzal v úvahu důvody uvedené žalobcem v žádosti a v souladu s pokynem Ministerstva financí D-330, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, zohlednil následující body:

Rozhodnutí ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1083239/13/2308-24801-401950 (rok 2004):

„článek II. Písm. B. Důvody, při jejich naplnění lze usuzovat na naplnění zákonného důvodu tvrdosti dle ustanovení § 55a ZSDP

- *bod 13 - daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně, jejíž příslušenství je dotčeno touto žádostí, byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně;*
- *bod 17 - žádost tento bod nesplňuje, neboť doměřená daň činí 80 628,- Kč a příslušenství daně 78 210,- Kč;*

článek II. Písm. C. Důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a zvýšit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti

- *bod 1. Bezdlužnost daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů;*
- *bod 4. Dobrá úroveň spolupráce daňového dlužníka se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností.*

Žalovaný dále v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že „zohlednil i další důvody uvedené v Pokynu D-330, které daňový subjekt v žádosti neuvedl, a to dle:

článek II. Písm. D. Důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a snížit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti

- *bod 1. - příslušenství vzniklo na základě vyměření nebo předsání daně, které zjistil správce daně a toto zjištění plyne převážně ze zatajených skutečností daňovým subjektem.*

Žalovaný uzavřel, že vzhledem k výše uvedenému rozhodl správce daně tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

Rozhodnutí ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1083096/13/2308-24801-401950 (rok 2002):

„článek II. Písm. B. Důvody, při jejich naplnění lze usuzovat na naplnění zákonného důvodu tvrdosti dle ustanovení § 55a ZSDP

- *bod 13 - daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně, jejíž příslušenství je dotčeno touto žádostí, byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně;*
- *bod 17 – příslušenství převyšuje daň, k níž se váže;*

článek II. Písm. C. důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a zvýšit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti

- bod 1. bezdlužnost daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů;
- bod 4. dobrá úroveň spolupráce daňového dlužníka se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností.

Žalovaný dále v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že „zohlednil i další důvody uvedené v Pokynu D-330, které daňový subjekt v žádosti neuvedl, a to dle:

článek II. Písm. D. Důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a snížit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti

- bod 1. - příslušenství vzniklo na základě vyměření nebo předepsání daně, které zjistil správce daně a toto zjištění plyne převážně ze zatajených skutečností daňovým subjektem.

Žalovaný uzavřel, že vzhledem k výše uvedenému rozhodl správce daně tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

Rozhodnutí ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1083178/13/2308-24801-401950 (rok 2003):

„článek II. Písm. B. Důvody, při jejich naplnění lze usuzovat na naplnění zákonného důvodu tvrdosti dle ustanovení § 55a ZSDP

- bod 13 - daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně, jejíž příslušenství je dotčeno touto žádostí, byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně;
- bod 17 – příslušenství převyšuje daň, k níž se váže;

článek II. Písm. C. důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a zvýšit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti

- bod 1. bezdlužnost daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů;
- bod 4. dobrá úroveň spolupráce daňového dlužníka se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností.

Žalovaný dále v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že „zohlednil i další důvody uvedené v Pokynu D-330, které daňový subjekt v žádosti neuvedl, a to dle:

článek II. Písm. D. Důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a snížit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti

- bod 1. - příslušenství vzniklo na základě vyměření nebo předepsání daně, které zjistil správce daně a toto zjištění plyne převážně ze zatajených skutečností daňovým subjektem.

Žalovaný uzavřel, že vzhledem k výše uvedenému rozhodl správce daně tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

Krajský soud na tomto místě podotýká, že ve věci již jednou rozhodoval, a to v řízení vedeném u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30 Af 16/2011. V tomto řízení krajský soud rozsudkem ze dne 26. 4. 2013, č. j. 30 Af 16/2011 - 86 předchozí rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě shodně jako v předchozím soudním řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 16/2011 uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti vydaných rozhodnutí žalovaného, musel se krajský soud nejprve vypořádat s otázkou, zda jsou napadená rozhodnutí žalovaného způsobilá soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž vadou natolik závažnou, pro kterou by musela být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušena.

V této souvislosti je třeba připomenout, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Obecně lze za nesrozumitelné považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jakým způsobem bylo rozhodnuto, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, dále takové rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem a kdo byl rozhodnutím zavázán, apod. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů pak soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými okolnostmi a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.

Vychází-li krajský soud z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že žalobou napadená rozhodnutí opět postrádají náležité odůvodnění, a tedy jsou zatížena vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, která brání krajskému soudu přijaté závěry žalovaného podrobit soudnímu přezkumu.

Krajský soud pouze na úvod připomíná, že v posuzované věci žalobce požádal správce daně o prominutí příslušenství daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, který byl s účinností od 1. 1. 2011 zrušen zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ve smyslu přechodných ustanovení obsažených v § 264 odst. 6 zákona daňového řádu však platí, že žádosti o prominutí příslušenství daně, které byly podány podle dosavadních právních předpisů a které nebyly vyřízeny do dne nabytí účinnosti daňového řádu, se posoudí podle podmínek obsažených v dosavadních právních předpisech. Podle § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ministerstvo financí může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení. Dle odst. 2 téhož ustanovení ministerstvo financí může obecně závazným právním předpisem zmocnit k provádění tohoto svého oprávnění správce daně.

Pokud jde o povahu samotného rozhodnutí ve věci prominutí příslušenství daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud dospěl již ve svém rozsudku

ze dne 30. 11. 2005, č.j. 6 A 69/2000 - 55, dostupném na www.nssoud.cz, k závěru, že i když se právně jedná o takové rozhodnutí, u něhož není ani při splnění zákonných podmínek právní nárok na kladné vyřízení žádosti, podléhá soudnímu přezkoumání z hlediska dodržení předepsaného procesního postupu i mezí správního uvážení. Na tomto výkladu se poté rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ustálila (srovnej např. rozsudky ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 97/2008 - 54, ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 115/2008 - 34, či rozsudek ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 127/2005 - 69, všechna rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz, navazující na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42, publ. pod č. 906/2006 Sb. NSS, podle kterého „i rozhodnutí správního orgánu v případech, kdy účastník řízení nemá právní nárok na vyhovění žádosti, může zasahovat do právní sféry tohoto žadatele, a pokud tak činí, je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., a podléhá tudíž soudnímu přezkumu. Samotná skutečnost, že zákon poskytuje správnímu orgánu prostor ke správnímu uvážení, totiž ještě nevyklučuje možnost soudního přezkoumání takového rozhodnutí, naopak dle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. správní soud v takovém případě zkoumá, zda správní orgán při rozhodování na základě správního uvážení nepřekročil jeho zákonem stanovené meze či správní uvážení nezneužil“.)

V návaznosti na výše uvedené je tak nutno konstatovat, že i tam, kde je rozhodnutí vydáváno na základě zákonem povolené volné úvahy (diskrečního oprávnění správního orgánu), je povinností správního orgánu zabývat se všemi hledisky, které zákon jako premisy takové úvahy stanoví, opatřit si za tím účelem důkazní prostředky, provést jimi důkazy, vyvodit z těchto důkazů skutková i právní zjištění a poté – správním uvážením, avšak při současném respektování smyslu a účelu zákona a v souladu s pravidly logického usuzování – dospět ke konečnému rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že správní orgán při své rozhodovací činnosti o žádosti o prominutí příslušenství daně užívá správního uvážení, které může být následně předmětem soudního přezkumu, je nutno, aby svůj postup a úvahy v odůvodnění rozhodnutí řádně vyložil tak, aby byl následný soudní přezkum vůbec možný.

Zákon o správě daní a poplatků v § 55a odst. 4 nestanoví povinnost předmětné rozhodnutí odůvodnit. Je však nepochybné, že právě s ohledem na zachování možnosti následného soudního přezkumu a rovněž s ohledem na potřebu odstranění pochybností o zabezpečení objektivit a transparentnosti rozhodování o prominutí daně, resp. jejího příslušenství, je nutné v písemném vyhotovení rozhodnutí o prominutí odůvodnění uvádět, přestože to zákonná úprava výslovně nepředepisuje. Ve vztahu k vydávaným interním pokynům ministerstva financí (v daném případě byl aplikován pokyn D-330) pak krajský soud doplňuje, že ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu (srovnej rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publikovaný pod č. 1383/2007 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS) tímto dochází k zavedení správní praxe, kterou jsou správní orgány povinny respektovat a řídit se jí ve své rozhodovací činnosti.

V dané věci však odůvodnění žalobou napadených správních rozhodnutí opět jejich řádný soudní přezkum neumožňuje, stejně jako ověření skutečnosti, zda na straně správce daně nedošlo ke svévolnému rozhodování a k překročení mezí správního uvážení. Žalobce v podané žádosti (včetně jejího doplnění) uplatnil konkrétní důvody, pro které žádal prominutí

příslušenství daně, přičemž je nutno konstatovat, že žalovaný v nyní napadených rozhodnutích konkrétní důvody, které dle pokynu D-330 zohlednil při rozhodování o prominutí příslušenství daně, uvedl. Učinil tak ovšem toliko prostým odkazem na znění jednotlivých článků, písmen a konkrétních bodů obsažených v pokynu D-330, bez toho aniž by blíže uvedl, jakou procentní výši (včetně tomu odpovídajících částek) v případě každého jednotlivého důvodu aplikoval a jakým způsobem, tj. na základě jakého konkrétního výpočtu, dospěl k výsledné výši promíjeného penále v tom kterém zdaňovacím období. Krajský soud tedy opět nebyl schopen přezkoumat, jakým způsobem a na základě jakého výpočtu žalovaný dospěl k výsledným částkám prominutého penále, na což v podané žalobě poukazoval také žalobce.

Pokud žalovaný až ve svém vyjádření k žalobě ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím specifikoval konkrétní procentní výše u jednotlivých důvodů (a to důvodů zvyšujících i snižujících) prominutí příslušenství daně, včetně detailního vysvětlení způsobu, jak byla částka výsledného prominutého penále v tom kterém zdaňovacím období vypočtena, je nutno konstatovat, že právě tyto pasáže měly být součástí odůvodnění napadených rozhodnutí. V žalobě vytýkaný nedostatek odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí přitom nelze zhojit až v řízení před krajským soudem; požadavek přezkoumatelnosti musí odůvodnění správního rozhodnutí splňovat již v době, kdy je toto rozhodnutí správním orgánem vydáváno. V této souvislosti pak nelze pokládat za dostačující ani poukaz žalovaného (obsažený rovněž až ve vyjádření k žalobě) na obsah úředních záznamů, které jsou součástí spisového materiálu a s nimiž se dle vyjádření žalovaného měl žalobce seznámit. Obsah těchto úředních záznamů měl být promítnut do napadených rozhodnutí tak, aby bylo dostáno požadavku na jejich řádné odůvodnění, z něhož by i žalobce mohl bez pochybností dovodit, jak žalovaný k výsledným částkám prominutého příslušenství daně dospěl.

Poukazoval-li pak žalovaný ve svém vyjádření k žalobě na skutečnost, že žalobce v podané žádosti jako důvod prominutí neuváděl bod 1. čl. II. písm. D pokynu, ačkoli tento byl v případě žalobce taktéž naplněn, je nutno konstatovat, že je logické, že žalobce tento důvod ve své žádosti neuváděl, neboť se jednalo o důvod v jeho neprospěch, tj. důvod, který výši prominutí příslušenství daně z důvodu „tzv. malusu“ snižuje. Pokud ovšem pokyn D-330 v případě tohoto důvodu stanoví, že správce daně je oprávněn snížit promíjené příslušenství daně, pokud toto vzniklo na základě vyměření nebo předepsání daně, které zjistil správce daně *a toto zjištění plyne převážně ze zatajených skutečností daňovým subjektem*, bylo i v případě tohoto důvodu nutno, aby žalovaný při jeho aplikaci v odůvodnění rozhodnutí náležitě a přezkoumatelným způsobem ozřejmil, na základě jakých konkrétních skutečností dospěl k závěru, že k dodatečnému vyměření daňové povinnosti skutečně došlo převážně v důsledku skutečností žalobcem zatajovaných (a jakých konkrétně) a že právě zatajování těchto skutečností bylo tím převážným důvodem pro následné vyměření daňové povinnosti. K tomu ovšem žalovaný v předcházejícím řízení nepřistoupil, a tedy ani z tohoto důvodu nemohla žalobou napadená rozhodnutí obstát.

V kontextu výše uvedeného pak je nutno konstatovat, že krajskému soudu není zřejmé, co konkrétně žalobce míní námitkou, že žalovaný v napadených rozhodnutích nevysvětlil, proč se na něj nevztahují také jiné body pokynu D-330, tj. např. proč v žalobcově případě nebylo možné uplatnit čl. II. písm. D. bod 1. – *příslušenství vzniklo na základě vyměření daně*

na základě zjištění správce daně. Krajský soud k této námitce poukazuje na předchozí odstavec odůvodnění rozsudku, kdy jednak tento bod pokynu D-330 je důvodem, který v neprospěch žalobce snižuje výši promíjeného příslušenství daně, a jednak je patrné, že žalovaný tento bod v neprospěch žalobce při určení výsledné výše promíjeného penále aplikoval.

Nedůvodnou naopak krajský soud shledal žalobní námitku, v níž žalobce upozorňoval na nesoulad v datech obsažených v odůvodnění napadených rozhodnutí, k nimž se mělo vázat sdělení předpisu příslušenství daně. Žalobce v žalobě namítal, že tato data (konkrétně datum 2. 1. 2007 a 8. 10. 2007) nastala až poté, co byla dlužná daň za jednotlivá zdaňovací období v plném rozsahu uhrazena. Krajský soud se v této souvislosti ztotožňuje se závěry žalovaného, který ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce měl předmětnou žalobní námitku uplatnit proti rozhodnutím, jimiž mu byla výše penále správcem daně sdělována a která podléhají samostatnému soudnímu přezkumu. V nyní přezkoumávaném řízení o prominutí příslušenství daně již tato námitka nemohla být relevantní a krajský soud se jí tedy nebyl oprávněn zabývat.

Stejně tak v případě poslední žalobní námítky spočívající v namítané nepřiměřenosti předepsaného příslušenství daně krajský soud přisvědčil závěrům žalovaného obsaženým v jeho vyjádření k žalobě. Krajský soud při porovnání obsahu žádosti žalobce s obsahem odůvodnění napadených rozhodnutí ověřil, že namítaný text je skutečně textem formulovaným samotným žalobcem v podané žádosti, který byl žalovaným doslovně převzat do té části odůvodnění napadených rozhodnutí, v níž žalovaný konstatoval obsah podané žádosti. Je tedy zřejmé, že žalobce mylně pokládal svá vlastní tvrzení za úvahy správce daně.

V. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností shledal žalobu důvodnou, a proto podle § 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 1 s. ř. s. napadená rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil, neboť jsou zatížena vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. V daném případě byly naplněny zákonné podmínky pro rozhodnutí soudu bez jednání ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle kterého soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Podmínky pro rozhodnutí soudu bez jednání však byly naplněny také podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalovaný s rozhodnutím věci bez jednání vyslovil souhlas a žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byl poučen o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za to, že souhlas je udělen. Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v nákladech zastoupení žalobce daňovým poradcem v celkové výši 8 228 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách

advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a písemné podání soudu ve věci samé – sepis žaloby) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 6 200 Kč (2 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, byla částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů zvýšena o částku odpovídající dani z přidané hodnoty. Ke splnění povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Plzni dne 30. ledna 2015

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová