



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Michaely Bejčkové a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobce CENTRAL GROUP, a. s., se sídlem Na Strži 65/1702, Praha 4, zastoupeného společností BDO Tax, s. r. o., se sídlem Italská 26, Praha 2, proti žalovanému Finančnímu úřadu pro hl.m. Prahu, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1 (dříve Finanční úřad pro Prahu 4), o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. září 2011, č. j. 432809/11/004513104113,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 20. září 2011, č. j. 432809/11/004513104113, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 8808 Kč do třiceti dnů od právní moci rozsudku.**

Odůvodnění:

Žalobce podal k soudu žalobu proti rozhodnutí označenému v záhlaví rozsudku, jímž žalovaný zamítl žádost žalobce o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009, a to podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve spojení s § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, s odůvodněním, že nejsou naplněny zákonné podmínky pro prominutí příslušenství daně, neboť se příslušenství daně váže k daňové povinnosti daňového dlužníka, v souvislosti s níž je vedeno trestní řízení o některém z trestných činů uvedených v § 24 odst. 5 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků.

Žalobce v žalobě učinil sporným naplnění zákonných podmínek pro prominutí příslušenství daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků v návaznosti na vyhlášku ministerstva financí č. 299/1993 Sb. a pokyn ministerstva financí č. D-330; dále učinil sporným určení místní příslušnosti pro rozhodnutí o prominutí daně a způsob doručení žalobou napadeného rozhodnutí.

V odůvodnění žalobních bodů pak podrobně rozvedl skutkové okolnosti. Uvedl, že vzhledem k tomu, že přehodnotil daňovou ustatelnost některých služeb za období let 2008 – 2010, podal ve lhůtě dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů i k dani z přidané hodnoty za jednotlivá uvedená období a dlužnou daň neprodleně uhradil. Dne 23. prosince 2010 pak podal k Finančnímu úřadu pro Prahu 4 žádost o prominutí dosud nesděleného příslušenství daně z důvodu tvrdosti zákona, kterou odůvodnil tím, že jeho úhrada by znamenala neúměrnou finanční zátěž, která by ohrozila samotnou podstatu jeho podnikání. Současně žalobce v žádosti uvedl, že nenastala žádná skutečnost, která by vylučovala prominutí příslušenství z důvodu tvrdosti. Žalovaný ponechal žalobcovu žádost bez

reakce. Dne 14. dubna 2011 žalobci bylo doručeno 34 výměrů na úrok z prodlení. Dne 22. dubna 2011 žalobce svou žádost doplnil o prominutí příslušenství o tyto obdržené výměry. Dne 12. května 2011 byly žalobci doručeny další výměry na úrok z prodlení, o které žalobce rovněž doplnil svou žádost o prominutí příslušenství daně. Svou žádost žalobce odůvodnil tím, že dodatečná daňová přiznání byla podána na základě informací, které byly pro žalobce nové a překvapující a které vedly k internímu auditu s cílem zjistit a napravit případná pochybení. Žalobce sám byl poškozen a v žádném případě nezískal žádný majetkový prospěch. Míra zavinění konkrétních osob byla předmětem vyšetřování orgánů činných v trestním řízení; nebylo úmyslem žalobce, resp. jeho statutárních orgánů kráti státní rozpočet nebo úhradu daňových povinností. Žalobce nedostal žádné dotace, neměl žádné daňové prázdny, úlevy ani jinou veřejnou podporu. Prominutí příslušenství by podpořilo ekonomickou činnost žalobce a zisk z podnikání by byl přínosem do státní pokladny. Dne 20. září 2011 bylo doručeno (avšak pouze společnosti BDO Tax, s. r. o., nikoli žalobci) žalobou napadené rozhodnutí.

Žalobce nesouhlasí s důvodem, pro který jeho žádost byla zmínuta. Poukázal na to, že v pokynu č. D-330, jímž se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti dle § 55a zákona o správě daní a poplatků, je v čl. II A bodu 5 uvedeno, že v případech, kdy je proti daňovému dlužníkovi vedeno trestní řízení o některém z trestných činů uvedených v § 24 odst. 5 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků, nelze vyhovět žádanému prominutí příslušenství, které se váže k daňové povinnosti, ohledně které je trestní řízení vedeno. Podle žalobce žalovaný rozhodl na základě nesprávného výkladu práva. Žalobce poukázal na písemnost Vrchního státního zastupitelství v Praze, sp. zn. 8 VZV 5/2010-966 ze dne 15. září 2011, nazvanou *Obv. A. N. – vyrozumění o podání obžalob*, která byla adresována Finančnímu úřadu pro Prahu 4, z níž vyplývá podání obžaloby proti obviněným A. N., J. K., J. L. a A. G. pro pokračující zvláště závažný zločin krácení daně, poplatku a jiné povinné dávky podle § 240 odst. 1, 2 písm. a), odst. 3 trestního zákona, dílem ve stádiu pokusu. Do protokolu o ústním jednání dne 5. října 2011 se pak žalovaný vyjádřil, že dle jeho názoru došlo k naplnění bodu 5 pokynu č. D-330 ministerstva financí, neboť žalobce žádal o prominutí příslušenství daně, které se váže k daňové povinnosti, ohledně níž je vedeno trestní řízení s Ing. A. N., tj. osobou oprávněnou za daňový subjekt jednat z pozice prokuristy. Takový výklad je však podle žalobce v rozporu se zákonem i ustálenou judikaturou.

Trestně odpovědné mohou být individuální fyzické osoby jednající za právnickou osobu. Praxe trestních soudů je taková, že pokud je skutková podstata trestného činu naplněna jednáním kolektivního orgánu společnosti, jsou za trestný čin odpovědny jednotlivé osoby, které se svým jednáním podílely na rozhodování společnosti; tedy zejména statutární orgán společnosti. Obžaloba však byla podána proti Ing. A. N., který byl prokuristou žalobce. Orgány činné v trestním řízení tedy usoudily, že jednání bývalého prokuristy, nikoli jednání členů statutárního orgánu daňového subjektu, naplňuje skutkovou podstatu uvedeného trestného činu. Tuto zásadní skutečnost žalovaný pominul. Nerozlišil mezi prokuristou a statutárním orgánem a trestněprávní odpovědnost prokuristy nesprávně vztáhl na trestněprávní odpovědnost daňového subjektu, a proto je žalobou napadené rozhodnutí nezákonné. Prokurou zmocňuje podnikatel prokuristu ke všem právním úkonům, k nimž dochází pro provozu podniku (§ 14 obchodního zákoníku). Dle ustálené judikatury prokurista není oprávněn jednat za právnickou osobu před správcem daně podle § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 25. listopadu 2009, sp. zn. 23 Cdo 2713/2009, uvedl, že účelem prokury je ustanovení zástupce společnosti způsobilého zavazovat společnost navenek ve věcech provozu jejího podniku. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. června 2010, č. j. 1 Afs 32/2010, pak žalobce dovozoval, že plnění daňové povinnosti vůči státu nespadá do obsahu pojmu „provoz podniku“ vymezeného v § 14 obchodního zákoníku. Protiprávní jednání Ing. N. je třeba posoudit jako exces této fyzické osoby, neboť k takovému jednání neměla udělenou plnou moc od statutárního orgánu společnosti žalobce, ani takové zmocnění k předmětnému jednání nebylo uděleno v listině o udělení prokury. Proto je podle žalobce nepřipustné od trestněprávní odpovědnosti osoby prokuristy odvíjet trestněprávní odpovědnost daňového subjektu, resp. jeho statutárních orgánů. Cílem vyloučení prominutí příslušenství v případech zmíněných v pokynu č. D-330 Ministerstva financí je zamezit situaci, kdy by nenároková výhoda prominutí měla být přiznána osobám, proti nimž je vedeno trestní řízení

o některém z trestných činů uvedených v § 24 odst. 5 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků, nebo kdy by bylo pravomocně rozhodnuto o takových trestných činech. Proti žalobci, resp. proti členům jeho statutárních orgánů, však takovéto řízení vedeno nebylo. Žalovaný tedy podle žalobce neměl žádný důvod odepřít žalobci možnost prominutí příslušenství, a pokud tak učinil, postupoval neprávne. Žalobce sám je protiprávním jednáním prokuristy poškozen a připojuje se k trestnímu řízení jako poškozený s nárokem na náhradu škody.

Žalobce má dále za to, že žalovaný postupoval nesprávně při určení příslušnosti k rozhodnutí o prominutí příslušenství daně. Svou žádost žalobce podal k žalovanému, avšak za situace, kdy nebyl schopen příslušenství daně kvantifikovat. Vyhláška č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně, stanoví v § 1 odst. 1 a 2 příslušnost finančního úřadu k prominutí příslušenství do výše 600 000 Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně. Celková výše příslušenství v běžném kalendářním roce u jedné daně však tuto částku převyšovala, k rozhodnutí o žádosti o prominutí příslušenství proto bylo příslušné Ministerstvo financí a žalobou napadené rozhodnutí tak podle žalobce bylo vydáno nepříslušným orgánem.

Dále žalobce namítl nesprávné doručení žalobou napadeného rozhodnutí společnosti BDO Tax, s. r. o., neboť podle mínění žalobce mělo být toto rozhodnutí doručeno jemu samotnému. Žádost o prominutí příslušenství podal sám žalobce, žádost tedy nebyla podána prostřednictvím zástupce ve smyslu § 41 odst. 1 daňového řádu. Společnost BDO Tax, s. r. o., ve věci prominutí příslušenství nečinila žádné úkony, a proto jí rozhodnutí nemělo být doručováno bez ohledu na to, že žalobce má na finančním úřadě pro jiné účely založenou všeobecnou plnou moc. Ustanovení § 41 daňového řádu hovoří o doručování zástupci, tj. osobě, která ve vztahu ke správci daně činí úkony, žalobce však svou žádost podal sám a zástupce k tomu nepověřil. Doručením rozhodnutí uvedené společnosti namísto společnosti žalobce porušil správce daně i povinnost mlčenlivosti. Žalobce proto žádal, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že podle § 55a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků může ministerstvo obecně závazným právním předpisem zmocnit k provádění tohoto svého oprávnění správce daně. V tomto zmocnění vymezí bližší podmínky, zejména okruh důvodů a výši daně, která může být posouzena a prominuta. Tímto obecně závazným právním předpisem je vyhláška ministerstva financí č. 299/1993 Sb., která zmocňuje územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně. Podle § 1 této vyhlášky může finanční úřad k zamezení nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo tvrdosti zcela nebo částečně prominout příslušenství daně podle daňových zákonů s výjimkou exekučních nákladů, a to maximálně do výše 600 000 Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně. Z pokynu D-330, čl. II. Oddílu Aplikace bodů A, B, C a D vyplývá, že dotýká-li se žádost daňového dlužníka více druhů daní ve smyslu vyhlášky č. 25/1994 Sb., ve znění vyhlášky č. 95/2001 Sb., posuzuje správce daně žádost samostatně za každou daňovou povinnost, samostatně za každý druh daně a každé zdaňovací období. Pojem *v běžném kalendářním roce u jedné daně* je třeba chápat jako konkrétní daň za konkrétní zdaňovací období. Jiný výklad není možný, neboť v případech, kdy se zdaňovací období neshoduje s běžným kalendářním rokem, např. v případech hospodářského roku podle § 17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, by nebylo možné určit příslušnost orgánu kompetentního k rozhodnutí. Protože žalovaný rozhodoval o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty, kde je žalobce plátcem s měsíčním zdaňovacím obdobím, byl příslušný rozhodnout o žádosti o prominutí příslušenství této daně za březen 2009, neboť příslušenství za toto období nedosahovalo částky 600 000 Kč. V případech, kdy příslušenství za určitá zdaňovací období tuto částku přesáhlo, byla věc postoupena Ministerstvu financí, které však dosud rozhodnutí nevydalo.

Dále žalovaný poukázal na to, že zákon o správě daní a poplatků byl s účinností od 1. ledna 2011 nahrazen daňovým řádem, podle jehož přechodných ustanovení (§ 264 odst. 1) bylo v dané věci postupováno podle dosavadních předpisů. Pokynem ministerstva financí D-330 ze dne 29. října 2009 byly vymezeny skutečnosti, v nichž lze spatřovat zákonný důvod tvrdosti, pro který může dojít k prominutí příslušenství daně. Pokyn dále vymezil skutečnosti, při jejichž existenci je v zásadě vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Podle čl. II oddílu

A bodu 5 pokynu v případech, kdy je proti daňovému dlužníkovi vedeno trestní řízení o některém z trestných činů uvedených v § 24 odst. 5 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků, ať už na základě oznámení správce daně při plnění oznamovací povinnosti dle § 8 odst. 2 trestního řádu, nebo z úřední povinnosti orgánů činných v trestním řízení, pak nelze vyhovět žádanému prominutí příslušenství, které se váže k daňové povinnosti, ohledně které je trestní řízení vedeno. Shodně se postupuje i v případech, kdy je pravomocně rozhodnuto o takovýchto trestných činech. Pokud bude trestní řízení odloženo nebo trestní stíhání zastaveno, pak se k uvedenému nepřihlíží. Trestným činem ve smyslu § 24 odst. 5 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků je i trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby, pro který je stíhán Ing. A. N., prokurista společnosti žalobce. Trestného činu se měl dopustit tím, že úmyslným způsobem přijímal fiktivní nákladové faktury, které pak byly, a to za účelem zkrácení daně, zaúčtovány do účetnictví žalobce. Podle současné právní úpravy může být pachatelem trestného činu pouze osoba fyzická, tedy nikoliv osoba právnická. Trestní zákon stanoví, že pokud pachatel určitého trestného činu musí být nositelem zvláštní vlastnosti, způsobilosti nebo postavení, postačí, že zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení jsou dány u právnické osoby, jejím jménem pachatel jedná. Trestní odpovědnost proto nese i taková fyzická osoba, která za právnickou osobu jednala a naplnění skutkové podstaty trestného činu způsobila. Žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 31. října 2006, č. j. 7 Tdo 1270/2006, v němž soud uvedl, že okruh osob, které mohou být pachatelem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, není nikterak omezen, zejména na účastníky daňového nebo celního řízení. Pachatelem může být každý, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná daň nebo clo nebyly jemu nebo komukoli jinému vyměřeny v souladu se zákonem a daň či clo zkrátí ve větším rozsahu (v rozsahu odpovídajícím značné škodě). Podle žalovaného k naplnění podmínek ve smyslu čl. II oddílu A bodu 5 pokynu ministerstva financí postačí, že osoba jednající jménem žalobce naplnila podle obžaloby znaky skutkové podstaty daného trestného činu a nemusí se přitom jednat o osobu oprávněnou jednat za žalobce před správcem daně podle § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tj. o osobu z řad statutárního orgánu. Pokud by žalovaný přesto, že se příslušenství daně váže k daňové povinnosti, ohledně které je vedeno trestní řízení, takové příslušenství prominul, došlo by tím ke zvýhodnění žalobce oproti ostatním daňovým subjektům, jimž ve stejné situaci příslušenství daně prominuto nebylo.

Dále žalovaný uvedl, že má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování. Žalobce si na základě plné moci doručené správci daně dne 17.12.2010 zvolil pro celé daňové řízení zástupce dle § 25 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a to společnost BDO Tax, s.r.o., které bylo doručeno žalobou napadené rozhodnutí v souladu s § 41 daňového řádu. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Žalobce v replice uvedl, že od trestněprávní odpovědnosti prokuristy žalobce nelze odvíjet trestněprávní odpovědnost daňového subjektu, resp. jeho statutárních orgánů. Obžaloba byla podána na Ing. N., nikoli na osoby, které jsou členy statutárních orgánů daňového subjektu. Žalovaný měl posuzovat podmínky pro prominutí příslušenství daně ve vztahu k daňovému dlužníkovi, tj. ve vztahu ke statutárním orgánům společnosti, což však neučinil. Proti statutárním orgánům žalobce není vedeno trestní řízení o některém z trestných činů uvedených v § 24 odst. 5 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků, tedy nenastaly skutečnosti uvedené v pokynu D-330 vylučující prominutí daně.

Soud vycházel z těchto podstatných skutečností:

Žalobce podal žádost o prominutí příslušenství daně podáním ze dne 22. prosince 2010, které došlo Finančnímu úřadu pro Prahu 4 dne 23. prosince 2010. Na věc proto dopadá přechodné ustanovení § 264 odst. 6 daňového řádu, účinného od 1. ledna 2011, podle něhož žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně, žádosti o prominutí daňového nedoplatku, žádosti o posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, které byly podány podle dosavadních právních předpisů a které nebyly vyřízeny do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se posoudí podle podmínek obsažených v dosavadních právních předpisech. Žalobcova žádost proto byla posouzena podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, podle kterého ministerstvo 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 (odst. 1). Ministerstvo může obecně závazným právním předpisem zmocnit k provádění tohoto svého oprávnění správce daně. V tomto zmocnění vymezí bližší podmínky, zejména okruh důvodů a výši daně, která z těchto důvodů může být posouzena a prominuta (odst. 2).

Na základě zmocnění § 55a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byla vydána vyhláška č. 299/1993 Sb., kterou ministerstvo financí zmocnilo územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně. Podle § 1 odst. 1 této vyhlášky může finanční úřad k zamezení nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo tvrdosti zcela nebo částečně prominout příslušenství daně podle daňových zákonů, s výjimkou exekučních nákladů, a to maximálně do výše 600 000 Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně. Podle odst. 2 se do této maximální výše započte výše příslušenství daně, které bylo již prominuto u stejné daně v běžném kalendářním roce. Žalovaný soud předložil pokyn D-330 ministerstva financí, jímž se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, který v části Aplikace bodů A, B, C a D stanoví, že dotýká-li se žádost daňového dlužníka více druhů daní ve smyslu vyhlášky č. 25/1994 Sb., více zdaňovacích období, resp. více titulů vzniku příslušenství, posuzuje správce daně žádost samostatně za každou daňovou povinnost – samostatně za každý druh daně a každé zdaňovací období.

K námitce nesprávného doručení žalobou napadeného rozhodnutí soud uvádí, že postrádá právního významu za dané situace, kdy žalobce nepochybně byl s obsahem napadeného rozhodnutí seznámen a podal proti němu správní žalobu, kterou soud posoudil jako včasnou.

Ke vznesené žalobní námitce, že žalovaný nesprávně posoudil naplnění zákonných podmínek pro prominutí příslušenství daně, je soud nucen konstatovat, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Podle § 55a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nemusí rozhodnutí o žádosti o prominutí daně obsahovat odůvodnění a opravné prostředky proti němu se nepřipouštějí.

V judikatuře byl již překonán právní názor, že rozhodnutí podle § 55a zákona o správě daní a poplatků je vyloučeno ze soudního přezkouvání. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. února 2010, č. j. 7 Afs 15/2007-106 (vydaném na základě nálezů Ústavního soudu ze dne 22. července 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07), uvedl, že „...*Institut prominutí daně či jejího příslušenství v sobě zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu (důvody nesrovnalostí) a správního uvážení. Za této situace je pak ve správním soudnictví oprávněným požadavek účastníka řízení domáhat se, aby bylo přezkoumáno, zda bylo rozhodnutí vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního (daňového) práva s vyloučením případné svévole rozhodujícího orgánu. I když zde není veřejné subjektivní právo na poskytnutí posuzované úlevy, nelze vyloučit, zda nebylo zasaženo do práva stěžovatelky na řádný proces, jež mohlo být dotčeno, resp. porušeno a jehož ochrany se lze u soudu domáhat*“.

Rozhodnutí o prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků tedy je přezkoumatelné ve správním soudnictví, byť na jeho vydání není právní nárok a je založeno na správním uvážení. Soud přezkoumá rozhodnutí z hlediska dodržení procesního postupu a případného zneužití správního uvážení. Sama skutečnost, že rozhodnutí je založeno na volné úvaze správního orgánu, má význam pouze z hlediska rozsahu soudního přezkumu. Městský soud po posouzení věci dospěl k závěru, že odůvodnění napadeného rozhodnutí není spolehlivým podkladem pro soudní přezkum, neposkytuje adresátům rozhodnutí informaci o tom, jak byly zhodnoceny důvody uvedené v žádosti o prominutí daně a jakými úvahami se správní orgán řídil, tedy je nepřezkoumatelné pro nedostatečné odůvodnění.

Otázkou přezkoumatelnosti správních rozhodnutí, resp. obsahu jejich odůvodnění, se zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. února 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-

74 (publikovaném pod č. 1566/2008 Sb. NSS), v němž judikoval, že „rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí správního orgánu“.

Aby soud mohl napadené rozhodnutí přezkoumat, muselo by být z odůvodnění rozhodnutí patrné, z jakých skutečností správní orgán vycházel, jakým způsobem tyto skutečnosti hodnotil a k jakým závěrům tak dospěl, tedy důvody a úvahy správního orgánu, které v daném případě žalovaného vedly k tomu, že žádosti o prominutí příslušenství daně nevyhověl. U rozhodnutí, která závisejí na správní úvaze správního orgánu, při tom má odůvodnění rozhodnutí zcela zásadní význam, neboť pouze na jeho základě může soud přezkoumat, zda tato úvaha vychází ze všech rozhodných podkladů, zda neodporuje zásadám logiky a zda správní orgán v nepřekročil zákonem vymezené meze správního uvážení či je nezneužil (§ 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního; dále jen „s. ř. s.“).

Ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků umožňuje prominout příslušenství daně jednak z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů a jednak z důvodu odstranění tvrdosti. Žalobce požádal o prominutí příslušenství z důvodu odstranění tvrdosti. V žádosti (resp. v jejím doplnění, které žalovanému došlo dne 22. dubna 2011) pak výslovně uvedl, že společnost žalobce v žádném případě nekrátila daň ani se nedopustila protiprávního jednání. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí pouze uvedl, že nejsou naplněny zákonné podmínky pro prominutí příslušenství daně, neboť se příslušenství daně váže k daňové povinnosti daňového dlužníka, v souvislosti s nímž je vedeno trestní řízení o některém z trestných činů uvedených v § 24 odst. 5 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků. Neuvedl, která osoba a pro jaký trestný čin je trestně stíhána, neuvedl, jaký je vztah této osoby ke společnosti žalobce, a zda, případně z jakých důvodů, má žalovaný za to, že se jedná o trestní řízení vedené proti daňovému subjektu ve smyslu čl. II oddílu A bodu 5 pokynu D-330 (podle kterého, je-li proti daňovému dlužníkovi vedeno trestní řízení o některém z vyjmenovaných trestných činů, nelze vyhovět žádanému prominutí příslušenství tímto daňovým dlužníkem, které se váže k daňové povinnosti, ohledně které je trestní řízení vedeno). Z odůvodnění rozhodnutí ostatně nelze dovodit, zda žalovaný vycházel z čl. II oddílu A bodu 5 pokynu ministerstva financí D-330 ze dne 29. října 2009. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedený pokyn vůbec nezmínil, netvrdil a nedovožoval, že trestní řízení je vedeno proti daňovému subjektu ve smyslu tohoto pokynu, a nikterak se nevypořádal s poukazem žalobce, který v doplnění žádosti zdůraznil, že krácení daně se nedopustil žalobce, resp. jeho statutární orgán. Skutečnosti, z nichž vycházel, popsal žalovaný teprve ve vyjádření k žalobě, kdy zároveň dovožoval, že k zamítnutí žádosti o prominutí příslušenství daně ve smyslu čl. II oddílu A bodu 5 pokynu D-330 podle jeho názoru postačí, pokud znaky skutkové podstaty daného trestného činu naplnila osoba jednající jménem žalobce s účelem krátit daňovou povinnost žalobce, aniž by muselo jít o osobu z řad statutárního orgánu. Vyjádření žalovaného k žalobě nemůže zhojit nedostatek odůvodnění napadeného rozhodnutí, které je nepostačující, což způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Pokud soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu, činí tak skrze jeho odůvodnění. Není-li z rozhodnutí zřejmé, jak o věci rozhodující orgán uvážil, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr, proč považuje důvody žádosti za liché, mylné či vyvrácené, je daňovému subjektu znemožněno, aby mohl vůči rozhodnutí uplatnit relevantní žalobní body. Pokud by správní soud rozhodnutí takové rozhodnutí správního orgánu přezkoumal, nahrazoval by činnost správního orgánu a sám by své rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností. Při výkladu ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků proto nelze dojít k jinému závěru než takovému, že odůvodnění rozhodnutí vydávaných podle tohoto ustanovení není třeba toliko tam, kde je žádosti zcela vyhověno (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. února 2010, č. j. 7 Afs 1/2012-53).

Soud si je vědom, že ve svém rozsudku ze dne 6. června 2012, sp. zn. 5Af 65/2011, neshledal opodstatněnou námitku žalobce ohledně nepřislušenosti Finančního úřadu pro Prahu 4 k rozhodnutí o žádosti o prominutí příslušenství daně. Zároveň je soudu známo, že devátý senát zdejšího soudu s uvedeným závěrem nesouhlasil a např. v rozsudku ze dne 27. února 2014, sp. zn. 9Af 65/2011, uvedl:

„Podle § 1 odst. 1 vyhlášky č. 299/1993 Sb. finanční úřad může k zamezení nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo tvrdosti zcela nebo částečně prominout příslušenství daně podle daňových zákonů, s výjimkou exekučních nákladů, a to maximálně do výše 600 000 Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně. Podle druhého odstavce téhož ustanovení se do této maximální výše započte výše příslušenství daně, které bylo již prominuto u stejné daně v běžném kalendářním roce. Smyslem této právní úpravy je stanovit konkrétní limit výše příslušenství daně, o jehož prominutí mohou namísto ministerstva rozhodovat finanční úřady. Tento limit, který činí 600 000 Kč, se dle citovaného ustanovení vyhlášky č. 299/1993 Sb. jednoznačně upíná k běžnému kalendářnímu roku, ve kterém hodlá finanční úřad o prominutí příslušenství daně rozhodnout, nikoliv ke konkrétnímu zdaňovacímu období. Jinak řečeno, v jednom běžném kalendářním roce může finanční úřad daňovému dlužníkovi prominout příslušenství jedné daně maximálně do výše 600 000 Kč, přičemž do této výše je nutno započítat i příslušenství stejné daně, které bylo totožnému daňovému dlužníkovi v tomtéž běžném kalendářním roce již dříve finančním úřadem prominuto. Jestliže finanční úřad není oprávněn v jednom běžném kalendářním roce daňovému dlužníkovi prominout příslušenství jedné daně ve výši přesahující 600 000 Kč, nemůže z logiky věci vůbec rozhodovat o žádosti či žádostech, jimiž se daňový dlužník takového prominutí domáhá.

Soud k tomu dodává, že ani část pokynu D-330 citovaná žalovaným ve vyjádření k žalobě, v níž je uvedeno, že „dotýká-li se žádost daňového dlužníka více druhů daní ve smyslu vyhlášky č. 25/1994 Sb., ve znění pozdějších předpisů, více zdaňovacích období, resp. více titulů vzniku příslušenství, posuzuje správce daně žádost samostatně za každou daňovou povinnost – samostatně za každý druh daně a každé zdaňovací období“, nezakládá finančním úřadům oprávnění překročit limit stanovený v § 1 odst. 1 vyhlášky č. 299/1993 Sb. Samostatným posuzováním žádostí daňového dlužníka o prominutí příslušenství téže daně za jednotlivá zdaňovací období, o němž pokyn hovoří, je nutno rozumět posuzování těchto žádostí po skutkové stránce, tj. z hlediska naplnění podmínek pro prominutí příslušenství daně. Citovaná část pokynu již z povahy věci nemůže přiznávat finančním úřadům pravomoc rozhodovat o žádostech o prominutí příslušenství daně ve větším rozsahu, než stanoví vyhláška č. 299/1993 Sb. Pokyn D-330 je toliko interní normou vydanou ministerstvem financí, nikoliv obecně závazným právním předpisem, a nemůže jít nad rámec právní úpravy obsažené ve vyhlášce č. 299/1993 Sb., či s ní být dokonce v rozporu. Při výkladu § 1 odst. 1 vyhlášky č. 299/1993 Sb. soud touto interní normou není nikterak vázán.“

S citovaným odůvodněním devátého senátu se soud ztotožnil, a proto nyní i tuto žalobní námitku shledal důvodnou.

Městský soud proto podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí bez nařízení jednání pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Úspěšnému žalobci přiznal náhradu za zaplacený soudní poplatek ve výši 3000 Kč a dále náklady na zastoupení žalobce daňovým poradcem, resp. společností poskytující daňové poradenství, a to ve výši 5808 Kč (za dva úkony právní služby – převzetí věci a sepsání žaloby – po 2100 Kč a za dva související paušální poplatky po 300 Kč, dle § 7, § 9 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, po zvýšení o 21% DPH). Celková výše nákladů řízení tak činí 8808 Kč.

Soud žalobci nepřiznal náhradu za repliku k vyjádření žalovaného, která je v podstatě pouze opakováním důvodů již uvedených v žalobě, a nejde tedy podle soudu o náklady vynaložené důvodně ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s.

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

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s.; kromě obecných náležitostí podání musí kasační stížnost obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je 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 Praze dne 3. července 2014

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Jana Válková