



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci **žalobce: CENTRAL GROUP 23. investiční a.s.**, se sídlem Praha 4, Na Strži 65/1702, IČ: 63999102, zast. BDO Tax s.r.o., se sídlem Praha 2, Italská 26, proti **žalovanému: Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 619/28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 20.9.2011 č.j. 434567/11/004513104113

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 20.9.2011 č.j. 434567/11/004513104113 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.712,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž Finanční úřad pro Prahu 4 jakožto původní žalovaný zamítl žádost žalobce o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010, a to podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Zamítnutí žalobcovy žádosti o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období odůvodnil správce daně v napadeném rozhodnutí tím, že po posouzení skutečností uvedených v žádosti a související spisové dokumentace dospěl k závěru, že nejsou naplněny zákonné podmínky pro prominutí příslušenství daně, neboť příslušenství daně se 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 jednak závěr správce daně o nesplnění 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 jen „pokyn D-330“), a dále učinil sporným určení příslušnosti pro rozhodnutí o prominutí daně a způsob doručení žalobou napadeného rozhodnutí. V rámci popisu skutkových okolností případu uvedl, že vzhledem k tomu, že přehodnotil daňovou uznatelnost 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 zdaňovací období a dlužnou daň neprodleně uhradil. Dne 23.12.2010 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 pro něj znamenala neúměrnou finanční zátěž, která by ohrozila samotnou podstatu jeho podnikání. Současně v žádosti uvedl, že nenastala žádná skutečnost, která by vylučovala prominutí příslušenství z důvodu tvrdosti. Žalovaný žalobcovu žádost ponechal bez reakce. Dne 14.4.2011 žalobci bylo doručeno 34 výměrů na úrok z prodlení. Dne 22.4.2011 žalobce svou předchozí žádost doplnil o prominutí příslušenství o tyto obdržené výměry. Dne 12.5.2011 byly žalobci doručeny další výměry na úrok z prodlení, o které žalobce svou žádost o prominutí příslušenství daně rovněž doplnil. Svou žádost žalobce odůvodnil tím, že dodatečná daňová přiznání byla podána na základě pro žalobce nových a překvapujících informací, které vedly i 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 krátit státní rozpočet nebo úhradu daňových povinností. Žalobce nedostal žádné dotace, neměl žádné daňové prázdniny, úlevy ani jinou veřejnou podporu. Prominutí příslušenství by podpořilo ekonomickou činnost žalobce a zisk z podnikání by byl přínosem do státní pokladny. Dne 20.9.2011 bylo (avšak pouze společnosti BDO Tax s.r.o., a nikoli žalobci samotnému) doručeno napadené rozhodnutí o zamítnutí jeho žádosti o prominutí příslušenství daně.

Žalobce nesouhlasí s důvodem, pro který jeho žádost byla zamítnuta. Namítá, že v pokynu 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 bod 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 prominutí příslušenství daně požadovanému tímto daňovým dlužníkem, které se váže k daňové povinnosti, ohledně které je trestní řízení vedeno. Podle žalobce žalovaný rozhodl na základě nesprávného výkladu práva. Žalobce v této souvislosti poukázal na písemnost Vrchního státního zastupitelství v Praze, sp. zn. 8 VZV 5/2010-966 ze dne 15.9.2011, nazvanou Obv. A. N. – vyrozumění o podání obžalob, která byla adresována Finančnímu úřadu pro Prahu 4 a z níž vyplývá podání obžaloby proti obviněným A. N., J. K., L. J. a A. G. pro pokračující zvláště závažný zločin kráčení 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 5.10.2011 se původní žalovaný vyjádřil, že dle jeho názoru došlo k naplnění bodu 5 pokynu D-330, 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. 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 daňového řádu. Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 25.11.2009, 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 čj. 1 Afs 32/2010 ze dne 24.6.2010 žalobce dovozuje, že plnění daňové povinnosti vůči státu nespadá do obsahu pojmu „provoz podniku“ vymezeného v § 14 obchodního zákoníku. Protiprávní jednání Ing. N. je tak 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 dle 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 D-330 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 neměl žádný důvod možnost prominutí příslušenství žalobci odepřít, a pokud tak učinil, postupoval nepravě. Žalobce sám je protiprávním jednáním prokuristy poškozen a připojuje se k trestnímu řízení jako poškozený s nárokem na náhradu škody.

Žalobce dále namítl, že Finanční úřad pro Prahu 4 postupoval nesprávně při určení příslušnosti k rozhodnutí o prominutí příslušenství daně. Svou žádost žalobce podal k uvedenému správci daně za situace, kdy nebyl schopen příslušenství daně kvantifikovat. Vyhláška č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně (dále jen „vyhláška č. 299/1993 Sb.“) 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, a k rozhodnutí o žádosti o prominutí příslušenství proto bylo příslušné ministerstvo financí. Napadené rozhodnutí tak bylo vydáno nepřislušným orgánem.

Dále žalobce namítl nesprávné doručení napadeného rozhodnutí společnosti BDO Tax, s.r.o., neboť dle jeho mínění mělo být toto rozhodnutí doručeno žalobci. 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 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 napadeného rozhodnutí uvedené společnosti namísto společnosti žalobce správce daně porušil i povinnost mlčenlivosti.

Ve svém vyjádření k podané žalobě Finanční úřad pro Prahu 4 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 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 vyhl. č. 25/1994 Sb., ve znění vyhl. 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 únor 2009, neboť příslušenství za toto období nedosahovalo stanovené částky 600.000,- Kč. V případech, kdy příslušenství za určitá zdaňovací období tuto částku přesáhlo, došlo k postoupení věci ministerstvu financí, které však dosud rozhodnutí nevydalo.

Finanční úřad pro Prahu 4 ve vyjádření k žalobě dále poukázal na to, že zákon o správě daní a poplatků byl s účinností od 1.1.2011 nahrazen daňovým řádem, podle jehož přechodných ustanovení (§ 264 odst. 1) bylo v dané věci postupováno podle dosavadních předpisů. Pokynem D-330 ze dne 29.10.2009 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, až už na základě oznámení správce daně při plnění oznamovací povinnosti dle § 8 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, nebo z úřední povinnosti orgánů činných v trestním řízení, pak nelze vyhovět žádanému prominutí příslušenství tímto daňovým dlužníkem, 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

31.10.2006, 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 ne 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 uvedeného pokynu 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.

K žalobní námitce ohledně nesprávného doručování žalovaný uvedl, že podle § 41 odst. 1 daňového řádu 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 zvolil dne 17.12.2010 pro celé daňové řízení zástupce dle § 25 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a to společnost BDO Tax, s.r.o., které tak bylo napadené rozhodnutí doručeno v souladu s § 41 daňového řádu.

Z uvedených důvodů Finanční úřad pro Prahu 4 navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce 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 při posouzení naplnění zákonných podmínek pro prominutí příslušenství daně posuzovat podmínky pro prominutí příslušenství daně ve vztahu k daňovému dlužníkovi, tj. ve vztahu ke statutárnímu orgánu společnosti, což však neučinil. Proti členům statutárního orgánu 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, a skutečnosti uvedené v pokynu D-330 vylučující prominutí daně tedy nenastaly.

Podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, Finanční úřad pro Prahu 4 ke dni 1.1.2013 zanikl a jeho působnost přešla na Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Od uvedeného data je tedy žalovaným v této věci Finanční úřad pro hlavní město Prahu (§ 69 s.ř.s.).

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.) a dospěl k závěru, že jsou dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí.

Soud při rozhodování v dané věci vycházel z těchto skutečností:

Žalobce podal žádost o prominutí příslušenství daně podáním ze dne 22.12.2010, které došlo Finančnímu úřadu pro Prahu 4 dne 23.12.2010. Na věc proto dopadá přechodné ustanovení § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, účinného od 1.1.2011, 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. Žalobcová žádost proto byla posouzena podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., 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 obsaženého v § 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 *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. Součástí spisového materiálu, který žalovaný soudu předložil, je mj. též pokyn ministerstva financí D-330, jímž se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků. Tento pokyn v článku II. v části označené slovy „Aplikace bodů A, B, C a D tohoto článku“ stanoví, 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.**

K žalobní námitce, že žalovaný nesprávně posoudil naplnění zákonných podmínek pro prominutí příslušenství daně, je soud nucen konstatovat, že napadené rozhodnutí je v tomto směru nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

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

Městský soud v Praze předně uvádí, že byl překonán právní názor, že rozhodnutí vydané správcem daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků je vyloučeno ze soudního přezkumu. Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 7 Afs 15/2007-106 ze dne 4.2.2010 (vydaném na základě Nálezu Ústavního soudu III. ÚS 2556/07 ze dne 22.7.2009) 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 zasazeno 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. Z toho zároveň plyne, že toto rozhodnutí musí obsahovat náležité odůvodnění (pokud by tomu tak nebylo, neměl by soud co přezkoumávat). 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 v Praze po posouzení věci dospěl k závěru, že odůvodnění napadeného rozhodnutí neskýtá dostatečný podklad pro soudní přezkum, neboť z něj není patrné, jak byly zhodnoceny důvody uvedené v žádosti o prominutí daně a jakými úvahami se správní orgán řídil. Napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 76 odst. 1 písm. a/ s.ř.s.).

Otázkou přezkoumatelnosti správních rozhodnutí, resp. obsahu jejich odůvodnění, se zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19.2.2008, č.j. 7 Afs 212/2006-74 (publ. 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 jeho odůvodnění rozhodnutí patrné, z jakých konkrétních skutečností správní orgán při rozhodování v dané věci vycházel, jakým způsobem tyto skutečnosti hodnotil a k jakým závěrům přitom dospěl, tedy důvody a úvahy správního orgánu, které v daném případě vedly žalovaného k tomu, že žalobcově žádosti o prominutí příslušenství daně nevyhověl. U rozhodnutí, která závisejí na správní úvaze správního orgánu, 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 nepřekročil zákonem vymezené meze správního uvážení či je nezneužil (§ 78 odst. 1 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 v dané věci požádal o prominutí příslušenství z důvodu odstranění tvrdosti. V žádosti, resp. v jejím doplnění, které žalovanému došlo dne 22.4.2011, 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 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. 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 napadeného rozhodnutí ostatně nelze vůbec dovodit, zda žalovaný vycházel z Čl. II, oddílu A, bodu 5. pokynu D-330. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedený pokyn vůbec nezmínil, netvrdil a nedovožoval, že trestní řízení je vedeno proti daňovému subjektu ve smyslu tohoto pokynu, a nikterak se nevypořádal ani s tvrzením žalobce, že krácení daně se nedopustil on, resp. jeho statutární orgán. Skutečnosti, z nichž při rozhodování ve věci samé vycházel, popsal žalovaný teprve ve vyjádření k žalobě, kdy zároveň dovožoval, že k zamítnutí předmětné 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 krátiť daňovou povinnost žalobce, aniž by muselo jít o osobu z řad statutárního orgánu.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nevypořádání námitek uplatněných účastníkem v řádném opravném prostředku nemůže být zhojena tím, že žalovaný správní orgán svou argumentaci k těmto námitkám uvede až ve vyjádření k žalobě. Pokud soud přezkouvává 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 čj. 7 Afs 1/2012-53 ze dne 4.2.2010).

Předmětem soudního přezkumu je zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu jakožto správního aktu, který bezprostředně zasahuje do právní sféry žalobce. Vyjádření žalovaného k žalobě je toliko procesním úkonem správního orgánu učiněným v rámci řízení před soudem, který se práv a povinností žalobce nedotýká, netvoří jeden celek s přezkoumávaným rozhodnutím, a proto jím nemohou být zhojeny případné nedostatky a vady napadeného rozhodnutí mající za následek jeho nezákonnost. To znamená, že argumenty správního orgánu uplatněné ve vyjádření k žalobě, které nebyly obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, nemůže soud při posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí brát v potaz.

Soud shledal opodstatněnou též žalobní námitku, že Finanční úřad pro Prahu 4 nebyl příslušný k rozhodnutí o předmětné žádosti, neboť celková výše příslušenství daně z přidané hodnoty, o jehož prominutí žalobce žádal, převyšovala částku 600.000,- Kč uvedenou v § 1 odst. 1 vyhlášky č. 299/1993 Sb. Podle zmíněného ustanovení *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.*

Soudu je z úřední činnosti (další řízení ve věcech týchž účastníků řízení, která jsou u zdejšího soudu vedena např. pod sp. zn. 9 Af 63/2011, 6 Af 65/2011 či 10 Af 68/2011, 5 Af 65/2011....) známo, že Finanční úřad pro Prahu 4 v r. 2011 vydal nejen napadené rozhodnutí, kterým zamítl žalobcovu žádost o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010 ve výši 24.845,- Kč, ale i jiná rozhodnutí, jimiž zamítl další žalobcovy žádosti o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2008-2010. Žalobce v podaných žádostech o prominutí příslušenství daně na základě všech vydaných platebních výměrů žádal o prominutí všech dalších částek příslušenství daně vzniklých společnosti do dne 31.12.2010. Ve výše zmíněných řízeních jsou předmětem soudního přezkumu rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4, týkající se příslušenství daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2008- 2010, např. částky za únor 2009 ve výši 428.000,- Kč, za červen 2009 ve výši 442.150,- Kč, za říjen 2009 ve výši 263.711,- Kč, za leden 205.789,- Kč, za září 2009 ve výši 373.981,- Kč, za leden 2010 ve výši 205.789,- Kč. Finanční úřad tak v jednom běžném kalendářním roce rozhodoval i o žádostech, jimiž se žalobce domáhal prominutí příslušenství stejné daně (DPH) ve výši značně přesahující 600.000,- Kč, přestože podle § 1 odst. 1 vyhlášky č. 299/1993 Sb., nebyl oprávněn o prominutí příslušenství daně v takové výši v jednom běžném kalendářním roce rozhodnout.

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.

Námítka nesprávného doručení napadeného rozhodnutí není opodstatněná. Finanční úřad pro Prahu 4 postupoval v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu, když napadené rozhodnutí doručil pouze žalobcovu zástupci. Tato námítka navíc postrádá právního významu za situace, kdy žalobce nepochybně byl s obsahem napadeného rozhodnutí seznámen, což je zřejmé již z toho, že proti němu podal správní žalobu.

Městský soud v Praze z výše popsanych důvodů napadené rozhodnutí bez nařízení jednání zrušil jednak pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů (§ 76 odst. 1 písm. a/ s.ř.s.) a současně i pro jeho nezákonnost, která je dána nedostatkem příslušnosti Finančního úřadu pro Prahu 4 k rozhodnutí o předmětné žádosti o prominutí příslušenství daně. V souladu s § 78 odst. 4 s.ř.s. soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení.

Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000,- Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce společností BDO Tax s.r.o., vykonávající daňové poradenství (§ 35 odst. 2 s.ř.s.). Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za tři úkony právní služby (převzetí zastoupení, žaloba, replika k vyjádření žalovaného), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb., 2.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31.12.2012). Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny třemi paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1.9.2006) a částkou 1.512,- Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tedy činí 11.712,- Kč.

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 ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

V Praze dne 19. března 2014

JUDr. Naděžda Řeháková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.