



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **R.M.**, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, sídlem Praha 2, Žitná 12, o žalobě proti rozhodnutí Finančního úřadu Praha – západ ze dne 24.5.2011, č.j. 285930/11/060911203987, a č.j. 285989/11/060911203987,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu Praha – západ ze dne 24.5.2011, č.j. 285930/11/060911203987, a č.j. 285989/11/060911203987, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 6.800,- Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního úřadu Praha – západ ze dne 24.5.2011, č.j. 285930/11/060911203987, a č.j. 285989/11/060911203987, byla zamítnuta žádost žalobce o prominutí penále a úroku z prodlení na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a žádost žalobce o prominutí penále a úroku z prodlení na dani z přidané hodnoty za období 2001-2003 2 ze dne 1.10.2010 s tím, že správce daně „posoudil důvody uvedené v žádosti a s přihlédnutím k celkové disciplinovanosti a k okolnostem spojeným se vznikem předmětného příslušenství daně neshledal důvod ke zmírnění tvrdosti zákona a příslušenství daně nepromíjí (daň byla stanovena za použití pomůcek)“.

Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí Finančního úřadu Praha – západ pro nepřezkoumatelnost, neboť neobsahují důvody rozhodnutí, což brání soudnímu přezkumu správního uvážení správce daně. Postup promíjení penále je upraven pokynem Ministerstva financí č.j. 43/48554/2008-431, na základě kterého se vytvořila správní praxe (NSS č.j. 2 Ans 1/2005-57), od které se správce daně odchýlil, jestliže v souladu s pokynem nepromínil

penále a úrok z prodlení alespoň z části. Dle žalobce byly dány podmínky pro prominutí v části 15 % z důvodu výkladové nejasnosti (bod 18 na str. 5 Tabulky základních důvodů pokynu) a dále 20 % pro celkovou disciplinovanost (bod 4 na str. 6 Tabulky základních důvodů pokynu). Správce daně nijak v intencích pokynu nezdůvodnil své úvahy. Žalobce na základě pokynu měl legitimní očekávání prominutí penále a úroku z prodlení alespoň z části. Správce daně pouze uvedl důvod rozhodnutí disciplinovanost a stanovení daně za použití pomůcek. Dle pokynu se disciplinovanost projevuje v 20 % bonusu nebo malusu, stanovení daně pomůckami jen v 60 % malusu a to pouze stalo-li se pro absenci součinnosti daňového subjektu.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, neboť napadená rozhodnutí jsou dostatečně odůvodněná, správce daně postupoval v souladu se zákonem i správní praxí zavedenou Ministerstvem financí. Žalobou namítaný pokyn D-319 byl zrušen pokynem Ministerstva financí D-330 ze dne 29.10.2009, č.j. 43/85 111/2009-431, s účinností od 1.11.2009. Žádosti žalobce byly podány dne 7.9. a 1.10.2010, nelze proto na ně pohlížet ve smyslu zrušeného pokynu D-319. Dále žalovaný na cca dvou stranách vyjádření k žalobě uvedl "konkrétní vysvětlení a právní předpisy, na základě kterých rozhodoval o prominutí příslušenství daně včetně správního uvážení". Procentní sazby snížení nebo zvýšení promíjeného příslušenství daně uvedené v žalobě v pokynu D-330 nejsou a proto žalovaný považuje úvahy žalobce za irelevantní. Návrh na prominutí daně "přísluší" zvláštní komisi správce daně, jejíž jednání je neveřejné, která zkoumá naplnění jednotlivých bodů pokynu D-330 a provádí správní úvahu a matematický výpočet. Správce daně shledal důvody svědčící v neprospěch žalobce, hlavní důvody rozhodnutí jsou dle žalovaného uvedeny v odůvodnění, „jednotlivé důvody a konkrétní postup je podrobně zachycen v písemné formě a je součástí vyměřovacího spisu“.

Podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, Finanční úřad Praha – západ ke dni 1.1.2013 zanikl a jeho působnost přešla na Finanční úřad pro Středočeský kraj. Nadále je žalovaným v této věci Finanční úřad pro Středočeský kraj (§ 69 s.ř.s.).

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (75 odst. 2 věta první s.ř.s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Žalobce podal žádost o prominutí příslušenství daně dne 7.9. a 1.10.2010, o žádostech správce daně rozhodl dne 24.5.2011, proto je nutné aplikovat 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. Žádosti žalobce byly posouzeny 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 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*.

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 napadených rozhodnutí neskýtá dostatečný podklad pro soudní přezkum, neboť z nich není patrné, jak byly zhodnoceny důvody uvedené v žádosti o prominutí daně a jakými úvahami se správní orgán řídil. Napadená rozhodnutí jsou tak nepřezkoumatelná 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 žádostech o prominutí daně žalobce namítl, že doměřenou daň uhradil řádně, avšak za pomoci půjček, a proto je nyní ve finanční nouzi. Je bez jakéhokoli příjmu, nezaměstnaný, a proto není schopen uhradit příslušenství daně. Dále namítl, že daň byla stanovena pomocí pomůcek neadekvátně, neboť byla zcela likvidační. K tomu správce daně v odůvodnění napadených rozhodnutí pouze uvedl, že nejsou naplněny zákonné podmínky pro prominutí příslušenství daně, neboť přihlédl k celkové disciplinovanosti žalobce a stanovení daně za použití pomůcek. Aniž by však z odůvodnění rozhodnutí bylo zřejmé, v jakém rozsahu tyto skutečnosti měly vliv na posouzení žádosti žalobce, tedy ve smyslu pokynu D-330 zda zakládaly bonus nebo malus pro posouzení žádosti žalobce a v jakém procentním úhrnu. Správce daně dále nijak nespecifikoval, na základě jakého pramenu práva (pokynu Ministerstva financí) žádosti posuzoval a jak subsumoval jednotlivá ustanovení pokynu na žádosti žalobce (viz. uvedený bonus a malus). Dále se správce daně nijak nevypořádal s uplatněnými důvody prominutí daně v žádostech žalobce a to likvidační stanovení daně a současná ekonomická situace žalobce. Pokud měl správce daně za to, že jde o nerozhodné skutečnosti, měl takto v odůvodnění uvést i s argumentací o důvodech takové irelevance. Nepřezkoumatelnosti rozhodnutí nasvědčuje i zřejmý rozpor rozsahu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (věta) a té části vyjádření k žalobě týkající se odůvodnění rozhodnutí (dvě strany). Z vyjádření k žalobě je patrné, že pouhá věta ke sdělení důvodů rozhodnutí účastníkovi byla nedostatečná.

Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 21/2007-60 je nepřihodný, neboť se jednalo o typově odlišné řízení, kdy žalobce nevyužil práva vznést námitky proti daňové kontrole, na základě které byla stanovena daň. Správní spis sice obsahuje ve veřejné části formulář k posuzování žádosti o prominutí příslušenství daně (a to jak dle pokynu D-319 – Tabulka A, B, tak i dle pokynu D-330 – část C, D), avšak žalobce s obsahem spisu, tedy i daného formuláře nebyl nijak seznámen, proto důvody zamítnutí žádosti pro něj byly neseznatelné. Jednání dne 25.5.2011 bylo nařízeno pouze za účelem doručení žalobou napadených rozhodnutí.

Pokud soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu, činí tak skrze jeho odůvodnění. Není-li z rozhodnutí zřejmé, jak o věci rozhodující orgán uvažil, 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 1/2012-53).

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.

Na základě všech shora uvedených skutečností soud napadená rozhodnutí zrušil bez nařízení jednání pro jejich nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí podle ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení, tedy zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000 Kč a náklady na zastoupení daňovým poradcem za dva úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. po 2 100 Kč, dále režijní paušál ve výši 2 x 300 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 14.5.2014

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu