



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: Úhlava o.p.s.**, se sídlem Kpt. Jaroše 94, Klatovy, *zastoupené JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové*, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech ze dne 20. 9. 2012, čj. 134561/12/133910401931,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech ze dne 20. 9. 2012, čj. 134561/12/133910401931, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 12.922,- Kč k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Tomáše Matouška do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobkyni byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006. V souvislosti s tím bylo žalobkyni ve věci DPH za 1. čtvrtletí 2006 sděleno penále ve výši 5.724,- Kč, ve věci DPH za 3. čtvrtletí 2006 sděleno penále ve výši 1.002.415,- Kč a ve věci DPH za 4. čtvrtletí 2006 sděleno penále ve výši 132.069,- Kč a předepsán úrok z prodlení ve výši 421.367,- Kč. Žalobkyně požádala o prominutí daně a o prominutí příslušenství daně dne 20. 12. 2010. Rozhodnutím ze dne 26. 9. 2011, čj. 125815/11/133910401931, Finanční úřad

v Klatovech žalobkyni z penále na DPH za 1. čtvrtletí 2006 ve výši 5.724,- Kč prominul celou částku 5.724,- Kč. Rozhodnutím ze dne 6. 11. 2012, čj. 904/102769/2011, Ministerstvo financí žalobkyni z penále na DPH za 3. čtvrtletí 2006 ve výši 1.002.415,- Kč prominulo částku 906.310,- Kč [příslušenství daně nad 600.000,- Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně mohlo zcela nebo částečně promíjet Ministerstvo financí]. Touto žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 20. 9. 2012, čj. 134561/12/133910401931, Finanční úřad v Klatovech žalobkyni z penále na DPH za 4. čtvrtletí 2006 ve výši 132.069,- Kč prominul částku 79.242,- Kč a z úroku z prodlení na DPH za 4. čtvrtletí ve výši 421.367,- Kč prominul částku 252.821,- Kč.

Jelikož žádost žalobkyně o prominutí příslušenství daně byla podána podle zákona č. 337/1992 Sb. a nebyla vyřízena do dne nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., byla v souladu s § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb. posouzena podle podmínek obsažených v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon č. 337/1992 Sb.“).

II. Obsah žaloby

V žalobě žalobkyně namítá, že žádost o prominutí příslušenství daně podala z důvodů identických pro všechna uvedená zdaňovací období. Přestože jak důvody doměření daně, tak i důvody žádosti o prominutí příslušenství daně byly shodné, bylo o žádosti o prominutí příslušenství daně rozhodnuto značně nesourodným způsobem: u příslušenství DPH za 1. čtvrtletí 2006 bylo prominuto 100 % tohoto příslušenství, u příslušenství DPH za 3. čtvrtletí 2006 bylo prominuto 90,4 % tohoto příslušenství a u příslušenství DPH za 4. čtvrtletí 2006 bylo prominuto 60 % tohoto příslušenství. Z uvedeného je zřejmé, že při rozhodování skutkově shodných případů došlo ke vzniku značných rozdílů, a žalobkyně se domnívá, že jde o rozdíly nedůvodné. Takováto situace je správci daně zapovězena ust. § 8 odst. 2 daňového řádu.

V žalobě je dále poukázáno na to, že v žádosti ze dne 20. 12. 2010 je výslovně uvedeno, že pro prominutí příslušenství daně existují důvody uvedené v pokynu Ministerstva financí č. D-330, a to že daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně byla zahájena s odstupem více než 12 měsíců od původního data splatnosti daně (bod B.13 pokynu), že žalobkyně vykazuje bezdlužnost u územních financích orgánů a celních orgánů (bod C.1 pokynu), že zjištěné důvody dodatečné vyměření daně nemají charakter zatajení skutečností, nýbrž jde o výkladové nejasnosti zákona, přičemž bylo postupováno v souladu s dřívějším názorem správce daně (bod C.3 pokynu) a že při plnění povinností žalobkyně dobře spolupracuje se správcem daně (bod C.4 pokynu). Další důvody prominutí příslušenství daně jsou uvedeny v doplnění žádosti o prominutí příslušenství daně ze dne 14. 9. 2011, a to že příslušenství daně převyšuje daň, k níž se váže (bod B.17 pokynu), že k doměření daně došlo na základě výkladových nejasností zákona o DPH (bod B.18 pokynu) a že se jednalo o jediné porušení platebních povinností žalobkyně v časovém období jednoho roku zpětně ode dne podání žádosti (bod C.2 pokynu).

V žalobě se dále uvádí, že odůvodnění rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o žádosti o prominutí příslušenství daně ve vztahu k DPH za 4. čtvrtletí 2006, považuje žalobkyně za nedostatečné a celé rozhodnutí je v důsledku toho nepřezkoumatelné. Jestliže žalobkyně

v podané žádosti o prominutí příslušenství daně podrobně rozvedla důvody této žádosti a poukázal i na konkrétní ustanovení příslušného pokynu Ministerstva financí, které svědčí ve prospěch kladného rozhodnutí o podané žádosti, pak bylo povinností správce daně všechny tyto důvody posoudit, svoji úvahu v odůvodnění rozhodnutí řádně vysvětlit a na jejím základě o věci rozhodnout. Z žalobou napadeného rozhodnutí však není vůbec zřejmé, jak byly všechny žalobkyní uváděné důvody posouzeny a v odůvodnění jsou letmo zmíněny pouze dva ze všech uváděných důvodů. Nepřezkoumatelnost předmětného rozhodnutí lze demonstrovat také na jeho srovnání s rozhodnutím Ministerstva financí, kterým bylo prominuto více než 90 % příslušenství ve vztahu k DPH za 3. čtvrtletí 2006. V tomto rozhodnutí Ministerstvo financí jasně uvedlo, se kterými skutečnostmi se ztotožnilo, a tedy přihlédlo k nim ve prospěch žalobkyně, a kterou skutečnost naopak nebylo možné zohlednit. Ministerstvo financí tedy ve svém rozhodnutí podstatně lépe než správce daně vypořádalo důvody uvedené žalobkyní v žádosti o prominutí příslušenství daně ze dne 20. 12. 2010 a dospělo tak k relativně přesvědčivému závěru, že je v dané situaci namíste prominout žalobkyni více než 90 % vyměřeného příslušenství daně. Oproti tomu správce daně se v napadeném rozhodnutí zcela zjevně s důvody uvedenými v žádosti nevypořádal a rozhodl dokonce v příkrém rozporu se svým vlastním dříve vydaným rozhodnutím o prominutí příslušenství DPH za 1. čtvrtletí 2006, kdy prominul 100 %, tedy celé vyměřené příslušenství. Z jakých důvodů vydal správce daně tak diametrálně odlišná rozhodnutí (prominutí 100 % příslušenství za 1. čtvrtletí a 60 % za 4. čtvrtletí 2006), když situace byla v obou případech naprosto shodná, nelze z uvedených rozhodnutí vůbec zjistit. Dále nelze ani zjistit, proč se podstatně liší žalobou napadené rozhodnutí správce daně od rozhodnutí Ministerstva financí jakožto ústředního správního orgánu, který posuzoval totožnou žádost založenou na stejných důvodech.

K otázce soudního přezkumu rozhodnutí o prominutí příslušenství daně a rozsahu tohoto přezkumu se žalobkyně dovolává nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07, a rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, čj. 7 Afs 15/2007-106, a ze dne 29. 12. 2009, čj. 8 Afs 27/2008-51. Žalobkyně tu vyzdvihuje zejména důraz, kladený Nejvyšším správním soudem na požadavek jednotného a racionálního rozhodování, jež vyplývá ze zákazu libovůle a zásady předvídatelnosti správního rozhodování. V daném případě zcela zjevně nebyl naplněn požadavek jednotného rozhodování; pokud pak jde o požadavek racionality rozhodování, považuje jej žalobkyně rovněž za nesplněný, leč současně obtížně hodnotitelný, když konkrétní odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí včetně odůvodnění odchylek od zbývajících rozhodnutí o prominutí zde absentuje. Jak uvedeno v naposledy uvedeném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, má-li být správní úvaha přezkoumatelná, musí rozhodnutí obsahovat odůvodnění, jelikož z něj lze právě seznat správní uvážení. V daném případě však má žalobkyně za to, že žalobou napadené rozhodnutí sice obsahuje pouze formálně nazvanou část "Odůvodnění", ale obsah této části je zcela nedostatečný. Správní úvaha v této části není zřetelně vyjevena a lze se jen dohadovat, jak správce daně uvážil o všech žalobkyní uvedených důvodech a proč o nich uvážil tak odlišně oproti rozhodnutím o prominutí příslušenství DPH za 1. a 3. čtvrtletí 2006. K otázce nepřezkoumatelnosti, resp. požadavku na přezkoumatelnost daňových rozhodnutí se odkazuje na judikaturu správních soudů, např. na rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 6. 3. 2003, sp. zn. 29 Ca 145/2001, a ze dne 9. 4. 2003, sp. zn. 30 Ca 359/2000. Žalobkyně má tedy za to, že v daném případě bylo žalobou napadeným rozhodnutím rozhodnuto v rozporu s ust. § 8 odst. 2 daňového řádu a že jde o rozhodnutí nepřezkoumatelné.

III. Vyjádření Finančního úřadu v Klatovech

K žalobě se Finanční úřad v Klatovech vyjádřil tak, že na základě žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně ze dne 21. 12. 2010 a jejího doplnění ze dne 29. 12. 2010 a ze dne 15. 9. 2011 bylo komisí Finančního úřadu v Klatovech provedeno přezkoumání žádosti v souladu s § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb. a § 55a zákona č. 337/1992 Sb. Komise hodnotila důvody pro prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty v souladu s pokynem D-330 a dospěla k závěru: *A.* Daňové penále za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 3. 2006 ve výši Kč 5.724,- prominul Finanční úřad v Klatovech v plné výši. Při rozhodování o žádosti dle pokynu D-330 čl. II. zohlednil bod B 17, bod C 1 a bod C 4 (viz úřední záznam z jednání komise finančního úřadu o žádosti o prominutí příslušenství daně čj. 124399/11/133916401931 ze dne 22. 9. 2011). *B.* Při rozhodování o prominutí úroku z prodlení za zdaňovací období od 1. 10. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši Kč 421.367,- Finanční úřad v Klatovech přihlédl k čl. II, písm. A odst. 1 pokynu D-330, to znamená, že nebyla zcela uhrazena daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno (viz úřední záznam z jednání komise finančního úřadu o žádosti o prominutí příslušenství daně čj. 124437/11/133910401931 ze dne 22. 9. 2011). *C.* Při rozhodování o prominutí penále dle § 37b zákona č. 337/1992 Sb. za zdaňovací období od 1. 10. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši Kč 132.069,- Finanční úřad v Klatovech přihlédl k čl. II, písm. A odst. 1 pokynu D-330, to znamená, že nebyla zcela uhrazena daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno (viz úřední záznam z jednání komise finančního úřadu o žádosti o prominutí příslušenství daně čj. 124434/11/133910401931 ze dne 22. 9. 2011).

Na základě projednání žádosti žalobkyně o prominutí penále ve výši Kč 132.069,- a úroku z prodlení ve výši Kč 421.367,- vydal Finanční úřad v Klatovech rozhodnutí čj. 134561/12/13391041931 dne 20. 9. 2012: Úrok z prodlení za zdaňovací období od 1. 10. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši Kč 421.367,- byl prominut v částce Kč 252.821,-. Komise přihlédla k čl. II. bodu C1, C2, C3 a C4 pokynu D-330 (viz úřední záznam z jednání komise finančního úřadu o žádosti o prominutí příslušenství daně čj. 131309/12/133910401931 ze dne 20. 9. 2012). Penále dle § 37b zákona č. 337/1992 Sb. za zdaňovací období od 1. 10. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši Kč 132.069,- bylo prominuto ve výši Kč 79.242,-. Bylo přihlédnuto k bodu C1, C2, C3 a C4 pokynu D-330 (viz úřední záznam z jednání komise finančního úřadu o žádosti o prominutí příslušenství daně čj. 131310/12/133910401931 ze dne 20. 9. 2012). V odůvodnění rozhodnutí čj. 134561/12/133910401931 správce daně uvedl, které skutečnosti vzal v úvahu při rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně. Z úředních záznamů z jednání komise finančního úřadu o žádosti o prominutí příslušenství daně ze dne 20. 9. 2012 je zřejmé, které body pokynu D-330 byly naplněny, a tyto jsou v odůvodnění rozhodnutí uvedeny. V odůvodnění uvedl správce daně zejména ty skutečnosti, ke kterým při promíjení příslušenství daně přihlédl v souladu s pokynem D-330.

Žalobkyně v žádosti o prominutí příslušenství daně a v jejím doplnění žádala o prominutí příslušenství daně za 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006, dle jednotlivých bodů pokynu D-339, avšak nerozlišovala již, že některé jí uvedené body nelze na prominutí příslušenství daně daného období použít. Bod B 13 čl. II pokynu D-339 zní „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. Tento bod se

použije pouze na penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2006.“. Bod B 17 čl. II pokynu D-339 zní „Příslušenství daně převyšuje daň, k níž se váže.“. Za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 3. 2006 bylo možné při promíjení příslušenství daně výše uvedené body B 13 a B 17 zohlednit, neboť se jednalo o penále dle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2006. Za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 9. 2006 bylo rovněž předepsáno penále dle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2006. Vzhledem k výši penále rozhodovalo o žádosti o prominutí Ministerstvo financí. Za zdaňovací období od 1. 10. 2006 do 31. 12. 2006 byl žalobkyni předepsán úrok z prodlení dle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2007. Z tohoto důvodu nebylo možné při rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně za toto zdaňovací období přihlédnout k bodu B 13 a B 17 čl. II pokynu D-330.

Přestože žalobkyni byla dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006 z identických důvodů a i v žádosti o prominutí příslušenství daně žalobkyně uvedla pro všechna tato období shodné důvody, není možné porovnávat, v jaké procentuální výši bylo příslušenství daně prominuto za jednotlivá zdaňovací období, neboť správce daně byl povinen při promíjení postupovat v souladu s § 55a zákona č. 337/1992 Sb. a s pokynem D-330. Jak několikrát judikoval Ústavní soud (viz např. nález sp. zn. III ÚS 2556/67, nález pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. US 46/10), *„Ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb. upravuje prominutí daně či jejího příslušenství, a to kombinací neurčitého právního pojmu a správního uvážení; neurčitý právní pojem, zde představovaný „důvody nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů“ a „důvodem odstranění tvrdosti“ přitom nelze obsahově dostatečně přesně vymezit a jeho aplikace závisí na posouzení v každém jednotlivém případě. Zákonodárce tím vytvořil prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace je neurčitému právnímu pojmu podřaditelná či nikoli, přičemž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný možný právní následek; je pak právě na uvážení správních orgánů – ve stanovených mezích – takový následek určit, jmenovitě zda žádosti daňového dlužníka vyhovět a daň či jej i příslušenství prominout.“*. Správce daně tak na základě své správní úvahy s ohledem na konkrétní situaci daňového subjektu žádajícího o prominutí daně, resp. jejího příslušenství, v těchto zákonných mezích rozhodne o prominutí daně (příslušenství daně) či o žádosti rozhodne tak, že se zamítá. Ministerstvo financí vydalo pokyn D-339, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb. Pokyny řady D jsou závazné pro správce daně a jsou přístupné veřejnosti. V předmětném pokynu je mj. reflektována jedna ze základních zásad správy daní, a to zásada rovnosti osob zúčastněných na správě daní. Správce daně tak při rozhodování o podané žádosti vycházel z tohoto pokynu a vzhledem k tomu, že nebylo možné za zdaňovací období od 1. 10. 2006 do 31. 12. 2006 zohlednit stejné body jako v předchozích obdobích, došlo k tomu, že o žádosti bylo rozhodnuto nesourodým způsobem. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem lze považovat postup správce daně a jím vydané rozhodnutí ve věci žádosti o prominutí příslušenství daně žalobkyně za postup v souladu s platnými právními předpisy.

IV. Replika žalobkyně

1. Finanční úřad v Klatovech poukazuje na skutečnost, že z úředních záznamů z jednání komise finančního úřadu ze dne 20. 9. 2012 má být zřejmé, které body pokynu D-330 byly naplněny. K tomu jsme nuceni konstatovat, že žalobkyni žádné takové úřední

záznamy nebyly nikdy předloženy, jejich obsah žalobkyni nebyl a není znám. Žalobkyně je přesvědčena, že důvody rozhodnutí musí být uvedeny v jeho odůvodnění tak, aby se s nimi mohl adresát rozhodnutí seznámit. Vzhledem k tomu, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí není obsažen ani odkaz na úřední záznamy z jednání komise finančního úřadu, nemohla žalobkyně ani tušit, že takovéto dokumenty existují a že v nich mohou být obsaženy důvody, které vedly Finanční úřad v Klatovech k vydání příslušného rozhodnutí. Žalobkyně je přesvědčena, že v právním státě není přípustné, aby byly důvody rozhodnutí před adresátem rozhodnutí skrývány v jiných dokumentech, o jejichž existenci nebude adresát rozhodnutí uvědoměn.

2. Finanční úřad v Klatovech ve svém vyjádření zdůvodňuje, z jakých důvodů nebylo možné vyhovět žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně, pokud jde o důvody uvedené v bodech B 13 a B 17 pokynu Ministerstva financí č. D-330. V této souvislosti je však potřebné upozornit, že se Finanční úřad v Klatovech nijak nevyjadřuje k dalšímu uplatněnému důvodu, který byl uveden v doplnění žádosti žalobkyně ze dne 14. 9. 2011, konkrétně že k doměření daně došlo na základě výkladových nejasností zákona (bod B 18 pokynu Ministerstva financí č. D-330). Na tento důvod, který Finanční úřad v Klatovech při svém rozhodování o prominutí příslušenství daně zcela opomněl a který Finanční úřad v Klatovech nezmínil ani ve vyjádření k podané žalobě, je nyní třeba zvláště upozornit, neboť Krajský soud v Plzni rozsudkem vydaným ve věci sp. zn. 57Af 8/2011, ze dne 27. 2. 2013, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni, kterými byla zvýšena dodatečně vyměřená daň z přidané hodnoty vyměřená žalobkyni na základě daňové kontroly za 1., 3. a 4. čtvrtletí 2006. K tomu odkazujeme na uvedený rozsudek a řízení sp. zn. 57Af 8/2011, které tomuto rozsudku předcházelo – tyto skutečnosti jsou Krajskému soudu v Plzni známy z jeho úřední činnosti, proto je žalobkyně nedokládá. Z předmětného rozsudku bez pochybností vyplývá, že daň z přidané hodnoty byla vůči žalobkyni doměřena na základě výkladových nejasností zákona o DPH, kdy Finanční úřad v Klatovech i odvolací Finanční ředitelství v Plzni si příslušná ustanovení zákona o DPH vykládaly mylně, v důsledku čehož byla vůči žalobkyni nezákonně vyměřena daň z přidané hodnoty, a že tedy byl naplněn důvod prominutí uvedený v bodu B 18 pokynu Ministerstva financí č. D-330.

V. Vlastní argumentace soudu

V žádosti o prominutí příslušenství daně, datované dne 20. 12. 2010 a došlé správci daně dne 21. 12. 2010, žalobkyně podrobně rozvedla svou argumentaci, že žádost – a to ve vztahu ke všem třem zdaňovacím obdobím – podává z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z daňových zákonů a z důvodů přílišné tvrdosti zákona. Tato žádost byla doplněna zejména podáním datovaným dne 14. 9. 2011 a došlým správci daně dne 15. 9. 2011.

Touto žalobou napadené rozhodnutí o žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně ve vztahu k daňovému příslušenství na DPH za 4. čtvrtletí 2006 je odůvodněno takto: „Správce daně při rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty přihlédl k důvodům uvedeným v žádosti o prominutí. Přihlédl zejména k bezdlužnosti u územních finančních orgánů a celních orgánů a k dobré úrovni spolupráce se správcem daně při plnění nepeněžních povinností.“

Že napadené rozhodnutí správce daně není ze soudního přezkumu vyloučeno, potvrdil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07: „*Rozhodnutí o prominutí daně či jejího příslušenství podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Účastník řízení je oprávněn požadovat, aby rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva a s vyloučením případné svévole.*“.

Na tento klíčový názor Ústavního soudu navázaly související názory Nejvyššího správního soudu: „*I. Ačkoliv zde není veřejné subjektivní právo daňového dlužníka na poskytnutí daňové úlevy ve formě „prominutí daně“, je rozhodnutí příslušného správce daně vydané podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přezkoumatelné ve správním soudnictví. II. Správní soud pak při přezkouvání takového rozhodnutí o prominutí daně, které vychází toliko ze správního uvážení rozhodujícího orgánu, zkoumá, zda bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva s vyloučením případné svévole rozhodujícího orgánu.*“ (rozsudek ze dne 4. 2. 2010, čj. 7 Afs 15/2007-106, publikovaný pod č. 2066/2010 Sb. NSS) a „*I. Přezkoumává-li správní soud zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, resp. skutkové a právní úvahy, na jejichž základě bylo rozhodnutí vydáno (zde rozhodnutí podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), činí tak skrze odůvodnění tohoto rozhodnutí, a nikoliv prostřednictvím obsahu správního spisu. II. Pokud z odůvodnění zamítavého rozhodnutí o prominutí daně (§ 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) není zřejmé, jak věc rozhodující orgán uvážil, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr, proč považuje důvody žádosti o prominutí daně / příslušenství daně za liché, mylné nebo vyvrácené, je daňovému subjektu de facto znemožněno uplatnit žalobní body, které by mohly vyvrátit, popř. zpochybnit závěry rozhodujícího orgánu. Takové rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.*“ (rozsudek ze dne 4. 2. 2010, čj. 7 Afs 1/2010-53, k dispozici na www.nssoud.cz).

Z výše provedené rekapitulace je zřejmé, že odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí není ani určité, ani – jak je zdůrazněno v replice – úplné. Žalobkyni se zkrátka nedostalo náležité odpovědi správce daně na uplatněné důvody její žádosti o prominutí příslušenství daně na DPH za 4. čtvrtletí 2006. Na tom nemůže nic změnit ani obsah správního spisu, ani vyjádření k podané žalobě. Že nestačí skutkové a právní úvahy zachycené toliko ve správním spisu, dovodil Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 4. 2. 2010, čj. 7 Afs 1/2010-53. Že nedostatečné odůvodnění rozhodnutí nelze dodatečně nahradit vyjádřením k podané žalobě, je letitou praxí správního soudnictví. Klasicky řečeno: „*II. Vada nedostatečného odůvodnění naříkaného rozhodnutí nespraví se uvedením důvodů teprve v odvodním spise žalovaného úřadu.*“ [např. nálezu nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 1922, č. 12.495 (Boh. A. č. 1500/22)]. Současným jazykem transformováno: „*Soud nemůže přihlížet k vysvětlujícím okolnostem, které žalovaný úřad uvádí teprve ve svém vyjádření k žalobě a nebo při jednání, rozhodnutí samo se o ně neopírá, ze spisů nevyplývají a účastník, který rozhodnutí žalobou napadl, nebyly ve správním řízení sděleny. Prokáže-li se, že žalobce neměl možnost takové okolnosti řádně v řízení správním uplatnit či seznámit se s nimi, může soud rozhodnutí zrušit pro vadné řízení.*“ (Michal Mazanec: Občanský soudní řád. Komentář. 5. vydání. Praha 2001, s. 1218).

K vyjádření Finančního úřadu v Klatovech k žalobě je na místě ještě uvést, že soud si je vědom limitů přezkumu správního uvážení. „*V otázkách přezkumu správního rozhodnutí, které je ovládáno zásadami správního uvážení, zákon vytváří kritéria, podle nichž a v jejichž rámci se může uskutečnit volba, včetně výběru a zjišťování těch skutečností konkrétního případu, které nejsou správní normou předpokládány, ale uvážením správního orgánu jsou uznány za potřebné pro volbu jeho rozhodnutí. Samotné správní rozhodnutí podléhá přezkumu soudu pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem. Za splnění těchto předpokladů není soud oprávněn z týchž skutečností dovozovat jiné nebo přímo opačné závěry (prejud. III. ÚS 101/95).*“ [např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, čj. 5 Azs 47/2003-48, k dispozici na www.nssoud.cz]. I v případech, kdy žalobou napadené rozhodnutí je rozhodnutím o částečném prominutí příslušenství daně, je ovšem soud – vědom si skutečnosti, že na prominutí nemá žalobce právní nárok – přes tyto uváděné skutečnosti toho názoru, že i v případě vydaného rozhodnutí o žádosti o prominutí příslušenství daně podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb. je nezbytné, aby úvaha správce daně o tom, proč došlo či nedošlo k prominutí příslušenství daně částečně či zcela podle žádosti daňového subjektu a v jaké konečné výši, byla obsažena v odůvodnění rozhodnutí. V opačném případě je vydané rozhodnutí nejasným a nesrozumitelným, neboť daňový subjekt není vlastně řádně seznámen s důvody, pro které bylo či nebylo vyhověno jeho žádosti o prominutí příslušenství daně v určité výši, jak v žádosti požadoval. Jinak řečeno: kdyby tu nebylo možno trvat na odůvodnění rozhodnutí v určité kvalitě, stal by se soudní přezkum takovýchto rozhodnutí ryze formální záležitostí.

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož žalobou napadené rozhodnutí správce daně je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, soud je podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozsudkem zrušil pro vady řízení a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který ve zrušujícím rozsudku vyslovil soud (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

V daném případě je od 1. 1. 2013 žalovaným Finanční úřad pro Plzeňský kraj jako správní orgán, na který přešla působnost Finančního úřadu v Klatovech (§ 69 s. ř. s. ve spojení se zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů).

Žalobkyně i žalovaný souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání (§ 51 odst. 1 věta první s. ř. s.).

Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v jí požadované výši **11.200,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč a z odměny advokáta za dva úkony právní služby v plné výši učiněné před 1. 1. 2013, tj. po 2.100,- Kč (jde o převzetí a přípravu zastoupení a žalobu), a jeden úkon právní služby v plné výši učiněný po 31. 12. 2012, tj. za 3.100,- Kč (jde o repliku), a z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300,-

Kč podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012 [viz čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb.] a ve znění účinném od 1. 1. 2013. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku **1.722,- Kč** odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 Plzni dne 31. ledna 2014

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková