



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **R. S.**, zast. společností Censitio, s.r.o., se sídlem v Praze 4, Ratajova 1113/8, jednající Ing. Tomášem Hajduškem, jednatelem, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina** (dříve Finanční úřad v Havlíčkově Brodě) se sídlem v Jihlavě, Tolstého 2, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. března 2012, čj. 30279/12/223911709367, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě ze dne 7. března 2012, čj. 30279/12/223911709367, se z r u š u j e a věc se Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náklady řízení, ve výši 19 634 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný částečně prominul penále a to ve výši 128 695 Kč za rok 2000 a 108 009 Kč za rok 2001, jež mu vzniklo z důvodu prodlení úhrady daně.

V žalobě uvedl, že je německý státní občan a v období let 2000 a 2001 pracoval ve společnosti PLEAS, a.s., kam byl vyslán svým zaměstnavatelem, společností SCHIESSER AG poté, co tato společnost zakoupila ve společnosti PLEAS, a.s., majoritní podíl. Plat, který byl žalobci vyplácen za práci pro českou společnost, byl zcela řádně zdaněn. Kromě tohoto platu dostával žalobce souběžně i plat od německé společnosti a žil v domněnání, že i tento německý plat je řádně zdaňován německou společností. Následně žalovaný na základě sdělení německé daňové správy zjistil, že žalobci nebyla z německého platu srážena daň, proto žalobce vyzval k podání daňového přiznání, a to za zdaňovací období let 2000 a 2001. Žalobce ihned, jakmile soustředil potřebné doklady, daňové přiznání podal a daň zaplatil. Žalovaný pak žalobci následně vyměřil i penále za pozdě zaplacenou daň a to ve výši 789 010 Kč.

Žalovaný, jak žalobce uvedl, snížil na základě žádosti vyměřené penále o 40 % z důvodu bezdlužnosti žalobce a o 20 % z důvodu, že se ze strany žalobce jednalo o jediné porušení platební povinnosti v ČR, dále že zjištěné skutečnosti neměly charakter zatajení skutečností a konečně i z důvodu, že žalobce je německé národnosti a neovládá český jazyk. Promíjené penále pak žalovaný snížil o 30% z důvodu, že k podání daňového přiznání došlo až na základě výzvy správce daně.

Žalobce označil za nepravdivé konstatování žalovaného, že by německá daňová správa zaslala žalovanému doklady o tom, že by žalobce podepsal jakoukoliv žádost (pozn. soudu: žalobce měl pravděpodobně na mysli prohlášení). Žalobce totiž požádal žalovaného o zaslání ověřených kopií dokumentů od německé daňové správy, přičemž žalovaný zaslal celkem tři dokumenty, a to průvodní dopis německého Ministerstva financí a dvě podání německé společnosti SCHIESSER AG. O těchto podáních neměl žalovaný vůbec tušení.

Žalobce zdůraznil, že tvrzení žalovaného tak v konfrontaci s písemnými důkazy nemůže obstát, a proto vyslovil nesouhlas se snížením vyměřené penále o 30 % a konstatoval, že trvá na všech důvodech pro prominutí penále, které uvedl ve své žádosti. Konkrétně dle něho byly naplněny následující důvody pro prominutí penále z důvodu tvrdosti v souladu s pokynem Ministerstva financí D-330.

Především se dle žalobce jedná o důvod tvrdosti zakotvený v části B zmíněného pokynu (B.13 - zjištění, z něhož plyne příslušenství daně bylo realizováno s odstupem 12 měsíců a B.18 – zohlednění existence případných výkladových nejasností hmotněprávních daňových zákonů) a dále v části C tohoto pokynu (C.1 - bezdlužnost u územních finančních orgánů, dále C.2 - jediné porušení platební povinnosti dlužníkem, dále C.3 - zjištěné důvody nemají charakter zatajení skutečností daňovým subjektem a C.4 – dobrá úroveň spolupráce dlužníka se správcem daně).

Celkem tedy měl žalovaný dle žalobce v souladu se shora vzpomínaným pokynem prominout žalobci z vyměřené penále minimálně 91,5 %. Tuto částku je však nutno zvýšit, neboť existují i další důvody naplnění tvrdosti zákona, zejména

skutečnost, že se v případě žalobce jedná o německého státního občana bez znalosti českého daňového práva. Stejně tak je dle žalobce nutno zvýšit částku promíjeného penále i z důvodu kolize výše vyměřeného penále s evropským právem a jeho zásadou přiměřenosti, takže v konečné fázi by penále mělo být prominuto v plné výši.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí reagoval žalovaný na jednotlivé důvody uvedené v odvolání a k nim konstatoval následující.

První odvolací námitkou se žalobce domáhal zohlednění skutečnosti, že časový odstup v řízení o stanovení daňové povinnosti je delší než 12 měsíců od původního data splatnosti. K tomu žalovaný uvedl, že daná podmínka by mohla být jako tvrdost zohledněna tehdy, pokud by delší časový odstup daňového řízení vycházel z činnosti správce daně, kterou nemohl poplatník ovlivnit a pokud by takovýto postup správce daně přispěl k tomu, že došlo k velkému odstupu a tím i ke zvýšení příslušenství daně. V daném případě však nešlo o dodatečné vyměření daně ani o daňovou kontrolu. Daň bylo vyměřena pouze na základě pozdě podaného daňového přiznání a příslušenství daně odpovídá právě této časové prodlevě. O tvrdost zákona se tedy nejedná.

K druhému uváděnému důvodu, a to zcela zřejmým výkladovým nejasnostem hmotněprávních daňových zákonů žalovaný uvedl, že způsob zdanění nerezidentů s příjmy ze stálé provozovny a osob pobývajících déle než 183 dnů na území ČR je dlouhodobě konzistentní a bez jakékoliv polemiky k této problematice. Uvedl rovněž, že dle informací, které má k dispozici žalobce před zahájením prací v ČR sdělil německé daňové správě, že bude veškeré příjmy zdaňovat v ČR. Z toho žalovaný dovodil, že žalobce tak musel vědět, že mu plyne povinnost podat daňové přiznání. Žalovaný k tomu připomenul i písemné potvrzení o osvobození pracovní mzdy vykázané firmou SCHISSER AG od daňové srážky za rok 2000 a 2001 na základě čl. 15 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění č. 18/1984 předložené německou daňovou správou v únoru 2004 na Ministerstvo financí ČR.

Dále žalovaný konstatoval, že posoudil požadavky žalobce uvedené v jeho žádosti včetně obou doplnění a plně zohlednil a zvýšil promíjené příslušenství daně pro tvrdost zákona jednak z důvodu bezdlužnosti žalobce, dále z důvodu, že se jedná o jediné porušení jeho platební povinnosti a nakonec i z důvodu, že se nejedná o zatajování skutečností. K posledně uváděným dvěma důvodům však konstatoval, že je nelze uznat samostatně, pokud je uznán důvod s vyšší sazbou promíjeného penále, takže v konečném důsledku uznal žalobci pouze první důvod, takže zohlednil bezdlužnost žalobce, a to snížením příslušenství o 40 %.

Dále žalovaný uvedl, že při rozhodování o prominutí penále byl vázán i názorem zdejšího soudu vyloveným v jeho rozsudku ze dne 19. 1. 2012, čj. 31 Af 37/2011-61 a zohlednil specifickou pozici žalobce jakožto cizího státního příslušníka a zvýšil částku promíjeného penále o 20 %.

Žalovaný, jak dále uvedl, přihlédl i k důvodům, které nesvědčí ve prospěch žalobce a jejichž naplnění má za následek snížení promíjeného penále. Jednalo se o skutečnost, že žalobce podal daňové přiznání až na výzvu správce daně. Promíjení penále tak bylo žalobci sníženo o 30 %.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí reagoval žalovaný i na důvody žalobcem zmiňované, avšak v pokynu D-330 neuváděné. Jednalo se o skutečnost, že zaměstnavatel žalobce neupozornil na nutnost podání daňového přiznání, dále že na doplatek za uvedená dvě zdaňovací období použil žalobce téměř všechny svoje úspory v hotovosti, dále že na daňovou povinnost žalobce jej neupozornil ani daňový poradce a konečně i skutečnost, že žalobce bydlí v Německu, nezná český jazyk a nemá žádné volné prostředky ke splacení vyměřeného penále. Žalovaný tyto důvody nezohlednil s poukazem na to, že skutečnost, že žalobce nezná jakožto cizí státní příslušník dostatečně český jazyk, již byla zohledněna, a na základě ní přiznal žalovaný žalobci bonus ve výši 20 %. Při posuzování těchto důvodů neuváděných v pokynu D-330 vycházel žalovaný, jak dále uvedl, i z ustálené rozhodovací správní praxe a to v souladu se zásadou rovného postavení daňových subjektů před zákonem. Upozornil, že zmírnění tvrdosti je právní institut pro výjimečné případy, a to z důvodů zvláštního zřetele hodných. Konstatoval, že výše vyměřeného příslušenství je sice vysoká, nicméně penále bylo stanoveno v souladu se zákonem. Konstatoval k tomu, že dle informací německé daňové správy podepsal žalobce prohlášení, že veškeré příjmy bude zdaňovat v ČR.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně zdůraznil ust. § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), které ukládá soudu, aby zjistil, zda správní orgán nepřekročil zákonné meze správního uvážení nebo je nezneužil. V tomto smyslu pak uvedl, že žalobce je přesvědčen, že nebyly dodrženy základní principy rozhodnutí, když se žalovaný nedržel zásady legitimního očekávání, neřídil se zásadou vyloučení diskriminace a libovůle ve správním uvážení. Dále uvedl, že žalovaný se při svém rozhodování řídil jednak pokynem MF D-330, který byl zveřejněn ve finančním zpravodaji a dále neveřejným metodickým pokynem, který si žalobce zajistil až prostřednictvím Ministerstva financí. Posledně jmenovaný pokyn hovoří o nejčastějších důvodech, ovšem zároveň připouští, aby se správce daně odchýlil od těchto důvodů s tím, že svůj postup musí dostatečně ve správním spise zdůvodnit. Podle žalobce v projednávané věci nastaly důvody pro to, aby se žalovaný od důvodů výslovně uvedených v citovaném neveřejném pokynu odchýlil. Podle zástupce žalobce žalovaný nesplnil to, co mu krajský soud uložil a nerespektoval specifika daného případu. Odkázal na článek 4 neveřejného pokynu, který zmíněnou odchylku od vyjmenovaných důvodů pro prominutí příslušenství daně umožnil. Dále pak vyslovil svůj názor na aplikaci termínu „může“ a dospěl k závěru, že pokud byly splněny podmínky pro rozšíření důvodů vedoucích k prominutí daně je povinností správního orgánu takový postup použít. Dále zástupce žalobce vyslovil nesouhlas s názorem žalovaného, dle něhož byla žalobci jeho daňová povinnost známa a přesto ji neuhradil. Podle žalobce předložené listiny, zejména daňové přiznání, svědčí o

opaku, tedy o tom, že žalobce byl oprávněně přesvědčen, že jeho daňové povinnosti byly zcela uhrazeny.

Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádření žalovaného k žalobě. Dále uvedla, že žalovaný vycházel ze skutečnosti, že žalobci byla daň doměřena a při prominutí příslušenství daně postupoval podle pokynu D-330 i metodického pokynu, kterých se sám žalobce dovolává.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a usoudil následovně.

Krajský soud přezkumává rozhodnutí žalovaného o částečném prominutí penále z prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a roku 2001 již potřetí.

Ve svém předcházejícím zrušujícím rozsudku ze dne 19. 1. 2012, vedeném pod sp. zn. 31 Af 37/2011, vyjádřil jednoznačný názor k otázce aplikace metodických pokynů Ministerstva financí. Uvedl, že navzdory tomu, že se nejedná o obecně závazné právní předpisy, nýbrž pouze o interní metodické postupy určené pro správce daně, je jejich použití pro prominutí příslušenství daně z důvodů tvrdosti dle ust. § 55a daňového řádu namístě. Ministerstvo financí těmito interními předpisy, jak samo v úvodu pokynu D-330 uvedlo, vyjádřilo snahu zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím tak, aby byla při aplikaci předmětného zákonného oprávnění, založeného na kombinaci neurčitého zákonného pojmu a správním uvážení příslušného správce daně, v maximální možné míře šetřena veřejná práva daňových subjektů spočívající v zákazu diskriminace a právu na řádný proces. Krajský soud se proto přidržel zmíněných interních předpisů, když hodnotil oprávněnost žalobcem uplatněných žalobních námitek.

Ve zrušujícím rozsudku (sp. zn. 31 Af 37/2011) se však krajský soud neztotožnil s hodnocením žalovaného týkajícím se špatné spolupráce se správcem daně, neboť žalovaný nepřihlédl ke specifické pozici žalobce jako cizího státního příslušníka. Dle názoru krajského soudu totiž žalobce na výzvu správce daně k podání daňového přiznání v rámci svých možností reagoval a to v poměrně krátkém časovém intervalu, když do 3 měsíců od obdržení výzvy daňové přiznání podal a následně ihned daň zaplatil. Krajský soud tak k věci uvedl, že při tomto postupu, který lze považovat vzhledem ke skutečnosti, že žalobce úřednímu dopisu od správce daně nerozuměl, musel si jej nechat přeložit, zařídit vyžadované podklady pro vyplnění daňového přiznání a následně zařídit jeho překlad do úředního českého jazyka, lze mít zato, že postoj žalobce je možné přinejmenším hodnotit jako vstřícný. Takový přístup tedy nic neubírá žalobci na možnosti, aby byla jeho úroveň spolupráce se správcem daně hodnocena jako dobrá. Krajský soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku přesvědčení, že otázku spolupráce žalobce hodnotil žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostatečně, a proto je označil za nepřezkoumatelné, neboť postrádalo jakékoliv zohlednění ztížené situace žalobce, který jako cizí státní

příslušník, jenž nerozumí úřednímu českému jazyku, potřebuje nesporně delší časový úsek na splnění požadavků správce daně uvedených v jeho výzvě, než daňový subjekt, který se správcem daně jedná ve svém mateřském jazyce. Krajský soud tak měl zato, že žalobce měl snahu se správcem daně spolupracovat a tato skutečnost by měla být ze strany žalovaného při posuzování žádosti o prominutí penále zohledněna.

Krajský soud tak předcházející žalobu považoval ze shora uvedeného důvodu za částečně důvodnou, další žalobní námitky pak hodnotil jako nedůvodné. Přisvědčil názoru žalovaného, že se nemohlo v případě posuzování žádosti žalobce jednat o tvrdost zákona, když delší časový úsek od zákonného vzniku daňové povinnosti a jejího následného vyměření nebyl zaviněn správcem daně. Tuto skutečnost by správce daně mohl zohlednit pouze v případě, že by časový odstup 12 měsíců vznikl jeho zaviněním, tedy že by po uplynutí tohoto časového intervalu byla zahájena daňová kontrola. Tato situace však v případě žalobce nenastala. Dále se krajský soud nepřiklonil k námitce žalobce, že v jeho případě došlo k vyměření daně za existence výkladových nejasností hmotněprávního předpisu. V této otázce se plně přiklonil k názoru žalovaného, když lze mít jednoznačně zato, že způsob zdanění nerezidentů s příjmy ze stálé provozovny a pobývajících déle než 183 dnů na území ČR je z časového pohledu neměnný. Při prominutí penále rovněž nebylo možno zohlednit skutečnost, že daňová povinnost byla žalobci vyměřena ve světle nové judikatury Ústavního soudu až po uplynutí prekluzivní lhůty. K této otázce se vyjádřil Nejvyšší správní soud usnesením rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, čj. 8 Afs 47/2005-86, jak je zmiňuje i žalovaný ve svém vyjádření. Pokud totiž daňová povinnost byla vyměřena dle tehdy zastávané závazné judikatury před uplynutím prekluzivní lhůty, nelze následně z důvodu změny názoru na počátek běhu prekluzivní lhůty tento původní postup revidovat a to jak cestou opravných prostředků vztahujících se k samotnému vyměření daňové povinnosti tak i v řízení o prominutí penále, jež z důvodu nesplnění daňové povinnosti žalobci za zákona vzniklo. K otázce stanovení jazyka, v němž mělo být s žalobcem v úředních záležitostech jednáno, krajský soud konstatoval, že z daňového řádu (ust. § 3) nepochybně vyplývá, že před správcem daně se jedná v jazyce českém nebo slovenském, přičemž veškerá písemná podání se předkládají v češtině nebo slovenštině a listinné důkazy musí být opatřeny úředním překladem do tohoto jazyka. Je tedy nepochybné, že postup správce daně, který veškerou korespondenci zasílal žalobci v českém jazyce, byl zákonný. V postupu žalovaného neshledal konečně krajský soud ani rozpor se zásadou přiměřenosti evropského práva. Obsah ust. § 63 daňového řádu neodporuje dle názoru krajského soudu zásadám Smlouvy o Evropské unii, neboť je v souladu s jejími základními principy. Není tedy důvodná námitka žalobce, dle níž měl žalovaný zohlednit při rozhodování o žádosti o prominutí penále kolizi vyměřeného penále s evropským právem.

Při přezkoumávání věci na základě nově podané žaloby ze dne 30. 4. 2012 krajský soud dále v řízení vedeném pod sp. zn. 31 Af 41/2012 zkoumal, zda se žalovaný řídil názorem zdejšího soudu vysloveným v rozsudku ze dne 19. 1. 2012, čj. 31 Af 37/2011-61, jenž je ve smyslu ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. pro další daňové

řízení závazný. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplynulo, že žalovaný zohlednil při svém rozhodování o prominutí penále skutečnost, že žalobce se nacházel v pozici cizího státního příslušníka a přesto na výzvy správce daně reagoval v přiměřených termínech a to i přes jazykovou bariéru. Z tohoto důvodu zvýšil žalovaný promíjené penále o 20 %. Promíjené penále se tak zvýšilo z původně prominuté částky 78 901 Kč na částku 236 704 Kč. Je tak zřejmé, že se žalovaný závazným právním názorem soudu řídil a vyměřené penále z důvodu zohlednění spolupráce žalobce s žalovaným tak přiměřeně snížil.

V podané žalobě ze dne 30. 4. 2012 pak žalobce uvedl deset důvodů, jež by měly být při rozhodování o žádosti o prominutí penále dle jeho názoru zohledněny tak, že penále by v konečné fázi mělo být prominuto v 100 % výši. K tomu krajský soud uvádí, že k otázce delšího časového úseku od zákonného vzniku daňové povinnosti, dále k otázce existence výkladových nejasností hmotněprávního předpisů, dále k otázce, že se jedná v daňovém řízení v českém jazyce a konečně i k otázce kolize vyměřeného penále s evropským právem se již vyjádřil v předcházejícím zrušujícím rozsudku ze dne 19. 1. 2012, čj. 31 Af 37/2011-61 s tím, že tyto otázky považuje při posuzování žádosti o prominutí penále za nedůvodné.

Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný vyhověl žádosti žalobce a zohlednil při promíjení skutečnost, dle níž ke dni zpracování žádosti neměl žalobce žádný dluh u územních finančních orgánů. Z tohoto důvodu snížil promíjené penále o 40 %. Tím ovšem, ve smyslu pokynu D-330 Ministerstva financí, již nemohl uznat při promíjení tu skutečnost, že se ze strany žalobce jednalo o jediné porušení platební povinnosti na území ČR a skutečnost, že zjištěné důvody nemají charakter zatajení skutečností. Zmíněný pokyn totiž umožňuje uznat z těchto tří důvodů pouze jeden a to s vyšší sazbou. To žalovaný učinil, když za důvod prominutí z důvodu tvrdosti uznal pouze bezdlužnost žalobce. S tímto názorem se krajský soud ztotožnil a považoval jej za zákonný. Stejně tak nelze nic vytknout ani dalšímu postupu žalovaného, který promíjené penále snížil o 30 %, neboť svoji daňovou povinnost plnil žalobce až na základě doručené výzvy. I tento postup koresponduje požadavku vzpomínanému v pokynu Ministerstva financí.

Další důvody, jež měly být dle mínění žalobce při prominutí penále zohledněny, již nejsou jako tvrdost v pokynu D-330 Ministerstva financí vzpomínány. Jde jednak o skutečnost, že jak český zaměstnavatel, tak ani daňový poradce žalobce na jeho povinnost odvést daň z příjmů neupozornili a dále skutečnost, že žalobce použil na doplatek své daňové povinnosti téměř všechny rodinné úspory a že již nemá žádné prostředky k zaplacení vyměřeného penále. Za daných okolností nelze považovat za tvrdost zákona skutečnost, že žalobce nebyl ze strany zaměstnavatele ani daňového poradce o své daňové povinnosti informován. K tomu lze konstatovat, že z žádné zákonné úpravy nelze dovodit, že by zaměstnavateli taková povinnost vznikla. Pokud jde o povinnost daňového poradce, je její posouzení otázkou smluvního ujednání mezi ním a žalobcem. Dále krajský soud uvádí, že daňové řízení neumožňuje a to ani ve fázi řízení o prominutí příslušenství daně

jakkoliv zohlednit při plnění platební povinnosti žalobce jeho eventuální tíživou finanční situaci. Z uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Tento zrušující rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2012, čj. 31 Af 41/2012-32 napadl žalobce kasační stížností, na základě níž jej Nejvyšší správní soud rozhodnutím ze dne 27. 9. 2013, čj. 9 Afs 11/2013 - 46 zrušil a věc zdejšímu soudu vrátil k dalšímu řízení. Vyslovil přitom názor, že „stěžovatel má za to, že správce daně zatížil své rozhodnutí nepřipustnou libovůlí a porušil zavedenou správní praxi. To spatřuje zejména v nezohlednění specifických důvodů na straně stěžovatele, které nejsou a vzhledem k rozmanitosti života ani nemohou být uvedeny v obecném metodickém pokynu. Stěžovatel má za to, že při prominutí příslušenství je nutno zohlednit veškeré specifické okolnosti, a to i takové, které nejsou v pokynu D-330 uvedeny. Předně je nutno konstatovat, že z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že při promíjení příslušenství daně hodnotil veškeré stěžovatelem uplatněné okolnosti, tedy i okolnosti, které nejsou v pokynu D-330 uvedeny (strana 4 až 6 žalobou napadeného rozhodnutí). Jinými slovy žalovaný postupoval přesně v intencích kasačních námitek stěžovatele, s tím rozdílem, že stěžovatelem uplatněné důvody nevyhodnotil jako důvody svědčící ve prospěch stěžovatele. Takový postup nelze sám o sobě označit za nepřipustnou libovůlí a porušení zavedené správní praxe. Ostatně v čem konkrétně zavedená správní praxe spočívá a v jakém ohledu se od této praxe žalovaný v této věci odchýlil, již stěžovatel žádným způsobem nekonkretizoval. Nesouhlas stěžovatele s věcným vyhodnocením jím uváděných specifických okolností nemůže mít bez dalšího za následek nepřezkoumatelnost.“

Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že „nesdílí ani námitku nedostatečného odůvodnění krajského soudu v otázce hodnocení neinformovanosti stěžovatele o rozsahu jeho daňové povinnosti v České republice. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného a skutečně odkázal na jeho odůvodnění. Současně však uvedl, z jakého důvodu má za to, že jsou závěry žalovaného správné. Jinými slovy odůvodnil, proč skutečnost, že stěžovatel nebyl o své daňové povinnosti ze strany českého zaměstnavatele či německého daňového poradce poučen, nelze posuzovat jako tvrdost zákona. Ostatně s tímto jeho věcným hodnocením stěžovatel dále na straně 4 kasační stížnosti polemizuje, když krajskému soudu konkrétně vytýká, že argumentuje-li neexistencí zákonné povinnosti českého zaměstnavatele informovat stěžovatele o rozsahu jeho daňové povinnosti, zaměňuje příčinu a následek. Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel polemizuje s věcným odůvodněním krajského soudu, což by v případě nepřezkoumatelnosti jeho úvahy či pouhého odkazu na odůvodnění žalovaného nebylo vůbec možné.“

Nejvyšší správní soud se však dále ztotožnil s námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku zdejšího soudu napadající nedostatečnost odůvodnění v otázce tíživé finanční situace stěžovatele. K tomu konstatoval, že stěžovatel uvedl, že na úhradu vyměřené daně, která dokonce převýšila jeho čistý příjem v České republice (konkrétně 1 477 504 Kč), použil veškeré rodinné úspory, přičemž daň uhradil v

nejkratším možném termínu. V žádosti o prominutí, na kterou v žalobě plně odkázal, dále v této souvislosti uvedl, že uhradit navíc penále ve výši 789 010 Kč se mu jeví vzhledem k jeho specifické situaci a absenci jakýchkoliv volných prostředků jako příliš tvrdé.“ Nejvyšší správní soud k tomu konstatoval, že odůvodnění v rozsudku zdejšího soudu k této otázce nemá jak přezkoumat, neboť v něm chybí jakákoliv úvaha, která soud k takovému závěru vedla, přičemž samotný závěr je v rozporu s judikaturou druhého a pátého senátu Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud konstatoval, že opakovaně výslovně uvedl, „že „institut prominutí příslušenství daně měl zajistit, že v případech, kdy to sociální či ekonomická situace daňového dlužníka objektivně vyžaduje nebo kdy je to z jiných legitimních důvodů na místě, bude sankce v jeho konkrétním případě přiměřeně snížena či zcela eliminována...“.

Pokud pak jde o věcnou polemiku uvedenou v kasační stížnosti, k ní Nejvyšší správní soud uvedl, že „ta se týká pouze přesvědčení stěžovatele, že umožňuje-li článek 4 neveřejného metodického pokynu správcům daně odchýlit se od doporučovaného procentuálního vyčíslení promíjeného penále u jednotlivých nejčastějších důvodů, a rozhodnout s přihlédnutím ke specifické situaci stěžovatele, pak při existenci těchto specifických důvodů slůvko „může“ znamená, že žalovaný měl povinnost tyto specifické důvody zohlednit. S takovým výkladem však Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků je právní normou, která zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu a správního uvážení. Důvody odstranění tvrdosti nelze obsahově zcela přesně vymezit, což připouští i stěžovatel (rozmanitost každodenního života), a aplikace tohoto neurčitého pojmu je vždy závislá na konkrétních okolnostech posuzované věci. Objektivní existence specifických okolností ještě sama o sobě nemá za následek vyhovění žádosti o prominutí příslušenství daně, konkrétní specifická situace musí být nejprve vždy správcem vyhodnocena a takové vyhodnocení je pak obsahem správní úvahy, která může být podrobena soudnímu přezkumu. Ke stejnému závěru dospěl také Ústavní soud v usnesení ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07, kde konstatoval, že použitím neurčitých právních pojmů v § 55a zákona o správě daní a poplatků zákonodárce „vytvořil prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého právního pojmu či nikoli, přičemž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek; je pak na uvážení správního orgánu - ve stanovených mezích – takový následek určit, jmenovitě rozhodnout, zda žádosti daňového dlužníka vyhovět a daň či její příslušenství prominout či nikoli“.

Vázán shora vysloveným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu přistoupil zdejší soud znovu k přezkoumání napadeného rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. Vycházel přitom z úvahy, že Nejvyšší správní soud shledal nepřezkoumatelným pouze tu část rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2012 vedeného pod sp. zn. 31 Af 41/2012-32, v níž se zdejší soud vyjádřil k zohlednění otázky tíživé finanční situace žalobce.

Krajský soud tedy zkoumal, jak se s otázkou namítané tíživé finanční situace žalobce vypořádal žalovaný v řízení o prominutí příslušenství daně a konečně i

v samotném napadeném rozhodnutí. Vycházel přitom ze skutečnosti, že se zohledněním namítané tíživé finanční situace nepočítá ani shora zmiňovaný pokyn D-330. Současně však ve smyslu závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v jeho rozsudcích ze dne 5. 12. 2008, čj. 2 Afs 99/2008-52 a ze dne 7. 9. 2012, čj. 2 Afs 55/2012-24 vyplývá, že „institut prominutí příslušenství daně by měl zajistit, že v případech, kdy to sociální či ekonomická situace daňového dlužníka objektivně vyžaduje nebo kdy je to z jiných legitimních důvodů na místě, bude sankce v jeho konkrétním případě přiměřeně snížena či zcela eliminována nebo že mu budou alespoň ulehčeny časové podmínky jejího uhrazení. Jakkoliv totiž na tyto úlevy není dán právní nárok, plyne ze zásad zákazu libovůle a předvídatelnosti rozhodování správních orgánů požadavek jednotného a racionálního rozhodování v těchto případech tak, aby nedocházelo k bezdůvodnému zvýhodňování či naopak znevýhodňování některých daňových subjektů“. Po znovupřezkoumání napadeného rozhodnutí ve smyslu závazných právních názorů Nejvyššího správního soudu dospěl krajský soud k závěru, že ani toto napadené rozhodnutí se námitkou tíživé finanční situace žalobce s přihlédnutím k závazné soudní judikatuře dostatečně nezabývá, když pouze konstatuje, že ke zdanění příjmů došlo na základě platných daňových zákonů. Zdejšímu soudu přitom nepřísluší, aby názory žalovaného jakkoliv nahrazoval, jeho úkolem je toliko postup a stanoviska žalovaného přezkoumat a následně hodnotit. Žalovaný se k otázce tíživé finanční situace žalobce vyjádřil pouze ve zkratce a z jeho úvahy je patrné, že především nepřihlédl ke shora uváděné závazné judikatuře Nejvyššího správního soudu. I jeho rozhodnutí tak tedy trpí vadou nepřezkoumatelnosti.

Krajský soud proto musel napadené rozhodnutí ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. z tohoto důvodu zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. V něm bude vázán shora vysloveným závazným právním názorem (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

Hodnocení ostatních žalobních námitek nebylo rozsudkem Nejvyššího správního soudu zpochybněno. Krajský soud proto na svých závěrech vyslovených ve svém předcházejícím rozsudku ze dne 19. 12. 2012, čj. 31 Af 41/2012-32 setrval a znovu je prezentoval výše.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byly zaplacené soudní poplatky ve výši 3 000 Kč (žaloba u krajského soudu) a ve výši 5 000 Kč (kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu) a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 4 úkony právní služby po 2 100 Kč, a to převzetí zastoupení, sepsání žaloby, reakce na výzvu soudu a účast při projednání věci před soudem. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 4 režijních paušálů

podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč a cestovné k soudnímu jednání z Prahy do Hradce Králové a zpět ve výši 1 634 Kč včetně náhrady za promeškaný čas ve výši 400 Kč. Soud náhradu nezvýšil o DPH, neboť zástupce nepředložil osvědčení o registraci zastupující společnosti k DPH. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení ve výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

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). Připadne-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 Hradci Králové dne 20. prosince 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu