



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců Mgr. Jana Kašpara a JUDr. Ing. Viery Horčicové v právní věci žalobce: **J.M.**, místem podnikání P. B. k. 1710, Hranice, zast. společností ARIADNA, s. r. o., se sídlem Bořivojova 21, Praha 3, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 7, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 30. 8. 2010 čj. 051/37 375/2010-392

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 30. 8. 2010 čj. 051/37 375/2010-392 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 10.640,- Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám ARIADNA, s. r. o.**

Odůvodnění

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí Ministerstva financí uvedeného v záhlaví, kterým byla zamítnuta jeho žádost o prominutí penále ve výši 14,729.804,- Kč souvisejícího s pozdní úhradou daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, které bylo sděleno Finančním úřadem v Hranicích platebním výměrem ze dne 19.7. 2005 č.j. 44660/05/394921/0434, následně upraveného platebním výměrem ze dne 5.5. 2008 č.j. 35580/08/394921/0434.

Žalobce v žalobě uvádí, že podle žalovaného žalobce opakuje důvody, které byly vyhodnoceny v řízeních o předchozích žádostech, která jsou ukončena pravomocnými

rozhodnutími. To ale neodpovídá skutečnosti, neboť žalobou napadené rozhodnutí se týká v pořadí druhé žádosti, které logicky přicházela pouze jedna žádost, o níž žalovaný rozhodl tak, že prominul část předepsaného penále, aniž ovšem své rozhodnutí řádně odůvodnil.

Ve svém předcházejícím zamítavém rozhodnutí o druhé žádosti žalobce žalovaný pouze uvedl, že důvodem zamítnutí žádosti je skutečnost, že žalobce neuhradil daňovou povinnost dobrovolně. Třetí žádost žalobce žalovaný odložil s odůvodněním, že v této žádosti nebyly uvedeny nové důvody. To sice neodpovídalo skutečnosti, ale vzhledem k tomu, že předcházející rozhodnutí bylo zrušeno soudem, žalobce pouze doplnil svoji druhou žádost. Vzhledem k absenci řádného odůvodnění všech vydaných rozhodnutí nelze přezkoumat, zda žalovaný již dříve rozhodl o důvodech uplatněných žalobcem. První žádost žalobce podával z důvodu odstranění tvrdosti, druhou a další podával žalobce také z důvodu odstranění nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů, tedy ze zcela jiného důvodu než bylo v žádosti první.

Žalobce poukazuje na to, že názor žalovaného, že správní řád nemůže být na danou věc aplikován, je v rozporu s judikaturou, například usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8. 2005 č.j. 2 Afs 144/2004-110.

Pokud jde o rozhodčí nález, žalobce se pochopitelně nesnaží přenést svoji škodu na stát, dokládá tímto rozhodčím nálezem skutečnost, že se ocitl nikoliv vlastním jednáním v platební neschopnosti. Žalobce připomíná, že podle pokynu č. D-330 je jako důvod, při jehož naplnění lze usuzovat na naplnění zákonného důvodu tvrdosti dle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků uvedeno: „jedná se o daňového dlužníka, který se nikoliv svým jednáním ocitl v platební neschopnosti (zejména druhotná platební neschopnost).” To je i případ žalobce. Ve své žádosti sice žalobce uváděl, že se mu rozhodčí nález jeví jako nespravedlivý, ale vzhledem k tomu, že rozhodčí nález je pro něj závazný, nemohla mu z hlediska práva společnost Tesco způsobit žádnou škodu. Protože rozhodčí nález je závazný také pro stát, nemůže žalovaný argumentovat tím, že se žalobce snaží přenést svou škodu ze svého vztahu se společností Tesco na stát. Zmínka žalovaného o ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků je žalobci nejasná, neboť žalobce žádnou dohodu o přenosu daňové povinnosti na jiný subjekt neuzavřel.

V citovaném pokynu D-330 je uvedeno jako skutečnost vylučující vydání rozhodnutí, jímž by bylo prominuto příslušenství daně z důvodu tvrdosti, „úhrada daně, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, nebyla provedena dobrovolně, ale byla vymožena exekučně. V případě, že byla exekucí vymožena pouze část daně, nelze prominout příslušenství, které k této části náleží. Lze však prominout příslušenství náležející k té části daně, která byla uhrazena dobrovolně.”

Takové kritérium ovšem ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků neobsahuje a žalovaný tedy zneužil správního uvážení a projevil značnou libovůli, když si přimyslel kritérium, které zákon nestanoví. K tomu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7. 2006 č.j. 2 Afs 207/2005-55.

Zákon o správě daní a poplatků blíže nevymezuje podmínky, popřípadě okruh důvodů, za kterých může být daň nebo příslušenství daně prominuto. Blížší podmínky či okruh důvodů tedy nemůže vymezovat jakýsi pokyn žalovaného, ale vždy jen zákon či jiný obecně závazný právní předpis. Jakýkoliv pokyn tedy nemůže jít proti smyslu zákona. Ze zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že k prominutí příslušenství může dojít jak z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, tak i z důvodu odstranění tvrdosti. Protože neexistuje bližší úprava podmínek, postupují správní úřady podle správního uvážení. Takovýto postup lze regulovat vnitřním předpisem či metodickým pokynem, ale ten nemůže

být projevem libovůle či zneužití správního uvážení, jako je to v případě textu pokynu č. D-319 a pokynu č. D-330, který jej následně nahradil.

Pokyn totiž předem vylučuje vydání rozhodnutí, jímž by bylo prominuto příslušenství daně z důvodu tvrdosti, v případech, kdy úhrada daně, ke které náleží příslušenství daně, nebyla provedena dobrovolně, ale byla vymožena exekučně. I laik pochopí, že je rozdíl, jestliže je daňová exekuce vedena na někoho, kdo daň neuhradil dobrovolně přes to, že měl k dispozici finanční prostředky, z kterých mohl daň uhradit nebo měl k dispozici majetek, jehož zpeněžením mohl potřebné finanční prostředky získat, a tím, kdo daň neuhradil proto, že žádný majetek nemá nebo že se svým majetkem nemohl volně nakládat, což je i případ žalobce. Právě v takovýchto případech je na místě správní uvážení. Přesto zmíněný pokyn striktně stanoví, že nebyla-li daň uhrazena dobrovolně, rozhodnutí o prominutí daně vydáno být nemůže.

V textu pokynu je jako důvod, při jehož naplnění lze usuzovat na naplnění zákonného důvodu tvrdosti uvedeno „jedná se o daňového dlužníka, který se nikoliv svým jednáním ocitl v platební neschopnosti (zejména druhotná platební neschopnost).“ Je-li daňový dlužník v platební neschopnosti, pak logicky nemůže dlužnou daň uhradit dobrovolně. To může jen v případě, když mu správce daně povolí posečkání s platbou daně do doby jeho solventnosti nebo uhrazení daně ve splátkách, bude-li mít daňový dlužník finanční prostředky, z nichž bude moci splátky hradit. Přestože tedy podle zmíněného pokynu je naplněn zákonný důvod tvrdosti, stejný pokyn prominutí daně vylučuje. Záleží tedy jen na vůli správce daně, bude-li daňovému dlužníku s platbou daně posečkáno či nikoliv. Žalobce pak podotýká, že žalobci správce daně s platbou daně neposečkal a navíc mu znemožnil uhradit dlužnou daň dobrovolně, neboť uplatnil na všechnen jeho majetek zástavní právo a znemožnil mu nakládat s jeho pohledávkou.

Pokud jde o běh penalizace v případě, kdy správce daně uplatní na všechnen majetek daňového dlužníka zástavní právo a dlužnou daň exekuuje příkázáním jiné pohledávky, tak žalobce netvrdil, že jde o nezákonnost, jak naznačuje žalovaný. Pokud žalovaný tvrdí, že za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů nelze považovat skutečnost, že právní úprava neobsahuje přerušení běhu penalizace v takových případech, jelikož stejný právní následek dopadá na všechny daňové subjekty, které jsou ve shodné situaci, pak jde o demagogii. Stejný právní následek dopadá na všechny daňové subjekty, které jsou v nějaké shodné situaci, vždy. Je tedy nutné posoudit, zda situace, ve které se ocitl žalobce (a v níž by se mohl ocitnout i jiný daňový subjekt), je z hlediska obecné spravedlnosti v pořádku či nikoliv. To žalovaný neučinil, v tomto směru žádné správní uvážení v odůvodnění svého rozhodnutí neuvedl a není tedy možné přezkoumat jeho neexistující správní úvahu. Je-li běžící penále v situaci, ve které se ocitl žalobce, nespravedlivé, pak jde o zřejmou nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Pokud jde o prodlení při realizaci výkonu rozhodnutí, pak toto nespadá do oblasti odpovědnosti státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, neboť zákon takovýto postup stanoví, popřípadě umožňuje. Je opět na správní úvaze, zda jde o nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, popřípadě zda jde o tvrdost. Argumentace žalovaného je tedy nesprávná.

K odkazu žalovaného na výsledek trestního řízení žalobce znovu opakuje, že nenamítal nezákonnost penalizace, ale uváděl důvody pro liberaci. Zároveň tím reagoval na ničím nepodložené tvrzení žalovaného, že žalobce svévolně použil obdržené finanční prostředky na přednostní úhradu svých jiných závazků.

Tvrzení žalovaného, že prodlení způsobené tím, že správce daně namísto toho, aby exekuci provedl sám, nechal ji provést soudem, je pro řízení o prominutí příslušenství daně

irelevantní, je nesprávné. Postup správce daně žalobce nepovažuje za nezákonný. Znamenal však značné prodloužení exekučního řízení a oddálením vymožení pohledávky na poddlužníkovi byl žalobce poškozen enormním nárůstem příslušenství daně. Protože daňové zákony kompenzaci za takovéto poškození přímo neřeší a neřeší je ani jiné právní předpisy, je na místě zjednat nápravu prostřednictvím institutu prominutí daně. Podle názoru žalobce je zřejmé, že jde o nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů.

Výklad § 55a zákona o správě daní a poplatků provedený žalovaným je účelový, pokud tvrdí, že o nesrovnalost půjde zejména v případech účinků zákonem nepředvídaných nebo nezamýšlených, například kdy by při striktním dodržení platné zákonné úpravy došlo ke dvojímu zdanění u téhož daňového poplatníka. Aplikace důvodu nesrovnalostí je vzhledem ke své povaze výjimečná, neboť jejím hlavním smyslem je pružně reagovat na možné protiklady v daňových zákonech. Nesrovnalostí není nezákonnost ani jiná nesprávná aplikace platných daňových předpisů.

Žalobce k tomu namítá, že žalovaný při vyřizování jeho žádosti porušil zásadu rovnosti daňových subjektů před správcem daně. V této souvislosti upozorňuje na mediálně známý případ, kdy žalovaný prominul daň poplatníkovi panu V.D., v jehož případě byl důvodem pro prominutí daně údajně nesprávný postup správce daně.

Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že žalobci bylo za zdaňovací období prominuto 80 % ze sděleného penále (tj. částka 58,919.219,- Kč) a zbývající penále ve výši 14,729.804,- Kč považuje za nejnižší možné vzhledem k výši dlužné daně 102,704.240,- Kč a době prodlení 2408 dnů. Z těchto údajů lze vypočítat roční úrokovou sazbu 2,17 %.

Žalovaný však vůbec nepřihlédl k tomu, že žalobci bylo dne 30.7. 1998 doručeno rozhodnutí, kterým bylo uplatněno zástavní právo na pohledávku žalobce za společností Tesco. Tímto rozhodnutím zakázal správce daně této společnosti bez souhlasu správce daně vydat zástavu daňovému dlužníkovi (tj. žalobci). Od data 30.7. 1998 bylo tedy plně v moci správce daně, jak s pohledávkou žalobce za společností Tesco naloží a jak z ní uspokojí žalobcův daňový nedoplatek. Penále za období od 1.7. 1998 (splatnost daně 30.6. 1998) do 30.7. 1998 (vyrozumění o zástavním právu) činí 3,081.127,20 Kč. Ostatní předepsané penále je důsledkem nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů a jako takové mělo být žalovaným prominuto. Zbýlé penále ve výši 3,081.127,20 Kč mělo být prominuto z důvodu odstranění tvrdosti, a to jednak s ohledem na skutečnost, že žalobce nezaplatil předmětnou daň v důsledku druhotné platební neschopnosti a jednak též proto, že nezákonným postupem finančních orgánů bylo žalobci znemožněno podnikání. Jakákoliv platba penále je tedy vůči žalobci z těchto důvodů tvrdostí. K poukazu žalovaného, že dle výpisu z obchodního rejstříku je žalobce aktivní podnikatel, žalobce podotýká, že je tomu tak z nutnosti, neboť jenom jako formálně aktivní podnikatel se může domoci svých práv.

Žalovaný také argumentoval, že bylo přihlédnuto k údajům, které daňový subjekt uvedl za zdaňovací období roku 1997. Takový postup je neetický a má jediný účel, a sice postavit žalobce do nepříznivého světla, kdy žalobce měl v předcházejícím zdaňovacím období značný hospodářský výsledek, který však nevyužil k uhrazení daňové povinnosti za následující zdaňovací období. Protože tento argument uvedl žalovaný již dříve, považoval žalobce za nutné uvést v doplnění své žádosti, jak naložil s příjmem od společnosti Tesco. Žalovaný se vysvětlením žalobce a jeho argumentací vůbec nezabýval a přesto tvrdí, že k uvedeným údajům přihlédl.

Žalobce v podané žádosti uváděl a zdůvodňoval, že zákonné důvody pro prominutí příslušenství daně v jeho případě jsou. Žalobce detailně popsal, jakým způsobem vůči němu správce daně postupoval a jak mu uplatňováním zástavních práv znemožnil, aby daňový

nedoplatek uhradil dobrovolně. Přesto žalovaný žalobcovu žádost zamítl, aniž své rozhodnutí řádně odůvodnil.

Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil podáním doručeným soudu dne 28. 2. 2011, v němž navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta.

K argumentu žalobce, že rozhodčím nálezem dokládal, že se ocitl nikoliv vlastním jednáním v platební neschopnosti, žalovaný uvádí, že nic takového z žádosti nevyplývá.

K námitkám žalobce týkajícím se pana V. D. žalovaný uvádí, že nelze srovnávat dva případy týkající se dvou různých subjektů. Řízení o prominutí příslušenství daně je zaměřeno pouze na zjištění existence tvrdosti a případných nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů a v tomto rozsahu je omezeno vlastní posuzování navrhaných a shromážděných podkladů pro vydání rozhodnutí.

K námitce, že žalobci nebylo posečkáno s platbou daně bez ohledu na rozhodnutí o zástavním právu, žalovaný uvádí, že tyto skutečnosti jsou irelevantní ve věci prominutí příslušenství daně. Shodně rovněž setrval na tom, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl správní úvahu, která vedla k zamítnutí žádosti.

K tomuto vyjádření podal žalobce repliku, ve kterém s argumenty obsaženými vyjádření žalovaného nesouhlasil.

K argumentu, že ze žádosti žalobce nevyplývalo, že by žalobce rozhodčím nálezem dokládal skutečnost, že se nikoliv vlastním jednáním ocitl v platební neschopnosti, poukazuje na doplnění žádosti o prominutí ze dne 31.1. 2010, z něhož tato skutečnost vyplývá.

Žalobce opětovně argumentuje prominutím daně panu V. D., přičemž je toho názoru, že jeho případ s případem žalobce lze srovnávat. Důvody, proč byla daň panu V.D. prominuta, byly představiteli Ministerstva financí zveřejněny.

Ze správního spisu byly zjištěny následující pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti:

Dne 14.7. 2006 podal žalobce prostřednictvím Finančního úřadu v Hranicích žádost o prominutí daňového příslušenství - zůstatku penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997. V žádosti uvedl, že mu bylo vyměřeno penále původně ve výši 123,648.720,- Kč a následně bylo rozhodnutím Ministerstva financí částečně vyhověno jeho žádosti a penále bylo sníženo o částku 32,395.960,- Kč. Penále vzniklo neuhrazením daně z příjmů fyzických osob za období roku 1997 včas. Společnost Tesco žalobci po 7 let protiprávně zadržovala prostředky (doplatky kupních cen za pozemky) a daň za žalobce z těchto pohledávek zaplatila Finančnímu úřadu v Hranicích až v roce 2005 a po několika soudních sporech a exekučních řízeních.

Následně byl vydán rozhodčí nález Uncitral 1/2005. Jednalo se o žalobu, kde se žalobce dožadoval mj. toho, aby mu společnost Tesco uhradila vzniklá penále k daním, zdravotnímu a sociálnímu pojištění. Nálezem ze dne 15.5. 2006 byla žaloba žalobce zamítnuta. Rozhodčí soud uznal, že došlo k porušení smluv, avšak náhradu škody žalobci nepřiznal a s odůvodněním, že společnost Tesco nemohla v době uzavření smluv, které později odmítla plnit, předvídat, že žalobci vznikne škoda. Toto rozhodnutí podle názoru žalobce sice odporuje věcné logice a ekonomickým zákonům, nicméně je to názor rozhodčího senátu a vydáním rozhodčího nálezu je nález pravomocný.

Došlo tedy k absurdní situaci, kdy žalobce, který žádnou svoji povinnost neporušil a ke dni 31.12. 1997 měl veškeré své závazky řádně plněny, zaplacený daně i zdravotní a sociální pojištění a na úhradu daně z příjmů pamatoval ve smlouvě, přesto má žalobce nyní obstaven veškerý majetek. Žalobce tedy nic nezavinil, přesto je tím, kdo má nést důsledky nezákonného jednání svého dlužníka.

V doplnění žádosti ze dne 14.5. 2008 žalobce poukázal na to, že ve věci daně z příjmu fyzických osob za rok 1997 byl zrušen dodatečný platební výběr, jímž mu byla daň původně zvýšena proti podanému daňovému přiznání a že z tohoto důvodu došlo také ke snížení příslušenství daně, a to na částku 41,253.063,- Kč.

Dne 8.9. 2008 vydalo Ministerstvo financí rozhodnutí č.j. 30/54 280/2008-392, kterým byla žádost žalobce o prominutí zbývajících částí penále ve výši 41,253.063,- Kč zamítnuta. V odůvodnění tohoto rozhodnutí Ministerstvo financí uvedlo, že dospělo k závěru, že jsou naplněny podmínky k prominutí penále z důvodu tvrdosti zákona, ani neshledalo naplnění zákonné podmínky nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Úhrada daně, ke které náleží penále, o jehož prominutí je rozhodováno, nebyla provedena dobrovolně, ale byla vymožena exekučně.

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 22.12. 2009 č.j. 9 Ca 390/2008-40 bylo toto rozhodnutí Ministerstva financí zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Z odůvodnění tohoto rozsudku vyplývá, že rozhodnutí Ministerstva financí bylo zrušeno jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

K další žádosti žalobce byla rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 24. 11. 2009 č.j. 051/35 696/2009-392 žalobci prominuta část penále ve výši 26,523.259,- Kč.

Po vydání tohoto rozsudku žalobce svoji žádost o prominutí zbývajících částí příslušenství daně dále doplnil podáním doručeným žalovanému dne 2.2. 2010. V tomto podání žalobce polemizoval se zákonností pokynu č. D-319 a uvádí, že tento pokyn je v rozporu se zákonem a nesouhlasí s tím, že důvodem k zamítnutí žádosti by mohla být skutečnost, že vyměřená daň byla zaplacená exekučně. V tomto ohledu argumentoval obdobně jako v žalobě. Žalobce v tomto doplnění uvedl, že nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů spatřuje v tom, že ačkoliv si stát zajistil svoji pohledávku zástavním právem u jeho dlužníka a svoji pohledávku vymáhal exekučním příkazem, přesto žalobci ve smyslu ustanovení § 63 odst. 1 a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků běží penále až do doby platby. Přestože je takovéto uspořádání zjevně nespravedlivé, zákon o správě daní a poplatků tuto situaci nijak neřeší a během penále v době, kdy daňový dlužník nemůže se svojí pohledávkou disponovat a nemůže ji žádným způsobem použít na úhradu daňového nedoplatku, se nijak nezabývá. Žalobce nemůže být s platbou daňového nedoplatku v prodlení, jestliže den úhrady tohoto nedoplatku je v dispozici státu. Jestliže správce daně uplatnil na pohledávku žalobce za společností Tesco zástavní právo, bylo pak již jen na něm, k příkročí k exekuci a bylo také na něm a na příslušných soudech, kdy se jim podaří přimět dlužníka žalobce k výplatě exekuvané částky. Jakékoliv prodlení zde tedy nemůže být ke škodě žalobce a nelze jej trestat předepsáním penále za dobu od 30.7. 1998, neboť nemohl se svojí pohledávkou volně disponovat.

Přestože žalobce správcům daně poskytl vysvětlení a důkazní prostředky o tom, že své daňové povinnosti nemohl splnit z důvodu druhotné platební neschopnosti, přesto na něj Finanční úřad v Hranicích podal trestní oznámení o podezření z trestného činu podle § 147 odst. 1 a odst. 2 trestního zákona. Příslušný policejní orgán však dospěl k závěru, že žalobce v rozhodné době ani posléze neměl z objektivních důvodů k dispozici finanční prostředky k uhrazení svých daňových povinností. Policejní orgán ve svém usnesení výslovně konstatoval, že žalobci vznikla enormní daňová povinnost z příjmu, který neobdržel, že mu

nelze přičítat k neodvedení daně úmysl, ale ani nedbalost žádného druhu. Policejním šetřením je tedy potvrzeno, že jsou zde dány důvody k prominutí celého příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti zákona.

Pokud jde o skutečnost, že pohledávka vůči společnosti Tesco převyšovala pohledávku správce daně vůči žalobci a že případně z rozdílu mohl uhradit alespoň část daňového nedoplatku, je nutné připomenout, že zmíněné šetření policie prokázalo, že žalobce se aktivně snažil získat prostředky, ze kterých by žalobce uhradil své povinnosti, a to uplatněním pohledávek v rozhodčím řízení. Správci daně se podařilo získat úhradu na základě poddlužnické žaloby až dnem 2.2. 2005, přestože správcem daně vydané exekuční příkazy nabyly právní moci dne 19.2. 1999 a 30.9. 1999 a stát je jako daňový věřitel svými zákonnými oprávněními upřednostněn. Žalobce se snažil po vydání rozhodčích nálezů domoci se uhrazení své pohledávky za společností Tesco též podáním návrhu na zahájení soudní exekuce, aby nic nezanedbal, ovšem nezákonným rozhodnutím soudu, které bylo až po letech zrušeno, mu bylo zahájení soudní exekuce znemožněno.

Žalobce zde uvádí, jakým způsobem byla vyplacená část kupní ceny použita. Celková kupní cena činila 464,109.750,- Kč. Část kupní ceny ve výši 8,500.000,- Kč byla uhrazena dne 6.6. 1997 a byla použita na úhradu nákladů spojených s režíí firmy žalobce, tedy na mzdy zaměstnanců a na přípravu kontraktu. Část kupní ceny ve výši 342.723,- Kč byla použita na úhradu geodetických prací jako podkladů ke kontraktu. Část kupní ceny ve výši 318,291.250,- Kč byla použita na uvolnění zástavního práva financující banky, jak k tomu žalobce zavazovala uzavřená kupní smlouva. Další část kupní ceny ve výši 18,718.640,80 Kč byla použita na uvolnění zástavního práva finančního úřadu. I k tomu žalobce zavazovala uzavřená smlouva. Bez uvolnění zástavních práv jako podmínky kupní smlouvy by k uzavření a realizaci předmětné kupní smlouvy vůbec nedošlo. Část kupní ceny ve výši 23,205.490,- Kč byla žalobcem v souladu se zákonem použita na úhradu daně z převodu předmětných nemovitostí. Zůstatek kupní ceny ve výši 95,069.646,20 Kč, kterou se kupující v rozporu s právem zdráhal doplatit, obstavil uvedenými exekučními příkazy správce daně. Žalobce tedy žádnou část obdržené kupní ceny nepoužil svévolně k úhradě jiných svých závazků na úkor závazků vůči správci daně či orgánům sociálního a zdravotního pojištění.

Žalobce tedy nezavinil, že nemohl své daňové povinnosti na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 uhradit včas a objektivně tyto své daňové povinnosti včas uhradit nemohl. Přesto je trestán povinností uhradit penále za pozdní úhradu své daňové povinnosti, aniž může takovou škodu uplatnit na tom, kdo by měl za její vznik podle právních předpisů odpovídat, tedy na společnosti Tesco.

Rozhodnutím ze dne 30.8. 2010 č.j. 051/37 375/2010-392 byla žádost žalobce opětovně zamítnuta. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný uvedl, pokud jde o poukaz žalobce na rozhodčí nález, že žádaným prominutím příslušenství daně se žalobce od sebe snaží odvrátit negativní následky plynoucí z rozhodčího nálezu a tím se ve své podstatě snaží přenést tuto svou škodu na stát. K tvrzenému poškození žalobce rozhodčím nálezem je nutno konstatovat, že cestu řešení případných sporů mezi žalobcem a společností Tesco si sám žalobce zvolil ve smluvním ujednání. Tuto svoji situaci si tedy přivodil sám a nemůže za ni být odpovědný správce daně. Ministerstvo financí rovněž odkazuje na právní úpravu obsaženou v ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků, podle které nejsou dohody o přenosu daňové povinnosti z daňového subjektu na jiné osoby pro daňové řízení právně účinné.

Ministerstvo financí vydává metodické pokyny, aby zajistilo, že všechny úrovně daňové správy budou rozhodovat na základě shodného objemu a kvality informací

nezbytných pro posouzení rozhodnutí v předmětné věci. Tyto pokyny sice nemají sílu zákona, ale vydání takových pokynů je v kompetenci Ministerstva financí v souladu s ustanovením § 11 zákona č. 531/1990 Sb. Skutečnost, že pokyn D-319 upravuje prominutí odlišně od představ daňového subjektu, neznamená nezákonnost. Daňový subjekt je nespokojen, že pokyn upravuje skutečnosti vylučující vydání rozhodnutí, jímž by bylo prominuto příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Cílem takové úpravy je minimalizovat a případně zamezit takovému chování daňových subjektu, tzn. zajistit plnění povinností stanovených v zákoně a dosáhnout efektivně cíle řízení, kterým je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Efektivnost je v tom, že daňový subjekt má deklarovány okolnosti, za kterých k prominutí příslušenství nedojde nebo bude nižší. Text pokynu proto neodporuje zákonu o správě daní a poplatků ani jiným právním předpisům, ale naopak z nich vychází. Vydáním tohoto pokynu Ministerstvo financí vyjádřilo svůj názor, že tento pokyn není nezákonný.

Pokud jde o tvrzené nesrovnalosti vyplývající v postupech správců daně při rozhodování o posečkání k žádosti žalobce při postupném uplatňování zástavních práv na jeho pohledávku za společností Tesco, žalovaný uvádí, že ani současná ani tehdejší právní úprava neobsahovala přerušení běhu penalizace z žalobcem uváděných důvodů a penále v takových případech proto nelze považovat za nezákonné. Nelze totiž za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů považovat skutečnost, že právní úprava neobsahuje přerušení běhu penalizace v takových případech, jelikož stejný právní následek dopadá na všechny daňové subjekty, které jsou ve shodné situaci. Další důvody žalobce uváděné se dotýkají tvrzeného prodloužení správy daně při realizaci výkonu rozhodnutí, tyto důvody jsou však svou povahou zcela jiné než svědčící pro nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Z povahy těchto tvrzení je zjevné, že se jedná o věc, která výlučně spadá do oblasti odpovědnosti státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, kde by také měly být projednány.

Pokud jde o výsledek trestního řízení vedeného proti žalobci, nemá toto tvrzení žádný vliv na prominutí příslušenství daně. Penalizace neuhrazených daňových povinností je totiž koncipována jako zcela nezávislá na zavinění daňového subjektu, ale je stanovena jako objektivní odpovědnost za neuhrazení daně ve lhůtě její splatnosti. Na této skutečnosti nemůže ničeho změnit ani další argumentace žalobce spočívající v popisu jeho nakládání s peněžními prostředky získanými částečnou úhradou kupní ceny od společností Tesco, kdy skutečnost, že žalobce účelně upřednostnil úhradu jiných svých závazků před úhradou dlužné daně nemá a ani nemůže mít vliv na zákonný vznik penalizace za neuhrazené daňové povinnosti žadatele. Irelevantní je rovněž tvrzení žalobce, že správce daně namísto toho, aby provedl exekuci sám, nechat ji provést soudem. Pohledávky, které vůči žalobci eviduje zdravotní pojišťovna a správa sociálního zabezpečení, nejsou předmětem tohoto řízení.

Dále žalovaný uvedl, že prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků je specifickým prostředkem liberační povahy, při jehož uplatnění dochází k nápravě či odstranění vad rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně při aplikaci daňového zákona. Nesrovnalostí není ani nezákonnost ani jiná nesprávnost aplikace platných předpisů. O nesrovnalost půjde zejména v případech účinků zákonem nepředvídaných nebo nezamýšlených, například kdy při striktním dodržení platné zákonné úpravy by došlo v některém případě ke dvojímu zdanění u téhož daňového poplatníka, aniž by toto dvojí zdanění bylo zákonem výslovně zamýšleno. Aplikace z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů je vzhledem ke své povaze výjimečná, neboť jejím hlavním smyslem je pružně reagovat na možné protiklady v daňových zákonech.

Ministerstvo tak posoudilo skutečnosti uvedené žalobcem a dospělo k závěru, že příslušenství nelze prominout z důvodu odstranění nesrovnalostí vyplývajících z uplatnění

daňových zákonů. Dále posoudilo tvrdost zákona a shledalo, že žalobci již bylo penále částečně prominuto a zbývajících penále ve výši 14,729.804,- Kč považuje za nejnižší možné vzhledem k výši dlužné daně 102,704.240,- Kč, když doba prodlení činila 2408 dnů (tj. přibližně 6,5 roku). Z těchto údajů lze vypočíst roční úrokovou sazbu 2,17 %.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. O věci přitom rozhodl bez jednání, neboť s tím oba účastníci řízení souhlasili, resp. nevyslovili ve stanovené lhůtě nesouhlas.

Městský soud v Praze věc posoudil takto:

Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se dostatečným způsobem nevypořádává s důvody, které žalobce ve své žádosti a jejích doplněních uplatnil.

Zásadní námitky žalobce směřují především vůči argumentaci žalovaného vztahující se k faktu, že dlužná daň, o jejíž příslušenství se jedná, byla zaplacená až exekučně. Žalovaný v tomto ohledu vycházel z (vlastních) pokynů D-319 a D-330, z nichž vyplývá, že exekuční vymožení daně je absolutní překážkou pro to, aby bylo prominuto příslušenství, které se k takové dani váže.

Podle § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, *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.*

Je tedy zřejmé, že uvedené ustanovení obsahuje řadu neurčitých pojmů a poskytuje rozhodujícímu orgánu poměrně široký prostor pro správní uvážení. Ministerstvo financí je pochopitelně oprávněno v rámci pokynů blíže vymezit podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení, tj. uvést, v jakých případech a v jaké části bude příslušenství promíjet či nepromíjet. Je však třeba ve shodě s žalobcem zdůraznit, že podmínky stanovené tímto podzákonným předpisem nemohou odporovat zákonu či jít proti jeho smyslu.

Z obsahu správního spisu v daném případě vyplývá, že žalobci byl obsah pokynů D-319 a D-330 znám a byl si vědom toho, že tyto pokyny v zásadě vylučují, aby při jejich respektování mohlo být jeho žádosti o prominutí příslušenství vyhověno z důvodu tvrdosti. V tomto směru rozsáhle odůvodňoval svůj názor, že v jeho případě by aplikace pokynu šla proti smyslu zákona. Žalovaný na tuto argumentaci toliko suše odvětil, že vydáním pokynu vyjádřil stanovisko, že je opačného názoru než žalobce, s jeho argumenty se však nijak nevypořádal.

Žalobci je třeba dát za pravdu v tom, že oba pokyny jsou do jisté míry vnitřně rozporné, když jako možný důvod prominutí daně uvádějí druhotnou platební neschopnost a na druhé straně vylučují prominutí příslušenství u daně, která byla vymožena exekučně. Je-li daňový subjekt v druhotné platební neschopnosti, je pochopitelné, že daň nemůže dobrovolně zaplatit (jednoduše nemá z čeho) a její exekuční vymáhání by za takové situace mělo být poměrně častým jevem. Žalobce na tuto nelogičnost pokynu upozorňoval, avšak žalovaný se k této otázce nijak nevyjádřil.

Žalobce dále poukazoval na to, že spatřuje nesrovnalost v uplatňování daňových zákonů v tom, že penále narůstá i v případě, kdy běží exekuční řízení a okamžik úhrady daně je tak v podstatě mimo sféru vlivu daňového subjektu. Žalovaný na tuto námitku reagoval tak, že „stejný následek dopadá na všechny daňové subjekty, kteří jsou ve shodné situaci“. To je ovšem charakteristickým rysem nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových předpisů vůbec. Má-li být ona „nesrovnalost“ chápána jako nepřesně, nevhodně či nedostatečně formulovaný text zákonného ustanovení, je jisté zřejmé, že toto zákonné ustanovení bude dopadat shodně na všechny daňové subjekty ve stejné situaci. Může pochopitelně dojít k situaci, kdy zákonná úprava bude znamenat nespravedlivý dopad na všechny subjekty, jichž se bude týkat (jak zřejmě chápe toto ustanovení žalovaný), může však dojít i k situaci, kdy nespravedlivý bude dopad konkrétní normy toliko na některé subjekty. Žalobce přitom tvrdil, že jeho situace představuje druhý popisovaný případ.

V daném případě tak žalobce namítá, že je chybou zákona o správě daní a poplatků, pokud na situaci, jako nastala v jeho případě, výslovně nepamatuje, a právě proto se jedná o nesrovnalost vyplývající z daňových předpisů. Žalovaný se pak s touto námitkou vypořádal tvrzením, které žádnou skutečnou odpověď na žalobcovy námitky není.

S žalobcem je v obecné rovině nutno minimálně do jisté míry souhlasit. Účelem běhu penalizace je motivovat daňový subjekt ke včasné úhradě jeho daňových povinností. Běží-li tato penalizace obecně i v době exekučního řízení, lze v tom shledat snahu zákonodárce motivovat daňový subjekt k dobrovolné úhradě jeho daňových povinností (má-li z čeho), neboť exekuční vymáhání pochopitelně představuje pro stát určité obtíže, např. v podobě administrativní zátěže apod. Žalobce však namítal, že v jeho případě jsou podobné úvahy liché a v jeho případě byla běžící penalizace nespravedlivá (nepřiměřeně tvrdá). Nelze označit za apriori nesmyslný žalobcův argument, že uvalením zástavního práva na jeho pohledávku za společností Tesco, z níž hodlal své daňové povinnosti uhradit, se okamžik uhrazení jeho daňové povinnosti dostal zcela mimo jeho kontrolu a záleželo na správci daně (potažmo soudu při následném soudním vymáhání pohledávky), tj. na státu, kdy se nabíhající penále zastaví. Za časovou prodlevu s vymožením pohledávky od věřitele žalobce, kterou způsobil stát, tak do důsledku vzato stát penalizuje žalobce. Žalobce se tedy nedomáhá toho, aby stát nesl škody plynoucí z negativního rozhodčího nálezu, ale aby stát nesl škody, které vyplývají z toho, že stát prostřednictvím svých orgánů (lhostejno zda správců daně, soudů či jiných orgánů) nedokázal vymoci od společnosti Tesco žalobcovu pohledávku rychleji. K takto nanesenému argumentu se ovšem žalovaný žádným rozumným způsobem ve svém rozhodnutí nevyjádřil.

S žalovaným je nutno pochopitelně souhlasit v tom, že „platné právní předpisy nezaručují daňovému subjektu rozhodnutí dle jeho názoru, který má právo vyjádřit“. Na druhé straně ovšem je třeba, aby se k jasné a srozumitelné vyjádřenému názoru daňového subjektu vyjádřil žalovaný a uvedl, proč považuje názory daňového subjektu za liché, mylné či odporující právním předpisům. Svůj názor musí vtělit do odůvodnění svého rozhodnutí tak, aby soud mohl jeho postup a úvahy, kterými se při rozhodování o žádosti žalobce řídil, přezkoumat. To ovšem v daném případě neučinil.

Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Žalobce měl se svojí žalobou úspěch a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Tyto náklady spočívají v nákladech souvisejících se zastoupením advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za 3 úkony právní služby po 2100 Kč (za převzetí věci a sepsí žaloby), a 2 režijní paušály po 300 Kč. Celkem tedy činí náklady na právní zastoupení 4.800,- Kč. K tomu se připočítává daň z přidané hodnoty ve výši 20 %, jíž je žalobcův advokát plátcem, ve výši 960 Kč. Další náklady představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000 Kč. Proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení ve výši 7.760 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 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 Praze dne 9. srpna 2012

Mgr. Jana Brothánková, v.r.
předsedkyně senátu