



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobce: **B. Y.**, narozen X,
sídlem X,
zastoupen Mgr. Milanem Holečkem, advokátem,
sídlem Českomoravská 2408/1, 190 00 Praha 9,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 3. 2021, č. j. 457982/21/2512-50524-506332,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 12. 3. 2021, č. j. 457982/21/2512-50524-506332, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 13 200 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 12. 3. 2021, č. j. 457982/21/2512-50524-506332, jímž žalovaný podle § 259b a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prvního, druhého, třetího a čtvrtého čtvrtletí roku 2012, prvního, druhého a čtvrtého čtvrtletí roku 2013, prvního, druhého a třetího čtvrtletí roku 2014 a prvního, druhého a třetího čtvrtletí roku 2016. Žalobce se zároveň domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce uvedl, že žalovaný zamítl jeho žádost o prominutí úroku z prodlení na dani z přidané hodnoty s poukazem na § 259c odst. 2 daňového řádu, tedy dovodil, že žalobce v posledních třech letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Konkrétně poukázal na doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 120 267 Kč dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 5. 2019, č. j. 1445530/19/2512-50524-506332. Z důvodu naplnění podmínky dle § 259c odst. 2 daňového řádu se nezabýval tvrdostí uplatněného příslušenství daně a ospravedlnitelnými důvody žalobce.
3. Žalobce poukázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37, publ. pod č. 3636/2017 Sb. NSS, které žalovaný podle něj nerespektoval, neboť se konkrétně nevypořádal s jednoznačným určením jednání žalobce zakládajícím porušení daňových a účetních předpisů „závažným způsobem“, když v napadeném rozhodnutí poněkud nejasně uvedl, že jím bylo „doměření daně za rok 2013 podle pomůcek“ a jinde pak „nesplnění zákonné povinnosti při daňové kontrole“, a dále se nevypořádal s tím, proč je jednání žalobce nutno považovat za porušení daňových a účetních předpisů „závažným způsobem“.
4. Rovněž se žalovaný nevypořádal také s relevantním okamžikem porušení povinností žalobce, tedy proč byl okamžik porušení povinností žalobcem pro účely zachování zákonné tříleté lhůty odvozen ode dne doměření daně (platební výměr ze dne 14. 5. 2019), a nikoli od jiného data (například od 31. 3. 2014, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání za rok 2013, a ze strany žalobce tak prvně mohlo dojít k pochybení při kalkulaci příjmů a výdajů v rámci jeho podnikatelské činnosti za rok 2013). Pokud v této otázce byla nejasnost, měla by být v souladu se zmíněným rozsudkem Nejvyššího správního soudu podle žalobce vykládána v jeho prospěch. V zákonné tříleté lhůtě (12. 3. 2018 – 12. 3. 2021) by tudíž k žádnému porušení daňových a účetních předpisů na straně žalobce nedošlo.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že žádost posoudil podle Pokynu č. GFR-D-45 k promíjení příslušenství daně, který nabyl účinnosti dne 29. 6. 2020, (dále jen „pokyn GFR-D-45“). Podle čl. III. 2. A bodu 4 pokynu GFR-D-45 je za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů považována situace, kdy osoba, u níž se test provádí, porušila své zákonem stanovené povinnosti způsobem, který měl za následek vyměření kterékoli daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani nebo stanovení daně jejím sjednáním. Za závažnou se zároveň považuje částka doměrku minimálně ve výši 50 000 Kč. U žalobce v posledních třech letech ode dne vydání Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí (myšleno zřejmě do dne vydání – pozn. soudu) podle žalovaného k takovému závažnému porušení došlo, neboť mu byla na základě provedené daňové kontroly doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 120 267 Kč a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2015 mu byla doměřena daň podle pomůcek v celkové výši 668 951 Kč, která však dosud není v právní moci. Pravomocné doměření daně podle pomůcek, byť jen jedné, podle žalovaného k naplnění vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu stačilo. Doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 120 267 Kč tak žalovaný posoudil jako závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů.

6. Žalovaný dále uvedl, že až dne 5. 7. 2019, kdy nabyl právní moci dodatečný platební výměr ze dne 14. 5. 2019, č. j. 1445530/19/2512-50524-506332, měl postaveno najisto, že žalobce s doměřením daně z příjmů souhlasí. Tento den proto posoudil jako poslední den intervalu, ve kterém trvalo porušování daňových předpisů.
7. Dále žalovaný uvedl, že míru porušení účetních nebo daňových právních předpisů žalobce při daňové kontrole na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2015, která měla za následek doměření daně podle pomůcek, posoudil jako natolik závažnou, že ji vyhodnotil jako závažné porušení daňových nebo účetních předpisů dle § 259c odst. 2 daňového řádu.
8. Doměřenou daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a doměřený daňový bonus za toto období navíc žalobce uhradil s prodlením, neboť byly splatné dne 22. 7. 2019, a žalobce je plně doplatil až dne 8. 9. 2020. Až dne 8. 9. 2020, tedy také s prodlením, byl uhrazen i doměřený daňový bonus za zdaňovací období roku 2015 splatný dne 12. 8. 2019. I tímto žalobce v posledních třech letech porušil své povinnosti při správě daní v oblasti placení daní.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

9. Žalobce v replice ze dne 23. 7. 2021 konstatoval, že žalovaný se ve vyjádření k žalobě snažil nepřípustným způsobem dodatečně doplnit náležitosti správního rozhodnutí v souvislosti s aplikací § 259c odst. 2 daňového řádu vymezené judikaturou Nejvyššího správního soudu. To však nic nemění na tom, že v napadeném rozhodnutí tyto náležitosti absentují, což je činí nepřezkoumatelným a žalobu důvodnou.
10. Žalobce namítl, že nejzazším datem, kdy žalobce mohl způsobit stanovení daně podle pomůcek, podle něj bylo 13. 2. 2018, které spadá mimo období tří let vymezené od 12. 3. 2018 do 12. 3. 2021. Dne 13. 2. 2018 totiž žalobce v rámci daňové kontroly zahájené dne 13. 3. 2017 ve vztahu ke zdaňovacímu období let 2013 a 2014 žalovanému předložil relevantní doklady prokazující tvrzený základ daně, z nichž následně žalovaný učinil závěr, že *„daňový subjekt svým postupem způsobil, že správce daně nemohl stanovit daň dokazováním, a proto na základě výše uvedených skutečností přistoupil dle § 98 odst. 1 DŘ ke stanovení podle pomůcek“*.
11. Až ve vyjádření žalovaný podle žalobce konstruuje nový důvod *„závažného porušení“* žalobce, a to dle čl. II. 2. A. 9 pokynu GFŘ-D-45 (*„Jinak závažně ohrožuje nebo ohrožovala, porušuje nebo porušovala řádný výkon správy daní“*), jenž časově vymezuje do září 2020. Odhlédne-li žalobce od zjevné nepřípustnosti dodatečného rozšiřování důvodů napadeného rozhodnutí, žalovaný podle něj opět rezignoval na náležité odůvodnění, proč je prodlení s úhradou doměřené daně nebo daňového bonusu *„závažným porušením řádného výkonu správy daní“*, když na tuto otázku nedává pokyn GFŘ-D-45 žádnou odpověď.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Posouzení věci soudem

12. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Právě k takovému případu v nyní projednávané věci došlo.
14. Na tomto místě proto soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost shledal soud v jeho nedostatečném odůvodnění.
15. Z předloženého správního spisu soud zjistil, že žalobce v žádosti o prominutí úroku z prodlení ze dne 19. 10. 2020 uvedl, že zpoždění vyplynulo z doměření daně po daňových kontrolách. Nedostatky, které zapříčinily doměrky, nebyly způsobeny úmyslně. Z jejich povahy je zřejmé, že žalobce změny daňových povinností nemohl vědomě předpokládat. Podle svých slov daň uhradil v nejbližším možném termínu, kdy měl finanční prostředky k dispozici. Dále uvedl, že vyživuje tři nezletilé děti a manželku. Nejstarší, 14letá dcera má dětskou mozkovou obrnu – pravostrannou hemiparézu, přičemž žalobce popsal, že péče o ni je časově, finančně i fyzicky náročná. On i manželka jsou zaměstnanci, čistý měsíční příjem domácnosti je okolo 40 000 Kč. Žalobce v současné době již nepodniká, jejich finanční situace je velmi špatná, musí si půjčovat peníze od rodiny a známých, neboť jejich měsíční výdaje, které v žádosti blíže popsal, se pohybují okolo 60 000 Kč měsíčně. Jeho ekonomické nebo sociální poměry tak podle něj zakládají tvrdost uplatněného úroku. Jeho prominutí by mu zásadně usnadnilo vyrovnat se s ostatními existujícími a případnými budoucími závazky, přičemž poukázal na další běžící daňová řízení. Žádal proto o prominutí úroků v rozsahu úroků vyměřených za období od 1. 1. 2015.
16. Žalovaný žádosti napadeným rozhodnutím nevyhověl. V jeho odůvodnění uvedl, že u žalobce došlo k naplnění vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu, tedy že v posledních třech letech u žalobce došlo k závažnému porušení daňových nebo účetních právních předpisů, neboť mu byla na základě provedené daňové kontroly doměřena daň podle pomůcek oproti poslední známé dani ve výši doměrku minimálně ve výši 50 000 Kč, a to konkrétně na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 120 267 Kč dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 5. 2019, č. j. 1445530/19/2512-50524-506332. Dále zde žalovaný podrobněji popsal průběh daňové kontroly u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a její výsledek.
17. Podle § 259 odst. 1 daňového řádu lze příslušenství daně prominout na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední. Podle § 259b odst. 1 daňového řádu o prominutí úroku z prodlení může daňový subjekt požádat, pokud uhradil daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

18. Podle § 259c odst. 2 daňového řádu prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.
19. Rozhodnutí správce daně má být v souladu s § 102 odst. 3 daňového řádu odůvodněno tak, že v něm správce daně uvede důvody výroku a způsob, jakým se vypořádal s námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí však není vůbec zřejmé, proč žalovaný jako závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů žalobcem posoudil to, že žalobci byla na základě provedené daňové kontroly doměřena daň podle pomůcek oproti poslední známé dani ve výši doměrku minimálně ve výši 50 000 Kč, a to konkrétně na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 120 267 Kč. Žalovaný totiž tento svůj obecný závěr neopřel o žádné konkrétní skutkové důvody a neuvedl zejména, jakým svým konkrétním jednáním žalobce porušil jakou svou konkrétní zákonnou povinnost. Jeho rozhodnutí je již z tohoto důvodu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a musí být zrušeno.
20. Až z vyjádření žalovaného k žalobě pak vyplynulo, že doměření daně žalovaný považuje za případ spadající pod čl. III. 2. A bod 4 pokynu GFŘ-D-45. Konkrétní odkaz na tuto část interního předpisu daňové správy však v napadeném rozhodnutí – kde měl být uveden především – rovněž chybí. „Závažné porušení“ přitom je neurčitým právním pojmem, a výklad neurčitých právních pojmů a jejich aplikace na konkrétní případ v plném rozsahu podléhá soudnímu přezkumu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011-154, publ. pod č. 3073/2014 Sb. NSS, bod 15 a 24).
21. Výklad neurčitých právních pojmů správní orgány samozřejmě mohou v rámci své hierarchie cizelovat a usměrňovat formou interních normativních aktů. Tento postup je v jistém ohledu i žádoucí, neboť tím správní orgány za účelem jednotné rozhodovací praxe vymezují, jaké situace obecně naplňují neurčitý právní pojem, a jaké ne. Zveřejněním interních pokynů pak zpřístupňují svůj náhled veřejnosti (zde daňovým subjektům), která může legitimně očekávat, že budou jejich případy posuzovány v souladu s metodikou vyjádřenou v interním normativním aktu. V daném případě však žalovaný pochybil, neboť případnou interpretaci jím (navíc nedostatečně – viz výše) vymezené skutečnosti na straně žalobce podle pokynu GFŘ-D-45 v napadeném rozhodnutí dostatečným a přezkoumatelným způsobem neodůvodnil.
22. Vyjádření žalovaného (ať již jde o vyjádření k žalobě nebo i kasační stížnosti) není z povahy věci způsobilé nahradit odůvodnění žalobou napadeného správního rozhodnutí. Nedostatky správního rozhodnutí proto nelze zhojit ani ve vyjádření k žalobě, ani ve vyjádření ke kasační stížnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Je tomu tak proto, že zákonnost rozhodnutí správního orgánu lze poměřovat toliko přes jeho odůvodnění, a nikoliv přes vyjádření k žalobě či ke kasační stížnosti.
23. Nedostatek odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy nelze napravit v řízení před soudem. Totéž platí i pro nemožnost doplnit až v řízení pro soudem další důvody rozhodnutí (viz body 7 a 8 odůvodnění tohoto rozsudku, ve kterých žalovaný přišel s novými skutečnostmi, které podle něj rovněž byly závažnými porušeními daňových nebo účetních předpisů).
24. Pro úplnost soud uvádí, že neshledal, že by žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí jednání žalobce zakládající porušení daňových a účetních předpisů nevymezil jednoznačně – tedy s ohledem na právě uvedené alespoň ne v tom smyslu, jak namítal Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobce v bodě 3 odůvodnění tohoto rozsudku. Podle soudu je zjevné, že žalovaný za závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů žalobcem považoval doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 120 267 Kč. „Nesplnění zákonné povinnosti při daňové kontrole“ žalovaný pouze zmínil v rámci rekapitulace průběhu daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013.

25. Soud je rovněž s ohledem na znění § 259c odst. 2 daňového řádu i judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37, publ. pod č. 3636/2017 Sb. NSS, či usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, publ. pod č. 4141/2021 Sb. NSS) přesvědčen, že k relevantnímu závadnému jednání ve smyslu této normy musí dojít v období tří let předcházejících rozhodnutí o prominutí úroku. V tomto časovém úseku přitom musí ze strany daňového subjektu dojít k porušení daňových či účetních předpisů, ať již jednáním či opomenutím, přičemž toto porušení může být i trvajících charakteru (viz např. § 141 odst. 1 daňového řádu, podle kterého povinnost daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně). I naplnění druhého (časového) z dílčích kritérií § 259c odst. 2 daňového řádu však musí být v rozhodnutí, kterým je zamítnuta žádost o prominutí příslušenství daně, odůvodněno, což se v nyní projednávané věci rovněž nestalo.
26. Soud uzavírá, že žalovaný v projednávaném případě nedostal své povinnosti řádně odůvodnit své rozhodnutí. Bylo by v rozporu s koncepcí správního soudnictví, aby se ke skutečnostem a argumentům uváděným žalobcem v daňovém řízení nejprve vymezoval soud, neboť by tím soud nepřipustně nahrazoval činnost žalovaného. Úkolem soudu ve správním soudnictví v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je právě a jen přezkum rozhodovací činnosti správního orgánu promítnuté do žalobou napadeného rozhodnutí. Věcný přezkum rozhodnutí přitom však není možný, není-li rozhodnutí správního orgánu náležitě odůvodněno.
27. Soud proto napadené rozhodnutí postupem podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil pro vadu řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Zároveň soud v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem zdejšího soudu.
28. Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, a proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení o žalobě v celkové výši 13 200 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3 000 Kč, z částky 9 300 Kč za tři úkony právní služby právního zástupce žalobce po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a); podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d); podání repliky – § 11 odst. 1 písm. d)] a z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu].

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Ústí nad Labem 7. června 2022

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu