



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **ALCOR, s.r.o.**
sídlem Masarykova 1148, Zlín
zastoupen advokátem Mgr. Radkem Salajkou, LL.M.
sídlem Vladislavova 1390/17, Praha 1

žalovaný: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**
sídlem tř. T. Bati 21, Zlín

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 9. 2017, č. j. 1747068/17/3301-52523-705771 a č. j. 1736938/17/3301-52523-705771

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 20. 9. 2017, č. j. 1747068/17/3301-52523-705771 a č. j. 1736938/17/3301-52523-705771, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 36 226 Kč, a to ve lhůtě do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Mgr. Radka Salajky, LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dvěma žalobami ze dne 21. 11. 2017 se žalobce domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2017, č. j. 1747068/17/3301-52523-705771, jímž byla zamítnuta jeho žádost o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2013 a dále přezkumu rozhodnutí žalovaného ze stejného data, vydaného pod č. j. 1736938/17/3301-52523-705771, jímž byla zamítnuta žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2012. Usnesením zdejšího soudu ze dne 15. 11. 2019, č. j. 30 Af 80/2017 – 32 bylo rozhodnuto o spojení věcí ke společnému projednání a obě žaloby jsou nadále vedeny pod sp. zn. 30 Af 80/2017.
2. Obě napadená rozhodnutí došla k závěru, že neexistují skutečnosti vylučující prominutí příslušenství daně podle § 259c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb, daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), správce daně zajistil, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2012 a 2013 byla žalobcem uhrazena dne 11. 11. 2016. Při aplikaci ust. § 259b odst. 2 daňového řádu vyšel správce daně z Pokynu GFR – D – 21 k promíjení příslušenství daně č. j. 4260/15/7100-40123 ze dne 12. 2. 2015, který byla zveřejněn dne 13. 2. 2015 na internetových stránkách Finanční správy České republiky (dále jen „Pokyn“). Správce daně přitom dospěl k závěru, že důvody, které žalobce k prominutí úroku z prodlení úhrady daňové povinnosti v žádosti uvádí, nenaplnují podmínku některého z vymezených ospravedlnitelných důvodů uvedených v čl. III.3.A. Pokynu.

II. Obsah žalob

3. Ve včas podaných žalobách žalobce namítal, že řádně uhradil jak dodatečně vyměřenou daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2012 a 2013, a to včetně penále a rovněž řádně uhradil i předpis úroku z prodlení na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za uvedená zdaňovací období. Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byla za zdaňovací období roku 2012 stanovena ve výši 207 255 Kč a za rok 2013 ve výši 312 817 Kč; penále činilo v prvním případě 41 451 Kč, ve druhém 62 563 Kč a úrok z prodlení činil v prvním případě částku 116 937 Kč a ve druhém 133 576 Kč. Kromě opravných prostředků nacházejících se v rámci daňového řízení brojil žalobce proti shora uvedeným vyměřeným částkám žalobami u zdejšího soudu (sp. zn. 31 Af 91/2016, 31 Af 92/2016 a 31 Af 88/2017). Žalobce v řádně běžící lhůtě podal ke správci daně žádost o prominutí úroku z prodlení, a to dne 5. 1. 2017 (za obě citovaná zdaňovací období).
4. V rámci žalobních námitek žalobce nejprve uvedl, že neuznává, že by dodatečné platební výměry, úroky a penále byly vyměřeny po právu. Poukázal na argumentaci použitou v rámci řízení vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 91/2016 a 31 Af 92/2016, jimiž byla napadena odvolací rozhodnutí žalovaného ve věci dodatečně stanovené daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2012 a 2013. Přestože žalobce s žádnou ze stanovených povinností k placení nesouhlasil, uhradil řádně veškeré vyměřené

částky a požádal již během správního řízení o prominutí úroku z prodlení. Přestože mu bylo nejprve ústně přislíbeno, že tato žádost bude zohledněna a vyřízena kladně, správce daně nebyl schopen o prominutí rozhodnout před koncem žalobcovy lhůty k podání odvolání proti rozhodnutím o vyměření úroků z prodlení ani do konce lhůty k podání správní žaloby proti navazujícím rozhodnutím žalovaného.

5. Žalobce poukázal na skutečnost, že se daňovým povinnostem nevyhýbá, vždy se správcem daně řádně komunikoval a spolupracoval a předkládal veškeré důkazy a správcem daně požadované listiny. V žádném případě se nejednalo o úmyslné vyhýbání daňové povinnosti, přičemž žalobce je přesvědčen, že z jeho strany nedošlo k porušení daňových předpisů. Žalobce také zdůraznil, že se jedná o jediné porušení daňové povinnosti, kterého se dopustil, neboť vždy, včas a řádně tvrdil a uhradil veškeré daňové povinnosti. Pro žalobce představuje v současné době úhrada úroků z prodlení nepřiměřeně tvrdé opatření, neboť uhradil velmi vysokou částku na základě dodatečných platebních výměrů vč. penále, přičemž další úhrady dalších částek z titulu úroku představují citelný zásah do jeho ekonomické situace. Úrok z prodlení činí přibližně 40 % celkové daňové povinnosti a je zcela nepřiměřený vzhledem k výše popsáným skutečnostem a okolnostem případu.
6. Žalobce dále namítal, že ačkoliv v napadených rozhodnutích je uvedeno, že neexistují skutečnosti vylučující prominutí příslušenství daně podle § 259c odst. 2 daňového řádu je na druhou stranu odkazováno na Pokyn, na jehož základě bylo rozhodnuto (jak je uvedeno ve výroku obou rozhodnutí). Žalobce namítal, že Pokyn nelze aplikovat na jeho žádost, na straně 1 Pokynu je výslovně uvedeno, že tento pokyn se netýká individuálního promíjení daně a individuálního promíjení příslušenství daně. Správce daně zamítnutí žádosti opírá o argument, že důvody uvedené v žádosti nenaplnují podmínku některého z vymezených ospravedlnitelných důvodů v čl. III.3.A. Pokynu.
7. Žalobce považuje rozhodnutí za zcela překvapivá a nepřehledná, neboť z jejich odůvodnění není patrné, na základě jakých konkrétních skutečností správce daně vycházel při svém správním uvážení a které konkrétní důvody považuje za rozhodné pro zamítnutí žádosti. Postup správce daně je odporující ústavnímu pořádku, neboť Pokyn je správcem daně stavěn na roveň či dokonce nad roveň obecně závazného právního předpisu nadaného právní silou zákona. Smyslem interních pokynů není zcela suplovat správní uvážení a tuto zákonem danou povinnost správce daně zcela eliminovat. V dané věci se tak však stalo. Správce daně se dopustil závažného pochybení při interpretaci Pokynu, posouzení zúžil pouze do sekce „relevantní skutečnosti“ na straně 11 Pokynu, přičemž tuto část naprosto vytrhl z kontextu ostatního obsahu. V žádném případě nelze institut prominutí úroku stavět pouze na straně skutkového děje podle případů uvedených v žalovaném použité části Pokynu. Správce daně nebyl oprávněn rozhodnout o žádostech bez zkoumání konkrétních specifik případu. To má za následek, že v dané věci bylo rozhodováno neadekvátně, tvrdě a z právního hlediska protiprávně. Žalovaný zcela rezignoval na aplikaci konkrétního správního uvážení, což mělo v konečném důsledku znaky jeho zneužití a svévole.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

8. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že poskytnutí daňové úlevy ve formě prominutí příslušenství je tzv. dobrodiním státu, na který není právní nárok. Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně je vydáváno na základě správního uvážení, přičemž prostor pro úvahu správního orgánu není neomezený a má své limity. Ty jsou stanoveny

zákonem nebo si je správní orgán musí vymezit ve své rozhodovací praxi sám, což je typický příklad úlevových institutů v § 259a, 259b a 259c daňového řádu. V zájmu jednotného objektivního rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně vydalo Generální finanční ředitelství pokyn, který je základním pilířem pro tvorbu správní praxe v oblasti promíjení příslušenství daně. Vytvořená rozlišovací kritéria jsou racionální a nediskriminační povahy, slouží k zabránění zneužití správního uvážení a především odpovídají smyslu a účelu úlevového institutu. V případě, že správní orgán si vytvoří svoji správní praxi, je povinen se jí zásadně držet ve všech případech. Pokyny řady D byly judikaturou označeny jako obecně pro správní orgány závazné.

9. Z čl. I. Pokynu jednoznačně vyplývá, že tento upravuje postup orgánů finanční správy při rozhodování o prominutí příslušenství daně podle daňového řádu. V nyní posuzované věci se žalovaný řídil pokynem, v čemž nelze shledat nezákonnost, i když tento pokyn není obecně závazným právním předpisem. Žalovaný nepřekročil meze správního uvážení, postupoval zcela správně a v souladu s pokynem, přičemž posuzování žádosti probíhalo v několika navazujících krocích a průběh tohoto posouzení je obsažen v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
10. Nejprve zjistil, že žalobce byl v souladu s ust. § 259 odst. 1 daňového řádu oprávněn požádat žalovaného o prominutí úroku z prodlení. Dále bylo zjištěno, že žalobce daň uhradil. Následně bylo zjištěno, že se žalobce nedotýká vylučující podmínka ve smyslu ust. § 259c odst. 2 daňového řádu. V následném kroku žalovaný posuzoval, zda k prodlení s úhradou daně došlo z ospravedlnitelného důvodu ve smyslu ust. § 259b daňového řádu. Vzhledem k neurčitosti tohoto právního pojmu byl vytvořen prostor k výkladu, jenž je uveden v čl. III.3.A Pokynu. Žalovaný přitom vycházel z tvrzení, resp. důvodů uvedených v žádosti. Případné ekonomické a sociální poměry zakládající tvrdost uplatněného nároku by měly vliv až na posouzení rozsahu prominutí v procentuálním ohodnocení. Další zákonná kritéria – ekonomické a sociální poměry zakládající tvrdost uplatněného úroku ve smyslu ust. § 259b odst. 3 daňového řádu a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem ve smyslu § 259c odst. 1 daňového řádu, která by měla vliv na rozsah prominutí, žalovaný zkoumat nemusel, neboť nebyl naplněn zákonný předpoklad existence ospravedlnitelného důvodu prodlení. Souběžně s nynějším řízením probíhalo i odvolací řízení týkající se úroku prodlení. Žalovaný z procesní opatrnosti vyčkal na výsledek odvolacího řízení, aniž se nějak významně odchýlil od šestiměsíční lhůty stanovené pro vydání rozhodnutí o prominutí daně nebo příslušenství. Na závěr žalovaný navrhl zamítnutí žalob pro jejich nedůvodnost.

IV. Obsah jednání před krajským soudem

11. V rámci nařízeného jednání před Krajským soudem v Brně proběhlého dne 16. 7. 2020 setrvali zástupci účastníků na svých dosavadních procesních podáních. Žalobce doplnil, že je sdružením odborníků v oblasti IT podnikajícím od r. 1990. Žalobce ačkoliv je mu známý výsledek soudního řízení týkajícího se dodatečného doměření daně, je přesvědčen, že daňové zákony neporušil. Žalobce vždy řádně plnil svoje daňové povinnosti a nikdy se jim nevyhýbal. Zaměstnankyně žalovaného žalobci ústně sdělila, aby si podal předmětnou žádost, že jí bude vyhověno. Zástupce žalobce dále navrhl, aby soud řízení přerušil a předložil předmětný Pokyn Ústavnímu soudu, neboť jej žalobce považuje za rozporný s ústavním pořádkem. Soud uvedenému návrhu nevyhověl, neboť předmětný pokyn není

zákonem. Aplikaci tohoto pokynu žalovaným podrobil krajský soud vlastnímu hodnocení, jak je uvedeno níže.

V. Posouzení věci krajským soudem

12. Žaloba byla podána včas, osobou oprávněnou (§ 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění účinném pro projednávanou věc – dále jen „s.ř.s.“) a jedná se o žalobu přípustnou. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí žalovaného soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloby jsou důvodné.
13. Pro posouzení předmětné věci jsou rozhodná následující zákonná ustanovení.
14. Podle ust. § 259 odst. 1 daňového řádu platí, že pokud zákon stanoví orgánu veřejné moci pravomoc, zcela nebo částečně prominou daň nebo příslušenství daně, lze tak učinit na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední.
15. Podle ust. § 259b odst. 1 daňového řádu platí, že daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl.
16. Podle ust. § 259b odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud z prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Přitom není vázán návrhem daňového subjektu.
17. Podle ust. § 259b odst. 3 daňového řádu platí, že při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.
18. Podle ust. § 259c odst. 1 daňového řádu platí, že při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.
19. Podle ust. § 259c odst. 2 daňového řádu platí, že prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu v posledních třech letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.
20. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že byly naplněny podmínky ve smyslu ust. § 259b odst. 1 daňového řádu, jak je shora citováno. Žalobce byl tedy oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení, neboť předmětné daně, v důsledku jejichž neuhrazení úrok vznikl, byly žalobcem uhrazeny. Mezi účastníky řízení rovněž není sporné, že zde neexistují skutečnosti vylučující prominutí příslušenství daně ve smyslu shora citovaného ust. § 259c odst. 2 daňového řádu (prominutí úroku z prodlení není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy).
21. V tomto směru je správná úvaha žalovaného, který v odůvodnění napadených rozhodnutí mj. uvedl, že neexistují skutečnosti vylučující prominutí příslušenství daně podle § 259c odst. 2 daňového řádu.

22. Pokud jde o námitku, že žalobci mělo být nejprve ústně přislíbeno, že předmětná žádost bude zohledněna a vyřízena kladně, nemá tato námitka sama o sobě relevanci, neboť žalobcem nebyla doložena. Rovněž není relevantní námitka, že správce daně nebyl schopen o prominutí rozhodnout před koncem žalobcovy lhůty k podání odvolání proti rozhodnutí správce daně týkající se předpisu úroku z prodlení. Uvedená skutečnost nemá vliv na zákonnost žalobami napadených rozhodnutí.
23. K posouzení dalších žalobních bodů soud dále podotýká, že v nyní projednávané věci je jeho úkolem především zjištění, zda lze vyloučit exces při aplikaci institutu promíjení úroků a zda napadená rozhodnutí obsahují řádnou přezkoumatelnou právní úvahu týkající se prominutí/neprominutí těchto úroků. Soud se nemůže otázkami týkajícími se vzniku daňové povinnosti žalobce, vč. povinnosti zaplatit příslušenství daně, zabývat. Z tohoto důvodu dále soud již nevyčkával na rozhodnutí senátu 31Af zdejšího soudu, jenž bude posuzovat zákonnost rozhodnutí správce daně ve věci úroku z prodlení s úhradou daňových povinností daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za předmětná zdaňovací období (sp. zn. 31 Af 88/2017).
24. Dále se soud zabýval námitkami směřujícími do aplikace předmětného Pokynu žalovaným na nyní projednávaný případ. Soud předně obecně uvádí, že výluka uvedená v čl. 1 tohoto Pokynu, kde je stanoveno, že Pokyn se netýká individuálního promíjení daní, individuálního promíjení příslušenství daně podle jiných právních předpisů a hromadného promíjení daně či příslušenství daně podle § 260 daňového řádu či podle zvláštních právních předpisů na nyní projednávanou věc nedopadá, neboť nyní jde o posouzení žádosti o individuální prominutí příslušenství daně postupem ve smyslu ust. § 259 – 259c daňového řádu.
25. Sporné mezi účastníky řízení je, zda žalovaný v souvislosti s předmětnou žádostí žalobce o prominutí úroku z prodlení správně vyložil ust. § 259b odst. 2 daňového řádu, přičemž soud připomíná, že podle tohoto ustanovení platí, že správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Přitom není vázán návrhem daňového subjektu. Toto ustanovení umožňuje správci daně při existenci tzv. ospravedlnitelných okolností daného případu zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení, přitom sice není vázán návrhem daňového subjektu, nicméně tento návrh je důležitý z hlediska rozsahu tvrzení těchto skutečností daňovým subjektem. Citované ustanovení daňového řádu v sobě zahrnuje nejen správní uvážení („může zcela nebo zčásti prominout“), ale kombinuje je s neurčitým právním pojmem „ospravedlnitelné okolnosti daného případu“. Tento pojem nelze obsahově dostatečně přesně vymezit a jeho aplikace závisí na posouzení správního orgánu v každém jednotlivém případě; správnímu orgánu je tak poskytován prostor pro zhodnocení, zda konkrétní situace patří do rozsahu daného neurčitého právního pojmu či nikoliv. Naplnění obsahu neurčitého právního pojmu přitom s sebou nese povinnost správního orgánu rozhodnout způsobem, který jeho norma předvídá. Úkolem soudu pak je zkoumat, zda rozhodnutí bylo vydáno v řádném procesu, zda se správní orgán zabýval uplatněnými důvody a zda byly správně z pohledu citovaného ustanovení zákona vypořádány. Není však úkolem správních soudů domýšlet za správní orgány důvody či argumenty, proč v konkrétním případě rozhodly tak či onak.
26. Pokud jde o samotnou žádost o prominutí úroku z prodlení, pak v listině ze dne 5. 1. 2017 adresovaného Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj žalobce žádal, aby mu byly prominuty

úroky z prodlení vyměřené v souvislosti s dodatečně doměřenou daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2012 a 2013. Žalobce konkrétně uplatnil následující důvody. 1. Žalobce doměřenou daň včas uhradil v náhradní lhůtě, a to včetně doměřeného penále. 2. V jeho případě se nejednalo o úmyslné vyhýbání se daňové povinnosti. Žalobce je přesvědčen, že z jeho strany nedošlo k porušení daňových předpisů a proti rozhodnutí správce daně podal žalobu. Pokud by ze strany správního soudu bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně, je žalobce přesvědčen, že nesprávné hrazení jeho daňových povinností bylo způsobeno nesprávným právním posouzením věci, zejména nesprávným posouzením povahy činnosti p. M. pro společnost a nejasností ve výkladu právních předpisů, zejména ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobce takto nečiní úmyslně či za účelem obcházení daňových předpisů a obohacení se na úkor státu. 3. Žalobce vždy, včas a řádně tvrdil a uhradil veškeré své daňové povinnosti, přičemž se jedná o jediné porušení daňových povinností, které je mu vytýkáno. 4. Žalobce se daňovým povinností nevyhýbá, vždy se správcem daně řádně komunikoval a spolupracoval, předložil správci daně veškeré důkazy a požadované listiny. 5. Minimálně část doměřené daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byla uhrazena i ze strany Ing. M. jako daň z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti. 6. Úhrada úroků z prodlení pro žalobce představuje nepřiměřeně tvrdé opatření, neboť uhradil již částku přesahující 600 000 Kč a úhrada další částky ve výši téměř 250 000 Kč pro něj představuje citelný zásah do jeho ekonomické situace. Úrok z prodlení činící cca 40 % celkové daňové povinnosti považuje žalobce za zcela nepřiměřený vzhledem k výše popsaným skutečnostem a okolnostem daného případu.

27. Jak vyplývá ze shora rekapitulovaných rozhodnutí ve věci prominutí příslušenství daně, žalobce v rámci úvahy založené na aplikaci ust. § 259b odst. 2 daňového řádu pouze zopakoval textaci tohoto zákonného ustanovení, dále uvedl, že k zajištění jednotné správní praxe při rozhodování o žádostech o prominutí úroku z prodlení byl vytvořen Pokyn, dále ocitoval část tohoto Pokynu – čl. III.3.A. Žalovaný dále rekapituloval část důvodů uplatněných žalobcem v předmětné žádosti o prominutí úroku z prodlení, uvedené pod bodem 1, 2, 6 a dále pouze uzavřel, že důvody uvedené v žádosti nenaplňují podmínku některého z vymezených ospravedlnitelných důvodů v čl. III.3.A. Pokynu s tím, že naplnění některých z vymezených ospravedlnitelných důvodů nevyplývá ani ze spisového materiálu vedeného správcem daně.
28. Takovéto odůvodnění žalobcem uplatněné žádosti je však nedostatečné, z napadených rozhodnutí činí rozhodnutí nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. Z napadených rozhodnutí nelze ani seznat, zda se žalovaný zabýval pouze jím uvedenými důvody (třemi z celkem šesti) a jak tyto konkrétně vyhodnotil ve smyslu jeho povinnosti shora uvedené týkající se výkladu ust. § 259b odst. 2 daňového řádu. Žalovaný předmětnou žádosti posuzoval výlučně optikou Pokynu.
29. Již v souvislosti s předchozí právní úpravou prominutí příslušenství daně podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (ZSDP) Nejvyšší správní soud dovodil, že i když rozhodnutí o žádosti o prominutí daně tehdy nemusela být odůvodňována, je nutné, aby v důsledku rozhodování správce daně za uplatnění správního uvážení byla taková rozhodnutí odůvodněna tak, aby bylo zřejmé, o jaké skutečnosti správní orgán opřel svůj právní závěr a proč považuje důvody žádosti o prominutí příslušenství daně za nepravdivé nebo vyvrácené. Jen v takovém případě má daňový subjekt možnost efektivní obrany svých práv, tj. možnost uplatnit žalobní body, které by mohly vyvrátit, popř.

zpochybnit závěry rozhodujícího orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 – 53). Rovněž otázkou kvality odůvodnění rozhodnutí správce daně o žádosti o prominutí daně podle § 55a ZSDP se Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 – 53 Nejvyšší správní soud uvedl, že *není-li však z (...) rozhodnutí zřejmé, jak věc rozhodující orgán uvážil, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr, proč považuje důvody žádosti za liché, mylné nebo vyvrácené, je daňovému subjektu de facto znemožněno, aby mohl vůči tomuto rozhodnutí uplatnit relevantní žalobní body. Pokud by za tohoto stavu správní soud žalobou napadené rozhodnutí přezkoumal, nabízel by činnost správního orgánu a sám by zatížil své meritorní rozhodnutí nepřezkoumatelností.* Ve stejném duchu se vyjádřil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 – 24, v němž uvedl, že *„povinností správního orgánu je ... uvést důvody výroku, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů. Všechny úkony činěné vrchnostenským orgánem (správcem daně) totiž musí být racionální, seznatelné a předvídatelné, což představuje interní normativ dovoditelný již z ústavních norem (čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR). Vrchnostenské akty správce daně proto musí být natolik odůvodněny, aby z nich daňový subjekt zjistil, jakými úvahami se rozhodující orgán řídil a o jaké skutkové okolnosti je opřel.“*

30. K pokynu D-330 Ministerstva financí, kterým byly vymezovány nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle ust. § 55a zákona č. 337/1992 Sb. konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47, že *„tento pokyn není obecně závazným právním předpisem a správce daně by se od něho v odůvodněných případech mohl odchýlit; na druhou straně však správci daně nelze vytýkat, že se tímto pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených“.* Ve shora citovaném rozsudku ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 – 24 Nejvyšší správní soud dovodil, že mohou nastat situace, kdy interní normativní instrukce stanoví správci daně povinnosti v rozporu s právními předpisy, příp. kdy zprostředkovaný účinek na účastníky řízení vede k tomu, že jsou de facto stanoveny povinnosti v rozporu s právními předpisy i jim; v těchto případech rozporu s právními předpisy se obecná povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu neuplatní. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 7. 2015, č. j. 2 Afs 81/2015 – 32, z něhož pochází shora citované texty, je vysloveno, že z těchto citací lze dovodit, že na odůvodnění dílčí úvahy správce daně ohledně toho, zda bude postupovat při rozhodování o žádosti o prominutí daně podle pokynu, stejně jako na odůvodnění dílčí úvahy stran otázky výjimečnosti individuální povahy a okolností, uvedených žadatelem jako důvody pro odchýlení se od jednotlivých pravidel uvedených v pokynu, je třeba klást výše popsané nároky, a to obzvláště v případě, kdy žadatel výslovně provedení takovýchto úvah po správci daně požaduje. I v nyní krajským soudem projednávané věci se jedná o nevypořádání důvodů žádosti, jenž mají vést nad rámec Pokynu, stejně tak je shodné i v nynější věci s věcí řešenou v posledně citovaném rozsudku Nejvyšším správním soudem, že žalovaný kromě jiného neuvedl, jakým způsobem posoudil žalobcem uváděnou tíživou ekonomickou situaci jakožto případný důvod pro odchýlení se od Pokynu. Uvedený názor Nejvyššího správního soudu lze vztáhnout i na Pokyn D-21, ostatně ten v čl. 1-Obecná ustanovení uvádí, že Generální finanční ředitelství tímto vymezuje skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění ***lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně.***
31. Žalovaný v nyní projednávané věci přezkoumatelným způsobem neuvedl, proč veškeré žalobcem uplatněné skutečnosti mají být při rozhodování nevýznamné a které vlastně z nich vzal v úvahu. Z napadených rozhodnutí mohl žalobce pouze tušit, na jakém

základě žalovaný vybral část jím zmíněných důvodů žádosti a nevěděl, zda a proč se žalovaný nezabýval dalšími důvody. Platí přitom, že správní orgán nemůže své pochybení spočívající v nevydání nepřezkoumatelného rozhodnutí zhojit v řízení před správními soudy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2012, č. j. 8 As 73/2011 – 56). Pokud jde o samotný Pokyn, ten není obecně závazný a není tedy pramenem práva – jedná se pouze o interní normativní instrukci nadřízeného orgánu.

32. K úpravě stanovené v § 259b daňového řádu pak například Krajský soud v Plzni za aplikace shora již v mnohém citované judikatury vztahující se k obdobné předchozí právní úpravě v rozsudku ze dne 5. 9. 2017, č. j. 57 Af 21/2016 – 37 vyslovil, že *„Povinností žalovaného tak bylo vypořádat se v odůvodnění napadeného rozhodnutí se všemi důvody uváděnými žalobcem v žádosti, a to bez ohledu na to, zda by byly žalovaným posouzeny jako důvody popsané v pokynu GŘ nebo jako důvody v pokynu GŘ neuvedené, kterými však argumentuje ve své žádosti žadatel. Jinými slovy, tvrdí-li žalobce v žádosti konkrétní, dle jeho názoru ospravedlnitelné důvody prodlení, splnil své břemeno tvrzení a žádost obsahovala precizně popsané důvody, pro které žádá prominutí úroku z prodlení. Povinností žalovaného pak bylo vypořádat se s každým důvodem uvedeným v žádosti a u každého uvést, na základě jakých konkrétních důvodů jej nelze hodnotit jako ospravedlnitelný důvod vedoucí k vyhovění žádosti.“* I v nyní projednávané věci je situace obdobná. Na základě shora konstatovaných skutečností je nutno klasifikovat rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelná pro nedostatek skutkových důvodů. Nad rámec této úvahy soud uvádí, že argumenty uplatněné v předmětné žádosti jsou logicky vystavěné, zástupce žalobce je zopakoval a vysvětlil v rámci ústního jednání před soudem, přičemž je nelze bez dalšího označit jako marginální či zjevně nepravdivé. V dalším řízení bude povinností žalovaného vytčené vady napravit a odůvodnit své rozhodnutí postupem shora vyloženým krajským soudem, vycházejícím z konstantní judikatury správních soudů uvedené shora.

VI. Závěr a náklady řízení

33. Na základě výše uvedených skutečností a úvah krajský soud shledal žalobu důvodnou, a proto ji postupem ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro vady řízení. Zároveň vyslovil, že se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Podle ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. platí, že právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost je v dalším řízení správní orgán vázán.
34. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl v řízení úspěšný, proto mu náleží náhrada nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč za podání žaloby a dále v nákladech právního zastoupení žalobce v řízení před krajským soudem v celkové výši 36 226 Kč podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V dané věci se jedná o odměnu advokáta Mgr. Radla Salajky, LL.M. za zastupování žalobce v řízení před krajským soudem za následující úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, podání žalobního návrhu, podání stanoviska k vyjádření žalovaného k žalobě a účast u jednání před Krajským soudem v Brně.

35. Podle ust. § 7, 9 odst. 4 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 5 100 Kč. Podle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok také na paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč. V daném případě náhrada činí částku celkem 1 200 Kč. Náklady řízení dále spočívají v náhradě jízdních výdajů zástupce žalobce. Jízdní výdaje podle § 157 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb. spočívají v základní náhradě za každý jeden kilometr jízdy a dále v náhradě výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Podle odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 358/2019 Sb. činí sazba základní náhrady za používání silničních motorových vozidel u osobních silničních motorových vozidel 4,20 Kč/1 km jízdy. Zástupce žalobce uskutečnil cestu na trase Praha – Brno a zpět v délce 2x 209 km, a to automobilem zn. BMW X5, registrační značky X. Výše základní náhrady za použití tohoto osobního automobilu po zaokrouhlení činí částku 1 756 Kč. Náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu při spotřebě 8,8 l/100 km - 6,8 l/100 km - 7,5 l/100 km motorové nafty (jak vyplývá z doložené fotokopie technického průkazu vozidla) a při výši průměrné ceny pohonné hmoty za 1 l 31,80 Kč podle ust. § 4 písm. c) vyhl. č. 358/2019 Sb. činí částku ve výši po zaokrouhlení 1 024 Kč. Podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu náleží advokátovi také náhrada za čas promeškaný v souvislosti s poskytnutím právní služby při úkonech prováděných v místě, které není sídlem nebo bydlištěm advokáta, a to za čas strávený cestou do tohoto místa a zpět. Zástupce žalobce cestou k soudnímu jednání na trase Praha – Brno a zpět promeškal čas v rozsahu 6 půlhodin, proto soud žalobci přiznal podle § 14 odst. 3 advokátního tarifu také náhradu v částce 600 Kč (6x 100 Kč). Vzhledem ke skutečnosti, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani ve výši 5 246 Kč. Celkové náklady řízení za zastoupení, vč. daně z přidané hodnoty a zaplaceného soudního poplatku činí částku 36 226 Kč. Ke splnění povinnosti byla žalovanému k uhrazení nákladů řízení stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 16. 7. 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu