



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobce: **P. V.**
zastoupen Michalem Faustem, daňovým poradcem,
se sídlem Ke Klenči 2469, 413 01 Roudnice nad Labem,
proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**
se sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č. j. 1396531/19/2804-50521-604181,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územního pracoviště Chrudim, ze dne 26. 7. 2019, č. j. 1396531/19/2804-50521-604181, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku nahradit žalobci k rukám zástupce žalobce Michala Fausta, daňového poradce, náklady řízení ve výši 9.800,- Kč.

Odůvodnění:

1. Platebním výměrem ze dne 7. 5. 2019, č. j. 1090593/19/2804-50522-604170, byl žalobce vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností (daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012) v celkové výši 165.047,- Kč.
2. Dne 21. 5. 2019 žalobce požádal o prominutí úroku z prodlení. V žádosti uvedl, že úroky souvisí s pozdní úhradou daně z příjmů fyzických osob za rok 2012. Daň z příjmů fyzických osob za rok 2012 mu byla doměřena na základě výsledků daňové kontroly. Daň žalobce uhradil v nejbližším možném termínu, jakmile měl „*finanční prostředky k dispozici*“. Výše úroku z prodlení je pak dána délkou prodlení (2.136 dnů), kterou však žalobce nezavinil. Žalobce v této souvislosti poukázal na to, že daňová kontrola byla zahájena „*více než tři roky po skončení kontrolovaného zdaňovacího období*“ a „*trvala dva roky*“. Úhradou předepsaného úroku z prodlení by nadto „*bylo zásadně ohroženo financování podnikatelské činnosti*“ žalobce.
3. Žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 26. 7. 2019, č. j. 1396531/19/2804-50521-604181. V odůvodnění rozhodnutí ze dne 26. 7. 2019, č. j. 1396531/19/2804-50521-604181, žalovaný zdůraznil, že při posuzování žádosti žalobce postupoval dle § 259, § 259b a 259c daňového řádu a pokynu Generálního finančního ředitelství k promíjení příslušenství daně - D - 21 (dále též „pokyn GFŘ - D - 21“). Dle žalovaného žalobce zaplatil správní poplatek, splnil i formální předklad pro prominutí úroku z prodlení, neboť uhradil daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl (§ 259b odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dále též „daňový řád“), a současně v posledních 3 letech závažným způsobem neporušil daňové nebo účetní právní předpisy (§ 259c odst. 2 daňového řádu). Následně žalovaný konstatoval, že pokyn GFŘ - D - 21 „*uvádí skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení a stanoví jejich procentuální vyjádření pro prominutí*“ a že „*správce daně posoudil žádost a shledal, že nebyl naplněn žádný ospravedlnitelný důvod prodlení*“, a proto žádost žalobce zamítl, aniž by se zabýval dalšími skutečnostmi (např. ekonomickými či sociálními poměry žalobce, četností porušování povinností při správě daní apod.). Žalovaný odůvodnění rozhodnutí ze dne 26. 7. 2019, č. j. 1396531/19/2804-50521-604181, uzavřel konstatováním, že „*žádost byla řádně projednána*“.
4. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č. j. 1396531/19/2804-50521-604181, podal žalobce žalobu, v níž nezpochyboval, že na prominutí příslušenství daně není právní nárok a že je věcí správní úvahy žalovaného, zda jeho žádosti vyhoví, či nikoliv, nicméně správní úvaha musí být přezkoumatelná. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí však žádnou přezkoumatelnou úvahu nalézt nelze, když žalovaný uvedl pouze to, že důvody uváděné žalobcem nejsou ospravedlnitelné, aniž by tento svůj závěr řádně odůvodnil. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č. j. 1396531/19/2804-50521-604181, by proto mělo být zrušeno a věc by měla být žalovanému vrácena k dalšímu řízení.

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které bylo dvakrát delší než odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) uvedl, že „prostřednictvím pokynu GFR - D – 21 objasnil obsah neurčitěho právního pojmu ospravedlnitelné důvody prodlení užitého v § 259b odst. 2 daňového řádu“ a následně konstatoval, že skutečnosti uváděné žalobcem pod tento neurčitý právní pojem podřadit nelze, což je dle žalovaného akceptovatelný postup, a proto by měla být žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Následně žalovaný na straně 5 a 6 svého vyjádření vysvětlil, proč důvody uváděné žalobcem nelze považovat za ospravedlnitelné důvody ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu.
6. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
7. Podle § 259b odst. 1, 2, 3 daňového řádu 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 (odst. 1). 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. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu (odst. 2). Při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku (odst. 3).
8. Podle § 259c odst. 1, 2, 3 daňového řádu při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (odst. 1). 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 (odst. 2). Pokud právnická osoba závažným způsobem poruší daňové nebo účetní právní předpisy, hledí se pro účely posouzení splnění podmínky podle odstavce 2 na osobu, která byla v době tohoto porušení v této právnické osobě členem statutárního orgánu, jako by je také porušila (odst. 3).
9. Podle § 102 odst. 3 daňového řádu v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.
10. V nyní projednávané věci není mezi účastníky sporné, že žalobce zaplatil správní poplatek, splnil i formální předklad pro prominutí úroku z prodlení, neboť uhradil daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl (§ 259b odst. 1 daňového řádu), a současně v posledních 3 letech závažným způsobem neporušil daňové nebo účetní právní předpisy (§ 259c odst. 12 daňového řádu). Sporným je, zda došlo k prodlení s úhradou daně z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit (§ 259b odst. 2 daňového řádu). Žalobce ztvrdil, že ano, žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí pouze stručně odkázal na § 259, § 259b a § 259c daňového řádu, na ustanovení interní normativní instrukce [jejíž znalost se u

daňových subjektů nepresumuje a která obsahuje pouze demonstrativní výčet skutečností, které jsou správcem daně dlouhodobě hodnoceny jako důvody, které lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit] a lakonicky konstatoval, že „posoudil žádost a shledal, že nebyl naplněn žádný ospravedlnitelný důvod prodlení“. Takové odůvodnění však není dostatečné, neodpovídá § 102 odst. 3 daňového řádu a činí žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Jak již bylo popsáno supra, žalovaný ve svém rozhodnutí sice uvedl, že vycházel z právní úpravy promíjení příslušenství daně obsažené v § 259, § 259b a § 259c daňového řádu a z pokynu GFŘ-D-21, ale v napadeném rozhodnutí absentují jakékoli konkrétní úvahy, kterými se žalovaný řídil při hodnocení konkrétních důvodů uváděných žalobcem v žádosti a podkladů pro vydání rozhodnutí, které měl k dispozici. Žalovanému lze přisvědčit pouze v tom, že výklad neurčitého právního pojmu (zde ospravedlnitelný důvod) může být usměrňován i formou interních normativních aktů, v nichž bude uveden demonstrativní výčet typových situací, které za ospravedlnitelný důvod lze považovat a které nikoliv. Sotva však lze akceptovat, aby interní pokyn stanovil taxativní výčet všech okolností, které lze podřadit pod pojem „ospravedlnitelný důvod“, a předem tak reagoval na každou konkrétní skutkovou situaci, která může nastat. Již vůbec pak není možné jakékoliv jiné daňovým subjektem uplatněné důvody odmítnout s pouhým konstatováním, že nejsou v tomto (dle žalovaného taxativním) výčtu uvedeny (srov. shodně např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 89/2017- 30). Názor, že daňovému subjektu nelze prominout příslušenství daně, neboť jím tvrzené skutečnosti není možné podřadit pod žádný z důvodů uvedených v pokynu GFŘ-D-21, tak není správný a nemůže být sám o sobě důvodem pro zamítnutí žádosti daňového subjektu o prominutí příslušenství dně.

11. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že úprava prominutí úroku z prodlení v sobě zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu (tzv. ospravedlnitelný důvod prodlení) a správního uvážení. Při výkladu neurčitého právního pojmu se uvážení žalovaného, na rozdíl od realizace diskreční pravomoci, zaměřuje na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení, tzn., že je nutno nejprve objasnit neurčitý právní pojem a jeho rozsah a poté hodnotit, zda skutečnosti konkrétního případu lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu. Správní soud pak posuzuje otázku, zda určitý jev reálného života byl správním orgánem správně podřazen pod neurčitý právní pojem. Soud proto musí mít možnost přezkoumat, zda výklad a aplikace neurčitého právního pojmu správcem daně je v souladu se zákonem [soudu nepřisluší nahrazovat úvahu správce daně úvahou svou a činit místo správce daně závěr, zda posuzované jednání naplnilo či nenaplnilo neurčitý právní pojem, neboť by tak nepřípustným způsobem zasáhl do činnosti správce daně]. Jestliže takový přezkum možný není, je rozhodnutí správce daně pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelné. I když zde není veřejné subjektivní právo na prominutí úroku z prodlení, nelze přehlížet, že daňový subjekt má (krom běžných procesních práv účastníka takového řízení) právo na to, aby se správní uvážení dělo v zákonných mezích a nedošlo k jeho zneužití.
12. Lze tedy shrnout, že žalovaný musí v odůvodnění rozhodnutí o žádosti o prominutí úroku z prodlení přezkoumatelným způsobem zhodnotit, zda konkrétní okolnosti

případu, které v žádosti zcela konkrétně popsal žalobce, lze podřadit pod neurčitý právní pojem ospravedlnitelný důvod prodlení, či nikoliv a proč (srov. shodně např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 17. 10. 2017, č. j. 65 Af 58/2016 – 36). V projednávané věci žalovaný neobjasnil, co se rozumí pojmem „*ospravedlnitelný důvod prodlení*“, a ani neuvedl, proč nelze důvody uváděné žalobcem pod tento neurčitý právní pojem podřadit. Jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a soud ho musel zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), když nedostatek odůvodnění nelze nahradit podrobnou argumentací uvedenou ve vyjádření k žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002 - 25, publikovaný pod č. 73/2004 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71), neboť argumenty uvedené ve vyjádření k žalobě měly zaznít v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, a proto na takové dodatečné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nemůže být brán zřetel (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 - 58, či rozsudek téhož soudu ze dne 27. 6. 2011, č. j. 4 As 21/2011 - 60). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

13. Dle § 60 odst. 1 s. ř. s. 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.
14. Soud proto úspěšnému žalobci přiznal proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem (výrok II) tvořených:
 - a) odměnou daňového poradce [osoby vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování, přičemž pro určení její výše se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb] za 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby) dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. (2 x 3.100 Kč),
 - b) paušální náhradou hotových výdajů daňového poradce a (dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.) spojených se dvěma úkony právní služby (2 x 300 Kč),
 - c) zaplaceným soudním poplatkem za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3.000 Kč.

Celkem 9.800,- Kč.
15. Platební místo („k rukám zástupce žalobce“) bylo určeno v souladu s § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., přiměřená lhůta ke splnění povinnosti uložené výrokem II pak v souladu s § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.

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 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 Pardubicích dne 28. února 2020

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu