



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: E.V., narozená dne ...
bytem ...
zastoupená daňovým poradcem Ing. Ladislavem Kubickou
sídlem Rokycanova 1929, 356 01 Sokolov

proti
žalovanému: Finanční úřad pro Karlovarský kraj
sídlem Krymská 2a, 360 01 Karlovy Vary

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2019, č. j. 189657/19/2401-50521-403469,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2019, č. j. 189657/19/2401-50521-403469, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 17 763 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Ing. Ladislava Kubici, daňového poradce.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla podle § 259b a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) zamítnuta její žádost ve věci prominutí příslušenství daně, tj. žádost o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2009.

II.

Žaloba

2. V podané žalobě žalobkyně nejprve konstatovala, že dne 8. 2. 2019 podala žádost o prominutí příslušenství daně na dani z příjmů fyzických osob za období roku 2009. K vyměření daně vedla od daňové kontroly přes řízení u Krajského soudu v Plzni cesta, která trvala téměř 7 let. Z uvedeného podle žalobkyně vyplývá, že rozhodnutí žalovaného o stanovení daně bylo po dvakrátě shledáno nezákonným a k pravomocnému stanovení daně došlo až na potřetí. Celková doba řízení byla tak zaviněna především žalovaným a po dlouhodobém stresu žalobkyně tato po sedmi letech ztratila energii na další pokračování sporu. Podáním žádosti o prominutí příslušenství daně tak chtěla alespoň minimální úlevu z finančního zásahu nezaviněného zcela vlastní vinou. Takto zřejmě uvažuje i zákonodárce, jestliže po několikaletém vakuu zákonem řešitelného prominutí daně tento institut znovu zavedl. Žalobkyně ve své žádosti uvedla, že jako jednu ze základních podmínek pro prominutí příslušenství daně viní ne svojí vinou zaviněnou délku řízení. Rozhodnutí žalovaného je především nepřezkoumatelné. V odůvodnění je pouze odkaz na vnitřní pokyn GFŘ-D-21 a citace z tohoto pokynu s tím, že žalobkyně splňuje jednu z podmínek stanovenou vnitřním pokynem. Zcela chybí posouzení všech souvislostí žádosti a okolností řízení, které předcházelo vyměření daně u žalobkyně. Jde především o postup žalovaného, který po prvním rozsudku Krajského soudu v Plzni změnil pohled na vyměření daně z dokazování na pomůcky a o celkovou dobu trvání doměřovacího řízení. Nepřezkoumatelné je také podle žalobkyně tvrzení žalovaného, že promínutelné příslušenství daně je pouze ve výši 2 687 Kč, jestliže není z ničeho zřejmé, jak k této sumě dospěl. Žalobkyně byla tedy toho názoru, že rozhodnutí o prominutí příslušenství daně je vydáno nezákonným způsobem a bylo na místě žádosti vyhovět, a to v podstatně vyšší sumě, než je právě jen 2 687 Kč
3. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný nejprve zrekapituloval průběh správního řízení a následně k jednotlivým žalobním námitkám žalobkyně uvedl následující.
5. Žalovaný důrazně odmítal tvrzení žalobkyně ohledně nepřezkoumatelnosti dotčeného rozhodnutí, když toto bylo vydáno zcela v souladu s ustanovením § 259b a § 259c

daňového řádu, přičemž obsahuje veškeré povinné náležitosti rozhodnutí předvídané v ustanovení § 102 téhož zákona. V rozhodnutí je dále uvedeno, že daňový subjekt splnil tzv. formální požadavek žádosti, když uhradil daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok z prodlení vzniknul (§ 259b odst. 1 daňového řádu). Za klíčové v dané věci poté považoval žalovaný tu část odůvodnění, kde byl daňový subjekt upozorněn na skutečnost, že předmětem žádosti o promíjení úroků z prodlení mohou být pouze úroky vzniklé ode dne 1. 1. 2015. K tomu byl daňový subjekt správcem daně odkázán na související právní úpravu. Vzhledem k tomu, že se v dané věci jedná o úrok z prodlení na DPFO za zdaňovací období roku 2009, je zcela logické, že převážnou část úroku nebude možné daňovému subjektu prominout, a to v přímé návaznosti na účinnou právní úpravu (pozn. dle platebního výměru na úrok z prodlení č. j. 190070/19 na straně třetí došlo k výpočtu úroku z prodlení pouze do 31. 3. 2015). Žalobkyně tak byla zcela legitimně upozorněna, že předmětem rozhodování byla pouze částka 2 687 Kč.

6. Tvzení žalobkyně, že je předmětné rozhodnutí nepřezkoumatelné z důvodu, kdy není z ničeho zřejmé, o jakou částku se jedná a jak k ní správce daně dospěl, nemůže obstát. K tomu si žalovaný dovolil odkázat na dosavadní průběh řízení mající podporu v postupovaném spisovém materiálu. Daňový subjekt minimálně ode dne 1. 4. 2019 (tj. před podáním předmětné žaloby) věděl, že celková výše úroku z prodlení na DPFO za zdaňovací období roku 2009 činí 57 320 Kč (dle platebního výměru na úrok z prodlení č. j. 190070/19; následně snížen v rámci tzv. částečné autoremedury na 57 295 Kč) a dále věděl, že ze zákona nelze prominout úrok z prodlení ve výši 54 633 Kč ke dni 31. 12. 2014. K částce 2 687 Kč tak žalovaný dospěl zcela legitimně, když z celkové částky úroku z prodlení odečetl jeho tzv. neprominutelnou část.
7. Výši tzv. neprominutelné části úroku z prodlení (54 633 Kč) daňový subjekt nejprve rozporoval odvoláním, v němž absentovaly podstatné náležitosti předvídané (stanovené) daňovým řádem. Tyto náležitosti nebyly doplněny, tj. započaté odvolací řízení bylo zastaveno. Proti tomuto rozhodnutí o zastavení řízení (č. j. 190115/19) se daňový subjekt neodvolal a toto tak nabylo právní moci. Ke dni odeslání tohoto vyjádření bylo správcem daně vedeno odvolací řízení ve věci platebního výměru na úrok z prodlení, kdy bude uvedené v souladu s ustanovením § 113 odst. 3 daňového řádu postoupeno k rozhodnutí nadřízenému Odvolacímu finančnímu ředitelství. V tomto odvolacím řízení bude posuzována legitimnost předepsaného úroku včetně jeho konečné výše, a to primárně v rámci dvoustupňové správy daní. V odůvodnění napadeného rozhodnutí byla žalobkyně s ohledem na ustanovení § 259c odst. 2 daňového řádu dále upozorněna, že úrok z prodlení nelze prominout, pokud daňový subjekt v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy. Porušení daňových či účetních předpisů není zákonem blíže konkretizováno, tj. posouzení uvedeného náleží do výlučné kompetence správce daně (žalovaného), který v rámci svého správního uvážení hodnotí naplnění podmínek v době podání žádosti, přičemž vždy, má správce daně povinnost dodržovat základní zásady správy daní, konkrétně v tomto případě zásadu legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Vyloučení jakékoliv libovůle na straně správce daně je zabezpečeno veřejně dostupným (na adrese <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohv/d-zakony/Pokvn GFR D-21 .pdf>) Pokynem GFR-D-21 č. j.: 4260/15/7100-40123 k promíjení příslušenství daně ze dne 12. 2. 2015 (dále jen „*Pokyn GFR-D-21*“), na který správce daně v odůvodnění rozhodnutí rovněž odkázal s konstatováním, že „*daňový subjekt porušil své zákonem stanovené povinnosti způsobem, který měl za následek doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2009 podle pomůcek oproti poslední známé dani a tento doměrek byl vyšší*

než 50 000 Kč.“ Nesplní-li daňový subjekt dle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek. Skutečnost, že žalobce porušil své zákonné povinnosti (§ 92 odst. 3 daňového řádu) je zřejmá z výsledku doměřovacího řízení, neboť DPFO za předmětné zdaňovací období ve výši 77 550 Kč byla stanovena pomůckami. Skutečnost, že předmětné doměřovací řízení probíhalo „téměř 7 let“ jak zdůrazňuje žalobkyně, nemá v řízení ve věci prominutí úroku z prodlení žádný vliv. Z hlediska správy daní je nezbytné daň stanovit v prekluzivní lhůtě stanovené v ustanovení § 148 daňového řádu, kterou lze podle nastanuvších (zákonem předvídaných) skutečností prodloužit, přerušit či zahájit její nový běh. Limitem této lhůty je pak ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu.

8. K tomu žalovaný dále upozornil na ustanovení § 116 odst. 4 daňového řádu v návaznosti na ustanovení § 73 odst. 1 s. ř. s., z čehož vyvodil závěr, že pokud chtěl daňový subjekt minimalizovat možný nárůst příslušenství, měl daň již po prvním proběhnuvším odvolacím řízení uhradit, případně měl soud požádat o přiznání odkladného účinku žalobě.
9. Dále žalovaný považoval za vhodné se krátce vyjádřit k tvrzení daňového subjektu v žádosti o prominutí (č. j. 109809/19), a to konkrétně k „Žádám o zohlednění okolností, k doměření daně došlo ve velmi dlouhém období po několika soudních jednáních, která dala za pravdu mým tvrzením,...“. Toto tvrzení není správné, neboť konečná doměřená daň je stanovena ve výši 77 550 Kč, což zcela jistě nekoresponduje s původně daňovým subjektem vykázanou částkou 9 945 Kč. I na tomto příkladu lze konstatovat, že daňový subjekt nebyl schopen v doměřovacím řízení prokázat jím tvrzenou daňovou povinnost. A rozhodně není vhodné toto tvrzení považovat za jeden z důvodů žádosti o prominutí úroku z prodlení. Nadto je vhodné též zdůraznit, že ustanovení § 259 a násl. daňového řádu představuje speciální vrchnostenský prostředek, který není ani řádným, ani mimořádným opravným prostředkem, a kterým je možno individuálně a za splnění vymezených podmínek moderovat (snižovat či plně prominout) výši příslušenství daně (úrok z prodlení nebo penále). Dotčené paragrafové znění pak je žádoucí provést právě Pokynem GFŘ-D-21 upravujícím postup orgánů Finanční správy při rozhodování o prominutí příslušenství daně dle daňového řádu, a to s cílem dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně, při vymezení skutečností, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle pojetí zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně. Správce daně tak při vyřizování předmětné žádosti o prominutí příslušenství daně postupoval zejména dle ustanovení § 259b daňového řádu a podpůrně dle příslušných vodítek pokynu GFŘ-D-21. Zde je nezbytné akcentovat, že správce daně se při posuzování předmětné žádosti zcela držel zásad v nich předvídaných, jakož je i uplatnil při rozhodování.
10. K institutu promíjení příslušenství, tj. v tomto případě úroku z prodlení, dále žalovaný poznamenal, že na prominutí daňový subjekt nemá nárok, přičemž předchozí uhrazení předmětné daně automaticky neznamená, že bude žádosti vyhověno. V opačném případě, tj. pokud by správce daně automaticky daňovým subjektům promíjel předepsané úroky z prodlení už jen za předpokladu, že ti uhradí daň, od které se příslušenství odvíjí a vyvinou patřičnou součinnost, mohlo by zajisté dojít k tomu, že by se daňové subjekty daleko častěji vyhýbaly svým daňovým povinnostem. Tento stav není z hlediska správného výkonu správy daní žádoucím.

11. S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhol, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

12. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích.

V.

Posouzení věci soudem

13. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VI.

Rozhodnutí soudu

14. Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
15. § 2 odst. 5 daňového řádu stanoví, že příslušenstvím daně se rozumějí mj. úroky, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky sledují osud daně.
16. Podle § 259 odst. 1, 2 a 4 daňového řádu platí, že pokud zákon stanoví orgánu veřejné moci pravomoc zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně, lze tak učinit na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední. K prominutí daně i příslušenství daně může dojít od vzniku daňové povinnosti až do doby uplynutí lhůty pro placení daně, a to i poté, kdy došlo k její úhradě. Proti rozhodnutí ve věci prominutí daně nebo příslušenství daně nelze uplatnit opravné prostředky.
17. § 259b daňového řádu stanoví, 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. 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. Při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.
18. § 259c daňového řádu stanoví, že při posouzení žádosti o prominutí příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. Prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.
19. Institut prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, coby poskytnutí dobrodiní státem, obsažený v § 259b daňového řádu byl do daňového řádu zakotven zákonem č. 267/2014 Sb., a to s účinností od 1. 1. 2015. Podle bodu 4 čl. VII. části čtvrté zákona č. 267/2014 Sb. lze žádat o prominutí úroku z prodlení pouze v případě úroku vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. 1. 1. 2015).
20. Podle pokynu Generálního finančního ředitelství GFR-D-21 k promíjení příslušenství daně ze dne 12. 2. 2015, č. j. 4260/15/7100-40123, má být za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů považována situace, kdy daňový subjekt žádající o prominutí úroku z prodlení mj. porušil 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 s doměrkem minimálně ve výši 50 000 Kč (čl. III. 2. A. bod 4 ve spojení s čl. III. 2. A. třetí odstavec), přičemž správce daně posuzuje splnění této podmínky za tři roky zpětně ke dni vydání rozhodnutí o žádosti (čl. III. 2. čtvrtý odstavec) a vždy zohlední jemu známé objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k porušení daňových nebo účetních předpisů (čl. III. 2. A. druhý odstavec).

21. Podle rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 7. července 2015, č. j. 2 Afs 81/2015, a ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47, jejichž závěry jsou plně aplikovatelné na posuzovaný případ, platí ve vztahu k pokynům vrcholného daňového orgánu, že „*tento pokyn není obecně závazným právním předpisem a správce daně by se od něho v odůvodněných případech mohl odchýlit; na druhou stranu však správci daně nelze vytýkat, že se tímto pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených.*“
22. V rozsudku ze dne 5. září 2017, č. j. 57 Af 21/2016-37, Krajský soud v Plzni ve vztahu k rozhodnutí o žádosti o prominutí úroku z prodlení shrnul, 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 GŘŘ nebo jako důvody v Pokynu GŘŘ neuvedené, kterými však argumentuje ve své žádosti žadatel. Jinými slovy, tvrdil-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. Pokud by se jednalo o důvod obsažený v Pokynu GŘŘ, pak bylo nutné uvést konkrétní ustanovení tohoto pokynu, který na daný důvod dopadá, a zhodnotit jeho důvodnost či nedůvodnost. Pokud by se naopak jednalo o důvody, které nejsou vymezeny Pokynem GŘŘ jako ospravedlnitelné, bylo nutné uvést, proč nemohou být důvodem pro prominutí příslušenství daně.*“
23. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. března 2019, č. j. 4 Afs 342/2018 - 37, dospěl k následujícím závěrům: „*Je třeba předeslat, že jak vyplývá již ze samotného znění § 259b odst. 2 a 3 daňového řádu, na prominutí úroku i při splnění zákonných předpokladů (tj. žádost daňového subjektu a úhrada daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl) není nárok. Vyhovění této žádosti, jakož i rozsah prominutí úroku je totiž vázáno na úvahu správního orgánu. Nejvyšší správní soud judikoval již k obdobnému oprávnění správce daně prominout daňový nedoplatek dle § 65 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků: „Zda správce daně daňový nedoplatek promine, závisí na jeho správním uvážení. Správní uvážení však nelze chápat jako prostor pro libovůli správního orgánu, nýbrž jako relativně abstraktní vymezení kritérií relevantních pro posuzování rozhodovaných případů, které správnímu orgánu umožňuje v určité míře reagovat na měnící se podmínky. (...) Zákon nemůže delegovat na exekutivu (ani na justici) právo činit libovůli. Může pouze ve větší či menší míře abstrakce definovat podmínky, za kterých exekutiva (či justice) rozhoduje o subjektivních právech jednotlivců. Z těchto základních východisek pak musí vycházet i moderní koncepce správního uvážení. (...) Základní práva a ústavní principy tak znamenají samozřejmé a přirozené implicitní omezení jakékoli, i nejširším způsobem definované diskreční pravomoci exekutivy; do katalogu pravidel takto omezujících diskreční pravomoc lze jistě řadit zejména povinnost správního orgánu respektovat principy rovnosti, požadavek racionality kritérií pro posuzování kauz, o nichž je rozhodováno, a*

proporcionality, jakož i požadavek konat v souladu se smyslem a účelem dané konkrétní diskreční pravomoci a vázanost správního orgánu svojí vlastní správní praxí (pohybuje-li se tato intra legem). ‘Nad rámec’ implicitních omezení diskrečního oprávnění pak k nim přistupují omezení explicitní, vyjádřená zákonem stanovenými kritérii pro rozhodování.“ (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55). *Toto správní uvážení svěřené správci daně sice nevylučuje soudní přezkum rozhodnutí o částečném či úplném nevyhovění žádosti o prominutí úroku, avšak soudní přezkum se musí zaměřit na to, zda správce daně aplikaci tohoto uvážení založil na řádně zjištěném skutkovém stavu, zda užil zákonná kritéria (jak ta zákonem výslovně stanovená, tak i kritéria vyplývající z ústavního pořádku, např. zákaz diskriminace či ochrana legitimního očekávání založeného na ustálené správní praxi) a zda správní uvážení při rozhodování o žádosti daňového subjektu řádně a logicky odůvodnil.*“ Ve vztahu k posuzované věci je na místě zdůraznit závěr Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku, že „(...) předchozí daňová spolehlivost stěžovatele a jeho statutárního orgánu a úhrada správního poplatku za žádost, představují pouze podmínky, při jejichž nesplnění vůbec nelze k prominutí úroků přistoupit (srov. § 259c odst. 2 daňového řádu)“ a že „Zákon vylučuje prominutí úroku z prodlení vzniklého za období před 1. 1. 2015, kdy zákon č. 267/2014 Sb. nabyl účinnosti. V posuzované věci úrok z prodlení vznikl zčásti v období od 31. 8. 2012 do 31. 12. 2014, tj. v době, kdy zákon č. 267/2014 Sb. nebyl dosud účinný, a tento úrok z prodlení proto nelze prominout dle § 259b daňového řádu. Na tom nic nemění ani ta skutečnost, že spotřební daň byla stěžovateli doměřena dne 6. 5. 2015. Stěžovateli nelze přitakat ani v jeho názoru, že úrok z prodlení vznikl až dne 12. 1. 2016 vydáním platebního výměru na úrok z prodlení, který dle stěžovatele má konstitutivní charakter. Naopak, úrok z prodlení vzniká daňovému subjektu ex lege a platební výměr na něj má pouze deklaratorní povahu (rozsudek NSS z 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 229/2018 - 21, a další tam citovaná judikatura).“

24. Dne 8. 2. 2019 žalobkyně požádala o prominutí úroku na dani z příjmů za rok 2009 a odůvodnila ji třemi skutečnostmi: že daň zaplatila, že je t. č. bez příjmů a že k doměření daně došlo ve velmi dlouhém období po několika soudních jednáních, která jí dala za pravdu.
25. Žádost žalobkyně byla zamítnuta napadeným rozhodnutím ze dne 19. 3. 2019. Žalovaný odůvodnil zamítnutí žádosti žalobkyně tím, že s odkazem na specifikovanou právní úpravu lze žádat o prominutí úroku vzniklého jen od 1. 1. 2015, což v případě žalobkyně činí 2 687 Kč. Žalovaný s odkazem na § 259c odst. 2 daňového řádu a čl. III. 2. A. bod 4 pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21 uvedl, že žádosti žalobkyně nelze vyhovět, protože porušila daňové předpisy s následkem doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2009 podle pomůcek a tento doměrek byl vyšší než 50 000 Kč.
26. Žalobkyně především namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, protože byly pominuty důvody vymezené v žádosti žalobkyně, když napadené rozhodnutí obsahuje jen odkaz na pokyn Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21 bez uvedení konkrétních důvodů, proč žalobkyně splňuje předmětnou podmínku pokynu.
27. Jak bylo výše uvedeno, žalobkyně svou žádost odůvodnila tím, že je t. č. bez příjmů a že k doměření daně došlo ve velmi dlouhém období po několika soudních jednáních, která jí dala za pravdu. Šlo tedy o to, posoudit, zda a jak se žalovaný vypořádal s popsányými důvody žádosti žalobkyně. Soud přisvědčuje žalobní námitce žalobkyně, že toto odůvodnění její žádosti bylo v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela pominuto. Žalovaný se k žalobkyní tvrzeným důvodům žádosti nijak nevyjádřil a ponechal je bez vypořádání. V tomto směru soud odkazuje na specifikovaný pokyn GFŘ, podle něhož

(druhý odstavec čl. III. 2. A.) musí daňový orgán při posuzování zjištěného porušení daňových předpisů vždy zohlednit jemu známé důvody, které vedly k porušení předpisů, v daném případě které vedly k doměření daně podle pomůcek.

28. Námitka žalobkyně je tedy důvodná. Pokud žalobkyně svou žádost odůvodnila tím, že k doměření daně došlo ve velmi dlouhém období po několika soudních jednáních, měl žalovaný tento důvod žádosti vypořádat. Žalobkyně tedy jasně argumentovala ve vztahu k důvodům, které vedly k doměření daně podle pomůcek. Žalovaný měl posoudit, zda jde o skutečnost dle předposledního odstavce čl. III. 2. A, tj. o důvod vedoucí k porušení daňových předpisů. Žalovaný měl k uvedenému důvodu žádosti zaujmout stanovisko a v napadeném rozhodnutí ho vypořádat. Neučinil-li tak, je napadené rozhodnutí v tomto ohledu nepřezkoumatelné, protože z něj nelze zjistit, zda a jak se tímto důvodem žádosti žalovaný zabýval.
29. I námitka žalobkyně, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože neobsahuje skutkové odůvodnění, proč měl žalovaný podmínku závažného porušení daňových předpisů za splněnou, s obecným odkazem na skutkovou podstatu v pokynu Generálního finančního ředitelství GFR-D-21, je důvodná.
30. Žalovaný sice odkázal na § 259c odst. 2 daňového řádu a čl. III. 2. A. bod 4 pokynu Generálního finančního ředitelství GFR-D-21 a uvedl, že žalobkyně porušila zákonné povinnosti s následkem doměrkem daně z příjmů fyzických osob za rok 2009 vyšším než 50 000 Kč podle pomůcek, nicméně toto obecné zjištění neopřel o žádné konkrétní skutkové důvody, tj. jakým svým konkrétním jednáním žalobkyně porušila jakou svou konkrétní zákonnou povinnost, jakým konkrétním rozhodnutím byla žalobkyni v důsledku tohoto porušení zákonných povinností doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2009 podle pomůcek a jak vysoký doměrek daně byl. Jen v takovém případě lze totiž přezkoumat, zda takový doměrek přesahuje částku 50 000 Kč nebo je jí roven, a zda žalobkyně závažným způsobem porušila daňové nebo účetní předpisy v posledních třech letech. Toto posouzení je nutné, protože „[...] pro účely splnění podmínky § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu se nebere v úvahu jednání, jež je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, nýbrž pouze jiná jeho daňově a účetně relevantní jednání v době tří let před vydáním rozhodnutí o žádosti o prominutí penále.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, čj. 2 Afs 62/2017-37). Z důvodu, že napadené rozhodnutí neobsahuje žádnou konkrétní úvahu o tom, jakého konkrétního závažného porušení daňových či účetních předpisů se žalobkyně v době třech let před vydáním napadeného rozhodnutí dopustila, jakým rozhodnutím jí byla doměřena daň podle pomůcek a jak vysoký doměrek byl, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
31. Dále žalobkyně namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože z něj nelze zjistit, jak žalovaný dospěl k prominutelné částce úroku 2 687 Kč.
32. Pokud jde o úrok 2 687 Kč, je v odůvodnění rozhodnutí žalovaného uvedeno, že jde o úrok z prodlení vzniklý od 1. 1. 2015. Soud přisvědčuje žalobkyni, že z napadeného rozhodnutí nelze zjistit, jak žalovaný k této částce dospěl – tj. z jaké jistiny byla vypočtena, v jaké sazbě úroku a za jaké časové období. Ve vztahu k namítané částce je tedy rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.
33. Soud dodává, že v daňovém spisu nepřehlédl, že platebním výměrem čj. 190070/19/2401-50521-403469 ze dne 22. 3. 2019 žalovaný upravil dosud předepsaný úrok a předepsal

žalovaný žalobkyni k úhradě úrok z prodlení 57 320 Kč, z toho 2 686,23 Kč za období od 1. 1. 2015 do 31. 3. 2015 (90 dnů z 365 dnů z částky 77 550 Kč v sazbě 14,05% ročně). Rozhodnutím žalovaného čj. 685710/19/2401-50521-403469 ze dne 21. 6. 2019 byl tento platební výměr k odvolání žalobkyně změněn tak, že celkový úrok činí vzhledem k daňovému přeplatku žalobkyně 57 295 Kč, aniž by údaj o výši a sazbě úroku za rok 2015 byl změněn. Dne 22. 3. 2019 vydal žalovaný rozhodnutí čj. 190115/19/2401-50521-403469, jímž zastavil řízení ve vztahu k žádosti žalobkyně o prominutí úroku za dobu do 31. 12. 2014 v částce 54 633 Kč. Všechna tři popsaná rozhodnutí však byla vyhotovena a žalobkyni doručena až po vydání a doručení napadeného rozhodnutí, proto k nim soud nemohl podle § 75 odst. 1 s. ř. s. přihlížet. Z téhož důvodu nemohl soud přihlížet k vyjádření žalovaného k žalobě, kde žalovaný způsob výpočtu úroku vysvětloval.

34. Tvrdil-li žalovaný ve vyjádření k žalobě, že žalobkyně minimálně ode dne 1. 4. 2019 (tj. před podáním předmětné žaloby) věděla, že celková výše úroku z prodlení na DPFO za zdaňovací období roku 2009 činí 57 320 Kč (dle platebního výměru na úrok z prodlení č. j. 190070/19; následně snížen v rámci tzv. částečné autoremedury na 57 295 Kč) a dále věděla, že ze zákona nelze prominout úrok z prodlení ve výši 54 633 Kč ke dni 31. 12. 2014, pak argumentuje stavem (od 1. 4. 2019) nastalým teprve po vydání napadeného rozhodnutí (19. 3. 2019).
35. Poslední žalobní námitkou bylo, že mělo být žádosti žalobkyně vyhověno v podstatně vyšší sumě než 2 687 Kč. Tuto námitku nemůže soud vypořádat, protože, jak je výše uvedeno, dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a ve vztahu k částce úroku 2 687 Kč. Z tohoto důvodu by bylo předčasné zabývat se výši případně prominutého úroku.
36. Soud dodává, že v rámci soudního přezkumu rozhodnutí o žádosti o prominutí daně se posuzuje, zda byl postup správce daně v souladu se zákonem a zda nebylo jeho rozhodnutí zatíženo svévolí. Podmínkou věcného soudního přezkumu správního uvážení správce daně v rozhodnutí o žádosti o prominutí úroků odůvodněného předmětným pokynem Generálního finančního ředitelství je, zda správce daně aplikoval své správní uvážení na řádně zjištěném skutkovém stavu, zda užil zákonná kritéria a zda správní uvážení při rozhodování o žádosti daňového subjektu řádně a logicky odůvodnil. K tomu v posuzovaném případě nedošlo.
37. Žalovaný v dalším řízení rozhodne o žádosti žalobkyně a v rozhodnutí uvede, proč a o jaké konkrétní částce úroku rozhoduje (uvede přezkoumatelný způsob výpočtu částky úroku), které zákonné podmínky pro vyhovění žádosti má za splněné, resp. nesplněné, a z jakých skutkových důvodů, to vše vždy s uvedením odkazu na příslušné zákonné ustanovení, resp. pokyn GFŘ, dále vypořádá důvody žádosti žalobkyně s uvedením důvodu, zda a proč jsou relevantní.
38. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VII.

Náklady řízení

39. Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Soud přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 17 763

Kč skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a z odměny zástupce žalobkyně v celkové výši 14 763 Kč. Odměna zástupce žalobkyně vypočtená podle advokátního tarifu sestává z odměny za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, seps žaloby, účast na jednání soudu) po 3 100 Kč, tři režijní paušály po 300 Kč, náhrady za promeškaný čas v souvislosti s cestou ze Sokolova do Plzně a zpět na jednání soudu ve výši 600 Kč (100 Kč za každou z šesti promeškaných půlhodin), náhrady cestovních nákladů v celkové výši 1 401 Kč za cestu ze Sokolova do Plzně a zpět na jednání soudu ($196 \text{ km} \times 4,10 \text{ Kč/km} + 9,07 \text{ l/100 km} \times 33,60 \text{ Kč/l} \times 196 \text{ km}$) a 21% DPH ve výši 2 562 Kč ze součtu uvedených částek 12 201 Kč. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat). Požadovala-li žalobkyně odměnu advokáta za repliku na vyjádření žalovaného, pak soud tomuto návrhu nevyhověl, protože žalobkyně repliku k vyjádření žalovaného soudu nepodala.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 10. prosince 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu