



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: **Z. l. s. r. o., IČO X**
sídlem L. 115, X L.
zastoupená advokátem JUDr. Radovanem Mrázkem
sídlem Masarykovo náměstí 3125/11, Šumperk

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, Olomouc

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 12. 2017, č. j. 2075338/17/3110-50523-802628, a č. j. 2074979/17/3110-50523-802628, ve věci prominutí příslušenství daně,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně podala dne 9. 3. 2016 žádost o prominutí úroku z prodlení na dani z přidané hodnoty a na silniční dani za rok 2015, který jí byl stanoven platebními výměry žalovaného. K tzv. ospravedlnitelnému důvodu prodlení podrobně popsala svoji situaci ohledně druhotné platební neschopnosti, v níž se dle svého tvrzení ocitla v důsledku chybných rozhodnutí státního podniku L. Č. r., s. p., a následně poté i chybných rozhodnutí orgánů a organizací státu, insolvenčního správce společnosti F. M., s. r. o., a

Krajského soudu v Hradci Králové. K žádosti připojila přílohy týkající se jí tvrzených skutečností, konkrétně: rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 3. 2015, č. j. 47 Co 10/2015-251, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 9. 2012, č. j. 32 Cm 17/2009-217, přehled úroků z prodlení za rok 2015, výsledky výběrových řízení 2008 – Lesy ČR, s. p., smlouvu o provádění lesnických činností č. 125/004/2008 uzavřenou dne 12. 2. 2008 mezi L. Č., s. p., a společností F. M., s. r. o., dále smlouvu o zřízení zástavního práva k pohledávkám uzavřenou dne 1. 12. 2008 mezi žalobkyní a F. M., výzvu L. Č. k úhradě ze dne 20. 5. 2009, jíž s. p. vyzval žalobkyni k vrácení dosud vyplacené částky 5.793.458 Kč a, vyrozumění insolvenčního správce, jímž popřel pořadí přihlášené pohledávky žalobkyně.

2. Žalovaný vydal dne 6. 4. 2016 rozhodnutí č. j. 526779/16/3110-50523-802061 a 526830/16/3110-50523-802061, jimiž žádosti žalobkyně zamítl. Proti těmto rozhodnutím žalobkyně podala žaloby ke zdejšímu krajskému soudu, který rozsudky ze dne 17. 10. 2017, č. j. 65 Af 58/2016-36 a 65 Af 59/2016-21 rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Dne 18. 12. 2017 vydal žalovaný nová rozhodnutí č. j. 2075338/17/3110-50523-802628 a č. j. 20749749/17/3110-50523-802628, jimiž žádosti žalobkyně o prominutí úroku z prodlení opětovně zamítl.
3. Žalobkyně podala proti oběma rozhodnutím žalovaného dne 7. 2. 2018 samostatné žaloby. Jelikož obě žaloby směřovaly proti rozhodnutím téhož žalovaného ve skutkově souvisejících věcech, žalovaný obě rozhodnutí shodně odůvodnil a žalobkyně proti nim uplatnila tytéž žalobní body, krajský soud rozhodl usnesením ze dne 20. 6. 2019, č. j. 65 Af 11/2018-38 o spojení řízení o předmětných žalobách ke společnému projednání.
4. Žalobkyně v žalobách namítala: a) nesprávné posouzení tzv. ospravedlnitelného důvodu: žalovaný vydal nezákonné rozhodnutí, když při hodnocení tzv. ospravedlnitelného důvodu prodlení vycházel pouze z okruhu případů, které jsou vymezeny v pokynu GFŘ-D-21 a nepřipustil možnost existence jiného tzv. ospravedlnitelného důvodu prodlení, ačkoliv daňový řád vymezuje ospravedlnitelný důvod prodlení širěji a neobsahuje zmocnění pro Generální finanční ředitelství, aby svým pokynem zužovalo výklad zákona na vymezené případy prodlení;
b) chybné hodnocení důkazů a nevyhledání důkazních pramenů: žalovaný zcela pochybil při hodnocení důkazů, když uzavřel, že tvrzené zavinění státu není obsahem spisu dostatečně prokázáno, ačkoliv žalobkyně konkrétní tvrzení o pochybení státu předložila a tato tvrzení také doložila, přičemž žalovaný se těmito důkazy vůbec nezabýval a nevyhodnotil skutečnost, že žalobkyně po dobu více než 6 let neměla k dispozici značné finanční prostředky, a to v důsledku pochybení na straně státního podniku, státem jmenovaného insolvenčního správce a Krajského soudu v Hradci Králové. Navíc v případě, kdy měl žalovaný za to, že některá tvrzení žalobkyně nebyla skutečně prokázána, neměl ve věci rozhodnout, ale důkazní prostředky vyhledat, zejména v souladu s § 89 daňového řádu vyzvat žalobkyni k prokázání tvrzení;
c) odkaz na postup dle zákona č. 82/1998 Sb. považuje žalobkyně za zcela chybný, neboť žalobkyně nežádá náhradu škody, pouze požaduje, aby chyby v postupu státu, jeho orgánů a organizací byly zohledněny při rozhodování o prominutí příslušenství správce daně. Žalovaný se dle názoru žalobkyně tímto postupem zjevně snaží vyhnout posouzení, zda došlo k pochybení státu či nikoliv.

5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. K nesprávnému posouzení tzv. ospravedlnitelného důvodu [žalobní bod a)] uvedl, že důvody, které se považují za ospravedlnitelné ve smyslu ust. § 259b odst. 2 daňového řádu, nejsou v zákoně žádným způsobem konkretizovány. Dle důvodové zprávy k tomuto ustanovení lze však za ospravedlnitelný důvod prodlení pokládat výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí úroku by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání. Vzhledem k tomu, že právní úprava promíjení úroku z prodlení je založena na kombinaci správního uvážení a neurčitého právního pojmu, v tomto případě tzv. ospravedlnitelného důvodu, který není zákonem nikterak definován, správní orgán je oprávněn v mezích prostoru daných zákonem vytvořit svou vlastní správní praxi, kterou potom ale je zásadně vázán. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, a ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-34. Ve snaze zajistit objektivizované, předvídatelné a nediskriminační rozhodování správce daně o žádostech o prominutí příslušenství daně byly v pokynu GFŘ vymezeny okolnosti, pro které je možné příslušenství daně prominout. Tyto skutkové situace, k nimž správce daně přihlíží jako k tzv. „ospravedlnitelným“, mají buď bezprostřední úzkou souvislost s pozdní úhradou daňové povinnosti způsobenou omluvitelným chováním daňového subjektu (např. mylně směřovanou platbu daně, nepříznivý zdravotní stav, živelnou pohromu) nebo souvisí se snahou daňového subjektu řešit daňové nedoplatky jinak (např. povolené posečkání, dodatečné daňové přiznání) nebo jejich dopad na státní rozpočet lze považovat za akceptovatelný (např. krátké prodlení s úhradou daně, pozdní platba záloh, které jsou nižší než celková daňová povinnost) anebo nebyly způsobeny zcela vinou daňového subjektu nebo jsou lidsky omluvitelné (např. pochybení znalce, úmrtí zůstavitele). V návaznosti na takovéto pokynem GFŘ vymezení skutkových situací podřaditelných pod pojem ospravedlnitelný důvod prodlení pak žalovaný hodnotil, zda skutečnosti konkrétního případu lze do takto vytvořeného rámce výkladu neurčitého právního pojmu zasadit. Žalovaný nepochybně názor žalobkyně, že zákon neobsahuje žádné zmocnění pro Generální finanční ředitelství, aby zužovalo výklad zákona pouze na případy vymezené pokynem. Vzhledem k tomu, že pokyny Generálního finančního ředitelství řady D jsou vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice), nenaplňují formální znaky obecně závazného normativního právního aktu. Jestliže však zákonodárce v zákonné úpravě promíjení úroků zakotvil neurčitý právní pojem, který nebyl obecně závazným předpisem (daňovým řádem) nikterak vyložen, řídil se žalovaný při rozhodování právě předmětným pokynem, který tento neurčitý právní pojem ve snaze zabránit nejednotnosti rozhodování formou vymezení jednotlivých skutkových situací specifikoval. Žalovaný shrnul, že je vázán nejen tímto interním pokynem vydaným ve vztazích nadřízenosti a podřízenosti, ale především vlastní správní praxí na základě tohoto pokynu vytvořenou, pak za ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daně nepovažoval jiný důvod, než ten, který byl v pokynu vymezen.
6. K žalobní námitce ad b) a c) žalovaný uvedl, že institut promíjení příslušenství daně představuje beneficium ze strany státu, kdy, jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31, je správce daně vázán návrhem daňového subjektu. V daňovém řízení se navíc uplatňuje zásada projednací, tudíž správní orgán není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch účastníka řízení. Důkazní břemeno v řízení o prominutí příslušenství daně tedy neleží na správci daně, ale

na žadateli, který je povinen tvrdit skutečnosti relevantní pro prominutí příslušenství daně a současně ke svým tvrzením předložit i důkazní prostředky. Připustil-li by žalovaný, že by měl teoretickou povinnost dohledávat důkazní prostředky ve prospěch žalobkyně, žalobkyni uváděná výzva podle ust. § 89 daňového řádu by nebyla vůbec aplikovatelná. Postup k odstranění pochybností dle ust. § 89 a násl. daňového řádu je totiž postupem sloužícím k prověření správnosti daňových povinností, zejména k ověření, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení, a jehož cílem je přispět ke zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši. Žalovaný nezpochybňuje skutečnost, že žalobkyně současně se žádostí o prominutí úroku z prodlení předložila důkazní prostředky, které podle žalobkyně prokazují jí uváděná tvrzení, tj. že prodlení bylo zaviněno chybnými kroky státu. Žalovaný však nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že se těmito důkazy vůbec nezabýval. Bez provedení řádného dokazování, kdy všechny předložené listiny zhodnotil jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti by totiž ani závěr o tom, že předmětný skutkový stav nedopadá na žádný z ospravedlnitelných důvodů prodlení mající oporu v pokynu GFŘ, nemohl učinit. Žalovaný proto setrval na svém názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, že zavinění státu nebylo důkazními prostředky předloženými žalobkyní dostatečně prokázáno. Žalovaný má za to, že chyby ve výběrových řízeních podniku L. Č. r., s. p., stejně jako právní názor tohoto podniku na uzavřenou zástavní smlouvu vyjádřený v dopise ze dne 20. 5. 2009, nelze označit za protiprávní, neboť nebyly podloženy rozhodnutími příslušných orgánů. Dle žalovaného to rovněž platí i pro nesprávně posouzenou místní příslušnost Krajského soudu v Hradci Králové. Navíc žalobkyně s předmětnou žádostí nepředložila ani žádnou analýzu své ekonomické situace ani žádné ekonomické ukazatele své hospodářské situace (např. výpisy z účtů), ze kterých by bylo zřejmé, že se ocitla zcela bez finančních prostředků, bez vlastnictví nemovitých věcí či dalších práv, které by mohly být využity ke splnění jeho daňových povinností. Žalovaný upozornil, že ocitla-li se žalobkyně skutečně v namítané druhotné platební neschopnosti, mohla využít některý z institutů, na které daňový řád při platební neschopnosti pamatuje, např. posečkání dle ust. § 156 a násl. daňového řádu. V oblasti jiných právních předpisů je to pak postup podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). K námitce žalobkyně, že nežádá náhradu škody, pouze požaduje, aby chyby v postupu státu, jeho orgánů a organizací byly zohledněny při rozhodování o prominutí příslušenství daně, žalovaný zopakoval, že žalobkyní tvrzené chyby nespádají pod žádný z tzv. ospravedlnitelných důvodů uvedených v pokynu GFŘ. Avšak v případě, že by žalobkyně náhradu škody požadovala a tato jí i byla přiznána, mohla by škodu v podobě veřejnoprávní sankce za prodlení touto náhradou kompenzovat. K námitce žalobkyně, že se žalovaný zjevně snaží vyhnout posouzení, zda došlo k pochybení státu či nikoliv, pak žalovaný uvedl, že pravomocí k posouzení, zda skutečnostmi tvrzenými žalobkyní došlo k pochybení státu, jeho orgánů a organizací, je nadán výlučně soud. Žalovaný uzavřel, že on mohl pouze posoudit důkazy předložené žalobkyní k jejímu tvrzení o naplnění některého z ospravedlnitelných důvodů prodlení a po jejich zhodnocení dospěl k závěru, že žalobkyně důkazní břemeno ohledně tohoto tvrzení, stejně jako ohledně tvrzeného pochybení státu, jeho orgánů a organizací, které zapříčinilo nemožnost splnění daňové povinnosti včas, neunesla.

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
8. Podle ustanovení § 259b odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), 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.

Podle odstavce 2 tohoto ustanovení 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.

Podle odstavce 3 tohoto ustanovení při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.

Podle ustanovení § 259c odst. 1 daňového řádu při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.

Podle ustanovení § 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.

9. Ve věci splnění podmínek prominutí úroku je mezi stranami nesporné, že žalobkyně splnila veškeré formální předpoklady pro případné prominutí úroku, splnila podmínku stanovenou v § 259b odst. 1 daňového řádu, a to uhrazení daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl, a dále splnila negativní podmínku stanovenou v ustanovení § 259c odst. 2 daňového řádu, že žalobkyně nebo osoba, která je členem jejího statutárního orgánu, v posledních třech letech závažným způsobem neporušila daňové nebo účetní právní předpisy.
10. Sporným mezi stranami je naplnění podmínky upravené v ustanovení § 259b odst. 2 daňového řádu, tedy otázka, zda došlo k prodlení s úhradou daně z tzv. ospravedlnitelného důvodu prodlení. Žalobkyně za tento důvod označila svou druhotnou platební neschopnost v důsledku opakovaných pochybení státu, resp. jeho orgánů a organizací.
11. Jak již bylo opakovaně správními soudy konstatováno, úprava prominutí úroku z prodlení ve smyslu § 259b daňového řádu v sobě zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu (tzv. ospravedlnitelný důvod prodlení) a správního uvážení.
12. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 9 Afs 238/2016-32: *„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, v daném případě, zda lze konkrétní okolnosti posuzované věci podřadit pod tzv. ospravedlnitelný důvod prodlení či nikoli a proč. Soud proto musí mít možnost přezkoumat, zda výklad a aplikace neurčitého právního pojmu žalovaným je v souladu*

se zákonem, jaké podklady pro své rozhodnutí k tomu žalovaný soustředil, zda tak učinil v rozsahu, který mu umožnil ve věci správně rozhodnout a zda jeho zjištění s těmito podklady nejsou v logickém rozporu. Soudu na druhé straně nepřísluší, aby úvahu žalovaného nahradil, provedl sám vlastní hodnocení a učinil závěr, zda posuzované jednání naplnilo či nenaplnilo neurčitý právní pojem, neboť by tak nepřipustným způsobem zasáhl do činnosti žalovaného.“

13. Původní rozhodnutí žalovaného bylo právě pro absenci konkrétních úvah, kterými se žalovaný řídil při hodnocení konkrétních důvodů uváděných žalobkyní v žádosti a podkladů pro vydání rozhodnutí, které měl k dispozici, zrušeno.
14. V novém, nyní přezkoumávaném rozhodnutí, žalovaný k otázce ospravedlnitelného důvodu uvedl, že dle důvodové zprávy lze za ospravedlnitelný důvod pro prodlení s úhradou daně pokládat výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohrěšek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí úroku by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání. Dále uvedl, že za dostatečně široký výčet skutečností zakládajících ospravedlnitelný důvod prodlení, který pokrývá smysl a účel zákonného použití pojmu „ospravedlnitelný důvod“, správce daně využívá při rozhodování skutkové situace vymezené v čl. III. 3. A Pokynu GŘ (tyto žalovaný následně v rozhodnutí konkrétně vyjmenovává) a posuzuje, zda nastaly i v případě daňového subjektu. Doplnil, že z vymezení těchto skutkových situací, k nimž standardně přihlíží jako k ospravedlnitelným, je navíc patrné, že mají bezprostřední úzkou souvislost s pozdní úhradou daňové povinnosti a navíc musí být prokázána jejich existence, ať už tím, že vyplývají přímo ze spisu či doložením řádných důkazních prostředků ze strany žadatele. Následně žalovaný popsal, jaké listiny žalobkyně k žádosti doložila a co uváděla jako důvod prominutí. Žalovaný uvedl, že tvrzené zavinění státu na vzniku prodlení s úhradou daňových povinností není obsahem spisu a přílohami k žádosti dostatečně prokázáno a uzavřel, že: *„Správce daně shledal, že skutečnosti uváděné daňovým subjektem v žádosti o prominutí neodpovídají žádnému z ospravedlnitelných důvodů, k nimž správce daně standardně přihlíží při své správní praxi[...].“*
15. Krajský soud konstatuje, že žalovaný napravil své předchozí pochybení, když v novém rozhodnutí nejprve objasnil, co lze dle jeho názoru podřadit pod pojem „ospravedlnitelný důvod“. Závěr žalovaného o tom, že je vázán pokynem GŘ a že důvody v něm uvedené jsou dostatečně širokým výčtem, který pokrývá smysl a účel zákonného použití pojmu „ospravedlnitelný důvod“, však není správný. Jak již bylo správními soudy deklarováno, interní normativní akty pro správce představují pokyn nadřízeného orgánu potud, že *„[...] výklad neurčitého právního pojmu (zde ospravedlnitelný důvod) může být v rámci hierarchie veřejné (zde daňové) správy usměrňován i formou uvedených interních normativních aktů, a to např. tím, že bude uveden příkladný (demonstrativní) výčet typových situací, které za ospravedlnitelný důvod lze považovat a které nikoli, včetně uvedení procentní sazby, o kterou ten který důvod vede k prominutí uložené pokuty. Sotva však lze akceptovat, aby interní normativní pokyn stanovil taxativní výčet všech okolností, které lze podřadit pod pojem „ospravedlnitelný důvod“ a předem tak reagoval na každou konkrétní situaci, která může nastat a současně aby bylo možné jakékoli jiné daňovým subjektem uplatněné důvody odmítnout s pouhým konstatováním, že nejsou v tomto taxativním výčtu uvedeny.“* (blíže viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 89/2017-30). Názor žalovaného, že žalobkyni nelze prominout příslušenství daně, neboť žalobkyně tvrzené skutečnosti, jež považuje za „ospravedlnitelný důvod“, není možné podřadit pod žádný

z důvodů uvedených v Pokynu GFŘ, tak není správný a nemůže být důvodem pro zamítnutí žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně.

16. Na druhou stranou z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalovaný přesto, že setrval na názoru, že je při posouzení důvodu žalobkyně vázán pokynem GFŘ, individuálně posoudil žalobkyní tvrzené skutečnosti.
17. Na tomto místě musí krajský soud nejprve uvést, že považuje za částečně nesprávné závěry žalovaného, které žalovaný dovodil z listin předložených žalobkyní, a to konkrétně z dopisu státního podniku L. Č. a rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 3. 2015, č. j. 47 Co 10/2015-251, a sice že tyto listiny neprokazují protiprávní postup státního podniku. Z těchto listin pochybení státního podniku, resp. státu vyplývají, neboť dopisem ze dne 20. 5. 2009 státní podnik sdělil žalobkyni svůj závěr o neplatnosti zástavní smlouvy, přestal žalobkyni vyplácet prostředky za odvedenou práci a požadoval vrácení prostředků již vyplacených. Tento závěr byl shledán nesprávným Krajským soudem v Brně, rozsudkem ze dne 19. 9. 2012, č. j. 32 Cm 17/2009-217, jímž bylo určeno, že předmětná pohledávka je pohledávkou zástavní smlouvou zajištěnou. Jinými slovy, že státní podnik odepřel prostředky žalobkyni neoprávněně. Závěr žalovaného o tom, že chyby ve výběrových řízeních společnosti Lesy ČR, s. p., jsou pouze tvrzeny a nejsou doloženy, je správný, neboť žádný důkaz prokazující toto tvrzení žalobkyně správci daně nepředložila.
18. Nicméně krajský soud se i přes všechna vytýkaná pochybení ztotožnil se závěrem žalovaného, který u žalobkyně neshledal ospravedlnitelný důvod pro prominutí příslušenství daně, neboť, jak uvedl žalovaný, žalobkyní tvrzené zavinění státu na vzniku prodlení s úhradou daňových povinností není obsahem spisu (přílohami žádosti ze dne 9. 3. 2016) dostatečně prokázáno.
19. Žalobkyně za ospravedlnitelný důvod označila svou druhotnou platební neschopnost v důsledku opakovaných pochybení státu, resp. jeho orgánů a organizací. Dle krajského soudu žalobkyně sice prokázala, že stát (státní podnik) protiprávně zadržel žalobkyni finanční prostředky, ale žalobkyně nijak konkrétně netvrdila ani neprokazovala, jak se tato skutečnost odrazila v její celkové ekonomické situaci. V tomto ohledu se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného. Žalobkyně neprokázala, že se ocitla v druhotné platební neschopnosti v důsledku protiprávního zadržení prostředků státním podnikem. Důkazy, které žalobkyně ke své žádosti o prominutí příslušenství daně předložila, toliko prokazují, že stát byl jejím dlužníkem, nikoli tvrzenou druhotnou platební neschopnost žalobkyně. Krajský soud tak shledává žalobní bod a) nedůvodným, neboť přes všechna výše vytčená pochybení žalovaný individuálně posoudil žalobkyní tvrzený důvod pro prominutí příslušenství daně a nevycházel pouze z okruhu případů vymezených v pokynu GFŘ-D-21, neboť správně ve svém rozhodnutí uvedl, že „...vzhledem k vágní argumentaci daňového subjektu nelze dovodit úzký vztah mezi skutečnostmi vzniklými při podnikání daňového subjektu a úhradou daně, která byla provedena v rozporu s ustanoveními zákona opožděně. Daňový subjekt nepředložil celkovou analýzu své ekonomické situace, která by dokládala, jaký ekonomický dopad na jeho finanční toky a celkové fungování společnosti měly tvrzené skutečnosti o nesprávném výběrovém řízení a soudní spory.“ S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje.
20. K žalobnímu bodu b) v části týkající se chybného hodnocení důkazů krajský soud odkazuje na závěry uvedené výše v odst. 17 rozsudku.

21. K části námitky b) týkající se nevyhledání důkazních pramenů krajský soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31, který se zabýval institutem posečkání (jenž je obdobně jako institut prominutí definován neurčitým právním pojmem a je rovněž beneficiem ze strany státu, proto lze v něm uvedené závěry vztáhnout i na nyní posuzovaný případ) a důkazním břemenem, přičemž vyšel při svých úvahách z rozsudků č. j. 3 Afs 74/2014-29 a 3 Afs 94/2015-62. Nejvyšší správní soud uzavřel, že důkazní břemeno v tomto případě leží na daňovém subjektu. Uvedl, že „*přesvědčení stěžovatele, že správce daně by k nijak konkrétně uplatněným důvodům žádosti byl povinen vyhledat důkazy v daňovém spise, mohlo vést až k absurdním závěrům. Správce daně by takto ex offio vystupoval jako analytik daňového spisu žadatele a jen na základě takto zjištěných skutečností by usuzoval, zda je žádost důvodná. Toto pojetí by ovšem bylo v příkrém rozporu se závěrem, že pro žadatele platí i v řízení o posečkání povinnost prokázat svá tvrzení podle § 92 odst. 3 d. ř. správce daně je při rozhodování o žádosti o posečkání vázán návrhem daňového subjektu. Ten je tedy povinen tvrdit ve své žádosti relevantní důvody pro posečkání a současně ke svým tvrzením předložit důkazní prostředky. Důkazní povinnost zde leží na žadateli, který se benefícia při úhradě daně domáhá. Správce daně je povinen vycházet při posouzení žádosti z náležitě zjištěného skutkového stavu. Vychází přitom především z tvrzení a důkazních prostředků obsažených v žádosti a nepochybně může vzít v úvahu i skutečnosti zřejmé z daňového spisu žadatele. Daňový subjekt nese riziko, že pokud nedoloží svá tvrzení uvedená v žádosti, bude správce daně nucen žádost zamítnout.*“ Dále doplnil, že „*nelze proto vyžadovat na žalovaném, aby sám vyhledal nijak neoznačené důkazy v daňovém spise a podřadil je k jednotlivým tvrzením stěžovatele. Ani v případě rozhodování o posečkání ex offio není na žalovaném, aby důvody a důkazy sám vyhledával; půjde především o případy, kdy by existence důvodů pro posečkání byla z okolností případu naprosto zřejmá.*“
22. Obdobné závěry lze vztáhnout na nyní posuzovaný případ. Je to žalobkyně, která je povinna tvrdit ve své žádosti relevantní důvody a současně k nim předložit důkazní prostředky a která nese riziko, že pokud nedoloží svá tvrzení uvedená v žádosti, bude správce daně nucen žádost zamítnout. Pokud by bylo správné tvrzení žalobkyně, že ji měl správce daně vyzvat k prokázání jejích tvrzení, byla by připuštěna absurdní situace, kdy by byl žalovaný povinen daňový subjekt vyzývat, resp. poučovat, co musí tvrdit a prokázat, aby byl se svojí žádostí o prominutí příslušenství daně úspěšný. Takový postup nemá oporu v zákonné úpravě a je nutné jej odmítnout.
23. Žalobkyně poučovací povinnost žalovaného dovozovala z § 89 daňového řádu, tento její názor však není správný. Dle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.* Jak ve vyjádření k žalobě uvedl přílehuvě žalovaný, § 89 daňového řádu upravuje postup k odstranění pochybností správce daně týkajících se daňových tvrzení, což je postup sloužící k prověření správnosti daňových povinností a jeho cílem je přispět ke zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši. Prominutí příslušenství daně dle § 259b daňového řádu je institutem zcela odlišným, nejedná se o postup správce daně při správě daní, nýbrž o benefcium ze strany státu, jímž má být zmírněn dopad placení příslušenství daně, jež vzniklo v důsledku prodlení s úhradou daně, na poplatníka, pokud by to jinak pro něj znamenalo zásadní ohrožení. Ustanovení § 89 daňového řádu se v tomto případě nepoužije.

24. Pro úplnost krajský soud poukazuje na skutečnost, že sama žalobkyně v žalobě uvádí, že po dobu více než šesti let neměla k dispozici *značné* finanční prostředky (str. 6 žaloby). Sama žalobkyně tak de facto připouští, že měla ještě jiné finanční prostředky než ty, které ji nebyly vyplaceny z důvodu pochybení na straně státního podniku.
25. K žalobní námitce c) týkající se postupu dle zákona č. 82/1998 Sb. krajský soud konstatuje, že se jedná o vyjádření nad rámec nutného odůvodnění rozhodnutí, které nemá vliv na jeho zákonnost. Smyslem tohoto sdělení bylo zřejmě poukázání na možnost jiného postupu v případě poškození žalobkyně postupem státního orgánu, nikoli nezbytnost vedení tohoto řízení pro úspěšnost žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně. Tato námitka tak není důvodná.
26. Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
27. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 17. července 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu