



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Ing. S.K.**, bytem ..., *zastoupeného JUDr. Jaromírem Malým, advokátem se sídlem Chebská 355/49, Karlovy Vary*, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Karlovarský kraj**, se sídlem Krymská 2a, Karlovy Vary, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2017, čj. 994767/16/2401-50521-404763,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

III. Advokátu JUDr. Jaromíru Malému se přiznává odměna a náhrada hotových výdajů za zastupování žalobce ve výši 6.116,- Kč. Tato částka bude advokátu JUDr. Jaromíru Malému vyplacena z účtu Krajského soudu v Plzni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Správce daně podle § 259b a § 259c daňového řádu zamítl žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání za zdaňovací období roků 2009, 2010 a 2011 [rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 11. 1. 2017, čj. 994767/16/2401-50521-404763].

Prominutí příslušenství daně je upraveno v § 259 až § 259c daňového řádu.

Postup orgánů Finanční správy České republiky při rozhodování o prominutí příslušenství daně podle daňového řádu je upraven pokynem Generálního finančního ředitelství D-21, čj. 4260/15/7100-40123, k promíjení příslušenství daně (dále jen „*Pokyn GFŘ D-21*“).

II. Žalobní body

Žalobce splňuje veškeré zákonem stanovené podmínky pro prominutí úroku z prodlení. Částky odpovídající doměřeným daním byly dne 12. 5. 2016 žalobcem odeslány a dne 13. 5. 2016 byly připsány na účet správce daně. Požadavek obsažený v § 259b odst. 1 daňového řádu je tak naplněn. I požadavek obsažený v § 259b odst. 2 daňového řádu (tj. požadavek na existenci takového důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit) považuje žalobce naplněný. Daň za uvedená období byla totiž žalobci doměřena v důsledku podvodu, jehož se na žalobci (a nejen na něm) dopustil A.D., který byl za svou činnost potrestán trestem odnětí svobody v trvání devíti roků se zařazením do věznice s dozorem (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 5. 2015, čj. 2 T 2/2014-28533, ve znění rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 5. 11. 2015, sp. zn. 4 To 71/2015) [viz řízení o zrušení dodatečného doměření daní vedeného u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30Af 49/2016]. I požadavek obsažený v § 259b odst. 3 daňového řádu považuje žalobce za naplněný, neboť striktní uplatnění všech napadených rozhodnutí je pro žalobce zcela likvidační. Ke svým poměrům žalobce uvádí, že je starobním důchodcem s vypláceným důchodem ve výši 11.196,00 Kč měsíčně. Kromě toho je nucen přivydělávat si v oboru elektro - projekty a realizace, kterým se po celý život zabýval. Tímto způsobem jsou jeho příjmy navyšovány o částku v průměru 7.000,00 Kč měsíčně. Z těchto příjmů je pak nucen hradit úvěr ze stavebního spoření na rodinný dům, který je v jeho vlastnictví. Měsíční splátka úvěru představuje částku 10.120,00 Kč měsíčně a ke dni 31. 12. 2016 zůstávala k úhradě částka 1.162.853,38 Kč (1.921.458,10 Kč úvěr minus naspořených 758.604,72 Kč). Kromě toho je nucen hradit další platby související s provozem rodinného domu, a to konkrétně: poplatky za vodu a odpad v částce cca 10.000,00 Kč ročně, nájemné za pronájem části zahrady u rodinného domu v částce 1.600,00 Kč ročně, platby za odvoz komunálního odpadu v částce 2.196,00 Kč ročně, daň z nemovitosti v částce 3.012,00 Kč ročně, pojištění nemovitosti v částce 5.671,00 Kč ročně, dodávky elektrické energie ve výši cca 33.000,00 Kč ročně a náklady na vytápění v částce cca 28.000,00 Kč ročně. Tyto náklady, přepočteny na měsíc, představují průměrnou částku 7.000,00 Kč, to vše bez dalších pravidelných drobných plateb typu koncesionářské poplatky, satelit, internet či platby mobilním operátorům. Vzhledem k tomu, že žalobce veškeré dostupné rezervy vynaložil na úhradu doměřené daně, a kromě toho byl nucen si na úhradu půjčit od své dlouholeté partnerky, nebyl ze svých příjmů schopen hradit ani řádné splátky úvěru ze stavebního spoření a běžných nákladů na dům. Byl proto nucen přistoupit k pronájmu části svého rodinného domu studentům za částku 4.500,00 Kč měsíčně. Doklady prokazující všechna tato tvrzení předkládá žalobce v příloze. Žalobce tedy splňuje veškeré zákonem stanovené podmínky pro prominutí úroku z prodlení.

K argumentaci správce daně ohledně nenaplnění ospravedlnitelných důvodů vyjmenovaných Pokynem GFŘ D-21 poukazuje žalobce na skutečnost, že tento pokyn lze klasifikovat jako interní normativní instrukci, jejíž právní síla však nedosahuje síly zákona.

Účelem takové instrukce je sjednocení výkladu právních předpisů a stanovení jednotných postupů správců daně na celém území republiky. Představuje tak však pouze jakýsi interní předpis pro správce daně, který nelze označit za právní předpis obecně závazný. Žalobce si je vědom názoru Nejvyššího správního soudu, že *interní pokyny sice nemohou upravovat práva a povinnosti soukromých osob, nicméně nejsou pro soukromé osoby zcela bez právního významu, a to z důvodu vytvořené správní praxe*, nicméně poukazuje na skutečnost, že tato právní síla se uplatňuje zejména tam, kde postup správce daně není upraven obecně závaznými normami a je upraven pouze interními instrukcemi. Pokyn GŘ D-21 však podle názoru žalobce neupravuje postup, na který by zákon, jako obecně závazná norma nepamatoval (viz § 259b odst. 1, 2 a 3 daňového řádu), ale pouze doplňuje a upřesňuje zákonná ustanovení. Za tímto účelem konkretizuje důvody, které lze považovat za ospravedlnitelné (§ 259b odst. 2 daňového řádu), specifikuje konkrétní ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu, které zakládají tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu), a uvádí jednotlivé druhy porušení povinnosti daňového subjektu ve vztahu k § 259c odst. 1 daňového řádu. Svou povahou se jedná o výčty demonstrativní, které připouštějí další rozšíření o skutečnosti, jež vyhovují zákonnému požadavku ospravedlnitelnosti či tvrdosti.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Ve vyjádření k žalobě ze dne 11. 4. 2017 Finanční úřad pro Karlovarský kraj uvedl především to, že obsahem žalobcovy žádosti o prominutí příslušenství daně, ve znění jejího doplnění, byly toliko obecné informace aplikované na jednotlivé odstavce Pokynu GŘ D-21. V podané žádosti žalobce neuváděl žádné konkrétní důvody, pro něž žádá o prominutí úroku z prodlení (vyjma tvrzení, že původně doměřená daň jím již byla uhrazena a tvrzení ohledně vyššího věku žalobce a jeho nízkého ročního příjmu). Každý daňový subjekt, u kterého dojde ke vzniku penále či úroku z prodlení, má sice právo podat žádost o prominutí tohoto příslušenství daně, nicméně je současně nezbytné upozornit na skutečnost, že podáním žádosti jako takové automaticky nedochází ke vzniku nároku na její kladné vyřízení, tj. k prominutí příslušenství v plné nebo částečné výši. Žalobce musí uvést důvody, pro něž o prominutí žádá, případně tyto doložit. Dle § 259 odst. 3 daňového řádu je daňovým subjektům rovněž připuštěna možnost podat příslušnou žádost znovu, a to za předpokladu uvedení jiných důvodů než těch, které byly uplatněny v předchozí žádosti.

Žalovaný akcentuje s odkazem na zásadu legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu), že jednal při vyřizování předmětné žádosti o prominutí zcela legitimně, dle postupů předvídaných v Pokynu GŘ D-21, doplňujícím a upřesňujícím zákonná ustanovení daňového řádu. Primárním účelem (cílem) vydání tohoto pokynu byla snaha Generálního finančního ředitelství o dostatečně spolehlivé zabezpečení jednotného a objektivního rozhodování správců daně o žádostech daňových subjektů o prominutí příslušenství daně tak, aby bylo v co nejvyšší míře zajištěno spravedlivé a objektivní rozhodování, na základě kterého by nedocházelo ke zvýhodňování či znevýhodňování jednotlivých daňových subjektů. Žalovaný navíc akcentuje skutečnost, že Pokyn GŘ D-21 je veřejně dostupný, což z hlediska naplnění zásady legitimního očekávání hraje klíčovou roli, neboť žadatelé o prominutí vědí, jak bude správce daně při aplikaci § 259 a násl. daňového řádu jednat. Příslušná zákonná ustanovení (obecná) jsou Pokynem GŘ D-21 dále konkretizována, a proto nelze v řešeném případě napadat právní sílu a postavení uvedeného pokynu, neboť tento je žádoucí posuzovat

jako *intra legem* (v rámci zákona, nevymezuje se vůči němu, toliko jej konkretizuje). Pokud by tento pokyn nikdy nenabyl platnosti, tj. správce daně by promíjel příslušenství daně toliko na základě své správní úvahy (diskreční pravomoci), pak by vyvstala otázka, kam až sahá hranice pro promíjení a kdo a za jakých podmínek o ní vůbec rozhoduje.

Žalovaný zastává nadále názor, že napadené rozhodnutí (včetně detailního odůvodnění) bylo vydáno zcela v souladu se zákonem, při dodržení kritérií předvídaných Pokynem GFR D-21 a zásadou legitimního očekávání.

IV. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 28. 2. 2018 účastníci řízení setrvali na svých argumentacích obsažených ve výše uvedených písemných podáních.

V. Posouzení věci krajským soudem

Prominutí příslušenství daně (§ 2 odst. 5 daňového řádu) je obecně upraveno v § 259 a 259c daňového řádu. Speciálně je prominutí úroku z prodlení (§ 252 a 253 daňového řádu) upraveno v § 259b daňového řádu.

Podle § 259 odst. 1 daňového řádu 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.

Žalovaný správní orgán žalobcovu žádost o prominutí úroku z prodlení zamítl, protože neshledal naplnění žádného z ospravedlnitelných důvodů prodlení vyjmenovaných v Pokynu GFR D-21. Žalobce namítá, že splňuje veškeré zákonem stanovené podmínky pro prominutí úroku z prodlení, tj. požadavky obsažené v § 259b odst. 1, v § 259b odst. 2 a v § 259b odst. 3 daňového řádu.

Podle § 259b odst. 1 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.

Podle § 259b odst. 2 daňového řádu 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 § 259b odst. 3 daňového řádu při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.

Z těchto ustanovení plyne, že podmínkou *sine qua non* žádosti o prominutí úroku z prodlení je uhrazení daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. Je-li tato daň uhrazena, posuzuje se, zda k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit (§ 259b odst. 2 věta první daňového řádu). Dojde-li

se k tomu, že je tu ospravedlnitelný důvod prodlení a že tedy je na místě úrok z prodlení prominout, při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, se zohledňuje skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku. Dojde-li se naopak k tomu, že zde ospravedlnitelný důvod prodlení není a že tedy úrok z prodlení nemůže být prominut, žádost o prominutí úroku z prodlení se zamítne, aniž by se zohledňovala skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku, neboť takováto skutečnost je rozhodná jen pro posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut.

Pokyn GFŘ D-21 se skládá zejména z obecných ustanovení (čl. I.), ustanovení o promíjení penále (čl. II.), ustanovení o promíjení úroků (čl. III.) a procesních ustanovení (čl. IV.). Čl. III. tohoto pokynu vymezuje formální požadavek (III. 1.), meritorní posouzení – prvotní úvahu (III. 2.) a meritorní posouzení – rozsah prominutí (III. 3.). Čl. III. 3. uvedeného pokynu pojednává zejména o ospravedlnitelných důvodech prodlení (III. 3. A.), ekonomických nebo sociálních poměrech zakládajících tvrdost uplatněného nároku (III. 3. B.) a četnosti porušování povinností při správě daní (III. 3. C.). Ke vztahu mezi těmito kritérii se v Pokynu GFŘ D-21 uvádí: „Základním požadavkem pro možnost prominutí úroku je naplnění kritéria dle čl. III. 3. A. tohoto pokynu. Pokud dojde k jeho naplnění, posoudí správce daně dle čl. III. 3. B. tohoto pokynu možnost zvýšení procentní sazby prominutí. Následně posoudí naplnění kritéria dle čl. III. 3. C. tohoto pokynu. Po posouzení tohoto kritéria pak zjistí, zda daňovému subjektu zbyla určitá částka k prominutí, a rozhodne o jejím prominutí (maximálně však 100 % úroku). Pokud nezbyla žádná částka k prominutí, žádost daňového subjektu zamítne.“.

V žádosti o prominutí příslušenství daně žalobce ve vztahu k úroku z prodlení poukazoval na neexistenci závažného porušení daňových nebo účetních předpisů v posledních třech letech s ohledem na čl. III. 2. A. Pokynu GFŘ D-21 a ve vazbě na § 259c odst. 2 daňového řádu, na tvrdost uplatněného úroku vzhledem k ekonomickým a sociálním poměrům daňového subjektu s ohledem na čl. III. 3. B. tohoto pokynu a ve vazbě na § 259b odst. 3 daňového řádu a na neexistenci porušování povinností při správě daní daňovým subjektem s ohledem na čl. III. 3. C. uvedeného pokynu a ve vazbě na § 259b odst. 3 [patrně: § 259c odst. 1] daňového řádu. Žalobce se tedy v žádosti o prominutí příslušenství daně nedovolával žádného ospravedlnitelného důvodu prodlení „s ohledem na čl. III. 3. A. Pokynu GFŘ D-21 a ve vazbě na § 259b odst. 2 daňového řádu“.

Ve svém rozhodnutí ze dne 11. 1. 2017, čj. 994767/16/2401-50521-404763, Finanční úřad pro Karlovarský kraj uvedl zejména to, že správce daně dle Pokynu GFŘ D-21 vždy zohlední jemu známé ospravedlnitelné důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k porušení předpisů. *Následuje citace šesti v úvahu připadajících ospravedlnitelných důvodů z uvedeného pokynu.* Při posuzování předmětné žádosti správce daně neshledal naplnění žádného z těchto důvodů. S ohledem na výše uvedené dosel správce daně k závěru, že žádosti o prominutí úroku z prodlení nelze vyhovět, neboť nedošlo k naplnění žádného objektivního důvodu.

V daném případě mělo být příslušenství daně prominuto na základě žádosti daňového subjektu. Obecné náležitosti žádosti jsou stanoveny v § 70 daňového řádu. Zvláštní náležitosti

žádosti o prominutí příslušenství daně vyplývají z § 259 odst. 3 věty druhé daňového řádu. Ve smyslu uvedeného ustanovení je daňový subjekt v nové žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně povinen uvést jiné důvody než ty, které již obsahovala žádost původní, jinak bude nová žádost odložena. Z toho je zřejmé, že každá žádost o prominutí příslušenství daně musí obsahovat důvody jeho prominutí. O žádosti o prominutí příslušenství daně správce daně rozhoduje. Náležitosti rozhodnutí jsou upraveny především v § 102 daňového řádu. Podle § 102 odst. 3 daňového řádu v odůvodnění [rozhodnutí] správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.

Soud zdůrazňuje relaci mezi tvrzeními obsaženými v žádosti a povinností správce daně se s nimi vypořádat. V případě toliko obecných tvrzení lze podle soudu vystačit s obecnou odpovědí. V případě skutkově a právně propracovaných tvrzení se pochopitelně vyžaduje skutkově a právně propracovaná odpověď. Ve vztahu k ospravedlnitelným důvodům prodlení žalobce v žádosti o prominutí úroku z prodlení netvrdil (natož aby prokázal) zhola nic. Ustanovení § 259b odst. 2 věty druhé daňového řádu, podle něhož správce daně při tom [zřejmě: při posuzování toho, zda důvod prodlení lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit] není vázán návrhem daňového subjektu, rozumí senát 30 zdejšího soudu tak, že správce daně je z úřední povinnosti povinen posoudit existenci ospravedlnitelných důvodů prodlení vymezených v Pokynu GFŘ D-21. Dalšími možnými (ospravedlnitelnými) důvody prodlení je správce daně povinen se zabývat jen k tvrzení daňového subjektu. Jelikož v přezkoumávané věci žalobce žádný důvod prodlení, který by bylo možno subsumovat pod ospravedlnitelné důvody, ve své žádosti o prominutí úroku z prodlení neuvedl, správce daně nepochybil, jestliže vzal v úvahu toliko důvody vymezené v čl. III. 3. A. Pokynu GFŘ D-21.

Vzhledem k tomu, že v daném případě nebyla uplatněna a ani v mezích povinnosti správce daně zjištěna podmínka prominutí úroku z prodlení, spočívající v ospravedlnitelnosti důvodu prodlení (§ 259b odst. 2 věta první daňového řádu), správce daně po právu žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení zamítl. Za tohoto stavu věci tu nebylo racionálního důvodu, aby správce daně nebo soud prováděl žalobcem navržené důkazy, které by mohly mít vliv na to, zda může být úrok z prodlení prominut, nýbrž pouze na to, jaký by byl – kdyby k prominutí došlo, což není tento případ – rozsah prominutí úroku (prohlášení o osobních, majetkových a výdělkových poměrech, oznámení o výši vypláceného důchodu, daňové příznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2015, 2 x výpis z účtu u stavební spořitelny, 2 x faktura za dodávky vody, faktura za pronájem zahrady, faktura za odvoz odpadu, předpis pojistného na RD, předpis daně z nemovitosti, vyúčtování dodávek elektrické energie a smlouva o ubytování).

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán však žádné náklady řízení

neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Usnesením ze dne 3. 4. 2017, č.j. 30Af 13/2017-39, předseda senátu žalobci ustanovil zástupce advokáta JUDr. Jaromíra Malého. Ve smyslu § 35 odst. 9 části věty první za středníkem s. ř. s. hotové výdaje zástupce a odměnu za zastupování platí v takovém případě stát. Odměna a náhrada hotových výdajů náleží ustanovenému zástupci – advokátovi toliko za úkony právní služby učiněné od ustanovení. Advokátu JUDr. Jaromíru Malému byla proto přiznána odměna a náhrada hotových výdajů za účast na jednání před soudem dne 28. 2. 2018, a to odměna advokáta za jeden úkon právní služby ve výši 3.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu, náhrada hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za jeden úkon právní služby ve výši 300,- Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu, náhrada hotových výdajů – cestovních výdajů za cestu z Karlových Varů do Plzně a zpět ve výši 1.054,36 Kč podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu ve spojení s právními předpisy o cestovních náhradách a náhrada za promeškaný čas za 6 půlhodin strávených cestou z Karlových Varů do Plzně a zpět ve výši 600,- Kč podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu. Celková vzdálenost Karlovy Vary – Plzeň a zpět je zástupcem žalobce vyčíslena v akceptovatelné délce 172 km. Bylo užito osobního automobilu ŠKODA OCTAVIA o průměrné spotřebě 7,23 litru pohonné hmoty (BA 98 B) na 100 km. Požadovaná výše cestovních výdajů za uvedenou cestu nepřevyšuje výši přiznatelnou jako součet náhrady za spotřebované pohonné hmoty: 7,23 litru x 1,72 km x 32,80 Kč = 408,- Kč a základní náhrady (amortizace): 172 km x 4,00 Kč = 688,- Kč. Nárok ustanoveného zástupce vůči státu byl zvýšen o částku 1.061,42 Kč odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o dani z přidané hodnoty. Soud tedy přiznal advokátu JUDr. Jaromíru Malému odměnu a náhradu hotových výdajů za zastupování žalobce ve výši 6.116,- Kč (včetně DPH). Tato částka mu bude vyplacena z účtu Krajského soudu v Plzni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 28. února 2018

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.