



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce Hotel Bajkal s.r.o.**, se sídlem Americká 84/4, Františkovy Lázně, *zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5*, proti **žalovanému Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj**, se sídlem Krymská 2a, Karlovy Vary, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8.8.2016, čj. 671707/16/2403-50522-400746,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 8.8.2016, čj. 671707/16/2403-50522-400746 se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15.342 Kč, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8.8.2016, čj. 671707/16/2403-50522-400746 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým žalovaný zamítl žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení dle § 259b zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (*dále jen „d.ř.“ nebo „daňový řád“*).

Jednalo se o úrok z prodlení na dani z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období stanovenou uvedenými platebními výměry (*dále jen „PV“*):

01.01.2013 - 31.1.2013 PV ze dne 23.03.2016, čj. 247633/16/2403-50522-400746
01.03.2013 - 31.03.2013 PV ze dne 23.03.2016, čj. 247758/16/2403-50522-400746
01.05.2013 - 31.05.2013 PV ze dne 23.03.2016, čj. 247788/16/2403-50522-400746
01.07.2013 - 31.07.2013 PV ze dne 23.03.2016, čj. 247824/16/2403-50522-400746
01.08.2013 - 31.08.2013 PV ze dne 23.03.2016, čj. 248451/16/2403-50522-400746
01.09.2013 - 30.09.2013 PV ze dne 23.03.2016, čj. 248473/16/2403-50522-400746
01.10.2013 - 31.10.2013 PV ze dne 23.03.2016, čj. 248483/16/2403-50522-400746
01.06.2013 - 30.06.2013 PV ze dne 06.04.2016, čj. 329576/16/2403-50522-400746
01.12.2013 - 31.12.2013 PV ze dne 06.04.2016, čj. 329769/16/2403-50522-400746
01.01.2014 - 31.01.2014 PV ze dne 06.04.2016, čj. 329788/16/2403-50522-400746
01.02.2014 - 28.02.2014 PV ze dne 06.04.2016, čj. 329805/16/2403-50522-400746
01.03.2014 - 31.03.2014 PV ze dne 06.04.2016, čj. 329832/16/2403-50522-400746
01.04.2014 - 30.04.2014 PV ze dne 06.04.2016, čj. 329845/16/2403-50522-400746
01.06.2014 - 30.06.2014 PV ze dne 06.04.2016, čj. 329956/16/2403-50522-400746
01.07.2014 - 31.07.2014 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330000/16/2403-50522-400746
01.08.2014 - 31.08.2014 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330176/16/2403-50522-400746
01.09.2014 - 30.09.2014 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330312/16/2403-50522-400746
01.10.2014 - 31.10.2014 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330325/16/2403-50522-400746
01.11.2014 - 30.11.2014 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330341/16/2403-50522-400746
01.12.2014 - 31.12.2014 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330359/16/2403-50522-400746
01.01.2015 - 31.01.2015 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330699/16/2403-50522-400746
01.02.2015 - 28.02.2015 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330721/16/2403-50522-400746
01.03.2015 - 31.03.2015 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330742/16/2403-50522-400746
01.04.2015 - 30.04.2015 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330771/16/2403-50522-400746
01.05.2015 - 31.05.2015 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330795/16/2403-50522-400746
01.06.2015 - 30.06.2015 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330807/16/2403-50522-400746
01.07.2015 - 31.07.2015 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330819/16/2403-50522-400746
01.08.2015 - 31.08.2015 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330830/16/2403-50522-400746
01.09.2015 - 30.09.2015 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330852/16/2403-50522-400746
01.10.2015 - 31.10.2015 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330884/16/2403-50522-400746
01.11.2015 - 30.11.2015 PV ze dne 06.04.2016, čj. 330907/16/2403-50522-400746.

Úrok z prodlení za uvedená zdaňovací období činil 720.454 Kč.

II. Důvody žaloby

Žalobce provozuje nestátní zdravotnické zařízení, ve kterém poskytuje zdravotní péči pacientům – samoplátcům formou léčebně rehabilitačních pobytů. Zdravotní péče je poskytována na základě posouzení zdravotního stavu pacienta lékařem, který rozhoduje o léčebných kúrách, ubytování a stravě. Žalobce na všechna popsaná plnění pacientům uplatňoval osvobození od DPH v souladu s § 58 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“*), ve znění účinném do 31.3.2012. Dle správce daně novelou § 58 ZDPH došlo od 1.4.2012 v důsledku transpozice evropského práva k takové změně zákona o DPH, že je potřeba DPH podrobit ubytování a stravování

poskytované pacientům žalobcem. Správce daně proto vydal rozhodnutí o registraci k DPH z moci úřední, které nadřízený správce daně potvrdil. Žalobce byl proto nucen podat řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty a tím mu vznikla dle § 252 daňového řádu povinnost uhradit úroky z prodlení. Žalovaný vyrozuměl žalobce o výši úroků platebními výměry v celkové výši 720.454 Kč. Žalobce požádal 18.5.2016 o prominutí úroků z prodlení vzniklých ode dne 1.1.2015 (příslušenství DPH za zdaňovací období leden 2013 až leden 2015) dle § 259b daňového řádu ve spojení s pokynem GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně ze dne 12.2.2015, čj. 4260/15/7100-40123 (*dále jen „Pokyn GFŘ“*). Žalobce žádost odůvodnil:

1. důvodem prodlení je nejednoznačný výklad nové právní úpravy § 58 odst. 1 zákona o DPH ve znění novely č. 375/2011 Sb., který daňová správa aplikovala na poskytování zdravotní péče zdravotními zařízeními, které poskytují ambulantní léčbu;
2. na prodlení se podílel žalovaný tím, že vydal deklaratorní rozhodnutí o registraci k DPH až více než 3,5 roku poté, co se žalobce stal plátcem ze zákona;
3. je nejednoznačné, zda měla být na zdanění žalobce použita právní úprava zdaňování zdravotnických zařízení platná do 31.3.2012 nebo od 1.4.2012, což žalobce doložil nálezem Ústavního soudu ze dne 27.11.2012, sp.zn. Pl.ÚS 1/12, uveřejněným pod č. 437/2012 Sb.;
4. žalobce mohl legitimně očekávat, že novela daňových předpisů účinná od 1.4.2012 nebude mít žádný zásadní dopad do oblasti zdanění a žalobce se tak nestane plátcem DPH;
5. jde o celoorbový problém, stejně postupovali i další provozovatelé zdravotnických zařízení v celém Česku, kteří si právní úpravu vykládali stejně jako žalobce.

Napadeným rozhodnutím žalovaný žádost žalobce zamítl a neprominul žádný úrok z prodlení. V odůvodnění uvedl, že se nezabýval důvody, které žalobce uvedl v žádosti, protože byly identické s odvolacími důvody proti rozhodnutí o registraci k DPH a zčásti se jednalo o „*nepodložená tvrzení všeobecné povahy, ke kterým nelze v navrhovaném řízení věcně konkrétně přihlédnout nebo jim přiřadit do řízení relevantně objektivní důsledek*“. Žalovaný proto aplikoval „*garantovaná pravidla objektivizovaného rozhodování podle pokynu GFŘ-D-21 a neshledal žádné kritérium nasvědčující ospravedlnitelnému důvodu prodlení, přičemž klíčovou okolností je, že k dodatečnému stanovení daně nedošlo bez výzvy správce daně*“.

První žalobní námitka

Dle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Z odůvodnění není seznatelný myšlenkový pochod, na základě kterého žalovaný přijal závěr, že důvody uvedené žalobcem v žádosti nejsou dostatečné. Žalovaný pouze obecně uvedl, že některé důvody (neoznačil, které) byly identické jako odvolací důvody proti rozhodnutí o registraci k DPH, aniž by vysvětlil, proč tato skutečnost brání jejich zohlednění při přezkumu důvodu prodlení žalobce s úhradou daní. Stejným nedostatkem trpí závěr žalovaného, že žalobce uvedl v žádosti nepodložená tvrzení všeobecné povahy. Důvody uvedené v žádosti jsou konkrétní, odůvodňují, proč byl žalobce v prodlení, dokládají existenci důvodů, pro které lze prodlení ospravedlnit. Žalovaný měl povinnost věnovat se každému jednomu důvodu a vysvětlit, proč jej neshledává relevantním pro prominutí, což se nestalo, proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

V případě, že by soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, namítal žalobce, že na základě jím uvedených důvodů mělo dojít k plnému prominutí úroků z prodlení, protože jeho prodlení je ospravedlnitelné. K 1. důvodu uvedl, že je žalovaný při posuzování žádosti povinen vycházet ze správního spisu (čl. IV. Pokynu GFŘ), kde je založen úřední záznam ze dne 20.8.2015, čj. 773956/15/2304-60050-403095, v němž žalovaný konstatuje, že mu Generální finanční ředitelství v roce 2014 zaslalo stanovisko ke zdaňování provozovatelů zdravotnických zařízení s povolením pro poskytování ambulantní péče, když na rozdíl od Informace GFŘ ze dne 29.3.2012, čj. 11964 /12-3210-011695 (*dále jen „Informace GFŘ“*) činí rozdíl mezi tím, když je ubytování a stravování poskytované jako služba úzce související s poskytovanou zdravotní službou ambulantním způsobem, oproti ubytování a stravování poskytovanému jako služba úzce související s poskytovanou zdravotní službou v lůžkovém zařízení. Došlo tak k podstatné změně správní praxe, která dokládá nejednoznačnost výkladu zákona, což je pramenem přesvědčení žalobce, že je jeho prodlení se zaplacením daní ospravedlnitelné.

Ke 2. důvodu žalobce uvedl, že byl žalovaný povinen včas zjistit, že se žalobce stal ze zákona plátcem DPH, proto je za prodlení se zaplacením daně spoluodpovědný. Podle § 9 odst. 2 daňového řádu je žalovaný povinen soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností žalobce a musí činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Žalovaný měl k dispozici všechny údaje o tom, jakou činnost žalobce vykonává a jaké z ní má příjmy. Bylo proto snadnou záležitostí nejvýše jednoho místního šetření u žalobce, aby žalovaný zjistil, že se žalobce stal plátcem DPH. To dokládá i postup žalovaného při vydání rozhodnutí o registraci ze dne 18.1.2016, čj. 24212/16/2403-00510-403122, kdy se žalovaný odvolává na jedno místní šetření u žalobce. Nečinnost žalovaného při zjištění, že žalobce překročil obrat pro povinnou registraci k DPH v květnu 2012, se podílela na opožděné úhradě DPH, a proto lze prodlení žalobce ospravedlnit.

Ke 3. důvodu žalobce uvedl, že je nejednoznačné, zda měla být na jeho zdanění použita právní úprava zdaňování zdravotnických zařízení platná do 31.3.2012, anebo od 1.4.2012, protože nálezem pléna Ústavního soudu ze dne 27.11.2012, sp.zn. Pl.ÚS 1/12, uveřejněným pod č. 437/2012 Sb. byla zrušena část přechodných ustanovení. Vlivem nového zákona č. 372/2011 Sb. na stávající povolení k provozování nestátních zdravotnických zařízení se zabývalo přechodné ustanovení obsažené v § 121 odst. 1: „*Osoba, která je oprávněna provozovat nestátní zdravotnické zařízení na základě rozhodnutí o registraci podle dosavadního zákona o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních (dále jen "registrace"), může na základě registrace poskytovat zdravotní služby, které odpovídají druhu a rozsahu zdravotní péče uvedené v registraci, a to po dobu nejdéle 36 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, není-li dále stanoveno jinak; tato osoba se považuje za poskytovatele. Držitelé registrace podle dosavadních právních předpisů mají právo na vydání oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle tohoto zákona za předpokladu, že doloží náležitosti nutné k udělení registrace podle tohoto zákona.*“. Do tohoto ustanovení zasáhl Ústavní soud výše citovaným nálezem ve věci návrhu na zrušení § 30 odst. 2 písm. d) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a některých ustanovení zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon

o zdravotních službách), a návrhu na zrušení některých dalších zákonů. Posouzení ústavní konformity povinnosti nové registrace poskytovatelů zdravotních služeb podle § 121 odst. 1 a 5 zákona o zdravotních službách se Ústavní soud věnoval v bodě 273. a násl. Dospěl k názoru, že přechodná ustanovení jsou založena na nepravé retroaktivitě, která: „... je v souladu se zásadou ochrany důvěry v právo tehdy, pokud je vhodná a potřebná k dosažení zákonem sledovaného cíle a při celkovém poměrování „zklamané“ důvěry a významu a naléhavosti důvodů právní změny bude zachována hranice únosnosti (srov. rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 7. července 2010 sp. zn. 2 BvL 14/02, bod 58).“. Po provedeném posouzení právní úpravy přijal závěr, že nelze: „identifikovat žádný účel, k jehož dosažení by mohlo vést podmínění dalšího poskytování zdravotních služeb požadavkem nového oprávnění, s nímž není spojeno doložení žádných nových skutečností“. A dovedl, že přechodná ustanovení byla výsledkem svévole zákonodárce, jenž odporuje principům právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, protože: „nemá žádný objektivně seznatelný účel, který by takovýto zásah ústavně aproboval“. Stejně je podle názoru žalobce třeba posoudit účinky nové právní úpravy § 58 odst. 1 ZDPH ve znění novely č. 375/2011 Sb., protože byla přijata toliko s odkazem na zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách. Pokud byla nová právní úprava podmínek pro poskytování zdravotních služeb přijata v rozporu se zákazem svévole, je svévolná i nová úprava zdanění, která je podmnožinou úpravy právních vztahů, které povstaly ze zákona č. 372/2011 Sb. Žalobce byl podle § 121 odst. 1 zákona č. 372/2011 Sb. oprávněn vykonávat své oprávnění ve stejném rozsahu, v jakém ho získal v roce 2010, což zahrnuje i způsob zdanění příjmů získaných touto činností, a proto je minimálně sporné, zda se na zdaňování ubytování a stravování použije § 58 ZDPH ve znění ke dni získání povolení k poskytování ambulantní péče, tj. ke dni 18.11.2010 či právní úprava novější. Žalobce uplatnil pro něj výhodnější, starší způsob zdanění, a jeho prodlení se zaplacením daně, když žalovaný aplikoval přísnější, novější způsob zdanění, jehož kodifikace byla označena Ústavním soudem za svévolnou, je tímto citovaným nálezem minimálně ospravedlnitelné.

Ke 4. důvodu žalobce uvedl, že mohl legitimně očekávat, že novela nebude mít dopad na zdanění a nestane se plátcem DPH. Tento závěr žalobce opíral o důvodovou zprávu k zákonu č. 372/2011 Sb., která zdůrazňovala, že cílem „změnového zákona“, který obsahoval i novelu § 58 ZDPH, je toliko „zajistit soulad dotčených právních předpisů s návrhy výše uvedených zákonů upravujících zdravotní služby a zdravotnickou záchrannou službu, neboť po nové úpravě vztahů v oblasti poskytování zdravotních služeb a zdravotní záchranné služby by mnohé právní úpravy byly zcela nesrozumitelné nebo duplicitní.“. K samotnému návrhu „novelizací“ zákona důvodová zpráva uváděla, že provádí v dotčených právních předpisech především změny terminologické. A výslovně tvrdila, že nová právní úprava nebude mít žádné hospodářské a finanční dopady na podnikatele: „Navrhované změny dotčených zákonů nebudou mít hospodářské a finanční dopady na státní rozpočet, ostatní veřejné rozpočty, ani na podnikatelské prostředí České republiky, neboť pouze reagují na novou právní úpravu obsaženou v návrzích zákona o zdravotních službách a v podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě. Rovněž nebudou mít žádné sociální dopady, dopady na životní prostředí ani nezakládají nerovnost mezi ženami a muži.“. Žalovaný ale tvrdí přesný opak, když novelu č. 375/2011 Sb. vyložil způsobem, který pro žalobce znamenal nárůst nákladů na daň z přidané hodnoty o min. 3,7 mil. Kč, ale z vládního

návrhu zákona není takové zpřísnění zdanění seznatelné. Pokud takováto zklamaná důvěra žalobce v závěry adorované důvodovou zprávou neznamena vyloženou nezákonnost takto stanovené daně, tak minimálně představuje ospravedlnitelný důvod prodlení se zaplacením DPH takto vzniklého.

K 5. důvodu žalobce uvedl, že si i další provozovatelé zdravotnických zařízení vykládali danou právní úpravu stejně jako žalobce, jak je zjištěné z úřední činnosti žalovaného, který vyžadoval stejný způsob zdanění po řadě dalších plátců na základě týchž okolností. Za mnohé např. KOMORNÍ HŮRKA s.r.o., se sídlem: Cheb - Skalka, Komorní Dvůr 45/11, PSČ 350 02, IČ: 27978338, FRANCIS PALACE s.r.o., se sídlem: Františkovy Lázně, Jezerní 15/2, PSČ 351 01, IČ: 27977480 či Lázeňský dům ERIKA s.r.o. se sídlem: Františkovy Lázně, Francouzská 104/11, PSČ 351 01, IČ: 26317460.

Z uvedených důvodů měl žalobce za to, že mu měly být prominuty všechny úroky vzniklé od 1.1.2015, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné.

Druhá žalobní námitka

Nelze odepřít prominutí úroku z prodlení, protože důvody uvedené žalobcem Pokyn GFŘ neznal, k čemuž dospěl žalovaný při svých tvrzeních, že jedině Pokyn GFŘ obsahuje vyčerpávající výčet kritérií nasvědčujících ospravedlnitelnému důvodu prodlení.

V zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bylo prominutí příslušenství daně upraveno v § 55a a § 100, přičemž § 55a odst. 2 umožňoval Ministerstvu financí obecně závazným právním předpisem zmocnit k provádění svého oprávnění promíjet daně a jejich příslušenství jednotlivé finanční úřady. Jen v tomto obecně závazném právním předpise mohly být vymezeny bližší podmínky, zejména okruh důvodů a výši daně, která může být prominuta. Žalovaným aplikovaný § 259b daňového řádu žádné podobné zmocnění neobsahuje, proto není Pokyn GFŘ pramenem práva. Jistě jej lze používat jako metodickou pomůcku, ale nelze s odkazem na něj odpírat posouzení důvodů pro prominutí uváděných žalobcem s tím, že je tento pokyn nezná.

Třetí žalobní námitka

Žalovaný vadně aplikoval i samotný Pokyn GFŘ, když uvádí, že se primárně držel čl. III. 3. A), přičemž považoval za klíčové, že k dodatečnému stanovení daně nedošlo bez výzvy žalovaného. Takové ustanovení Pokyn GFŘ neobsahuje. Pouze pod bodem 7. upravuje situaci, kdy je doměřena daň bez předcházející výzvy správce daně: „Úrok z prodlení vznikl z daně doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem bez výzvy správce daně.“ Žalobci nebyla žádná z daní, které uhradil opožděně a žádal o prominutí úroku z prodlení, doměřena postupem podle § 143 a násl. daňového řádu. Žalovaný tedy očividně uvádí nepravdu, a to, jak sám označuje, v klíčové otázce.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhoval s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí zamítnutí žaloby. Uvedl, že žalobce sice splnil formální požadavek žádosti, když uhradil daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. V rámci meritorního posouzení bylo vyhodnoceno, že žalovaný neporušil podmínku § 259c odst. 2 daňového řádu vylučující možnost prominutí úroku. V souvislosti s posouzením rozsahu, v jakém lze úrok prominout, nebyla naplněna kritéria § 259b daňového řádu, a to i v kontextu rozhodnutí žalovaného o registraci k dani z přidané hodnoty (čj. 24212/16) ve znění rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (čj. 28792/16). Zdůraznil čl. IV Pokynu GŘ: „*Pokud daňový subjekt splní své břemeno tvrzení v tom smyslu, že žádost o prominutí obsahuje precizně popsání důvodů, pro které žádá prominout, avšak daňový subjekt své tvrzení uvedené v žádosti nedoloží, a ani správce daně nemá tvrzení daňového subjektu jakkoliv podepřeno obsahem daňového spisu, nese daňový subjekt riziko možného negativního rozhodnutí v dané věci. V případě podané žádosti jde ryze o dispozitivní úkon daňového subjektu, a proto daňový subjekt nemůže být nucen k prokázání tvrzených skutečností, a to i s ohledem na ust. § 92 daňového řádu, jehož znění na řízení o prominutí příslušenství daně nedopadá.*“ (str. 14 a 15 pokynu). Uvedl, že o registraci k DPH bylo rozhodnuto z moci úřední pět měsíců po vyhotovení žalobcem zmiňovaného úředního záznamu ze dne 20.8.2015, čj. 773956/15/2403-60050-403095 a § 58 ZDPH byl novelizován již ke dni 1.4.2012 prostřednictvím zákona č. 375/2011 Sb. Připomněl, že je povinen postupovat takto na základě zákona. Uvedl, že § 259 daňového řádu není řádným ani mimořádným opravným prostředkem a na jeho uplatnění není právní nárok. Pokyn GŘ upravuje 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 (§ 8 odst. 2 daňového řádu), přičemž vymezuje skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně. Pokyn GŘ je veřejně dostupný na http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-21.pdf. Žalovaný jej nikdy neoznačil za pramen práva a postupoval podle účinné zákonné úpravy. Ohledně existence čl. III. 3. A. žalovaný odkázal na str. 10 až 12 Pokynu GŘ. Uvedl, že při vyhodnocení žádosti o prominutí postupoval dle § 259b daňového řádu a příslušných ustanovení Pokynu GŘ. S ohledem na uvedené důrazně odmítl tvrzení žalobce o nepravdě uvedené žalovaným.

IV. Vyjádření účastníků při jednání soudu

O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž žalobce i žalovaný setrvali na svých stanoviscích. Žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost, resp. nezákonnost a navrhoval přiznání mu práva na náhradu nákladů řízení. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby.

V. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu

byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Žaloba je důvodná.

Právní hodnocení

Žalobce požádal o prominutí úroku z prodlení podle § 259b daňového řádu, podle něhož: *„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).

Žalovaný o žádosti žalobce rozhodoval podle § 259c daňového řádu, podle něhož: *„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).

Při posouzení žádosti žalovaného o prominutí úroku z prodlení žalovaný vycházel rovněž z Pokynu GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně, čj. 4260/15/7100-40123 (*dále jen „Pokyn GFŘ“*), který upravuje postup orgánů Finanční správy České republiky při rozhodování o prominutí příslušenství daně podle daňového řádu.

Rozhodování o prominutí příslušenství daně řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7.7.2015, čj. 2 Afs 81/2015 – 32 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), a zdejší soud nemá důvod se od závěrů v tomto rozsudku uvedených odchýlit.

Rozhodnutí vydané podle daňového řádu musí být odůvodněno v souladu s § 102 odst. 3 daňového řádu. To znamená, že zde musí být uvedeny důvody výroku a informace o tom, jak se rozhodující správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně je dlouhodobě vnímáno jako rozhodnutí vydané na základě správního uvážení příslušného správce daně. Úvaha správce daně musí být odůvodněna tak, aby bylo zřejmé, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr

a proč považuje důvody uvedené v žádosti o prominutí příslušenství daně za nepravdivé nebo vyvrácené. Jen v takovém případě má daňový subjekt možnost efektivní obrany svých práv, tj. možnost uplatnit žalobní body, které by mohly vyvrátit, popř. zpochybnit závěry správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 4.2.2010, čj. 7 Afs 1/2010 – 53). Tento požadavek vyplývá i z ustanovení čl. IV odst. 1 písm. B) Pokynu GFŘ, podle něhož musí odůvodnění rozhodnutí obsahovat úvahy, kterými dospěl správce daně k závěru o naplnění/nenaplnění některého ze zákonných kritérií dle § 259a až 259c daňového řádu (odkaz na čl. II. a čl. III. tohoto pokynu).

V rozsudku ze dne 4.2.2010, čj. 7 Afs 1/2010–53 Nejvyšší správní soud uvedl: „*Není-li však z (...) rozhodnutí zřejmé, jak věc rozhodující orgán uvážil, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr, proč považuje důvody žádosti za liché, mylné nebo vyvrácené, je daňovému subjektu de facto znemožněno, aby mohl vůči tomuto rozhodnutí uplatnit relevantní žalobní body. Pokud by za tohoto stavu správní soud žalobou napadené rozhodnutí přezkoumal, nahrazoval by činnost správního orgánu a sám by zatížil své meritorní rozhodnutí nepřezkoumatelností.*“ Obdobně v rozsudku ze dne 7.9.2012, čj. 2 Afs 55/2012– 4, NSS uvedl: „*Povinností správního orgánu je ... uvést důvody výroku, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů. Všechny úkony činěné vrchnostenským orgánem (správce daně) totiž musí být racionální, seznatelné a předvídatelné, což představuje imperativ dovoditelný již z ústavních norem (např. čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR). Vrchnostenské akty správce daně proto musí být natolik odůvodněny, aby z nich daňový subjekt zjistil, jakými úvahami se rozhodující orgán řídil a o jaké skutkové okolnosti je opřel.*“

K rozhodování správce daně podle Pokynu GFŘ, konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27.6.2013, čj. 1 Afs 1/2013 – 47, že „*tento pokyn není obecně závazným právním předpisem a správce daně by se od něho v odůvodněných případech mohl odchýlit; na druhou stranu však správci daně nelze vytýkat, že se tímto pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených.*“ V již citovaném rozsudku ze dne 7.9.2012, čj. 2 Afs 55/2012–24, Nejvyšší správní soud připustil: „*Mohou nastat situace, kdy interní normativní instrukce stanoví správci daně povinnosti v rozporu s právními předpisy, případně kdy zprostředkovaný účinek na účastníky řízení vede k tomu, že jsou de facto stanoveny povinnosti v rozporu s právními předpisy i jim. V těchto případech rozporu s právními předpisy se obecná povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu neuplatní.*“

Z uvedeného lze dovodit, že na odůvodnění rozhodnutí správce daně o žádosti o prominutí úroku z prodlení je třeba klást popsání nároky. 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 popsání v Pokynu GFŘ nebo jako důvody v Pokynu GFŘ 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 popsání důvodů, 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 GFŘ, 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 GFŘ jako ospravedlnitelné, bylo nutné uvést, proč nemohou být důvodem pro prominutí příslušenství daně.

Žalobce v žádosti o prominutí úroku z prodlení uvedl shodně jako nyní v žalobě pět důvodů, pro které žádá o prominutí úroku z prodlení.

Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí s těmito žalobcem uváděnými důvody vypořádal tak, že uvedl, že se „vedle formálních kritérií lustrujících projednání schopnosti žádosti ... zabýval i věcnými opodstatněními uplatněnými v žádosti, které ve své podstatě žadatel staví na prosazování neoprávněnosti nebo alespoň nepředvídatelnosti stanovení daně, jak je jím shrnuto v závěru žádosti a nepřesvědčivosti v postupu finanční správy i správce daně, spatřované v údajné nejednoznačnosti při aplikaci rozhodných hmotněprávních ustanovení, plošnému dopadu těchto nesrovnalostí do širšího okruhu subjektů a časová prodleva, se kterou bylo dodatečné splnění sporných povinností k tíži žadatele vyžadováno.“

S důvody uvedenými v žádosti žalobce se následně žalovaný vypořádal tak, že uvedl: „V těchto argumentech správce daně částečně shledává odvolací důvody, které byly zamítavě projednány Odvolacím finančním ředitelstvím pod čj. 2892/16/5300-2443-711513 v rámci posuzování oprávněnosti rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty a zčásti je tvoří nepodložená tvrzení všeobecné povahy, ke kterým nelze v navrhovaném řízení věcně konkrétně přihlídnout nebo jim přiřadit do řízení relevantně objektivní důsledek. Správce daně se tak při svém rozhodování primárně držel garantovaných pravidel objektivizovaného rozhodování podle pokynu GFŘ-D-21 (zejména čl. III. 3. A), kdy byl nucen konstatovat, že neshledal žádné kritérium nasvědčující ospravedlnitelnému důvodu prodlení, přičemž klíčovou okolností je, že k dodatečnému stanovení daně nedošlo bez výzvy správce daně. Pokud žadatel má za to, že vůči němu uplatněné příslušenství daně trpí vadou protiústavního stanovení samotné daně, jak z jeho žádosti podstatně vyznívá, nemůže být případné jeho prominutí řešením, které by navozovaný stav adekvátně zhojilo. Těchto okolností vyššího právního rámce se subjekt musí domoci jinak, neboť správce daně svou pravomoc prosazuje v rámci práva platného, stanoveného konkrétními právními předpisy, jak o tom vypovídají prvotní věcná rozhodnutí, o která se posuzovaná příslušenství opírají.“

Rozhodnutí žalovaného neodpovídá požadavkům kladeným na odůvodnění rozhodnutí o žádosti o prominutí příslušenství daně, jak jsou výše uvedeny. Žalovaný zde obecně a velmi zjednodušeně rekapituluje důvody žalobcem v žádosti uváděné. Nekonkrétně označuje jejich část za důvody, o kterých bylo již zamítavě rozhodnuto v rámci rozhodnutí o registraci plátce DPH, a nelze k nim v daném řízení přihlídnout. Nekonkrétně uvádí, že se při rozhodování držel pravidel stanovených v Pokynu GFŘ s tím, že neshledal žádné kritérium nasvědčující ospravedlnitelnému důvodu prodlení, aniž by konkretizoval, jaké důvody žalobcem uváděné v žádosti posuzoval podle Pokynu GFŘ a konkrétně podle jakého jeho ustanovení. V odůvodnění napadeného rozhodnutí není uvedeno konkrétně, proč jednotlivé skutečnosti uváděné žalobcem v žádosti nemohou být důvodem pro prominutí úroku z prodlení. Není zřejmé, o jaké skutečnosti opřel žalovaný svůj právní závěr a proč považuje důvody uvedené

žalobcem v žádosti za nepravdivé, vyvrácené, či za důvody, které nejsou ospravedlnitelnými důvody prodlení podle Pokynu GŘ. Způsob, jakým žalovaný odůvodnil napadené rozhodnutí je v rozporu s ustanovením § 102 odst. 3 daňového řádu a žalovaný se tak dopustil porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Závěr

Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že je žaloba důvodná. Zrušil proto rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podstatným porušením ustanovení o řízení je způsob, jakým se žalovaný vypořádal s důvody uvedenými žalobcem v žádosti o prominutí úroku z prodlení. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil soud věc žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

VI. Náklady řízení

Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu, odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen advokátní tarif) a náhradě cestovních výdajů advokáta. Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se podle § 57 odst. 2 s.ř.s. odměna za zastupování zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč. Odměna advokáta sestává ze 3 úkonů právní služby, a to za jeden úkon podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), jeden úkon podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby) a jeden úkon podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu dne , tj. včetně paušální částky 10.200 Kč. DPH z této částky činí 2.142 Kč. Odměna advokáta tak činí 12.342 Kč.

K odměně advokáta bylo připočteno 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Náklady řízení tak činí 15.342 Kč. K plnění byla podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu stanovena třicetidenní lhůta, platební místo bylo podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. stanoveno k rukám zástupce žalobce, advokáta.

P o u ě n í : **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.**

V Plzni dne 5. září 2017

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.