



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Ing. S.K.** , bytem ...
zastoupen advokátkou Mgr. et Bc. Kateřinou Soukupovou, sídlem
Karlovy Vary, Chebská 355/49

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2018, č.j. 676591/18/2401-50521-405091

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2018, č.j. 676591/18/2401-50521-405091, se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobci náklady řízení ve výši 11.228 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce Mgr. et Bc. Kateřiny Soukupové, advokátky.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou ze dne 6. 8. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2018, č.j. 676591/18/2401-50521-405091 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým byla zamítnuta žalobcova žádost o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmů fyzických osob stanovené žalobci platebními výměry ze dne 24. 10. 2016, č.j. 883428/16/2401-50521-404763, č.j. 883429/16/2401-50521-404763 a č.j. 883430/16/2401-50521-404763.

II.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě nejprve popsal skutečnosti předcházející podání žaloby a poté uvedl následující. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení podle § 259b zákona č. 280/2009, daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), kterou žalobce požadoval prominutí úroků z prodlení sděleného výše uvedenými platebními výměry v celkové částce 959 382,00 Kč, avšak vzniklých po 1. 1. 2015 v celkové částce 277 848,00 Kč. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že při posuzování žalobcovy žádosti vycházel správce daně zejména z § 259 a násl. daňového řádu a z pokynu Generálního finančního ředitelství GŘ D-21. Za použití citovaných předpisů dospěl správce daně k závěru, že žalobce sice splňuje základní podmínku po vyhovění žádosti stanovenou v § 259c odst. 2 [daňového řádu], tj. v posledních 3 letech závažným způsobem neporušil daňové nebo účetní předpisy, nicméně nenaplnuje žádný z ospravedlnitelných důvodů vyjmenovaných právě citovaným pokynem D-21. Žalobce sice podle názoru správce daně uvedl jiný důvod než ty, které obsahovala jeho předchozí žádost, konkrétně, že „*k prodlení s úhradou daně došlo v důsledku podvodu, kterého se na žadateli dopustil A.D.*“, nicméně tento důvod nespadá pod ospravedlnitelné důvody uvedené v Pokynu GŘ D-21.
3. Žalobce s tímto závěrem správce daně nesouhlasí, přičemž svůj názor odůvodňuje následovně:
4. Podle § 259b daňového řádu *je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl* (odst. 1). *V případě, že k úhradě daně došlo, posoudí správce daně, zda existuje důvod prodlení, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit* (odst. 2). *Při posouzení rozsahu, v jakém bude úrok prominut, pak správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku* (odst. 3).
5. Žalobce se na rozdíl od správce daně domnívá, že splňuje veškeré výše uvedené zákonem stanovené podmínky a úrok z prodlení mu tedy lze prominout.
6. Dne 12. 5. 2016 zaslal žalobce ve prospěch bankovního účtu správce daně částky, jejichž výše odpovídala doměřeným daním. Tyto byly na bankovní účet správce daně připsány dne 13. 5. 2016. Prvá podmínka, obsažená v § 259b odst. 1 daňového řádu, je tak bez dalšího naplněna.
7. Druhý požadavek, obsažený v § 259b odst. 2 daňového řádu, tedy existence důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit, je dle žalobce také naplněn, neboť k prodlení s úhradou daně došlo v důsledku podvodu, kterého se na žalobci dopustil A.D.. Dne 5. 11. 2004 uzavřel žalobce, jako komitent, s panem A.D. – ALDONA, IČO: 11591650, P. O. Box 3, Palackého 71, 547 01 Náchod, jako komisionářem, komisionářskou smlouvu č. 1162/D/2004. Na základě této smlouvy se komisionář zavázal obstarávat pro komitenta finanční obchody s výnosem 5 – 12 % před zdaněním. V bodě 5 smlouvy se

komisionář výslovně zavázal odvádět za žalobce daň z příjmů fyzické osoby. Dne 22. 5. 2006 uzavřel žalobce, jako komitent, s panem A.D. – ALDONA, IČO: 11591650, PO Box 3, Palackého 71, 547 01 Náchod, jako komisionářem, komisionářskou smlouvu o správě majetku č. 608. I v této smlouvě se komisionář, kromě jiného, zavázal odvádět daň z příjmů fyzické osoby za žalobce – viz článek III. bod 1 písm. h). Na základě shora citovaných komisionářských smluv zasílal žalobce ve prospěch účtů komisionáře finanční prostředky – vklady a v různých časových intervalech požadoval vyplacení buď části vkladů či zhodnocení vkladů tak, jak je zaznamenáno v příslušných spisech Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (Územního pracoviště Karlovy Vary), resp. v příslušných zprávách o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za roky 2009, 2010 a 2011, které proběhly dne 4. 3. 2016 (pro rok 2009 a 2010) a dne 22. 3. 2016 (pro rok 2011). Tato vzájemná spolupráce probíhala zcela ideálně, kdy komisionář žalobci nikdy nezavdal důvod k tomu, aby o splnění závazků komisionáře pochyboval. Při jakémkoliv „pohybu“ finančních prostředků mezi komisionářem a žalobcem předkládal komisionář žalobci výpisy o aktuálním stavu vkladů a výnosů, a to i s vyčíslením 15 % daně z příjmu fyzických osob, včetně jejího vyčíslení v absolutní částce a odečtení z komisionářem zasílané platby (uvedené přehledy se nachází ve spise správce daně). V návaznosti na tuto bezproblémovou spolupráci žalobce poté, co byl komisionářem informován o možnosti spolupráce s novým subjektem – společností GERMAEL SE, evropská společnost IČO: 24181579, se sídlem Táboritská 23/1000, 130 00 Praha 3, uzavřel s touto společností dne 1. 1. 2012 komisionářskou smlouvu č. 0002008 a dne 9. 2. 2012 komisionářskou smlouvu č. 0001328. Součástí těchto smluv jsou opět ustanovení týkající se odvodu daně z příjmu, avšak nově bylo těmito smlouvami sjednáno, že daň z příjmů fyzických osob hradí komitent, tedy žalobce. Od tohoto okamžiku žalobce řádně tuto daň sám hradil – viz Přiznání žalobce k dani z příjmů FO za rok 2012, které žalobce soudu k důkazu předkládá. Dopisem ze dne 23. 12. 2012 byla žalobci společností GERMAEL SE zaslána výpověď uzavřených komisionářských smluv s odůvodněním, že společnost ukončuje svou činnost v důsledku neudržitelné situace na finančních trzích. Někdy na přelomu měsíců února a března 2013 se žalobce dozvěděl o tom, že pan A.D. byl vzat do vazby a bylo zahájeno stíhání jeho osoby pro zločin podvodu. Tato trestní věc byla vedena u Krajského soudu v Hradci Králové pod sp.zn. 2 T 2/2014. Rozsudkem tohoto soudu ze dne 13. 5. 2015 č.j. 2 T 2/2014-28533 ve znění rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 5. 11. 2015 sp.zn. 4 To 71/2015 byl pan Alexander Dostál odsouzen k trestu odnětí svobody v trvání devíti let a pro výkon tohoto trestu byl zařazen do věznice s dozorem. Kromě toho byl panu A.D. uložen trest zákazu činnosti na dobu deseti let a trest propadnutí náhradní hodnoty. V průběhu tohoto trestního řízení vedeného proti panu A.D. pro zločin podvodu poskytl policejní orgán zajištěné písemnosti správci daně – Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj, Územnímu pracovišti Karlovy Vary, na jejichž základě bylo zahájeno řízení o doměření daně z příjmů žalobce za roky 2009, 2010 a 2011.

8. Z výše popsaného skutkového děje je dle žalobce zřejmé, že žalobce po celou dobu obchodního vztahu založeného shora citovanými komisionářskými smlouvami jednal v dobré víře v řádné plnění veškerých smluvních ujednání. O tom byl jednak ze strany komisionáře opakovaně ubezpečován zasílanými „výpisy“ o provedených transakcích (v nichž je výslovně vyčíslena a odečtena příslušná daň), jednak neměl důvodu o přístupu komisionáře pochybovat, když veškeré ostatní závazky komisionář plnil řádně a včas, dohodnutým způsobem. Mimo jiné i z těchto přehledů je zřejmé, že komisionář pravidelně plnil své závazky vůči žalobci a ten neměl sebemenšího důvodu pochybovat o tom, že

takto plní i svůj závazek k úhradě předmětné daně. Takové důvodné pochybnosti by mohlo např. založit odkládání výplaty částí vkladů či výnosů, avšak k ničemu takovému nikdy nedošlo.

9. K poslednímu požadavku uvedenému v § 259b odst. 3 daňového řádu, tj. k zohlednění skutečnosti, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného nároku, žalobce konstatoval, že úhrada úroků za doměřenou daň za rok 2009, 2010 a 2011 je pro něj zcela likvidační. Ke svým poměrům uvedl, že je starobním důchodcem, kdy je mu vyplácen důchod ve výši 11 649,00 Kč měsíčně. Kromě toho je nucen přivydělávat si v oboru elektro – projekty a realizace, kterým se celý život zabýval. Jeho příjmy jsou tak navýšeny o částku cca 5 000,00 Kč měsíčně, nicméně z celkových měsíčních příjmů je nucen hradit úvěr ze stavebního spoření na rodinný dům v jeho vlastnictví, kdy měsíční splátka úvěru činí 13 300,00 Kč měsíčně a ke dni 31. 12. 2017 zůstávala k úhradě částka 1 054 302,63 Kč. Nad rámec uvedené měsíční splátky úvěru je žalobce nucen hradit další platby související s provozem rodinného domu, a to konkrétně poplatky za vodu ve výši cca 10 000,00 Kč ročně (částka 4 433,00 Kč za období od 4. 4. 2017 do 3. 10. 2017 a částka 5 924,00 Kč za období 4. 10. 2017 do 1. 4. 2018), platby za svoz komunálního odpadu ve výši 768,00 Kč ročně, daň z nemovitosti ve výši 3 749,00 Kč ročně, pojištění nemovitosti ve výši 5 671,00 Kč ročně, dodávky elektrické energie ve výši cca 22 000,00 Kč ročně a dále náklady na vytápění ve výši cca 30 000,00 Kč ročně. Uvedené roční náklady na provoz rodinného domu představují po přepočtu na měsíce částku ve výši cca 6 – 7 000,00 Kč měsíčně, to vše bez dalších pravidelných sice drobných, ale v součtu též významných plateb typu koncesionářských poplatků, poplatků za satelit, internet či poplatků za služby mobilního operátora. Vzhledem k tomu, že žalobce veškeré dostupné rezervy vynaložil na úhradu doměřené daně, byl nucen si na úhradu ještě navíc půjčit finanční prostředky od své dlouholeté partnerky, když nebyl ze svých příjmů schopen hradit ani řádné měsíční splátky úvěru a běžné náklady na rodinný dům, a dále byl nucen přistoupit k pronájmu části svého rodinného domu studentům, a to původně za částku 4 500,00 Kč měsíčně, od září 2017 pak za částku 6 000,00 Kč měsíčně. Tato poslední nájemní smlouva byla ukončena v červnu 2018 a žalobce očekává uzavření další smlouvy od září tohoto roku. V současné době však ještě s žádným konkrétním zájemcem příslušnou smlouvu neuzavřel.
10. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti se žalobce domnívá, že v daném případě je dán důvod pro prominutí úroků z prodlení z doměřené daně, neboť žalobce splňuje veškeré zákonem stanovené podmínky.
11. K argumentaci žalovaného ohledně nenaplnění ospravedlnitelných důvodů vyjmenovaných pokynem Generálního finančního ředitelství GŘŘ-D-21, žalobce poukázal především na skutečnost, že zmiňovaný 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. Představují 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, který v minulosti několikrát judikoval, 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 GFŘ D-21 však podle názoru žalobce neupravuje postup, na který by zákon jako obecně závazná norma nepamatoval (viz shora popsany § 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), specifikuje konkrétní ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu, které zakládají tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3), a uvádí jednotlivé druhy porušení povinnosti daňového subjektu ve vztahu k § 259c odst. 1. Svou povahou se jedná o výčty demonstrativní, které připouští další rozšíření o skutečnosti, jež vyhovují zákonnému požadavku ospravedlnitelnosti či tvrdosti. Obdobný názor vyjádřil ostatně i senát 30 Krajského soudu v Plzni v rozsudku ze dne 28. 2. 2018 sp.zn. 30 Af 13/2017, v jehož odůvodnění mimo jiné uvedl, že § 259b odst. 2 věty druhé daňového řádu (podle něhož správce daně při posuzování toho, zda důvod prodlení lze s přihlédnutím k okolnostem ospravedlnit, není vázán návrhem daňového subjektu) chápe tento senát tak, že správce daně je z úřední povinnosti povinen posoudit existenci ospravedlnitelných důvodů prodlení vymezených v Pokynu GFŘ D-21 a dalšími možnými (ospravedlnitelnými) důvody prodlení je správce daně povinen se zabývat jen k tvrzení daňového subjektu. Jinými slovy, pokud žadatel ve své žádosti uvede toliko obecná tvrzení, lze vystačit s obecnou odpovědí správce daně a v tomto případě také není chybou správce daně, pokud jako ospravedlnitelné důvody hodnotí toliko důvody vymezené v čl. III. 3. A. Pokynu GFŘ D-21. V případě, že však žadatel tvrdí a prokazuje další možné (ospravedlnitelné) důvody, je správce daně povinen se jimi zabývat. V případě takových skutkově a právně propracovaných tvrzení se navíc dle názoru senátu 30 Krajského soudu v Plzni „*pochopitelně vyžaduje skutkově a právně propracovaná odpověď*“ správce daně. Odůvodnění napadeného rozhodnutí však tyto požadavky zcela jistě nenaplnuje.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve též shrnul skutečnosti předcházející této žalobě a poté uvedl, že akcentuje, že každý daňový subjekt, u kterého dojde ke vzniku penále či úroku z prodlení, má právo podat žádost o prominutí tohoto příslušenství daně, nicméně podáním žádosti jako takové automaticky nedochází ke vzniku nároku na její kladné vyřízení, tj. k prominutí příslušenství v plné nebo částečné výši. Ohledně žádosti o prominutí úroku z prodlení správce daně v první fázi nejprve posuzuje splnění formálního požadavku žádosti o prominutí daně, a to uhrazení daně (§ 259b odst. 1 daňového řádu). Byl-li splněn formální požadavek, přistoupí správce daně k meritornímu posouzení žádosti. První úvahou správce daně při meritorním posuzování pak je, zda lze vůbec žádosti vyhovět. V této fázi nezkoumá, v jakém rozsahu lze prominout, nýbrž zda úrok vůbec prominout lze (pozn. nenaplnění vylučující podmínky dle § 259c daňového řádu). Kladné zodpovězení této otázky však samo o sobě stále neznamená, že skutečně bude daňovému subjektu určita částka úroku prominuta. Rozsah, v jakém lze prominout, bude správce daně zásadně posuzovat dle čl. III. 3. Pokynu GFŘ-21, kdy ovšem může dospět k závěru, že daňovému subjektu nebude prominuta žádná částka úroku. Pro posouzení rozsahu prominutí úroku existují tři kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 daňového řádu), ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Klíčovým kritériem pro možnost prominutí úroku je ospravedlnitelný důvod prodlení. Skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení jsou pak stanoveny v čl. III. 3. A.

Pokynu GFŘ-21. Až následujícím kritériem je ekonomická a sociální situace daňového subjektu. Pokud tedy správce daně dospěje při posuzování žádosti o prominutí úroku z prodlení k závěru, že důvod uvedený daňovým subjektem nelze subsumovat pod žádnou ze skutečností uvedených v čl. III. 3. A. Pokynu GFŘ-21, další skutečnosti uvedené v žádosti již neposuzuje a žádost daňového subjektu ve věci prominutí příslušenství daně je správcem daně zamítnuta. Žalovaný akcentuje, že tento postup správce daně je v souladu jak s Pokynem GFŘ-21, tak i s platnou legislativou, neboť posouzení ekonomických nebo sociálních poměrů „nemůže být samo o sobě důvodem pro prominutí úroku, neboť tím je samotná existence ospravedlnitelného důvodu prodlení podle odstavce 2. Posouzení ekonomické či sociální tísně však bude hrát roli při volbě rozsahu, v jakém bude případně prominuto.“ (viz komentář ASPI k § 259b daňového řádu). Důvod uvedený žalobcem, tedy podvod spáchaný jeho smluvním partnerem, ovšem nelze za žádných okolností podřadit pod žádný z ospravedlnitelných důvodů uvedených v čl. III. 3. A. Pokynu GFŘ-21. Správce daně považuje za žádoucí dále upozornit na skutečnost, že žalobce se nenachází ve výčtu poškozených, tak jak o nich bylo rozhodnuto v trestní věci (pozn. podvod spáchaný A.D.) soudy obou instancí. Žalobce jako jeden ze stěžejních argumentů na podporu svého tvrzení také uvádí obsah odůvodnění rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 2. 2018 sp.zn. 30 Af 13/2017 (pozn. žaloba proti rozhodnutí správce daně o první žádosti č.j. 994767/16), kdy vyzdvihuje zejména závěr soudu o té skutečnosti, že žalobce ve vztahu k ospravedlnitelným důvodům svého prodlení v žádosti o prominutí úroku netvrdil a neprokázal nic, co by správce daně mohl subsumovat pod ospravedlnitelné důvody, a tedy správce daně nepochybil, jestliže vzal v úvahu toliko důvody vymezené v čl. III. 3. A. pokynu GFŘ D-21. Žalobce však z tohoto závěru soudu nesprávně dovodil, že pokud ve své žádosti uvede jakýkoliv důvod prodlení, bude tento považován za ospravedlnitelný a žádosti o prominutí tak bude následně správcem daně vyhověno. Na podporu přijatého žalovaný uvádí, že senátem krajského soudu bylo žalobci „vyčteno“, že netvrdil a neprokázal nic, co by správce daně mohl subsumovat pod ospravedlnitelné důvody. V žádosti o prominutí úroků z prodlení (č.j. 200558/18) sice žalobce již uvedl skutečnost, která byla dle jeho názoru ospravedlnitelným důvodem (spáchaný podvod smluvního partnera), avšak v tomto případě se jednalo o skutečnost, kterou nelze subsumovat pod důvody vymezené v čl. III. 3. A. pokynu GFŘ D-21. Správce daně považuje za nezbytné a žádoucí dále upozornit na skutečnost, že český právní řád patří do tzv. kontinentálního právního systému, který je na rozdíl od angloamerického právního systému charakteristický svou psanou formou. Soudní rozhodnutí v kontinentálním právním systému je aktem aplikace práva, kdy soudce konkrétní případ podřazuje pod obecnou právní normu. V českém právním řádu judikáty nemají normotvornou povahu (pozn. žalovaný se nechce pouštět do polemiky úlohy Ústavního soudu jakožto negativního zákonodárce). Žalovaný podtrhuje tu skutečnost, že předmětný soudní spor je zcela novým soudním sporem a nelze soudu prvního stupně podsouvat názory či závěry jiného senátu, byť téhož stupně rozhodujícího u stejného krajského soudu. Dle názoru žalobce je Pokyn GFŘ-D-21 interní předpis pro správce daně, který nelze označit za právní předpis obecně závazný, nicméně toto musí žalovaný ostře odmítnout, neboť Pokyn GFŘ-D-21 je veřejně dostupný (mimo jiné na www.financnisprava.cz), což z hlediska naplnění zásady legitimního očekávání hraje klíčovou roli, neboť žadatelé o prominutí ví, jak bude správce daně při aplikaci § 259 a násl. daňového řádu postupovat. Příslušná zákonná ustanovení (obecná) jsou pokynem dále konkretizována, a proto nelze v řešeném případě „napadat“ právní sílu a postavení Pokynu GFŘ-D-21, neboť tento je žádoucí posuzovat

jako tzv. intra legem (v rámci zákona, nevymezuje se vůči němu, toliko jej konkretizuje). Primárním účelem Pokynu GFŘ-D-21 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. Příslušná zákonná ustanovení (obecná) jsou předmětným Pokynem GFŘ-D-21 toliko konkretizována. Žalovaný akcentuje, že pokud by uvedený pokyn neexistoval, tj. správce daně by promíjel příslušenství daně (úrok z prodlení) toliko na základě své správní úvahy (diskreční pravomoci), vyvstala by pak otázka, kam až sahá hranice pro promíjení a kdo a za jakých podmínek o ní rozhoduje. Cílem pokynu tak je zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím. Správce daně, jako orgán veřejné moci, je povinen vždy jednat s vědomím naplnění základního cíle správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu), jakož i postupovat v souladu se základními zásadami správy daní (§ 5 až § 9 daňového řádu). Žalovaný akcentuje s odkazem na zásadu legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu), tj. povinnost správce daně postupovat tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly důvodné rozdíly, že jednal při vyřizování předmětné žádosti zcela legitimně, dle postupů předvídaných v Pokynu GFŘ-D-21 (pozn. tato kritéria jsou neměnná a pro všechny daňové subjekty - žadatele zcela stejná).

13. Žalovaný uzavřel, že zcela a v plném rozsahu odmítá žalobu a zastává nadále názor, že napadené rozhodnutí bylo vydáno zcela v souladu se zákonem, při dodržení kritérií předvídaných Pokynem GFŘ-D-21 a zásadou legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Ze shora uvedených skutečností je zřejmé, že žalovaný při rozhodování žádosti žalobce o prominutí příslušenství daně (úroku z prodlení) rozhodoval zcela správně.

IV.

Posouzení věci soudem

14. Vzhledem k tomu, že žalobce a žalovaný souhlasili s projednáním věci bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) o věci samé bez jednání.
15. 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.
16. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: *„Správce daně dle pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21 vždy zohlední jemu známé ospravedlnitelné důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k porušení předpisů. Tyto ospravedlnitelné důvody jsou vyjmenovány v pokynu, a to, že: „1) původní platba daně je daňovým dlužníkem vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo na jiný účet správce daně, přičemž se současně nejedná o nejasnou platbu, 2) jedná se o daňového dlužníka, kterému nepříznivý zdravotní stav (dočasný nebo trvalý) zabránil plnit jeho daňové povinnosti, 3) v případech, kdy jsou sankciovány pozdní platby zálohové povinnosti, a celková daňová povinnost nevznikne, či je nižší než úhrn případně zaplacených záloh, 4) daňový subjekt byl stížen živelní pohromou, hromadnou či individuální, v průběhu kalendářního roku, kdy mělo dojít k platbě daně, 5) úrok z prodlení byl předepsán za daňový nedoplatek na dani z převodu nemovitostí dani z nabytí nemovitých věcí v případech, kdy daňový subjekt včas uhradil přiznanou daň vypočtenou ze základu daně stanoveného z ceny zjištěné na základě ocenění znalcem daň byla stanovena správcem daně*

odlišně z důvodu chybného posudku znalce, 6) úrok z prodlení vznikl z dané doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem bez výzvy správce daně.“

17. Žalovaný dále uvedl: „Daňový subjekt uvedl v žádosti jako jiný důvod, než ty, které již obsahovala žádost, o které bylo rozhodnuto rozhodnutím č. j. 994767/16, skutečnost, že „k prodlení s úhradou daně došlo v důsledku podvodu, kterého se na žadateli dopustil A.D.“. Při posuzování předmětné žádosti — důvodů uvedených v první i opakované žádosti — správce daně neshledal naplnění žádného z výše uvedených ospravedlnitelných důvodů. S ohledem na výše uvedené došel správce daně k závěru, že žádosti o prominutí úroku z prodlení nelze vyhovět, neboť nedošlo k naplnění žádného objektivního důvodu, a proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.
18. Závěr žalovaného o tom, že „ospravedlnitelným důvodem“ pro prominutí příslušenství daně může být pouze a jen některý z důvodů uvedených v pokynu GFŘ-D-21 na straně 11 a 12 v tabulce s názvem „Ospravedlnitelný důvod prodlení“ není správný.
19. Podle § 259b odst. 1 až 3 daňového řádu daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. 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. Při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.
20. Z ustanovení § 259b odst. 2 daňového řádu vyplývá jednoznačná povinnost správce daně, a to s ohledem na okolnosti toho kterého případu, posoudit, zda „k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit“. Tedy v případě negativního rozhodnutí v odůvodnění rozhodnutí uvést, na základě jakých konkrétních skutečností nelze považovat daňovým subjektem tvrzené důvody, nebo správcem daně zjištěné důvody, za důvody „ospravedlnitelné“.
21. Žalovaný pochybil, když nic takového neučinil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se důvody uváděnými žalobcem vůbec nezabýval, pouze stroze uvedl, že jím uváděné důvody nejsou důvody uvedenými v pokynu GFŘ-D-21.
22. Na rámec tohoto závěru je nezbytné uvést, že pokynem Generálního finančního ředitelství nemůže dojít ke změně právní úpravy. Tedy například k tomu, že „ospravedlnitelné důvody“ budou pouze ty, které Generální finanční ředitelství zmíní ve svém pokynu a žádné jiné. Takový pokyn by totiž byl v přímém rozporu s platným právem a tudíž neaplikovatelný. Nahlédnutím do pokynu GFŘ-D-21 lze však zjistit, že k ničemu takovému nedošlo. Pokud jde o tabulku na straně 11 a 12 s názvem „Ospravedlnitelný důvod prodlení“, je tato uvozena slovy: „Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti zakládající důvod prodlení a stanoví jejich procentuální vyjádření...“. Z této věty vyplývá, že Generální finanční ředitelství považuje důvody uvedené v tabulce za důvody, které jsou vždy „ospravedlnitelnými důvody prodlení“. Tedy dochází ke zjednodušení výkonu státní správy tak, že v případě těchto důvodů bude správce daně vycházet z toho, že se jedná o „ospravedlnitelný důvod prodlení“. Předmětná věta však na druhou stranu nevylučuje, aby „ospravedlnitelným důvodem“ mohl být i důvod jiný, tj. důvod neuvedený v této tabulce.
23. Na závěr je nezbytné konstatovat, že soud nijak nehodnotí, zda důvody uváděné žalobcem

jsou či nejsou „*ospravedlnitelným důvodem*“ ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Toto posouzení přísluší žalovanému. Vzhledem k tomu, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvedl, na základě jakých konkrétních skutečností nelze považovat žalobcem tvrzené důvody za důvody „*ospravedlnitelné*“, nemohl soud přezkoumat zákonnost těchto v napadeném rozhodnutí neuvedených závěrů.

V.

Rozhodnutí soudu

24. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI.

Odůvodnění neprovedení důkazů

25. Soud neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VII.

Náklady řízení

26. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3.000 Kč a v odměně advokátky za 2 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), když advokátka převzala a připravila zastoupení žalobce a jménem žalobce podala žalobu. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3.100 Kč. Za dva úkony právní služby tak žalobci náleží částka ve výši 6.200 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč, tj. za dva úkony na částku ve výši 600 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobce je advokátka, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 1.428 Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 11.228 Kč. Soud žalobci nepřiznal náhradu za „*žádost o prominutí příslušenství daně*“, neboť se nejedná o náhradu nákladů řízení před soudem, nýbrž před správním orgánem. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

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 30. září 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu