



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Andrey Veselé a Mgr. Jany Jurečkové ve věci

žalobce

Ing. T. R.,

zastoupen Mgr. Vitem Kučerou,
advokátem se sídlem Na Květnici 850/20, Praha 4

proti
žalovanému

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
se sídlem Štěpánská 28, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2019, č. j. 177019/19/2012-50522-107687

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

I.
Základ sporu

1. Žalobou napadeným rozhodnutím byla zamítnuta žádost žalobce o prominutí úroků z prodlení na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání za zdaňovací období 1. 1. 2013 – 31. 12. 2013 v části týkající se úroků vzniklých po 1. 1. 2015 (dále též jen „Rozhodnutí“).
2. Žalobce podal dne 23. 6. 2014 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. V tomto daňovém přiznání vykázal dílčí základ daně ze závislé činnosti dle ust. § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 94.342,- Kč a dílčí základ daně z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle ust. § 7 téhož zákona ve výši 80.632,- Kč.
3. Žalobce byl ve zdaňovacím období kalendářního roku 2012 na základě smlouvy o sdružení ze dne 4. 1. 2006 účastníkem sdružení fyzických osob pod obchodním názvem „A. R., ROTO Nové Město“ (dále jen „sdružení“). Účastníci sdružení se v průběhu zdaňovacího období roku 2012 dohodli na založení akciové společnosti nepeněžitým vkladem obchodního majetku a závazků („podniku“) sdružení. Smlouva o sdružení dle dohody o vkladu ze dne 9. 11. 2012 zanikla dnem vzniku akciové společnosti, tj. dnem 31. 12. 2012, kdy došlo k zápisu akciové společnosti R.T. kování a. s., Kříčkova 373, 592 31 Nové Město na Moravě, IČ: 29149011 do obchodního rejstříku (dále jen „R.T. kování a. s.“).
4. S ohledem na indicie z daňového řízení u druhého účastníka sdružení odpovědného za vedení účetnictví (A. R.) o skutečnosti, že žalobci byla akciovou společností R.T. kování a. s. ve zdaňovacím období roku 2013 vyplacena částka 39.200.000,- Kč představující rozdíl mezi oceněním nepeněžitého vkladu vloženého do akciové společnosti a výší vkladu a vzhledem k tomu, že žalobce tuto skutečnost v souladu s ust. § 5 odst. 10 písm. d) zákona o daních z příjmů neuvedl ve výše uvedeném daňovém přiznání, byl žalobce dne 8. 6. 2017 vyzván k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013.
5. Dne 14. 6. 2017 obdržel žalovaný reakci žalobce na výše uvedenou výzvu, ve které žalobce uvedl svůj výklad ustanovení § 5 odst. 10 písm. d) zákona o daních z příjmů. Žalobce uvedl, že závazek, který vznikl vkladem, není rozdílem popsáním v ustanovení § 5 odst. 10 písm. d) zákona o daních z příjmů. Žalovaný vyhotovil úřední záznam č. j. 4168830/18/2012-60562-104541 ze dne 2. 5. 2018, ve kterém se vypořádal s výše uvedeným tvrzením žalobce, přičemž jej neshledal důvodným a dospěl k závěru, že žalobce postupoval v rozporu se zákonem, když nezvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji dle ust. § 5 odst. 10 písm. d) zákona o daních z příjmů o částku ve výši 39 200 000,- Kč, tj. o částku ve výši ocenění nepeněžitého vkladu sníženou o výši vkladu, která byla vyplacena daňovému subjektu obchodní korporací R.T. kování a. s.
6. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2013 ze dne 7. 5. 2018 doměřil žalovaný správce daně žalobci daň ve výši 5.867.991,- Kč. Současně s doměrkem bylo žalobci sděleno, že mu vzniká zákonná povinnost uhradit penále z částky doměřené daně podle ust. § 251 odst. 1 písm. a) zák. č. 280/2009 Sb. daňového řádu 1.176.000,- Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

7. Dne 6. 6. 2018 se proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru žalobce v zákonné lhůtě odvolal. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 16. 10. 2018 odvolání zamítlo a napadený dodatečný platební výměr potvrdilo.
8. Platebním výměrem ze dne 15. 11. 2018 byl žalobce vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení úhrady dotčených daňových povinností (daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání za zdaňovací období r. 2013) ve výši 3.632.639,- Kč.
9. Dne 7. 12. 2018 podal žalobce žádost o prominutí úroků z prodlení. Žádost žalobce odůvodnil konstatováním, že uhradil daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl, neexistuje současně žádná z tzv. vylučujících podmínek ve smyslu čl. II. 2 Pokynu a neexistují ani žádná porušení daňových povinností. Dále uvedl, že ospravedlnitelný důvod pro prominutí je založen přechodem z podnikání fyzických osob sdružených ve sdružení bez právní subjektivity na právnickou osobu, v jehož důsledku došlo k doměření daně a tím i bezprostředně souvisejícího úroku z prodlení, o jehož prominutí bylo žádáno. Výši úroku z prodlení žalobce označil za nepřiměřeně tvrdou. Jako důvod vzniku prodlení uvedl i pasivitu správce daně v příslušném daňovém řízení, když možné pochybení správce daně zjistil již v roce 2014, avšak k podání dodatečného přiznání k dani z příjmu žalobce vyzval až výzvou ze dne 9. 6. 2017.
10. Předmětem žádosti o prominutí byly úroky z prodlení vzniklých do 31. 12. 2014 i úroky z prodlení vzniklé po 1. 1. 2015. S ohledem na zákonné pravidlo umožňující správci daně rozhodovat pouze o prominutí úroků z prodlení vzniklých od 1. 1. 2015, bylo řízení zahájené podáním žádosti o prominutí úroků z prodlení vzniklých do 31. 12. 2014 zastaveno rozhodnutím ze dne 6. 2. 2019.
11. V Rozhodnutí se v závěru uvádí:

„Žadatel usuzuje na existenci ospravedlnitelného důvodu ve smyslu § 259b odstavec 2 daňového řádu, který je podle něj založen přechodem z podnikání fyzických osob sdružených ve sdružení bez právní subjektivity na právnickou osobu, v jehož důsledku došlo k doměření daně a tím i bezprostředně souvisejícího úroku z prodlení. Podstatou uskutečněné transakce byla dle žadatele transformace právní formy podnikání a konsolidace, aniž by došlo k narušení kontinuity podnikatelské činnosti jako takové nebo k jiné změně.

Avšak motiv změny podnikatelského modelu, resp. tato změna jako taková nemůže sama o sobě být ospravedlnitelným důvodem ve smyslu § 259b odst. 2., tj. důvodem, který by byl mimořádný a "lidsky pochopitelný" s ohledem na "zabránění plnění povinnosti uhradit daň řádně a včas". Nelze přitom odhlédnout od toho, že žadatel byl před zahájením daňové kontroly správcem daně nejprve vyzván k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, což ale žadatel neučinil.

Důvody, pro které měl správce daně za to, že daň bude doměřena, byly ve výzvě dostatečně předeštěny, přičemž lze mít důvodně za to, že žadateli byla existence takových důvodů ve skutečnosti známa ještě před tím, neboť jiný správce daně dne 18. 11. 2015 zahájil a prováděl daňovou kontrolu u Ing. R., člena dotčeného sdružení a současně osoby, která byla pověřena vedením účetnictví za toto sdružení.

K úhradě ze strany žadatele došlo teprve až poté, co byl o odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně, kterým byla daň na základě provedené daňové kontroly doměřena.

Správce daně po provedené správní úvaze dospěl k závěru, že k prodlení s úhradou daně nedošlo z ospravedlnitelného důvodu, a proto bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno ve výrokové části tohoto rozhodnutí.“

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

12. Žalobce namítá nezákonnost Rozhodnutí z důvodu, že má za to, že skutečnosti popsané v žádosti o prominutí a doložené v rámci předmětného řízení zakládají **ospravedlnitelný důvod** pro prominutí a to nad rámec Pokynu Generálního finančního ředitelství GFR D-21 (dále jen „Pokyn“).
13. Žalobce má za to, že Pokyn není obecně závazným právním předpisem, který by žalovaného zavazoval natolik, aby vylučoval možnost odlišného či analogického postupu. Pokyn a případy v něm příkladmo uvedené nepředstavují uzavřený výčet, jde pouze o určité vodítko pro pracovníky správce daně, aby při vyřizování žádostí o prominutí příslušenství daně byla v maximální možné míře šetřena veřejná práva žadatelů - daňových subjektů.
14. Žalobce dále konstatuje, že **z napadeného správního rozhodnutí nelze seznat ani přezkoumat, na základě jakých konkrétních skutečností** a z jakého konkrétního důvodu žalovaný dospěl k závěru, že žalobcem uváděný důvod (změna podnikatelského modelu) není ospravedlnitelným důvodem pro žádané prominutí dotčených úroků z prodlení ve smyslu ust. § 259b odst. 2 daňového řádu, s tím, že k tomuto klíčovému závěru neuvedl žádné úvahy.
15. Žalovaný jednoznačně pochybil, když bez jakýchkoliv bližších úvah a odůvodnění uzavřel, že změna podnikatelského modelu (samozřejmě včetně jeho složitosti, důvodů k němu vedoucích, způsobu jeho provedení, angažování odborných poradců prokazující jasnou absenci úmyslu krátit daně, úplnou úhradu daně a mnoho dalších) nemůže sama o sobě, a tím spíše v souvislosti s ostatními okolnostmi posuzovaného případu (výše příslušenství, doba šetření a rozhodování správce daně mající přímý vliv na výši příslušenství apod.) být ospravedlnitelným důvodem ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Tento svůj závěr podpořil jen irelevantními tvrzeními, která rozhodně nelze považovat za správná a rozumná a ústavně konformní. Skutečnost, že žalobce rozhodl hájit svá práva zákonem nabízeným oprávněným prostředkem, nemůže sloužit k podpoře závěru o neexistenci ospravedlnitelného důvodu. Rovněž další „argumenty“ žalovaného, užitě v téže souvislosti, by měly být pro posouzení existence ospravedlnitelného důvodu irelevantní, neboť bylo povinností žalovaného posoudit jeho (ne)existenci ke dni splatnosti předmětné daně.
16. Žalobce dále namítá protiprávnost postupu žalovaného, který mu přičetl k tíži, že daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl, **uhradil až po právní moci dodatečného platebního výměru** (tedy po proběhnuvším odvolacím řízení), čímž zcela zjevně **vybočil z mezí správního uvážení**, jelikož přičetl žalobci k tíži uplatňování zákonem přiznaných práv (konkrétně právo podat odvolání), což v právním státě nelze. Tento závěr shledal žalobce protiprávním z důvodu, že správce je povinen posuzovat splnění ospravedlnitelného důvodu ke dni splatnosti předmětné daně a k těmto skutečnostem nemělo být přihlíženo.
17. Naopak žalovaný nepřihlédl např. k tomu, že žalobce naprosto **bezchybně** (přes 20 let) **jednoznačně v nadstandardním rozsahu** (celkově každý ze 4 členů sdružení odvedl více než

100.000.000,- Kč), plnil své daňové povinnosti, což uznal i sám žalovaný. Dále žalovaný nepřihlédl k tomu, že tato změna podnikatelského záměru byla extrémně složitá a nestandardní, o čemž svědčí i fakt, že se i jeho specialista v oboru daní zřejmě dopustil závažných pochybení, v jejichž důsledku fakticky došlo k doměření daně, takže se jen stěží mohlo jednat ze strany žalobce o úmysl, který nebyl motivován žádným zavrženíhodným způsobem.

18. V další žalobní námitce žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 2 Afs 62/2017-37, konstatuje, že napadeným rozhodnutím byl porušen **princip in dubio pro libertate**. Žalobce dále upozorňuje na to, co uvedl Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku a to, že: „*Správce daně může, má-li k tomu rozumné a zároveň ústavně konformní důvody penále neprominout*“. Dále odkázal na nálezný Ústavního soudu sp. zn. IV ÚS 1146/16 ze dne 20. 6. 2017 v němž bylo vysloveno, že „*jakákoliv povinnost, která zasahuje do základních práv a svobod jednotlivce, musí ve smyslu čl. 3 odst. 4 Listiny šetřit jejich podstatu a smysl*“ s tím, že rozhodnutí žalovaného bohužel evokuje zcela odlišný přístup, než jaký zaujímá citovaná rozhodovací praxe. Výše příslušenství a penále totiž dosahuje částky v podstatě shodné s výši samotné doměřené daně, což žalobce nadměrně zatěžuje a s ohledem na aplikované úrokové sazby ze státu činí jakéhosi **lichváře**, což by mělo být zmírněno mimo jiné právě rozhodnutím o (částečném) prominutí příslušenství daně.
19. Dle žalobce je jednání žalovaného v rozporu s obecně závaznými právními předpisy „zákonné síly“, ale rovněž se základními ústavními principy vztahujícími se k činnosti správních orgánů inkorporovaných zejména do **zákazu jejich libovůle**. Žalobce ze shora uvedených důvodů považuje žalobou napadené správní rozhodnutí za nezákonné a nespravedlivé a žádá o jeho zrušení.
20. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Žalovaný konstatoval, že v zájmu požadavku na dostatečně spolehlivě zajištěnou objektivitu a transparentnost při rozhodování o žádostech o prominutí dle ust. § 259b a § 259c daňového řádu vydal ústřední metodický orgán finanční správy – Generální finanční ředitelství vnitřní normativní instrukci – Pokyn GFŘ D-21. Cílem tohoto pokynu bylo a je zamezit případným excesivním individuálním rozhodováním orgánů finanční správy tak, aby byla při aplikaci předmětného zákonného oprávnění, založeného na kombinaci neurčitěho zákonného pojmu a správním uvážení příslušného správce daně, v maximální možné míře šetřena veřejná práva daňových subjektů spočívající na zákazu diskriminace, na právu na řádný proces a konečně na právu na řízení vedeného bez zbytečných průtahů.
21. Pokyn GFŘ D-21 vychází plně z výše citované právní úpravy (§ 259 - §259c daňového řádu). Vyplývají z něj následující obecná pravidla pro posuzování žádostí o prominutí úroků z prodlení.
22. Primárním předpokladem prominutí úroku z prodlení je splnění dvou formálních podmínek: 1) podání žádosti o prominutí a 2) uhrazení daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl (ust. § 259 odst. 1 daňového řádu). Prominutí úroku je ovládáno zásadou dispoziční - řízení se zahajuje pouze na návrh (žádost) daňového subjektu, který může požadovat prominutí celého úroku nebo jen jeho části.
23. Splní-li daňový subjekt oba výše uvedené formální požadavky, lze přistoupit k meritornímu posouzení žádosti. První úvahou při meritorním rozhodování správce daně o žádosti o prominutí úroku je, zda lze vůbec žádosti vyhovět. V této fázi správní orgán nezkoumá, v jakém rozsahu lze prominout, nýbrž zda lze vůbec prominout – rozsah

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

prominutí je předmětem úvah správce daně až při kladném zodpovězení této prvotní otázky. Daňový řád ve svém § 259c odst. 2 upravuje vylučující podmínku pro možnost prominutí příslušenství daně (touto vylučující podmínkou je, že daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy). Naplnění této podmínky vylučuje možnost prominutí úroku.

24. Pokud správce daně dospěje k závěru, tak jako tomu bylo v projednávaném případě, že daňový subjekt nenaplní vylučující podmínku, což ve svém důsledku znamená, že je možné daňovému subjektu prominout úrok, správní orgán v navazující fázi posuzuje, v jakém rozsahu lze úrok prominout (samo o sobě to ale neznámá, že opravdu bude daňovému subjektu určitá částka úroku prominuta).
25. Pro posouzení rozsahu prominutí úroku existují tři zákonná 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).
26. Zákonodárcem použité pojmy „ospravedlnitelný důvod“, „poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku“ a „četnost porušování povinností při správě daní“ přitom představují neurčité právní pojmy. Bez jejich bližšího upřesnění by se aplikující správní orgán mohl dopustit neobjektivního, nejednotného a tudíž nežádoucího rozhodování ve věci uplatněných žádostí o prominutí. S cílem předejít takovému nežádoucímu situacím ústřední metodický orgán finanční správy - Generální finanční ředitelství uvedené pojmy Pokynem GFŘ D-21 vysvětlilo a specifikovalo.
27. Konkretizace neurčitého zákonného pojmu „ospravedlnitelný důvod“ je obsažena v čl. III. 3. A. Pokynu GFŘ D-21 s přiřazením příslušné procentní sazby u jednotlivých tam uváděných ospravedlnitelných důvodů, které mohou být dále modifikovány ve směru jejího zvýšení či snížení. Za skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod bylo označeno 9 skutečností:
 1. Původní platba daně je daňovým dlužníkem vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo 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 (nutno doložit prokazatelným způsobem).
 3. V případech, kdy jsou sankcionovány pozdní platby zálohové povinnosti, a celková daňová povinnost nevznikne, či je nižší než úhrn případně zaplacených záloh.
 4. Daňovému subjektu bylo povoleno posečkání úhrady daně, k níž se váže úrok z posečkané částky, o jehož prominutí je žádáno (§ 156 daňového řádu).
 5. Daňový subjekt byl stížen živelní pohromou, hromadnou či individuální, v průběhu kalendářního roku, kdy mělo dojít k platbě daně. Za živelní pohromu se považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

6. 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 a daň byla stanovena správcem daně odlišně z důvodu chybného posudku znalce.
7. Úrok z prodlení vznikl z daně doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem bez výzvy správce daně.
8. Prodlení s úhradou daně, k níž se váže úrok z prodlení, o jehož prominutí je žádáno, činilo maximálně 15 kalendářních dnů.
9. Úrok z posečkané částky vznikl při přechodu daňové povinnosti zůstavitele na dědice za období ode dne úmrtí zůstavitele do dne nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví.
28. Konkretizace pojmů „ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku“ a „četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem“ byla provedena v čl. III. 3. B. a čl. III. 3. C Pokynu GŘ D-21. Žalovaný navíc akcentuje skutečnost, že Pokyn GŘ D-21 je veřejně dostupný na internetu finanční správy, což z hlediska naplnění zásady legitimního očekávání hraje klíčovou roli.
29. Žadatelé o prominutí tak 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.
30. Z uvedené interní normativní instrukce (Pokynu GŘ D-21) žalovaný správní orgán při posuzování žádosti žalobce o prominutí ze dne 7. 12. 2018 vyšel. V napadeném rozhodnutí konstatoval, že žadatel (žalobce) splnil formální požadavek stanovený v ust. § 259b odst. 1 daňového řádu (úhrada daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl). Žalovaný z uvedeného důvodu přistoupil k meritornímu posouzení žádosti, přičemž prvotně zkoumal, zda lze úrok vůbec prominout. Žádná z vylučujících podmínek dle ust. § 259c odst. 2 daňového řádu nebyla v projednávaném případě naplněna, proto přistoupil k rozhodování o rozsahu prominutí. Posuzoval všechna zákonná kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 daňového řádu), ekonomické poměry žadatele zakládající tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní ze strany žadatele (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Základním kritériem pro možnost prominutí úroku z prodlení je ospravedlnitelný důvod prodlení. V případě naplnění tohoto kritéria posuzuje správce daně možnost zvýšení prominutí při naplnění kritéria ekonomických nebo sociálních poměrů daňového subjektu zakládajících tvrdost uplatněného úroku resp. snížení prominutí při naplnění kritéria četnost porušování povinností při správě daní.
31. Za ospravedlnitelný důvod ve smyslu ust. § 259b odst. 2 daňového řádu označil žalobce svůj skutečnější přechod z podnikání fyzických osob sdružených ve sdružení bez právní subjektivity na právnickou osobu (akciovou společnost). K uvedenému žalovaný správní orgán v napadeném rozhodnutí konstatoval, že změna podnikatelského modelu nemůže být sama o sobě ospravedlnitelným důvodem ve smyslu ust. § 259b odst. 2 daňového řádu.

Při konstatování uvedeného závěru žalovaný vyšel z důvodové zprávy k části IV zákona 267/2014 Sb., kterým byl do daňového řádu zapracován institut promíjení příslušenství daně (§ 259a - § 259c daňového řádu). Ospravedlnitelný důvod jako materiální kritérium pro prominutí příslušenství daně musí být vnímán jako výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický.

32. Změna podnikatelského modelu má stěžejí výše uvedený výjimečný charakter. Rozhodnutí o přechodu z podnikání fyzických osob sdružených ve sdružení bez právní subjektivity na akciovou společnost bylo důsledkem čistě pragmatických úvah a cílů žalobce. V důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb. se dále uvádí, že „prominutí úroku by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na pozdní úhradu daně nebude nahlíženo jako na prohřešek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že za neplnění zákonné povinnosti musí být udělena adekvátní sankce“. Ani z daného pohledu tak nelze dát žalobci za pravdu.
33. V důsledku změny podnikatelského modelu došlo ze strany žalobce k porušení zákonných pravidel. Žalobce do daňového přiznání nepromítl rozdíl mezi příjmy a výdaji dle ust. § 5 odst. 10 písm. d) zákona o daních z příjmů o částku ve výši 39.200.000,- Kč, tj. částku ve výši ocenění nepeněžitěho vkladu sníženou o výši vkladu, která byla vyplacena daňovému subjektu obchodní korporací R.T. kováři a. s. Skutečnost, že k tomuto pochybení došlo i přesto, že byl žalobce zastoupen profesionálem (daňovým poradcem), na faktickém stavu věci (tj. na tom, že byl porušen zákon) nic nemění. Prominutí úroku z prodlení nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti splní řádně a včas, a těmi, kteří je nesplní.
34. Žalovaný je přesvědčen, že žalobou napadené rozhodnutí obsahuje objektivní a srozumitelnou správní úvahu, jež ve svém důsledku vedla oprávněně k zamítnutí žádosti ze dne 7. 12. 2018. Žalovaný je toho názoru, že při posuzování uvedené žádosti postupoval plně v souladu se základními zásadami správy daní, zejména zásadou legitimního očekávání a zásadou zákazu libovůle.
35. Namítá-li žalobce nepřiměřenou a nespravedlivou výši sdělených úroků z prodlení, pak žalovaný konstatuje, že jde o námitku nikoliv vůči napadenému rozhodnutí, ale námitku brojící proti samotné textaci zákona. Adresátem takové námitky tak měl být nikoli žalovaný správní orgán, ale samotný zákonodárce, neboť o výši úroku z prodlení nerozhoduje správce daně, ale vyplývá přímo ze zákona. Úrok z prodlení vzniká za každý den, kdy je daňový subjekt v prodlení s úhradou zákonné platební povinnosti - viz ust. §§ 252 a 253 daňového řádu. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení je nutné vnímat jako ekonomickou náhradu za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Výši úroku z prodlení tak porušitel (daňový dlužník) ovlivňuje de facto sám a to délkou doby, kdy je v prodlení s úhradou svých splatných daňových povinností.
36. Žalobce ve své žalobě dále uvádí, že „žalovaný v samém závěru Rozhodnutí zcela zjevně vybočil z mezí správního uvážení, když přičítal k tíži žalobce uplatňování zákonem přiznaných práv, které však k tíži žalobce v právním státě přičítat nelze.“ Konkrétně když konstatoval, že k úhradě ze strany žalobce došlo teprve až poté, co bylo Odvolacím finančním ředitelstvím

zamítnuto odvolání proti rozhodnutí žalovaného správce daně, kterým byla daň na základě provedené daňové kontroly doměřena. Žalovaný se s uvedenou námitkou neztotožňuje, neboť ke svým závěrům žalobce dospěl vytržením věty z kontextu. Žalovaný na straně 4 ve čtvrtém odstavci napadeného rozhodnutí konstatoval, že „Nelze přitom odhlédnout od toho, že žadatel byl před zahájením daňové kontroly správcem daně nejprve vyzván k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, což ale žadatel neučinil. Důvody, pro které měl správce daně za to, že daň bude doměřena, byly ve výzvě dostatečně předešly, přičemž lze mít důvodně za to, že žadateli byla existence takových důvodů a skutečnosti známa ještě před tím, neboť jiný správce daně dne 18. 11. 2015 zahájil a prováděl daňovou kontrolu u Ing. R., členy dotčeného sdružení a současně osoby, která byla pověřena vedením účetnictví za toto sdružení.“ Uvedenou textací tak žalovaný žalobci sděloval, že výsledný skutkový stav případu (tj. výsledný doměrek po daňové kontrole, vč. úroku z prodlení a penále) je de facto důsledkem jednání žalobce. Postoj žalovaného k meritu sporu z daňové kontroly (kterým bylo zdanění částky vyplaceného rozdílu mezi oceněním nepeněžitěho vkladu a výší vkladu, která byla daňovému subjektu vyplacena akciovou společností R.T. kováň a.s. formou vzájemného zápočtu pohledávek a závazků) totiž žalobce znal již před zahájením daňové kontroly a tedy před doměřením předmětné daňové povinnosti coby výsledku daňové kontroly. Žalobce se konání daňové kontroly mohl vyhnout a to podáním dodatečného daňového přiznání, k čemuž byl žalobce žalovaným vyzván. Podáním dodatečného přiznání by se navíc žalobce vyhnul vzniku zákonné povinnosti uhradit penále, které vzniká coby důsledek doměřené daně po provedené daňové kontrole. Současně by byla nižší i výše předepsaného úroku z prodlení, neboť toto příslušenství daně, jak již výše uvedeno, vzniká za každý den prodlení s úhradou splatné daně. Jinými slovy úrok z prodlení by se počítal od prvního dne po původní splatnosti daně do dne její úhrady, přičemž den úhrady mohl žalobce svým počínáním ovlivnit. Daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem v dodatečném daňovém přiznání je totiž splatná ve lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání. To se podává do konce měsíce následující po měsíci, ve kterém daňový subjekt důvody pro jeho podání zjistil. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2013 byla žalobci doručena dne 23. 6. 2017. Podal-li by žalobce dotčené dodatečné daňové přiznání do konce července 2017 a současně tvrzenou daň uhradil, pak by se úrok z prodlení počítal pouze do toho data. V důsledku počínání žalobce (tj. v důsledku nepodání dodatečného daňového přiznání) však došlo k zahájení a provádění daňové kontroly a k následnému vydání dodatečného platebního výměru po kontrole. Doměřená daň je podle ust. § 143 odst. 5 daňového řádu splatná do 15 dnů od právní moci dodatečného platebního výměru. Dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob r. 2013 nabyl právní moci až dne 18. 10. 2018 (po provedeném odvolacím řízení).

37. Z uvedeného vyplývá, že nežádoucí stav (výši úroku z prodlení, stejně jako existenci penále) si žalobce přivodil sám svým vědomým jednáním. Stěží tak nyní může oprávněně namítat nastalý stav a následně oprávněně žádat o zmírnění/eliminaci takového stavu skrze institut prominutí. V daném kontextu tak žalovaný jako nedůvodnou odmítá námitku žalobce, že při rozhodování o prominutí úroku z prodlení žalovaný nectil zásadu in dubio pro libertate, resp. že nezvolil způsob, který by co nejméně zasáhl do majetkové sféry žalobce. Žalovaný konstatuje, že aplikace uvedeného principu je v daném případě nepatřičná.

38. Konstatoval-li žalovaný ve svém rozhodnutí o prominutí úroku z prodlení, že „K úhradě ze strany žadatele došlo teprve až poté, co bylo Odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně, kterým byla daň na základě provedené daňové kontroly doměřena.“, pak toto sdělení tedy nebylo/není možné vnímat tak, že podání řádného opravného prostředku proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný hodnotil jako přítěžující okolnost při rozhodování o žádosti o prominutí ze dne 7. 12. 2018, ale je nutné dané sdělení vnímat právě a jen v kontextu uvedeného v předchozím odstavci.
39. Na základě všech výše uváděných skutečností má žalovaný za to, že svým rozhodnutím (učiněnou správní úvahou) dostál povinnosti postupovat v souladu se zákonnými pravidly.
40. Žalovaný je přesvědčen, že správní uvážení probíhalo v přesně vyznačených mezích stanovených příslušnou správní normou a podle základních zásad, jimiž je ovládáno rozhodování správních orgánů (zejména podle zásady legality a zásady legitimního očekávání). Úvaha žalovaného týkající se interpretace a aplikace neurčitého pojmu „ospravedlnitelný důvod“ v návaznosti na tvrzení žalobce v žádosti o prominutí ze dne 7. 12. 2018 je zjevná, srozumitelná a napadené rozhodnutí je tak přezkoumatelné a plně v souladu se zákonem. Žalovaný, odkazující na výše uvedené skutečnosti, navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou s odkazem na ust. § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů zamítl s tím, že náklady řízení ponese žalobce.
41. Žalobce na to reagoval replikou, ve které uvedl, že jedním z žalobních důvodů je nedostatečné odůvodnění Rozhodnutí zakládající jeho nepřezkoumatelnost. Ten svým vyjádřením žalovaný de facto potvrdil, když odůvodnění Rozhodnutí v poměrně přezkoumatelném rozsahu poprvé uvedl právě v předmětném vyjádření, v němž blíže rozepisuje pravděpodobná východiska správního uvážení žalovaného. Takovým postupem však vada Rozhodnutí není zhojena. Snaha o dodatečné zdůvodnění Rozhodnutí vyjádřením v soudním řízení správním pochopitelně nic nemění ani na tom, že žalobce Rozhodnutí nadále považuje za věcně i právně nesprávné.
42. Žalovaný ve svém vyjádření zmiňuje, že „*žalovaný měl indicie z daňového řízení u účastníka sdružení odpovědného za vedení účetnictví*“ (str. 2, poslední odstavec vyjádření) o tom, že měl příjem, který v rozporu s obecně závaznými právními předpisy neuvedl v daňovém priznání.
43. Předně, takové indicie mohl obdržet nejdříve v samém závěru roku 2015, kdy byla započata daňová kontrola u zmíněného účastníka sdružení. Za druhé, je poměrně absurdní, aby žalovaný kladl k tíži žalobce, že preventivně aktivně nevyhledával informace z cizích daňových kontrol či řízení třetích osob, bez ohledu na to, zda možnost získání určitých „indicií“ skutečně měl. Navíc nutno zdůraznit, že se nemohlo jednat o informace závazné a pravomocné, ale skutečně pouze „indicie“. Je pochopitelné, že by žalovaný jako správce daně uvítal, aby všechny daňové subjekty „složily zbraně“ při prvním náznaku daňové kontroly, a to bez jakéhokoliv využití svých procesních práv. Žalovaný tím pouze znovu potvrdil, že žalobce fakticky sankcionoval za využití jeho práva na odvolání, neboť by dle jeho slov ke vzniku úroku z prodlení nedošlo, pokud by bez dalšího akceptoval názor správce daně – v jiném daňovém řízení – a okamžitě podal dodatečné daňové priznání. Takový přístup je zjevně nesprávný a protiprávní.
44. Žalovaný se podrobně zabývá rovněž povahou ospravedlnitelného důvodu, který dle jeho názoru musí být „z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního [...] spíše

formalistický“. Žalobce podrobně zdůvodnil, proč považuje své jednání za ospravedlnitelné a je přesvědčen o tom, že s ohledem na zjevnou absenci snahy (vůle) krátit daně, dlouhodobě bezproblémové plnění nadstandardních daňových povinností i bezprostřední úhradu doměřené daně po právní moci příslušného platebního výměru jeho jednání omluvit z ospravedlnitelného důvodu tak, jak si jej vykládá žalovaný, lze.

45. Kromě toho je však nutno zdůraznit jednu zásadní skutečnost: pokud existovaly indicie z daňového řízení u jiného účastníka sdružení, proč obdržel žalobce výzvu k podání vysvětlení až 8. 6. 2017 a o doměření daně bylo rozhodnuto až v druhé polovině roku 2018? Odpověď je jednoduchá: z důvodu dlouhodobé nečinnosti státní správy, zde tedy žalovaného správce daně, žili účastníci řízení důvodně v domněnání, že své povinnosti splnili řádně. Učinili ostatně vše v souladu s pokyny daňového poradce. Správce daně se změnou, která proběhla na přelomu let 2012 a 2013, v případě žalobce začal fakticky zabývat až v polovině roku 2017. Právě několikaletá nečinnost žalovaného tudíž stojí za převážnou většinou předepsaného úroku z prodlení.
46. Dodatečný platební výměr ostatně nabyl právní moci dokonce až 18. 10. 2018. Pokud by správce daně sám jednal aktivně ve smyslu jím žalobci adresovaných výtek, došlo by k vyřešení věci mnohem dříve a předepsané úroky by byly diametrálně nižší. Pokud ani pasivita a neplnění povinností správce daně vedoucí k neúměrnému prodloužení daňového řízení ve spojení s ostatními argumenty žalobce není ospravedlnitelným důvodem pro alespoň částečné prominutí příslušenství daně – úroku z prodlení, ztrácí celý předmětný institut smysl.
47. Argumentuje-li žalovaný tím, že žalobce měl podat dodatečné daňové přiznání „již“ v červenci 2017 (str. 9 vyjádření), znovu tím potvrzuje, že žalobce fakticky postihuje za využití jeho procesních práv.
48. Pokud z vyjádření žalovaného vyplývá, že úrok z prodlení má představovat „adekvátní sankci“ (str. 8 vyjádření) za neplnění zákonné povinnosti, je cílem jednání žalovaného trestat žalobce dvakrát za tutéž věc, neboť uhradil rovněž penále, což je zakázáno. Žalobce samozřejmě chápe, že prominutí úroku nemá zajišťovat, že na pozdní úhradu daně nebude nahlíženo jako na prohřešek. Dle jeho názoru však má, s přihlédnutím k okolnostem konkrétního případu, zmírňovat nepřiměřenou tvrdost obecně závazných právních předpisů, což je v případě žalobce z dříve uvedených důvodů, spočívajících mimo jiné v líknavém jednání žalovaného, na místě.
49. Žalobce rozumí také tomu, že jednání v rozporu s právními předpisy je nutno sankcionovat, ale zásadně odmítá, že by příslušenství daně ve výši odpovídající téměř samotné doměřené dani mohlo být považováno za „adekvátní sankci“.
50. Doporučení žalovaného, aby žalobce své námitky týkající se nepřiměřené a nespravedlivé výše úroků z prodlení obrátil na zákonodárce, žalovanému zřejmě přijde úsměvné, ukazuje však pouze jeho nepochopení reálného podnikatelského života a do značné míry bohužel demonstruje jistou aroganci orgánu nadaného jednou ze složek státní moci. Předmětná žalobní námitka zcela logicky směřovala proti výši úroku v případě žalobce, kterou žalobce, ponecháme-li stranou nepřezkoumatelnost rozhodnutí, nenapadá z hlediska nepřiměřenosti a nespravedlnosti jejího základu či sazby. Činí tak z hlediska její absolutní výše v kontextu opakovaně namítaných skutkových okolností posuzovaného případu po kategorickém a neodůvodněném odmítnutí aplikace zákonem zakotveného korektivu tvrdosti, nepřiměřenosti a nespravedlivosti – institutu prominutí příslušenství daně (úroku

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

z prodlení) – ze strany žalovaného, a to alespoň v části vzhledem k okolnostem excesivního předpisu úroku z prodlení.

51. Soud nařídil ve věci jednání, při kterém účastníci setrvali na svých návrzích.
52. Zástupkyně žalovaného k dotazu soudu, co má daňový poplatník dělat v případě, že je přesvědčen, že daňová povinnost nevznikla, ale chce předejít vzniku penále a úroků z prodlení, uvedla, že může tuto daň zaplatit na účet, který je mu znám, aniž by podal daňové přiznání a následně namítat, že má za to, že daňová povinnost nevznikla.

III.

Posouzení žaloby

53. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správním orgánem z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě a při přezkumu vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 75 zákona č. 150/2000 Sb., soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s.ř.s.“ a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
54. Při úvaze o důvodnosti stěžejní žalobní námítka, týkající se namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, vycházel soud z následující právní úpravy:
55. Dle ust. § 102 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, *v odůvodnění správce daně uveďte důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.*
56. Dle ust. § 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.*
57. Dle odst. 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.*
58. Dle odst. 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.*
59. Dle ust. § 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.*
60. Dle ust. 2 tohoto ustanovení, *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.*
61. Ve shora citovaném ustanovení § 259b odst. 2 je uveden neurčitý právní pojem: „*důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*“, který musí být ze strany žalovaného vyložen.
62. Žalovaný ve svém rozhodnutí kromě jiného uvedl: „*Generální finanční ředitelství vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně, vymezilo pokynem GFŘ-D-21 ze dne*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

12. 2. 2015 (dále jen "pokyn") skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně.

Tímto pokynem též Generální finanční ředitelství vyjádřilo snahu zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím, tak aby byla při aplikaci předmětné zákonné pravomoci založené na kombinaci obecně formulovaných, právních pojmů v maximální možné šíři šetřena veřejná práva daňových subjektů spočívající na zákazu diskriminace a na právu na řádný proces.

63. V žalobcem citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 2 Afs 62/2017-37, je uvedeno: „V judikatuře Nejvyššího správního soudu je notorietou, kterou netřeba v detailech rozebírat, že prostor pro správní uvážení si správní orgán v mezích tohoto prostoru daných zákonem může strukturovat svou vlastní správní praxí, jíž je, vytvoří-li se, zásadně vázán...“
64. Zrovna tak použití veřejně přístupného vnitřního pokynu žalovaného může být způsob, jakým žalovaný vyložil tento neurčitý právní pojem. Takový postup je zcela legitimní, jelikož zabezpečuje transparentnost a to, aby ve stejných nebo obdobných případech bylo rozhodováno stejně. Přechodem tohoto pokynu může totiž žadatel získat představu, které důvody považuje správce daně za ospravedlnitelné a à contrario, které za takové důvody považovat nebude.
65. Z důvodů uvedených v čl. III. 3. A. Pokynu GFR D-21, jak je citoval ve svém vyjádření žalovaný, je seznatelné, že se jedná ve směr o důvody mimo vůli a jednání žadatele (zdravotní stav, živelná pohroma, nesprávný znalecký posudek, dědické řízení) a dále důvody, kdy k faktickému prodlení vlastně nedošlo (zaslání pod jiným variabilním symbolem, prodlení se zálohovou daní s tím, že samotná daň byla následně zálohou pokrytá) nebo se jednalo o menší pochybení, které bylo následně žadatelem samotným zhojeno (zaslání dodatečného daňového přiznání bez výzvy správce daně, 15ti denní prodlení) nebo již došlo k vyhovění žádosti o posečkání a pokud by úrok nebyl prominut, minulo by se toto dobrodiní účinkem.
66. Je zcela logické, že Pokyn nemůže pokrýt všechny možné skutečnosti, které můžou v životě daňových poplatníků nastat, nicméně Pokyn dává docela ucelenou představu o tom, co správce daně považuje za ospravedlnitelný důvod a co ne.
67. Nicméně z ust. § 259b odst. 2 daňového řádu nevyplývá, že Generální finanční ředitelství může úroky prominout pouze z důvodů uvedených v Pokynu, ale že musí posoudit každý v žádosti uvedený důvod, tj. posoudit zda se nejedná o *důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*.
68. Je-li podána žádost, měl by se správce daně vždy vypořádat s tvrzeními žadatele, tedy zvážit, zda se jedná o *důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*, a výslovně konstatovat, zda žadatelem uvedené skutečnosti takovými důvody jsou nebo ne. Jak již judikoval městský soud v podobných věcech, kdy např. v rozsudku ze dne 5. 3. 2018, č.j. 11 Af 34/2016- 54 vyjádřil svůj názor ohledně posuzování důvodů zvláštního zřetele hodných a ohledně použití vnitřního pokynu žalovaného následovně: „Existenci interního pokynu č. GFR-D-17 lze jistě hodnotit pozitivně v tom smyslu, že přispívá svým obsahem k jednotnému rozhodování a posuzování zákonem blíže nedefinovaných důvodů hodných zvláštního zřetele, neznamená to však, že by správní orgán nebyl povinen zabývat se

hodnocením důvodů, uvedených žadatelem o prominutí, neboť každou žádost o prominutí je nutno posuzovat individuálně a je nutno se tvrzením žadatele zabývat.“

69. Soud se s těmito závěry ztotožňuje, a má za to, že žalovaný daným požadavkům dostál. Žalovaný se ve svém rozhodnutí zabýval důvodem uváděným žalobcem, tj. *přechodem z podnikání fyzických osob sdružených ve sdružení bez právní subjektivity na právnickou osobu, v jehož důsledku došlo k doměření daně a tím i bezprostředně souvisejícího úroku z prodlení, ke kterému uvedl, že motiv změny podnikatelského modelu, resp. tato změna jako taková nemůže sama o sobě být ospravedlnitelným důvodem ve smyslu § 259b odst. 2., tj. důvodem, který by byl mimořádný a "lidsky pochopitelný" s ohledem na "zabránění plnění povinnosti uhradit daň řádně a včas“.*
70. Dle městského soudu je shora uvedená úvaha dostatečná. Městský soud nesouhlasí se žalobcem, že žalovaný uvedl své úvahy až ve vyjádření k žalobě. Žalovaný totiž nad rámec toho, co uvedl ve svém rozhodnutí, doplnil pouze to, že vycházel z důvodové zprávy a jediné, co uvedené v odůvodnění nebylo je, že *Rozhodnutí o přechodu z podnikání fyzických osob sdružených ve sdružení bez právní subjektivity na akciovou společnost bylo důsledkem čistě pragmatických úvah a cílů žalobce.* Městský soud má však za to, že se jedná pouze o konstatování, které je známo i žalobci, a že se podává ze samotného pojmu „změna podnikatelského modelu“ a uvedení této skutečnosti není dle soudu rozvedení odůvodnění v takovém rozsahu, aby bylo možné konstatovat, že předtím tato úvaha zcela chyběla. Rovněž tak ze shora citovaných ospravedlnitelných důvodů uvedených v Pokynu a citovaných v odůvodnění rozhodnutí zcela jasně vyplývá, že pro odpuštění úroků z prodlení se vždy jedná o důvody z *lidského hlediska omluvitelné a z hlediska materiálního představující proběhnutí spíše formalistický.* Rovněž uvedení skutečnosti, že žalovaný při svých úvahách vycházel z důvodové zprávy k daňovému řádu, soud nepovažuje za stěžejní úvahu jeho odůvodnění.
71. Soud se proto nedomnívá, že uvedení těchto vět ve vyjádření k žalobě je faktickým doodůvodněním rozhodnutí. Naopak jedná se pouze o opakování toho, co z rozhodnutí zcela jasně vyplývá, pouze vyjádřeno jinými slovy.
72. Žalovaný dále ve svém rozhodnutí rovněž uvedl, že *„Nelze přitom odhlédnout od toho, že žadatel byl před zahájením daňové kontroly správcem daně nejprve vyzván k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, což ale žadatel neučinil. Důvody, pro které měl správce daně za to, že daň bude doměřena, byly ve výzvě dostatečně předesčeny, přičemž lze mít důvodně za to, že žadateli byla existence takových důvodů ve skutečnosti známa ještě před tím, neboť jiný správce daně dne 18. 11. 2015 zahájil a prováděl daňovou kontrolu u Ing. R., člena dotčeného sdružení a současně osoby, která byla pověřena vedením účetnictví za toto sdružení.“*
73. Městský soud má za to, že se žalovaný zabýval všemi skutečnostmi uvedenými žalobcem v jeho žádosti i těmi, které vyplynuly z daňového řízení, tedy i skutečnostmi, které mohly ovlivnit výši úroku, resp. vedly ke vzniku úroku. Podání dodatečného daňového přiznání bez výzvy totiž je ospravedlnitelným důvodem dle bodu 7 čl. III. 3. A. Pokynu GŘ D-21. Z kontextu odůvodnění nelze dojít k závěru, že to byla další skutečnost, proč nelze úrok prominout, ale že jde o skutečnost, která vedla ke vzniku prodlení, kterou však mohl žalobce ovlivnit.
74. Soud se tedy neztotožňuje se závěrem žalobce o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Soud má za to, že žalovaný zcela jistě mohl své úvahy trochu rozvést tak, jak učinil ve svém

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

vyjádření k žalobě, nicméně už z rozhodnutí je seznatelné, proč žalovaný nepovažoval důvod uváděný žalobcem za ospravedlnitelný a to právě s ohledem na důvody uváděné v Pokynu, které za ospravedlnitelné považuje. Tento nedostatek však není takové závažnosti, aby způsoboval nezákonnost rozhodnutí. Z rozhodnutí je seznatelné, že žalovaný neshledal důvody uvedené žalobcem za ospravedlnitelné a z jakých důvodů. Tyto úvahy jsou soudu i jakékoliv třetí osobě z rozhodnutí seznatelné a tedy i přezkoumatelné, jak rozvedené níže. Zrušení rozhodnutí pouze z důvodu nedostatku důvodů by v tomto případě dle soudu představovalo přílišný formalismus, který je ze strany Nejvyššího správního soudu opakovaně zapovídan, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2021, č.j. 8 As 79/2021-41, nebo rozsudek ze dne 9. 7. 2019, č.j. 7 Afs 379/2018 – 40, ve kterém NSS závěrem uvedl: *„Za této situace by bylo ze strany krajského soudu přepjatým formalismem, aby pro ryze formální pochybení bez dopadů do veřejných subjektivních práv stěžovatelky rozhodnutí žalovaného rušil.“*

75. Co se týče žalobcem namítnutého překročení hranic správního uvážení spočívající v konstatování, že žalobce zaplatil daň až poté, co rozhodnutí o doměření daně nabylo právní moci, soud souhlasí se žalovaným, že se nejedná o to, že by žalovaný přičetl k tíži skutečnost, že žalobce podal odvolání, ale skutečnost, že žalobce mohl ovlivnit celkovou výši úroků z prodlení, pokud by daň zaplatil dříve tj. např. před podáním odvolání, což byla jeho svobodná volba. Žalobce mohl v případě pochybností zaplatit daň i bez jejího uvedení v daňovém přiznání s tím, že správce daně se svými pochybnostmi následně sám seznámil, čím by zcela předešel vzniku úroků z prodlení. Nelze proto žalovanému vyčítat liknavost při výběru daně, jejíž povinnost zaplacení vzniká ze zákona, nikoliv až na výzvu správce daně. I tato žalobní námitka je tak nedůvodná.
76. Rovněž tak námitka neúměrně vysoké výše úroků s odkazem na to, že žalobce považuje stát za lichváře, je dle soudu nedůvodná. Výše úroku je stanovena zákonem a odvíjí se od délky doby prodlení. Výše úroků rovněž sama osobě nemůže být bez dalšího (např. špatných majetkových poměrů žadatele) ospravedlnitelným důvodem pro prominutí úroku. Nelze rovněž odhlédnout od toho, že výše daně i výše úroku z prodlení je vždy odvislá od výše příjmu daňového poplatníka a z tohoto pohledu je konstatování o tom, že její výše činí ze státu lichváře, zcela irrelevantní. Žalobce v podstatě požaduje, aby správce daně vždy, když výše úroků z prodlení spolu s penále dosáhne výše daně samotné, úroky korigoval. Takový postup však nemá oporu v zákoně.
77. Se shora uvedeným souvisí rovněž to, že pokud žalovaný nepřihlédl k vysokým daním z příjmu ze strany žalobce doposud zaplaceným, je jeho postup zcela správný. Naopak pokud by žalovaný k této skutečnosti přihlédl, vedl by tento postup k nespravedlnosti v duchu „bohatší lidé, kteří platí vyšší daně, mají nárok na větší úlevy v případě pochybení“. Bylo zcela na rozhodnutí žalobce mít velké příjmy, a placení „vyšších“ daní ve svém souhrnu jsou jen důsledkem jeho rozhodnutí. Zrovna tak, jak bylo jeho rozhodnutím změnit svůj model podnikání. Skutečnost, že se jednalo o složitou operaci, také na věci nemůže ničeho změnit. To, že tato změna nebyla doprovázena záměrem žalobce dopustit se krácení daně, nemůže při posuzování případu hrát rovněž roli, jelikož chybějící úmysl krátit daň je rovněž ust. § 259b presumován. Pokud se tedy žalovaný touto skutečností nezabýval, postupoval tak zcela v souladu se zákonem. Pouze pokud by vyšlo najevo, že úmyslem daňového poplatníka bylo krácení daní, byl by to nejen důvod k neprominutí úroku z prodlení, ale i k zahájení trestního stíhání.

78. Soud má za to, že se žalovaný tím, jak posoudil důvod uvedený žalobcem, „vešel“ do interpretace neurčitěho právního pojmu, tak jak jej uvedl ve svém Pokynu. Naopak, pokud by žalobcově žádosti vyhověl, vybočil by tak z hranic této interpretace a porušil by tak princip legitimního očekávání a dopustil by se zjevné libovůle.
79. K posouzení osobních a majetkových poměrů žalobce dochází až při posuzování rozsahu prominutí úroku dle ust. § 259b odst. 3 daňového řádu, a to pouze v případě, že je zde shledán důvod, který prominutí úroku z prodlení ospravedlňuje, což však nebyl žalobcův případ. Rovněž bezchybná daňová minulost žalobce nemůže být ospravedlnitelným důvodem, jelikož ta se posuzuje u každého žadatele o prominutí úroku z prodlení, viz znění § 259c odst. 1 daňového řádu.
80. Další žalobcem namítané porušení zásady in dubio pro liberate s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 2 Afs 62/2017-37, není rovněž důvodné, jelikož v případě žalobce nešlo o možný dvojí výklad pojmu uvedeného v zákoně, ale pouze o posouzení, zda lze případ žalobce podřadit pod neurčitý právní pojem, jak shora rozvedeno. Tato zásada se tedy na postup žalovaného vůbec nedá použít.
81. Rovněž tak nelze shledat porušení jeho ústavních práv. V daném případě měl správce daně rozumné a zároveň ústavně konformní důvody úroky neprominout, které ve svém rozhodnutí dostatečně uvedl (rozhodnutí změnit model podnikání, ať už jakkoliv složité, není lidsky ospravedlnitelným důvodem pro prominutí úroku).
82. Soud rovněž nesouhlasí se žalobcem, že žalovaný trestá žalobce dvakrát za totéž pochybení, neboť uhradil rovněž penále, což je zakázáno. Penále i úroky z prodlení jsou dva různé instituty, které mají jiné funkce a odlišné podmínky jejich uplatnění. Pouze penále představuje určitou formu trestu, úroky jsou určitou náhradou škody, která vznikla státu právě pozdním uhrazením daně. Nelze proto dovodit, že se jedná o dvojitý trest, ačkoliv to tak účastník může vnímat.
83. Závěrem městský soud shrnuje, že má za to, že žalovaný postupoval v řízení zcela v souladu se základními zásadami správy daní, zejména zásadou legitimního očekávání a zásadou zákazu libovůle. To, že nešetřil práva žalobce, jak by si tento představoval, není důvod pro zrušení rozhodnutí.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

84. Jelikož soud ze shora uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, v celém rozsahu ji v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
85. O nákladech řízení rozhodl Městský soud v Praze podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Ve věci úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti, a proto nebyla náhrada nákladů přiznána žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 6. října 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.

předseda senátu