



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Lukáše Pišvejce a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **Flabeg Czech s.r.o.**, IČO 27631800,  
sídlem Sklářská 182, 357 07 Oloví,  
zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem,  
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov,

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Karlovarský kraj**,  
sídlem Krymská 2a, 360 01 Karlovy Vary,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2021, č. j. 67107/21/2407-50522-404833

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2021, č. j. 67107/21/2407-50522-404833 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 15 342 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

Odůvodnění:

I.

*Napadené rozhodnutí a vymezení věci*

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 8. 4. 2021, doručenu téhož dne Krajskému soudu v Plzni

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

(dále jen „soud“), domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2021, č. j. 67107/21/2407-50522-404833 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž žalovaný (resp. jeho územní pracoviště v Sokolově – dále též „*správce daně*“) rozhodl podle § 259b a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „*daňový řád*“) tak, že zamítl žádost žalobkyně o prominutí úroků z prodlení za neuhrazení daně z příjmů právnických osob (dále též jen „*DPPO*“) za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 a od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016 (dále jen „*předmětná zdaňovací období*“) v době její původní splatnosti, kteréžto úroky vznikly za období od 1. 1. 2015 až ke dni provedení úhrady doměřené daně.

2. K doměření daně žalobkyni došlo v souvislosti s uplatněním nákladů spojených s projektem „*Vývoj nových procesů pro zefektivňování výroby*“ (dále jen „*projekt VaV*“), který žalobkyně realizovala v rámci své podnikatelské činnosti v průběhu let 2013 až 2016. Žalobkyně si náklady na projekt VaV uplatnila dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy platném znění (dále jen „*ZDP*“) v rámci předmětných zdaňovacích období jako odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje (dále též jen „*VaV*“). Otázka důvodnosti, resp. zákonnosti uvedeného doměření daně ovšem nebyla předmětem nyní projednávané žaloby a soud se tak touto otázkou v tomto soudním řízení blíže nezabýval.

## II.

### Žaloba

3. Žalobkyně úvodem své žaloby vymezila napadené rozhodnutí a rozsah jeho přezkumu a poté provedla shrnutí skutkového stavu věci, které se v základních bodech neliší od rekapitulace obsažené v napadeném rozhodnutí.
4. Žalobkyně v první řadě namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že žalovaný se vůbec nevypořádal s uplatněnými důvody žádosti o prominutí úroku z prodlení, resp. z žalovaného rozhodnutí není patrné, že by se jimi zabýval.
5. Žalobkyně v dané souvislosti shrnula jí v žádosti uplatněné důvody, které dle jejího názoru ve svém kontextu znamenají, že k jejímu prodlení s úhradou doměřené DPPO došlo z ospravedlnitelného důvodu. Namítala, že žalovaný k uplatněným důvodům pro prominutí uvedl pouze to, že se žalobkyně „netrefila“ do žádného důvodu uvedeného v interní pokynu č. GFŘ-D-45, č. j. 34006/20/7700-10123-050167 k promíjení příslušenství daně ze dne 23. 6. 2020 (dále jen „*pokyn GFŘ-D-45*“) a že doměření daně bylo potvrzeno odvolacím orgánem. To dle názoru žalobkyně nijak nevysvětluje, proč se nejedná o důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Okolnost, že bylo doměření daně potvrzeno odvolacím orgánem, je pak ve vztahu k naplnění důvodů dle § 259b odst. 2 daňového řádu zcela bez významu, neboť v opačném případě by úrok z prodlení vůbec nevznikl. Názor žalovaného by vedl k absurdním důsledkům, že ve chvíli, kdy je doměření daně potvrzeno odvolacím orgánem, nemůže dojít k prominutí úroku z prodlení.
6. Podle žalobkyně z žádné části napadeného rozhodnutí není patrné, že by žalovaný meritorně posuzoval jednotlivé uplatněné důvody a zkoumal, zda tyto naplňují skutkovou podstatu § 259b odst. 2 daňového řádu a v případě, že by došel k závěru, že uplatněné důvody tuto skutkovou podstatu nenaplňují, rovněž vysvětlil, z jakého důvodu tomu tak je. Správní úvaha žalovaného je tak zcela nepřezkoumatelná. Žalobkyně v dané souvislosti odkázala na komentářovou literaturu k daňovému řádu. Poté namítala i to, že žalovaný neuvedl, jak definuje neurčitý právní pojem důvod, který

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit, resp. neprovedl interpretaci tohoto neurčitěho právního pojmu a podřazení skutkových okolností pod tento zákonný pojem. I v tomto ohledu odkázala na komentářovou literaturu, nyní ke správnímu řádu.

7. Žalobkyně ve vztahu k první žalobní námitce shrnula, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť z jeho odůvodnění není patrné, že by se žalovaný věcně zabýval jednotlivými ospravedlnitelnými důvody uvedenými v žádosti o prominutí, a pokud shledal, že nejsou důvodné, vysvětlil, proč dle jeho správní úvahy tomu tak je. Rovněž není zřejmé, jak mohl hodnotit, zda tento neurčitý právní pojem byl individuálními okolnostmi posuzovaného případu naplněn. Žalobkyně proto má za to, že je dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí bez jednání, a to pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které spočívalo ve vadném způsobu vypořádání důvodů uvedených v žádosti žalobkyně, což mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.
8. V další části své žaloby žalobkyně namítala nezákonnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřovala v tom, že žalovaný na její případ aplikoval ustanovení § 259b daňového řádu pouze zdánlivě, neboť ve skutečnosti aplikoval pouze pokyn GFŘ-D-45 a posuzoval, zda byla naplněna některá ze skutkových podstat tohoto pokynu. Žalovaný tak degradoval svoji diskreční pravomoc na pouhé rozhodování dle šablony, zda je dán některý z důvodů (taxativně vymezených skutkových podstat) pokynu GFŘ-D-45 a dovedl, že ne. Dále uvedl, že doměření daně bylo potvrzeno odvolacím orgánem. Z toho dovedl, že žádné kritérium nasvědčující ospravedlnitelnému důvodu prodlení není naplněno.
9. Žalobkyně poté poukázala na to, že podmínky prominutí úroku z prodlení však vymezuje ustanovení § 259b daňového řádu. Žalobkyně odkázala na úmysl zákonodárce, který, vědom si toho, že běžný život přináší řadu situací, ve kterých může dojít k prodlení z omluvitelných důvodů, vymezil skutkovou podstatu § 259b odst. 2 daňového řádu značně široce. Proto posouzení, zda se v daném případě jedná o ospravedlnitelné důvody, ponechal na správním uvážení správce daně, který by měl zohledňovat individuální okolnosti každého případu. Taxativní vymezení ospravedlnitelných důvodů není reálně možné, neboť běžný život přináší takové množství ospravedlnitelných situací, které nelze předem vymezit žádnou normou. Pokud by zákonodárce zamýšlel, že k prominutí úroku z prodlení může dojít pouze v taxativně vymezených případech, jistě by tak učinil sám. Finanční správa nemůže postupovat takovým způsobem, že učiní bezprecedentní selekci možných důvodů pro prominutí, ačkoli k tomu nemá jakoukoli pravomoc. Na tomto místě své žalobní argumentace žalobkyně citovala z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, sp. zn. 22 Af 89/2017.
10. Podle názoru žalobkyně žalovaný fakticky nadřadil interní normativní instrukci nad zákon, když se omezil pouze na posouzení, zda byly naplněny podmínky pokynu GFŘ-D-45. Přitom pokyn GFŘ-D-45 je pouhou interní normativní instrukcí, která je v rozporu se zákonem, kdy jej bezprecedentně zužuje a fakticky vytváří zcela novou normu, která stanoví podmínky pro prominutí úroku z prodlení odchýlně od zákona formou taxativního výčtu skutkových podstat. Jakkoliv může existovat několik nejčastějších, typových situací, které fakticky bez dalšího (bez ohledu na další okolnosti případu) jsou s to kritérium ospravedlnitelných důvodů naplnit, nelze nekonečně širokou množinu ospravedlnitelných důvodů zužovat na pouhý taxativní výčet skutkových podstat. Postup žalovaného je tak v rozporu se zásadou zákonnosti plynoucí z § 5 odst. 1

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

daňového řádu. Povinností žalovaného tak bylo se od tohoto pokynu odchýlit. To však neučinil a posuzoval žádost žalobkyně výlučně v intencích této interní normativní instrukce. Žalobkyně citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, sp. zn. 2 Afs 55/2012. Podle žalobkyně smyslem diskreční pravomoci svěřené správci daně není posuzovat, zda byly naplněny důvody pouhé interní metodiky, nýbrž právní normy. Správní úvaha žalovaného o nenaplnění ospravedlnitelného důvodu pro prominutí úroku z prodlení dle § 259b daňového řádu tak vybočila ze zákonných mezí správního uvážení.

11. Za další důvod nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalobkyně označila to, že v projednávané věci byly naplněny ospravedlnitelné důvody pro prominutí úroku z prodlení dle § 259b daňového řádu. Žalobkyně ve vztahu k žádosti o prominutí úroků z prodlení uvedla, že je třeba rozlišovat mezi zaviněným a nezaviněným prodlením s úhradou daně. Poukázala na to, že k vyhlášení projektu VaV došlo dne 25. 3. 2013, přičemž po celou dobu od splatnosti DPPO za kontrolovaná zdaňovací období byla přesvědčena o tom, že splnila veškeré zákonné podmínky pro přiznání uplatněného nároku na odpočet nákladů vynaložených na řešení projektů VaV. To z důvodu, že v době vyhlášení projektu VaV totiž prakticky neexistovala judikatura k formálním náležitostem projektu VaV, která se vytvořila až v poslední době. Žalobkyně tak nemohla v době uplatnění odpočtů na VaV předvídat, že judikatura bude klást na formální náležitosti projektu VaV mnohem přísnější požadavky, přičemž tyto jdou mnohdy nad rámec textu § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2013. Důvod doměření daně totiž nespočíval v tom, že by projekt VaV nebyl vůbec vypracován, resp. že by vůbec neobsahoval formální náležitosti, ale že tyto nedosahují požadavkům na ně kladených výkladem správních soudů a daňových orgánů, které podle názoru žalobkyně ze samotného textu § 34 odst. 5 ZDP neplynou. Žalobkyně rovněž poukázala na to, že neexistovala ani relevantní odborná literatura, která by se formálními náležitostmi projektu VaV jakkoli blíže zabývala. Žalobkyně zdůrazňovala, že byla v dobré víře, že vyhlášený projekt VaV z formálního (a taktéž materiálního) hlediska vyhovuje všem formálním podmínkám ZDP, v tehdy platném znění. Poukázala na to, že je tak zcela ospravedlnitelné, že v rámci původních lhůt splatnosti nezaplatila daň z příjmů, která jí byla doměřena, neboť byla zcela legitimně v dobré víře, že požadavkům ZDP dostála. Dále poukázala na to, že její účetní závěrky za relevantní hospodářské roky byly ověřeny nezávislým auditorem bez jakýchkoli výhrad, což ji utvrdilo v dobré víře ve správnosti jejich daňových tvrzení. Žalobkyně ve své žádosti rovněž poukázala na to, že její jednání nebylo liknavé, nezodpovědné či dokonce podvodné, jak vymezuje důvodová zpráva k § 259b odst. 2 daňového řádu okruh subjektů, jejichž žádostem by nemělo být vyhověno. Napadané rozhodnutí nečiní ani minimální rozdíl mezi situací žalobkyně a těch daňových subjektů, které se ocitly v prodlení s úhradou daně právě např. v důsledku liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání. Rovněž žalobkyně poukázala na to, že vždy v minulosti řádně plnila své povinnosti v oblasti správy daní, podávala řádně a včas svá daňová tvrzení, hradila daňové povinnosti, poskytovala správci daně potřebnou součinnost, nedošlo ke stanovení daně dle pomůcek, ani jí nebyla uložena pokuta dle ustanovení § 247, § 247a ani § 250 daňového řádu. Poukázala též na to, že výše předepsaného úroku z prodlení je ve zjevném nepoměru k výši doměřené daně. Zdůraznila, že je v rozporu s obecnými principy spravedlnosti, aby byla s ohledem na individuální okolnosti posuzovaného případu povinna zaplatit úrok z prodlení ve stejné výši, jako by tomu bylo v případě, pokud by se úmyslně účastnila podvodných obchodních transakcí, jejichž účelem je podvodné vylákání DPH ze státního rozpočtu.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

12. Z uvedených důvodů má žalobkyně za to, že u ní jsou dány důvody pro moderaci výše úroku z prodlení formou jeho prominutí. Podle žalobkyně je lidsky pochopitelné, že ve lhůtě původní splatnosti nezaplatila daň, která jí byla doměřena, resp. že tuto daň zaplatila až v závislosti na výsledku provedené daňové kontroly. S přihlédnutím k těmto opomenutým individuálním okolnostem žalobkyně dospěla k závěru, že důvod jejího prodlení s úhradou daně je ospravedlnitelný ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí je vystaveno na opačných, do značné míry nepřezkoumatelných závěrech, je podle názoru žalobkyně nezákonné.
13. Žalobkyně úplným závěrem navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a současně jí přiznal náhradu nákladů řízení.

### III.

#### *Vyjádření žalovaného k žalobě*

14. Ve svém vyjádření ze dne 24. 5. 2021 (doručeném soudu dne 28. 5. 2021) žalovaný nejprve shrnul obsah žaloby a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že postupoval vždy a pouze toliko zákonem předvídaným postupem a zcela v souladu s pokynem GFŘ-D-45.
15. K namítané nepřezkoumatelnosti žalovaný primárně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž odmítl, že toto by bylo nedostatečné, resp. by výrazně vybočovalo z ustálené správní praxe. Žalovaný zdůraznil, že je nezbytné a žádoucí posuzovat odůvodnění v konsekvenci daného případu, jakož i ustálené správní praxe, případně soudní praxe. Samostatné odůvodnění odráží ustálenou správní praxi, kdy jsou primárně posouzeny formální zákonné požadavky (včasnost, uhrazení daně, poplatková povinnost, možnost tuto učinit, určení režimu, v němž bude o žádosti rozhodováno) a teprve při splnění těchto přistoupí správce daně k meritornímu posouzení žádosti.
16. K nezákonnosti napadeného rozhodnutí namítané v čl. IV. žaloby žalovaný uvedl, že při vyřizování předmětné žádosti o prominutí příslušenství daně postupoval zejména dle § 259b daňového řádu a podpůrně dle příslušných vodítek pokynu GFŘ-D-45. První fází při meritorním rozhodování bylo zhodnocení, zda lze vůbec učiněné žádosti vyhovět s ohledem na vylučující podmínku pro možnost prominutí příslušenství daně ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně splnila požadavky této první úvahy bez výhrad, tedy že neporušila podmínky vylučující možnost prominutí úroku. Druhou fází bylo posouzení, v jakém rozsahu lze úrok prominout (úrok z prodlení přitom vzniká *ex lege* kontinuálně za každý den prodlení).
17. K důvodům nezákonnosti napadeného rozhodnutí namítaným v čl. V. žaloby žalovaný nejprve uvedl, že pro posouzení rozsahu prominutí úroku existují tři kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 daňového řádu), ekonomické či sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu) a četnost porušování povinnosti při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Základním a primárním požadavkem pro možnost prominutí úroku je naplnění ospravedlnitelného důvodu. Ospravedlnitelný důvod prodlení je třeba zkoumat ke každému prodlení s platbou daně, jehož se daňový subjekt dopustil, přičemž v daném případě se jedná o prodlení s úhradou daně sice v několika zdaňovacích obdobích, ale z jednoho důvodu a uhrazené v jeden den 16. 7. 2018, tudíž na to lze pohlížet jako na jeden případ. Pokyn GFŘ-D-45 obsahuje konkrétní skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení a stanoví jejich procentuální ohodnocení. V případě, kdy žadatel prokáže naplnění některého z ospravedlnitelných důvodů, může

správce daně přistoupit k hodnocení tzv. ekonomických a sociálních poměrů daňového subjektu, čímž může výši úroku ještě snížit. Pokud však není naplněn ospravedlnitelný důvod prodlení, ekonomické a sociální poměry se nezohledňují, přičemž tento postup vyplývá přímo z daňového řádu.

18. Ani po opětovném posouzení žalobkyní uplatněných tvrzení, na základě kterých žalobkyně dovozuje ospravedlnitelný důvod svého prodlení, žalovaný neshledal některý z důvodů vymezených v pokynu GFŘ-D-45. Podle žalovaného ze spisového materiálu zjevně vyplývá, že podstata uplatněných ospravedlnitelných důvodů k prominutí příslušenství daně byla daňovým subjektem uplatněna v rámci žádosti o prominutí, přesněji v žalobě jsou tyto dále rozvinuty a je na ně navázáno. Konkrétní interpretace neurčitěho právního pojmu byla žalovaným nepochybně činěna v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí. Následně žalovaný ve svém vyjádření k žalobě předložil podrobné odůvodnění, proč jednotlivé žalobkyní namítané okolnosti daného případu nelze považovat za ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daně, přičemž opakovaně připustil, že vypořádává důvody, které byly žalobkyní uplatněny již v její žádosti o prominutí úroku z prodlení.
19. Přitom mimo jiné uvedl, že pokud by byl v současně zastávané praxi správců daně při posuzování oprávněnosti nároků na odpočet na výzkum a vývoj (např. z důvodu chybějící nebo postupně se vytvářející judikatury) nadřízenými orgány nebo přímo zákonodárcem shledán možný ospravedlnitelný důvod při promíjení příslušenství, jednalo by se o celospolečensky významnou situaci, jak navozuje žadatel (formální neúmyslné pochybení), přičemž by bylo možné očekávat, že by Finanční správa ČR, resp. k tomu kompetentní ministr financí, za tím účelem přijal v daňovém řádu zakotvené systémové opatření v podobě hromadného prominutí (§ 250 daňového řádu). Rovněž by mohl být takovýto důvod přímo uveden mezi ospravedlnitelnými důvody v pokynu GFŘ-D-45, k čemuž však nedošlo. Navíc uvedený (a ani obdobný) důvod nebyl do tzv. ospravedlnitelných důvodů zařazen ani v rámci pokynu č. GFŘ-D-47 k promíjení příslušenství daně ze dne 8. 3. 2021, kterým byl předchozí pokyn GFŘ-D-45 nahrazen. Žalovaný opakoval, že žádný z důvodů uvedených žalobkyní v předmětné žádosti a poté i v žalobě nebylo možné podřadit pod některý z ospravedlnitelných důvodů vymezených v pokynu GFŘ-D-45, když žádná ze skutečností popsanych v žádosti se ani skutkově nepřibližuje jinak definovaným ospravedlnitelným důvodům. Žalovaný připustil, že se v odůvodněných případech může od v pokynu GFŘ-D-45 vyjmenovaných ospravedlnitelných důvodů odchýlit, nicméně tato možnost není aplikovatelná na daný případ.
20. Poté žalovaný připomenul, že ZDP obecně vnímá jako základní daňový princip tu skutečnost, kdy jeden výdaj lze ve zdaňovacím období uplatnit u jednoho poplatníka pouze jednou, přičemž absolutní výjimku představují právě případy odpočtu na vědu a výzkum, neboť tyto vynaložené výdaje na realizaci projektu výzkumu a vývoje si poplatník (zde žalobkyně) uplatní jednak v rámci (přes) účetnictví v základu daně z příjmů jako daňově účinný náklad (§ 24 odst. 1 a odst. 2 ZDP) a současně (následně) při splnění zákonných podmínek pro odpočet ještě jednou ve formě odčitatelné položky na vědu a výzkum dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP. Proto je nutné prokázat splnění všech zákonem předepsaných náležitostí, a to nepochybně i těch formálních. Nelze tak přikládat k tíži žalovanému, že pakliže až na základě jeho úředního zjištění povinný subjekt své pochybení napravit a daň ve správné výši odvedl, je správní orgán původcem nespravedlnosti následků. Zakládal by se tak nebezpečný precedent potírající dlouhodobé

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

ustavené zásady řízení stojící na principu dobrovolného a správného placení daně.

21. Z uvedených důvodů žalovaný nezměnil své stanovisko, tj. že tvrzené není jednak podřaditelné pod některý z definovaných ospravedlnitelných důvodů daných pokynem GFŘ-D-45, tedy, že z daného důvodu nelze úrok ani jeho poměrnou část prominout, stejně tak v něm ani nespátřil naplnění předpokladů daných právní úpravou v daňovém řádu. Poté se ještě věnoval právnímu režimu úroku z prodlení, který je determinován především ekonomickou podstatou tohoto institutu, jenž je zaměřen na hodnocení a následnou kompenzaci újmy státnímu rozpočtu způsobenou pozdní úhradou daně.
22. Žalovaný měl za to, že detailně zhodnotil i originální důvody žadatele a jednotlivě i v jejich komplexní souvislosti v nich neshledal v dikci zákonné úpravy ani z pohledu pojetí pokynu GFŘ-D-45 takové ospravedlnitelné důvody, pro které by mohl přisvědčit možnému prominutí příslušenství daně, jak bylo žalobkyní žádáno. Závěrem pak akcentoval, že při posuzování žádosti postupoval dle ustanovení § 259b daňového řádu a podpůrně podle příslušných ustanovení pokynu GFŘ-D-45, přičemž jejich zásad se při posuzování předmětné žádosti držel a v jeho intencích obsah žádosti zhodnotil.
23. Žalovaný proto navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl a žalobkyni nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

#### IV.

#### *Replika žalobkyně*

24. Žalobkyně podala na vyjádření žalovaného k žalobě repliku ze dne 14. 4. 2021, v níž nejprve reagovala na vyjádření žalovaného k námitce nepřezkoumatelnosti. S argumentací žalovaného nesouhlasila, přičemž setrvala na svém názoru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. V dané souvislosti zejména akcentovala, že žalovaný byl povinen posoudit jednotlivé okolnosti uváděné žalobkyní bez ohledu na to, že nejsou uvedeny v pokynu GFŘ-D-45, a následně přezkoumatelným způsobem vysvětlit, z jakých důvodů má za to, že naplňují nebo nenaplňují podmínky dle § 259b daňového řádu. Žalovaný této své povinnosti nedostal. Žalobkyně v dané souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 As 12/2014 – 86, a poté na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 28. 2. 2020, č. j. 52 Af 55/2019 – 39 a na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 6. 2021, č. j. 29 Af 108/2019 – 44, z nichž citovala.
25. Dále žalobkyně upozornila, že žalovaný i ve svém vyjádření k žalobě opětovně argumentoval tím, že nebylo možno prominout úrok z prodlení, neboť žalobkyně nenaplnila žádný z důvodů uvedených pokynu GFŘ-D-45. Podle žalobkyně ovšem nejde o to, zda prokázala naplnění některého z důvodů předmětného interního pokynu, ale zda byly splněny podmínky ustanovení § 259b odst. 2 daňového řádu pro prominutí, tj. zda byl dán ospravedlnitelný důvod pro prominutí. Podle žalobkyně žalovaný sám sebe usvědčuje z toho, že vůbec neposuzoval, zda byly tyto podmínky zákona splněny, ale své posouzení degradoval pouze na to, zda byla naplněna některá z taxativně vymezených skutkových podstat interní metodiky, v čemž je třeba spatřovat pochybení žalovaného. Žalobkyně i na tomto místě citovala z recentní judikatury správních soudů, která shodně dospívá k závěru, že je v zásadě nepřipustné, aby interní pokyn vykládal neurčitý právní pojem prostřednictvím uzavřeného (taxativního) výčtu situací (viz již odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 6. 2021, č. j. 29 Af 108/2019 – 44 a dále rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2021, č. j. 11 Af 1/2021 – 47).
26. Poté žalobkyně namítala, že žalovaný správní orgán nemůže napravit své pochybení

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

spočívající v nedostatečném odůvodnění svého rozhodnutí tím, že ve vyjádření k žalobě doplní své předchozí nedostatečné posouzení (žalobkyně citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, sp. zn. 9 As 71/2008). Žalovaným předkládaná argumentace ohledně otázky „dvojího“ odpočtu výdajů na VaV je zcela irelevantní. Přesto se žalobkyně vyjádřila i ke smyslu právní úpravy odpočtu na VaV, kterým má být záměr poskytnout kompenzaci subjektům realizujícím vysoce náročné činnosti VaV, neboť tyto činnosti jsou spojeny s počátečními zvýšenými investicemi. Podle žalobkyně proto odpočet VaV nepředstavuje žádné zvýhodňování, jak mylně dovozuje žalovaný, nýbrž kompenzaci za rizika spojená s VaV, na jehož realizaci má stát vlastní zájem. Žalobkyně setrvala na tom, že v jejím případě k doměření daně došlo z důvodu, že nebyly splněny všechny formální podmínky projektu VaV v intenci interpretace náležitostí, ke které dospěly správní soudy až dodatečně a kterou nemohla žalobkyně v době vyhlášení projektu VaV předvídat. Za této situace je tak prodlení s úhradou doměřené daně podle názoru žalobkyně zcela ospravedlnitelné. Žalovaný navíc zcela pomíjí bezvadnou daňovou historii žalobkyně, když dle jejího názoru důvodem k doměření daně bylo toliko nesplnění formálních náležitostí projektu VaV v intencích požadavků, které dovodila judikatura až dodatečně. Proto paušalizující závěry žalovaného, že nebylo možno prominout úrok z prodlení, neobstojí.

27. Žalobkyně z uvedených důvodů setrvala na své žalobě.

#### V.

##### *Průběh řízení*

28. Soud ověřil, že žaloba byla u soudu podána včas (napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 9. 2. 2021, přičemž žaloba byla podána dne 8. 4. 2021, tj. v rámci zákonné dvouměsíční lhůty pro podání správní žaloby), osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně je adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako správní orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (proti napadenému rozhodnutí nebylo přípustné uplatnit opravné prostředky – srov. § 259 odst. 4 daňového řádu) a obsahovala všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
29. O podané žalobě soud rozhodoval bez nařízení jednání ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť s tímto postupem žalovaný vyslovil souhlas ve vyjádření ze dne 24. 5. 2021, č. l. 34 a žalobkyně v soudem stanovené lhůtě soudu nesdělila, že požaduje, aby ve věci bylo nařízeno jednání.

#### VI.

##### *Posouzení věci soudem*

30. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel 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. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.).
31. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí a dále předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**.
32. O skutkovém stavu nebylo mezi účastníky sporu. Vzhledem k tomu, že správní spis poskytoval dostatečný podklad pro posouzení a rozhodnutí předmětné věci, soud

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

neprováděl žádné dokazování. Soud rekapituluje obsah správního spisu následovně.

33. Správce daně zahájil protokolem ze dne 1. 9. 2017, č. j. 821740/17/2407-60561-402946 u žalobkyně daňovou kontrolu v rozsahu ověření oprávněnosti uplatněné položky odpočtu na projekt VaV realizovaný žalobkyní. O průběhu daňové kontroly byla vyhotovena zpráva o daňové kontrole ze dne 27. 6. 2018, č. j. 696312/18/2400-11415-402946. Na základě provedené daňové kontroly správce daně doměřil žalobkyni DPPO, a to postupně třemi dodatečnými platebními výměry. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 ze dne 29. 6. 2018, č. j. 718774/18/2407-50521-405131, byla žalobkyni doměřena z moci úřední daň vyšší o částku 368 410 Kč a současně jí byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 73 682 Kč. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 ze dne 29. 6. 2018, č. j. 718821/18/2407-50521-405131, byla žalobkyni doměřena z moci úřední daň vyšší o částku 418 760 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 83 752 Kč. A dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016 ze dne 29. 6. 2018, č. j. 718835/18/2407-50521-405131, byla žalobkyni doměřena z moci úřední daň vyšší o částku 392 160 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 78 432 Kč. Proti doměření daně se žalobkyně neúspěšně bránila podanými odvoláním, která byla zamítnuta rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 8. 2020, č. j. 30864/20/5200-11434-711926, jež nabylo právní moci dne 20. 8. 2020. Žalobkyně doměřenou daň zaplatila.
34. Platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 9. 9. 2020, č. j. 828458/20/2407-50522-404833 správce daně předepsal žalobkyni úrok z prodlení za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 ve výši 265 622 Kč. K odvolání žalobkyně správce daně svým rozhodnutím ze dne 30. 11. 2020 snížil původně vyměřenou částku úroku z prodlení na 196 394 Kč. Dále pak platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 9. 9. 2020, č. j. 828459/20/2407-50522-404833 správce daně předepsal žalobkyni úrok z prodlení za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 ve výši 243 089 Kč. K odvolání žalobkyně správce daně svým rozhodnutím ze dne 30. 11. 2020 snížil původně vyměřenou částku úroku z prodlení na 164 400 Kč. A konečně platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 9. 9. 2020, č. j. 828460/20/2407-50522-404833 správce daně předepsal žalobkyni úrok z prodlení za zdaňovací období 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016 ve výši 172 096 Kč. K odvolání žalobkyně správce daně svým rozhodnutím ze dne 30. 11. 2020 snížil původně vyměřenou částku úroku z prodlení na 98 405 Kč.
35. Žalobkyně žádostí ze dne 10. 11. 2020 požádala o prominutí (i) 75 % z penále předepsaného uvedenými dodatečnými platebními výměry, a současně (ii) o prominutí úroků z prodlení spojených s doměření daně, jež vznikly za období od 1. 1. 2015 až ke dni provedení úhrady doměřené daně. Ve vztahu k žádanému prominutí úroku z prodlení žalobkyně zejména v čl. IV. své žádosti uplatnila několik konkrétních důvodů, které dle jejího názoru ospravedlňovaly prodlení s úhradou předmětné daně.
36. Rozhodnutím ze dne 8. 2. 2021, č. j. 67991/21/2407-50522-404833, žalovaný žalobkyni prominul 75 % penále. Naopak napadeným rozhodnutím žalovaný žádost žalobkyně o prominutí úroku z prodlení zamítl.
37. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ve vztahu k úroku z prodlení za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 konstatoval, že předmětem žádosti je pouze úrok ve výši 184 339,23 Kč, neboť část úroku ve výši 12 054,07 Kč se vztahovala k období do 1. 1.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

2015, ohledně kterého žalobkyně o prominutí úroku nežádala. Žalovaný dále uvedl, že v případě žalobkyně byl splněn formální požadavek ustanovení § 259b odst. 1 daňového řádu (daň, v důsledku jejíhož neuhrazení vznikl úrok z prodlení, byla uhrazena dne 16. 7. 2018), stejně jako formální podmínka dle § 259c odst. 2 daňového řádu (ze strany žalobkyně či člena jejího statutárního orgánu nedošlo v posledních třech letech k závažnému porušení daňových nebo účetních předpisů). Poté žalovaný konstatoval, že „zkoumal ospravedlnitelné důvody“ u prodlení žalobkyně s platbou daně za předmětná zdaňovací období. Žalovaný v obecné rovině uvedl, že „postupoval zejména dle ustanovení § 259b daňového řádu a podpůrně dle příslušných vodítek pokynu GFŘ-D-45. Správce daně se při posuzování předmětné žádosti zcela držel zásad v nich předvídaných, jakož je i uplatnil při rozhodování.“ Konkrétně pak uvedl následující: „Dle ustanovení § 259b odst. 2 daňového řádu, správce daně může zcela nebo z části prominout úrok z prodlení, pokud k prodlení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Správce daně posuzoval, zda je u daňového subjektu naplněn některý z ospravedlnitelných důvodů uvedených v pokynu a to zpětně ke dni splatnosti daně a u každého jednotlivého prodlení s platbou daně, jehož se daňový subjekt dopustil. Správce daně zkoumal ospravedlnitelné důvody u prodlení s platbou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 01.04.2013 do 31.03.2014, od 01.04.2014 do 31.03.2015 a zdaňovacího období od 01.04.2015 do 31.03.2016 ve výši 368 410 Kč, 418 760 Kč a ve výši 392 160 Kč a nebyl zjištěn žádný ospravedlnitelný důvod uvedený mezi důvody v pokynu. V případě doměření daně na základě daňové kontroly (při potvrzení její správnosti odvolacím finančním ředitelstvím) správce daně považuje za zásadní při rozhodování o prominutí úroku z prodlení v tom smyslu, že není možné tvrdit, že byl úrok předepsán nespravedlivě, má drakonický efekt a nelze se v tomto případě odvolávat na tvrdost zákona. Vzhledem k výše uvedenému je správce daně nucen konstatovat, že neshledal žádné kritérium nasvědčující ospravedlnitelnému důvodu prodlení.“ Následně již žalovaný pouze provedl rekapitulaci svých úvah a poté konstatoval, že nadále nebylo třeba prověřovat naplnění ekonomických a sociálních poměrů žalobkyně, neboť dospěl k závěru, že žádosti nelze vyhovět, tudíž není žádoucí se zabývat tím, v jakém rozsahu lze úrok prominout.

38. V projednávané věci je podstatou sporu výklad a aplikace institutu prominutí úroku z prodlení s uhrazením daně dle § 259b daňového řádu, resp. posouzení otázky, zda se žalovaný dopustil pochybení při vyřízení žádosti žalobkyně o prominutí úroků z prodlení předepsaných z doměření daně za předmětná zdaňovací období. Žalobkyně ve své žalobě namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů a dále jeho nezákonnost, když podstatou namítaného pochybení má být to, že žalovaný neposuzoval, zda uplatněné skutkové důvody v žádosti o prominutí lze považovat za ospravedlnitelné důvody dle § 259b odst. 2 daňového řádu, ale omezil se pouze na posouzení, zda byl naplněn některý z důvodů obsažených v pokynu GFŘ-D-45.
39. Soud ve svém posouzení žalobních námitek vyšel zejména z následující relevantní právní úpravy a soudní judikatury.
40. Podle § 259b odst. 1 daňového řádu platí, že *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl.* Podle odst. 2 pak platí, že *správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu.* Podle § 259c odst. 1 daňového řádu platí, že *při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem;* a Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dále dle odst. 2 že *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.*

41. Z citované právní úpravy je zřejmé, že úprava prominutí úroku z prodlení kombinuje správní uvážení (*správce daně může prominout*) a neurčitý právní pojem (*k prodlení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*). Zatímco správní uvážení může soud přezkoumat pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování, zda správní orgán správního uvážení nezneužil, či nepřekročil jeho meze a zda premisy úsudku správního orgánu byly zjištěny řádným procesním postupem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 314/2019-21, body 43 až 45), tak výklad neurčitých právních pojmů a jejich aplikace na konkrétní případ podléhá soudnímu přezkumu v plném rozsahu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011-154, body 15 a 24) [srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2021, č. j. 11 Af 1/2021 – 47].
42. Podle § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu platí, že nestanoví-li zákon jinak, *rozhodnutí obsahuje odůvodnění, v němž správce daně uvede důvody výroku a informaci o tom, jak se vypořádal s námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.*
43. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v první řadě uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, soud se musel nejprve zabývat touto námitkou, neboť posoudit rozhodnutí meritorně z hlediska jeho zákonnosti lze pouze tehdy, pokud je dané rozhodnutí srozumitelné a dostatečně odůvodněné.
44. Z obsahu předmětné žádosti ze dne 10. 11. 2020 je patrné, že žalobkyně uvedla hned několik konkrétních okolností, které dle jejího názoru ospravedlňovaly její prodlení s úhradou předmětné daně (tyto důvody žalobkyně následně zopakovala i ve své žalobě, jak bylo zrekapitulováno výše v čl. II. tohoto rozsudku). Žalobkyně zejména namítala, že (i) důvod doměření daně nespočíval v tom, že by projekt VaV nebyl vůbec vypracován, resp. že by vůbec neobsahoval formální náležitosti, ale že tyto nedosahují požadavků na ně kladených výkladem správních soudů a daňových orgánů, které žalobkyně v době uplatnění odpočtů na VaV nemohla předvídat; (ii) žalobkyně byla v dobré víře, že vyhlášený projekt VaV vyhovuje všem formálním podmínkám ZDP, v tehdy platném znění, (iii) její účetní závěrky za relevantní hospodářské roky byly ověřeny nezávislým auditorem bez jakýchkoli výhrad, (iv) její jednání nebylo liknavé, nezodpovědné či dokonce podvodné, (v) žalobkyně vždy v minulosti řádně plnila své povinnosti v oblasti správy daní, a (vi) výše předepsaného úroku z prodlení je ve zjevném nepoměru k výši doměřené daně.
45. Žalovaný byl povinen posoudit jednotlivé okolnosti uváděné žalobkyní a poté přezkoumatelným způsobem vysvětlit, z jakých důvodů má za to, zda se jedná či nejedná o takové důvody, kterými lze prodlení s úhradou daně v případě žalobkyně ospravedlnit ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Této povinnosti ovšem žalovaný zjevně nedostál, jak je patrné z výše citovaného odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný v souvislosti se zkoumáním ospravedlnitelných důvodů u prodlení žalobkyně s platbou daně za předmětná zdaňovací období v zásadě pouze konstatoval, že *nebyl zjištěn žádný ospravedlnitelný důvod uvedený mezi důvody v pokynu GFŘ-D-45*, a dále pak již jen v obecné rovině uvedl, že *v případě doměření daně na základě daňové kontroly nelze namítat, že úrok byl předepsán nespravedlivě, v nepřiměřené výši a nelze namítat tvrdost zákona*. Ačkoli tedy žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v obecné rovině

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

akcentoval, že „při posouzení žádosti o prominutí postupoval dle ustanovení § 259b daňového řádu a podřídně podle příslušných ustanovení pokynů GFŘ“, tak soud se ztotožnil se žalobkyní, že odůvodnění napadeného rozhodnutí naopak svědčí tomu, že fakticky se žalovaný pouze omezil na zjištění, zda je dán některý z důvodů uvedených v pokynu GFŘ-D-45. Takovýto postup správce daně byl ovšem chybný.

46. Soud považuje za zcela přiléhavé pro jím posuzovanou věc právní závěry vyslovené v žalobkyní odkazovaných rozsudcích Krajského soudu v Brně a Městského soudu v Praze ve vztahu k aplikaci metodických pokynů při rozhodování o žádostech o prominutí úroku z prodlení dle § 259b daňového řádu, a to zejména že je v zásadě nepřijatelný takový postup veřejné správy, kdy interní pokyn vykládá neurčitý právní pojem obsažený v zákoně prostřednictvím uzavřeného (taxativního) výčtu situací a správní orgán takový taxativní výčet mechanicky přejímá v rámci svého posouzení konkrétní žádosti o prominutí úroků z prodlení.
47. Soud v této souvislosti předně odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2021, č. j. 11 Af 1/2021 – 47, v němž správní soud dovodil následující: „*Výklad neurčitého právního pojmu vnitřním předpisem nemůže nikdy postihnout všechny myslitelné situace. Ostatně proto zákonodárce neurčité právní pojmy používá, neboť jejich obsah, rozsah a aplikace se mohou případ od případu měnit a zákonodárce jejich použitím vytváří prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situaci lze podřadit pod daný pojem. Nabrázení neurčitého právního pojmu v zákoně taxativním výčtem ve vnitřním předpise není možné, neboť množina případů, které neurčitý právní pojem pokrývá, je nutně otevřená. Výčet případů v pokynu GFŘ je proto demonstrativní a v zásadě nerozhodný pro zodpovězení otázky, zda důvod, který není v pokynu vůbec zmíněn, naplňuje znaky důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu z 31. 7. 2020, čj. 5 Afs 245/2019-38, bod 20, a Krajského soudu v Ostravě z 19. 12. 2019, čj. 64 Af 10/2019-28, bod 13).*“
48. Jak příznačně uvedl Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 15. 6. 2021, č. j. 29 Af 108/2019 – 44: „*Žalobce se v konečné odpovědi na svou žádost dozvěděl pouze to, že jím uváděné důvody nebyly v interním pokynu výslovně zmíněny jako ospravedlňující skutečnosti. Interní pokyn (dle obsahu rekapitulovaného v napadeném rozhodnutí) situaci žalobce neřeší, resp. „řeší“ ji pouze implicitně prostřednictvím jejího neuvedení v taxativním výčtu. Potom ovšem odkaz na takový pokyn nemůže nabídnout základní funkci odůvodnění, jelikož nenabízí odpověď na to, proč byl zvolen uzavřený výčet situací a proč byly autoritativně vybrány pouze ty které situace a nikoliv jiné (např. situace popisovaná žalobcem). Skutečné důvody, proč okolnosti nyní řešené věci nemohou být považovány za ospravedlňující, tak zůstávají adresátu veřejné správy (daňovému subjektu) skryty.*“
49. Soud se s právě citovaným závěry, které shledává přiléhavé i pro jím posuzovaný případ, plně ztotožňuje. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí *de facto* postavil pokyn GFŘ-D-45 a v něm uvedený výčet důvodů pro prominutí úroku z prodlení na roveň zákona (tj. § 259b odst. 2 daňového řádu, který ovšem vymezuje případy možného prominutí úroku z prodlení neurčitým právním pojmem „*ospravedlnitelný důvod*“, nikoli taxativním výčtem akceptovatelných důvodů). Žalovaný se tak spokojil s mechanickou aplikací příslušného pokynu, aniž by v rámci svého správního uvážení posoudil a zhodnotil jednotlivé žalobkyní uvedené konkrétní okolnosti dané věci z hlediska případného naplnění neurčitého právního pojmu „*důvod ospravedlňující prodlení s úhradou daně*“ ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Napadené rozhodnutí je proto v tomto ohledu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

50. Z hlediska závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí je pak bez významu skutečnost, že žalovaný ve vyjádření k žalobě předložil podrobné odůvodnění, proč jednotlivé žalobkyní namítané okolnosti daného případu nelze dle jeho názoru považovat za ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daně. V souladu s ustálenou judikaturou správních soudů totiž žalovaný správní orgán nemůže shledaný nedostatek v odůvodnění napadeného rozhodnutí zhojit prostřednictvím vyjádření k žalobě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 – 71, a ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008 – 109).
51. Soud závěrem uvádí, že z důvodů shledané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů a v duchu zásady subsidiarity správního soudnictví nemohl nahradit absentující úvahu správního orgánu v otázce ospravedlnitelnosti důvodů, které uváděla žalobkyně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 – 53). Takové posouzení bude úkolem žalovaného v dalším řízení, kde bude nutné, aby tak učinil přezkoumatelným způsobem, tedy prostřednictvím řádného vyhodnocení situace žalobkyně ve světle všech jí tvrzených okolností případu. To samozřejmě žalovanému nebrání v tom, aby přihlížel i k obsahu příslušného metodického pokynu, nicméně primárně musí žalovaný žalobkyní uváděné důvody skutečně (nikoli jen formálně) hodnotit z hlediska ospravedlnitelnosti prodlení s úhradou daně ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu.
52. Pro účely dalšího postupu v dané věci pak soud pro úplnost poukazuje na právní závěry vyslovené v recentním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2022, č. j. 4 Afs 311/2021 – 33: „[...] *na prominutí úroku z prodlení neexistuje právní nárok, a to i při splnění základních vstupních či formálních předpokladů, kterými jsou podání žádosti o prominutí a uhrazení daně, v jejímž důsledku úrok z prodlení vznikl. Rozhodování o žádosti o prominutí úroků z prodlení je totiž vázáno na správní úvahu správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018 - 35), jejíž základní podstatu a předpoklady jejího uplatnění Nejvyšší správní soud vysvětlil již v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, č. 1472/2008 Sb. NSS. [...] institut prominutí příslušenství je koncipován tak, že dává jisté beneficium subjektům, které spolupracují se správcem daně a vystupují ve vztahu k orgánům státní správy čestně, poctivě a s upřímnou snahou o nápravu svého pochybení.*“ (srov. body 19. a 26. cit rozsudku).

## VII.

### *Rozhodnutí soudu*

53. S ohledem na shora uvedené důvody soud výrokem I. tohoto rozsudku zrušil napadené rozhodnutí žalovaného dle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů.
54. Soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právními názory vyslovenými v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

## VIII.

### *Náklady řízení*

55. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V tomto řízení byla procesně úspěšná žalobkyně a náleží jí proto náhrada nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč dle následujícího vyčíslení.
56. Náklady žalobkyně tvoří jednak zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, dále pak odměna za 3 úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Sb., advokátní tarif (dále jen „advokátní tarif“), a to za převzetí právního zastoupení, sepis žaloby a sepis repliky. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč ( $3 \times 3\,100 = 9\,300$  Kč). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ( $3 \times 300 = 900$  Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně je advokátem, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 2 142 Kč (21 % z částky 10 200 Kč).

57. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s § 64 s. ř. s. Lhůta k plnění nákladů řízení byla stanovena podle § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat.

#### 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 17. srpna 2022

Mgr. Alexandr Krysl v.r.  
předseda senátu