



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobce: **J. S.**, nar. dne X, IČO X
trvale bytem X
zastoupen advokátem Mgr. Jiřím Svintekem
se sídlem Máchova 1429, Písek

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**
se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 5. 2022, č. j. 1418480/22/2211-50523-303734, ze dne 23. 5. 2022, č. j. 1420619/22/2211-50523-303734; ze dne 23. 5. 2022, č. j. 1420095/22/2211-50523-303734; ze dne 23. 5. 2022, č. j. 1419137/22/2211-50523-303734; a ze dne 23. 5. 2022, č. j. 1422383/22/2211-50523-303734,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2022, č. j. 1420619/22/2211-50523-303734, ze dne 23. 5. 2022, č. j. 1420095/22/2211-50523-303734 a ze dne 23. 5. 2022, č. j. 1422383/22/2211-50523-303734 **se ruší** a věc se žalovanému v tomto rozsahu **vrací** k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba **zamítá**.

- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku **8 580 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou doručenu dne 5. 7. 2022 Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) se žalobce domáhá zrušení shora označených rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadená rozhodnutí“). Napadenými rozhodnutími byly zamítnuty žádosti žalobce o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně, a to u daně z příjmů fyzických osob (zdaňovací období let 2015, 2016, 2017 a 2019) a daně silniční (zdaňovací období roku 2016); a o prominutí úroků z prodlení s úhradou daně z příjmů fyzických osob (zdaňovací období let 2016 a 2017), daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (zdaňovací období let 2015 a 2016) a silniční daně (zdaňovací období roku 2016, 2017, 2018).

II. Shrnutí žaloby

2. Žalobce nesouhlasí se závěry napadených rozhodnutí a navrhuje je zrušit a vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
3. Žalobou je v první řadě popsán skutkový stav věci, kdy k návrhu spol. GE Money Bank bylo ve věci žalobce vyhláškou krajského soudu ze dne 9. 6. 2015, č. j. KSCB 41 INS 14975/2015-A-3 zahájeno insolvenční řízení. Usnesením krajského soudu ze dne 21. 12. 2015, č. j. KSCB 41 INS 14975/2015-A-17 byl zjištěn úpadek žalobce a na jeho majetek byl prohlášen konkurz, současně byl tímto usnesením ustanoven insolvenční správce JUDr. Martin Aleš. Dle žalobce se uvedený insolvenční správce opožďoval s podáním daňových přiznání za žalobce a s hrazením daní, protože byly správcem daně vyměřeny úroky z prodlení a pokuty za opožděné daňové tvrzení. Ačkoli v rámci insolvenčního řízení bylo uspokojeno 100 % přihlášených věřitelů, bylo vůči žalobci po skončení insolvenčního řízení zahájeno exekuční řízení, jehož předmětem byly právě pohledávky žalovaného. Žalobce následně požádal o prominutí tohoto příslušenství daně.
4. Dle žalobce jsou splněny podmínky pro prominutí příslušenství daně, neboť on nebyl v době prohlášení konkurzu na svůj majetek oprávněn nakládat s majetkem, a tedy nebyl oprávněn řádně plnit své daňové a účetní povinnosti. K tomu byl oprávněn pouze insolvenční správce. I v případě, kdy by se sám rozhodl své daňové povinnosti plnit, porušil by tím zákon a toto jeho jednání by mělo trestněprávní důsledky. Žalobce tak porušení svých daňových povinností nezavinil, přesto byl za něj sankcionován. Ačkoli žalobce nemohl ovlivnit vznik úroků z prodlení a pokut za opožděné daňové tvrzení, tyto po skončení insolvenčního řízení uhradil, a to v průběhu vedeného exekučního řízení na tyto částky.

5. Dle žalobce žalovaný v napadených rozhodnutích pouze mechanicky aplikoval pokyn Generálního finančního ředitelství č. GFŘ D-47 (dále jen „pokyn GFŘ D-47“), aniž by řádně zdůvodnil výsledek svého správního uvážení stran tzv. ospravedlnitelného důvodu, pro který by bylo možné příslušenství daně prominout. Tyto důvody jsou v pokynu GFŘ D-47 uvedeny pouze demonstrativně, správce daně tak měl možnost žalobci příslušenství daně prominout též z jiného důvodu, takováto úvaha však v napadených rozhodnutích absentuje.
6. Napadená rozhodnutí jsou dle žalobce nezákonná a nepřezkoumatelná i z hlediska závěrů žalovaného (v této souvislosti žalobce poukázal na rozhodnutí správních soudů stran přezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně v rozsahu provedeného správního uvážení), podle kterých žalobce v průběhu insolvenčního řízení nevyužil opravný prostředek proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ani stížnost směřující proti činnosti insolvenčního správce. Tyto závěry jsou dle žalobce irelevantní, neboť žalobce nemůže nést odpovědnost za postup insolvenčního správce. Žalobce přitom v průběhu insolvenčního řízení nedisponoval dostatkem finančních prostředků k zajištění si právní pomoci a sám jakožto právní laik nemohl kontrolovat odbornou činnost insolvenčního správce.
7. Žalovaný měl dle žalobce taktéž zvážit jeho osobní situaci (věk a finanční možnosti) a dopad uloženého úroku a pokuty do jeho života. Podle názoru žalobce se jedná o vzorový případ, kdy mělo být správcem daně přistoupeno k prominutí příslušenství daně i nad rámec pokynu Generálního finančního ředitelství.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření stručně shrnul dosavadní průběh řízení i aplikovatelnou právní úpravu. Dále se vyjádřil k charakteru pokynu GFŘ D-47, jedná se o pomůcku k dosažení jednotného a objektivizovaného rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně. V projednávané věci byl pokyn GFŘ D-47 aplikován s ohledem na výklad neurčitého právního pojmu „ospravedlnitelný důvod“ pro prodlení s úhradou daně, na základě kterého lze vzniklé příslušenství daně prominout. Žalovaný postupoval na základě tohoto pokynu s vědomím, že neobsahuje taxativní výčet ospravedlnitelných důvodů, jak plyne z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zabýval se přitom i žalobcem namítanými důvody v podobě vedeného insolvenčního řízení a jeho ekonomické situace, které neshledal jako podřaditelné pod pojem ospravedlnitelný důvod.
9. K namítanému vlivu insolvenčního řízení na jeho daňové povinnosti, žalovaný s odkazem na zákonnou úpravu uvedl, že i po zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit a pokračovat v něm s výjimkou daňové exekuce, kterou v průběhu insolvenčního řízení provést nelze. Rovněž lhůty pro podání daňového přiznání zůstávají v průběhu insolvenčního řízení zachovány. V době prohlášení konkurzu plní daňové povinnosti, včetně povinnosti podat daňové tvrzení, stanovené daňovému subjektu insolvenční správce. V insolvenčním řízení se neuspokojují úroky z prodlení ani pokuty za opožděné daňové tvrzení. Tyto pohledávky však s ukončením insolvenčního řízení nezanikají a lze je vymáhat daňovou exekucí.

10. Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob a poplatníkem silniční daně je žalobce, na jehož vrub jde příslušenství těchto daní. Insolvenční správce jakožto osoba, která má dispoziční oprávnění k majetkové podstatě úpadce (zde žalobce), má stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt. Žalobou namítaný liknavý postup insolvenčního správce má důsledky pouze ve vztahu k eventuálnímu nároku žalobce vůči insolvenčnímu správci, a to na základě odpovědnostního vztahu za škodu insolvenčním správcem způsobenou, není však důvodem pro krácení příjmů veřejného rozpočtu.
11. Žalobce měl možnost podat opravný prostředek proti usnesení krajského soudu o vedení a průběhu konkurzu, žalobce však tento opravný prostředek ani stížnost či námitku směřující proti činnosti insolvenčního správce nepodal. Relevantní pak dle žalovaného není ani námitka týkající se nedostatku finančních prostředků pro právní zastoupení, v tomto ohledu se žalobce dle žalovaného mohl obrátit na insolvenční soud.
12. Žalobce pak dle žalovaného nejednal s odbornou péčí, pokud předal vedení fungujícího podniku svému synovi, aniž by tuto skutečnost právně ošetřil, proto nelze akceptovat námitku, dle které neměl informace o tom, zda jeho syn plní své daňové povinnosti či nikoli. Stran tvrzeného ohrožení výživy žalobce poukázal žalovaný na možnost rozložení úhrady daně do splátek, této možnosti však žalobce nevyužil.
13. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce, duplika žalovaného a triplika žalobce

14. Žalobce v reakci na vyjádření žalovaného uvedl, že tento jedná příliš formalisticky bez uvážení konkrétních okolností věci. Žalobce vznik příslušenství daně (úroků a pokuty) nezavinil, odpovědný však za tento vznik není ani insolvenční správce, když k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu nedostatku finančních prostředků v majetkové podstatě (ke zpeněžení podstaty došlo až po splatnosti daňové povinnosti). Náhrady škody po insolvenčním správcí se tak žalobce domáhat nemůže, neboť fakticky úroky nevznikly v důsledku jeho liknavosti.
15. Žalovaný v reakci na repliku žalobce uvedl, že povaha prodlení s úhradou daně a tvrzením daně není založena na zavinění daňového subjektu. Povinnost uhradit úrok z prodlení i pokutu vzniká ze zákona. Daňová povinnost týkající se daně z příjmů fyzických osob a silniční daně žalobci vznikla v letech 2015 až 2018, úpadek žalobce nastal ke dni 21. 12. 2015, pohledávky z titulu neuhrazené daně jakož i jejich příslušenství vznikly v době úpadku žalobce a jedná se v obou případech o pohledávky za majetkovou podstatou (příslušenství daně provází osud daně). K namítané absenci dispozičního oprávnění žalobce k majetkové podstatě pak žalovaný citoval z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2010, č.j. 8 Afs 26/2009-76, dle kterého nemůže obstát tvrzení, že daňový subjekt vznikl penále v průběhu konkurzního řízení nezavinil. Daňový subjekt totiž i nadále

zůstává daňovým dlužníkem a daň je vyměřována jemu, nikoli správci konkurzní podstaty.

16. Žalobce v reakci na dupliku žalovaného dále uvedl, že žalovaný ve svém vyjádření zcela pomíjí skutečnost, že v projednávané věci jde o řízení o prominutí příslušenství daně, nikoli o vznik tohoto příslušenství, to žalobce nerozporuje. Dle žalobce se žalovaný nijak nevyjádřil k žalobním námitkám a jeho argumentace tak směřuje pouze co do správnosti uloženého sankčního plnění. Žalobce i nadále setrval na svém žalobním tvrzení stran nedostatečného odůvodnění rozhodnutí o neprominutí příslušenství daně.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

17. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Ve věci krajský soud rozhodl bez jednání za splnění podmínek § 51 s. ř. s.
18. Žaloba je částečně důvodná.
19. Předmětem sporu je v projednávané věci otázka, zda žalovaný správně posoudil žádost žalobce o prominutí příslušenství daně v podobě pokuty za opožděné daňové tvrzení a úroku z prodlení s úhradou daně.
20. Zamítavé rozhodnutí žalovaného o žádosti žalobce o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně shledal krajský soud správným. Žalovaný v této souvislosti vycházel z přechodných ustanovení čl. II. bodu 13 zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto ustanovení platí, že žádat o prominutí pokuty za opožděné daňové tvrzení lze pouze v případě pokuty vzniklé ode dne nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb.
21. Uvedený zákon se stal účinným dne 1. 1. 2021. Ke vzniku pokuty za opožděné daňové tvrzení dochází přímo ze zákona, a to šestým pracovním dnem od konce lhůty pro podání daňového tvrzení. V případě žalobce pokuta vznikla z důvodu opožděného daňového tvrzení k dani silniční za zdaňovací období roku 2016 (daňové přiznání podáno dne 31. 7. 2017, tj. 163 dnů po stanovené lhůtě), dále z důvodu opožděného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 20. 12. 2015 (daňové přiznání podáno dne 4. 2. 2016, tj. 15 dnů po stanovené lhůtě), dále z důvodu opožděného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 (daňové přiznání podáno dne 19. 4. 2016, tj. 18 dnů po stanovené lhůtě), dále z důvodu opožděného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 (daňové přiznání podáno dne 13. 7. 2017, tj. 101 dnů po stanovené lhůtě), dále z důvodu opožděného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 (daňové přiznání podáno dne 4. 5. 2018, tj. 31 dnů po

stanovené lhůtě) a dále z důvodu opožděného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 (daňové přiznání podáno dne 9. 4. 2021, tj. 373 dnů po stanovené lhůtě).

22. Z výše uvedeného je zřejmé, že ke vzniku pokuty za opožděné daňové tvrzení došlo v případě žalobce před nabytím účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. Prominutí těchto pokut tudíž nebylo možné a žalovaný tak rozhodl správně, pokud žádost žalobce o prominutí uvedených pokut zamítl.
23. Žalobce dále požádal o prominutí úroků z prodlení s úhradou silniční daně (zdaňovací období let 2016, 2017 a 2018) a úroků z prodlení s úhradou daně z příjmů fyzických osob (zdaňovací období let 2016 a 2017) a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (zdaňovací období let 2015 a 2016).
24. Prominout úrok z prodlení lze dle § 259b odst. 1 daňového řádu na základě žádosti daňového subjektu v případě, že daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl, byla uhrazena. **Úrok z prodlení lze dle odst. 2 téhož ustanovení prominout zcela nebo zčásti, pokud k prodlení s úhradou daně došlo s ohledem na okolnosti dané věci z ospravedlnitelného důvodu.** Při posouzení rozsahu prominutí úroku správce daně dle odst. 3 zohledňuje tvrdost uplatněného úroku ve vztahu k ekonomickým a sociálním poměrům daňového subjektu. V rámci posuzování žádosti správce daně dle § 259c odst. 1 daňového řádu dále zohlední četnost porušování daňových povinností daňovým subjektem. Dle odst. 2 uvedeného ustanovení pak platí, že prominout úrok nelze, pokud daňový subjekt v posledních třech letech porušil daňové či účetní právní předpisy závažným způsobem. (důraz doplněn)
25. Žalobce namítá, že v jeho případě je dán ospravedlnitelný důvod pro prominutí daně, který spočívá ve skutečnosti, že v době, kdy došlo k prodlení s podáním daňového tvrzení a kdy došlo k prodlení s úhradou daní, byl na jeho majetek prohlášen konkurz a jeho daňové povinnosti v této rozhodné době měl plnit insolvenční správce, který tak ovšem nečinil. V replice k vyjádření žalovaného pak žalobce v této souvislosti doplnil, že prodlení insolvenčního správce s úhradou daně z příjmů a silniční daně nebylo dáno liknavostí tohoto správce, nýbrž průběhem konkurzního řízení, kdy ke zpeněžení majetkové podstaty v tomto řízení a tedy k zisku finančních prostředků k úhradě daně došlo až po uplynutí zákonem stanovené lhůty k úhradě těchto daní. V tomto směru považuje žalobce napadená rozhodnutí za nepřezkoumatelná pro jejich nedostatečné odůvodnění a v této souvislosti současně namítá nesprávnou aplikaci pokynu GFŘ D-47.
26. V projednávané věci je mezi stranami nesporné, že se žalobce v posledních třech letech nedopustil závažného porušení daňových či účetních právních předpisů a rovněž v jeho případě nedochází k čtenému porušování daňových povinností. Vyhovění žádosti žalobce, jakož i stanovení eventuálního rozsahu prominutí úroku, jsou tak v projednávané věci vázány pouze na úvahu daňového orgánu stran existence ospravedlnitelného důvodu pro zmeškání lhůty k úhradě daně. Pokud by daňový orgán dospěl k závěru, že je dán ospravedlnitelný důvod prodlení, pak by

musel zvážit, v jaké výši bude úrok prominut, a až v této souvislosti by daňový orgán musel zohlednit ekonomické a sociální poměry daňového subjektu.

27. Žalobce v žádosti o prominutí příslušenství daně ze dne 21. 2. 2022 shledal ospravedlnitelný důvod ve skutečnosti, že na jeho majetek byl prohlášen konkurz a dispozičním oprávněním k tomuto majetku jakož i oprávněním k plnění daňových povinností žalobce disponoval pouze insolvenční správce. Pokyn GFŘ D-47 přitom obsahuje pouze demonstrativní výčet ospravedlnitelných důvodů prodlení s úhradou daně a správce daně by tak měl přihlídnout i k jiným důvodům, tedy právě ke konkurznímu řízení vedenému na majetek žalobce. Rovněž by dle žalobce na základě § 259b odst. 3 daňového řádu měly být zohledněny jeho ekonomické a sociální poměry, které v projednávané věci s ohledem na výši starobního důchodu žalobce a exekuční srážky z tohoto příjmu, jakož i na jeho věk, zakládají jeho nepříznivou sociální a ekonomickou situaci.
28. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí poukázal na právní úpravu, jejímž předmětem je vztah daňového řízení k řízení insolvenčnímu. Uvedl, že má za prokázané, že žalobce s vedením a průběhem konkurzního řízení souhlasil a nebylo zjištěno, že by žalobce využil opravný prostředek proti usnesením krajského soudu. Rovněž nebyla zjištěna stížnost či námitka proti činnosti insolvenčního správce. Správce daně tak nezjistil ospravedlňující důvod prodlení s úhradou daně. Žalobce neunesl břemeno tvrzení ani břemeno důkazní stran ospravedlnitelného důvodu prodlení s úhradou daně.
29. Z výše citovaného § 259b odst. 2 daňového řádu vyplývá, 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 a byly řádně a logicky odůvodněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 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 ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011-154, body 15 a 24, 3073/2014 Sb. NSS) [srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2021, č. j. 11 Af 1/2021 – 47]. Žalovaný tak byl v projednávané věci povinen v rámci svého správního uvážení posoudit a zhodnotit jednotlivé žalobcem 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.
30. Nejvyšší správní soud judikoval již k obdobnému oprávnění správce daně prominout daňový nedoplatek dle § 65 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků: „*Zda správce daně daňový nedoplatek promine, závisí na jeho správním uvážení. Správní uvážení však nelze chápat jako prostor pro libovůli*

správního orgánu, nýbrž jako relativně abstraktní vymezení kritérií relevantních pro posuzování rozhodovaných případů, které správnímu orgánu umožňuje v určité míře reagovat na měnící se podmínky. (...) Zákon nemůže delegovat na exekutivu (ani na justici) právo činit libovůli. Může pouze ve větší či menší míře abstrakce definovat podmínky, za kterých exekutiva (či justice) rozhoduje o subjektivních právech jednotlivců. Z těchto základních východisek pak musí vycházet i moderní koncepce správního uvážení. (...) Základní práva a ústavní principy tak znamenají samozřejmé a přirozené implicitní omezení jakékoli, i nejširším způsobem definované diskreční pravomoci exekutivy; do katalogu pravidel takto omezujících diskreční pravomoc lze jistě řadit zejména povinnost správního orgánu respektovat principy rovnosti, požadavek racionality kritérií pro posuzování kauz, o nichž je rozhodováno, a proporcionality, jakož i požadavek konat v souladu se smyslem a účelem dané konkrétní diskreční pravomoci a vázanost správního orgánu svojí vlastní správní praxí (pohybuje-li se tato intra legem). ‘Nad rámec’ implicitních omezení diskrečního oprávnění pak k nim přistupují omezení explicitní, vyjádřená zákonem stanovenými kritérii pro rozhodování.’ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, 1472/2008 Sb. NSS).

31. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 27. 3. 2019, č.j. 4 Afs 342/2018-35 ve vztahu k rozsahu soudního přezkumu správního uvážení v případě žádostí o prominutí příslušenství daně doplnil: „(...) *správní uvážení svěřené správci daně sice nevylučuje soudní přezkum rozhodnutí o částečném či úplném nevyhovění žádosti o prominutí úroku, avšak soudní přezkum se musí zaměřit na to, zda správce daně aplikaci tohoto uvážení založil na řádně zjištěném skutkovém stavu, zda užil zákonná kritéria (jak ta zákonem výslovně stanovená, tak i kritéria vyplývající z ústavního pořádku, např. zákaz diskriminace či ochrana legitimního očekávání založeného na ustálené správní praxi) a zda správní uvážení při rozhodování o žádosti daňového subjektu řádně a logicky odůvodnil.*“ (důraz doplněn)
32. V souvislosti s právní úpravou týkající se možnosti promíjet příslušenství daně byl Generálním finančním ředitelstvím přijat pokyn GFŘ D-47, který dle cílů stanovených tímto pokynem v čl. I má sloužit k jednotnému a objektivizovanému rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně. Jeho snahou je taktéž zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím. Pro nyní projednávanou věc rozhodný postup při promíjení úroků je zakotven v čl. IV.2. (Ospravedlnitelný důvod prodlení – úroky). Podle tohoto článku existují tři kritéria posouzení: „*Pro posouzení rozsahu prominutí úroku existují tři kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 daňového řádu), ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Úrok lze prominout do výše 100 %.*“ Z dalšího textu pokynu pak vyplývá, že základním kritériem hodnocení je existence ospravedlnitelného důvodu prodlení dle § 259b odst. 2 daňového řádu. Teprve poté, co je tento ospravedlnitelný důvod shledán (naplněn) přistoupí správce daně k posouzení ekonomických a sociálních poměrů daňového subjektu z hlediska možné tvrdosti uloženého úroku (tento postup plyne z dikce § 259b odst. 3 daňového řádu – ekonomické a sociální poměry jsou posuzovány až na základě

závěru o tom, že úrok bude částečně či zcela prominut) a dále se zabývá otázkou četnosti porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.

33. V projednávané věci žalovaný shledal, že není naplněno již první shora uvedené kritérium, když není dán ospravedlnitelný důvod prodlení. Žalovaný v projednávané věci vycházel z výčtu ospravedlnitelných důvodů prodlení uvedených v pokynu GFŘ D-47, u nichž uvedl, že nebyl osvědčen žádný z nich a dále konstatoval, že ani z obsahu daňového spisu nezjistil žádný ospravedlnitelný důvod prodlení. Z obsahu odůvodnění napadených rozhodnutí se dále podává, že se žalovaný zabýval též důvodem uváděným žalobcem v žádosti o prominutí příslušenství daně. Jestliže žalovaný přezkoumával existenci ospravedlnitelných důvodů prodlení s úhradou daně též na základě jiných skutečností, než pouze z důvodů uvedených v pokynu GFŘ, postupoval správně, neboť metodický pokyn GFŘ je pouze výkladovým pokynem, jehož účelem je zejména sjednocení praxe orgánů finanční správy. Jedná se tedy o pouhou pomůcku, která nemá závazný charakter a nemůže taxativně vymezovat veškeré myslitelné situace prodlení hodnotitelné z hlediska jejich ospravedlnitelnosti. Ostatně daňový řád sám nespécifikuje žádné ospravedlnitelné důvody, aby tak umožnil daňovým orgánům reagovat na konkrétní okolnosti jednotlivých případů. Finanční orgány jsou tedy v případě žádostí o prominutí příslušenství daně povinny hodnotit individuální okolnosti každého takového případu a samy zvážit, zda v tom kterém případě jde o ospravedlnitelný důvod či nikoliv, nejsou tedy vázány výčtem ospravedlnitelných důvodů uvedeným v pokynu GFŘ D-47.
34. Pokud krajský soud výše uvedl, že se žalovaný zabýval ospravedlnitelným důvodem uváděným žalobcem v žádosti o prominutí příslušenství daně, pak je třeba současně uvést, že tak učinil ve dvou odstavcích napadených rozhodnutí, a to způsobem, který nelze z hlediska důvodů uvedených žalobcem v žádosti přezkoumat.
35. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že prominutí příslušenství daně právě proto, že je založeno na správním uvážení, musí být logicky a ráděně zdůvodněno a musí z něj být zcela zřejmé, že z mezí a hledisek správního uvážení správce daně nevybočil. I v těchto případech musí správní orgán respektovat stanovené procesní postupy a elementární právní principy správního rozhodování.
36. Svůj závěr totiž žalovaný odvodil ze vztahu insolvenčního a daňového řízení, když pouze uvedl, že na majetek žalobce byl prohlášen konkurz, který je blíže upraven v zák. č. 182/2006 Sb., a vztah daňového a insolvenčního řízení upravuje hlava VII, díl 2 daňového řádu. K tomuto poukazu žalovaný žádné bližší závěry vztahující se k existenci důvodů prominutí příslušenství daně neučinil.
37. Krajský soud k napadeným rozhodnutím odkazované právní úpravě blíže uvádí, že účinky insolvenčního řízení na daňové řízení upravuje § 243 daňového řádu, který v odst. 1 konkrétně uvádí, že po zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit a v celém daňovém řízení lze i pokračovat, daňovou exekuci lze nařídit, avšak nelze ji provést, pokud insolvenční zákon nestanoví jinak. Z odst. 3 uvedeného ustanovení pak vyplývá, že ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku

nevzniká k daňové pohledávce, která není pohledávkou za majetkovou podstatou, úrok z prodlení. Dle § 244 odst. 2 daňového řádu pak platí, že lhůty pro podání daňového tvrzení zůstávají daňovému subjektu v průběhu insolvenčního řízení zachovány. K uvedenému lze doplnit, že podle § 170 písm. d) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, se v insolvenčním řízení neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka, s výjimkou penále za nezaplacení daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného za veřejné zdravotní pojištění, pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla před rozhodnutím o úpadku. Na základě § 244 uvedeného zákona dále platí, že v konkurzním řízení neuspokojené pohledávky či jejich části nezanikají, pokud zákon nestanoví jinak.

38. Poukaz žalovaného na hlavu VII, díl 2 daňového řádu upravující vztah insolvenčního a daňového řízení, tak sám o sobě nemůže představovat přezkoumatelný důvod, pro který správce daně shledal, že žalobcem uváděné skutečnosti o tom, že v době lhůty pro úhradu daně byl na jeho majetek prohlášen konkurz a on neměl dispoziční oprávnění ke svému majetku, a tedy nemohl daň řádně uhradit, nepředstavují ospravedlnitelný důvod prodlení. Poukazovaná zákonná ustanovení totiž upravují pouze to, zda lze daňové řízení zahájit či v něm pokračovat a jakým způsobem se tak děje. Žalovaný však na základě tohoto svého odkazu neučinil žádný přezkoumatelný závěr vztahující se k důvodům uváděným žalobcem v žádosti o prominutí příslušenství daně či k jiným okolnostem dané věci.
39. Totožný závěr pak lze učinit i ve vztahu k druhému důvodu, pro který žalovaný shledal, že žalobcem uplatněné důvody žádosti o prominutí příslušenství daně nepředstavují ospravedlnitelný důvod prodlení. Správce daně totiž uvedl, že žalobce nepodal opravný prostředek proti žádnému usnesení krajského soudu a nepodal též námitku ani stížnost proti činnosti insolvenčního správce. Tímto způsobem žalovaný reagoval na žádost žalobce, bez toho aniž by učinil jakýkoli závěr z toho plynoucí. Krajský soud v této souvislosti zdůrazňuje, že insolvenční řízení představuje zcela legitimní prostředek k uspořádání majetkových vztahů dlužníků a jejich věřitelů, jehož cílem je maximální možné uspokojení věřitelů na jedné straně a oddlužení dlužníka na straně druhé. Nejedná se tudíž o trest postihující dlužníka (zde žalobce), proti němuž by tento dlužník měl za každou cenu brojit opravnými prostředky, jak mylně vyjadřuje žalovaný v napadených rozhodnutích. Z odůvodnění žalovaných rozhodnutí pak není zřejmé ani to, proti kterému usnesení krajského soudu by měl být žalobcem opravný prostředek podán. Shodně je třeba pohlížet i na skutečnost, že žalobce nepodal v průběhu insolvenčního řízení námitku či stížnost na činnost insolvenčního správce. Důvodem prodlení s úhradou daně v průběhu řízení o úpadku žalobce totiž nutně nemusí být liknavost insolvenčního správce (o níž žalobce nemusel mít v průběhu řízení o úpadku povědomí a případně si na ni stěžovat), může jím být i samotný průběh řízení o úpadku. Žalovaným uváděná stížnost či námitka směřující vůči postupu insolvenčního správce je tudíž z tohoto důvodu irelevantní a z napadených rozhodnutí není zřejmé, jaký má vztah k důvodům uváděným žalobcem v žádosti o

prominutí úroků a ke konkrétním okolnostem dané věci. Ačkoli tedy žalovaný v napadených rozhodnutích určitým způsobem reagoval na důvody uváděné žalobcem v žádosti o prominutí příslušenství daně, činil tak způsobem, který neodpovídá řádnému a logickému zdůvodnění správního uvážení.

40. Žalovaný tak v rámci svého správního uvážení řádně neposoudil a nezhodnotil žalobcem uvedené konkrétní okolnosti dané věci a důvody prodlení s úhradou daně 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. Toto pochybení pak žalovaný nemohl napravit ve vyjádření k žalobě či v duplice k replice žalobce, které svým obsahem již blíže reagují na důvody uváděné v žádosti. (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č.j. 3 As 51/2003-58) V této souvislosti je dále nutno zdůraznit, že v řízení o žádosti daňového subjektu o prominutí příslušenství daně je třeba důsledně rozlišovat mezi důvody, které vedou k vyměření tohoto příslušenství, a důvody, pro které lze toto příslušenství prominout. Jinými slovy, nelze činit automatický závěr o tom, že pokud judikatura soudů dovodila možnost vyměřit příslušenství daně v době vedeného konkurzního řízení na majetek daňového subjektu, pak nelze toto příslušenství daně ze stejného důvodu prominout. Tomuto závěru svědčí též judikatura Nejvyššího správního soudu, jehož rozšířený senát v rozhodnutí ze dne 26. 1. 2021, č.j. 1 Afs 236/2019-83, 4141/2021 Sb. NSS, konstatoval, že ačkoli povaha zdrojového jednání vedoucího ke stanovení příslušenství daně není pro toto stanovení relevantní, je třeba se jím zabývat právě v řízení o žádosti o prominutí příslušenství daně, kde je pro tuto úvahu místo a okolnosti vyměření příslušenství daně se v tomto řízení tzv. „vrací do hry“. Rozhodnutí správce daně o žádosti o prominutí příslušenství daně je tak třeba i v tomto směru přezkoumatelným způsobem v rámci správního uvážení s ohledem na konkrétní okolnosti dané věci zdůvodnit, což se v projednávané věci nestalo. Žalovaný tak bude v dalším řízení povinen řádně zdůvodnit svou správní úvahu o tom, zda dané konkurzní řízení vedené na majetek žalobce v době splatnosti silniční daně a daně z příjmů fyzických osob, představuje v případě žalobce ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou této daně.

V. Závěr a náklady řízení

41. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná ve vztahu k napadeným rozhodnutím ze dne 23. 5. 2022, č. j. 1418480/22/2211-50523-303734 a č.j. 1419137/22/2211-50523-303734, jimiž žalobci byla vyměřena pokuta za opožděné tvrzení daně, a proto ji v tomto rozsahu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
42. Naopak na základě výše popsaných závěrů krajský soud dospěl k tomu, že žaloba je důvodná ve vztahu k napadeným rozhodnutím ze dne 23. 5. 2022, č. j. 1420619/22/2211-50523-303734, č. j. 1420095/22/2211-50523-303734 a č. j. 1422383/22/2211-50523-303734, kterými byl žalobci vyměřen úrok z prodlení s úhradou daně z příjmů fyzických osob a silniční daně. Z tohoto důvodu krajský

soud uvedená rozhodnutí zrušil dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc žalovanému v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení.

43. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého „[n]estanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.“
44. V projednávané věci byl žalobce částečně úspěšný, krajský soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení v poměrné části odpovídající rozsahu úspěchu ve věci. Náklady řízení jsou v případě žalobce představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 7 500 Kč za žalobu a odměnou advokáta za zastupování v řízení o návrhu ve výši 2 × 3 100 Kč za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby - repliku a tripliku k vyjádření a duplice žalovaného krajský soud nezohlednil, neboť jejich obsahem nebyly žádné nové či pro věc podstatné skutečnosti) a paušální náhradou hotových výdajů 2 × 300 Kč dle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), celkem tedy 6 800 Kč. Celkové náklady řízení žalobce tedy činí 14 300 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobce byl ve věci úspěšný v rozsahu 60 %, přiznal mu krajský soud náhradu nákladů řízení v konečné výši 8 580 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen uhradit podle § 149 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám právního zástupce žalobce, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

České Budějovice 14. prosince 2022

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu