



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobců: a) J. Š.
b) J. Š.
oba zastoupeni advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava - Moravská Ostrava

proti
žalovanému: Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2020 č. j. 3848015/20-3205-50522-809419, ve věci žádosti o prominutí úroku z prodlení

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobci (žalobce a) jako daňový subjekt a žalobkyně b) jako spolupracující osoba tohoto daňového subjektu) domáhali přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2020 č. j. 3848015/20-3205-50522-809419, kterým bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje

rozhodnuto podle § 259b a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) o žádosti žalobce a) o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) za zdaňovací období 1. 1. 2014 – 31. 12. 2014 stanovené dodatečným platebním výměrem žalovaného ze dne 9. 4. 2020 č. j. 1521349/20/3205-50522-809419, DPFO za zdaňovací období 1. 1. 2015 – 31. 12. 2015 stanovené dodatečným platebním výměrem žalovaného ze dne 9. 4. 2020 č. j. 1655671/20/3205-50522-809419 a DPFO za zdaňovací období 1. 1. 2016 – 31. 12. 2016 stanovené dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 4. 2020 č. j. 1656343/20/3205-50522-809419 tak, že žádost byla zamítnuta.

2. Žalobci v podané žalobě vymezili tyto žalobní body:

1) Napadené rozhodnutí je nezákonné pro porušení požadavku předvídatelnosti správního rozhodování. Svévole žalovaného spočívá v postupu, který je v přímém rozporu s metodickým pokynem GFŘ-D-45, tedy v odchýlení se od běžné rozhodovací praxe bez jakéhokoli zdůvodnění takového nestandardního postupu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rekapituloval procesní stav, mj. poukázal také na své rozhodnutí ze dne 29. 5. 2020, jímž na základě žádosti žalobce a) povolil zaplacení nedoplatků na DPFO i příslušenství za uvedená zdaňovací období ve splátkách. Tím došlo k naplnění ospravedlnitelného důvodu prodlení podle bodu 4 pokynu GFŘ-D-45 k promíjení příslušenství daně. Správce daně však v napadeném rozhodnutí postupoval, jako by tento ospravedlnitelný důvod prodlení neexistoval a s touto otázkou se v odůvodnění napadeného rozhodnutí argumentačně nevypořádal. Žalobce a) v žádosti uvedl pět stěžejních žádostních důvodů:

a) žalobci bylo povoleno posečkání daně, které žalobce plnil řádně a včas

b) žalobci byla dodatečně doměřena daňová povinnost dle dosažené shody o její výši mezi správcem daně a právním zástupcem žalobce

c) žalobce a správce daně de facto sjednali závěr daňové kontroly a daňovou povinnost daňového subjektu

d) daňový subjekt hradí své jednotlivé daňové povinnosti řádně a včas

e) žalobce dle svého právního posouzení nepochybil při autoaplikaci daňových, účetních a dalších relevantních předpisů.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí rozsáhle citoval pokyn GFŘ-D-45 k promíjení příslušenství daně. Mezi ospravedlnitelnými důvody prodlení je i ten, který daňový subjekt nesporně naplnil, tj. že mu bylo povoleno posečkání úhrady daně. Správce daně v odůvodnění uvedl nepravdivé tvrzení, že v žádném z popsanych případů neexistuje náplň pro ospravedlnitelný důvod.

2) Žalobci namítli nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, která spočívá v úplném pominutí hlavního žádostního důvodu, v pouhé rekapitulaci ostatních žádostních důvodů bez věcného vypořádání se s nimi a ve vnitřním protimluvu odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť v rekapitulaci procesního stavu správce daně konstatoval skutečnost, která je ospravedlnitelným důvodem ve smyslu bodu 4 pokynu GFŘ-D-45 k promíjení příslušenství daně, ale konstatoval, že žádný ospravedlnitelný důvod prodlení neshledal. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí pouze zrekapituloval, ale nijak věcně nevypořádal ostatní žádostní důvody žalobce. Učinil pouze několik poznámek obecné povahy o promíjení příslušenství daně. Žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 9. 2017 č. j. 57 Af 21/2016-37, podle kterého je povinností správce daně vypořádat se s každým důvodem uvedeným v žádosti a u každého uvést, na základě jakých

konkrétních důvodů jej nelze hodnotit jako ospravedlnitelný důvod vedoucí k vyhovění žádosti.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

K žalobnímu bodu 1): Podanou žádostí ze dne 21. 8. 2020 se žalobce a) domáhal prominutí penále, prominutí úroku z prodlení a prominutí úroku z posečkané částky, přičemž veškeré toto příslušenství daně se vztahuje k DPFO za zdaňovací období roků 2014, 2015 a 2016. Napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodoval toliko ve věci prominutí úroku z prodlení, přičemž ve věci prominutí penále rozhodl rozhodnutím ze dne 27. 10. 2020 č. j. 3844597/20/3205-50522-809419, jímž žalobci a) penále prominul ve výši 75 %. Ve věci úroku z posečkané částky nebylo dosud rozhodnuto, což pramení z nutnosti vyčkat na okamžik, kdy bude známa celková výše tohoto úroku, o čemž byl žalobce informován vyrozuměním žalovaného ze dne 27. 10. 2020. Ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daně dle pokynu GFŘ-D-45, který byl podle žalobců ignorován, je pokynem vymezen takto: *„Daňovému subjektu bylo povoleno posečkání úhrady daně, k níž se váže úrok z posečkané částky, o jehož prominutí je žádáno (§ 156 daňového řádu).“* Z uvedeného je zřejmé, že ospravedlnitelný důvod dopadá toliko na prominutí úroku z posečkané částky a nikoli úroku z prodlení. Jeho nezohlednění proto nemůže založit vadnost napadeného rozhodnutí, jehož předmětem bylo prominutí úroku z prodlení. Z obsahu napadeného rozhodnutí nelze dovodit vůli žalovaného zahrnout do něj i žádost o prominutí úroku z posečkané částky, zvláště za situace, kdy byl žalobce o nemožnosti vydat rozhodnutí o prominutí úroku z posečkané částky žalovaným informován.

K žalobnímu bodu 2): Žalovaný v napadeném rozhodnutí připustil, že ospravedlnitelným důvodem prodlení s úhradou daně ve smyslu ust. § 259b odst. 2 daňového řádu hypoteticky může být i důvod v pokynu GFŘ-D-45 výslovně neuvedený, ovšem existenci takového důvodu neshledal. Argumentaci žalobce, uvedenou v žádosti o prominutí úroku z prodlení, již se žalobce snažil dovodit naplnění ospravedlnitelného důvodu prodlení podle § 259b daňového řádu (a která se netýkala povolení posečkání), lze souhrnně označit tak, že žalobce poskytoval v daňové kontrole maximální součinnost, akceptoval stanovisko správce daně a proti doměření daně neuplatnil opravný prostředek. Součinnost daňového subjektu v daňové kontrole a adceptace závěrů správce daně však nevypovídá ničeho o tom, zda daňový subjekt mohl sám reálně tvrdit daň správně. Žalovanému proto nelze přičítat k tíži, že se v napadeném rozhodnutí nevypořádal s jednotlivými úkony daňové kontroly, kterými žalobce dokládal svou součinnost, když žalobcem nebylo v rámci žádosti nijak argumentováno, proč reálně nemohl tvrdit daň sám správně už v rámci řádného daňového přiznání a proč ani nemohl zjistit nesprávnost stanovené daně ještě před zahájením daňové kontroly. Žalovaný dále uvedl, že součinnost daňového subjektu při doměření daně z moci úřední je relevantní při rozhodování ve věci prominutí penále podle § 259a odst. 2 daňového řádu a tato okolnost byla v případě žalobce zohledněna v rámci rozhodnutí o prominutí příslušenství daně ze dne 27. 10. 2020 č. j. 3844598/20/3205-50522-809419. Žalovaný zdůraznil, že je to zákonodárce, který diferencuje v oblasti promíjení příslušenství daně mezi různými druhy příslušenství, kdy penále je důsledkem pochybení daňového subjektu v rovině nalézací, zatímco úrok z prodlení je důsledkem pochybení daňového subjektu v rovině platební. V případě penále je tak relevantní již to, že daňový subjekt doměření z moci úřední správci daně svou součinností usnadní, zatímco pro úrok z prodlení je takové jednání samo o sobě irelevantní. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
5. Skutková stránka věci není sporná, takže soud jen stručně uvádí, že žalobce a) podal dne 21. 8. 2020 žádost o prominutí příslušenství daně podle § 259 a násl. daňového řádu, ve které mj. požádal o prominutí úroků z prodlení za výše uvedená zdaňovací období, a to v plném rozsahu. Správce daně vydal dne 3. 11. 2020 napadené rozhodnutí, jímž žádost o prominutí úroků z prodlení zamítl.
6. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce pro prominutí úroků z prodlení splnil formální požadavek dle § 259b odst. 1 daňového řádu, když daňové povinnosti, v důsledku jejichž neuhrazení úrok vznikl, již byly uhrazeny (str. 4 napadeného rozhodnutí). Dále žalovaný vyhodnotil, že u žalobce a) nejsou dány důvody vylučující možnost prominutí úroků z prodlení (§ 259c odst. 2 daňového řádu). Následně žalovaný přistoupil k vyhodnocení žádosti z pohledu naplnění ospravedlnitelného důvodu prodlení ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Žalovaný dospěl k závěru, že jednak nebyl naplněn žádný z důvodů uvedených v příslušném pokynu GFŘ-D-45, jak byl žalovaným citován, a dále, že neshledal ani žádný jiný ospravedlnitelný důvod. Žalovaný rovněž vyhodnotil žádost z pohledu existence ospravedlnitelného důvodu ve smyslu pokynu GFŘ-D-44 (v důsledku mimořádných opatření) a ani takový důvod neshledal (str. 6 napadeného rozhodnutí).
7. Podle § 259b odst. 2 daňového řádu může správce daně 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.
8. Úprava individuálního prominutí příslušenství daně byla do daňového řádu vložena zákonem č. 267/2014 Sb. od 1. 1. 2015. Důvodová zpráva k tomuto zákonu ve vztahu k prominutí úroku z prodlení dle § 259b uvádí: *„Odstavec 2 upravuje materiální kritérium, na základě jehož posouzení správce daně o prominutí meritorně rozhodne, pokud daňový subjekt naplní formální podmínky pro prominutí úroku podle odstavce 1. Tímto kritériem je existence zjevně ospravedlnitelného důvodu pro prodlení s úhradou daně. Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje probřehsek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí úroku by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání.“*
9. Krajský soud předesílá, že žaloba v této věci nejprve vymezuje napadené rozhodnutí, poté bez dalšího cituje relevantní zákonná ustanovení, literaturu, judikaturu a podzákonný předpis (pokyn GFŘ), takže část žaloby, obsahující konkrétní žalobní body, začíná až na str. 17, a touto částí žaloby se také soud zabýval.
10. Krajský soud k obsahu žaloby považuje za vhodné připomenout judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) týkající se míry precizace žalobních bodů a vlivu precizace na následný přezkum správním soudem. V rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, bylo k této otázce konstatováno, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím*

je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“

11. V prvním žalobním bodě žalobci namítli rozpor napadeného rozhodnutí s metodickým pokynem GFŘ-D-45, neboť žalovaný se řádně nevypořádal s žádostními důvody, zejména nevyhodnotil existenci ospravedlnitelného důvodu pro prominutí úroků z prodlení, který žalobce spatřuje ve skutečnosti, že mu bylo povoleno posečkání úhrady daně.
12. Při posouzení důvodnosti tohoto žalobního tvrzení krajský soud primárně vycházel ze zákonné úpravy obsažené v daňovém řádu, a to v ustanoveních §§ 259, 259a, 259b a 259c daňového řádu. Z jejího obsahu je zřejmé, že zákonodárce rozlišuje, pokud jde o řízení o prominutí příslušenství daně, mezi jednotlivými druhy příslušenství daně, tj. penále, úroku z prodlení a úroku z posečkané částky. Ve vztahu ke každému tomuto druhu daňového příslušenství pak stanoví podmínky, za nichž lze rozhodnout o prominutí toho kterého druhu příslušenství daně. Podle druhů příslušenství daně lze také diferencovat ospravedlnitelné důvody prodlení vymezené podzákonným předpisem (pokyn GFŘ-D-45). V posuzované věci má krajský soud obsahem správního spisu za prokázané, že žalobce a) v žádosti doručené správci daně dne 21. 8. 2020 požádal o prominutí příslušenství daně souhrnně „dle ust. § 259 a násl. daňového řádu“, tj. o prominutí veškerého příslušenství daně. Ve velmi široce a značně nepřehledně koncipované žádosti se žalobce a) nejprve obsáhle věnoval procesnímu stavu před stanovením daně a po stanovení daně, daňovým splátkám, relevantní zákonné úpravě a odborné literatuře, citaci ospravedlnitelných důvodů dle pokynu GFŘ-D-45 a teprve následně přešel k vymezení zákonných předpokladů žádosti o prominutí penále (bod III žádosti) a zákonných předpokladů žádosti o prominutí úroků z prodlení a úroků z posečkání (bod V žádosti). Z této V. části žádosti je pak seznatelné, že žalobce a) nerozlišuje mezi úrokem z prodlení a úrokem z posečkání, když oba typy příslušenství daně dále označuje souhrnně jako „úrok“ a vede k nim společnou argumentaci. V bodě 5.5 žádosti žalobce a) ve vztahu ke splnění zákonné podmínky prominutí „úroku“ argumentuje velmi stručně existencí ospravedlnitelného důvodu prodlení na straně žalobce s odkazem na bod 6.2.1 žádosti. V bodě 6.2.1. žádosti pak žalobce a) jako ospravedlnitelný důvod prodlení uvedl, že mu bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 5. 2020 povoleno posečkání daně, které daňový subjekt plnil řádně a včas. Z textu žádosti je dále seznatelné, že v této skutečnosti žalobce a) spatřuje naplnění ospravedlnitelného důvodu prodlení č. 4 dle pokynu GFŘ-D-45, který zní „*daňovému subjektu bylo povoleno posečkání úhrady daně, k níž se váže úrok z posečkané částky, o jehož prominutí je žádáno (§ 156 daňového řádu).*“
13. Na základě uvedeného krajský soud konstatuje, že žalobce a) v části V. žádosti oproti zákonné úpravě nerozlišuje mezi uvedenými dvěma typy příslušenství k dani, resp. dvěma řízeními o prominutí příslušenství daně, a to řízením o prominutí úroku z prodlení a řízením o prominutí úroku z posečkané částky a argumentuje ve vztahu k oběma stejně. Krajský soud však takový přístup nepovažuje za správný, neboť právní úprava mezi oběma instituty jednoznačně diferencuje (ust. § 259b daňového řádu). Oba typy úroků proto nelze argumentačně směšovat v jeden. Rozdílnost mezi nimi vyplývá nejen z daňového řádu, ale také z pokynu GFŘ-D-45. Rovněž z logického pohledu je snadno dovoditelné, že úrok z posečkané částky je příslušenstvím daně, které se vztahuje k povolení posečkání daně. V nyní souzené věci je však předmětem řízení úrok z prodlení a nikoliv úrok

z posečkané částky, takže argumentace ospravedlnitelným důvodem, jenž se vztahuje výhradně k úroku z posečkané částky, je mimo předmět řízení, které vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí. Pokud tedy žalovaný dospěl k závěru, že žalobce a) v žádosti neuvedl oprávněný důvod ve věci prominutí úroku z prodlení na dani (str. 6 napadeného rozhodnutí), je tento jeho závěr správný. Žalobci se mylí, pokud považují povolení posečkaní úhrady daně za ospravedlnitelný důvod ve vztahu k úroku z prodlení na dani. Krajský soud připouští, že žalovaný mohl své stanovisko vyjádřit explicitněji, nicméně z hlediska zákonnosti i přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí jeho závěr ob stojí a krajský soud se s ním ztotožňuje. Soud přitom zdůrazňuje, že ve své úvaze zohlednil také to, že žalovaný hned v úvodu napadeného rozhodnutí poukázal na skutečnost, že žalobcova žádost o prominutí příslušenství daně byla podána ve vztahu k různým typům příslušenství daně, a to penále, úroku z prodlení a úroku z posečkané částky, a z tohoto důvodu bylo žádosti ve vztahu ke každému typu příslušenství k dani přiděleno samostatné číslo jednací. Současně žalovaný avizoval, že jednotlivé části žádosti budou posuzovány samostatně a budou o nich vydána samostatná rozhodnutí. Podle obsahu správního spisu a vyjádření k žalobě žalovaný také tímto způsobem postupoval, což žalobci nijak nerozporovali.

14. V druhém žalobním bodě žalobci setrvali na svém názoru, že povolení posečkaní daně je ospravedlnitelným důvodem ve vztahu k úroku z prodlení na dani, v čemž se dle krajského soudu mylí. Krajský soud odkazuje na svou shora uvedenou argumentaci. Krajský soud považuje za nedůvodnou také námitku žalobců, že se žalovaný nevypořádal se všemi žádostními důvody. Jak již krajský soud zmínil výše, žalobce a) ve vztahu k úroku z prodlení uvedl pouze jediný ospravedlnitelný důvod vymezený pokynem GFŘ-D-45, který, rovněž z důvodů již shora uvedených, nebyl pro tento druh příslušenství daně přílehlavý. Žalovaný tedy správně v napadeném rozhodnutí souhrnně konstatoval, že neshledal náplň pro ospravedlnitelný důvod (míněno ve vztahu k předmětu řízení, jímž je v napadeném rozhodnutí žádost o prominutí úroku z prodlení na dani – *pozn. soudu*). Dále žalobce a) uvedl v žádosti ospravedlnitelný důvod dle pokynu GFŘ-D-44, jehož nedůvodnost žalovaný vyhodnotil na str. 6 v třetím odstavci napadeného rozhodnutí, proti čemuž se žalobci v podané žalobě nijak nevymezili.
15. Krajský soud nesdílí ani další námitku žalobců, že poznámky žalovaného o promíjení příslušenství k dani jsou obecné povahy. Naopak žalovaný podal ve věci zcela podstatné vysvětlení rozdílů mezi jednotlivými typy příslušenství daně, což bylo důvodem jeho separátního přístupu ke každému z nich. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předestřel srozumitelnou, komplexní, přezkoumatelnou a věcně správnou úvahu vycházející ze zákonné úpravy, obsahu správního spisu a odůvodnění žádosti žalobce a).
16. Pro úplnost krajský soud doplňuje, že rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 57 Af 21/2016 nepovažuje ve vztahu k souzené věci za přílehlavý, neboť v označené věci žalobce uvedl několik z jeho pohledu ospravedlnitelných důvodů, s nimiž se žalovaný nevypořádal.
17. S ohledem na výše uvedené soud žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
18. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu nevznikly v tomto řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 23. listopadu 2022

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu