



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **KEYPACK s.r.o.**, IČO 27972232,
sídlem Na Roudné 80, 301 65 Plzeň,
zastoupená Mgr. Michalem Šimkům, advokátem,
sídlem Šitkova 233/1, 110 00 Praha,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**,
sídlem nám. Českých bratří 8, 306 16 Plzeň,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2021, č. j. 1622658/21/2301-51522-402683,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2021, č. j. 1622658/21/2301-51522-402683 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 11 228 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Michala Šimků, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 2. 11. 2021, doručenou téhož dne Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“), domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2021, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

1622658/21/2301-51522-402683 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž žalovaný (resp. jeho územní pracoviště v Plzni – 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 ze dne 29. 6. 2021 o prominutí úroků z prodlení s úhradou daně z přidané hodnoty (dále též jen „*DPH*“) za šest měsíčních zdaňovacích období, a to srpen až říjen 2015, červenec 2016, listopad 2016 a prosinec 2016 (dále jen „*předmětná zdaňovací období*“), kteréžto úroky z prodlení čítaly celkem 719 895 Kč (dále jen „*žádost o prominutí úroků z prodlení*“).

2. Základní skutkový stav a průběh daňového řízení, které předcházelo podání žádosti o prominutí úroků z prodlení, nebyly mezi účastníky řízení předmětem sporu a lze je shrnout následovně.
3. K doměření DPH žalobkyni došlo v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku od dodavatele DIPOS JČ s.r.o., DIČ: CZ28134893, a od dodavatele B.A.R., s.r.o., DIČ: CZ25184946, když předmět plnění byl na předmětných daňových dokladech označen jako fakturace dle objednávek, resp. montáž konstrukce věží JCI a Yang Feng a dalších komponentů. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala jí uplatněný nárok na odpočet DPH, a proto žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 31. 3. 2020 doměřil podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období, daň za předmětná zdaňovací období v celkové výši 1 175 867 Kč a rovněž jí uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 235 171 Kč, a to konkrétně: (i) za srpen 2015 DPH ve výši 384 888 Kč a penále ve výši 76 977 Kč, (ii) za září 2015 DPH ve výši 122 766 Kč a penále ve výši 24 553 Kč, (iii) za říjen 2015 DPH ve výši 373 624 Kč a penále ve výši 74 724 Kč, (iv) za červenec 2016 DPH ve výši 101 122 Kč a penále ve výši 20 224 Kč, (v) za září 2016 DPH ve výši 1 106 Kč a penále ve výši 221 Kč, (vi) za listopad 2016 DPH ve výši 50 495 Kč a penále ve výši 10 099 Kč, a (vii) za prosinec 2016 DPH ve výši 141 866 Kč a penále ve výši 28 373 Kč. Otázka důvodnosti, resp. zákonnosti uvedeného doměření DPH nebyla předmětem nyní projednávané žaloby a soud se tak touto otázkou v tomto soudním řízení blíže nezabýval. Soud pro úplnost uvádí, že otázku zákonnosti doměření předmětné DPH žalobkyni posuzoval v řízení o správní žalobě, kterou svým rozsudkem ze dne 31. 8. 2022, č. j. 57 Af 17/2021 – 72 zamítl jako nedůvodnou.
4. Dne 17. 5. 2021 žalovaný vydal šest vyrozumění o úroku z prodlení podle § 251a odst. 3 daňového řádu za jednotlivá předmětná zdaňovací období. Předepsané úroky byly žalobkyni v plné výši uhrazeny na účet správce daně, a to šesti platbami provedenými ve dnech 14. 6. 2021 a 21. 6. 2021. Následně žalobkyně podala dne 29. 6. 2021 předmětnou žádost o prominutí úroků z prodlení, o níž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, jak bylo uvedeno výše.

II.

Žaloba

5. Žalobkyně v úvodu své žaloby zrekapitulovala předmětné daňové řízení i napadené rozhodnutí. Poté žalobkyně označila napadené rozhodnutí za nezákonné. Nejprve argumentovala ve vztahu k přípustnosti soudního přezkumu rozhodnutí o žádosti o prominutí daně, resp. příslušenství daně, když zejména odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 – 42) i

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Ústavního soudu (např. usnesení ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07).

6. V části žaloby označené jako „odůvodnění“ žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť dle jejího názoru toto rozhodnutí fakticky neobsahuje odůvodnění, když pouze cituje pokyny Generálního finančního ředitelství GŘ D-21 a GŘ D-44. Jedinou věcnou pasáží v napadeném rozhodnutí je jeho poslední odstavec, kde žalovaný bez dalšího vysvětlení a kontextu uvádí: „Vzhledem k tomu, že správce daně prověřil, že v tomto případě nebyl naplněn žádný z výše uvedených ospravedlnitelných důvodů, rozhodl tak, jak je uvedeno ve výrokové části tohoto rozhodnutí.“. Podle žalobkyně vzhledem k tomu, že napadeným rozhodnutím byla její žádost zamítnuta, bylo povinností žalovaného své rozhodnutí řádně a úplně odůvodnit tak, aby úvahy, které ho k vydání zamítavého rozhodnutí vedly, mohly být posouzeny a přezkoumány. Žalovaný ovšem na odůvodnění napadeného rozhodnutí v podstatě zcela rezignoval. Důvody, které ho k vydání zamítavého rozhodnutí vedly, proto posoudit nelze. Jedná se o zásadní vadu napadeného rozhodnutí, která je důvodem pro jeho zrušení. Žalobkyně v dané souvislosti na podporu své námitky nepřezkoumatelnosti citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 – 53, a rovněž odkázala na komentářovou literaturu k daňovému řádu dostupnou v systému ASPI.
7. Žalobkyně dále uvedla, že jí vzhledem k absenci úvah žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí nezbylo než shrnout její již dříve uplatněnou argumentaci. Nejprve zdůraznila, že prominutí úroků z prodlení nebrání žádná zákonná výluka dle ustanovení § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu a současně u ní nebyla naplněna žádná z negativních skutečností, jak jsou vymezeny v čl. II. 3. A. a v čl. II. 3. B. Pokynu Generálního finančního ředitelství GŘ D-21, Pokynu GŘ – D-44 a Pokynu GŘ – D-47. Poté uvedla, že i pokud by byly dodatečné platební výměry vydány oprávněně, nebylo by pochyb o tom, že v daňovém řízení zkoumané jednání žalobkyně nebylo úmyslné, maximálně se jednalo o nedbalost. Žalobkyně nemohla vědět (a předpokládat), že jí řadu let nabíhají úroky z prodlení. Vyměřené úroky z prodlení jsou vyšší než šedesát procent doměřené daně. Výše doměřených sankčních úroků z prodlení je proto nepřiměřeně tvrdá, a to nejen s ohledem na projednávanou konkrétní věc, ale i ekonomické poměry žalobkyně. Doměřená daň a penále jak ve vztahu k věci, tak i ve vztahu k žalobkyni zcela postačuje k naplnění jak represivní, tak i preventivní funkce. Žalobkyně není žádný daňový recidivista. Projednávaná věc je v jednání žalobkyně zjevně neúmyslným excesem, výjimečnou událostí, která nemá žádnou paralelu v minulosti, a nikdy se ani neopakovala. Naopak, žalobkyně je pilným přispěvovatelem do státní pokladny.
8. Podle žalobkyně placení úroků z prodlení v požadované výši znamená pro daňový subjekt vážnou újmu, zásadně ohrožuje fungování a podnikání daňového subjektu, a znamená nutnost šetřit např. na vývoji nových řešení a patentů. Pokud by mělo dojít k omezení podnikání žalobkyně, k zastavení financování vývoje a investic do nových technologií, bude to mít rozhodně negativní vliv nejen na výnosy žalobkyně, ale i na odváděnou daň, a tím i příjmy státní pokladny. Ve svém důsledku pak bude výnos státní pokladny na předmětných úrocích z prodlení nižší než výnos, jaký by mohla státní pokladna inkasovat při zachování a rozšíření činnosti žalobkyně.
9. Žalobkyně rovněž namítala, že s ohledem na okolnosti je v této konkrétní věci požadovaná výše příslušenství nemravná. To přitom neplyne jen z její absolutní výše a

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

oměru k jistíně, ale i z dalších okolností. Žalobkyně totiž se správcem daně plně spolupracovala a nečinila žádná nevhodná či urážlivá podání, neodepřela podpis závěrečné zprávy apod. Dále pak zkoumané jednání spadá do období, kdy žalobkyně implementovala výsledky vývoje do praxe a zahajovala výrobu (tedy musela se soustředit na mnoho dílčích kroků) a neměla (a mít ani nemohla) zkušenosti s výrobou a montáží předmětných zařízení (přitom doměřena byla daň právě za činnost žalobkyně při náběhu výroby a montážích).

10. Podle názoru žalobkyně žalovaný při hodnocení předmětné žádosti nic z uvedeného v úvahu nevzal. Žalovaný dokonce nevzal v úvahu ani dopady tehdy aktuálních opatření směřujících proti šíření onemocnění COVID-19, a to klesající obraty, dramaticky se zvyšující náklady všeho druhu, nedostatek surovin a jejich rostoucí ceny, rostoucí ceny energií, problémy na trhu práce, zhoršení platební morálky. Hospodářská situace žalobkyně se logicky zhoršovala, neustále se stupňoval tlak na cash-flow. Přitom, pokud by žalovaný žádosti vyhověl, mohl státu citlivě přispět při hledání řešení, jak podnikům a hospodářství obecně prospět a pomoci. Žalobkyně byla přesvědčena, že prominutí příslušenství doměřené daně by bylo vhodné a účelné nejen pro ni, ale bylo by i v obecném zájmu.
11. Závěrem žalobkyně upozornila na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn.: IV. ÚS 666/02 a tam judikovanou povinnost orgánů veřejné moci šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji. Žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a přiznal jí vůči žalovanému náklady řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 3. 12. 2021 navrhl zamítnutí žaloby. Úvodem svého vyjádření žalovaný zrekapituloval průběh daňového řízení, z něhož vzešly předmětné dodatečné platební výměry ze dne 31. 3. 2020, jimiž byla žalobkyni doměřena DPH za předmětná zdaňovací období, a rovněž zmínil vyrozumění o předpisu úroku z prodlení z doměřené DPH a následnou žádost o prominutí úroků z prodlení.
13. Poté žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí vycházel z pokynu Generálního finančního ředitelství č. GŘ-D-44 k promíjení úroku z prodlení, úroku z posečkané částky a pokuty za nepodání kontrolního hlášení, který byl uveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 4/2020 (dále jen „pokyn GŘ-D-44“) a dále z pokynu Generálního finančního ředitelství č. GŘ-D-47 k promíjení příslušenství daně, který byl uveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 17/2021 (dále jen „pokyn GŘ-D-47“). Žalovaný tvrdil, že předně posoudil skutečnosti uvedené v žádosti o prominutí úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu a dále i skutečnosti uvedené v související spisové dokumentaci.
14. Následně se žalovaný podrobně vyjádřil k jednotlivým důvodům žalobkyní podané žádosti o prominutí úroků z prodlení. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že žalovaným uváděné vypořádání se s jednotlivými důvody uplatněnými žalobkyní v její žádosti o prominutí úroků z prodlení není obsaženo v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ačkoli se žalovaný ve svém vyjádření snaží vzbudit dojem opačný, když konstatuje, že dle jeho přesvědčení v odůvodnění napadeného rozhodnutí zohlednil všechny důvody uvedené v předmětné žádosti žalobkyně.
15. Žalovaný dále ve svém vyjádření konstatuje, že při svém rozhodování o prominutí

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vycházel i z výsledků daňové kontroly, jakož i z dalších skutečností, které byly žalovanému známy ze spisové dokumentace týkající se předmětného daňového případu či z úřední činnosti žalovaného. Rovněž poukázal na to, že v souladu s pokynem GŘ-D-47 každému meritornímu rozhodnutí ohledně žádosti o prominutí daně předchází jednání komise, která zohlední důvody a okolnosti daného případu, a že stejně tomu bylo i v posuzovaném případě žalobkyně, kdy napadenému rozhodnutí předcházelo jednání komise Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště v Plzni, o němž správce daně pořídil šest úředních záznamů ze dne 23. 7. 2021. Žalovaný poté obsah úředních záznamů zrekapituloval. I na tomto místě soud podotýká, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí není o jednání uvedené komise, resp. o existenci a obsahu odkazovaných úředních záznamů žádná zmínka.

16. V další části svého vyjádření se žalovaný vyjádřil k jednotlivým žalobním důvodům. Nejprve potvrdil, že žalobkyní uvedený popis průběhu daňového řízení se shoduje s popisem jím uváděným. Poté odmítl, že by napadené rozhodnutí bylo nezákonné, neboť žalobkyni nebylo upřeno její právo o prominutí požádat, ovšem situaci, kdy správce daně rozhodne jinak, než požaduje daňový subjekt, nelze automaticky chápat jako nezákonné rozhodnutí.
17. K žalobkyní namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že s touto námitkou nesouhlasí, neboť o žádosti o prominutí úroku rozhodoval především v souladu s pokynem GŘ-D-47, což uvedl i v napadeném rozhodnutí. Poté žalovaný popsal tři kritéria, která jsou dle uvedeného pokynu rozhodující pro posouzení rozsahu prominutí úroku, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 daňového řádu), ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatnění úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu), přičemž základním požadavkem pro možnost prominutí úroku z prodlení je přítomnost ospravedlnitelného důvodu. Dle žalovaného tento v napadeném rozhodnutí zohlednil v úvahu připadající ospravedlnitelné důvody s vazbou na tento konkrétní případ, když uvedl, že prověřil, že v tomto případě nebyl naplněn žádný z uvedených ospravedlnitelných důvodů. Dále pak se již žalovaný nemusel zabývat dalšími kritérii pro posouzení rozsahu prominutí úroku. Žalovaný si je vědom, že ospravedlnitelné důvody prodlení uvedené v pokynu jsou demonstrativním výčtem a není vyloučeno, že při posuzování konkrétního případu správce daně dospěje k závěru, že lze prominout i z důvodu v pokynu neuvedeného. Mělo by však jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický. Žalovaný zopakoval, že dle jeho názoru napadené rozhodnutí řádně odůvodnil, že posoudil důvody uvedené v žádosti o prominutí i související spisovou dokumentaci, specifikoval, z čeho úrok z prodlení vznikl, konstatoval naplnění formálních požadavků žádosti a poté přistoupil k meritornímu posouzení žádosti. Žalovaný namítal, že v napadeném rozhodnutí zohlednil všechny vyjmenované ospravedlnitelné důvody prodlení dle čl. IV. jmenovaného pokynu vhodné pro řešenou věc, tj. ospravedlnitelné důvody uvedené pod poř. č.: 1., 2., 3., 5., 7., 9., 11., 12. a 15, zatímco ospravedlnitelné důvody uvedené pod poř. č.: 4., 6., 8., 10., 13. a 14. nejsou na danou věc příléhavé. Jako jeden z dalších ospravedlnitelných důvodů prodlení uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí dle pokynu GŘ-D-44, že daňový subjekt věrohodně prokáže, že prodlení s úhradou daně je důsledkem působení mimořádných opatření. Proto se nezakládá na pravdě, že žalovaný při hodnocení předmětné žádosti nevzal v úvahu opatření týkající se šíření onemocnění

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

COVID-19, jak se uvádí v bodu 3.6. žaloby. Ani tento ospravedlnitelný důvod však nebyl ze strany žalobkyně naplněn. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je uvedeno, že správce daně prověřil, že v tomto případě nebyl naplněn žádný z výše uvedených ospravedlnitelných důvodů. Proto rozhodl tak, že předmětnou žádost o prominutí úroků z prodlení zamítl.

18. Žalovaný se poté vyjádřil k námitkám obsaženým v bodě 3.3. žaloby tak, že spočtené úroky z prodlení mohou ve své výši doznat změn za předpokladu změny výše doměřené daně, a to v závislosti na výsledek soudního řízení vedeného před zdejším soudem pod sp. zn. 57 Af 17/2021. K namítané tvrdosti zákona žalovaný uvedl, že při výpočtu úroků z prodlení postupoval v souladu s platným ustanovením § 251a a § 252 daňového řádu. K bodům 3.7. a 3.4. žaloby žalovaný namítl, že tam uvedené důvody nebyly obsaženy v předmětné žádosti o prominutí úroku z prodlení, tudíž se jimi žalovaný nemohl v napadeném rozhodnutí zabývat. Žalovaný má tedy za to, že v daném případě postupoval zákonným a přezkoumatelným způsobem, a nejsou tedy dány zákonné důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí.
19. Závěrem žalovaný poznamenal, že i kdyby volil jiná slova či citace zmíněných pokynů, či použil obsírnější argumentaci, závěr napadeného rozhodnutí, tj. zamítnutí žádosti o prominutí úroků z prodlení, by se tím nezměnil, neboť zákonné důvody pro prominutí úroků z prodlení v tomto případě skutečně nebyly naplněny. Navrhl proto žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV.

Průběh řízení

20. Soud ověřil, že žaloba byla u soudu podána včas, neboť napadené rozhodnutí bylo žalobkyni (resp. jejímu právnímu zástupci) doručeno dne 2. 9. 2021, zatímco žaloba byla podána dne 2. 11. 2021 (tj. poslední den zákonné dvouměsíční lhůty pro podání správní žaloby). Dále soud konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako správní orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (proti napadenému rozhodnutí není odvolání přípustné – srov. § 259 odst. 4 daňového řádu) a obsahovala všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
21. 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 (viz vyjádření žalovaného ze dne 3. 12. 2021, č. l. 24) a žalobkyně v soudem stanovené lhůtě soudu nesdělila, že požaduje, aby ve věci bylo nařízeno jednání.

V.

Posouzení věci soudem

22. 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.).
23. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí a dále předmětný

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

správní spis, dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**.

24. O skutkovém stavu nebylo mezi účastníky řízení sporu. Vzhledem k tomu, že souhlasná tvrzení účastníků řízení ve spojení s listinami ze správního spisu, které byly soudu žalovaným předloženy, poskytovaly dostatečný podklad pro posouzení a rozhodnutí předmětné věci, soud neprováděl žádné dokazování.
25. Pro účely posouzení důvodnosti žaloby je plně postačující shrnutí skutkového stavu a předchozího daňového řízení, jak bylo soudem uvedeno výše v čl. I. tohoto rozsudku, proto soud na tomto místě na již provedené shrnutí pro stručnost odkazuje.
26. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně podala dne 29. 6. 2021 předmětnou žádost o prominutí úroků z prodlení, které jí správce daně předepsal v celkové výši 719 895 Kč za doměření DPH za předmětná zdaňovací období v celkové výši 1 175 867 Kč. Žalobkyně svou žádost odůvodnila následovně. Doměřenou daň a penále žalobkyně zcela uhradila a v uplynulých třech letech se nedopustila závažného porušení daňových nebo účetních předpisů, resp. není u žalobkyně naplněna žádná z negativních skutečností bránících prominutí příslušenství daně. Dle přesvědčení žalobkyně se tato nedopustila žádného jednání, pro které by jí měl být odepřen nárok na odpočet DPH, a proto se také proti doměření daně brání správní žalobou podanou u zdejšího soudu. Dále žalobkyně namítala, že úroky z prodlení činí více jak šedesát procent doměřené daně, což je výše zcela nepřiměřená s ohledem na ekonomické poměry daňového subjektu, tudíž je uplatněný úrok pro žalobkyni nepřiměřeně tvrdý. Žalobkyně rovněž zdůraznila svou aktivní spolupráci se správcem daně v průběhu daňové kontroly. Dále namítala, že úhrada úroků z prodlení v plné výši by pro ni znamenala vážnou újmu a že může způsobit omezení její schopnosti hradit mandatorní výdaje. Žalobkyně též poukázala na negativní vliv a obtíže plynoucí z omezení spojených s pandemií viru COVID-19, když navíc se jedná o situaci, která se nedala předvídat a která odčerpává uspořené zdroje a významně ztěžuje generování potřebného cash-flow. Podle žalobkyně v době, kdy stát řešil možnosti, jak pomoci ekonomice a podnikatelům, se tak logicky nabízelo její žádosti vyhovět.
27. Žalovaný napadeným rozhodnutím předmětnou žádost žalobkyně o prominutí úroků z prodlení zamítl. V úvodu odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný zmínil o předpisu úroku z prodlení v celkové výši 719 895 Kč a důvodu jeho předpisu. Poté v obecné rovině konstatoval, že posoudil skutečnosti uvedené v předmětné žádosti i v související spisové dokumentaci, aniž by však toto jakkoli blíže rozvedl. Následně žalovaný konstatoval relevantní právní úpravu obsaženou v daňovém řádu a dále že při rozhodování o prominutí zjišťoval, zda byl naplněn některý z ospravedlnitelných důvodů k prominutí úroku z prodlení uvedených v pokynu GFŘ-D-47 a GFŘ-D-44. Žalovaný ovšem pouze uvedl obecný výčet důvodů uvedených v odkazovaných pokynech, aniž by v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, jak je aplikoval na případ žalobkyně. Poté již pouze následovalo závěrečné konstatování znějící: „*vzhledem k tomu, že správce daně prověřil, že v tomto případě nebyl naplněn žádný z výše uvedených ospravedlnitelných důvodů, rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí*“.
28. 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 doměřené DPH za předmětná zdaňovací období. Žalobkyně ve své žalobě v první řadě namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nedostatek důvodů, v čemž spatřovala i nezákonnost napadeného rozhodnutí. Podle žalobkyně pro absenci úvah žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí fakticky neměla čím argumentovat vůči posouzení své žádosti o prominutí úroků z prodlení, proto již uplatněné důvody pro prominutí předmětného úroku z prodlení zopakovala a setrvala na nich.

29. Soud ve svém posouzení žalobních námitek vyšel zejména z následující relevantní právní úpravy a soudní judikatury.
30. 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*.
31. 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*; dále dle odst. 2 platí, 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*.
32. 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 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.).
33. 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*.
34. 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.
35. Ze soudem zrekapitulovaného obsahu předmětné žádosti o prominutí úroků z prodlení 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). Žalovaný tudíž byl povinen posoudit jednotlivé okolnosti uváděné žalobkyní a poté přezkoumatelným způsobem v odůvodnění napadeného rozhodnutí 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 shrnutého odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tam totiž žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

v souvislosti se zkoumáním ospravedlnitelných důvodů u prodlení žalobkyně s platbou daně za předmětná zdaňovací období v zásadě pouze konstatoval, že *nebyl naplněn žádný z výše uvedených ospravedlnitelných důvodů*, a proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Tomuto závěru totiž předcházely toliko obecný výčet některých důvodů uvedených v žalovaném odkazovaných pokynech GŘ-D-47 a GŘ-D-44. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dokonce ani nezrekapituloval důvody, kterými žalobkyně odůvodnila předmětnou žádost o prominutí úroků z prodlení, natož aby uvedl konkrétní argumenty, jimiž by se s žalobkyní uvedenými důvody vypořádal.

36. Jak již zdejší soud judikoval ve svém rozsudku ze dne 17. 8. 2022, č. j. 57 Af 15/2021 – 48, zastává názor, že je třeba hodnotit jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů takové rozhodnutí zamítající žádost o prominutí příslušenství daně, v němž *se žalovaný správce daně spokojil s mechanickou aplikací příslušného pokynu [Generálního finančního ředitelství], aniž by v rámci svého správního uvážení posoudil a zhodnotil jednotlivé žalobkyní uvedené konkrétní okolnosti dané věci z hlediska případného naplnění neurčitěho právního pojmu „důvod ospravedlňující prodlení s úhradou daně“ ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu* (srov. bod 49. cit. rozsudku).
37. V dané souvislosti je třeba doplnit, že ve vztahu k aplikaci metodických pokynů při rozhodování o žádostech o prominutí úroku z prodlení dle § 259b daňového řádu soud zastává názor (ve shodě s dalšími správními soudy), že je v zásadě nepřipustný takový postup veřejné správy, kdy správní orgán v rámci svého posouzení konkrétní žádosti o prominutí úroků z prodlení zcela mechanicky a bez vlastního uvážení pouze přejímá uzavřený (taxativní) výčet situací obsažených v interním pokynu finanční správy vykládajícím neurčitý právní pojem obsažený v zákoně. Tudíž je třeba odmítnout jako nesprávný takový postup správce daně, který *de facto* postaví jím odkazovaný pokyn Generálního finančního ředitelství a v něm uvedený výčet důvodů pro prominutí úroku z prodlení na roveň zákona. Nutno si uvědomit, že § 259b odst. 2 daňového řádu vymezuje případy možného prominutí úroku z prodlení neurčitým právním pojmem „*ospravedlnitelný důvod*“, nikoli taxativním výčtem akceptovatelných důvodů, *nota bene* důvodů uvedených v pokynech vydaných orgánem finanční správy (srov. též bod 46. cit. rozsudku zdejšího soudu a dále tam odkazované rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2021, č. j. 11 Af 1/2021 – 47 a Krajského soudu v Brně ze dne 15. 6. 2021, č. j. 29 Af 108/2019 – 44).
38. Z hlediska právě učiněného 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). Pokud by žalovaný takto pečlivě postupoval již v odůvodnění napadeného rozhodnutí, soud by z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí neměl žalovanému co vytknout.
39. 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 ve své žádosti o prominutí úroků z prodlení (srov. rozsudek

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

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, a následně své hodnocení a úvahy přezkoumatelným způsobem promítnout do odůvodnění svého nového rozhodnutí.

40. Pro účely dalšího postupu v dané věci pak soud pro úplnost poukazuje na právní závěry vyslovené v 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).

VI.

Rozhodnutí soudu

41. 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.
42. 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.).

VII.

Náklady řízení

43. 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 11 228 Kč dle následujícího výčíslení.
44. Dle obsahu správního spisu tvoří náklady žalobkyně jednak zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, dále pak odměna za dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „advokátní tarif“), a to za převzetí právního zastoupení a sepsí žaloby. 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 (2 x 3 100 = 6 200 Kč). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon (2 x 300 = 600 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně je advokátem, který je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani, tj. o částku 1 428 Kč (21 % z částky 6 800 Kč).
45. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

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 25. ledna 2023

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu