



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Ing. T. R.**, zast. JUDr. Vítem Kučerou, advokátem, se sídlem Obrovského 2407, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2019, č. j. 177019/19/2012-50522-107687, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2021, č. j. 8 Af 17/2019-42,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2021, č. j. 8 Af 17/2019-42, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2019, č. j. 177019/19/2012-50522-107687, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce, JUDr. Víta Kučery, advokáta, náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **28.570 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl žádost žalobce podle § 259b zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), o prominutí úroku z prodlení úhrady dodatečně doměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, který předepsal platebním výměrem ze dne 15. 11. 2018, č. j. 8471738/18/2012-50522-107687. Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že v případě žalobce nedošlo k prodlení s úhradou uvedené daně z ospravedlnitelného důvodu ve smyslu výše uvedeného ustanovení.

II.

[2] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[3] Městský soud shledal legitimním postup žalovaného, který při posouzení žádosti vycházel z pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně, č. j. 4260/15/7100-40123 (dále jen „pokyn“). Připomněl, že z § 259b odst. 2 daňového řádu vyplývá, že žalovaný může úroky z prodlení prominout nejenom z důvodů uvedených v pokynu, ale musí posoudit každý v žádosti uvedený důvod; tomu žalovaný dle městského soudu dostal a žalobcem uvedeným důvodem se v napadeném rozhodnutí zabýval. Městský soud nedal za pravdu žalobci v tom, že by žalovaný své úvahy ohledně hodnocení žalobcem uvedeného důvodu odůvodnil až ve vyjádření k žalobě. Dle městského soudu se jednalo o zopakování v rozhodnutí již uvedeného zdůvodnění, pouze jinými slovy. Byť městský soud připustil, že žalovaný mohl své úvahy v napadeném rozhodnutí „trochu rozvést“, přesto dovedl, že z něj lze seznat, z jakého důvodu žalovaný nepovažoval žalobcem uvedený důvod za ospravedlnitelný. Napadené rozhodnutí tak městský soud považoval za přezkoumatelné.

[4] Městský soud nedal za pravdu ani žalobní námitce o porušení správního uvážení žalovaným. Neshledal totiž, že by žalovaný přičítal žalobci k tíži, že podal odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, nýbrž v napadeném rozhodnutí pouze upozornil na to, že žalobce sám mohl ovlivnit výši úroku z prodlení, pokud by doměřenou daň z příjmů fyzických osob zaplatil dříve.

[5] Za důvodnou městský soud nepovažoval ani námitku neúměrné výše úroku z prodlení, neboť ta je stanovena zákonem a odvíjí se od délky doby prodlení. Výše úroku z prodlení jako taková pak podle městského soudu sama o sobě nemůže být bez dalšího ospravedlnitelným důvodem pro jeho prominutí. Na věci dle městského soudu nic nemění ani skutečnost, že změna modelu podnikání žalobce (z formy sdružení fyzických osob pod názvem „Antonín Rovenský ROTO Nové Město na akciovou společnost R.T. kování a. s.) byla složitá, ani že žalobce neměl v úmyslu krátit daně. Pokud se tedy žalovaný těmito skutečnostmi v napadeném rozhodnutí nezabýval, nijak nepochybil. Městský soud konstatoval, že pokud by žalovaný shledal důvod prodlení žalobce za důvod ospravedlnitelný, vybočil by z hranic interpretace tohoto neurčitého právního pojmu, tak jak jej vymezil v pokynu, a dopustil by se libovůle.

[6] Městský soud konečně za irelevantní při posouzení žalobcovy žádosti označil jeho majetkové poměry i jeho bezchybnou daňovou minulost. Uzavřel proto, že žalovaný měl rozumné a ústavně konformní důvody úrok z prodlení neprominout. Tyto důvody uvedl v napadeném rozhodnutí. Městský soud upozornil i na to, že penále a úroky z prodlení představují dva odlišné právní instituty s odlišnými funkcemi, v daném případě tudíž

pokračování

nedošlo stanovením penále a předepsáním úroku z prodlení k dvojímu trestání, jak také žalobce v žalobě namítl.

III.

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel namítá, že městský soud nesprávně posoudil otázku výkladu neurčitého právního pojmu „ospravedlnitelný důvod“ uvedeného v § 259b odst. 2 daňového řádu žalovaným. Připomněl, že neurčitý právní pojem je užíván v situacích, kdy nelze jednoznačnou zákonnou definicí postihnout všechny proměnné skutečných životních situací. Přestože nezpochybňuje snahu Generálního finančního ředitelství sjednotit rozhodovací praxi finančních úřadů formou vydání pokynu, má za to, že taková snaha nesmí vést k výsledku, jemuž se zákonodárce snaží užíváním neurčitých právních pojmů vyvarovat, tedy k mechanické aplikaci práva na základě předem připravené šablony. Stěžovatel přitom nespatřuje rozdíl v tom, zda je definice neurčitého právního pojmu učiněna na úrovni zákona či interního pokynu orgánu aplikujícího právo. Činnost Generálního finančního ředitelství navíc nemůže suplovat činnost zákonodárce a v zásadě doplňovat záměrně nedefinované pojmy svými vlastními „závaznými ustanoveními“. Pokyn tak má podle stěžovatele představovat pouze určité vodítko pro řešení obdobných situací, ale nesmí docházet k pouhému porovnání textace pokynu se životní situací stěžovatele s následným závěrem, že ten nespadá do žádné z kategorií vymezených v pokynu. Právě k takovému nezákonnému postupu však ve stěžovatelově případě došlo a městský soud tento postup v napadeném rozsudku *de facto* akceptoval.

[9] Stěžovatel má za to, že žalovaný nedostal požadavkům na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť pouze konstatoval, že motiv ani změna podnikatelského modelu jako taková nemůže být ospravedlnitelným důvodem. Svou úvahu však nijak blíže nerozvedl a nevysvětlil, na základě jakých argumentů k tomuto závěru dospěl. Obdobně ponechal bez vysvětlení i úvahu, že se v případě stěžovatele nejedná o důvod, který by bylo možno jako ospravedlnitelný posoudit nad rámec uvedeného pokynu. Z těchto důvodů považuje stěžovatel napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění. Městský soud otázku přezkoumatelnosti posoudil nesprávně. V napadeném rozhodnutí žalovaný nepřistoupil k individuálnímu posouzení stěžovatelovy žádosti, nýbrž k pouhému srovnání jeho situace s důvody vymezenými v pokynu. Žalovaný přitom tuto vadu nemůže dodatečně odstranit tím, že doplní svou argumentaci teprve ve vyjádření k žalobě, jak se stalo v nynější věci. Stěžovatel opakuje, že skutečnost, že se v případě změny jeho podnikatelského modelu jednalo o složitou operaci, kterou v kombinaci s ostatními okolnostmi daného případu i nadále považuje za ospravedlnitelný důvod pro prominutí úroku z prodlení se zaplacením doměřené daně z příjmů fyzických osob. Odkazoval-li stěžovatel také na výši jím dosud zaplacených daní, činil tak pouze pro dokreslení celkového kontextu věci, který považuje za důležitý, mají-li být posouzeny všechny podstatné okolnosti jeho případu. Řádné plnění daňových povinností a ojedinělost pochybení stěžovatele žalovaný nijak nezohlednil. Stěžovatel přitom nejednal úmyslně ani nedbale, neboť si k celé operaci změny formy podnikání přizval daňového poradce, a udělal tak vše, co bylo v jeho silách a co bylo možné po něm požadovat. Existence pokynu a jeho zveřejnění však nezabavuje žalovaného

povinnosti řádně zdůvodnit své rozhodnutí, a to i ve vztahu k výkladu a aplikaci neurčitého právního pojmu „ospravedlnitelné důvody“.

[10] Podle stěžovatelova mínění také žalovaný vybočil z mezí správního uvážení, když stěžovateli přičetl v napadeném rozhodnutí k tíži uplatnění jeho zákonem přiznaného práva podat opravný prostředek proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob. Městský soud uvedenou úvahu žalovaného v napadeném rozhodnutí nesprávně vyložil. Pokud totiž žalovaný dovozuje, že stěžovatel měl doměřenou daň nejprve uhradit a až poté se domáhat svých práv, považuje stěžovatel takový postup za rozporný se základními zásadami správy daní, se zásadou legitimního očekávání a zákazem libovůle a shledává jej protiprávním. Postup žalovaného závažným způsobem zasahuje do stěžovatelovy majetkové sféry a do jeho ústavních práv, což městský soud dostatečně v napadeném rozsudku nerefletoval.

IV.

[11] Žalovaný svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužil.

V.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud nejprve shrnuje podstatné skutkové okolnosti posuzované věci, jež nejsou mezi účastníky řízení sporné. Stěžovatel mezi lety 2006 až 2012 podnikal jako fyzická osoba v rámci sdružení bez právní subjektivity (dále jen „sdružení“). Účastníci tohoto sdružení se v průběhu zdaňovacího období roku 2012 dohodli na založení akciové společnosti nepeněžitým vkladem obchodního majetku a závazků uvedeného sdružení. Dne 31. 12. 2012 došlo k zápisu akciové společnosti R.T. kováň a. s. do obchodního rejstříku. Žalovaný v rámci jiného daňového řízení zjistil, že uvedená akciová společnost stěžovateli vyplatila ve zdaňovacím období roku 2013 částku 39.200.000 Kč představující rozdíl mezi oceněním nepeněžitých vkladů vložených do této akciové společnosti a výší vkladu. Stěžovatel však tuto skutečnost navzdory § 5 odst. 10 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neuvedl v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2013, které podal dne 23. 6. 2014. Žalovaný tak stěžovatele dne 8. 6. 2017 vyzval k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. Stěžovatel tak neučinil, proto žalovaný dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 doměřil dne 17. 5. 2018 stěžovateli uvedenou daň ve výši 5.867.991 Kč. Současně s tím stěžovateli vznikla povinnost uhradit penále z částky doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 1.176.000 Kč.

[15] Platebním výměrem ze dne 15. 11. 2018 byl následně stěžovatel vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení ve výši 3.632.639 Kč s ohledem na prodlení s úhradou uvedené daňové povinnosti. S ohledem na to stěžovatel dne 7. 12. 2018 požádal o prominutí úroku z prodlení podle § 259b daňového řádu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dovodil,

pokračování

že skutečnosti tvrzené stěžovatelem nepředstavují důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu považovat za ospravedlnitelný a pro který lze úrok z prodlení prominout. Jak již uvedeno, městský soud dal žalovanému v tomto závěru za pravdu.

[16] Předmětem sporu je tedy v nynější věci otázka prominutí úroku z prodlení za pozdní úhradu daně z příjmů fyzických osob. Mezi stranami přitom není sporu o tom, že stěžovatel splnil formální předpoklady pro prominutí úroku z prodlení, tj. uhradil daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl [§ 259b odst. 1 daňového řádu]. Sporné je naplnění další podmínky, tj. zda k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit [§ 259b odst. 2 daňového řádu]. Stěžovatel v tomto směru namítá pochybení městského soudu, který v napadeném rozsudku dovodil, že napadené rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, neboť obsahuje dostatek důvodů pro jeho závěr o nesplnění požadavku „ospravedlnitelného důvodu“ plynoucího z § 259b odst. 2 daňového řádu.

[17] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit se závěrem městského soudu, podle něž je napadené rozhodnutí přezkoumatelné, neboť z něj lze seznat, na základě jakých konkrétních skutečností žalovaný nepovažoval důvod prodlení se zaplacením doměřené daně uváděný žalobcem za ospravedlnitelný důvod ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu (srov. odst. [74] napadeného rozsudku). Kasační soud je naopak názoru, že žalovaný nedostal své povinnosti řádně a srozumitelně odůvodnit své rozhodnutí, nadto za situace, kdy úvaha o uvedené sporné otázce existence ospravedlnitelného důvodu podléhala jeho volné správní úvaze.

[18] Nejvyšší správní soud přitom zdůrazňuje, že na prominutí úroku z prodlení není právní nárok, a to ani při splnění zákonných předpokladů. Jak uvedeno, rozhodování o prominutí úroku z prodlení se děje ve sféře volného správního uvážení (diskrečního práva správního orgánu), tj. zákonem dovolené volnosti správního orgánu rozhodnout ve vymezených hranicích, resp. volit některé z více možných řešení, které zákon (zde daňový řád) dovoluje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, nebo ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018-35). Toto správní uvážení svěřené správci daně sice nevyklučuje 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 také řádně a logicky odůvodnil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018-35).

[19] Takovým požadavkům však napadené rozhodnutí žalovaného nevyhovuje. Žalovaný se v převážné části napadeného rozhodnutí (na jeho stranách 1 až 3) věnoval podrobnému zopakování východisek a podmínek pro prominutí úroku z prodlení stanovených v pokynu. Tato část rozhodnutí je zcela obecná a je pouhou reprodukcí pokynu. Nikterak tedy nereaguje na konkrétní stěžovatelova tvrzení a nereflexuje konkrétní stěžovatelovu situaci. K důvodu, který stěžovatel ve své žádosti o prominutí úroku z prodlení uvedl jako důvod ospravedlnitelný, tedy pro který došlo z jeho strany k prodlení se zaplacením

doměřené daně, se žalovaný vyjádřil až na poslední (čtvrté) straně napadeného rozhodnutí, kde v jedné větě shrnul, že změna podnikatelského modelu (ani motiv této změny) „nemůže sama o sobě být ospravedlnitelným důvodem ve smyslu § 259b odst. 2, tj. důvodem, který by byl mimořádný a ‚lidsky pochopitelný‘ s ohledem na ‚zabránění plnění povinnosti uhradit daň řádně a včas.“ Tyto své veskrze obecné formulace žalovaný dále nikterak blíže nevysvětluje. Není ani zřejmé, z čeho dovozuje požadavek na mimořádnost či na „lidskou pochopitelnost“ posuzované situace, k níž u stěžovatele došlo. Nejvyššímu správnímu soudu je sice známo, že žalovaný se tímto odůvodněním nepřímou dovolává obsahu důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým byl do daňového řádu vložen institut prominutí příslušenství daně, v napadeném rozhodnutí však žalovaný uvedený závěr s požadavkem na mimořádnost a „lidskou pochopitelnost“ neodůvodňuje, a tyto jeho závěry tak Nejvyšší správní soud, na rozdíl od městského soudu, považuje za nepřezkoumatelné, neboť zcela nevysvětlené.

[20] Výše citovaný závěr je však jediným přímým odůvodněním úvahy žalovaného ohledně stěžovatelem v žádosti uplatněného důvodu týkajícího se jeho prodlení s placením doměřené daně. Takové vypořádání se s žádostí o prominutí úroku z prodlení, jak již uvedeno, nelze považovat za dostatečné, a to nejen, ale i s ohledem na již zmíněný odkaz na zákonem výslovně nestanovené požadavky na „mimořádnost“, či „lidskou pochopitelnost“ situace.

[21] Žalovaný v napadeném rozhodnutí také pouze stroze a v obecnosti uvádí, že stěžovatelem uváděný důvod prodlení nelze považovat za ospravedlnitelný důvod nad rámec demonstrativního výčtu důvodů uvedených v pokynu, opět však nijak blíže nevysvětluje, na základě jaké úvahy k takovému závěru dospěl. V napadeném rozhodnutí rovněž zcela chybí zmínka o dalších skutečnostech, které stěžovatel v žádosti o prominutí úroku uváděl ve svůj prospěch (bezchybnou daňovou minulost, pověření daňového poradce za účelem bezchybného přechodu na jiný podnikatelský model), a jak tyto skutečnosti žalovaný v rámci posouzení naplnění ospravedlnitelného důvodu hodnotil. Žalovaný byl povinen tyto skutečnosti zvážit a řádně je vypořádat zejména za situace, pokud tvrzené skutečnosti neshledal v projednávané věci za relevantní pro vyhovění stěžovatelově žádosti. Skutečnost, že zákonodárce v dané otázce ponechal posouzení žádosti o prominutí úroku z prodlení na správním uvážení správce daně, neznamená, že správce daně může rezignovat na odůvodnění svých úvah jen proto, že se posuzovaný případ zcela neshoduje s těmi skutkovými podstatami, které jsou výslovně vymezeny v pokynu aplikovaném žalovaným. Kasační soud přitom ve své judikatuře již dovedl, že rozhodnutí založené na správním uvážení bude nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud nevysvětlí úvahy a kritéria při správním uvážení použitá (srov. rozsudky ze dne 17. 2. 2011, č. j. 1 As 105/2010-73, či ze dne 27. 9. 2023, č. j. 10 Afs 9/2023-75).

[22] Nejvyšší správní soud ve shodě se stěžovatelem spatřuje zjevnou snahu žalovaného o doplnění odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vyjádření k žalobě, které je kvalitativně i kvantitativně značně obsáhlejší než samotné napadené rozhodnutí a je také vztaženo ke konkrétním skutkovým okolnostem posuzované věci. Jak však plyne z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, chybějící argumentaci žalovaný nemůže dodatečně doplňovat ve vyjádřeních učiněných v rámci soudního řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2016, č. j. 7 Azs 322/2015-43, či ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002-25, publ. pod č. 73/2004 Sb. NSS). Nemůže tak ostatně činit ani městský

pokračování

soud ve svém rozhodnutí (byť se o tom do jisté míry v napadeném rozsudku pokoušel), neboť správní soudy nemohou nahrazovat či podstatně doplňovat odůvodnění správních rozhodnutí svým vlastním odůvodněním (k tomu viz rozsudky ze dne 27. 8. 2013, č. j. 8 Afs 58/2012-44, či ze dne 10. 2. 2016, č. j. 4 As 207/2015-107).

[23] Žalovaný nad rámec výše uvedeného už toliko bez jakékoliv zjevné souvislosti s posuzováním stěžovatelem uvedeného důvodu ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu v napadeném rozhodnutí poukázal na skutečnost, že stěžovatele před zahájením daňové kontroly vyzval k podání dodatečného daňového přiznání, což tento neučinil. Žalovaný z toho dovodil, že stěžovateli byly důvody pro doměření daně známy ještě před samotnou výzvou, přesto k úhradě doměřené daně došlo až poté, co bylo zamítnuto jeho odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru. Žalovaný uzavřel, že na základě uvedené správní úvahy dospěl k závěru, že k prodlení s úhradou daně nedošlo z ospravedlnitelného důvodu. Výše uvedené však s posouzením ospravedlnitelného důvodu nijak nesouvisí, a nejedná se tak o uvedení důvodů, na základě kterých by žalovaný mohl dospět k tomu, že stěžovatelem uvedený důvod nelze považovat za ospravedlnitelný ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Kromě toho, že se jedná o skutečnosti v projednávané věci zcela irelevantní, jsou navíc z části založeny na pouhých domněnkách žalovaného.

[24] Městský soud se tuto nadbytečnou a dílem nepodloženou úvahu žalovaného snažil ospravedlnit tím, že žalovaný jí poukazoval na skutečnost, že stěžovatel mohl sám ovlivnit výši předepsaného úroku z prodlení, pokud by doměřenou daň zaplatil dříve. Podle Nejvyššího správního soudu však uvedený závěr z napadeného rozhodnutí dovodit nelze a městský soud jej učinil namísto žalovaného nad rámec jím v napadeném rozhodnutí přijatých úvah, nehledě na skutečnost, že sama tato úvaha je při posouzení existence ospravedlnitelného důvodu prodlení se zaplacením daně ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu irelevantní.

[25] Jelikož tedy žalovaný nedostal své povinnosti spočívající v řádném posouzení tvrzeného důvodu prodlení stěžovatele se zaplacením doměřené daně z příjmů fyzických osob a dostatečně neodůvodnil závěr, podle něž stěžovatelem tvrzený důvod není ospravedlnitelným důvodem ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Napadený rozsudek, v němž městský soud přesto správní rozhodnutí trpící vadou nepřezkoumatelnosti přezkoumal, je proto stižen stejnou vadou nepřezkoumatelnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91).

[26] S ohledem na znění kasačních námitek, které kromě tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí směřují i vůči pokynu a jeho užívání daňovými orgány, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné doplnit, že ve své judikatuře již opakovaně vyslovil, že interní normativní akty, které neodporují zákonu, jsou pro příslušné správní orgány závazné. Obdobně již opakovaně dovodil, předmětný pokyn, na který žalovaný v projednávané věci odkazoval, zákonu neodporuje, naopak má napomáhat jednotnosti výkladu užitého neurčitěho právního pojmu „*důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*“ a transparentnosti postupu správce daně. Nelze proto stěžovateli přisvědčit v tom, že by prostřednictvím daného pokynu Generální finanční ředitelství nahrazovalo záměrně v zákoně nedefinované pojmy svými vlastními závaznými

ustanoveními. Pokyn totiž obsahuje toliko demonstrativní výčet ospravedlnitelných důvodů, přičemž zákonné vymezení je širší, neboť je obecnější. Právě proto je však důležité individuální posouzení tvrzených důvodů uplatňovaných daňovým subjektem (zde stěžovatelem) v každém jednotlivém případě a důsledné zvážení, zda konkrétní tvrzené důvody nepředstavují skutečnosti, které by mohly konstituovat omluvitelný důvod ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, byť na něj uvedený pokyn výslovně v demonstrativním výčtu nepamatuje. K tomu v projednávaném případě nedošlo, ne však v důsledku nedostatečnosti samotného pokynu, nýbrž rezignací žalovaného své závěry v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnit.

[27] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud shrnuje, že napadený rozsudek, jakož i napadené rozhodnutí, jsou rozhodnutí nepřezkoumatelná, tedy v souzené věci byl naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ten sice stěžovatel v kasační stížnosti výslovně neuplatnil, avšak k vadám, jež jsou pod tento kasační důvod podřaditelné, je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet podle § 109 odst. 4 s. ř. s. z úřední povinnosti.

[28] Nejvyšší správní soud nad rámec potřebného dodává, že žádným způsobem nepředjímá nové rozhodnutí o stěžovatelově žádosti o prominutí úroku z prodlení. Stěžovatel v nyní řešené věci nemá bez dalšího právo na pro něj příznivý výsledek (prominutí úroku z prodlení), ale na řádný proces rozhodování, při němž žalovaný individuálně posoudí jím tvrzené důvody prodlení a řádně odůvodní své rozhodnutí.

VI.

[29] Nejvyšší správní soud s ohledem na shora vyslovené uzavírá, že kasační stížnost je důvodná. Jelikož již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí, postupoval Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., zrušil napadený rozsudek i napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Žalovaný tedy v dalším řízení zváží všechny stěžovatelem uváděné důvody v žádosti o prominutí úroku z prodlení a své nové rozhodnutí následně přezkoumatelně, s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti případu, odůvodní.

[30] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek městského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozsudku městského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Za dané situace Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů v řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[31] Stěžovatel byl v řízení účastníkem zcela úspěšným, a má proto právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti v plné výši. Stěžovatel vynaložil soudní poplatky v celkové výši 8.000 Kč (3.000 Kč za žalobu a 5.000 Kč za kasační stížnost).

[32] Stěžovatel byl v řízení o žalobě i kasační stížnosti zastoupen advokátem JUDr. Vítem Kučerou. Pro určení výše nákladů tohoto zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). V řízení o žalobě učinil zástupce stěžovatele čtyři úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení, sepsu žaloby, replice k vyjádření žalovaného

pokračování

a účasti na jednání soudu dne 6. 10. 2021 [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč [§ 13 odst. 4 advokátního tarifu], celkem tedy 13.600 Kč.

[33] Za řízení o kasační stížnosti náleží náhrada odměny za jeden úkon právní služby, spočívající v sepisu kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] ve výši 3.100 Kč a dále paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč, celkem tedy 3.400 Kč.

[34] Celkem tak náklady na právní zastoupení před soudy činí 17.000 Kč. Jelikož zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se uvedená odměna a náhrada hotových výdajů o částku 3.570 Kč odpovídající této dani (21 % z částky 17.000 Kč). Náhrada nákladů právního zastoupení za řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 20.570 Kč. Společně s náhradou zaplacených soudních poplatků činí náhrada nákladů obou uvedených řízení částku 28.570 Kč. Tu je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. října 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu