



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2022, č. j. 836245/22/2407-50522-405131

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 21. 12. 2022, doručenou téhož dne Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“), domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2022, č. j. 836245/22/2407-50522-405131 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný (resp. jeho územní pracoviště v Sokolově) rozhodl podle § 259b a § 259c zákona č. 280/2009 Sb.,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „*daňový řád*“) tak, že zamítl žádost žalobkyně ze dne 10. 11. 2020, doplněnou dne 8. 1. 2021 (dále společně jen „*předmětná žádost*“) o prominutí úroků z prodlení za neuhrazení daně z příjmů právnických osob (dále též jen „*DPPO*“) za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 a od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016 (dále jen „*předmětná zdaňovací období*“) v době její původní splatnosti, kteréžto úroky vznikly za období od 1. 1. 2015 až ke dni provedení úhrady doměřené daně. Žalovaný dospěl k závěru, že poté, co posoudil všechny relevantní důvody ve smyslu § 259 a násl. daňového řádu a podpůrně podle příslušných ustanovení pokynu Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-47 ze dne 8. 3. 2021, č. j. 15921/21/7700-10123-050167, k promíjení příslušenství daně (dále jen „*pokyn GFŘ-D-47*“), a při vázanosti právním názorem Krajského soudu v Plzni z rozsudku ze dne 17. 8. 2022, č. j. 57 Af 15/2021 – 48 (dále jen „*rozsudek 57 Af 15/2021*“), neshledal žádné kritérium nasvědčující ospravedlnitelnému důvodu prodlení, a proto předmětnou žádost zamítl.

2. K doměření daně žalobkyni došlo v souvislosti s uplatněním nákladů spojených s projektem „*Vývoj nových procesů pro zefektivňování výroby*“ (dále jen „*projekt VaV*“), který žalobkyně realizovala v rámci své podnikatelské činnosti v průběhu let 2013 až 2016. Žalobkyně si náklady na projekt VaV uplatnila dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy platném znění (dále jen „*ZDP*“) v rámci předmětných zdaňovacích období jako odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje (dále též jen „*VaV*“). Otázka důvodnosti, resp. zákonnosti uvedeného doměření daně byla předmětem samostatného soudního řízení, v rámci kterého rozhodl zdejší soud rozsudkem ze dne 5. 5. 2021, č. j. 77 Af 25/2020 – 89 tak, že žalobu žalobkyně směřující proti rozhodnutí finančních orgánů o doměření předmětné daňové povinnosti zamítl. Žalobkyní podaná kasační stížnost proti uvedenému rozsudku zdejšího soudu byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 – 57 (dále jen „*rozsudek 6 Afs 161/2021*“), když kasační soud uzavřel, že *v soudním přezkumu obstály závěry žalovaného [Odvolacího finančního ředitelství], že žalobkyně nenaplnila jednu z formálních podmínek pro uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje, neboť její projekt konkrétně nevymezoval cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, přičemž nesplnění jedné z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnit odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje, aniž bylo třeba se zabývat ostatními zákonnými podmínkami.*
3. Soud rovněž úvodem předesílá, že žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodoval o předmětné žádosti žalobkyně již podruhé, když jeho předchozí rozhodnutí zdejší soud zrušil rozsudkem 57 Af 15/2021 z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Žalovaný se totiž spokojil s mechanickou aplikací interní pokynu č. GFŘ-D-45 ze dne 23. 6. 2020, č. j. 34006/20/7700-10123-050167, k promíjení příslušenství daně (dále jen „*pokyn GFŘ-D-45*“), aniž by v rámci svého správního uvážení posoudil a zhodnotil jednotlivé žalobkyní uvedené konkrétní okolnosti dané věci z hlediska případného naplnění neurčitého právního pojmu „*důvod ospravedlňující prodlení s úhradou daně*“ ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Žalovaný uvedený rozsudek zdejšího soudu nenapadl kasační stížností.

II. Žaloba

4. V úvodu své žaloby žalobkyně vymezila napadené rozhodnutí a rozsah jeho přezkumu a poté provedla shrnutí skutkového stavu věci, které se v základních bodech neliší od rekapitulace obsažené v napadeném rozhodnutí.
5. Jako první žalobní námitku žalobkyně uplatnila nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně namítala, že žalovaný své povinnosti rozhodnutí řádně odůvodnit nedostál, když z něj není patrné, jaké okolnosti lze podřadit pod neurčitý právní pojem vymezený v § 259b odst. 2 daňového řádu. Podle žalobkyně je z napadeného rozhodnutí patrné, že žalovaný neurčitý právní pojem „interpretuje“ toliko odkazem na interní metodiku v podobě pokynu GFŘ-D-47. Takový postup je nepřípustný. Z povahy věci tak nemůže objasnit neurčitý právní pojem, když zcela absentují vlastní myšlenkové úvahy žalovaného. Žalovaný se nemůže v rámci své úvahy zbavit povinnosti interpretovat neurčitý právní pojem prostým odkazem na interní metodiku, ale je jeho povinností objasnit, jak tento neurčitý právní pojem vykládá. V rozhodnutí pak musí přezkoumatelným způsobem svoji úvahu uvést, což neučinil, a to navzdory závěrům Krajského soudu v Plzni vysloveným v předchozím rozhodnutí v dané věci. Podle žalobkyně již jen proto, že žalovaný nevymezil neurčitý právní pojem, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť žalovaný vůbec nemohl hodnotit, zda důvody pro prominutí byly, či nebyly splněny. Nemůže tedy ani hodnotit, zda okolnosti posuzovaného případu naplňují neurčitý právní pojem vymezený v § 259b odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně přitom odkázala na závěry judikatury, když citovala z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2020, č. j. 52 Af 55/2019 – 39. Žalobkyně nechápe „obrácenou“ logiku žalovaného, který, aniž by vymezil, jak je neurčitý právní pojem definován, dovozuje, že její žádosti nelze vyhovět. Z napadeného rozhodnutí je sice zřejmé, že žalovaný dospěl k závěru, že důvody uváděné žalobkyní nejsou podřaditelné pod žádný z důvodů uvedených v interním pokynu, takový závěr však s ohledem na výše uvedené není dostatečný.
6. Žalobkyně poté namítala nezákonnost napadeného rozhodnutí. Podle žalobkyně žalovaný aplikoval § 259b odst. 2 daňového řádu toliko zdánlivě, když se fakticky omezil na pouhou aplikaci pokynu GFŘ-D-47, a to navzdory tomu, že Krajský soud v Plzni žalovanému již jednou takový postup vytkl. Žalobkyně zastává názor, že žalovaný nadále upřednostňuje interní normativní instrukci před zákonem a že se spíše jedná o rozhodování dle šablony. Pokyn GFŘ-D-47 je v rozporu se zákonem, když bezprecedentně nahrazuje neurčitý právní pojem a fakticky vytváří zcela novou normu, která stanoví speciální podmínky odchýlně od zákona formou taxativního výčtu skutkových podstat. Žalobkyně v dané souvislosti odkázala na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2022, věc sp. zn. 15 Af 25/2020, v němž tamní soud odmítl zmechanizovaný postup správce daně, který šablonovitě hledal, zda byla naplněna některá ze skutkových podstat, jež tento interní pokyn považuje za závažný způsob porušení účetních nebo daňových předpisů. Zužuje-li žalovaný nekonečně širokou množinu ospravedlnitelných důvodů na pouhý taxativní výčet skutkových podstat, tak postupuje v rozporu se zásadou zákonnosti plynoucí z § 5 odst. 1 daňového řádu. Bylo povinností žalovaného se od pokynu odchýlit a posuzovat případ žalobkyně dle zákona, což však žalovaný neučinil (žalobkyně rovněž citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, věc sp. zn. 2 Afs 55/2012). Smyslem diskreční pravomoci správce daně svěřené však není posuzovat, zda byly naplněny důvody pouhé interní metodiky, nýbrž právní normy. Podle žalobkyně správní úvaha žalovaného o nenaplnění ospravedlnitelného důvodu pro prominutí úroku z prodlení dle § 259b daňového řádu tak vybočila ze zákonných mezí správního uvážení, neboť odporuje logickým zásadám, nezohledňuje veškeré individuální okolnosti případu a postrádá logické, přesvědčivé a přezkoumatelné odůvodnění.

7. Žalobkyně rovněž spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí v tom, že dle jejího přesvědčení v předmětné žádosti uvedla důvody, které bylo nutné považovat za ospravedlnitelné, ovšem žalovaný je odmítl na základě nelogických úvah. Akcentovala ten důvod, že po celou dobu od splatnosti DPPO za předmětná zdaňovací období byla přesvědčena o tom, že splnila veškeré zákonné podmínky pro přiznání uplatněného nároku na odpočet nákladů vynaložených na řešení projektů VaV. V době vyhlášení projektu VaV totiž prakticky neexistovala judikatura k formálním náležitostem projektu VaV a žalobkyně nemohla předvídat, jaké požadavky bude judikatura klást na písemný projekt VaV. Podle žalobkyně je zcela ospravedlnitelné, že v rámci původních lhůt splatnosti nezaplatila DPPO, která jí byla doměřena, neboť byla zcela legitimně v dobré víře, že požadavkům ZDP dostála. Dále poukázala na to, že její účetní závěrky za dané období byly ověřeny nezávislým auditorem bez jakýchkoli výhrad. Jednání žalobkyně nelze považovat za liknavé, nezodpovědné či dokonce podvodné, jak vymezuje důvodová zpráva k § 259b odst. 2 daňového řádu. Rovněž poukazovala na svoji bezvadnou daňovou minulost.
8. Žalobkyně dále zdůraznila, že úrok z prodlení nemá sankční povahu, jak mylně dovozuje žalovaný. Žalovaný svými úvahami fakticky popírá smysl individuální prominutí. Podle názoru žalobkyně, došlo-li k doměření daně na základě formálního (neúmyslného) pochybení při vymezení formálních náležitostí projektu VaV, jeví se být nespravedlivé, aby žalobkyně byla povinna zaplatit stejný úrok z prodlení, jako například subjekty, kterým je doměřena daň z důvodu, že se úmyslně účastnily na daňovém podvodu. Tyto okolnosti měly být zohledněny. Podle žalobkyně si žalovaný v napadeném rozhodnutí protiřečí, když na straně jedné uvedl, že k prominutí jsou hodné pouze prohršky spíše formalistické, na straně druhé přehlížel, že v posuzovaném případě k doměření daně, a tedy i vzniku prodlení, vedly výlučně formální důvody. Žalobkyně přitom poukázala na to, že v intencích rozsudků Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 5. 2021, č. j. 77 Af 25/2020-89, a Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 – 57 bylo oprávněnou výtkou pouze jedno ze čtyř kontrolních zjištění, a to, že projekt VaV neměl dostatečně konkrétně vymezené cíle. Žalobkyně v době vyhlášení projektu VaV sotva mohla předvídat, jak budou požadavky na náležitosti projektu VaV správní soudy interpretovat, přičemž jejich výklad jde mnohdy nad rámec doslovného znění ZDP. Za této situace je tak prodlení s úhradou doměřené daně zcela ospravedlnitelné. Závěry žalovaného, že nebylo možno prominout úrok z prodlení tak neobstojí.
9. Žalobkyně rovněž namítala, že závěry žalovaného, že výše úroku z prodlení „je zcela mimo sféru jeho vlivu“, jsou zcela v rozporu se smyslem § 259b odst. 2 daňového řádu. Úvahy žalovaného by vedly k tomu, že žádnému daňovému subjektu by příslušenství daně nemohlo být v případě doměrku prominuto. Žalovaný nerozlišoval důvody, které vedly k doměření daně, a tudíž i k prodlení. Podle žalobkyně žalovaný zcela účelově pominul její bezvadnou daňovou historii, přičemž důvod doměření daně spočíval toliko v nesplnění formálních náležitostí projektu VaV. To v intencích požadavků, jaké dovodila judikatura s několikaletým odstupem od schválení projektu VaV. Za tohoto stavu se umanuté trvání na zaplacení úroku z prodlení v plné výši, jako by žalobkyně snad páchala bůhvíjaké daňové machinace, jeví jako zjevně nespravedlivé, když jakákoli individualizace úroku z prodlení v úvahách žalovaného zjevně abscentuje. Závěrem této části žalobní argumentace žalobkyně shrnula, že v posuzovaném případě existovaly důvody, které je možno považovat za ospravedlnitelné ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, a proto měl žalovaný předmětné žádosti vyhovět.

10. Úplným závěrem žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný se k předmětné žalobě vyjádřil podáním ze dne 3. 2. 2023 (doručeným soudu dne 8. 2. 2023). Ve svém vyjádření žalovaný nejprve shrnul obsah žaloby a vyjádřil své přesvědčení, že postupoval vždy zákonem předvídaným postupem, také v souladu s pokynem GFŘ-D-47 a za důsledného dodržení základních zásad správy daní, resp. ustálené judikatury. Poté k jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující.
12. K úvodní části žaloby žalovaný zejména uvedl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku 6 Afs 161/2021 dospěl k závěru, že žalovaný žalobkyni doměřil předmětnou daň v souladu se zákonem. Pro doplnění pak konstatoval, že žalobkyní zmiňované rozhodnutí ze dne 8. 2. 2021 o prominutí 75% penále bylo správcem daně vystavěno na stejném postupu (principu), jako žalobou napadené rozhodnutí a které nebylo žalobkyní pro stejné důvody rozporováno.
13. K žalobní námitce o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný v první řadě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž striktně odmítl, že by v tomto absentovala správní úvaha ohledně žalobkyní tvrzených „ospravedlnitelných“ důvodů. Žalovaný má za to, že své předchozí pochybení napravil, kdy naprosto srozumitelně, vyčerpávajícím způsobem popsal úvahy a závěry, pro které nelze žalobkyní tvrzené důvody považovat za důvody ospravedlnitelné. Vzhledem ke skutečnosti, že daňový řád ospravedlnitelné důvody blíže nekonkretizuje, lze jejich výčet včetně procentuálního ohodnocení nalézt ve výše zmíněném pokynu GFŘ-D-47. I když se žalobkyní tvrzené ospravedlnitelné důvody (absence judikatury, nesplnění zákonné povinnosti z nedbalosti a samotná výše úroku) v odkazovaném výčtu vysloveně nenachází, žalovaný se uvedenými tvrzeními přesto důkladně zabýval a vyjádřil se k nim v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný vyzdvihl, že podáním žádosti automaticky nedochází ke vzniku nároku na její kladné vyřízení. V rozporu s tvrzením žalobkyně pak konkrétní interpretace neurčitěho právního pojmu byla žalovaným zcela nepochybně provedena. Žalovaný k první části žaloby shrnul, že žalobkyní namítaná nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí je spíše jen podpůrnou námitkou, přičemž zásadním důvodem podání žaloby je nesouhlas žalobkyně s tím, že jí tvrzené důvody nebyly žalovaným akceptovány.
14. Žalovaný poté kategoricky odmítl tvrzení o tom, že neposoudil, zda uplatněné skutkové důvody v žádosti o prominutí lze považovat za ospravedlnitelné důvody dle § 259b odst. 2 daňového řádu a že se měl omezit pouze na posouzení, zda byly naplněny důvody pokynu GFŘ-D-47. Žalovaný při posuzování žádosti postupoval dle § 259b daňového řádu a podpůrně podle příslušných ustanovení pokynu GFŘ-D-47, přičemž jejich zásad se při posuzování předmětné žádosti držel a v jejich intencích obsah žádosti také zhodnotil, kdy byl nucen konstatovat, že neshledal žádné hledisko nasvědčující ospravedlnitelnému důvodu prodlení. Žalovaný pak detailně zhodnotil originální důvody žadatele, a to jednotlivě i v jejich komplexní souvislosti, přičemž na základě aplikace správní úvahy je neshledal takovými, aby mohl přisvědčit možnému prominutí příslušenství daně, jak bylo žádáno.
15. Žalovaný se rovněž vyjádřil k článku V. žaloby, kde žalobkyně namítala existenci ospravedlnitelných důvodů pro prominutí úroku z prodlení, a to zejména v podobě

nesplnění zákonné povinnosti z nedbalosti, a zároveň polemizovala o povaze a výši vzniknuvších úroků z prodlení. Žalovaný je přesvědčen, že jeho správní úvaha k tomuto tvrzenému důvodu není ani protichůdná ani nelogická. Jak bylo žalovaným uvedeno v napadeném rozhodnutí, pochybení dosahovalo v posuzovaném případě takové míry intenzity, že zapříčinilo dodatečné vyměření daně. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí zcela jasně uvádí svou úvahu ohledně tohoto žalobkyní tvrzeného důvodu, a to včetně závěru, že nesplnění zákonné povinnosti v posuzovaném případě, byť by k ní došlo z nedbalosti, není možné považovat za ospravedlnitelný důvod prodlení. Žalovaný doplnil, že úrok z prodlení vzniká *ex lege* automaticky, a to při naplnění podmínek daných zákonem a jedná se o sankci postihující daňový subjekt za neplnění daňových povinností řádně a včas.

16. Závěrem žalovaný zopakoval, že v plném rozsahu odmítá žalobu směřující proti napadenému rozhodnutí, když i nadále zastává názor, že napadené rozhodnutí bylo vydáno zcela v souladu se zákonem, také při dodržení kritérií předvídaných pokynem GŘŘ-D-47 a zásadou legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Proto navrhl, aby soud předmětnou žalobu zamítl.

IV.

Replika žalobkyně

17. Dne 28. 3. 2023 žalobkyně podala na vyjádření žalovaného k žalobě repliku, ve které odmítla argumenty uváděné žalovaným a naopak setrvala na své žalobní argumentaci i procesním návrhu.
18. Žalobkyně označila za mimoběžnou argumentaci žalovaného poukazující na to, že samotné doměření předmětné daně, ohledně které se žalobkyně ocitla v prodlení a byl jí za to vyměřen úrok, obstálo v soudním přezkumu. Podle žalobkyně je irelevantní, že žalovanému v soudním přezkumu obstálo jedno kontrolní zjištění ze čtyř. Samotné doměření daně totiž nemůže být jakkoli určující pro nevyhovění žádosti o prominutí. Žalobkyně opakovala, že neurčitý právní pojem není možno vyprázdnit skrze taxativní výčet skutkových podstat interní metodiky a že bez interpretace neurčitého právního pojmu žalovaný nemohl hodnotit, zda důvody pro prominutí byly či nebyly splněny. Nepřezkoumatelnost představuje zásadní vadu, kterou nelze bagatelizovat, jak činí žalovaný.
19. Dále žalobkyně nesouhlasila s žalovaným, že tento napravit své pochybení z prvního nepřezkoumatelného rozhodnutí. Podle žalobkyně žalovaný zcela rezignoval na smysl ustanovení § 259b odst. 2 daňového řádu a pouze šablonovitě aplikoval interní metodiku. Jestliže žalovaný neprovedl žádný výklad neurčitého právního pojmu, nemohl posuzovat a hodnotit, zda skutkové okolnosti případu žalobkyně lze pod neurčitý právní pojem podřadit. Žalobkyně opakovala již v žalobě vyřčené, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že prominutí jsou hodné pouze prohrašky spíše formalistické, zároveň však přehlíží, že v posuzovaném případě k doměření daně, a tedy i vzniku prodlení, vedly právě pouze formální důvody. Žalobkyni totiž bylo vytčeno, že neslnila formální požadavky ZDP při vymezení projektu VaV. Žalobkyně znovu opakovala, že v době vyhlášení předmětného projektu VaV nebylo možno předvídat, jak bude tuto formální náležitost projektu VaV v budoucnu vykládat judikatura a jaká kritéria bude na cíle projektu VaV klást. Jestliže za těchto okolností byly učiněny závěry, že žalobkyně nesplnila formální náležitosti projektu VaV v podobě dostatečného vymezení cílů projektu VaV, bylo prodlení s úhradou daně za předmětná zdaňovací období ospravedlnitelné.

V.

Průběh řízení

20. Soud ověřil, že žaloba byla u soudu podána včas, neboť napadené rozhodnutí bylo žalobkyni (resp. jejímu právnímu zástupci) doručeno dne 31. 10. 2022, zatímco žaloba byla podána dne 21. 12. 2022, tj. v rámci zákonné dvouměsíční lhůty pro podání správní žaloby. Soud konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla adresátem napadeného rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o její žádosti o prominutí úroku z prodlení za neuhrazení předmětné daně), 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 ve vyjádření ze dne 3. 2. 2023 a žalobkyně v soudem stanovené lhůtě soudu nesdělila, že požaduje, aby ve věci bylo nařízeno jednání.

VI.

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.), přičemž žádné takové vady neshledal.
23. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí a dále předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
24. Jak již bylo uvedeno v úvodní části tohoto rozsudku, v nyní posuzované věci bylo soudem přezkoumáváno napadené rozhodnutí, které žalovaný vydal poté, co soud svým rozsudkem 57 Af 15/2021 zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného zamítající předmětnou žádost žalobkyně, když tehdejší napadené rozhodnutí soud shledal nepřezkoumatelným. Žalovaný následně předmětnou žádost posoudil opětovně a vydal napadené rozhodnutí, kterým předmětnou žádost opět zamítl. I v nyní posuzované věci platilo, že o skutkovém stavu nebylo mezi účastníky řízení sporu a že správní spis poskytoval dostatečný podklad pro posouzení a rozhodnutí předmětné věci. Soud proto žádné dokazování neprováděl, když plně postačovalo vyjít z obsahu správního spisu. Soud níže ve stručnosti rekapituluje základní skutkový stav věci.
25. Žalovaný doměřil žalobkyni daňovou povinnost na DPPO a uložil jí zákonnou povinnost uhradit penále za předmětná zdaňovací období, a to na základě výsledků provedené daňové kontroly a z důvodu neuznání odčitatelné položky uplatněné žalobkyní ohledně projektu VaV. Žalobkyně doměřenou daň zaplatila. Jak již bylo uvedeno výše v čl. I. tohoto rozsudku, v následném soudním přezkumu doměření daně obstálo, když kasační soud v předmětném případě žalobkyně uzavřel, že žalobkyně *nenaplnila jednu z formálních podmínek pro uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje, neboť její projekt konkrétně nevymezoval cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, což mělo bez dalšího za následek nemožnost uplatnit odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje, aniž bylo třeba se zabývat ostatními zákonnými podmínkami*.

26. Poté, co žalovaný vyměřil žalobkyni úrok z prodlení s úhradou předmětné (doměřené) daně (později snižený na základě odvolání žalobkyně), žalobkyně předmětnou žádostí (ze dne 10. 11. 2020) požádala o prominutí (i) 75 % předepsaného penále, a současně (ii) o prominutí úroků z prodlení spojených s doměřením daně, jež vznikly za období od 1. 1. 2015 až ke dni provedení úhrady doměřené daně. Ve vztahu k žádanému prominutí úroku z prodlení žalobkyně v čl. IV. své žádosti uplatnila několik důvodů, které dle jejího názoru ospravedlňovaly prodlení s úhradou předmětné daně. Žalobkyně konkrétně namítala, že (i) důvod doměření daně spočíval v nesplnění formálních podmínek kladených na projekty VaV, přičemž tyto požadavky dovodila až později judikatura a žalobkyně je v době uplatnění odpočtů na VaV nemohla předvídat; žalobkyně tak byla v dobré víře, že vyhlášený projekt VaV vyhovuje všem formálním podmínkám ZDP, v tehdy platném znění, (ii) účetní závěrky žalobkyně za relevantní hospodářské roky byly ověřeny nezávislým auditorem bez jakýchkoli výhrad, (iii) jednání žalobkyně nebylo liknavé, nezodpovědné či dokonce podvodné, (iv) žalobkyně vždy v minulosti řádně plnila své povinnosti v oblasti správy daní, a (v) výše předepsaného úroku z prodlení je ve zjevném nepoměru k výši doměřené daně. V doplnění žádosti ze dne 8. 1. 2021 žalobkyně žádný další důvod nepřidala.
27. Rozhodnutím ze dne 8. 2. 2021, č. j. 67991/21/2407-50522-404833, žalovaný žalobkyni prominul 75 % penále. Naopak žádost žalobkyně o prominutí úroku z prodlení žalovaný opakovaně zamítl, a to naposledy napadeným rozhodnutím, které je předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci, neboť žalobkyně i opětovné rozhodnutí žalovaného napadla správní žalobou.
28. Nadále tedy zůstává podstatou sporu posouzení otázky, zda žalovaný pochybil při vyřízení předmětné žádosti žalobkyně o prominutí úroků z prodlení předepsaných z doměřené daně za předmětná zdaňovací období, resp. zda žalovaný i v novém rozhodnutí o předmětné žádosti nesprávně aplikoval institut prominutí úroku z prodlení s uhrazením daně dle § 259b daňového řádu, jak namítala žalobkyně. Žalobkyně ve své žalobě směřující proti napadenému rozhodnutí namítala (i) nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů a dále (ii) nezákonnost napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že žalovaný aplikoval § 259b odst. 2 daňového řádu pouze zdánlivě a navíc nezohlednil, že v případě žalobkyně měly existovat důvody, které je možno považovat za ospravedlnitelné ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu.
29. Soud ve svém posouzení žalobních námitek vyšel zejména z následující relevantní právní úpravy a soudní judikatury.
30. 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.*
31. Podle § 259b odst. 1 daňového řádu platí, že *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl.* Podle odst. 2 pak platí, že *správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu.* Podle § 259c odst. 1 daňového řádu platí, že *při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem; a dále dle odst. 2 že prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která*

je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.

32. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2022, č. j. 4 Afs 311/2021 – 33 se připomíná ustálená judikatura, podle které: „[...] 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] citovaného rozsudku).
33. Z recentní judikatury Nejvyššího správního soudu lze citovat např. z rozsudku ze dne 16. 11. 2023, č. j. 9 Afs 38/2022 – 31, v němž se v bodu [10] podává následující: „Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že na prominutí úroku z prodlení není právní nárok, a to ani při splnění zákonných předpokladů. V citovaném ustanovení zákonodárce zkombinoval neurčitý právní pojem se správním uvážením. Dojde-li k naplnění neurčitého právního pojmu („důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit“), neznamená to, že správní orgán musí úrok z prodlení s úhradou daně automaticky prominout. Na řadu se dostává správní uvážení, které umožňuje správnímu orgánu posoudit, zda příslušenství daně zcela nebo zčásti promine, či nikoli. Toto správní uvážení svěřené správci daně nevylučuje soudní přezkum rozhodnutí o částečném či úplném nevyhovění žádosti o prominutí úroku. Soudní přezkum se však omezuje na posouzení toho 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 NSS ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018-35).“.
34. V souvislosti s posuzováním žádosti o prominutí úroku z prodlení dle § 259b daňového řádu Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 6. 2023, č. j. 1 Afs 220/2022 – 37 připomněl, že „[...] při správě daní je daňový subjekt tím, kdo má správně vypočítat a vyčíslit daň, správci daně ji přiznat a také ji sám zaplatit“ a že „nelze též odhlížet od funkcí úroku z prodlení, kterou není pouze funkce sankční, jak se domnívají stěžovatelé, ale vedle funkce motivační k včasné úhradě daně, plní též funkci kompenzační, tj. představují přiměřenou náhradu za to, že státní rozpočet v důsledku prodlení stěžovatelů nemohl s částkou splatné daně po určitou dobu nakládat, zatímco stěžovatelé se (v důsledku toho, že částku splatné daně zadržovali) do určité míry obohatili.“. V daném případě kasační soud dospěl k závěru, že „žalovaný založil svou úvahu na řádně zjištěném skutkovém stavu a vzal v úvahu zákonná kritéria, stejně jako pokyn GFŘ-D-47 k promíjení příslušenství daně.“ (srov. bod [26], resp. [20] citovaného rozsudku).
35. A konečně soud v projednávané věci považuje za příléhavé citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2023, č. j. 4 Afs 395/2021 – 37, v němž se kasační soud vyslovil k námitkám směřujícím vůči pokynu Generálního finančního ředitelství k promíjení příslušenství daně a jeho užívání daňovými orgány. Nejvyšší správní soud v bodu [26] citovaného rozsudku upozornil, že: „ve své judikatuře již opakovaně vyslovil, že interní normativní akty, které neodporují zákonu, jsou pro příslušné správní orgány závazné.

Obdobně již opakovaně dovodil, [že] předmětný pokyn, na který žalovaný v projednávané věci odkazoval, zákonu neodporuje, naopak má napomáhat jednotnosti výkladu užitého neurčitého 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 Generálního finančního 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.“.

36. Soud podotýká, že si je vědom toho, že v posledně citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k aplikaci pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21 (k promíjení příslušenství daně), nikoli přímo k pokynu GFŘ-D-47, který aplikoval žalovaný v případě žalobkyně, ovšem uvedené závěry jsou obecně aplikovatelné na všechny interní pokyny Generálního finančního ředitelství řady „D“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2022, č. j. 10 Afs 48/2022 – 50). Z tohoto důvodu je pro soudem nyní posuzovaný případ nerozhodné, že žalovaný při opakovaném posouzení již vycházel z pokynu GFŘ-D-47, zatímco v prvním posouzení vycházel z tehdy účinného pokynu GFŘ-D-45 (pokyn GFŘ-D-47 v březnu 2021 nahradil předchozí pokyn GFŘ-D-45), neboť oba pokyny se v principiálních otázkách nelišily (a navíc žalobkyně ani v tomto ohledu v žalobě nic nenamítala).
37. V rámci posouzení důvodnosti žaloby se soud v první řadě zabýval žalobní námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Nedostatek důvodů žalobkyně spatřovala v tom, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí dle jejího názoru není patrné, jak žalovaný interpretoval neurčitý právní pojem „důvod ospravedlňující prodlení s úhradou daně“ ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu.
38. Soud napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal, neboť napadené rozhodnutí je srozumitelné a rovněž i dostatečně odůvodněné, když žalovaný odstranil nedostatky svého předchozího rozhodnutí, které soud zrušil rozsudkem 57 Af 15/2021.
39. Je třeba zdůraznit, že soud ve svém rozsudku 57 Af 15/2021 posoudil předchozí rozhodnutí žalovaného o předmětné žádosti jako nepřezkoumatelné z toho důvodu, že se žalovaný spokojil s mechanickou aplikací příslušného pokynu Generálního finančního ředitelství, aniž by posoudil a zhodnotil jednotlivé žalobkyní uvedené konkrétní okolnosti dané věci z hlediska případného naplnění neurčitého právního pojmu „důvod ospravedlňující prodlení s úhradou daně“ ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, neboli žalovaný se tehdy ve svém posouzení omezil pouze na výčet uvedený v předmětném pokynu. Současně soud upozornil, že v novém posouzení se po žalovaném žádá, aby žalobkyní uváděné důvody skutečně (nikoli jen formálně) hodnotit z hlediska ospravedlnitelnosti prodlení s úhradou daně ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, přičemž samozřejmě může ve svém posouzení zohlednit obsah příslušného metodického pokynu. Soud tedy na použití příslušného pokynu Generálního finančního ředitelství žalovaným nespatořoval nic závadného, stejně jako daný pokyn nehodnotil jako nezákonný.

40. Jak je patrné z napadeného rozhodnutí, žalovaný v odůvodnění nejprve shrnul skutkové okolnosti případu a vymezil relevantní právní úpravu, dále přezkoumal a konstatoval naplnění procesní podmínky předmětné žádosti a poté se věnoval věcnému posouzení žádosti. V rámci věcného posouzení se pak žalovaný věnoval všem důvodům uvedeným v předmětné žádosti, pro které žalobkyně žádala prominout úrok z prodlení. Žalovaný se přitom již neomezil pouze na konstatování, že žalobkyní uváděné důvody nejsou uvedeny ve výčtu obsaženém v příslušném pokynu Generálního finančního ředitelství, ale hodnotil je z hlediska jejich ospravedlnitelnosti prodlení s úhradou daně ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Bylo nepochybně možné a rovněž i žádoucí v zájmu zachování jednotnosti správní praxe, že žalovaný ve svém hodnocení zohlednil kritéria obsažená v čl. IV.2 pokynu GFŘ-D-47.
41. Soud nepřisvědčil žalobkyni, že by žalovaný neobjasnil, jak vykládá neurčitý právní pojem „*důvod ospravedlňující prodlení s úhradou daně*“ ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný vnímá ospravedlnitelný důvod tak, že se musí jednat o něco výjimečného, co bude vycházet z určitých mimořádných okolností konkrétního případu, a že by se mělo jednat o prohřešky spíše formalistické, které jsou z lidského hlediska omluvitelné. Žalovaný rovněž poukázal na zásadu, aby správní orgány rozhodovaly v obdobných případech obdobně, a že se jím posuzovaný případ žalobkyně ani nepřibližoval žádnému z důvodů uvedených v pokynu GFŘ-D-47, přičemž okolnosti případu žalobkyně nebyly podle názoru žalovaného natolik výjimečné, aby v něm bylo možné spatřovat ospravedlnitelný důvod jdoucí nad rámec důvodů uvedených v pokynu GFŘ-D-47.
42. Pokud jde o namítanou nezákonnost, tak tu žalobkyně předně spatřovala v tom, že žalovaný nadále upřednostňoval dle žalobkyně nezákonný pokyn GFŘ-D-47. S tímto názorem žalobkyně soud nesouhlasil. Jak již bylo uvedeno výše, žalovaný se v opakovaném posouzení již neomezil na pouhé mechanické poměření případu žalobkyně s důvody uvedenými v příslušném pokynu Generálního finančního ředitelství, ale žalobkyní uváděné důvody náležitě posoudil z hlediska jejich ospravedlnitelnosti ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Přitom to, že žalovaný přihlížel ke kritériím obsaženým v pokynu GFŘ-D-47, bylo nejen přípustné, ale i žádoucí s ohledem na smysl a cíle takovýchto pokynů, kterými je snaha o jednotnou a předvídatelnou správní praxi (v souladu s principem legitimního očekávání), resp. předcházení excesům při aplikaci neurčitých právních pojmů a při správním uvážení, které by mohly vést k případné diskriminaci (srov. čl. I. pokynu GFŘ-D-47). S žalobkyní nelze souhlasit ani v tom, že by pokyn GFŘ-D-47 nezákonně stanovoval speciální podmínky odchylně od zákona formou taxativního výčtu skutkových podstat, neboť v čl. IV.2 daného pokynu se výslovně uvádí, že se jedná o výčet demonstrativní a že není vyloučeno, že při posuzování konkrétního případu správce daně dospěje k závěru, že lze úroky z prodlení prominout i z důvodu v pokynu neuvedeného. Takto i žalovaný v posuzovaném případě pokyn GFŘ-D-47 aplikoval, když nejprve vyhodnotil, že není dán žádný z důvodů uvedených v demonstrativním výčtu, a poté posuzoval, zda žalobkyní tvrzené důvody nepředstavují natolik výjimečný případ, který by byl z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního by představoval prohřešek spíše formalistický, a současně zda se žalobkyně do prodlení nedostala v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či úmyslného jednání.
43. Soud rovněž nesouhlasil s žalobkyní, že by žalovaný vybočil ze zákonných mezí správního uvážení, resp. že by posouzení žalovaného odporovalo logickým zásadám a nezohledňovalo veškeré individuální okolnosti jejího případu. Žalovaný se v napadeném

rozhodnutí se všemi podstatnými důvody, které žalobkyně v předmětné žádosti uvedla na ospravedlnění jejího prodlení, vypořádal, a to podle názoru soudu řádně i logicky. Přitom platí, že samotný nesouhlas žalobkyně s věcným posouzením její žádosti ze strany žalovaného nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí.

44. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný dospěl k závěru, že v případě žalobkyně nebyl dán ospravedlnitelný důvod ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Tím nebyla naplněna zákonná podmínka pro prominutí úroku z prodlení a žalovaný již v souladu s výše citovanou judikaturou nepřistoupil ke správnímu uvážení, zda, případně do jaké výše žalobkyni úrok promine. Tento postup shledal soud správným.
45. Žalobkyně v žalobě rovněž tvrdila, že v jejím případě ospravedlnitelné důvody ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu existovaly a že úvahy žalovaného, které dospěly k závěru opačnému, jsou nelogické, což ústí v nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud proto přezkoumal žalovaným provedené posouzení jednotlivých důvodů uvedených žalobkyní v předmětné žádosti.
46. Primárním důvodem, který žalobkyně namítala, byl důvod, který vedl k doměření daně. Zjednodušeně řečeno, žalobkyně tvrdila, že byla v dobré víře, že její projekt VaV splňuje veškeré formální podmínky pro odpočet dle § 34 ZDP a že nemohla předvídat, jaké podmínky na písemný projekt VaV bude klást pozdější správní praxe a judikatura (soud poznamenává, že v předmětné žádosti žalobkyně žádnou konkrétní správní praxi či judikaturu nespecifikovala). Žalovaný takovýto důvod nepovažoval za důvod ospravedlňující prodlení s úhradou daně, když uzavřel, že (zjednodušeně řečeno) nesplnění zákonné povinnosti v podobě formální podmínky pro nárok na odpočet dle § 34 ZDP, i pokud by bylo z nedbalosti, není materiálním prohřeškem spíše formalistických, který by byl z lidského hlediska omluvitelný. Soud takového posouzení okolností daného případu neshledal nelogickým či svévolným, jak namítala žalobkyně.
47. V dané souvislosti je třeba předně odmítnout snahu žalobkyně bagatelizovat důvod, pro který ji správce daně správně a zákonně doměřil předmětnou daňovou povinnost (jak již bylo uvedeno v úvodu tohoto rozsudku, doměření daně obstálo v soudním přezkumu). Byť nakonec obstál pouze jeden z důvodů pro doměření, tak šlo o důvod zásadní, a to nenaplnění jedné z formálních podmínek pro uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje, které plynou přímo ze zákona. Předmětný projekt VaV totiž konkrétně *nevymezoval cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení*. Jak již v případě žalobkyně zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku 6 Afs 161/2021, ustanovení § 34 odst. 5 ZDP vymezovalo projekt VaV, na jehož realizaci lze uplatnit odpočet, tak, že se muselo jednat o písemný dokument obsahující mimo jiné i *cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení* (stejnou obsahovou náležitost vyžadovala i pozdější úprava obsažená v § 34c odst. 1 písm. c) ZDP). Kasační soud rovněž v dané souvislosti poukázal na to, že již v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, Nejvyšší správní soud uvedl, že „splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty“ (srov. body [22] až [25] rozsudku 6 Afs 161/2021).
48. Byť tedy v případě žalobkyně bylo důvodem doměření daně (a tedy i prodlení s úhradou daně) nenaplnění formální podmínky kladené zákonem na písemný projekt, pak rozhodně

nešlo o formalistické pochybení, které by bylo možné bez dalších specifických okolností případu považovat za omluvitelné. Nejednalo se tedy o „formální důvod“ doměření daně, jak poněkud účelově namítá žalobkyně. Zákon jasně stanovil, že v písemném projektu musejí být uvedeny cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Jinak totiž následně nelze posoudit, zda projekt VaV naplnil svůj smysl a účel, pro které zákonodárce poskytoval daňovou úlevu. Z logiky věci pak plyne, že cíle projektu musejí být popsány konkrétně, neboť bez toho nebude projekt vyhodnotitelný. Je tudíž zřejmé, že žalobkyně k tomu, aby v posuzovaném případě naplnila danou formální podmínku pro uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV, nepotřebovala bezpodmínečně znát pozdější judikaturu správních soudů, která hodnotila konkrétní případy, kdy formální podmínka vyžadující vymezení cílů projektu byla naplněna a kdy naopak ne. Soud rovněž souhlasil s žalovaným v tom, že žalobkyní namítané ověření účetních závěrek auditorem bez výhrad není relevantní z hlediska toho, zda žalobkyně naplnila zákonem stanovené formální podmínky pro uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV, zejména pak podmínky kladené na písemný projekt. Žalobkyně navíc ani netvrdila konkrétní skutečnosti či okolnosti, pro které v písemném projektu neurčitě vymezila cíle předmětného projektu VaV, např. selhání konkrétního pracovníka vyvolané případnou zdravotní či jinou indispozicí. Nekonkrétnost vymezení cílů projektu spíše svědčí nedůslednosti, formulační neobratnosti či nepečlivosti při zpracování písemného projektu, což je znakem liknavosti a nezodpovědnosti žalobkyně. V případě žalobkyně tak nelze hovořit o její dobré víře, že jí vyhotovený písemný projekt splňuje všechny formální podmínky vyžadované zákonem pro uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV.

49. Pokud jde o argument o řádném plnění povinností žalobkyně v oblasti správy daní, resp. o její součinnost se správcem daně, pak v tom lze souhlasit se žalovaným, že tyto skutečnosti nelze považovat za důvody ospravedlňující prodlení s úhradou daně ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Žalovaný tedy ve svém posouzení neopominul předchozí plnění daňových povinností ze strany žalobkyně, pouze to nepovažoval za důvod ospravedlňující prodlení s úhradou daně, s čím soud souhlasí. Rovněž lze souhlasit s tím, že součinnost daňového subjektu se správcem daně je jedním ze základních předpokladů správy daně, tudíž se má jednat o standard, nikoli výjimečnou okolnost.
50. Pokud jde o námitku nepoměru úroku z prodlení k výši doměření daně, pak i s touto námitkou se žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí náležitě vypořádal. Žalovaný poukázal na to, že má za dostatečně prokázané, že výše úroku z prodlení nedosahuje takové míry zátěže žalobkyně, aby pro ni představovala enormně zatěžující či dokonce snad rdousící plnění, jež by bylo nutné zvláště zohledňovat. Žalovaný při této úvaze vycházel zejména z údajů dostupných z jeho evidencí, zejména ekonomické situace žalobkyně v průběhu posledních tří let. Žalobkyně toto hodnocení její hospodářské situace relevantně nezpochybnila. K tomu soud doplňuje, že výše úroku z prodlení je dána zákonem, přičemž se odvíjí od délky prodlení. Délka prodlení pak byla dána zejména tím, že žalobkyně své pochybení sama neodhalila, a proto k doměření daně došlo až na základě výsledků daňové kontroly, v rámci které žalobkyně setrvala hájila jí zastávaný postoj o naplnění všech podmínek pro uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV. Za těchto okolností případu pak nelze důvodně dovozovat nepřiměřenou výši úroku z prodlení. Navíc žalobkyně netvrdila ani neprokazovala, že by výše úroku z prodlení měla zásadní dopad na její existenci, což se s ohledem na výši úroku z prodlení (a při zohlednění faktu, že správce daně žalobkyni prominul 75% penále) nejeví soudu ani jako pravděpodobné.

51. V návaznosti na výše uvedené soud shrnuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil zamítnutí předmětné žádosti žalobkyně o prominutí úroků z prodlení s úhradou daně. Žalovaný se náležitě zabýval jednotlivými důvody, v nichž žalobkyně spatřovala důvody pro ospravedlnění jejího prodlení s úhradou daně, přičemž se již neomezil pouze na výčet obsažený v příslušném pokynu Generálního finančního ředitelství, jak tomu bylo při jeho prvním posouzení. Žalovaný uvedl konkrétní důvody, pro které žalobkyní v předmětné žádosti tvrzené důvody nepovažoval za ospravedlnitelné ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Napadené rozhodnutí proto netrpí nezákonností a je plně přezkoumatelné, a to i v intencích závazného právního názoru soudu vyjádřeného v rozsudku 57 Af 15/2021.

VII.

Rozhodnutí soudu

52. Z výše popsaných důvodů soud shledal žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnými, a proto žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VIII.

Náklady řízení

53. 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. Právo na náhradu nákladů řízení by tak v nyní projednávané věci mohl mít pouze žalovaný, který měl ve věci plný úspěch. Ovšem žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto soud žádnému z účastníků řízení právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 12. února 2024

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu