



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka v právní věci

žalobkyně: **S. P. a. s.**, IČO: X,
se sídlem X,
zastoupena advokátem Mgr. Jiřím Kokešem,
se sídlem Na Flusárně 168, Příbram,

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**,
se sídlem nábřeží Kapitána Jaroše 7, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018, čj. 148522/18/4300-12711-108855,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně napadla žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného a domáhá se jeho zrušení. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl žádost žalobkyně o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmů právnických osob za rok 2013 (dále také jen „žádost“) stanovené platebním výměrem ze dne 19. 9. 2017, čj. 152632/17/4223-21792-403123 (dále také jen „platební výměr“).

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

2. Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že v případě žalobkyně nedošlo k prodlení z žádného ospravedlnitelného důvodu podle čl. III. 3. A pokynu Generálního finančního ředitelství GŘ-D-21 k prominutí příslušenství daně ze dne 12. 2. 2015, čj. 4260/15/7100-40123 (dále také jen „pokyn GŘ“). Žalobkyní namítané administrativní pochybení ve výkladu účtování opravných položek nepředstavuje důvod pro prominutí úroku z prodlení a jiný relevantní důvod nebyl shledán ani z obsahu daňového spisu. Nepřiměřená délka daňové kontroly není skutečností, jež by se posuzovala při rozhodování o prominutí příslušenství daně. Jelikož nebyla naplněna již základní podmínka, žalovaný se nezabýval otázkami souvisejícími s rozsahem prominutí úroku z prodlení.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

3. Žalobkyně má za to, že žalovaný zamítl její žádost, ačkoliv pro to nebyly splněny podmínky. Odmítá jeho argumentaci a trvá na tom, že administrativní pochybení spočívající v nesprávném výkladu účtování opravných položek je důvodem pro prominutí úroku z prodlení. Žalobkyně neměla v úmyslu zpozdít se s úhradou daně, přičemž poukazuje na svou jinak bezvadnou platební morálku. Předepsání úroku z prodlení v důsledku uvedené chyby považuje za nepřiměřené [srov. § 259b odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a pokyn GŘ]. Podle žalobkyně předepsané úroky ve výši 5 003 898 Kč zakládají přílišnou tvrdost uplatněného nároku, neboť pro ni mohou mít velmi nepříjemné následky. Domnívá se, že při ojedinelém a omluvitelném zpoždění s úhradou daně splňuje podmínky pro prominutí úroku z prodlení. Žalobkyně přitom prokázala, že splnila veškeré podmínky pro jeho prominutí, a to v nejvyšším možném rozsahu.
4. Žalobkyně dále odmítá závěr žalovaného, že v řízení o prominutí příslušenství daně nelze přihlížet k délce daňové kontroly, neboť výše úroku je mimo jiné ovlivněna dobou jejího trvání. K tomu odkazuje na základní zásady daňového řízení a rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2010, čj. 2 Afs 35/2009 – 124. Žalobkyně zdůrazňuje, že z obsahu daňového spisu není jasné, proč daňová kontrola trvala tak dlouho. Trestání žalobkyně za dobu trvání daňové kontroly, již nemohla ovlivnit, je nepřiměřené.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že pokud by negativní účinek úroku z prodlení byl zároveň důvodem pro jeho prominutí, postrádal by tento institut smysl. Bezvadná platební morálka jen zachovává neutralitu při hodnocení. K délce daňové kontroly žalovaný dodal, že žalobkyně se nijak nebránila vůči údajně nepřiměřené délce jejího trvání. Žalobkyně si měla být vědoma toho, že jí může být doměřena daň a odpovídající úroky z prodlení, a např. ponechat adekvátní přeplatek na svém osobním daňovém účtu, jenž by byl při úročení zohledněn. Úhrada daňových povinností, včetně zpětně stanovené daně, je odpovědností daňových subjektů a není důvod ji vázat na ukončení daňové kontroly.
6. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání; žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně udělila souhlas *implicite*, neboť na výzvu soudu ve stanovené lhůtě nesdělila, že nesouhlasí s rozhodnutím věci bez jednání.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

7. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.

8. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i bez námitek, soud neshledal.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

9. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí věci. Dne 28. 11. 2017 žalovaný vydal platební výměr na úrok z prodlení úhrady daně z příjmů právnických osob za rok 2013 ve výši 5 470 740 Kč. Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí odvolala dne 14. 12. 2017. Téhož dne podala předmětnou žádost, již odůvodnila obdobně jako projednávanou žalobu. Odvolací finanční ředitelství (dále také jen „odvolací orgán“) následně snížilo úrok z prodlení na částku 5 003 898 Kč rozhodnutím ze dne 17. 7. 2018.
10. Dne 12. 9. 2018 žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí.
11. Obsahem správního spisu je dále pokyn GFŘ. Prominutí úroku je předmětem úpravy čl. III., přičemž čl. III, bod 3. A stanoví celkem devět skutečností, které jsou považovány za ospravedlnitelné důvody prodlení ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu (viz stranu 11 a násl. pokynu). Řadí se mezi ně omyl ve variabilním symbolu či účtu správce daně, nepříznivý zdravotní stav bránící plnění daňových povinností, pozdní platba zálohové povinnosti, pokud celková daňová povinnost nevznikne či je nižší než úhrn zaplacených záloh, povolení posečkaní úhrady daně, k níž se váže úrok z posečkané částky, o jehož prominutí je žádáno, živelní pohroma, určité skutečnosti v souvislosti s nedoplatkem na dani z převodu nemovitých věcí či z jejich nabytí, dále případ, kdy úrok z prodlení vznikl z daně doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem bez výzvy správce daně, prodlení s úhradou daně činilo maximálně 15 kalendářních dnů, a konečně skutečnost, že úrok z posečkané částky vznikl při přechodu daňové povinnosti zůstavitele na dědice.

Posouzení žalobních bodů

12. Podle § 259b odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt 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 odstavce 2 citovaného ustanovení může správce daně zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu. Podle odstavce 3 téhož ustanovení zohlední správce daně při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.
13. Žalobkyně především namítá, že v jejím případě byly splněny zákonné podmínky pro prominutí úroku z prodlení. Soud se s tímto náhledem neztotožnil, přičemž postupoval v souladu s judikaturou řešící obdobné případy, od nichž nemá důvod se odchýlit (rozsudky NSS ze dne 27. 3. 2019, čj. 4 Afs 342/2018 – 35, a ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 – 55).
14. Soud předesílá, že již ze znění § 259b odst. 2 a 3 daňového řádu je zřejmé, že na prominutí

úroku není nárok i při splnění zákonných předpokladů, tj. podání žádosti daňového subjektu a úhrady daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl (srov. § 259b odst. 2 „Správce daně může ...“, a zmíněný rozsudek NSS čj. 4 Afs 342/2018 – 35, bod 11). Vyhovění této žádosti, jakož i rozsah prominutí úroku je totiž vázáno na úvahu správního orgánu. Nejvyšší správní soud judikoval již k obdobnému oprávnění správce daně prominout daňový nedoplatek podle § 65 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků: *„Zda správce daně daňový nedoplatek promine, závisí na jeho správním uvážení. Správní uvážení však nelze chápat jako prostor pro libovůli správního orgánu, nýbrž jako relativně abstraktní vymezení kritérií relevantních pro posuzování rozhodovaných případů, které správnímu orgánu umožňuje v určité míře reagovat na měnící se podmínky. (...) Zákon nemůže delegovat na exekutivu (ani na justici) právo činit libovůli. Může pouze ve větší či menší míře abstrakce definovat podmínky, za kterých exekutiva (či justice) rozhoduje o subjektivních právech jednotlivců. Z těchto základních východisek pak musí vycházet i moderní koncepce správního uvážení. (...) Základní práva a ústavní principy tak znamenají samozřejmé a přirozené implicitní omezení jakékoli, i nejširším způsobem definované diskreční pravomoci exekutivy; do katalogu pravidel takto omezujících diskreční pravomoc lze jistě řadit zejména povinnost správního orgánu respektovat principy rovnosti, požadavek racionality kritérií pro posuzování kauz, o nichž je rozhodováno, a proporcionality, jakož i požadavek konat v souladu se smyslem a účelem dané konkrétní diskreční pravomoci a vázanost správního orgánu svojí vlastní správní praxí (pohybuje-li se tato intra legem). Nad rámec implicitních omezení diskrečního oprávnění pak k nim přistupují omezení explicitní, vyjádřená zákonem stanovenými kritérii pro rozhodování“* (srov. citovaný rozsudek NSS čj. 2 Afs 207/2005 – 55).

15. Toto správní uvážení svěřené správci daně sice nevylučuje soudní přezkum rozhodnutí o částečném či úplném nevyhovění žádosti o prominutí úroku, avšak soudní přezkum se musí zaměřit na to, zda správce daně aplikaci tohoto uvážení založil na řádně zjištěném skutkovém stavu, zda užil zákonná kritéria (jak ta zákonem výslovně stanovená, tak i kritéria vyplývající z ústavního pořádku, např. zákaz diskriminace či ochranu legitimního očekávání založeného na ustálené správní praxi) a zda správní uvážení při rozhodování o žádosti daňového subjektu řádně a logicky odůvodnil. I kdyby tedy žalobkyně splnila všechny podmínky, jak tvrdí, žalovaný nebyl povinen její žádosti vyhovět za předpokladu, že by svůj postup také náležitě odůvodnil.
16. V daném případě má žalobkyně za to, že chybu ve výkladu opravných položek lze zahrnout pod neurčitý právní pojem ospravedlnitelný důvod podle § 259b odst. 2 daňového řádu. Jelikož zákon ani příkladem neuvádí, co se jím rozumí, vydalo Generální finanční ředitelství výkladové stanovisko v podobě pokynu ze dne 12. 2. 2015, čj. 4260/15/7100-40123, jenž přináší jejich výčet. Ačkoliv se jedná o pokyn s povahou vnitřního přepisu, jímž jsou vázány jen podřízené daňové orgány uvnitř organizační struktury finanční správy, jeho existence má důsledky i pro osoby, vůči nimž tyto orgány jednají, žalobkyni nevyjímaje. Výkladovým pravidlem obsaženým v pokynu jsou totiž povinny se řídit všechny podřízené daňové orgány, v jejich rozhodnutí se proto odráží ono výkladové stanovisko. Podle judikatury se jedná o přípustnou praxi při splnění tam uvedených podmínek (v podrobnostech srov. rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 – 57, či ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007 – 251). Její výhodou je, že adresáti rozhodnutí si předem mohou udělat představu, jak v jejich věci bude rozhodnuto za jinak dosti neurčitého znění zákona. Pokyn také prokazuje zavedenou správní praxi, již se daňové orgány řídí v obdobných případech. Lze dát za pravdu žalovanému, že důvod

spočívající v předmětné chybě není ospravedlnitelným důvodem podle citovaného pokynu. V něm jsou obsaženy jen skutečnosti, vzhledem k nimž by se požadování úroku z prodlení zjevně jevílo jako nespravedlivé (kupř. nepříznivý zdravotní stav, živelní pohroma apod.). Každé skutečnosti je pak přiřazena procentuální míra prominutí úroku. K úplnému prominutí pak má dojít dle vybraných skutečností naprosto výjimečně. Žádnému ze zde vypočtených důvodů se ani vzdáleně neblíží důvod tvrzený žalobkyní. Chybu v nesprávném výkladu úpravy opravných položek nelze zařadit mezi tzv. lidsky omluvitelné důvody. Žalobkyně podrobněji nerozvedla, co konkrétně jí činilo potíže, ale lze předpokládat, že s řádným účtováním opravných položek by si měl poradit každý kvalifikovaný účetní. Taková chyba proto nemůže zakládat ospravedlnitelný důvod z úzké množiny skutečností podle pokynu.

17. V tomto smyslu odůvodnil své rozhodnutí i žalovaný. Přitom je bez významu, že žalobkyně neměla v úmyslu zpozdit se s úhradou daně. Podstatné je, že byla v prodlení s úhradou daně, aniž by k tomu měla ospravedlnitelný důvod, lhotejno, zda se s ní chtěla zpozdit, či nikoliv. Na hodnocení nemohla změnit nic ani jinak dobrá platební morálka žalobkyně, neboť ta je pouze podmínkou, bez níž nelze k prominutí úroku přistoupit (srov. § 259c odst. 2 daňového řádu). Soud nepřisvědčil ani námitkám žalobkyně týkajícím se nepřiměřenosti předepsání úroku z prodlení a přílišné tvrdosti uplatněného nároku. Soud připouští, že celková výše předepsaného úroku z prodlení je značná (asi 5 mil. Kč). Ovšem z § 259b odst. 3 daňového řádu vyplývá, že otázka tvrdosti uplatňovaného nároku se bere v úvahu až v okamžiku, kdy daňový orgán dospěje k závěru, že jsou dány důvody k prominutí, tedy až při posuzování rozsahu prominutí. Pakliže žalovaný z výše uvedených důvodů vůbec nepřistoupil k prominutí, nemohl ani posuzovat kritéria pro určení jeho rozsahu podle citovaného ustanovení, což žalovaný ostatně vysvětlil žalobkyni na straně 4 napadeného rozhodnutí. Lze také připomenout, že úrok z prodlení vedle funkce motivační k včasné úhradě daně plní též funkci kompenzační, tj. představuje přiměřenou náhradu za to, že státní rozpočet v důsledku prodlení žalobkyně nemohl s částkou splatné daně po určité době nakládat, zatímco žalobkyně se jejím zadržováním do určité míry obohatila. Byla-li žalobkyně v prodlení s úhradou daně ve výši asi 12,6 mil. Kč po dobu téměř tří let, jak plyne z rozhodnutí ze dne 17. 7. 2018, nejeví se úrok z prodlení ve výši asi 5 mil. Kč jako nepřiměřený s ohledem na jeho funkci.
18. Žalobkyní citovaný rozsudek čj. 2 Afs 35/2009 – 124 nelze vztáhnout na daný případ, neboť řeší odlišnou věc. Nejvyšší správní soud se v něm zabýval během prekluzivní lhůty podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v souvislosti se zahájením daňové kontroly a napadeným dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob, zatímco v projednávané věci soud přezkoumává rozhodnutí žalovaného o zamítnutí žádosti o prominutí úroku z prodlení, přičemž se zabývá otázkami uvedenými výše v bodu 15. Lze proto přisvědčit žalovanému, že hodnocení doby trvání daňové kontroly, na jejímž základě byla doměřena daň, není předmětem tohoto řízení. Žalobkyně se mohla bránit buďto již v průběhu daňové kontroly, měla-li za to, že daňový orgán postupuje liknavě, nebo se mohla bránit proti rozhodnutí, jímž jí daň byla doměřena. Z obsahu spisu neplyne, že by žalobkyně napadla rozhodnutí o doměření daně, žalobkyně to ani netvrdila. Soudu je z jeho úřední činnosti známo, že žalobkyně napadla pouze rozhodnutí ze dne 17. 7. 2018, jímž jí byl snížen úrok z prodlení takto doměřené daně (řízení je u zdejšího soudu vedeno pod sp. zn. 55 Af 8/2020). Skutečnost, že se žalobkyně nebránila dostupnými prostředky proti doměření daně na základě daňové kontroly či proti kontrole samotné, neznamená, že se může této ochrany domáhat nyní, jelikož to je již

mimo dosah tohoto řízení. Je-li pravda, že se žalobkyně dopustila chyby v účtování opravných položek, nutno dodat, že jde o chybu vsutku kolosálních rozměrů, když se kvůli ní daň zvýšila asi o 12 mil. Kč. Žalobkyně měla zhruba tři roky na to, aby si ji uvědomila a podnikla kroky, aby minimalizovala či se naprosto vyhnula vzniku úroku z prodlení. Toho mohla docílit kupř. tím, že by na svůj osobní daňový účet převedla peněžní prostředky pro úhradu případně doměřené daně, jak podotkl žalovaný ve vyjádření k žalobě. Jestliže žalobkyně nic z toho nepodnikla, musí sama nést negativní důsledky z toho plynoucí, jež lze proto těžko vykládat jako její trestání za dobu trvání daňové kontroly.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

19. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
20. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 15. září 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu