



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **RECTICEL Automobilsysteme GmbH**
sídlem Im Mühlenbruch 10-12, 536 39 Königswinter, SRN
zastoupený daňovým poradcem Ladislav Dvořáček s. r. o., advokátní
a daňová kancelář,
sídlem Husova 2117, 256 01 Benešov

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**

Shodu s prvopisem potvrzuje

sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Moravská Ostrava a Přívoz

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 107759/19/3201-52522-806717 ze dne 8. 3. 2019, ve věci prominutí úroku z prodlení na dani,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobce se žalobou doručenou krajskému soudu dne 10. 5. 2019 domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného č. j. 107759/19/3201-52522-806717 ze dne 8. 3. 2019 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl žádost žalobce ze dne 10. 12. 2018 o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a to úroků z prodlení ve výši 10 768 071 Kč, jež byla žalovaným zaevidována pod č. j. 3935202/18/3201-52522-809751. Žalobce navrhoval zrušení uvedeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce v podané žalobě namítá, že vyměřené příslušenství daně je velmi vysoké a ve vztahu k provinění velmi tvrdé, což dle žalobce negativně ovlivňuje chod společnosti a její podnikání v ČR, a proto byly naplněny důvody pro alespoň částečné prominutí úroků z prodlení. Žalovaný dle žalobce dospěl k závěru, že žádosti nelze vyhovět, přestože u větší části posuzovaných úroků žalovaný shledal ospravedlnitelný důvod prodlení, a to z toho důvodu, že v posuzované věci zjištěný ospravedlnitelný důvod prodlení nedosáhl takového významu, aby obstál také po zohlednění kritéria četnosti porušování povinností při správě daní daňovým subjektem, přičemž žalovaný tuto svou úvahu dle žalobce řádně a vnitřně nerozporným způsobem neodůvodnil, když pouze odkázal na pokyn Generálního finančního ředitelství (dále jen „GŘ“) k promíjení příslušenství daně GŘ-D-21, č. j. 4260/15/7100-400123 ze dne 12. 2. 2015 (dále jen „Pokyn“), a při jeho mechanické aplikaci tak učinil rozporně. Důvod své žaloby a předmět sporu spatřuje žalobce v tom, že dle jeho názoru žalovaný aplikaci správního uvážení nezaložil na řádně zjištěném skutkovém stavu, který je mu znám z předchozího řízení, a dále v tom, zda žalovaný užil zákonná kritéria, a zda správní uvážení při rozhodování o žádosti o prominutí úroků z prodlení řádně a logicky odůvodnil. Žalovaný při posuzování možností prominutí výše úroku dle žalobce mechanicky aplikoval návod uvedený v Pokynu a dospěl k tomu, že by mohl prominout 20 % vyměřeného úroku dle bodu 7 části III. 3. A. Pokynu, kdy tuto částku dále zcela automaticky snižuje o 50 % z důvodu, že byla žalobci v posledních třech letech alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta za opožděné tvrzení daně dle ust. § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), přestože se dle žalobce fakticky jedná o jedno provinění. Žalobce má za to, že k veškerým prodlením s podáním daňových přiznání, a to včetně zdaňovacích období duben a květen 2017, došlo z důvodu zpětné registrace žalobce k DPH. Žalobce sám dobrovolně zahájil řízení vedoucí

ke zpětné registraci k DPH svým podání ze dne 3. 12. 2017, přičemž žalovaný rozhodl o zpětné registraci k DPH svým rozhodnutím ze dne 3. 4. 2018. Dle žalobce tak veškerá podání do té doby musela být podána po lhůtě. Všechny žalovaným uváděné případy pozdního podání daňového přiznání tak mají dle žalobce přímou a příčinnou souvislost se zpětnou registrací k DPH, přičemž ve zdaňovacím období duben a květen 2017 se jednalo o opravy DPH a zohlednění zúčtovacích faktur k dříve vystaveným zálohovým dokladům a jedná se tak o jediné provinění žalobce. Žalobce je toho názoru, že je nutné posoudit zpětnou registraci k DPH a dobrovolné pozdní podání daňových přiznání do data registrace jako ospravedlnitelný důvod se vším všudy a se všemi jeho důsledky. Žalobce má za to, že napadené rozhodnutí není odůvodněno vnitřně nerozporným způsobem a jako takové je nezákonné. Žalobce se domnívá, že v posuzovaném případě žalovaný měl zohlednit jeho přístup, snahu o nápravu situace, zaplacení daně dopředu a další skutkové okolnosti a rozhodnout o prominutí úroku z prodlení ve výši minimálně 50 %.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

3. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě doručeném soudu dne 27. 6. 2019 shrnul dosavadní průběh řízení a kritéria, na jejichž základě byla žádost žalobce posuzována. Žalovaný dále uvedl, že při posuzování kritéria četnosti porušování povinností při správě daní daňovým subjektem nemá správce daně, na rozdíl od posuzování kritéria ospravedlnitelného důvodu, prostor pro hodnocení, z jakého důvodu k porušování povinností při správě daní daňovým subjektem došlo, a hodnotí pouze objektivní stav, zda a jak četné porušování povinností daňovým subjektem fakticky nastalo. Žalovaný má proto za to, že v jeho argumentaci nelze spatřovat rozpor. Žalovaný zpětnou registraci žalobce sice shledal jako skutečnost zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení dle ust. § 259c odst. 2 DŘ (a připustil v tomto ohledu i možnost jít nad striktní rámec ospravedlnitelných důvodů vymezených Pokynem), nedospěl však k závěru, že by tato zpětná registrace měla vliv na význam opožděného podání daňových přiznání za zdaňovací období dotčená změnou data registrace žalobce. Žalovaný dále uvedl, že žalobce podal daňová přiznání k DPH opožděně u více zdaňovacích období, a proto je na místě tato porušení a z nich vyplývající pravomocná rozhodnutí o povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně posuzovat samostatně, protože tyto skutečnosti nastaly v rámci řízení s odlišným předmětem, a proto nesouhlasí s argumentací žalobce, že žalovaný měl zohlednit, že všechna porušení povinností byla způsobena totožným důvodem, a sice zpětnou registrací žalobce, která měla za následek opožděné podání daňových přiznání u všech zdaňovacích období dotčených změnou data registrace, když tímto se nemění ničeho na povaze jednotlivých řízení a neexistenci jejich totožného předmětu, a žalovanému nelze ničeho vytýkat, vycházel-li při posouzení četnosti porušování povinností při správě daní daňovým subjektem z jedenáctinásobného porušení povinností při správě daní ze strany žalobce spočívající v opožděném tvrzení daně. K argumentu žalobce, že s ohledem na jeho přístup, snahu o nápravu situace, zaplacení daně dopředu a další skutkové okolnosti měl žalovaný prominout úrok z prodlení ve výši minimálně 50 %, žalovaný uvedl, že má-li být určitá skutečnost při prominutí úroku z prodlení zohledněna, musí být typově relevantní pro některé z posuzovaných kritérií. Žalovaný uvedl, že zpětná registrace, s ohledem na kterou v případě žalobce existenci ospravedlnitelného důvodu prodlení konstatoval, nemění ničeho na tom, že osoba vykonávající určitou ekonomickou činnost si musí být vědoma jejích daňověprávních důsledků, čemuž odpovídají i její povinnosti v registračním řízení. Tento důvod proto nemá povahu skutečnosti, která by činila úhradu daně ze strany daňového subjektu neovlivnitelnou (jako např. u živelné pohromy, která má povahu vyšší

moci), a proto je namístě, aby výchozí sazba možného prominutí byla v takovém případě typově nižší. Žalovaný pak ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby v plném rozsahu.

IV. Posouzení věci soudem

4. Krajský soud rozsudkem č. j. 25 Af 22/2019-27 ze dne 23. 4. 2020 odvoláním napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
5. V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve zdůraznil, že na prominutí úroku z prodlení není nárok i při splnění vstupních zákonných předpokladů definovaných v § 259 odst. 1 a § 259b odst. 1 DŘ, jimiž jsou podání příslušné žádosti daňovým subjektem a úhrada daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok z prodlení vznikl. Rozhodnutí o takové žádosti daňového subjektu závisí na správním uvážení správce daně, přičemž v této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, a ze dne 24. 11. 2005, č. j. 6 Azs 304/2004 - 43. Podle krajského soudu je však rozhodování správce daně o předmětné žádosti daňového subjektu vázáno zákonem stanoveným rámcem, v jehož hranicích se musí pohybovat, jak ostatně vymezil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 18. 12. 2008, č. j. 7 As 21/2008 - 101. V daném případě kritéria posuzování žádosti žalobkyně stanoví DŘ v ustanoveních § 259, § 259b a § 259c. Krajský soud dále konstatoval, že podle závěru žalovaného nebyly v posuzovaném případě dány překážky, v jejichž důsledku by nebylo možné žádosti žalobkyně podle § 259c odst. 2 DŘ vyhovět, a proto správce daně správně přistoupil k posuzování jednotlivých kritérií rozhodných pro určení konkrétního rozsahu prominutí úroku z prodlení. Žalovaný dále v posuzovaném případě shledal ospravedlnitelný důvod prodlení, a to i nad rámec jeho vymezení v pokynu Generálního finančního ředitelství GŘ-D-21, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 4260/15/7100-40123 (dále jen „Pokyn“). Proto dospěl k závěru o možnosti prominout úrok z prodlení ve výši 20 %. Při následném posuzování kritéria četnosti porušování povinností daňového subjektu při správě daní však žalovaný konstatoval, že jelikož žalobkyně byla v posledních třech letech potrestána alespoň dvakrát pravomocně uloženou pokutou za opožděné tvrzení daně podle § 250 DŘ, bylo potřeba snížit stanovený rozsah prominutí úroku z prodlení o 50 %, a neprominout tak nic. Takovým rozhodnutím však žalovaný podle krajského soudu překročil zákonem stanovené meze správního uvážení ohledně prominutí úroku z prodlení. Pokud totiž žalovaný dospěl při posuzování žádosti žalobkyně do fáze, kdy měl požadavky pro vyhovění její žádosti za splněné a přistoupil k samotnému určení rozsahu tohoto prominutí, pak již nebyl oprávněn při posuzování kritéria četnosti předchozích porušení povinností žalobkyní dospět k závěru o nemožnosti prominout úrok z prodlení v žádném rozsahu. Zákonem použitý pojem „zohlednit“ použitý v § 259c odst. 1 DŘ neumožňuje ničím neomezené úvahy žalovaného, nýbrž mu stanoví povinnost do již stanoveného rozsahu prominutí úroku z prodlení zohlednit dřívější chování žalobkyně a dostatečně odůvodnit případné snížení předmětného rozsahu. Žalovaný však není oprávněn úrok z prodlení na základě posouzení kritéria četnosti předchozích porušení povinností žalobkyní zcela neprominout, ačkoli předtím dospěl k závěru o neexistenci překážky uvedené v § 259c odst. 2 DŘ. Krajský soud dále uvedl, že žalovaný zcela mechanicky aplikoval procentuální sazbu snížení stanoveného rozsahu prominutí úroku z prodlení vymezenou v Pokynu, aniž by se zabýval otázkou, zda takový závěr nevybočuje ze zákonem stanovených podmínek jeho rozhodování. Pokud tak žalovaný dospěl při posuzování žádosti žalobkyně ke zjištění, že v důsledku jejích závažných pochybení je nutno její žádost zamítnout, měl tak učinit postupem podle § 259c odst. 2 DŘ, a to ještě před samotným věcným posuzováním kritérií rozhodných pro

určení konkrétního rozsahu prominutí úroku z prodlení. Krajský soud uzavřel, že žalovaný nepřipustně překročil zákonné meze svého správního uvážení, a jeho rozhodnutí je tak nezákonné. S ohledem na tyto skutečnosti krajský soud shledal žalobu důvodnou, napadané rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení za užití ustanovení § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

6. Proti shora uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný dne 4. 6. 2020 kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (dále jen „NSS“), jenž rozsudkem č. j. 4 Afs 180/2020-30 ze dne 3. 6. 2021 rozhodl o kasační stížnosti tak, že uvedený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
7. NSS ve svém rozsudku uvedl, že v posuzovaném případě je sporná právní otázka, jestli mohl stěžovatel neprominout žalobkyni úrok z prodlení, ačkoli při posuzování žádosti dospěl k závěru o splnění základních vstupních podmínek pro její vyhovění a zároveň existenci ospravedlnitelného důvodu prodlení s úhradou daní. NSS označil jako stěžejní pro posuzovaný případ zejména závěry formulované rozšířeným senátem NSS v usnesení ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83. Rozšířený senát se v něm zabýval přípustností posouzení závažnosti zdrojového jednání daňového subjektu při správní úvaze o možnosti prominutí penále podle § 259a DŘ. Podle tohoto usnesení rozšířeného senátu podání příslušné žádosti o prominutí příslušenství daně v zákonem stanovené lhůtě a uhrazení daně jsou vstupními podmínkami formální povahy, které musí být splněny, aby vůbec mohla být žádost o prominutí způsobila k věcnému posouzení. Dále rozšířený senát uvedl v tomto usnesení následující úvahy a z nich vyplývající závěr:

[33] Daňový řád neupravuje promíjení příslušenství daně jako nárok daňového subjektu odrážející jistotu, že za splnění určitých podmínek mu musí být příslušenství daně prominuto. Tomu odpovídá také slovní (gramatické) vyjádření § 259a odst. 2 daňového řádu. To stanoví, že správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále.

[34] Samotná skutečnost, že je úprava prominutí v daňovém řádu upravena v části páté (společná, zmocňovací přechodná a závěrečná ustanovení), není pro posouzení otázky, zda jde, či nejde o správní uvážení, vůbec určující. Určující je, že zákon nestanoví žádné podmínky, jejichž naplnění by zakládalo nárok daňového subjektu na prominutí alespoň části penále.

[35] Posuzovaná úprava je totiž normována tak, že správci daně poskytuje určitý prostor k rozhodnutí, ohraničený maximální výší prominutí, a současně uvádí povinná kritéria (četnost porušování povinností při správě daní a rozsah součinnosti daňového subjektu se správcem daně), která musí při své úvaze správce daně zohlednit vždy.

[36] Tento prostor, v němž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek a zákonodárce dává správnímu orgánu možnost zvolit po zvážení daných okolností jedno z více řešení předvídaných právní normou, bývá typicky vymezen formulací „správní orgán může“, „lze“ (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011 - 154, bod 14). Výrazy „může“, „je oprávněn“ a „lze“ znamenají, že následek dále popsany v zákoně nenastává nevyhnutelně vždy, když je splněna hypotéza právní normy, ale jen tehdy, jestliže to správní orgán uzná za vhodné či potřebné; správnímu orgánu se zde dává na uvážení, zda zákonem dovolený (nikoli přikázaný) následek nastane. Tak tomu je i v právě posuzovaném případě, kdy zákon v žádném z ustanovení týkajících se prominutí nestanoví podmínky, při jejichž splnění by se indikátor „může“ změnil na „je povinen“ resp. „musí“.

[37] Argumentace, dle které by se správní uvážení ve věci prominutí příslušenství daně mělo pohybovat pouze v mantinelech rozsahu součinnosti daňového subjektu se správcem daně a četnosti porušování povinností při správě daní, není správná. Úprava prominutí příslušenství daně se právě proto, že je založena na správním uvážení, opírá o širší rámec hodnot a principů než zákonem výslovně uvedená kritéria. Tyto hodnoty a principy jsou jako celek vedle daňového práva obsaženy také v právu ústavním. Mimo výslovně daňovým řádem stanovená kritéria půjde např. o princip zákazu různosti rozhodování ve stejných či obdobných věcech, princip dobré správy včetně povinnosti řádně vedeného procesu či o povinnost rozhodnutí odůvodňovat. Pro rozhodování v případě správního uvážení s jeho nutně pouze rámcovým vymezením konkrétními kritérii se tato širší hlediska uplatňují a je nutno je respektovat.

[38] Lze proto přijmout dílčí závěr, že v rámci § 259a odst. 2 daňového řádu činí správce daně úvahu, zda penále promine a v jaké výši, či zda penále nepromine. Při této úvaze musí vzít v potaz nejen povinná kritéria, ale i zákonem a ústavním pořádkem obecně stanovené principy.

[39] Než se správce daně vůbec ke správnímu uvážení ve věci prominutí penále dostane, je povinen zkoumat, zda není naplněna negativní podmínka (vylučovací klausule) stanovená v § 259c odst. 2 daňového řádu. Tato podmínka spočívá v nemožnosti penále prominout, pokud daňový subjekt (osoba, která je členem jeho statutárního orgánu), v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Toto posouzení již není založeno na správním uvážení správce daně.

[40] Slovní vyjádření „závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy“ představuje neurčitý právní pojem, jehož obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Správce daně musí vyhodnotit, zda konkrétní porušení práva pod uvedený neurčitý právní pojem spadá, či nikoliv. Toto vyhodnocení je také nepochybně založeno na úvaze správce daně, ale tato úvaha se na rozdíl od správního uvážení zaměřuje na skutkovou podstatu a její vyhodnocení, přičemž výsledkem je závěr, který nemá alternativu. Jinými slovy, pokud daňový subjekt ve vymezeném čase závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy, jakákoli úvaha o prominutí alespoň části penále ve smyslu § 259a odst. 2 daňového řádu nepřipadá v úvahu.

[41] Předmětem sporu v projednávané věci je mj. otázka, zda se při prominutí penále má, či nemá brát zřetel na povahu protiprávního jednání, které vedlo k vyměření daně a uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, a pokud ano, tak v jaké fázi zákonem vymezeného postupu.

[42] Výklad, který by z prominutí příslušenství daně zdrojové jednání úplně vyloučil, rozšířený senát nesdílí. Bylo by poněkud absurdní, aby tomu, kdo závažným způsobem hraničícím např. s trestnou činností právo porušil, bylo s tímto porušením související penále vždy v nějaké výši prominuto.

[43] Otázkou zůstává, zda se má zdrojové jednání posuzovat v rámci § 259c odst. 2 daňového řádu, tedy jako negativní podmínka, při jejímž naplnění vůbec k věcnému posouzení žádosti nedojde, nebo se má posuzovat až v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu, jak konstatoval druhý senát v rozsudku ve věci ACE Trade.

[44] Mezi účastníky řízení existuje spor právě o to, zda se při zohlednění zdrojového jednání uplatní časový test 3 let. Časový test tří let však zákon stanoví pouze v § 259c odst. 2 daňového řádu, tj. u posuzování negativní podmínky.

[45] Otázka, v jaké fázi promíjení se zdrojové jednání posoudí, dle rozšířeného senátu nutně nesouvisí s okamžikem, od kterého zákon odvíjí stanovení tří let, v nichž se má závažné porušení posuzovat. Ve shodě se závěry druhého senátu ve věci ACE Trade lze konstatovat, že se konec tří let odvíjí od okamžiku rozhodnutí o prominutí penále, nikoli však proto, že jakýkoli

dřívější okamžik (např. okamžik podání žádosti) by nebyl účelný, ale protože ze zákona jednoduše žádný jiný okamžik nevyplývá.

[46] Do takto vymezené doby by se v řadě případů porušení, jež bylo právním a skutkovým základem uložení penále, vešlo, v řadě případů však nikoli. Záleželo by vždy na konkrétních okolnostech nalézacího řízení, jako je např. délka daňové kontroly, odvolacího řízení při doměření daně apod. Penále totiž sleduje osud daně a jeho uložení se vždy odvíjí od doměření daně, tj. následuje až po ukončení nalézacího řízení.

[47] Pokud by rozšířený senát přijal výklad, který by umožnil zdrojové jednání zohlednit pouze v rámci posuzování negativní podmínky tj. v rámci vylučovací klausule ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu, znamenalo by to mj., že svojí povahou zcela totožné porušení práva u dvou daňových subjektů, které by se časově lišilo pouze v řádu dnů (o několik málo dnů by u jednoho z nich přesáhlo tříletý časový test), by se pro účely prominutí penále posuzovalo zcela rozdílně. U jednoho daňového subjektu by se do správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu zahrnulo, protože uvedené ustanovení žádný časový test nestanoví, zatímco u druhého daňového subjektu by znamenalo naplnění negativní podmínky ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu a nemožnost prominutí penále.

[48] Rozšířený senát je přesvědčen, že zákonodárce v souladu s racionálním uspořádáním společenských vztahů kladl při promíjení penále důraz mj. na povahu porušení práva, ze kterého penále ve svém důsledku vzešlo, a z tohoto důvodu porušení, jež bylo právním a skutkovým základem uložení penále, do vylučovací klausule § 259c odst. 2 daňového řádu nezahrnul. Tomu ostatně odpovídá i gramatický výklad uvedeného ustanovení.

...

[52] Bylo-li by zdrojové jednání automaticky posuzováno v rámci vylučovací klausule dle § 259c odst. 2 daňového řádu, znamenalo by to, že porušení, za které byla dodatečně vyměřena daň a uloženo penále, by vylučovalo jeho prominutí, bez ohledu na specifika konkrétního případu.

[53] Naopak posouzení porušení, jež je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení „vrátí zásadu individualizace uloženého penále do hry“, avšak vzhledem k zákonné konstrukci „automatického“ uvalení této sankce až ve fázi jejího prominutí. Je to totiž první a současně jediná příležitost individualizace konkrétně uloženého trestu, zahrnující správní úvahu o tom, zda, případně v jaké výši, penále prominout.

[54] Nemá-li správce daně žádnou diskreci při uložení sankce, je nutné přijmout takový výklad, který tuto diskreci umožní alespoň ve fázi jejího promíjení.

[55] Rozšířený senát nesdílí názor stěžovatele, že přijatý výklad hraničí s libovůlí. I když správce daně rozhoduje na základě správního uvážení, v rámci kterého kromě povinných kritérií četnosti a součinnosti zohlední ve vzájemné souvislosti mj. i povahu zdrojového jednání, nejedná se o libovůli či bezkritériální rozhodování. Rozhodnutí o prominutí penále musí být vždy řádně odůvodněno a musí být zcela zřejmé, že z mezí a hledisek správního uvážení správce daně nevybočil. I v těchto případech musí správní orgán respektovat stanovené procesní postupy a elementární právní principy správního rozhodování. Nezákonnost takového rozhodnutí pak může spočívat např. v překročení nebo zneužití stanovených mezí správního uvážení (ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s.) nebo může být způsobena porušením procesních předpisů.

[56] Rozšířený senát k otázce v projednávané věci zásadní, uzavírá, že při posuzování splnění podmínek dle § 259c odst. 2 daňového řádu se nebere v úvahu porušení daňových předpisů, které je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá. K tomuto porušení však správce daně přihlédne v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2

daňového řádu a s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení nemusí penále prominout.

S ohledem na tento právní názor vyslovený v usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, s nímž se dle NSS lze i pro účely posuzované věci ztotožnit, tedy nemůže obstát dřívější závěr krajského soudu, že postupem, jímž stěžovatel žalobkyni na základě kritéria četnosti předchozích porušení povinností při správě daní neprominul úrok z prodlení, ačkoli předtím dovedl splnění zákonných předpokladů pro vyhovění této žádosti (včetně neexistence překážky uvedené v § 259c odst. 2 DŘ), překročil zákonem stanovené meze správního uvážení. Pokud tedy krajský soud pojem „zohlední“ použitý v § 259c odst. 1 DŘ, respektive jemu odpovídající kritérium četnosti předchozích porušení povinností při správě daní za splnění formálních podmínek žádosti i ostatních předpokladů pro prominutí úroku z prodlení, spojuje s povinností správce daně alespoň část úroků prominout, nepřipustně tím zakládá zákonem nepředvídaný právní nárok daňového subjektu. Stěžovateli je současně nutno přisvědčit, že DŘ v žádném svém ustanovení nestanoví minimální hranici prominutí příslušenství daně. Jinými slovy, nelze mít za to, že při splnění formálních předpokladů pro prominutí úroků za současné existence ospravedlnitelného důvodu prodlení správce daně opouští fázi své správní úvahy a vstupuje do fáze povinného (alespoň částečného) prominutí úroků z prodlení, kdy se jeho závěry nutně omezí již jen na určení konkrétní a konečné hranice prominutí. Rovněž nemůže obstát úvaha krajského soudu, že pokud se žalobkyně v minulosti dopouštěla opakovaného porušení povinností při správě daní, měl stěžovatel její žádost o prominutí úroků z prodlení zamítnout s odkazem na § 259c odst. 2 DŘ. Žalobkyně se totiž v zákonem vymezeném časovém období žádného závažného porušení daňových a účetních předpisů nedopustila, a proto bylo možné její daňovou historii zohlednit pouze v rozsahu kritéria podle odstavce prvního téhož ustanovení, tedy z hlediska četnosti porušování povinností při správě daně. Takto stěžovatel v posuzované věci postupoval a dospěl k závěru, že žalobkyně tyto povinnosti nedodržela ve dvou případech, což svou závažností převýšilo ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daní, a proto žalobkyni nepřiznal prominutí úroků v žádné výši. Lze tedy konstatovat, že pokud krajský soud v daném případě dospěl k závěru o povinnosti stěžovatele alespoň zčásti žalobkyni úrok z prodlení prominout, posoudil spornou právní otázku nesprávně.

8. Krajský soud následně v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem NSS vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel dle § 75 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
9. Krajský soud nejprve vyzval žalobce a žalovaného ke sdělení, zda souhlasí v souladu s § 51 s. ř. s. s rozhodnutím o věci samé bez jednání. Žalobce ve svém podání doručeném soudu dne 16. 7. 2021 vyjádřil souhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání; žalovaný se k výzvě soudu nevyjádřil. Krajský soud proto rozhodl bez nařízení jednání.
10. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující. Žalobce je součástí skupiny RECTICEL Group a působí v oblasti automobilového průmyslu jako zpracovatel a dodavatel komponent z polyuretanových hmot, které upravuje a dodává zákazníkům z různých zemí EU. Od roku 2015 žalobce prováděl dodávky též společností na území České republiky, kde měla být odvedena DPH. Žalobce dle svých tvrzení nesprávně klasifikoval místo plnění spojené s těmito dodávkami a odváděl DPH v Německu. Žalobce byl k DPH

v České republice registrován s účinností od 9. 3. 2017 rozhodnutím správce daně o registraci k DPH č. j. 736344/17/3201-52050-809848. Žalobce následně koncem roku 2017 zjistil uvedené pochybení, a proto sám bez výzvy správce daně zahájil řízení za účelem registrace k DPH zpětně k datu 15. 5. 2015. Poté podal řádná a dodatečná daňová tvrzení k DPH a uhradil dlužnou daň. Žalovaný dne 3. 4. 2018 vydal rozhodnutí o registraci k DPH zpětně ode dne 15. 5. 2015 pod č. j. 1456426/18/3201-5205-803046. Žalobce následně podal dne 10. 12. 2018 žádost o prominutí příslušenství DPH, a to úroků z prodlení ve výši 10 768 071 Kč. Při posouzení žádosti žalobce postupoval žalovaný dle ust. § 259, § 259b a § 259c DŘ a dle Pokynu. Žalobce dle žalovaného splnil formální požadavky žádosti, tedy podal žádost a uhradil daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok z prodlení vznikl, a proto přistoupil k meritornímu posouzení žádosti. Žalovaný u žalobce neshledal ve smyslu ust. § 259c odst. 2 DŘ závažné porušení daňových nebo účetních předpisů v posledních 3 letech; prvotní předpoklady pro vyhovění žádosti tak byly dle žalovaného splněny. Žalovaný proto přistoupil k posouzení rozsahu prominutí úroků z prodlení dle následujících kritérií:

- 1.) ospravedlnitelný důvod prodlení
- 2.) ekonomické a sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku
- 3.) četnost porušení povinností při správě daní daňovým subjektem

ad 1) Žalovaný při posouzení, zda je v daném případě žalobce dán ospravedlnitelný důvod prodlení, vycházel z Pokynu, a to z části III. 3. A., kde jsou v rámci tabulky vymezeny v devíti bodech skutečnosti dle GFŘ zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení, a kde jsou stanovena jejich procentuální vyjádření. Dle žalovaného byl žalobcem naplněn ospravedlnitelný důvod pod bodem 7, a to tím, že úrok z prodlení vznikl z daně doměřené na základě dodatečného tvrzení podaného daňovým subjektem bez výzvy správce daně, a to za období duben 2017, květen 2017, listopad 2017 a červen 2018. U května 2017 žalovaný dospěl k názoru, že je důvod naplněn pouze u úroku, který vznikl na základě dodatečného daňového přiznání a nikoliv u úroku vztahujícího se k řádnému daňovému přiznání. Žalovaný následně u zdaňovacích období květen 2015, červen 2016, červenec 2016 a září 2016 až leden 2017 dospěl k názoru, že úroky vznikly na základě řádně podaných daňových přiznání v návaznosti na rozhodnutí o registraci a nejedná se tak o úrok vzniklý z daně doměřené na základě dodatečného daňového přiznání podaného bez výzvy správce daně. Žalovaný však s ohledem na konkrétní okolnosti případu, a to zejména iniciativu a aktivitu na straně žalobce, taktéž u těchto zdaňovacích období shledal ospravedlnitelný důvod, a to s odůvodněním, že prodlení s úhradou daně vzniklé v návaznosti na dodatečnou registraci k DPH po projevené aktivitě ze strany daňového subjektu lze svou povahou podřadit pod prodlení, jež je považováno za ospravedlnitelné dle bodu 7 části III. 3. A pokynu. Žalovaný dále uvedl, že do daňového přiznání za zdaňovací období květen 2017 žalobce zahrnul taktéž uskutečněná zdanitelná plnění s datem povinnosti přiznat daň dříve než za zdaňovací období, za která byla daň na výstupu skutečně přiznána; zdanitelná plnění měla být uplatněna v daňových tvrzeních k DPH za zdaňovací období květen 2015, listopad 2015 a listopad 2016. Žalovaný však i zde shledal naplnění ospravedlnitelného důvodu. Žalovaný následně po posouzení

uvedených zdaňovacích období dospěl k názoru, že s ohledem na ospravedlnitelný důvod prodlení lze úrok z prodlení v souladu s Pokynem prominout, avšak pouze částečně, dle bodu 7 části III. 3. A pokynu v rozsahu 20 %.

ad 2) Co se týče kritéria ekonomických a sociálních poměrů daňového subjektu, které by zakládaly tvrdost uplatněného úroku, žalovaný v posuzované věci nezjistil, že by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku, a proto rozsah prominutí ve výši 20 % zůstal beze změny.

ad 3) Při posouzení kritéria četnosti porušení povinností při správě daní žalovaný vycházel z Pokynu, a to z části III. 3. C, kde jsou v rámci tabulky v pěti bodech vymezeny skutečnosti, na které má správce daně brát zřetel při zohledňování tohoto kritéria (druhy porušení povinností daňového subjektu), u nichž jsou stanoveny procentuální sazby, jimiž se možný rozsah prominutí příslušenství snižuje. Žalovaný k tomuto uvedl, že žalobci byly v posledních třech letech uloženy pokuty za opožděné tvrzení daně dle ust. § 250 DŘ, přičemž částečně dal žalobci za pravdu, že skutečnost, že k prodlení došlo z důvodu obnovy řízení při zpětné registraci, lze podřadit pod ospravedlnitelný důvod pro prominutí úroku z prodlení dle Pokynu, avšak četnost pokut za opožděné tvrzení daně, kdy k opožděnému tvrzení daně došlo z důvodu zpětné registrace, je správce daně povinen zohlednit také v rámci posouzení kritéria četnosti porušení povinností daňového subjektu. Žalovaný dále uvedl, že i kdyby se díval na pokuty za opožděné tvrzení daně vztahující se k řádným podáním daňových tvrzení na základě zpětné registrace jako na jedno pochybení a jednu pokutu, stále důvod pro snížení rozsahu prominutí existuje, neboť žalobci byla dále uložena pokuta za opožděné tvrzení daně za zdaňovací období duben 2017 a květen 2017, u nichž žalobce nepodal daňová tvrzení včas ve lhůtě dle ust. § 141 odst. 1 DŘ. Žalovaný tak dospěl k závěru, že žalobce naplnil bod 5 části III. 3. C. Pokynu, tedy že v posledních třech letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta za opožděné tvrzení daně dle ust. § 250 DŘ, což má na rozsah prominutí úroku z prodlení vliv tak, že se dosud zjištěný rozsah prominutí sníží o 50 % z celkové výše úroku z prodlení, a proto je třeba od 20 % odečíst 50 % z celkové částky úroku, díky čemuž nezbývá již žádná částka k prominutí.

11. Krajský soud se v souladu s výše citovaným právním názorem NSS věcí opětovně zabýval a dospěl k následujícím závěrům:
12. Co se týče námitky žalobce, že vyměřené příslušenství daně je velmi vysoké a ve vztahu k provinění velmi tvrdé, což dle žalobce negativně ovlivňuje chod společnosti a její podnikání v ČR, a proto byly naplněny důvody pro alespoň částečné prominutí úroků z prodlení, krajský soud má za to, že se jedná pouze o obecné tvrzení bez uvedení konkrétních skutečností, ze kterých by byl nepřiměřený dopad vyměřeného příslušenství daně na podnikání žalobce zřejmý, a je tedy třeba se ztotožnit se závěrem žalovaného, že v posuzované věci nebylo zjištěno, že by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku, a proto rozsah prominutí úroku z prodlení tímto kritériem nebyl ovlivněn. Námitka žalobce tedy není důvodná
13. Žalobce dále namítá nesprávnou aplikaci kritéria četnosti porušení povinností při správě daní daňovým subjektem upraveného v § 259c odst. 1 DŘ. Žalobce má za to, že

k veškerým prodlením s podáním daňových přiznání, a to včetně zdaňovacích období duben a květen 2017, došlo z důvodu zpětné registrace žalobce k DPH. Žalobce sám dobrovolně zahájil řízení vedoucí ke zpětné registraci k DPH svým podáním ze dne 3. 12. 2017, přičemž žalovaný rozhodl o zpětné registraci k DPH svým rozhodnutím ze dne 3. 4. 2018. Dle žalobce tak veškerá podání do té doby musela být podána po lhůtě. Všechny žalovaným uváděné případy pozdního podání daňového přiznání tak mají dle žalobce přímou a příčinnou souvislost se zpětnou registrací k DPH, přičemž ve zdaňovacím období duben a květen 2017 se jednalo o opravy DPH a zohlednění zúčtovacích faktur k dříve vystaveným zálohovým dokladům a jedná se tak o jediné provinění žalobce. K této námitce krajský soud uvádí, že základními formálními předpoklady pro věcné posouzení žádosti daňového subjektu o prominutí úroku z prodlení správcem daně jsou v souladu s § 259 odst. 1 DŘ a § 259b odst. 1 DŘ podání žádosti daňového subjektu o prominutí a úhrada daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok z prodlení vznikl. Zde mezi stranami není sporu o tom, že tyto předpoklady byly žalobcem řádně splněny. Následným krokem, než je správce daně oprávněn přikročit ke správnímu uvážení ve věci prominutí úroku z prodlení, je posouzení, zda nedošlo k naplnění tzv. vylučovací klauzule upravené v § 259c odst. 2 DŘ. Toto kritérium spočívá v nemožnosti příslušenství daně prominout, pokud daňový subjekt v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Žalovaný žádné takové závažné pochybení ze strany žalobce neshledal, což potvrdil i NSS ve svém rozhodnutí o kasační stížnosti žalobce. Žalovaný tak mohl přikročit k posouzení kritérií dle § 259b odst. 2 a 3 a § 259c odst. 2 DŘ. Co se týče ospravedlnitelného důvodu prodlení dle § 259b odst. 2 DŘ, žalovaný shledal po posouzení rozhodných zdaňovacích období, že lze úrok z prodlení s ohledem na existenci ospravedlnitelného důvodu u většiny zdaňovacích období v souladu s Pokynem prominout, avšak pouze částečně, dle bodu 7 části III. 3. A pokynu v rozsahu 20 %. S ohledem na své závěry žalovaný následně přistoupil k posouzení kritéria četnosti porušování povinností při správě daní žalobcem, při němž dospěl žalovaný k závěru, že žalobce naplnil bod 5 části III. 3. C. Pokynu, tedy že v posledních třech letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta za opožděné tvrzení daně dle ust. § 250 DŘ, díky čemuž byl rozsah prominutí úroku z prodlení snížen o 50 % z celkové výše úroku z prodlení. Žalovaný při posouzení tohoto kritéria zohlednil četnost pokut za opožděné tvrzení daně, k němuž došlo z důvodu zpětné registrace, přičemž dodal, že i kdyby se díval na pokuty za opožděné tvrzení daně vztahující se k řádným podáním daňových tvrzení na základě zpětné registrace jako na jedno pochybení a jednu pokutu, stále by zde byl důvod pro snížení rozsahu prominutí, neboť žalobci byla rovněž uložena pokuta za opožděné tvrzení daně za zdaňovací období duben 2017 a květen 2017, u nichž žalobce nepodal daňová tvrzení včas ve lhůtě dle ust. § 141 odst. 1 DŘ. Žalovaný tedy při posouzení kritéria četnosti porušování povinností při správě daní žalobcem bral zřetel i na jednání žalobce, které vedlo ke vzniku úroků z prodlení, o jejichž prominutí žalobce žádal. Na tomto místě je třeba odkázat na závěr výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, že: „*při posuzování splnění podmínek dle § 259c odst. 2 daňového řádu se nebere v úvahu porušení daňových předpisů, které je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá. K tomuto porušení však správce daně přihlédne v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu a s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení nemusí penále prominout.*“ Byť se toto rozhodnutí rozšířeného senátu NSS týká primárně prominutí penále, jeho závěry jsou aplikovatelné i na projednávanou věc, neboť § 259c DŘ je společným ustanovením jak

pro prominutí penále, tak pro prominutí úroku z prodlení. Žalovaný ve svém rozhodnutí na straně 9 dostatečně podrobně vymezil jednotlivá zdaňovací období, za která bylo žalobci uloženo celkem jedenáct pokut za opožděné tvrzení daně, včetně č. j. platebních výměrů a dat, kdy nabyly právní moci, a následně se rovněž vyjádřil k tomu, proč považuje opožděné tvrzení daně za zdaňovací období duben a květen 2017 za další samostatné porušení povinností žalobce při správě daní. V kontextu výše citovaného usnesení rozšířeného senátu je třeba dospět k závěru, že žalovaný postupoval správně, když až v této fázi posouzení žádosti žalobce o prominutí úroků z prodlení (t. j. po vyloučení aplikace § 259c odst. 2 DR) zohlednil jednání žalobce, které vedlo ke vzniku úroků z prodlení, o jejichž prominutí žalobce žádal. Zároveň mezi stranami není sporu o tom, že ve zdaňovacím období duben 2017 a květen 2017 došlo k dalším porušením povinností žalobce, ke kterým je třeba rovněž přihlédnout, neboť i sám žalobce ve své žalobě uvedl, že: „V období duben a květen 2017 se jednalo o opravy DPH a zohlednění zúčtovacích faktur k dříve vystaveným zálohovým doklady a jedná se tak o jediné provinění žalobce.“ Vzhledem k tomu, že při posouzení kritéria četnosti porušení povinností při správě daní má být přihlíženo i ke zdrojovému jednání daňového subjektu a zároveň je zde kromě něj i další porušení povinností, o kterém není mezi stranami sporu, je třeba ve shodě se žalovaným dospět k závěru, že v posledních třech letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta za opožděné tvrzení daně, a žalovaný tak mohl neprominout žalobci úrok z prodlení, ačkoli při posuzování žádosti žalobce dospěl k závěru o splnění základních vstupních podmínek pro její vyhovění a zároveň existenci ospravedlnitelného důvodu prodlení s úhradou daní. Krajský soud tak má s ohledem na výše uvedené skutečnosti za to, že žalovaný při posouzení žádosti žalobce postupoval v souladu se zákonem a přezkoumatelným způsobem zohlednil všechna zákonem stanovená kritéria. Na závěr krajský soud podotýká, že nelze souhlasit s názorem žalobce, že mu vznikl nárok na prominutí úroku z prodlení ve výši minimálně 50 %, neboť ze zákona (i dle výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu) nevyplývají žádné podmínky, jejichž naplnění by zakládalo nárok daňového subjektu na prominutí alespoň části úroků z prodlení. Předmětná námitka žalobce tedy není dle krajského soudu důvodná.

14. Krajský soud z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
15. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně úspěšnému žalovanému nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti žádné nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **není** kasační stížnost přípustná. To **neplatí**, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Kasační stížnost je **možno** podat ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

[Zadejte text.]

Ostrava 5. srpna 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje