



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Sylvy Šiškeové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **PHARMAWEX s. r. o.**, Novoměstská 960, Chrudim, zastoupené advokátem Mgr. Danielem Bartošem, Bílinská 1147/1, Ústí nad Labem proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, Boženy Němcové 2625, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2021, čj. 978450/21/2804-50523-609161, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 22. 12. 2021, čj. 52 Af 42/2021-42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalobkyně požádala o prominutí úroku z prodlení ve výši 1 045 Kč za pozdní úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2020. Žalovaný žádost zamítl, neboť žalobkyně v posledních třech letech závažně porušila daňové právní předpisy ve smyslu § 259c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobkyně totiž nepodala včas řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018, řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 ani řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, který žalobu zamítl.

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti namítla, že žalovaný posuzoval naplnění podmínky pro odepření možnosti prominout příslušenství daně podle § 259c daňového řádu pouze na základě obsahu pokynu č. GFŘ-D-45. Tento interní pokyn však nezohledňuje okolnosti případu a je spíše návodem či pomůckou než závazným nástrojem.

[4] Žalovaný podřadil stěžovatelčina dílčí pochybení pod neurčitý právní pojem *závažného porušení daňových nebo účetních předpisů* obsažený v pokynu. Stěžovatelka žádost odůvodnila pandemickou situací související s onemocněním covid-19, což měl žalovaný zohlednit. Žalovaný však neurčitý právní pojem nevyložil v kontextu těchto zcela nevšedních a dříve nenastalých okolností, ač mu to ukládá daňový řád. Stěžovatelka v důsledku pandemické situace neměla k dispozici dostatečný počet zaměstnanců, popř. externích pracovníků. Daňové přiznání proto nemohla podat včas z objektivních důvodů, které nastaly jako *vis maior*, popř. v důsledku restriktivních opatření orgánů veřejné moci.

[5] Stěžovatelka upozornila i na to, že dne 11. 3. 2021 byl publikován pokyn č. GFŘ-D-47 k promíjení příslušenství daně, podle jehož čl. VII. se pokyn č. GFŘ-D-45 ruší. Žádosti o prominutí příslušenství daně doručené správci daně přede dnem účinnosti pokynu č. GFŘ-D-47, o nichž nebylo rozhodnuto do nabytí účinnosti tohoto pokynu, se měly posoudit podle nového pokynu. Žalovaný tedy stěžovatelčinu žádost posuzoval podle neúčinného pokynu a krajský soud tento postup chybně označil za správný.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že rozhodnutí o prominutí příslušenství daně podléhá správnímu uvážení. Jeho limity stanoví zákon a v praxi je usměrňují zmíněné pokyny. Závažného porušení daňových nebo účetních předpisů se stěžovatelka dopustila tím, že opakovaně včas nepodávala daňová přiznání; ke splnění této povinnosti ji žalovaný vyzýval. Žalovaný připustil, že při posuzování porušení daňových a účetních předpisů správce daně zohlední také jemu známé objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které k porušení vedly. Tímto důvodem mohla být mj. pandemická situace. Stěžovatelka nicméně vůbec nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019, ač byla lhůta pro jeho podání prodloužena a žalovaný ji následně k jeho podání vyzval. Žalovaný tedy nesouhlasí s námitkou, že se nezabýval stěžovatelčinou situací v návaznosti na pandemickou situaci. Odkázal rovněž na řízení o posečkání s úhradou daně a podotkl, že předmět činnosti stěžovatelky (prodej zdravotních potřeb a pomůcek, zejména masek, respirátorů, roušek atd.) nebyl negativně poznamenán mimořádnými opatřeními, právě naopak. Žalovaný připustil, že postupoval podle neúčinného pokynu, avšak pokyn nedoznal v relevantní části žádných změn. Postup podle nového pokynu by proto pro stěžovatelku nebyl příznivější.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] 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.*

[9] Podle § 259c odst. 1 daňového řádu *při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. Podle odst. 2 téhož ustanovení 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.*

pokračování

[10] Podle čl. III. 2. A. pokynu č. GFŘ-D-45 *za závažné porušení nelze označit každé porušení daných předpisů, ale pouze porušení, které dosáhne takové intenzity, že jej příslušný správce daně shledá za významně ohrožující nebo porušující účel správy daní. Závažným porušením přitom může být i jejich opakované, avšak méně závažné, porušení. Za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů bude považována mj. situace, kdy osoba závažně ztěžuje nebo ztěžovala, maří nebo mařila správu daní tím, že opakovaně včas nepodala daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a ke splnění této své ze zákona plynoucí povinnosti byla proto vyzvána správcem daně. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců (bod 5).*

[11] Předmětem sporu je prominutí úroku z prodlení za pozdní úhradu daně z přidané hodnoty. Mezi stranami není sporu o tom, že stěžovatelka splnila formální předpoklady pro prominutí úroku z prodlení, tj. zaplatila správní poplatek a uhradila daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl (§ 259b odst. 1 daňového řádu). Sporné je naplnění negativní podmínky, tj. zda stěžovatelka nebo osoba, která je členem jejího statutárního orgánu, v posledních třech letech závažným způsobem porušila daňové nebo účetní právní předpisy (§ 259c odst. 2 daňového řádu).

[12] Na prominutí úroku z prodlení není právní nárok, a to ani při splnění výše zmíněných formálních předpokladů. Rozhodování o žádosti o prominutí úroků z prodlení je vázáno na správní úvahu správce daně (rozsudky NSS ze dne 27. 3. 2019, čj. 4 Afs 342/2018-35, nebo ze dne 3. 6. 2021, čj. 4 Afs 180/2020-30). Při soudním přezkumu rozhodnutí o prominutí daně či jejího příslušenství je třeba posuzovat, zda bylo rozhodnutí vydáno v řádném řízení vedeném v souladu se zákonem a zda nebylo zatíženo svévolí rozhodujícího orgánu (rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2013, čj. 1 Afs 1/2013-47).

[13] Pokyny řady „D“ nenaplňují formální znaky požadované pro obecně závazné normativní právní akty. Jedná se o interní normativní akty, které pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. Pokyny nemohou měnit právní předpisy, které vykládají (rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005-59). Ačkoliv pokyny nejsou obecně závaznou právní normou, jsou pro správní orgány závazné s ohledem na zákaz libovůle a zákaz neodůvodněné nerovného zacházení. Jejich použití je vyloučeno pouze v případech, kdy odporují zákonu (rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS, ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007-251, č. 1383/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 30. 10. 2013, čj. 8 Afs 80/2012-49).

[14] Interní normativní akty tedy nejsou právními předpisy a nemohou jít nad rámec zákona. Neodporují-li ale zákonu, platí ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu. V takovém případě správní soudy přezkouvávají postup správních orgánů i z hlediska jeho souladnosti s interním normativním aktem. Daňový řád v § 259c odst. 2 užívá neurčitý právní pojem, k jehož výkladu byl vydán pokyn Generálního finančního ředitelství. Smyslem pokynu je stanovit hlediska a kritéria, která má správce daně při rozhodování o prominutí příslušenství daně posuzovat. Pokyny slouží ke sjednocování správní praxe a odchýlení se od nich by mohlo znamenat, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a zásadou rovného zacházení. Soudy proto jednotlivé případy posuzují nejen s ohledem na splnění

podmínek pokynů, ale zejména s ohledem na výklad příslušného zákonného ustanovení (ve vztahu k § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, srov. rozsudek NSS ze dne 3. 10. 2019, čj. 8 Afs 71/2018-38).

[15] NSS nesouhlasí s námitkou stěžovatelky, že žalovaný nevzal při posuzování její žádosti v potaz pandemickou situaci. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, touto otázkou se žalovaný zabýval. Odkázal přitom na pokyn č. GFŘ-D-45 k promíjení úroku z prodlení, úroku z posečkané částky a pokuty za nepodání kontrolního hlášení. Dospěl však k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že prodlení s úhradou daně je důsledkem mimořádných opatření vydaných za účelem prevence vzniku a rozšíření onemocnění covid-19. Tvrzení, že stěžovatelka neměla dostatek personálu, a nemohla proto podat daňová přiznání včas, navíc neuplatnila v žalobě, ač tak mohla učinit. Jedná se tedy o nepřipustnou kasační námitku (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[16] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že žalovaný postupoval podle neúčinného pokynu č. GFŘ-D-45, ač měl správně následovat pokyn č. GFŘ-D-47. Jelikož relevantní ustanovení obou pokynů jsou shodná (srov. čl. III pokynu č. GFŘ-D-47), jde v posuzované věci o formální pochybení bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí či rozsudku krajského soudu.

[17] NSS s ohledem na výše uvedené zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[18] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 21. října 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu