



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobkyně: **TEREZINY LÁZNĚ DUBÍ a.s.**, IČO: 28687264,
sídlem Lázeňská 21/3, 417 01 Dubí,
zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní náměstí 233, 412 01 Litoměřice,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 6. 2020, č. j. 1333548/20/2514-50523-507872,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 6. 2020, č. j. 1333548/20/2514-50523-507872, kterým byla zamítnuta její žádost o prominutí úroku z prodlení na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2016 až červenec 2018.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě uvedla, že se žalovaný při svém rozhodování řídil pokynem Generálního finančního ředitelství GFR-D-21, č. j. 4260/15/7100-40123, dostupný na www.financnisprava.cz (dále jen „Pokyn“). Na základě tohoto pokynu žalovaný žalobkyni neprominul úroky z prodlení, neboť nedošlo k prodlení s úhradou daně z ospravedlnitelného důvodu podle kritérií uvedených v čl. III. 3. A Pokynu. V uvedeném článku se uvádí devět důvodů pro prominutí úroků z prodlení. Žalovaný však neshledal u žalobkyně žádný z nich.
3. Žalobou napadené rozhodnutí je dle žalobkyně nepřezkoumatelné, neboť není seznatelné, jaká kritéria považuje Pokyn, potažmo žalovaný, za ospravedlnitelný důvod podle § 259b odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně dále namítla, že kritéria uvedená pod čl. III. 3. A Pokynu neodpovídají § 259b odst. 2 daňového řádu, podle kterého lze prominout úrok z prodlení z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Kritéria důvodů č. 1 až 9 jsou vymezena obecně a nevystihují ani nezahrnují individuální případy tak, jak vyžaduje § 259b odst. 2 daňového řádu. Pokyn kritéria paušalizuje a navíc přesně definuje, co považuje za ospravedlnitelné. Jiné případy, které mohou splnit a splňují znaky ospravedlnitelnosti, Pokyn nepřipouští. Článek III. 3. A. je tedy v rozporu s § 259b odst. 2 daňového řádu, neboť Pokynem uvedených 9 kritérií znění daňového řádu neodpovídá.
4. Z opatrnosti žalobkyně namítla, že ospravedlnitelné důvody podle § 259b odst. 2 daňového řádu mají být vymezeny obecným právním předpisem, nikoliv služebním pokynem Generálního finančního ředitelství.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě zrekapituloval dosavadní průběh řízení a navrhl její zamítnutí v plném rozsahu. Současně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jehož obsah a argumenty zrekapituloval. Žalovaný upozornil, že postupoval ve věci dle Pokynu, který byl doplněn Pokynem č. GFR-D-44, č. j. 18787/20/770-10123, dále jen „Pokyn D-44“), a z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se zabýval i konkrétními důvody tvrzenými žalobkyní. Vzhledem k tomu, že žádný z důvodů uvedených žalobkyní nenaplňoval kritéria uvedená v Pokynu a žalovaný neshledal, že existují důvody pro odchýlení se od Pokynu, žádost zamítl. Již v rozsudku ze dne 3. 12. 2019, č. j. 15 Af 74/2016-45, Krajský soud v Ústí nad Labem vyslovil, že se správce daně může od Pokynu v odůvodněných případech odchýlit, nelze mu však vytýkat, že se tímto pokynem řídí. Úvahu o tom, že případ žalobkyně není zvláštní ani atypický, odůvodnění rozhodnutí obsahuje. Pokyn je k dispozici na internetu finanční správy, kde se s ním mohou daňové subjekty seznámit. Tím, že správci daně postupují dle Pokynu, je vytvořena správní praxe, což je v souladu s legitimním očekáváním daňových subjektů.

Ústní jednání

6. Při jednání soudu dne 23. 11. 2022 právní zástupce žalobkyně odkázal na dosavadní stanovisko ve věci a navrhl vyhovět žalobě.
7. Při tomtéž jednání pověřená pracovnice žalovaného odkázala na dosavadní stanovisko ve věci a navrhl žalobu zamítnout.

Posouzení věci soudem

8. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
9. Soud ze správního spisu postoupeného žalovaným zjistil následující podstatné skutečnosti. Žadostí ze dne 30. 3. 2020 požádala žalobkyně o prominutí úroků z prodlení na DPH za zdaňovací období září 2013 až červenec 2018. Tuto žádost žalobkyně odůvodnila současnou finanční situací, do které se v důsledku vládních opatření v souvislosti s koronavirovou pandemií dostala. Mimořádná opatření způsobila téměř ze dne na den uzavření celého objektu Tereziných lázní. Vlivem uzavření státních hranic a zákazu vstupu cizinců, kteří tvoří jedinou zdravotní klientelu, přišla žalobkyně ode dne vyhlášení tohoto opatření o veškeré příjmy. Nutné výdaje na udržení provozuschopnosti léčebného areálu dosahují 4 000 000 Kč měsíčně. V rámci zachování existence léčebných služeb je tedy více než žádoucí, aby byla žádost o prominutí úroků z prodlení v celkové částce 1 530 936 Kč posouzena v duchu tvrdosti zákona a aby byly zohledněny ekonomické poměry žalobkyně zakládající tvrdost uplatněného nároku.
10. Ze žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný žádost meritorně přezkoumal a při jejím hodnocení se řídil i Pokynem, ve znění Pokynu D-44, který je pro něj závazný. Vedle dalších podmínek stanovených Pokynem se zabýval i existencí ospravedlnitelných důvodů podle čl. III. 3. A. Na str. 6 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný mimo jiné uvedl, že daňové povinnosti, o jejichž prominutí žalobkyně žádala, byly splatné od října 2016 do srpna 2018. Byly uhrazeny dne 11. 9. 2019 a dne 24. 10. 2019. Žalobkyně tak byla v prodlení s úhradou daně od října 2016 do října 2019, zatímco nouzový stav a s ním související vládní opatření byly v České republice vyhlášeny postupně až během měsíce března 2020. Prodlení s úhradou daně dle žalovaného nevzniklo jako důsledek působení mimořádných opatření. Platební výměry na úroky z prodlení byly žalobkyni doručeny dne 22. 1. 2020 a úroky byly hrazeny v lednu 2020, tedy před vyhlášením nouzového stavu.
11. Dále na str. 7 žalovaný poukázal i na to, že Nejvyšší správní soud připouští výjimečné případy, ve kterých se od jednou vytvořené správní praxe lze odchýlit, musí ovšem jít o případ zvláštní a atypický. Žalovaný však případ žalobkyně za zvláštní a atypický nepovažoval, neboť se nijak neodlišuje od situace ostatních daňových subjektů. Důvody pro odchýlení se od správní praxe dle žalovaného nenastaly.
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.

13. Podle § 259b odst. 2 daňového řádu 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.
14. Podle § 259b odst. 3 daňového řádu při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.
15. Pokyn v čl. III. 3. A. vymezil následujících devět bodů jako skutečností, ve kterých lze spatřovat ospravedlnitelné důvody, pro které je možné podle zákonné úpravy prominout úroky z prodlení:
 - Původní platba daně je daňovým dlužníkem vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo jiný účet správce daně, přičemž se současně nejedná o nejasnou platbu.
 - Jedná se o daňového dlužníka, kterému nepříznivý zdravotní stav (dočasný nebo trvalý) zabránil plnit jeho daňové povinnosti (nutno doložit prokazatelným způsobem).
 - V případech, kdy jsou sankciovány pozdní platby zálohové povinnosti, a celková daňová povinnost nevznikne, či je nižší než úhrn případně zaplacených záloh.
 - Daňovému subjektu bylo povoleno posečkání úhrady daně, k níž se váže úrok z posečkané částky, o jehož prominutí je žádáno (§ 156 daňového řádu).
 - Daňový subjekt byl stížen živelní pohromou, hromadnou či individuální, v průběhu kalendářního roku, kdy mělo dojít k platbě daně. Za živelní pohromu se považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení.
 - Úrok z prodlení byl předepsán za daňový nedoplatek na dani z převodu nemovitostí/dani z nabytí nemovitých věcí v případech, kdy daňový subjekt včas uhradil priznanou daň vypočtenou ze základu daně stanoveného z ceny zjištěné na základě ocenění znalcem a daň byla stanovena správcem daně odlišně z důvodu chybného posudku znalce.
 - Úrok z prodlení vznikl z daně doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem bez výzvy správce daně.
 - Prodlení s úhradou daně, k níž se váže úrok z prodlení, o jehož prominutí je žádáno, činilo maximálně 15 kalendářních dnů.
 - Úrok z posečkané částky vznikl při přechodu daňové povinnosti zůstavitele na dědice za období ode dne úmrtí zůstavitele do dne nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví.
16. Pokyn D-44 doplnil nad rámec Pokynu ospravedlnitelné důvody o důvod prodlení spočívající v tom, že daňový subjekt věrohodně prokáže, že prodlení s úhradou daně bylo důsledkem působení mimořádných opatření.
17. Soud se nejprve zabýval charakterem Pokynu, ve znění Pokynu D-44, a jeho rolí při rozhodování správce daně. K charakteru obdobných pokynů Ministerstva financí Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012-49, nebo ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013-47, vyslovil, že jsou obecně pro správní orgány závazné s ohledem na zákaz libovůle a zákaz neodůvodněně nerovného zacházení, přičemž jejich použití je vyloučeno pouze v případech, kdy odporují zákonu. Zdejší soud se s uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a dodává, že Pokyn neodporuje zákonu, nýbrž

toliko v mezích zákona konkretizuje okruhy skutečností, které má správce daně při rozhodování o žádosti o prominutí úroku z prodlení zkoumat a hodnotit.

18. Dále soud konstatuje, že cílem uvedeného Pokynu je zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně. Pokyn vymezuje skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je podle zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně. Smyslem tohoto Pokynu je tedy zajistit jednotu v rozhodování a právní jistotu daňových subjektů žádajících o prominutí příslušenství daně. Byť tento Pokyn není obecně závazným právním předpisem a správce daně by se od něj mohl v odůvodněných případech odchýlit, nelze mu vytýkat, že se tímto pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených, pokud tento pokyn nebyl v rozporu se zákonem (srov. rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 12. 2019, č. j. 15 Af 74/2016-45, ze dne 17. 2. 2021, č. j. 15 Af 12/2018-35, www.nssoud.cz).
19. Z aktuální judikatury správních soudů odrážející činnost správců daně mimo jiné vyplývá, že se správci daně zabývají i namítanými (ospravedlnitelnými) důvody nad rámec Pokynu, a tedy v souladu s právní úpravou daňového řádu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2021, č. j. 4 Afs 180/2020-30, Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka Pardubice, ze dne 15. 12. 2021, č. j. 52 Af 26/2021-75, www.nssoud.cz).
20. Stále tedy zůstává aplikovatelná zákonná podmínka existence ospravedlnitelných důvodů vzhledem k okolnostem daného případu, a tuto podmínku nelze redukovat pouze na situace uvedené v čl. III. 3. A. Pokynu, ve znění Pokynu D-44. Zákonné vymezení podle § 259b odst. 2 daňového řádu je tedy širší, a pokud daňový subjekt uplatňuje jiné důvody, než jsou uvedeny v Pokynu, musí je správce daně rovněž posoudit. Skutečnost, zda správce daně bude postupovat podle Pokynu, nebo vyhodnotí uplatněné důvody jako natolik mimořádné, že opodstatňují postup nad rámec Pokynu, tvoří součást správního uvážení správce daně a musí být náležitě odůvodněna.
21. Ze žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že si žalovaný byl vědom toho, že je možné se ve zvláštních případech od Pokynu odchýlit, avšak v daném případě takovýto důvod neshledal. Jak vyplývá přímo z § 259b odst. 2 daňového řádu, musí k prodlení dojít v důsledku ospravedlnitelného důvodu. Jak plyne ze správního spisu i z rozhodnutí žalovaného, žalobkyně byla v prodlení s úhradou daně od října 2016 do října 2019, zatímco mimořádná opatření v rámci nouzových stavů byla vyhlášována až od března 2020. Prodlení s úhradou daně tedy nevzniklo jako důsledek působení mimořádných opatření, a tato mimořádná opatření tak ve věci nemohla naplnit důvod prominutí úroků z prodlení podle § 259b odst. 2 daňového řádu. Žalobkyni byly důvody uvedené v čl. III. 3. A. Pokynu, ve znění Pokynu D-44, zjevně známé, neboť je považuje za příliš obecné nevystihující okolnosti případu, avšak, i kdyby jí známy nebyly, úvahy žalovaného vyjádřené v jeho rozhodnutí musí být dostatečné samy o sobě, což bylo v daném případě naplněno.
22. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti po přezkoumání předmětné věci v rozsahu žalobních námitek dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji výrokem I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
23. Současně v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 jej 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.

Ústí nad Labem 23. listopadu 2022

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu