



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Davida Rause, Ph.D., a Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **HA-SOFT, s. r. o.**
sídlem Rokycanova 566/17, Brno
zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Juříčkem
sídlem Údolní 222/5, Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem náměstí Svobody 4, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4219808/20/3002-50525-711030,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4219808/20/3002-50525-711030, kterým byla podle § 259b a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítnuta žádost žalobce o prominutí úroků z prodlení na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

2. Žalobce uvádí, že primárním smyslem institutu prominutí úroku z prodlení je posílit motivaci k úhradě nedoplatku na dani, což vyplývá z důvodové zprávy k právní úpravě, která daný institut do daňového řádu zakotvila. V posuzované věci došlo k opomenutí s úhradou daně z omluvitelného důvodu. Podle žalobce žalovaný při správním uvážení překročil svoji pravomoc, neboť nerespektoval smysl a účel právní úpravy (motivační charakter) a rozhodovací praxi správních orgánů (omluvitelný omyl je považován za ospravedlnitelný důvod ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu). Posledně uvedené dle žalobce rovněž vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“).
3. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí zakládá prosté zamítnutí žádosti žalobce toliko z důvodu, že dle přesvědčení žalovaného tvrzené důvody nejsou ve výčtu demonstrativně vyjmenovaných ospravedlnitelných důvodů uvedených v pokynu Generálního finančního ředitelství. Samotný výčet ani není obsažen v obecně závazném právním předpisu. Napadené rozhodnutí je zcela nedostatečně odůvodněno.
4. Žalobce zdůrazňuje, že k neuhrazení předmětné daně došlo toliko z důvodu jiného právního posouzení charakteru výkonu činnosti autorů počítačových programů, kteří byli zároveň zaměstnanci žalobce. Žalobce výsledek jejich činnosti legitimně považoval za autorská díla, za která autorům na základě poskytnutých licenčních práv náleží odměna. Samotná daň z odměny byla řádně uhrazena ze strany autorů. V posuzované věci vyměřený úrok neplní funkci kompenzační ani funkci sankční.
5. Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

6. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejdříve dospěl k závěru, že důvod uvedený žalobcem nelze podřadit pod některý z ospravedlnitelných důvodů konkretizovaných v pokynech Generálního finančního ředitelství. Poté učinil závěr, že se nejedná ani o takový důvod, který by bylo možno zohlednit nad rámec pokynů. Za ospravedlnitelné důvody lze považovat pouze důvody výjimečné, které brání řádnému plnění daňových povinností.
7. S odkazem na judikaturu NSS žalovaný uvádí, že motivační charakter institutu prominutí úroku z prodlení neznamená, že po úhradě nedoplatku daně má daňový subjekt na prominutí úroku automaticky nárok. Omluvitelný omyl (např. platba omylem na jiný

účet) by byl jistě žalovaným posouzen jako ospravedlnitelný důvod, ve věci žalobce se však o takový omyl nejedná.

8. Skutečnost, že poplatníci podali daňová přiznání, ve kterých odměny zdanili, nemůže zákonnou povinnost žalobce na poplatníky přesunout, resp. nezakládá zánik takové povinnosti u plátce. Konstrukce výpočtu obou daní je odlišná. Nelze tvrdit, že byla odvedena daň ve správné výši.
9. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. Žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s. ř. s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
11. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
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 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.
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. Nejprve bylo třeba se vypořádat s uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností či vad předcházejícího správního řízení. V souladu s § 76 odst. 1 s. ř. s. soud napadené rozhodnutí zruší (mimo jiné) pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.
16. O nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů lze hovořit v situaci, kdy se správní orgán v rozhodnutí řádně nevypořádá se všemi námitkami účastníků řízení, případně své rozhodnutí neodůvodní vůbec nebo nedostatečně vzhledem k požadavkům zákona.
17. V daném případě žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že byla jeho žádost zamítnuta toliko z důvodu, že žalobcem tvrzený důvod není ve výčtu demonstrativně vyjmenovaných ospravedlnitelných důvodů uvedených v pokynu Generálního finančního ředitelství.
18. Zdejší soud se ztotožňuje se žalobcem v tom, že by takový postup nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí skutečně založit mohl. Jak ostatně uvedl Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 10. 6. 2021, č. j. 11 Af 1/2021 – 47, „je sice zřejmé, že žalovaný dospěl k

závěru, že důvody uváděné žalobci nejsou podřaditelné pod žádný z důvodů uvedených v pokynu GFŘ, takový závěr však s ohledem na výše uvedené není dostatečný. Žalovaný se posouzením ospravedlnitelnosti důvodů uvedených v žádosti nijak nezabýval a komplexní úvahu vycházející z konkrétních okolností posuzovaného případu redukoval na provedení jednoduchého algoritmu. Takový postup však není přijatelnou interpretací a aplikací neurčitěho právního pojmu“. Nelze rovněž přehlédnout, že samotný pokyn Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-45 (dále též „pokyn“) poukazuje na demonstrativnost daného výčtu.

19. Mechanická aplikace pokynu, tj. pouhé posouzení toho, jestli tvrzený důvod lze podřadit pod jeden z výslovně uvedených důvodů, aniž by bylo přihlédnuto ke konkrétním okolnostem daného případu, by takové rozhodnutí tedy skutečně zatěžovala vadou nepřezkoumatelnosti. V daném případě ale žalovaný takto „chybně“ nepostupoval.
20. Za těžiště žádosti žalobce o prominutí úroků z prodlení na dani lze přitom označit následující část: *„S ohledem na skutečnost, že daňový subjekt ohledně výplaty odměny za poskytnutí licenčních práv k počítačovému programu postupoval stále stejně, tj. od roku 1993 do roku 2018 vyplácel dotčeným fyzickým osobám finanční prostředky jako odměnu za poskytnutí licence a tyto fyzické osoby z takto přijatých plnění hradily daň z příjmů fyzických osob, a až do daňové kontroly v roce 2019 mu tento postup nebyl správcem daně vytčen jako chybný, neměl daňový subjekt důvod se domnívat, že při výplatě těchto odměn a jejich zdanění postupuje nesprávně“.*
21. Je pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nejdříve posoudil, zda tvrzený důvod lze podřadit pod ospravedlnitelné důvody stanové pokynem (následný negativní závěr v tomto ohledu žalobce nijak nerozporuje). Poté však reagoval také na žalobcem tvrzený důvod a uvedl, že *„současně se v daném případě nejedná ani o takový důvod, který by bylo možno zohlednit nad rámec těchto pokynů. Za ospravedlnitelné důvody lze považovat pouze důvody výjimečné, které brání řádnému plnění daňových povinností. (...) Daňový subjekt je povinen v daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, přičemž při výpočtu daně je povinen postupovat v souladu s platnými právními předpisy. Správce daně při stanovení daně vychází z presumpce správnosti údajů uvedených daňovým subjektem a mimo stanovené zákonné postupy správnost vypočtené daně a předepsaných údajů neověřuje, resp. na to ani nemá prostor. Důsledky nesprávného postupu daňového subjektu při výpočtu daně tak nelze přenášet na správce daně“.*
22. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, neboť z napadeného rozhodnutí vyplývá, že přihlédl k okolnostem daného případu, a rovněž je zřejmé, proč žalobcem tvrzený důvod nepovažoval za ospravedlnitelný ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Na tomto závěru nic nemění ani relativní strohost uvedeného odůvodnění. Námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná.
23. Následně bylo možné zabývat se meritem posuzované věci, tj. posouzením splnění podmínky pro prominutí úroku z prodlení dle § 259b odst. 2 daňového řádu. Splnění dalších (formálních) podmínek pro uplatnění daného postupu dle relevantních ustanovení v posuzované věci sporné není. Tyto podmínky, jak konstatoval žalovaný, byly splněny.
24. Podle důvodové zprávy k předmětné právní úpravě *„[o]dstavec 2 upravuje kritérium, podle kterého správce daně stanoví výši promíjeného penále (resp. to, zda k prominutí vůbec dojde), pokud daňový subjekt naplní formální podmínky pro prominutí penále podle odstavce 1. Jde*

tedy o materiální kritérium, které je nutné posoudit v rámci meritorního rozhodnutí. Tímto kritériem je existence zjevně ospravedlnitelného důvodu pro prodlení s úhradou daně. Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí úroku by tak neměl svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání.“

25. Z formulace citovaného ustanovení vyplývá, že zákonodárce zkombinoval neurčitý právní pojem („*důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*“) a správní uvážení („*správce daně může*“). Správní orgán musí nejprve posoudit, zda je naplněn neurčitý právní pojem. Shledá-li, že tomu tak je, přistoupí ke správnímu uvážení. Žalovaný v posuzované věci dospěl k závěru, že není neurčitý právní pojem naplněn a k provedení správního uvážení pak ani přistoupit nemohl.
26. Pokud jde o výklad neurčitých právních pojmů, z konstantní judikatury NSS vyplývá, že závěr správního orgánu týkající se výkladu neurčitého právního pojmu a jeho aplikace na zjištěný skutkový stav podléhá soudnímu přezkumu v rámci námitek uplatněných v žalobě v plném rozsahu. Neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat; jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit.
27. Dle podané žádosti odůvodňoval žalobce prodlení s úhradou daně tím, že postupoval při plnění fyzickým osobám stejným způsobem již od roku 1993 a až do roku 2019, kdy mu byl tento postup při daňové kontrole vytknut jako chybný, neměl důvod domnívat se, že postupuje v rozporu se zákonem. Zjednodušeně řečeno, prodlení s úhradou daně žalobce ospravedlňoval důvěrou ve správnost svého postupu, která se v zásadě zakládala na dlouhodobém uplatňování postupu, který mu daňové orgány nikdy (tedy až do zmiňované daňové kontroly) nevytknuly.
28. Z výše citované důvodové zprávy vyplývá, že ospravedlnitelným důvodem ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu musí být důvod z lidského hlediska omluvitelný a (nebo) z hlediska materiálního musí představovat prohřešek spíše formalistický. Na toto pojetí očividně navazuje pokyn, neboť v něm se vyskytují právě dvě uvedené skupiny důvodů (případně jejich kombinace). Jako příklad důvodu z lidského hlediska omluvitelného lze uvést živelné pohromy, jako z hlediska materiálního prohřešek spíše formalistický pak vykonání platby omylem na jiný variabilní symbol nebo jiný účet správce daně. Je samozřejmě logické, že pokyn nemůže pokrýt všechny možné situace, které mohou v životě daňových poplatníků nastat. Nicméně dává docela ucelenou představu o tom, co správce daně považuje za ospravedlnitelný důvod a co ne. Je přitom třeba konstatovat, že žalobcem tvrzený důvod vůbec typově neodpovídá žádnému ospravedlnitelnému důvodu dle daného výčtu.
29. Ani v případě pominutí pokynu nelze přistoupit na závěr, že žalobcem tvrzený důvod by bylo možné považovat za ospravedlnitelný důvod ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Kromě toho, že žalobci nebyl daný postup vytknut daňovými orgány, žalobce nevymezil žádnou konkrétní argumentaci, proč měl za to, že postupuje v souladu se zákonem. Za takového stavu nelze odlišit daňový subjekt, který skutečně postupoval v dobré víře ve svůj postup, od daňového subjektu, který si své povinnosti neplní a pouze čeká na případná

zjištění správce daně. Zdejší soud se tak ztotožnil s tím, jak předmětnou právní otázku posoudil žalovaný.

30. K námitce nezohlednění motivačního charakteru institutu prominutí úroku z prodlení žalovaný (ve vyjádření k žalobě) vhodně odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018 – 35, dle kterého „[s]ohledem na výše uvedené je třeba nejprve odmítnout názor stěžovatele, že po úhradě nedoplatku daně, jejíž neuhrazení způsobilo vznik úroku, má daňový subjekt nárok na prominutí úroku (zřejmě v plné výši), což stěžovatel opírá mj. o důvodovou zprávu, která se o motivační funkci tohoto institutu opravdu zmiňuje. Motivační funkci však není možno zaměňovat s nárokovým automatismem, jak činí stěžovatel“. Motivační charakter daného institutu je nezpochybnitelný. Ostatně proto je jednou z formálních podmínek pro jeho aplikaci uhrazení daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. To, že zákonodárce takovou úpravu do právního řádu zakotvil, má jistě pozitivní vliv na motivaci daňových subjektů k uhrazení daně. Nelze ale zapomínat, že se jedná o institut, který je konstruován pro výjimečné případy, jak vyplývá ze znění § 259b odst. 2 daňového řádu a rovněž ze zmiňované důvodové zprávy. Motivační charakter (funkce) tak hraje roli až v případě následného správního uvážení. Pokud totiž tvrzený důvod nelze pod předmětný neurčitý právní pojem podřadit, nelze daný institut aplikovat, a to bez ohledu na jeho motivační funkci.
31. Rovněž pro argumentaci, že v posuzované věci neplnil vyměřený úrok funkci kompenzační ani funkci sankční, neboť daň z odměny, kterou žalobce zaplatil autorům za poskytnutí licenčních práv, byla ze strany těchto autorů řádně uhrazena, platí, že by našla uplatnění až v rámci případného správního uvážení žalovaného ohledně toho, zda úrok prominout (či následně v rámci posouzení rozsahu, ve kterém by byl úrok prominut). Nicméně to, že fyzické osoby z odměn uhradili daň, nebylo důvodem prodlení žalobce. Jak uvedl Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku ze dne 17. 3. 2020, č. j. 52 Af 45/2020 – 38, „ospravedlnitelný důvod k prominutí úroku z prodlení dle § 259c odst. 2 daňového řádu je třeba vykládat a hodnotit právě ve vztahu k tomu, z jakého důvodu ke vzniku prodlení při platbě daně došlo, tedy jinými slovy, jaká byla příčina samotného vzniku prodlení“. Žalobcem tvrzená skutečnost přitom neodpovídá na otázku, proč k prodlení došlo. Lze dodat, že daná skutečnost rovněž ležela mimo sféru vlivu žalobce, tj. pokud by se fyzické osoby rozhodly, že daň neuhradí, žalobce by s tímto nemohl nic dělat.
32. Co se týče namítané nepřiměřené tvrdosti, tak tato otázka má být posuzována až v okamžiku, kdy správce daně dospěje k závěru, že jsou dány důvody k prominutí, konkrétně až při posuzování rozsahu (§ 259b odst. 3 daňového řádu). V nyní posuzované věci však žalovaný dospěl ke správnému závěru, že v případě žalobce nejsou dány důvody k prominutí, a proto se již logicky nezabýval kritérii pro určení rozsahu prominutí.
33. Nelze ani souhlasit s tím, že žalovaný nerespektoval rozhodovací praxi správních orgánů. Žalobce totiž při této argumentaci automaticky předpokládá, že jím tvrzený důvod lze považovat za omluvitelný omyl (myšleno tedy zřejmě důvod z lidského hlediska omluvitelný), což, jak z výše uvedeného vyplývá, nelze. Co se týče samotné rozhodovací praxe správních orgánů, tu lze důvodně odvozovat právě od pokynu Generálního finančního ředitelství. Jak již bylo výše uvedeno, žalobcem tvrzený důvod typově vůbec neodpovídá žádnému ospravedlnitelnému důvodu dle daného výčtu. Nadto žalobce žádné

rozhodnutí, které by se zabývalo obdobnou právní otázkou, k žádosti nedoložil (a neučinil tak ani v rámci soudního řízení).

34. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti; žalobu tak jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

35. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

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). Připadne-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 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.

Brno 20.10.2022

Petr Šebek v.r.
předseda senátu