



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **PharmTest, společnost s ručeným omezeným**
se sídlem Opatovická 810/2, Hradec Králové, PSČ 500 02
IČ: 64792803, DIČ: CZ64792803
zastoupen: korporací UNTAX, s.r.o.
se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10
jednající Ing. Davidem Hubalem, jednatelem korporace

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**
Horova 17, Hradec Králové, PSČ 500 02

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného o námitce ze dne 25. února 2022, č. j. 286429/22/2701-52522-609354

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj Územní pracoviště v Hradci Králové (dále v textu jen jako „žalovaný“) vydal dne 23. 5. 2019 pod č. j. 1168169/19/2701-52522-608343,

č. j. 1168305/19/2701-52522-608343 a č. j. 1168349/19/2701-52522-608343 dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016, kterými žalobci z moci úřední podle zprávy o daňové kontrole sepsané pod č. j. 624567/19/2701-60564-602724 doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 včetně penále. Důvodem pro doměření daně byla skutečnost, že správce daně neuznal žalobci uplatněné odpočty výdajů (nákladů) na podporu výzkumu a vývoje dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro dané zdaňovací období. Žalobce, jak uvedl, s právními závěry žalovaného nesouhlasil, přesto doměřenou daň i penále uhradil k datu 10. 11. 2021.

2. O výši úroku z prodlení vztahujících se k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 byl žalobce vyrozuměn dne 15. 1. 2022, úrok byl vyčíslen částkou v celkové výši 227 936 Kč. Žalobce podal dne 11. 2. 2022 námitku proti postupu správce daně v souvislosti s vyrozuměním o úroku z prodlení u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016. Námitku žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

II. Obsah žalobní argumentace

3. Žalobce považoval rozhodnutí žalovaného za nesprávné a nezákonné, měl za to, že postupem správce daně byl zasažen na svém majetku, a tím i na svých veřejných subjektivních právech.
4. Žalobce v námitce podané dne 11. 2. 2022 uplatnil argumentaci spočívající v tom, že považuje úrok z prodlení vzniklý za dobu od 25. 9. 2019 do 7. 9. 2021 za úrok vzniklý jednáním odvolacího orgánu a vyzval správce daně, aby snížil výši úroků z prodlení u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016 o částku představující úroky z prodlení z částky 18 240 Kč za období od 25. 9. 2019 do 7. 9. 2021, z částky 97 090 Kč za období od 25. 9. 2019 do 7. 9. 2021, z částky 235 220 Kč za období od 25. 9. 2019 do 7. 9. 2021.
5. Žalobce dále uvedl, že v námitce podané dne 11. 2. 2022 argumentoval tím, že podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod má každý právo na to, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů. Žalobce upozornil, že proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob brojil dne 25. 6. 2019 odvoláním, které dne 2. 8. 2019 doplnil. Odvolací finanční ředitelství dne 24. 9. 2019 obdrželo kompletní spisový materiál od správce daně a rozhodnutí o odvolání vydalo až dne 29. 10. 2021 a to po nahlížení do spisu a telefonické urgenci rozhodnutí. Odvolací orgán přitom začal konat až po intervenci zástupce žalobce při nahlížení do spisů dne 8. 9. 2021 a následném telefonátu odpovědné úřední osobě. Z průběhu řízení je přitom dle žalobce patrné, že odvolací orgán byl schopen po urgenci odvolání vyřídit ve lhůtě od 8. 9. 2021 do 29. 10. 2021, tedy za 51 dní. Žalobce proto úrok z prodlení za dobu od 25. 9. 2019 do 7. 9. 2021 považuje za úrok vzniklý jednáním odvolacího orgánu, a proto není žalobce povinen jej nést a platit.
6. Žalobce zdůraznil, že argumentaci žalovaného, který se pokouší odpovědnost za úrok vzniklý za dobu od 25. 9. 2019 do 7. 9. 2021 svalit na žalobce, je nutné považovat za nepřipadný argument. Odpovědnosti za své jednání se finanční správa nemůže zbavit tím, že žalobce nepodal podnět na ochranu před nečinností. Navíc se žalobce o průtazích dozvěděl až při nahlížení do spisů dne 7. 9. 2021. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že

odvolací orgán ve věci nic nečinil a po urgenci žalobce záhy rozhodnutí ve věci vydal. Jak by mohl žalobce dříve podat podnět na ochranu před nečinností, žalovaný nevysvětlil.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že institut úroku z prodlení je upraven v ustanovení § 251a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Úrok z prodlení vzniká ve chvíli, kdy se daňový subjekt ocitá v prodlení, přičemž vzniká za každý jednotlivý den, což je dáno skutečností, že má hmotněprávní povahu. Vznik úroku je objektivní skutečností, závislou toliko na splnění podmínek pro jeho vznik v kombinaci s plynutím času. Úrok z prodlení a úrok z posečkané částky lze prominout zcela nebo zčásti dle pravidel předjímaných v ustanovení § 259b daňového řádu. Kritériem pro posouzení prominutí úroků není pouze (ne)součinnost daňového subjektu, nýbrž více skutečností, pakliže mohou ospravedlnit prodlení úhrady daně v konkrétním případě. V praxi tedy půjde o případy, které jsou z lidského hlediska omluvitelné a nepředstavují závažný prohřešek. Správce daně tedy musí primárně posoudit, zda je v daném případě vůbec dán důvod zabývat se žádostí s ohledem na ospravedlnitelné důvody prodlení s úhradou daně. V návaznosti na tyto důvody pak stanoví rozsah potencionálního prominutí úroků. Při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohledňuje i skutečnost, zda ekonomické či sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku (k tomu viz § 259b odst. 2 a odst. 3 daňového řádu). Ze shora předestřených skutečností je zřejmé, že námitka žalobce, že odvolací orgán nepostupoval v řízení bez zbytečných průtahů, není oním ospravedlnitelným důvodem, jak má na mysli ustanovení § 259b daňového řádu, proto ji žalobce jako nedůvodnou nemohl zohlednit.
8. Dále žalovaný uvedl, že dne 11. 2. 2022 podal žalobce námitku proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku na základě vyrozumění o úroku z prodlení, kterou správce daně zaevidoval pod č. j. 227952/22. Žalovaný dne 25. 2. 2022 vydal rozhodnutí č. j. 286429/22/2701-52522-609354, kterým námitku zamítl (dále jen „rozhodnutí o námitce“). Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 28. 2. 2022. Rozhodnutí o námitce shledává žalobce nesprávným a nezákonným, neboť byl „zasažen na svém majetku“, v čemž spatřuje „zásah do svých veřejných subjektivních práv.“ Žalobce namítal, že v námitce podané dne 11. 2. 2022 požadoval snížit úrok z prodlení předepsaný za dobu od 25. 9. 2019 do 7. 9. 2021, neboť jde o úrok, vzniklý jednáním odvolacího orgánu, který v řízení o odvolání proti předmětným dodatečným platebním výměrům nepostupoval bez zbytečných průtahů. S odvoláním na čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod žalobce namítal, že má každý občan právo na to, aby byla jeho věc projednána bez zbytečných průtahů. Této zásadě dle jeho názoru v tomto posuzovaném případě dostáno nebylo. Žalobce odmítl argumentaci žalovaného, že měl podat podnět na ochranu před nečinností, čímž se de facto snažil přenést tíhu odpovědnosti za úrok z prodlení předepsaný za období od 25. 9. 2019 do 7. 9. 2021 na žalobce, který považuje tuto argumentaci za nepřipadnou. Žalobce namítal, že se o průtazích odvolacího řízení dozvěděl až při nahlížení do správního spisu.
9. K tomu žalovaný uvedl následující. Žalobce primárně namítá, že úrok z prodlení předepsaný za období od 25. 9. 2019 do 7. 9. 2021 je úrok vzniklý v důsledku nečinnosti odvolacího orgánu, proto tento úrok z prodlení požaduje vyloučit z výpočtu úroků z prodlení. Osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna podat podnět nejbliže

nadřízenému správci daně, pakliže správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů v případech vyjmenovaných v ustanovení § 38 odst. 1 písm. a) až písm. c) daňového řádu. Ochrana před nečinností je obecným institutem, který efektivně umožňuje reagovat na případné porušení jedné ze zásad daňového řízení, a sice zásady rychlosti řízení a procesní ekonomie, jak má na mysli ustanovení § 7 odst. 1 daňového řádu, tj. postupovat v daňovém řízení bez zbytečných průtahů. Ochrana před nečinností je v daňovém řádu konstruovaná jako opatření realizované vždy na podnět osoby zúčastněné na správě daní. Institut ochrany před nečinností správce daně vychází též z ustanovení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle níž má každý právo na to, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů. Jeho cílem však není stanovit obecné lhůty pro provedení určitých právních úkonů ze strany správce daně. Obecným prostředkem ochrany proti nečinnosti je správní žaloba. Soudní ochrana má subsidiární charakter, neboť ji lze využít pouze za podmínky, že osoba zúčastněná na správě daní bezvýsledně vyčerpala prostředky, které procesní předpis pro řízení u správního orgánu stanoví k ochraně proti nečinnosti. Před tím, než se dotčená osoba obrátí na soud, musí prokázat marný pokus řešit celou záležitost nejprve podnětem podle ustanovení § 38 daňového řádu. Žalobce žádnou aktivitu ve smyslu shora popsaném nevyvinul, respektive tak učinil až dne 8. 9. 2021 nahlížením do spisu. Námitku žalobce o nesprávnosti a nezákonnosti rozhodnutí o námitce posoudil žalovaný v kontextu shora uvedeného jako nedůvodnou.

10. V replíce k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že žalovaný ve vyjádření k žalobě zcela mimo žalobní argumentaci podává výklad o subsidiaritě žaloby na ochranu před nečinností správního orgánu. Žalovaný patrně dle žalobce přehlédl, že žaloba na ochranu před nečinností správního orgánu podle ust. § 79 s. ř. s. nebyla podána, neboť žalobce brojí žalobou proti rozhodnutí podle ust. § 65 s. ř. s., kterým žalovaný podle jeho názoru nezákonně předeplal do evidence daní nesprávně úroky z prodlení. Argumentace žalovaného uvedená ve vyjádření k žalobě se tak s podanou žalobou zcela míjí.
11. K výtce žalovaného, že "žalobce žádnou aktivitu ve smyslu shora popsaném nevyvinul, respektive tak učinil až dne 8. 9. 2021 nahlížením do spisu" žalobce uvedl, že žalovaný nenaznačil, z jakého jiného zdroje by se žalobce o průtazích v řízení mohl dříve dozvědět. Tedy výtka žalovaného, že žalobce urgoval vydání rozhodnutí o odvolání až po nahlížení do spisu, je výtkou zcela lichou. Žalobce proto setrval na podané žalobě a zdvořile požádal soud, aby zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí posoudil v intencích žalobního návrhu a podané repliky.
12. Žalovaný ve svém vyjádření k replíce uvedl, že žalobce byl oprávněn jakožto osoba zúčastněná na správě daní podat podnět na ochranu před nečinností nejbližší nadřízenému správci daně z důvodů předjímaných v ustanovení § 38 odst. 1 písm. a) až písm. c) daňového řádu a následně i správní žalobu. Dále žalovaný uvedl, že bylo zcela na vůli žalobce, který se rozhodl předmětná rozhodnutí vydaná při správě daní přezkoumat na základě řádného oprávněného prostředku, zda učiní dotaz na průběh odvolacího řízení, případně bude požadovat nahlížení do správního spisu, a kdy tak skutečně učiní, pakliže měl za to, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů. Žalobci nebránilo nic v tom, aby doměřenou daň z příjmů právnických osob zaplatil bez toho, že by vyčkával rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.

IV. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem v souladu s ust. § 51 odst. 1 uvedené právní úpravy souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
14. Z obsahu daňového spisu lze seznat, že dne 10. 1. 2022 vydal žalovaný vyrozumění, jimiž žalobce informoval o předpisu úroků z prodlení daňových povinností - daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 - vznikajícího dle ust. § 252 daňového řádu. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce námitku, která byla napadeným rozhodnutím ze dne 25. 2. 2022 zamítnuta. Žalobce žádal správce daně, aby snížil výši těchto předmětných úroků z prodlení, neboť odvolací orgán po předání spisu prvostupňovým správním orgánem dne 24. 9. 2019 ve věci daně z příjmů právnických osob dle názoru žalobce nekonal a začal konat až po intervenci zástupce žalobce a následném telefonátu odpovědné úřední osobě. Dle názoru žalobce by tedy úroky z prodlení měly být sníženy o částku představující výši úroků za období od 25. 9. 2019 do 7. 9. 2021.
15. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zaujal k věci jednoznačné stanovisko, dle něhož se při správě daní řídí správce daně procesní normou, kterou je daňový řád. Tato zákonná úprava obsahuje přesná pravidla pro výpočet úroků z prodlení a správce daně nemá jinou možnost než tato pravidla aplikovat. Dále připomenul, že dle ust. § 135 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Žalovaný rovněž vyslovil přesvědčení, že žalobce měl možnost dát v souladu s § 38 daňového řádu podnět na ochranu před nečinností, pokud se domníval, že správce daně nepostupoval v řízení bez zbytečných průtahů.
16. Krajský soud hodnotil postup žalovaného v kontextu s žalobními námitkami dle jednotlivých ustanovení daňového řádu. Ten v ust. § 251a uvádí, že *„Úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik. Úroky hrazené daňovým subjektem pak upravuje ust. § 252 této právní úpravy, z něhož vyplývá, že „Základem pro výpočet úroku z prodlení je a) splatná daň, která nebyla uhrazena, nebo b) vratka vzniklá v důsledku neoprávněného uplatnění daňového odpočtu nebo daně. Úrok z prodlení vzniká od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby; stanovení náhradního dne splatnosti daně nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení, nebo ode dne vrácení, použití nebo převedení vratky vzniklé v důsledku stanovení daňového odpočtu nebo daně, anebo předepsání zálohy na daňový odpočet do dne její platby..... Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik.“*
17. Aplikací daných ustanovení daňového řádu na projednávanou věc lze nepochybně dovodit, že úrok z prodlení ve smyslu § 252 odst. 1 písm. a) daňového řádu vzniká v případě, kdy splatná daň nebyla uhrazena. Jinak řečeno jedinou právní skutečností, která podmiňuje vznik úroku z prodlení podle § 252 odst. 1 daňového řádu, je existence splatné daně, která nebyla uhrazena. Jiná skutečnost tak nemůže mít na vznik úroku z prodlení vliv. Žalovaný je tak nepochybně touto zákonnou úpravou vázán a ta mu již neumožňuje jakýmkoliv způsobem do vymezené podmínky vstupovat, takže žalovaný nemůže nijak výši úroku svojí případnou úvahou o zohlednění určité jiné skutečnosti jakkoliv moderovat.

18. S ohledem na to, že vznik úroku z prodlení je vázán toliko na existenci neuhrazené splatné daně, je tvrzení žalobce, že byl odvolací orgán dlouhodobě nečinný, a tedy že žalobce nemůže být odpovědný za prodlení, bezvýznamné. Případná nečinnost finančních orgánů, respektive otázka odpovědnosti za prodlení totiž není z hlediska vzniku úroku z prodlení dle § 252 odst. 1 písm. a) daňového řádu relevantní. Úrok z prodlení vlastně představuje cenu peněz a tudíž je nutno jej uplatnit v jakémkoliv případě, kdy je příslušný daňový subjekt v prodlení s platbou daně jakožto příjmu veřejného rozpočtu. Uplatní se tedy pokaždé, kdy daňový subjekt nezaplatí splatnou částku daně v den její splatnosti. Z takto nastavené situace je tedy nepřipadná námitka žalobce odkazující na č. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod ve vazbě na to, že žalovaný rozhodl o podaném odvolání s dvouletým odstupem. Ust. § 251a a § 252 daňového řádu vznik úroku jasně vymezuje a nelze z něho seznat, že by jeho vyměření mohl správce daně na základě své úvahy s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem vzniklým při vyměřování daně jakkoliv změnit. V této fázi řízení je rovněž nerozhodné, zda žalobce využil svého práva nahlížet do spisu či práva podat podnět či žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu. Jedinou skutečností, která podmiňuje vznik úroku z prodlení, je totiž pouze samotné neuhrazení splatné daně.
19. Na základě uvedeného krajskému soudu nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
20. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné 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, 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.

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.

Hradec Králové 8. února 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu