



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **TAROS NOVA a.s.**, IČO 25866125
sídlem Bezručova 663, 756 61 Rožnov pod Radhoštěm
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště Rožnov pod Radhoštěm**
sídlem Kulturní 1777, 756 64 Rožnov pod Radhoštěm

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2019,
č. j. 1851792/19/3307-50523-712564,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl žádost žalobce a prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) doměřené žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 9. 2017, v souhrnné výši 365 232 Kč, současně s povinností uhradit penále z doměřené daně ve výši 73 045 Kč, dodatečnými platebními výměry žalovaného ze dne 13. 9. 2017,
 - č. j. 1751298/17/3307-50523-806767 za zdaňovací období červenec 2013,
 - č. j. 1751394/17/3307-50523-806767 za zdaňovací období srpen 2013,
 - č. j. 1751491/17/3307-50523-806767 za zdaňovací období září 2013,
 - č. j. 1751657/17/3307-50523-806767 za zdaňovací období říjen 2013,
 - č. j. 1751739/17/3307-50523-806767 za zdaňovací období listopad 2013, a
 - č. j. 1751790/17/3307-50523-806767 za zdaňovací období prosinec 2013.
2. Správce daně, poté, co byla žalobci DPH za zdaňovací období červenec 2013 až prosinec 2013, žalobci vyměřil úrok z prodlení na DPH, platebními výměry ze dne 16. 5. 2019,
 - č. j. 1123737/19/3307-50523-712564 za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 16 939 Kč,
 - č. j. 1123744/19/3307-50523-712564 za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 97 965 Kč,
 - č. j. 1123749/19/3307-50523-712564 za zdaňovací období září 2013 ve výši 99 553 Kč,
 - č. j. 1123750/19/3307-50523-712564 za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 17 150 Kč,
 - č. j. 1123753/19/3307-50523-712564 za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 17 150 Kč, a
 - č. j. 1123756/19/3307-50523-712564 za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 33 001 Kč.

Žalobce v návaznosti na citované platební výměry podal žádost o prominutí příslušenství daně, v níž žádal prominout úrok z prodlení v celkové výši 281 484 Kč. Žalovaný řízení o žádosti žalobce v rozsahu úroku z prodlení vzniklého do 31. 12. 2014 ve výši 57 763 Kč zastavil, ve zbytku žádost žalobce zamítl.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce ve své žalobě namítá splnění podmínek dle § 259b daňového řádu, neboť předmětná daňová povinnost byla částečně uhrazena před její splatností, měsíčně v částkách 10 607,- Kč a zbývající část byla uhrazena po jejím pravomocném stanovení obratem. Dále uvádí, že mu sice nebylo povoleno posečkání uvedené daně a příslušenství,

přesto se snažil uhradit jistinu daně a penále tak, aby byl úrok co nejnižší, což v důsledku způsobilo, že úrok a tedy i případné prominutí úroku bude nižší.

4. Žalobce má za to, že byly naplněny podmínky § 259b odst. 1 a 2 a § 259a odst. 1 a 2 daňového řádu (tj. týkající se penále). Žalobce připouští, že není naplněna dikce Pokynu GFŘ-D-21, avšak uvádí, že tento Pokyn je pouze interní směrnici, nemající charakter právního předpisu a má za to, že byla založena tvrdost vyžadovat placení celého příslušenství daně s ohledem na bezodkladné inkaso daně.
5. Žalobce dále namítá, že žalovaný pomínul zákonná kritéria dle § 259b daňového řádu, když rozhodl zamítavě o žádosti a nezohlednil kritéria tvrzená v žádosti o prominutí příslušenství daně.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. K tvrzením žalobce žalovaný na prvním místě uvádí, že pokyny Generálního finančního ředitelství řady D sjednocují správní praxi orgánů Finanční správy. Zajišťují tak jednotnou správní praxi orgánů finanční správy a předvídatelný postup jednotlivých správců daně vůči daňovým subjektům. Obdobné pokyny Ministerstva financí řady D již byly judikaturou označeny jako obecné pro správní orgány závazné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012-49, bod 40).
7. Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně je rozhodnutím vydaným na základě správního uvážení. Prostor pro úvahu správního orgánu není neomezený a má své limity. Ty jsou stanoveny zákonem nebo si je správní orgán musí vymezit ve své rozhodovací praxi sám, což je typický případ úlevových institutů dle § 259a, § 259b a § 259c daňového řádu.
8. Správce daně v nyní řešeném případě rozhodoval v režimu správního uvážení v souladu se správní praxí signalizovanou Pokynem zveřejněným dne 13. 2. 2015 na internetových stránkách Finanční správy české republiky. V tomto ohledu žalovaný neshledává postup při rozhodování o žádosti žalobce nezákonným a nemůže mu být ani vytýkáno, pokud se tímto Pokynem řídil, přestože Pokyn není obecně závazným právním předpisem.
9. Důvody, které žalobce uvedl v žádosti o prominutí úroku z prodlení úhrady daňových povinností, tj. dobrovolné placení doměrku daně před jeho splatností, dobrá spolupráce se správcem daně a nepovolení posečkání v době splatnosti doměrku daně, nesubsumoval pod některý z vymezených ospravedlnitelných důvodů uvedených v čl. III. 3. A. Pokynu a skutečnost, že by byl naplněn některý z vymezených ospravedlnitelných důvodů prodlení, neosvědčil ani ze spisového materiálu, ze kterého žalovaný vycházel při rozhodování o prominutí příslušenství daně. Žalovaný tak nemohl dospět k jinému závěru než k zamítavému výroku rozhodnutí ve věci prominutí příslušenství daně.
10. Tvrzení žalobce o nepřiměřeně tvrdém opatření a citelném zásahu do ekonomické situace z důvodu nesprávného právního posouzení věd, které žalobce nedoložil a nenachází ani oporu v jeho daňovém spisu, nemohlo být zcela logicky vyhodnoceno jako naplnění ospravedlnitelného důvodu prodlení, neboť ekonomické a sociální poměry zakládající tvrdost uplatněného úroku ve smyslu § 259b odst. 3 daňového řádu (čl. III. 3. B Pokynu) by měly vliv až na posouzení rozsahu prominutí v procentuálním ohodnocení (k tomu např. bod 34 důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb.).
11. K dalším námitkám týkajícím se domnělé tvrdosti spočívající v nepovolení úhrady daně ve splátkách (zastavení řízení v dané věci) žalovaný uvádí, že postupoval zcela v souladu se zákonem a jeho postup byl potvrzen rozhodnutím o odvolání č. j. 5772/20/5100-41454-712447 ze dne 10. 2. 2020, vydaným Odvolacím finančním ředitelstvím.

12. Další zákonná kritéria, tj. ekonomické a sociální poměry zakládajících tvrdost uplatněného úroku ve smyslu § 259b odst. 3 daňového řádu (čl. III. 3. B Pokynu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem ve smyslu § 259c odst. 1 daňového řádu (čl. III. 3. C Pokynu), která by měla vliv na rozsah prominutí, již žalovaný zkoumat nemusel, protože nebyl naplněn zákonný předpoklad existence ospravedlnitelného důvodu prodlení.
13. Žalovaný má za to, že důvody rozhodné pro zamítnutí žádosti o prominutí příslušenství daně a logickou úvahu o nich chronologicky a srozumitelně uvedl v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí je dostatečně odůvodněno a je zcela zřejmé z čeho žalovaný při správním uvážení vycházel, jaká kritéria v rámci své úvahy použil, jaké skutečnosti osvědčil a hodnotil a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl.

IV. Posouzení věci soudem

14. Krajský soud za splnění podmínek pro rozhodnutí věci bez nařízení jednání (§ 51 s. ř. s.) přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházející jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
15. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu žalovaného při rozhodování o žádosti žalobce o splnění podmínek pro prominutí úroku z prodlení na DPH.
16. Krajský soud v první řadě uvádí, že je mu z vlastní úřední činnosti známo, že rozsudkem č. j. 29 Af 52/2019-71 bylo zrušeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 4. 2019, č. j. 16566/19/5300-21443-702551. Tímto rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, citovaným v bodě [1] tohoto rozsudku. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že zrušení takového rozhodnutí má za následek odpadnutí zákonného důvodu pro vyměření úroku, tj. existenci rozhodnutí o vyměření daně. Vzhledem k tomu, že úrok sleduje osud daně, nemůže rozhodnutí o úroku samostatně obstát v situaci, kdy o dani (od níž je odvozeno) neexistuje pravomocné rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2014, č. j. 7 Afs 95/2013-27). Stejně tak je krajskému soudu známo, že otázka udržitelnosti tohoto právního názoru i do budoucna je v současnosti předmětem posouzení ze strany rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení ze dne 24. 8. 2022, č. j. 6 Afs 292/2018-30). S ohledem na skutečnost, že žalobce v nyní projednávané věci nenapadá platební výměry, kterými byl žalobci vyměřen úrok z prodlení, nýbrž rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prominutí příslušenství daně, musí krajský soud vycházet z předpokladu, že úrok z prodlení byl vyměřen žalobci platebními výměry, které jsou stále pravomocné, a je tak i dán důvod pro věcný přezkum napadeného rozhodnutí. Uvedený právní názor proto není pro nynější věc relevantní, stejně tak není důvod k postupu v podobě přerušení řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu v dané věci.
17. K první námitce žalobce krajský soud uvádí, že byť je to žádoucí a jistě jde k žalobci k dobru, že se pokusil zaplatit doměřenou daň a penále před pravomocným rozhodnutím o doměření DPH žalobci, nic to nemění na tom, že posouzení, zda takové jednání je ospravedlnitelným důvodem pro prominutí příslušenství daně, leží ve sféře správního uvážení žalovaného. Stejně tak leží ve sféře správního uvážení žalovaného, zda shledá

ekonomické nebo sociální poměry zakládající tvrdost uplatněného nároku, které by byly způsobilé ospravedlnit prominutí příslušenství daně.

18. Pokud žalobce namítá, že žalovaný vycházel z pokynu GFŘ-D-21, k tomu krajský soud uvádí, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že cílem takového pokynu je zabezpečení v maximální možné míře jednotného a objektivizovaného rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně. Tento pokyn vymezuje mimo jiné skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvod tvrdosti, a také skutečnosti, při jejichž existenci je naopak v zásadě vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Smyslem tohoto pokynu je tedy zajistit jednotu v rozhodování a právní jistotu daňových subjektů, kteří žádají o prominutí příslušenství daně. Byť tento pokyn není obecně závazným právním předpisem a správce daně by se od něho v odůvodněných případech mohl odchýlit, správci daně nelze vytýkat, že se tímto pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených, pokud tento pokyn nebyl v rozporu se zákonem. Pokyny Ministerstva financí řady D jsou totiž obecně pro správní orgány závazné s ohledem na zákaz libovůle a zákaz neodůvodněně nerovného zacházení. Jejich použití je vyloučeno pouze v případech, kdy odporují zákonu (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57; ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005-59 nebo ze dne 30. 10. 2013, č. j 8 Afs 80/2012-49).
19. Žalobce přitom rozpor pokynu D se zákonem nenamítal. Žalobce v žalobě uvádí, že žalovaný se dopustil prominutí zákonných kritérií dle § 259b daňového řádu, když nezohlednil kritéria, tvrzená žalobcem v žádosti o prominutí příslušenství daně. Krajský soud k tomu uvádí, že jednak žalobce neuvádí, která konkrétní zákonná kritéria žalovaný v napadeném rozhodnutí pominul zohlednit. Pokud však žalobce tvrdí, že žalovaný nevzal v potaz důvody pro prominutí příslušenství daně, které žalobce v žalobě uvádí, a které uváděl i v žádosti o prominutí příslušenství daně, k tomu krajský soud uvádí, že se s tímto tvrzením neztotožňuje.
20. Je pravdou, že výčet ospravedlnitelných důvodů pro prominutí daně či jejího příslušenství nelze chápat jako taxativní, tj. konečný. V každém jednotlivém případě je tedy třeba zvážit konkrétní skutkovou situaci. Daňovým subjektem uplatněné důvody nelze odmítnout s pouhým konstatováním, že nejsou v pokynu uvedeny. (srov. NOVOTNÁ, Monika. a kol. *Prominutí daně a příslušenství daně*. In: NOVOTNÁ, Monika, JORDANOVÁ, Kateřina, KRUPIČKOVÁ, Lenka, ŠOTNÍK, Jakub. *Daňové řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 251.). Žalovaný však v napadeném rozhodnutí k takovému postupu nepřistoupil. Žalovaný totiž nejprve uvedl, že důvody, které žalobce uvedl jako ospravedlňující prominutí úroku prodlení se zaplacením DPH, nespádají pod žádný z důvodů, vymezených v Pokynu GFŘ-D-21, zároveň pak ale uvedl, že tyto důvody neshledal natolik mimořádnými, aby naplňovaly ospravedlnitelné důvody nad rámec tohoto pokynu. Žalovaný tak při správním uvážení vzal v potaz žalobcem tvrzené důvody pro prominutí úroku z prodlení se zaplacením DPH, a posoudil je jako nedostatečné, aniž by pouze mechanicky aplikoval Pokyn GFŘ-D-21, byť z něj primárně, jako z předpisu pro něj závazného, vycházel.
21. Konečně důvodnou neshledal krajský soud ani námitku, že žalovaný znemožnil uplatnit žalobci důvod pro prominutí příslušenství, když použil na úhradu daňové povinnosti přeplatek žalobce na DPPO a nadměrný odpočet žalobce na DPH za zdaňovací období duben 2017, na základě čehož následně zastavil řízení o povolení úhrady dlužné DPH ve splátkách pro zjevnou bezpředmětnost. Z § 154 odst. 2 daňového řádu totiž plyne, že správce daně použije přeplatek, kterým se rozumí částka, o kterou úhrn plateb a vratek na

kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu, primárně na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, případně na úhradu nedoplatku u jiného správce daně. Až pokud takový nedoplatek není, stává se přeplatek vratitelným ve smyslu § 155 daňového řádu. Stejný postup se použije pro nadměrný odpočet na DPH podle § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014 č. j. 5 Ans 11/2013-33).

22. Nelze proto v žádném případě žalovanému vyčítat, pokud použil přeplatek na jednom daňovém účtu žalobce na úhradu nedoplatku na daňovém účtu jiném, neboť takový postup je zákonnou povinností žalovaného, a teprve pokud tak nemůže postupovat, stává se přeplatek vratitelným. Zároveň argumentace žalobce, že počítal s nadměrným odpočtem na DPH v rámci svého *cash flow*, je nesprávná. Žalobce totiž zjevně musel počítat s tím, že předtím, než žalovaný vyplatí žalobci případný vratitelný přeplatek, kterým by se nadměrný odpočet na DPH stal, musí se z tohoto nadměrného odpočtu uhradit daňové nedoplatky žalobce.

V. Závěr a náklady řízení

23. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
24. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 31. ledna 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu