



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **ALTENERG, s. r. o.**, IČO: 27281922,
sídlem Tyršova stezka 190, Loučná, 435 11 Lom u Mostu,
zastoupená AGIS účetnictví a daně, a. s., IČO: 25008340,
sídlem Moskevská 1/14, 434 01 Most,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2021, č. j. 1332752/21/2508-50522-506353,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím své zástupkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 27. 5. 2021, č. j. 1332752/21/2508-50522-506353, kterým žalovaný podle § 259b a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl žádost žalobkyně o prominutí úroku z prodlení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 a říjen 2015 v úhrnné výši 490 392 Kč z titulu doměření daně z přidané hodnoty na základě podaných dodatečných daňových tvrzení.

Žaloba

2. Žalobkyně v podané žalobě nejprve popsala, že na základě výzvy žalovaného ze dne 12. 5. 2017 podala dne 30. 5. 2017 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 a dne 14. 6. 2017 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014. Důvodem pro podání dodatečných daňových přiznání byla dle jejího tvrzení oprava chybné aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), u dodavatele žalobkyně, který vystavil daňové doklady s českým DIČ, zatížil je tedy českou daní z přidané hodnoty a tuto daň také zaplatil. Až na upozornění správce daně bylo zjištěno, že dodavatel žalobkyně nemá v České republice stálou provozovnu, a proto nemůže vystavovat daňové doklady s českým DIČ na předmětné plnění, a sám tak odvádět tuto daň České republice. Dodavatel žalobkyně proto vystavil daňové doklady s německým DIČ, přičemž žalobkyně v dodatečném daňovém přiznání uplatnila přenesenou daňovou povinnost. Žalobkyně dále uvedla, že daňovou povinnost vyplývající z dodatečných daňových přiznání uhradila dne 1. 6. 2017 ve výši 971 455 Kč a dále dne 14. 6. 2017 ve výši 835 989 Kč. Žalobkyně k tomu dále citovala obsah své žádosti o prominutí úroku z prodlení ze dne 16. 10. 2017 a připomněla, že tato byla žalovaným zamítnuta. Žalobkyně namítla, že byla rozhodnutím o zamítnutí žádosti o prominutí úroku z prodlení ze dne 31. 12. 2017, č. j. 2318663/17/2508-50523-506220, zkrácena na svých právech, neboť oprávněně očekávala, že žalovaný bude respektovat existující právní úpravu a zveřejněné principy pro správní úvahu v obdobných věcech, přičemž předmětný úrok promine.
3. Žalobkyně poukázala na to, že se žalobou u zdejšího soudu domáhala v řízení vedeném pod sp. zn. 15 Af 12/2018 nápravy. S odkazem na usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 103/06 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 101/2014 dále konstatovala, že správní praxe je v tomto případě nahrazena pokynem Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21 ze dne 12. 2. 2015, č. j. 4260/15/7100-40123 (dále jen „pokyn GFŘ-D-21“). Podle žalobkyně byl žalovaný povinen principy uvedené v tomto pokynu analogicky aplikovat i na jiné skutečnosti, které mohly zakládat důvod pro prominutí úroku. Dodala, že správní úvaha ohledně prominutí musí vycházet především z charakteru úroku z prodlení, který vedle ekonomické náhrady obsahuje i významnou sankční složku. Žalobkyně též poukázala na tabulku ospravedlnitelných důvodů prodlení uvedenou v pokynu GFŘ-D-21 s tím, že pokud je původní platba daně vykonána daňovým dlužníkem na jiný variabilní symbol nebo na jiný účet správce daně, aniž by se jednalo o nejasnou platbu, může být prominuto až 100 % úroku z prodlení. Tento důvod je podle přesvědčení žalobkyně příkladem toho, kdy není co nahrazovat ani sankcionovat, protože veřejný rozpočet dostal daňový nedoplatek ve lhůtě, kdy byl splatný, a nemusel peněžní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prostředky získávat z jiných zdrojů. Dále žalobkyně poznamenala, že sankční složka je neoddělitelná od ekonomické náhrady, pokud tedy nenastala újma na straně veřejného rozpočtu, nelze nic nahrazovat ani sankcionovat. Žalobkyně měla za to, že v jejím případě veřejný rozpočet obdržel úhradu předmětného daňového nedoplatku v době jeho splatnosti a není podstatné, že se tak stalo od jiného subjektu než od ní. Zdůraznila přitom, že veřejný rozpočet nemusel získávat peněžní prostředky z jiných zdrojů, neboť je měl po určitou dobu k dispozici od plátců, které tato povinnost stíhá obecně, i od žalobkyně, na kterou měla být daňová povinnost přenesena, což se stalo až dodatečně. Tuto skutečnost, která dle žalobkyně sama o sobě zakládá ospravedlnitelný důvod pro prominutí úroku, ovšem žalovaný nezohlednil, tudíž nesprávně aplikoval pokyn GFŘ-D-21. Zmíněný pokyn zároveň neobsahuje taxativní výčet ospravedlnitelných důvodů pro prominutí úroku z prodlení. Žalobkyně proto shrnula, že by bylo absurdní, pokud by daňová správa požadovala náhradu zvýšenou o sankce za to, že veřejný rozpočet měl finanční prostředky k dispozici dvakrát a bezplatně.

4. Žalobkyně dále citovala zrušující rozsudek zdejšího soudu č. j. 15 Af 12/2018-35 a napadené rozhodnutí vydané žalovaným v novém řízení. Byla přesvědčena, že byla i tímto rozhodnutím zkrácena na svých právech, neboť oprávněně očekávala, že žalovaný bude ve svém správním uvažování respektovat existující právní úpravu, zveřejněné principy pro správní úvahu v obdobných věcech a že úrok bude prominut v plné výši. Žalobkyně uplatnila stejné žalobní argumenty, které použila v řízení o žalobě proti rozhodnutí č. j. 2318663/17/2508-50523-506220, který byl zrušen rozsudkem zdejšího soudu č. j. 15 Af 12/2018-35 a který se týkal stejné žádosti žalobkyně o prominutí úroku z prodlení, neboť se žalovaný opětovně v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal s povinností učinit a odůvodnit správní uvážení, jak mu ukládal zákon. Žalobkyně doplnila, že žalovaný překročil meze správního uvážení v tom smyslu, že se mu vyhnul. Omezil se totiž pouze na správní uvážení v otázce, zda důvod pro prominutí uváděný žalobkyní je shodný s důvody uvedenými v pokynu GFŘ-D-21. Žalovaný podle názoru žalobkyně správně dospěl k závěru, že důvod pro prominutí uvedený v pokynu GFŘ-D-21 doslovně naplněn nebyl. Žalobkyně však zdůraznila, že se žalovaný nezabýval tím, zda důvod pro prominutí uváděný žalobkyní byl výslovně neuvedeným ospravedlnitelným důvodem. Překročení správního uvážení žalovaným tedy spočívalo v tom, že bylo nezákonně úzké a omezené. Žalobkyně zdůraznila, že žalovaný měl ze zákona povinnost posoudit, zda byl konkrétní důvod ospravedlnitelný, a nikoli jen posoudit, zda se doslovně shodoval s důvody uvedenými v pokynu GFŘ-D-21. Nebylo by odchýlením, pokud by žalovaný svou individuální správní úvahou rozhodl o prominutí. Sjednací úloha pokynu by se podle názoru žalobkyně naplnila využitím analogie.
5. Žalobkyně dále upozornila na to, že účelem institutu přenesené daňové povinnosti je zajištění vybrání daně v případech, kdy hrozí riziko, že jeden daňový subjekt sice daň přizná, ale neodvede a druhý si uplatní nárok na odpočet. Jedná se o účinný nástroj zajištění daně. Žalobkyně uvedla, že výše popsané riziko hrozí, je-li dodavatel ze zahraničí. Podle zákona má daň za jiného zaplatit tuzemský odběratel, aby se nestalo, že zahraniční dodavatel, který by ji jinak měl zaplatit, ji nezaplatí. V případě, že zahraniční dodavatel zaplatí a nezaplatí ten, kdo měl tuto úhradu zajistit tím, že jí za zahraničního dodavatele zaplatí, právní úprava jde nad podstatu zajištění daně už tím, když nutí toho, jehož platbu měla přenesená daňová povinnost zajistit, aby si požádal o její vrácení, a toho, kdo měl zaplacením daň někoho jiného zajistit a neučinil tak, aby jí zajistil, místo aby došlo jen k upozornění, že je třeba napříště rovnou platit tím, komu to zákon ukládá. Kvůli této právní úpravě není podle přesvědčení žalobkyně možné úročit formální, a nikoli skutečné prodlení. Jednalo se o jedno Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

plnění, z něhož měla být zaplacená nepřímá daň, ta zaplacená byla, jen ji zaplatil někdo jiný. Žalobkyně dále zdůraznila, že základním předpokladem pro vznik úroku coby náhrady škody je existence takové škody. Uvedla, že není možné nahrazovat škodu, která nevznikla. Žalobkyně závěrem připomněla, že zákon nebrání komukoli zaplatit daň za jiného, pokud ji správně identifikuje.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a zastával názor, že žalobkyně nebyla zkrácena na svých právech, neboť žalovaný respektoval platnou právní úpravu a zveřejněné principy pro správní úvahu v obdobných věcech. Žalovaný rovněž nesouhlasil se žalobkyní, že překročil meze správního uvážení, neboť v napadeném rozhodnutí posuzoval, zda se v řešeném případě jednalo o situaci, která odpovídala ospravedlnitelným důvodům nejen podle pokynu Generálního finančního ředitelství GŘ-D-47 ze dne 8. 3. 2021, č. j. 15921/21/7700-10123-050167 (dále jen „pokyn GŘ-D-47“), ale i nad jeho rámec. Dospěl k závěru, že situace žalobkyně ospravedlnitelným důvodem nebyla. Žalovaný dále uvedl, že ospravedlnitelný důvod uvedený v pokynu GŘ-D-47 je řešen v situaci, kdy daňový subjekt zaplatí správně stanovenou daň omylem nesprávně, protože ji zaplatí na jiný účet správce daně nebo uvede nesprávný variabilní symbol. V případě žalobkyně však nebyla daň prvotně správně stanovena, neboť předmětné plnění nebylo zdaněno v souladu se zákonem a daň nebyla v řádném termínu uhrazena žalobkyní. Žalovaný proto nemohl ve věci prominutí příslušenství daně rozhodnout kladně ve smyslu pokynu GŘ-D-47 ani ve smyslu zákona vzhledem k zákazu přenosu daňové povinnosti.
7. Žalovaný konstatoval, že Nejvyšší správní soud ve své judikatuře připouští výjimečné případy, kdy se od jednou vytvořené správní praxe lze odchýlit v individuálním případě, ovšem jen v případech zvláštních a atypických. Mezi ně případ žalobkyně nespadal, neboť se neodlišoval od situace ostatních plátců uskutečňujících plnění v režimu přenesené daňové povinnosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč nepovažoval důvod uplatněný žalobkyní za natolik mimořádný, aby postupoval podle pokynu GŘ-D-47. Žalovaný dále uvedl, že daňové řízení je vedeno s každým daňovým subjektem individuálně, je neveřejné a nelze přistoupit na skupinové či jinak neutrální plnění daňových povinností. Je zřejmé, že zákonodárce nepředpokládal a v § 155 daňového řádu přímo vyloučil, aby docházelo k zaměňování daňových povinností a započítávání přeplatku mezi jednotlivými daňovými subjekty zpětně. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně při podání daňového přiznání porušila § 24 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 28. 7. 2016, a § 108 odst. 1 písm. c) téhož zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2017, a přiznala daň v nesprávné výši. Až na výzvu správce daně podala dodatečně daňové přiznání již na správnou výši daně a daň zaplatila. Žalovaný uvedl, že povinnost přiznat a uhradit daň má plátce, kterému je služba poskytnuta, nikoli plátce, který službu poskytl. Skutečnost úhrady daňové povinnosti dodavatele není podstatná, neboť se jedná o dva různé daňové subjekty, které si plní své daňové povinnosti svým jménem a na své daňové účty. Žalovaný zdůraznil, že daňová povinnost žalobkyně nebyla uhrazena včas na její účet ani na jiný účet pod nesprávným variabilním symbolem. Prvotně nebyla daňová povinnost ani žalobkyní přiznána. Žalobkyně daňovou povinnost přiznala až po výzvě správce daně a uhradila dodatečně. Žalobkyně sama přiznala ve své žádosti o prominutí úroků z prodlení, že výši původně přiznané daně přiznala na základě nesprávné informace od svého dodavatele o tom, že se na ni v daném případě nevztahuje přenesená daňová povinnost. Za správnost přiznané daně zodpovídá plátce nebo identifikovaná osoba, kterému je osobou neusazenou v tuzemsku poskytnuto plnění s místem plnění v tuzemsku a ten je povinen si veškeré informace ověřit a postupovat dle platných zákonů. Podle názoru žalovaného tedy situace, kdy daňový Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

subjekt omylem uhradí správně stanovenou daň na jiný účet nebo pod jiným variabilním symbolem, v případě žalobkyně nenastala. Nelze přistoupit na tvrzení žalobkyně, že je lhostejno, kdo uvede daň ve správné výši do svého daňového přiznání a kdo ji včas uhradí. Na základě argumentace žalobkyně by mohly být prominuty úroky z prodlení tomu subjektu, jehož dodavatelé přiznanou daň včas zaplatili, ale za stejné situace by nemohly být prominuty tomu daňovému subjektu, jehož dodavatelé přiznanou daň nezaplatili, takže tato daň by ve státním rozpočtu chyběla. Takový výklad by podle názoru žalovaného byl v rozporu se zásadou rovnosti práv a povinností daňových subjektů. Podle názoru žalovaného na případ žalobkyně nelze analogicky vztáhnout ospravedlnitelný důvod platby vykonané daňovým dlužníkem omylem, pod jiným variabilním symbolem nebo jiný účet správce daně, a to právě pro absenci platby vykonané daňovým dlužníkem. Pokud byla z předmětného zdanitelného plnění odvedena daň, byla odvedena jiným daňovým subjektem, na jeho účet, pod jeho variabilním symbolem, k jím přiznané daňové povinnosti.

8. K argumentu žalobkyně stran absence škody žalovaný namítl, že nelze chybějící daň na daňovém účtu konkrétního poplatníka nahradit z daní zaplacených jiným poplatníkem. Nepřenositelnost daňových povinností zapovídá daňový řád, protože do doby řádné úhrady daně je státní rozpočet krácen o částku odpovídající neodvedené dani. Pro vznik úroku z prodlení jsou dány konkrétní zákonné podmínky a ty byly v případě žalobkyně splněny beze zbytku. Úroky tedy podle názoru žalovaného vznikly ze zákona a nelze od jejich předepsání upustit. Žalovaný pokračoval, že ve věci případného prominutí proběhlo napadené šetření, a lze tedy zkoumat pouze podmínky relevantní pro jejich prominutí. Argumentace žalobkyně však nesměřovala k prominutí, ale k samotnému vzniku úroku, který však žalobkyně nezpochybňovala, a proto žalovaný její argumentaci nepovažoval za relevantní. Závěrem žalovaný navrhl soudu zamítnutí žaloby.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

9. Žalobkyně v replice zdůraznila, že žalovaný ve vyjádření nijak nevyvrací její žalobní argumenty a sám nepřináší žádný argument, proč v jejím případě šlo o jednu daňovou povinnost přenesenou na jiného plátce, a nikoli o daňové povinnosti různých plátců, a že tedy jde o důvod hodný zřetele, protože ke škodě nedošlo. Žalobkyně dále uvedla, že po žalovaném nežádala, aby se odchýlil od správní praxe, nýbrž se jednalo o případ správní praxi neřešený. Proto bylo potřeba využít správní uvážení v mezích obecných postupů, které lze ze správní praxe řešící jiné případy vyčíst. Podle názoru žalobkyně bylo v jejím případě správní praxí, že pokaždé, když někdo zaplatí na jiný bankovní účet, je mu v této souvislosti vyměřený úrok na jeho žádost zcela prominut, a nikoli naopak, že je tedy plné prominutí možné jen tehdy, pokud bylo zaplacené na jiný účet.

Posouzení věci soudem

10. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasila a žalovaný se po řádném poučení, že může vyslovit souhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.
11. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí dle § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

12. Po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Z obsahu předloženého správního spisu soud zjistil, že žalovaný výzvami ze dne 12. 5. 2017, č. j. 1397915/17/2508-50523-506220 a 1398490/17/2508-50523-506220, vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 a říjen 2015. Žalobkyně podala dne 30. 5. 2017 dodatečné daňové přiznání za říjen 2015 a dne 14. 6. 2017 dodatečné daňové přiznání za říjen 2014. Žalovaný následně dvěma platební výměry ze dne 3. 8. 2017, č. j. 1895364/17/2508-50523-506220 a č. j. 1895412/17/2508-50523-506220, vyrozuměl žalobkyni o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností za zdaňovací období října 2014 a října 2015. Žádostí ze dne 16. 10. 2017 se žalobkyně domáhala prominutí úroků z prodlení s odůvodněním, že byla nesprávně informována o tom, že se na ni v daném případě nevztahuje přenesená daňová povinnost, a její dodavatel proto nesprávně přenesenou daňovou povinnost neuplatnil, pak ale předmětnou daň sám uhradil v řádném termínu. Následně žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 12. 2017, č. j. 2318663/17/2508-50523-506220, zamítl žádost žalobkyně o prominutí úroku z prodlení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 a říjen 2015. Žalobkyně toto rozhodnutí napadla žalobou podanou u zdejšího soudu. Rozsudkem ze dne 17. 2. 2021, č. j. 15 Af 12/2018-35, zdejší soud výše specifikované rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost zrušil, neboť žalovaný dostatečně neobjasnil konkrétní úvahy, které jej vedly k závěru, že argumenty uváděné žalobkyní v žádosti ze dne 16. 10. 2017 jsou liché, mylné nebo vyvrácené. Žalovaný v dalším řízení opětovně posoudil žádost žalobkyně a napadeným rozhodnutím ji opětovně zamítl.
14. Žalobkyně namítala, že bylo zasaženo do jejího legitimního očekávání, že jí úrok z prodlení bude prominut v plné výši pro ospravedlnitelný důvod analogický k těm, které jsou uvedeny v pokynu GFŘ-D-21. Podle názoru žalobkyně žalovaný překročil meze správního uvážení tím, že se mu vyhnul. Žalobkyně argumentovala, že u ní ospravedlnitelný důvod byl dán.
15. Podle § 259 odst. 1 daňového řádu platí, že příslušenství daně lze prominout na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední.
16. 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.
17. 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.
18. Soud nejprve opětovně připomíná základní charakteristiku institutu prominutí úroku z prodlení podle § 259 daňového řádu. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu byl institut prominutí daně a jejího příslušenství vždy vnímán jako zcela výjimečné osvobození konkrétního případu od daňové povinnosti. Úprava prominutí úroku z prodlení v § 259b odst. 2 daňového řádu kombinuje správní uvážení (správce daně může prominout)

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a neurčitý právní pojem (důvody prodlení musí být ospravedlnitelné s ohledem na konkrétní případ).

19. Soud si je vědom skutečnosti, že v případě správního uvážení zákon poskytuje správnímu orgánu ve stanovených hranicích volný prostor k úvaze a následnému rozhodnutí (srov. zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018-35, ze dne 29. 4. 2014, č. j. 8 Afs 63/2013-30, 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). Prostor pro uvážení správního orgánu (zde žalovaného) přitom není neomezený, ale má vždy své limity. Ty jsou stanoveny zákonem, nebo si je správní orgán musí vymezit ve své rozhodovací praxi sám, a následně je také musí dodržovat. Předem stanovená kritéria pro rozhodování nesmí být excesivní, tj. nesmí například stanovit pro rozhodnutí diskriminační podmínky. Je nutné také zohlednit konkrétní okolnosti daného případu a dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Tato popsaná povaha rozhodnutí vydaného na základě správního uvážení se pak odráží také v omezeném rozsahu soudního přezkumu. Soud může přezkoumat správní uvážení pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování, zda správní orgán správního uvážení nezneužil či nepřekročil jeho meze a zda premisy úsudku správního orgánu byly zjištěny řádným procesním postupem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 314/2019-21, bod 43 až 45). Za tímto účelem pak soud posuzuje, zda správní rozhodnutí bylo vydáno v řádném řízení vedeném v souladu se zákonem a zda nebylo zatíženo svévolí rozhodujícího orgánu nebo nepřípustnou diskriminací (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 15/2007-106, a ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013-47, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07). Z těchto úvah plyne, že důvody správního orgánu pro zvolený postup musí být transparentní a jednoznačně seznatelné. I rozhodnutí vydaná podle § 259b daňového řádu tedy musí být odůvodněna tak, aby bylo zřejmé, o jaké skutečnosti správní orgán opřel svůj právní závěr. Jen v takovém případě má daňový subjekt možnost efektivní obrany svých práv, tj. možnost uplatnit žalobní body, které by mohly zpochybnit nebo vyvrátit závěry rozhodujícího orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53).
20. Oproti správnímu uvážení výklad neurčitých právních pojmů a jejich aplikace na konkrétní případ podléhá soudnímu přezkumu v plném rozsahu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011-154). Výklad neurčitých právních pojmů mohou správní orgány v rámci své hierarchie cizelovat a usměrňovat formou interních normativních aktů. Tento postup je v jistém ohledu i žádoucí, neboť tím správní orgány za účelem jednotné rozhodovací praxe vymezují, jaké situace obecně naplňují neurčitý právní pojem a jaké ne. Zveřejněním interních pokynů pak zpřístupňují svůj náhled veřejnosti (zde daňovým subjektům), která může legitimně očekávat, že budou jejich případy posuzovány v souladu s metodikou vyjádřenou v interním normativním aktu.
21. V řízení o žádosti o prominutí úroku z prodlení podle § 259b daňového řádu jsou vstupními podmínkami formální povahy podání příslušné žádosti o prominutí příslušenství daně v zákonem stanovené lhůtě a uhrazení daně. Tyto podmínky musí být splněny, aby mohla být žádost o prominutí způsobila k věcnému posouzení (srov. viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83).
22. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobkyně daň uhradila a žádost o prominutí úroku z prodlení podala včas. U žalobkyně rovněž nenastala negativní podmínka stanovená v §

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

259c odst. 2 daňového řádu, tj. situace, kdy penále nelze prominout, pokud daňový subjekt v posledních třech letech porušil daňové nebo účetní předpisy.

23. Soud považuje za nutné zdůraznit, že rozhodnutí o prominutí úroku z prodlení podle § 259b daňového řádu je rozhodnutím, na které není právní nárok, a to i po splnění výše uvedených základních vstupních či formálních předpokladů. Daňový řád neupravuje promíjení příslušenství daně jako nárok daňového subjektu odrážející jistotu, že za splnění určitých podmínek mu musí být příslušenství daně prominuto. V případě žádosti podle § 259b daňového řádu má tedy správce daně možnost i při naplnění zákonných předpokladů daň nebo její příslušenství neprominout, nemusí tedy žádosti vyhovět. Limitem však je, že správce daně nesmí rozhodnout libovolně a nesmí porušit principy platící v právním státě, zejména princip legitimního očekávání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007-54). Materiálním kritériem, na jehož základě správce daně o prominutí meritorně rozhodne, pokud daňový subjekt naplní formální podmínky pro prominutí úroku, 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 neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání.
24. V projednávané věci spor mezi účastníky spočíval v otázce existence ospravedlnitelných důvodů prodlení vzhledem k okolnostem daného případu. Soud považuje za potřebné upozornit na to, že žalobkyně v podané žalobě odkazovala na pokyn GFŘ-D-21, konkrétně na tabulku ospravedlnitelných důvodů prodlení, která je jeho součástí. Tento pokyn nicméně pozbyl platnosti a - jak vyplývá z napadeného rozhodnutí - správce daně ve věci postupoval podle § 259b a § 259c daňového řádu a řídil se přitom v době rozhodování platným pokynem GFŘ-D-47, který nahradil mj. i pokyn GFŘ-D-21. Soud proto považuje za potřebné zabývat se charakterem těchto pokynů a jejich rolí při rozhodování správce daně. K charakteru obdobných pokynů Ministerstva financí se 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 tak, že jsou obecně pro správní orgány závazné s ohledem na zákaz libovůle a zákaz neodůvodněné nerovného zacházení, přičemž jejich použití je vyloučeno pouze v případech, kdy odporují zákonu. Podle názoru zdejšího soudu pokyn GFŘ-D-47 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, a skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je podle zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně. Dále soud konstatuje, že cílem pokynu GFŘ-D-47 je zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně. Byť není pokyn GFŘ-D-47 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, či ze dne 17. 2. 2021, č. j. 15 Af 12/2018-35).
25. Soud dává žalobkyni za pravdu v tom, že výčet ospravedlnitelných důvodů pro prominutí úroku z prodlení uvedený v pokynu GFŘ-D-47 nelze chápat jako taxativní, tj. konečný. V pokynu GFŘ-D-47 je tabulka ospravedlnitelných důvodů prodlení uvozena slovy „*Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení a stanoví jejich procentuální vyjádření*“. Z tohoto znění jednoznačně vyplývá, které důvody

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jsou podle pokynu GFŘ-D-47 považovány vždy za ospravedlnitelné. Dochází tedy ke zjednodušení výkonu státní správy tak, že v případě těchto důvodů bude správce daně vycházet z toho, že se jedná o ospravedlnitelný důvod. Na druhou stranu není vyloučeno, aby ospravedlnitelným důvodem mohl být i jiný, v tabulce neuvedený, důvod. Z aktuální judikatury správních soudů odrážející činnost správců daně totiž vyplývá, že se správci daně zabývají i namítanými (ospravedlnitelnými) důvody nad rámec tabulky ospravedlnitelných důvodů v pokynech, a tedy v souladu s právní úpravou daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2021, č. j. 4 Afs 180/2020-30, a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka Pardubice, ze dne 15. 12. 2021, č. j. 52 Af 26/2021-75). Pokud daňový subjekt uplatňuje jiné důvody, než jsou uvedeny v pokynech, musí je správce daně rovněž posoudit. Skutečnost, zda správce daně bude postupovat podle pokynů, nebo vyhodnotí uplatněné důvody jako natolik mimořádné, že opodstatňují postup nad jejich rámec, tvoří součást správního uvážení správce daně a musí být náležitě odůvodněna. V každém jednotlivém případě je třeba zvážit konkrétní skutkovou situaci. Daňovým subjektem uplatněné důvody nelze odmítnout s pouhým konstatováním, že nejsou v pokynu uvedeny (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2023, č. j. 29 Af 107/2019-39).

26. Soud dále připomíná, že rozhodnutí správce daně má být v souladu s § 102 odst. 3 daňového řádu odůvodněno tak, že v něm správce daně uvede důvody výroku a způsob, jakým se vypořádal s námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. V posuzované věci byl tudíž žalovaný povinen posoudit jednotlivé okolnosti uváděné žalobkyní a poté přezkoumatelným způsobem v odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlit, z jakých důvodů měl za to, zda se jednalo, či nejednalo o takové důvody, kterými lze prodlení s úhradou daně v případě žalobkyně ospravedlnit ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Podle ustálené judikatury soudů je za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považováno takové rozhodnutí zamítající žádost o prominutí příslušenství daně, ve kterém správce daně v rámci svého posouzení konkrétní žádosti o prominutí úroků z prodlení zcela mechanicky a bez vlastního uvážení pouze přejímá uzavřený (taxativní) výčet situací obsažených v interním pokynu finanční správy vykládajícím neurčitý právní pojem obsažený v zákoně. Soud zdůrazňuje, že sám nijak nehodnotil, zda důvody uváděné žalobkyní byly, či nebyly ospravedlnitelnými důvody ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Soud mohl pouze zkoumat, zda žalovaný dostál výše uvedené povinnosti přesvědčivě zdůvodnit, proč u žalobkyně neshledal ospravedlnitelné důvody prodlení.
27. Žalobkyně argumentovala tím, že na její případ analogicky dopadá ospravedlnitelný důvod č. 1 uvedený v tabulce ospravedlnitelných důvodů plnění: „*Původní platba daně je daňovým dlužníkem vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo jiný účet správce daně, přičemž se současně nejedná o nejasnou platbu*“. Žalobkyně uvedla, že úrok vznikl za situace, kdy byla nesprávně informována svým dodavatelem o tom, že se na ni nevztahuje přenesená daňová povinnost, a její dodavatel ENERCOM GmbH. proto neuplatnil přenesenou daňovou povinnost a předmětnou daň v řádném termínu sám uhradil. Po zjištění tohoto pochybení (na základě výzvy žalovaného jako správce daně) žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání, přenesenou daňovou povinnost uhradila a její dodavatel jí peněžní prostředky vrátil. Žalobkyně rovněž argumentovala tím, že veřejný rozpočet peněžní prostředky získal, a proto škoda nevznikla.
28. Žalovaný jako správce daně konstatoval, že zkoumal ospravedlnitelné důvody uvedené v čl. IV. 2. pokynu GFŘ-D-47 za obě předmětná zdaňovací období zvlášť a žádný z ospravedlnitelných důvodů nebyl naplněn. Vysvětlil, že případ žalobkyně se odlišuje od

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

situace, kdy je původní platba vykonána daňovým dlužníkem pod jiným variabilním symbolem nebo na jiný účet správce daně, neboť žalobkyně podala daňová přiznání a daň uhradila až na výzvu správce daně. Ostatně i žalobkyně v žalobě přiznává, že žalovaný správně dospěl k závěru, že ospravedlnitelný důvod uvedený v pokynu GFŘ-D-21 nebyl v jejím případě naplněn.

29. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že si byl žalovaný vědom toho, že je možné se ve zvláštních případech od pokynu GFŘ-D-47 odchýlit, avšak v případě žalobkyně důvod pro takový postup neshledal. Žalovaný se tedy zabýval i žalobkyní tvrzenými důvody ospravedlnění, které žalobkyně uvedla v její žádosti ze dne 16. 10. 2017. Žalovaný v tomto směru zdůraznil, že žalobkyně při podání daňového přiznání postupovala v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o DPH a § 108 odst. 1 písm. c) téhož zákona, neboť přiznala daň v nesprávné výši. Dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období říjen 2014 a říjen 2015 na správnou výši daně podala žalobkyně až na základě výzvy správce daně (zde žalovaného) a až poté daň také zaplatila. Žalovaný dále akcentoval skutečnost, že z uvedených ustanovení zákona o DPH je zřejmé, že povinnost přiznat a uhradit daň má plátce, kterému byla služba poskytnuta, nikoli plátce, který službu poskytl. Poznamenal, že i když lze předpokládat, že do veřejného rozpočtu byly peněžní prostředky odvedeny dodavatelem, který je uhradil na svůj účet vedený u správce daně, nelze souhlasit s tím, že nezáleží na tom, kým a na jaký účet byly zaplacený. Jedná se o dva různé daňové subjekty, kteří plní své daňové povinnosti svým jménem a na své daňové účty. V posuzovaném případě žalobkyně zaplatila daň na správný účet s prodlením.
30. Soud toto hodnocení žalovaného považuje za dostatečné, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně odůvodnil svůj závěr o zamítnutí žádosti o prominutí příslušenství daně. Napravil tak své předchozí pochybení spočívající v nedostatečném odůvodnění soudem zrušeného rozhodnutí ze dne 21. 12. 2017, č. j. 2318663/17/2508-50523-506220. Žalovaný se zabýval posouzením tvrzené ospravedlnitelnosti důvodů prodlení uvedených v žádosti žalobkyně ze dne 16. 10. 2017 a popsal své úvahy vycházející z jednotlivých okolností projednávané věci. Žalovaný se podle názoru soudu pohyboval v mezích správního uvážení a vyložil i neurčitý právní pojem - důvody prodlení musí být ospravedlnitelné s ohledem na konkrétní případ. Rovněž se vypořádal s argumentací žalobkyně, že vzhledem k řádnému uhrazení daně dodavateli žalobkyně nenastalo prodlení s úhradou a veřejný rozpočet nebyl nijak poškozen. Napadené rozhodnutí žalovaného tak netrpí nezákonností a je plně přezkoumatelné, neboť jsou z něj seznatelné úvahy, na jejichž základě žalovaný neprominul žalobkyni úrok z prodlení a které soud považuje za logické.
31. Soud tak konstatuje, že žalovaný v posuzovaném případě nevybočil z mezí a hledisek stanovených zákonem, jeho závěry jsou v souladu s pravidly logického usuzování a zároveň žalovaný správní uvážení nezneužil či nepřekročil jeho meze. Žalovaný v napadeném rozhodnutí žalobkyni jednoznačně vysvětlil, proč na její případ nelze aplikovat ospravedlnitelné důvody uvedené v pokynu GFŘ-D-47 a proč ani z jiných hledisek neshledal důvody, za kterých žalobkyně uhradila daň opožděně, za ospravedlnitelné s ohledem na konkrétní okolnosti věci. Zejména zdůraznil, že žalobkyně daň včas neuhradila, dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období říjen 2014 a říjen 2015 podala až na základě výzvy správce daně (zde žalovaného) a že daňový řád zakazuje přenesení daňové povinnosti. Nelze tak souhlasit se žalobkyní v tom, že by se žalovaný správnímu uvážení vyhnul. Soud uzavírá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně definoval neurčitý právní pojem a ani nepřekročil meze správního uvážení. Za takové situace není soud oprávněn zasahovat do logické a přezkoumatelné úvahy žalovaného a nemůže shledat napadené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nezákonným. Námitky žalobkyně, že žalovaný dostatečně neposoudil, zda u ní byly dány důvody pro prominutí úroku z prodlení nad rámec pokynu GFR-D-21, resp. GFR-D-47, tedy nejsou důvodné.

32. Zároveň nelze souhlasit s tvrzením žalobkyně, že došlo k zásahu do jejího legitimního očekávání, že jí bude úrok z prodlení žalovaným prominut. Soud poznamenává, že nelze zaměňovat subjektivní přesvědčení žalobkyně o tom, že jí bude úrok z prodlení prominut, s legitimním očekáváním. Již výše bylo vysvětleno, že žalobkyně neměla právní nárok na prominutí úroku z prodlení. Lze zdůraznit, že účelem institutu prominutí příslušenství daně není vytvořit stav, kdy by daňové subjekty mohly předem spoléhat na to, že jim při pozdním splnění určité daňové povinnosti bude automaticky prominut úrok z prodlení. Dle názoru soudu žalovaný napadeným rozhodnutím, ve kterém přezkoumatelným způsobem uvedl důvody, proč nevyhověl žádosti žalobkyně o prominutí úroku z prodlení, nezasáhl do legitimního očekávání žalobkyně. Žalobkyně ani nedoložila, že by žalovaný při řešení skutkově shodných nebo podobných případů rozhodoval jinak, tedy že by některému daňovému subjektu za obdobných podmínek úrok z prodlení prominul. Soud uzavírá, že námitka týkající se porušení legitimního očekávání žalobkyně není důvodná.
33. Závěrem považuje soud za potřebné zdůraznit, že úrok z prodlení je příslušenstvím daně a vzniká ze zákona, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady, přičemž k jeho výši dospívá správce daně matematickou operací (určí výši penále či úroku z prodlení k určitému dni), kterou daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru, jenž je pouze deklaratorním právním aktem. Úrok z prodlení vzniká a stává se splatným bez ohledu na to, zda správce daně vydá platební výměr (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017-36). Soud proto k žalobní argumentaci uvádí, že předmětem přezkumu v dané věci bylo zamítnutí žádosti žalobkyně o prominutí úroku z prodlení, nikoli samotné uložení a povaha tohoto úroku. Soud se tedy podrobněji nezabýval tvrzeními žalobkyně stran teleologické podstaty přenesené daňové povinnosti a nutnosti existence škody pro vznik úroku z prodlení.
34. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji výrokem I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. 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, 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 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 30. května 2023

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.