



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **R. s.r.o., IČO X**
sídlem V. 294, X V.
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, 779 11 Olomouc

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2020, č. j. 1131718/20/3102-50524-807642, ve věci prominutí úroku z prodlení,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 2. 2019, č. j. 312540/19/3102-50524-804929 doměřil žalobkyni daň z příjmu právnických osob ve výši 2 349 540 Kč za zdaňovací období roku 2013 a stanovil penále. Dle zprávy o daňové kontrole č. j. 234084/19/3107-60561-801338 vedla k doměření daně mj. následující kontrolní zjištění:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

- neoprávněné zahrnutí nákladů na opravu skladové haly v obci V. do daňově účinných nákladů ve výši 7 034 586,47 Kč – podle správce daně neprováděla žalobkyně opravu haly, nýbrž původní halu zcela odstranila včetně základů a vystavěla novou, tj. pořídila hmotný majetek, přičemž výdaje vynaložené na pořízení hmotného majetku nelze uplatňovat v rámci nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „ZDP“);
 - neoprávněné zahrnutí úroků z dluhopisů emitovaných v roce 2012 do daňově účinných nákladů ve výši 833 333 Kč – podle správce daně žalobkyně použila prostředky získané emisí dluhopisů na pořízení dlouhodobého majetku (výrobní haly v obci Všechnovice), nikoliv na financování provozních záležitostí, přičemž žalobkyně si sama stanovila, že úroky vzniklé během pořizování dlouhodobého majetku jsou součástí pořizovací ceny; proto takové úroky nemohou být uplatněny jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. b) ZDP, nýbrž jedině jako odpis dle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP;
 - neoprávněné zahrnutí nákladů za nákup služeb od dodavatele T. S. do daňově účinných nákladů ve výši 4 490 630 Kč (žalobkyně měla dodat společnosti K. R. a. s. čerpadlo do budované jaderné elektrárny M. včetně průvodní technické dokumentace, přičemž si podle faktur měla nechat tuto dokumentaci zpracovat společností T. S.) – podle správce daně nebylo prokázáno, že by předmětné plnění žalobkyni společnost T. S. poskytla;
 - dále správce daně neuznal v průběhu daňové kontroly žalobkyní uplatněný nárok na snížení základu daně o částku 1 824 036,75 Kč odpovídající nesprávně zaúčtované dohadné položce aktivní na zbývající část ceny z kupních smluv uzavřených s Č. P. D., a. s.
2. Žalobkyně následně požádala žalovaného o prominutí úroků z prodlení s úhradou doměřené daně z příjmů za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1 473 410 Kč podle § 259b zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Tuto žádost žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl. Žalovaný úvodem konstatoval, že žalobkyně nenaplnila eliminační kritérium uvedené v § 259c odst. 2 daňového řádu, a sice že v posledních třech letech neporušila závažným způsobem daňové nebo účetní předpisy. Žádost však žalovaný zamítl s tím, že prominout lze žádost pouze z důvodu, který lze považovat za ospravedlnitelný. Možnost docílit prominutí úroku by neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání. Ospravedlnitelný důvod bude mít bezprostřední souvislost s pozdní úhradou daně. Výčet důvodů, které lze považovat za ospravedlnitelné, je uveden v čl. III., 3., písm. A pokynu GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně (dále jen „Pokyn GFŘ-D-21“). Situace žalobkyně neodpovídá žádnému z nich. Proto se žalovaný zabýval výkladem pojmu ospravedlnitelný důvod a dospěl k závěru, že žádný z žalobkyní uvedených důvodů tomu neodpovídá. Dále uvedl, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly tvrdila skutečnosti a předkládala důkazy, které byly v přímém rozporu se zjištěnou realitou. Konkrétně se jednalo o tvrzení o provedené rekonstrukci skladové haly umístěné na pozemku parc. č. X, v k. ú. V., na halu výrobně-montážní a zahrnutí nákladů na údajnou opravu původní nemovitosti do daňových nákladů kontrolovaného období. Žalobkyně předložila v řízení smlouvou o nájmu nebytových prostor (předmětné haly) uzavřenou dne 1. 2. 2012 s původním vlastníkem společností K. I. E. G. s.r.o. (dále jen „společnost K.“), kupní smlouvu uzavřenou se

společností K. ze dne 12. 4. 2013, jejímž předmětem byla koupě uvedené haly. Dále žalobkyně předložila certifikát vydaný Ing. arch. M. H. ze dne 3. 12. 2012, kterým byla ověřena projektová dokumentace k rekonstrukci původní haly na halu novou, a dále tuto projektovou dokumentaci. Nicméně správce daně z jiného daňového řízení zjistil, že dle vyjádření společnosti K. došlo v roce 2012 k demolici původní haly. Ze znaleckého posudku č. X, který byl na žádost žalobkyně zpracován pro účely daně z převodu nemovitostí, bylo zjištěno, že v době prohlídky znalce (25. 7. 2013) byla původní hala již zcela zbourána a namísto ní byla vystavěna zcela nová výrobně montážní hala s administrativní částí. Od Obecního úřadu Všechnovice správce daně zjistil, že jednatel žalobkyně podepsal ohlášení odstranění stavby z důvodu, že rekonstrukce by byla neekonomická, což obecní úřad povolil, a svědčí o tom též zpracovaná projektová dokumentace k odstranění stavby. Potvrzení Obecního úřadu Všechnovice ze dne 8. 10. 2012 bylo vydáno již k nové hale, o čemž svědčily rozměry haly. Odstranění původní haly v roce 2012 prokazují také mapové snímky, na kterých je patrné, že v roce 2012 se na místě původní haly nachází zarovnaný terén. Proto správce daně, který vedl řízení, konstatoval, že tvrzení žalobkyně a jí předložené dokumenty jsou v příkrém rozporu se skutečností. Žalobkyně znala skutečný stav, přesto v řízení tvrdila opak a neoprávněně do svého daňového přiznání zahrнула náklady ve výši 7 034 586 Kč. Toto úmyslné jednání žalobkyně nelze označit jako ospravedlnitelný důvod.

3. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a namítala, že žalovaný nesprávně vyložil pojem ospravedlnitelný důvod. Žalobkyně vždy v průběhu daňové kontroly poskytovala správci daně maximální možnou součinnost. Důvodem pro doměření daně bylo neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně. To bylo dáno zejména časovým odstupem a také jeho nerovnoměrným rozložením v daňovém řízení. Žalobkyně byla v dobré víře v to, že její původní daňové přiznání bylo správné. V tom jí utvrdila skutečnost, že její účetní závěrka byla ověřena nezávislým auditorem, přičemž podle výsledku účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv daňového subjektu, nákladů, výnosů a hospodářského výsledku. Z obecných principů se jeví jako nespravedlivé, aby žalobkyně byla povinna platit úroky z prodlení ve stejné výši jako daňové subjekty, které se úmyslně účastní podvodných transakcí, jejichž účelem je podvodné vylákání DPH ze státního rozpočtu. Žalobkyně si též dosud řádně plnila své veřejnoprávní povinnosti. Pokyn GFŘ-D-21 je rozporný se zákonem, protože nepřipustně zužuje výčet skutečností, které lze subsumovat pod ospravedlnitelný důvod. Žalovaný z tohoto výčtu vycházel a nezabýval se sám výkladem tohoto neurčitěho právního pojmu. Žalobkyně trvá na tom, že základy původní haly byly opraveny. Tuto skutečnost se jí pouze nepodařilo prokázat.
4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí. Dále zdůraznil, že žádost o prominutí úroků z prodlení je posuzována souhrnně, a ne samostatně za jednotlivá kontrolní zjištění. V podané žádosti nebylo shledáno nic, co by bylo možné označit jako ospravedlnitelný důvod.
5. Žalobkyně v replice zopakovala argumentaci uvedenou v žalobě a dále uvedla, že žalovaný se při posouzení žádosti žalobkyně fakticky pohyboval pouze v mantinelech vymezených Pokynem GFŘ-D-21. Z napadeného rozhodnutí je evidentní, že se od důvodů zmíněných v Pokynu GFŘ-D-21 nehodlal oprostít a nadále při vyřízení žádosti žalobkyně vycházel toliko z jejich rámce. Nelze souhlasit s žalovaným, že důvody v Pokynu GFŘ-D-21 neuvedené je nutno porovnávat s důvody tam obsaženými, aniž by bylo v každém

konkrétním případě přihlédnuto ke všem individuálním okolnostem. Totožný důvod prodlení může mít v kontextu všech okolností případu různou intenzitu. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena v omezeném rozsahu dne 9. 6. 2017 a dne 9. 10. 2017 rozšířena. Daňová kontrola tak byla zahájena téměř po třech letech od splatnosti daně. Značná část doby, po kterou se žalobkyně ocitla v prodlení, uplynula předtím, než žalovaný zahájil prověřování tvrzené daňové povinnosti žalobkyně, kdy po tuto dobu nemohla žalobkyně narůstající úrok jakkoliv ovlivnit. Hned poté, co správce daně dospěl k závěru o tom, že žalobkyně svá tvrzení neprokázala, doměřenou daň uhradila.

B. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
7. Podle § 259b odst. 1 daňového řádu platí, že *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl*. Odst. 2 dále stanoví, že *správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu*.
8. V posledně citovaném ustanovení je zakotvena možnost, aby správce daně poplatníkovi prominul úrok z prodlení, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu považovat za ospravedlnitelný. Zákonná konstrukce promíjení úroku z prodlení je tak založena na kombinaci neurčitého právního pojmu (ospravedlnitelný důvod) a správního uvážení (použité slovo může). Při aplikaci § 259b daňového řádu je správce daně povinen zabývat se předně tím, zda v konkrétním případě existuje nějaký ospravedlnitelný důvod, pro který by bylo možné pokutu prominout. V kladném případě je správce daně povinen v rámci správního uvážení zvážit, zda pokutu promine a v jaké výši. Výklad neurčitého právního pojmu na rozdíl od správního uvážení podléhá plnému přezkumu ze strany správních soudů.
9. Předně je nutné odmítnout argumentaci žalobkyně, dle níž žalovaný vycházel při výkladu pojmu ospravedlnitelný důvod výlučně z pokynu GFŘ-D-21. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že předmětný pokyn obsahuje výčet důvodů, které tomuto pojmu zpravidla budou odpovídat. Jelikož žádný z nich neodpovídal situaci žalobkyně, vyložil si uvedený pojem autonomně, když uvedl, že za ospravedlnitelný důvod lze *pokládat výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje probřešek 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*. S takto obecně provedeným výkladem pojmu ospravedlnitelný důvod se nelze neztotožnit. Odpovídá též výkladu zastávaného soudní praxí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2018-28, bod 19). Proto se jeví jako lichá také námitka, v níž žalobkyně namítala, že předmětný pokyn obsahuje taxativní výčet situací, ve kterých lze úrok prominout. Tak tomu zjevně nebylo a ani žalovaný nic takového netvrdil.

10. Nepřípadné jsou také námitky týkající se řádného plnění veřejnoprávních povinností žalobkyně a její neúčasti na daňových podvodech. Bylo zákonnou povinností žalobkyně poskytovat správci daně potřebnou součinnost při vedení daňové kontroly (srov. § 86 daňového řádu). Totéž platí o plnění ostatních daňových povinností, které žalobkyně zmínila, resp. o neúčasti na podvodných jednání. Řádné plnění těchto zákonných povinností je normou, která rozlišuje protiprávní jednání daňového subjektu od jednání souladného se zákonem, přičemž dodržování zákonů se předpokládá. Z řádného dodržování povinností ještě ale nelze dovodit, že by se mělo žalobkyni dostat dobrodiní v podobě prominutí úroku z prodlení. Jinak řečeno dodržování zákonů není samo o sobě ospravedlnitelným důvodem ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu (viz jeho vymezení výše).
11. Jádrem argumentace žalovaného spočívá zejména v tom, že se žalobkyně do prodlení dostala vlastním jednáním, když úmyslně tvrdila skutečnosti, které byly v rozporu se skutečností, tedy tvrdila, že provedla opravu základové desky původní haly v obci Všechnovice, ačkoliv věděla, že došlo k úplné demolici této haly včetně základů. Tento důvod pro doměření daně, který je současně i důvodem prodlení, nelze označit za ospravedlnitelný. S tím se krajský soud ztotožňuje.
12. Žalobkyně poukazuje na konstatování správce daně, který na str. 14 zprávy o daňové kontrole uvedl: *Protože daňový subjekt nedoložil mimo své vyjádření k tomuto bodu žádné důkazní prostředky, kterými by své tvrzení o opravě základové desky prokázal, zůstává výsledek kontrolního zjištění nezměněn.* Žalobkyně toto vyjádření ale vytrhává z kontextu zprávy o daňové kontrole vztahující se k předmětnému zjištění. Správce daně v ní totiž na str. 7 až 14 popisuje, že v řízení byl zjištěn opak toho, co žalobkyně tvrdila, tedy že bylo spolehlivě prokázáno, že původní hala byla zcela odstraněna včetně základů (to potvrdil také odvolací orgán v rozhodnutí o odvolání ze dne 11. 2. 2020 v bodu 55, ve kterém uvedl, že žalobkyní tvrzené skutečnosti jsou v příkrém rozporu se zjištěnou realitou). Rozhodně tedy nelze říct, že by v řízení nastal stav *non liquet*. Žalobkyni nebylo žalovaným vyčítáno, že se jí nepodařilo prokázat svá tvrzení, ale to, že tvrdila skutečnosti, které byly ve zjevném rozporu s realitou. O tomto rozporu musela žalobkyně vědět, jelikož sama výstavbu nové haly prováděla. Tato skutečnost zároveň vylučuje jakoukoliv dobrou víru žalobkyně ve správnost podaného daňového přiznání. Z tohoto důvodu soud neprovedl žalobkyní navržený důkaz v podobě zprávy nezávislého auditora.
13. Pokud tedy správce daně dospěl k závěru, že u žalobkyně není dán ospravedlnitelný důvod proto, že se dostala do prodlení v důsledku tvrzení nepravdivých skutečností, nelze mu nic vytknout. Obecně ale lze s žalobkyní souhlasit v tom, že doměření daně z důvodu neunesení důkazního břemene daňovým subjektem je běžnou záležitostí. A právě proto, že se jedná o běžnou záležitost, nebude se zpravidla jednat o ospravedlnitelný důvod ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. K této skutečnosti by musely přistoupit další okolnosti, které by celou záležitost učinily výjimečným a z lidského hlediska pochopitelným. Žádné takové okolnosti žalobkyně ani netvrdila. Také s tímto hodnocením žalovaného se soud ztotožňuje.
14. Žalovaný nepochybil ani tím, že se zabýval toliko jedním ze zjištění, které vedly k doměření daně. Ustanovení § 259b umožňuje správci daně prominout úrok z prodlení, za podmínky, že k prodlení došlo z důvodu, který lze považovat za ospravedlnitelný. Jestliže žalovaný dospěl k závěru, že k prodlení, byť i jen z části, došlo v důsledku úmyslného jednání žalobkyně, je zjevné, že nemohl ani částečně žalobkyni vyhovět. Navíc

ani vůči dalším zjištěním netvrdila žalobkyně nic víc, než že neunesla důkazní břemeno. To ale žalovaný vyhodnotil samo o sobě jako nedostatečné. Žalovaný proto postupoval správně, pokud žádost žalobkyně zamítl jako celek.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

15. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
16. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 30. června 2022

Mgr. Barbora Berková
předsedkyně senátu

v. z. JUDr. Michal Jantoš v. r.
pověřený člen senátu