



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Jiřího Derfla a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobkyně: **Střední škola technická, Most, příspěvková organizace**, IČO: 00125423,
sídlem Dělnická 21, 434 80 Most – Velebudice,
zastoupena AGIS účetnictví a daně, a.s., daňovou poradkyní,
sídlem Jaroslava Průchy 1682/1, 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 8. 4. 2022, č. j. 521244/22/2510-50522-505180,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím své zástupkyně se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 8. 4. 2022, č. j. 521244/22/2510-50522-505180, jímž žalovaný podle § 259b a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) prominul žalobkyni úrok z prodlení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září až prosinec 2014 a březen až říjen 2015 v úhrnné výši 120 244 Kč z celkové částky úroku vzniklého od 1. 1. 2015 ve výši 601 178,82 Kč, kdy žalobkyně požadovala prominutí úroku z prodlení ve výši 606 931 Kč, kdy zmíněná částka zahrnovala i úrok z prodlení ve výši 5 752,18 Kč za období do 31. 12. 2014.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně uvedla, že dne 22. 3. 2016 požádala žalovaného o prominutí úroku z prodlení dle § 259b daňového řádu, přičemž požadovala plné prominutí úroku z prodlení, protože byla přesvědčena, že k prodlení s úhradou došlo z důvodu, který lze ospravedlnit. Žalobkyně rekapitulovala průběh řízení a skutkové okolnosti vedoucí k podání žádosti o prominutí úroku z prodlení s tím, že v prosinci 2015 podala dodatečná daňová přiznání za výše uvedená zdaňovací období, aby opravila předchozí chybu spočívající v tom, že se mylně domnívala, že není osobou povinnou k dani, ačkoli správně měl být aplikován režim přenesení daňové povinnosti. Podotkla, že daňovou povinnost plynoucí z dodatečných daňových přiznání uhradila dne 3. 1. 2016 a její dodavatel AMP Chomutov a. s. žalovanému sdělil, aby přeplatek evidovaný na jeho daňovém účtu vzniklý v důsledku chybné aplikace zákona použil na úhradu nedoplatku žalobkyně. Citovala obsah své žádosti o prominutí úroku z prodlení ze dne 22. 3. 2016 a připomněla, že jí žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 5. 2016, č. j. 1116265/16/2510-50522-505180, vyhověl jen částečně, neboť prominul jen 20 % úroku, nikoli požadovaných 100 %. Proti tomuto rozhodnutí se bránila žalobou podanou zdejšímu soudu, který jí vyhověl a uvedené rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 3. 12. 2019, č. j. 15 Af 74/2016-45, zrušil pro vadu řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného.
3. Žalobkyně připomněla, že i následné rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2020, č. j. 2561396/19/2510-50522-505180, bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 21. 2. 2022, č. j. 16 Af 14/2020-35, z důvodu nepřezkoumatelnosti, přičemž v návaznosti na druhý zrušující rozsudek žalovaný vydal nyní žalobou napadené rozhodnutí, kterým stejně jako v předchozích dvou zrušených rozhodnutích prominul 20 % úroku z prodlení, nikoli požadovaných 100 %. Podle žalobkyně tím došlo ke zkrácení jejích práv, neboť oprávněně očekávala, že žalovaný bude respektovat existující právní úpravu a zveřejněné principy pro správní úvahy v obdobných věcech.
4. Žalobkyně namítla, že žalovaný v rámci svého správního uvážení v napadeném rozhodnutí nereaguje na přesné okolnosti podstatné pro posouzení předmětné žádosti o prominutí úroku z prodlení. Dle žalobkyně je podstatné, že její pochybení nespočívalo v tom, že by neodvedla daň z přidané hodnoty z titulu přenesení daňové povinnosti, ale v tom, že informovala dodavatele o tom, že předmětné plnění není využíváno ani z části k ekonomické činnosti, a proto na něj přenesená daňová povinnost nedopadá. Dodavatelé pak vystavili řádné daňové doklady v souladu s informací žalobkyně bez přenesené daňové povinnosti, a tedy včetně daně a bez náležitostí pro daňový doklad na přenesenou daňovou povinnost. Žalobkyně nemohla na základě takových daňových dokladů aplikovat přenesenou daňovou povinnost, přičemž následně musela postupovat v součinnosti s dodavateli, aby své pochybení napravila.
5. Dle žalobkyně zaměňuje žalovaný systém daně z přidané hodnoty a specifický podsystém přenesení daňové povinnosti, přičemž správní uvážení žalovaného není v mezích platné právní úpravy. Jednalo se o pochybení v rovině platební, kdy daňovou povinnost zaplatili dodavatelé, ačkoli měli svou daňovou povinnost přenést na žalobkyni. Přenesení daňové povinnosti provedli dodavatelé až dodatečně poté, co dostali opravenou informaci od žalobkyně. Dodatečné přenesení daňové povinnosti bylo dle názoru žalobkyně jen naplněním formálního požadavku právní úpravy, zatímco po materiální stránce bylo zbytečné. Smyslem přenesení daňové povinnosti je dle žalobkyně zabránit daňovým únikům, přičemž v tomto případě ten, kdo měl přenést daň (dodavatel žalobkyně), ji sám zaplatil a ten, na koho měla být přenesena daň (žalobkyně), nárok na odpočet neuplatnil. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Žalobkyně za své dodavatele zaplatila podruhé jejich daňovou povinnost, přičemž teprve po dalším měsíci dostali dodavatelé podruhé zaplacenou daň zpátky a vrátili ji žalobkyni.

6. Žalobkyně namítla, že žalovaný nevzal v úvahu právě okolnost, že žalobkyně běžně pořizovala plnění, na která sice přenesená daňová povinnost dopadá, ale pokud plnění není využíváno ani z části k ekonomické činnosti, přenesená daňová povinnost se nepoužije. Žalobkyně tedy musela při každém objednávaném plnění, na které přenesená daňová povinnost dopadá, posuzovat, zda takové plnění použije alespoň zčásti k ekonomické činnosti a zdá má, či nemá dodavatelům poskytnout informaci ohledně částečného použití pro ekonomickou činnost, a tedy aplikaci přenesené daňové povinnosti. Při takové činnosti jde dle žalobkyně o lidsky ospravedlnitelný omyl, podobně jako je omyl u platby při zadávání bankovního účtu nebo variabilního symbolu.
7. Žalobkyně dále namítla, že zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) v té době (na rozdíl od pozdějšího znění § 92a odst. 2 a 3) nijak neřešil otázku uplatňování přenesené daňové povinnosti u plátců, kteří mohou, ale nemusí jednat v postavení osoby povinné k dani. Podle doslovného výkladu tehdy platného znění zákona o DPH dodavatelé neměli jinou možnost než daňovou povinnost přenést. Správní praxe však postupovala podle extenzivního výkladu daňové správy. K poskytnutí nesprávné informace tedy došlo při aplikaci extenzivního výkladu mezery v právní úpravě provedeném daňovou správou a stojícím nad platnou právní úpravou. Sama žalobkyně tedy žádnou povinnost uloženou zákonem o DPH neporušila, porušili ji její dodavatelé na základě nepřesné informace, ale především kvůli postupu, který neměl oporu v tehdy platném zákonu o DPH. Tuto okolnost však dle žalobkyně žalovaný nezohledňuje ve své správní úvaze a okolnosti vykládá tak, jako by žalobkyně porušila jednoznačnou právní úpravu, když ve skutečnosti žalobkyně jen nesprávně aplikovala postup sice používaný a daňovou správou uznávaný, ale stojící mimo tehdy platnou právní úpravu.
8. Závěr žalovaného, že předmětná daň byla uhrazena z bankovního účtu dodavatelů včas bez přičinění žalobkyně, není dle žalobkyně relevantní ani věcně správný, když žalobkyně se přičinila o včasnou úhradu daně dodavateli tím, že jim sama včas zaplatila, aby dodavatelé mohli daň včas zaplatit finančnímu úřadu, přičemž sledovala, zda dodavatelé včas daň uhradili.
9. Žalobkyně upozornila, že v žádosti o prominutí úroku z prodlení uvedla, že se jedná „fakticky“ o důvod přímo uvedený v pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21 ze dne 12. 2. 2015, č. j. 4260/15/7100-40123, (dále jen „pokyn GFŘ-D-21“), kde je jako důvod pro 100% prominutí úroku z prodlení uvedena platba na jiný účet správce daně nebo pod jiným variabilním symbolem. Žalovaný ve svém správním uvážení nehodnotil, zda se „fakticky“ jedná o analogický případ uvedený v předmětném pokynu GFŘ-D-21. Žalobkyně se dovolává analogie ve smyslu dopadu pochybení do veřejných rozpočtů. V obou případech totiž není žádný dopad do veřejných rozpočtů, když daň byla zaplacená včas. Žalobkyně přitom vychází z celkového kontextu pokynu GFŘ-D-21, kde jsou jednotlivé ospravedlnitelné důvody mlčky váženy rozpočtovým dopadem. Dle žalobkyně však žalovaný výše uvedené nerespektoval při svém správním uvážení, a porušil tak obecně očekávanou logiku správního uvážení. Pokud je prominuto 100 % úroku z prodlení v případě, kdy daňový subjekt „splete“ číslo účtu nebo variabilní symbol a veřejný rozpočet není nijak zkrácen, obdobně by dle žalobkyně mělo být prominuto 100 % úroku z prodlení, když daňový subjekt „splete“ informaci o částečném využití objednávaného plnění podléhajícího jinak přenesené daňové povinnosti, když ve většině je taková informace ze Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

strany žalobkyně správná, protože většina jí objednávaných plnění není ani částečně k ekonomické činnosti využívána, přičemž dopad na veřejný rozpočet je nulový.

10. Dle žalobkyně při porovnání všech tří rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že žalovaný bez zjevného důvodu své správní uvážení v zásadě omezil na doslovné porovnání žádosti o prominutí úroku z prodlení s obsahem pokynu GFR-D-21, přičemž po zásahu soudu sice své správní uvážení rozšířil, ale zůstalo omezené jen na obecnou otázku principu DPH a nikoli speciální otázku přenesení daňové povinnosti, a už vůbec žalovaný nevzal v úvahu konkrétní podmínky, za kterých se přenesená daňová povinnost u žalobkyně v daném období aplikovala, tedy že se obvykle neaplikovala. Žalovaný dle žalobkyně ani ve třetí verzi svého rozhodnutí nebyl schopen popsat relevantní důvody, proč žádosti o prominutí nevyhovět v plném rozsahu, jelikož neuvedl důvody, které by přesně odpovídaly okolnostem případu a současně byly v mezích platné právní úpravy, očekávaných principů logiky a zohlednění jak lidských aspektů předmětného pochybení, tak jeho skutečných dopadů.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že ve věci shledal důvod uvedený pod bodem 7 tabulky ospravedlnitelných důvodů pokynu GFR-D-21, tj. že úrok z prodlení vznikl z daně doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem bez výzvy správce daně, přičemž tento důvod umožňuje prominutí 20 % úroku z prodlení.
12. Žalovaný konstatoval, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se zabýval existencí ospravedlnitelného důvodu v případě žalobkyně a vysvětlil, proč nebylo možné osvědčit naplnění ospravedlnitelného důvodu spočívajícího v chybném uvedení čísla účtu nebo variabilního symbolu.
13. Žalovaný uvedl, že tvrzení žalobkyně, že mylně informovala své dodavatele, že v jejím případě nedochází k přenesení daňové povinnosti, jednak není podloženo důkazy, a navíc za správně použitý režim zdanění zodpovídá vždy ten plátce, který předmětné plnění poskytl. Plátcí/dodavatelé tak dle žalovaného sami zodpovídali za režim, který v případě poskytnutí plnění zvolili, jelikož zákon ani jiný právní předpis žádným způsobem neupravoval, tedy ani nevylučoval, že poskytnutí plnění plátcí, který toto plnění zcela nebo zčásti nepoužije pro svou ekonomickou činnost, nepodléhá režimu přenesené daňové povinnosti. Naopak zákon o DPH zcela jasně uvádí, že v případě plnění, které odpovídá vyjmenovaným plněním uvedeným v § 92b, § 92c, §92e a § 92f zákona o DPH platného do 31. 12. 2015, je plátce při poskytnutí těchto plnění povinen uplatnit režim přenesení daňové povinnosti. Dodavatelé žalobkyně hradili svou vlastní daňovou povinnost, a to vlastním jménem a na vlastní účet. Tvrzení, že žalobkyně neobdržela od svých dodavatelů doklady s vyznačením, že se jedná o plnění v režimu přenesené daňové povinnosti, je dle žalovaného nepodstatné, neboť dle zákona o DPH to byla právě žalobkyně, která měla povinnost odvést daň z těchto plnění podléhajících režimu přenesené daňové povinnosti a při přijetí dokladů jejich správnost zkontrolovat.
14. K žalobnímu tvrzení, že se žalobkyně pouze „spletla“ v informaci o částečném využití objednávaného plnění k ekonomické činnosti, žalovaný uvedl, že zákon o DPH ve znění platném v roce 2014 a 2015 neomezoval či jinak neupravoval případy, kdy plátce poskytne jinému plátcí plnění, které odpovídá režimu přenesené daňové povinnosti, takovým způsobem, že by měl jak dodavatel, tak odběratel zkoumat, pro jaké účely je předmětné plnění poskytováno v souvislosti s uplatněním režimu přenesení daňové povinnosti. Dle Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

názoru žalovaného žalobkyně zřejmě zaměňuje režim přenesení daňové povinnosti s uplatněním nároku na odpočet dle § 72 a násl. zákona o DPH, kdy má plátce nárok na odpočet daně, pokud jsou splněny podmínky uvedené v daném ustanovení, kde jednou z podmínek je povinnost, aby přijaté plnění bylo použito plátcem pro jeho ekonomickou činnost. Dle žalovaného nelze odhlédnout od skutečnosti, že dodavatelé žalobkyně byli dlouhodobě registrovaní plátcí DPH, jejichž činností bylo i poskytování předmětných plnění (stavební činnosti), a kteří režim přenesené daňové povinnosti běžně používali v rámci svých plnění, takže u těchto dodavatelů šlo předpokládat, že se v dané problematice orientovali.

15. K žalobní námitce, že se žalobkyně opírala o extenzivní výklad daňové správy k problematice režimu přenesené daňové povinnosti žalovaný uvedl, že oficiální informaci k režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví publikovala Finanční správa dne 9. 11. 2011, ze které žalovaný citoval podmínky, za kterých se uplatní režim přenesení daňové povinnosti v případě, kdy předmětem plnění jsou stavební práce. Z citovaného textu je dle žalovaného zřejmé, že pouze poskytnuté plnění, které by bylo určeno pro soukromou potřebu odběratele, by nepodléhalo režimu přenesení daňové povinnosti. V daném případě šlo o poskytnutí plnění pro ekonomickou činnost odběratele, která z pohledu DPH mohla být na svých výstupech osvobozená od daně, ale pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti je tato skutečnost od 1. 1. 2012 irelevantní. Žalovaný podotkl, že v průběhu dalších let se metodika k režimu přenesení daňové povinnosti ustálila, takže tvrzení žalobkyně, že vycházela z tehdejšího výkladu, nemůže obstát. Stejně tak dle žalovaného neobstojí tvrzení žalobkyně, že ve skutečnosti žalobkyně jen nesprávně aplikovala postup sice používaný a daňovou zprávou uznávaný, ale stojící mimo tehdy platnou právní úpravu. Dle žalovaného se žalobkyně mylí, jelikož u plnění, u kterých neměl být správně aplikován režim přenesení daňové povinnosti, v případě, že se odběratel s dodavatelem společně dohodli, že tento režim přesto budou aplikovat, tehdy správce daně tento postup uznával. Tato skutečnost se pak dodatečně projevila také v novelizaci předmětného režimu přenesení daňové povinnosti, kdy tento postup je od 1. 1. 2020 legalizován v § 92a odst. 7 zákona o DPH.
16. Žalovaný konstatoval, že se v napadeném rozhodnutí v souladu s pokynem soudu vypořádal s argumentací žalobkyně, že došlo k chybě při přenesení daňové povinnosti, přičemž vysvětlil, že v případě žalobkyně se jednalo o chybu v nalézacím řízení (nikoli při placení daně), a byla to žalobkyně, která porušila zákon o DPH a přiznala daň v nesprávné výši.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

17. Žalobkyně v replice ze dne 19. 8. 2022 zdůraznila, že doposud považovala za nesporné, že žalovaný akceptuje její tvrzení, že mylně informovala své dodavatele, že v jejím případě nedochází k přenesení daňové povinnosti, avšak žalovaný ve vyjádření k žalobě nově uvedl, že tvrzení žalobkyně není podloženo důkazy. Pokud to žalovaný považoval za potřebné, mohl kdykoli v předchozím řízení vyzvat žalobkyni k doložení daného tvrzení, pokud měl pochybnosti o pravdivosti věcného obsahu žádosti o prominutí úroku z prodlení.
18. Pro správnou úvahu o tom, zda jde, či nejde o ospravedlnitelný důvod, je podle přesvědčení žalobkyně nutné vycházet z materiální a nikoli formální povahy předmětné právní úpravy. Přenesenou daňovou povinnost skutečně přiznává a platí ten, na koho je přenesena svým jménem a na svůj účet, ale materiálně jde o přenesenou daňovou povinnost, jejíž funkce je zajišťovací. Žalobkyně neposkytla dodavatelům přesnou informaci, a ti tak nemohli využít

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zajišťovací instrument – přenesení daňové povinnosti, nicméně zajišťovanou daň sami zaplatili.

Posouzení věci soudem

19. 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 i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
20. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy druhé, prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.
21. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Z předloženého správního spisu soud zjistil, že žalobkyně v žádosti o prominutí úroku z prodlení ze dne 22. 3. 2016 uvedla, že úrok vznikl za situace, kdy žalobkyně nesprávně informovala své dodavatele o tom, že se na ni nevztahuje přenesená daňová povinnost, a její dodavatelé AMP Chomutov a. s., Ready Made Buildings s. r. o. a Komerční stavby s. r. o. proto neuplatnili přenesenou daňovou povinnost a předmětnou daň v řádném termínu sami uhradili. Po zjištění tohoto pochybení žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání, přenesenou daňovou povinnost uhradila a její dodavatelé požádali o vrácení přeplatků. Žalobkyně v žádosti konstatovala, že nenastal ani jediný den prodlení s úhradou předmětné daně, naopak veřejný rozpočet měl tuto daň po dobu od úhrady z její strany do vrácení přeplatků dodavatelům k dispozici dvakrát, avšak v případě dodavatele AMP Chomutov a. s. nedošlo k úhradě a vrácení, ale ke sdělení, aby přeplatek byl použit na úhradu nedoplatku.
23. Žalobkyně podala dne 5. 12. 2015 a 30. 12. 2015 dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září až prosinec 2014 a březen až říjen 2015, přičemž datum vyměření dodatečných daňových přiznání je 5. 12. 2015 a 31. 12. 2015. Ve všech těchto dodatečných daňových přiznáních uvádí žalobkyně rozdíl od údajů, ze kterých byla stanovena poslední známá daň příslušného zdaňovací období, na řádku 10 *Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb* v základní sazbě daně. Celková doměřená daň z přidané hodnoty na základě podaných dodatečných daňových přiznání byla stanovena ve výši 9 022 451 Kč. Dodatečná daňová přiznání byla podána bez výzvy správce daně. Dodatečně doměřená daň byla uhrazena dne 8. 12. 2015 v částce 8 835 367 Kč a dne 14. 1. 2016 v částce 181 084 Kč.
24. Ze správního spisu je zřejmé, že žalovaný rozhodoval o žádosti žalobkyně o prominutí úroku z prodlení napadeným rozhodnutím již potřetí, když jeho předchozí dvě rozhodnutí byla zrušena zdejším soudem z důvodu nepřezkoumatelnosti správní úvahy žalovaného o neprominutí úroku z prodlení v celém rozsahu, a to v souvislosti s nedostatečně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

provedeným výkladem neurčitého právního pojmu (důvody prodlení musí být ospravedlnitelné s ohledem na konkrétní případ). Poprvé rozhodl žalovaný o žádosti žalobkyně rozhodnutím ze dne 31. 5. 2016, č. j. 1116265/16/2510-50522-505180, přičemž uvedené rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem ze dne 3. 12. 2019, č. j. 15 Af 74/2016-45, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Následné (druhé) rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2020, č. j. 2561396/19/2510-50522-505180, bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 21. 2. 2022, č. j. 16 Af 14/2020-35. V obou zrušených rozhodnutích i v napadeném rozhodnutí rozhodl žalovaný shodně, když vyhověl žádosti o prominutí úroku z prodlení částečně, a to za období od 1. 1. 2015 v rozsahu 20 % s odkazem na pokyn GFŘ-D-21, když úrok z prodlení vznikl z daně doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem (žalobkyní) bez výzvy správce daně.

25. Soud konstatuje, že podstatou sporu je obdobně jako v předchozích soudních řízeních, jež vyústila ve zrušení rozhodnutí žalovaného, posouzení, zda žalovaný v dostatečném rozsahu vysvětlil důvody, které ho vedly k pouze částečnému prominutí úroku z prodlení, když dle žalobkyně měl být úrok z prodlení prominut v celém rozsahu. S ohledem na předchozí zrušující rozsudek soudu bylo zejména třeba, aby žalovaný provedl výklad neurčitého právního pojmu (důvody prodlení musí být ospravedlnitelné s ohledem na konkrétní případ) a s tím související správní úvahu, proč neprominul úrok z prodlení v celém rozsahu. Žalobkyně v žalobě namítala, že žalovaný v rámci svého správního uvážení v napadeném rozhodnutí nereaguje na přesné okolnosti podstatné pro posouzení předmětné žádosti o prominutí úroku z prodlení, když ani ve třetí verzi svého rozhodnutí nebyl schopen popsat relevantní důvody, proč žádosti o prominutí nevyhovět v plném rozsahu, jelikož neuvedl důvody, které by přesně odpovídaly okolnostem případu a současně byly v mezích platné právní úpravy, očekávaných principů logiky a zohlednění jak lidských aspektů předmětného pochybení, tak jeho skutečných dopadů. S ohledem na uvedenou žalobní námitku považuje soud za účelné rekapitulovat z napadeného rozhodnutí správní úvahu žalovaného včetně výkladu neurčitého právního pojmu (důvody prodlení musí být ospravedlnitelné s ohledem na konkrétní případ).
26. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, proč se v případě žalobkyně nejedná o ospravedlnitelný důvod dle čl. III. 3. A. bodu 1. tabulky ospravedlnitelných důvodů pokynu GFŘ-D-21, tedy že nešlo o případ, kdy by původní platba byla daňovým dlužníkem vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo jiný účet správce daně, přičemž se současně nejednalo o nejasnou platbu. Na straně 6 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že *„důvody uvedené v žádosti nebylo možné podřadit pod ospravedlnitelný důvod prodlení dle Pokynu (Pokyn GFŘ-D-21 – poznámka soudu), který subjekt uplatnil, protože se jednalo o možný omyl daňového subjektu při přiznání a stanovení daně, nikoli o omyl při jejím placení. Dodatečná daňová přiznání na daň nižší podaná dodavatelem daňového subjektu, jejichž vyměření by vznikl přeplatek dle § 154 daňového řádu, resp. vratitelný přeplatek dle § 155 daňového řádu, nelze považovat za platbu vykonanou dlužníkem, tj. daňovým subjektem, na jiný variabilní symbol nebo na jiný účet správce daně. I když je zde zřejmá souvislost mezi vznikem přeplatku a podanými dodatečnými daňovými tvrzeními, je jen na vůli toho dodavatele daňového subjektu, kterému dodatečně vyměřená (snížená) daň svědčí, jak s tímto přeplatkem naloží. Argumentace daňového subjektu, že sám nesprávně informoval své dodavatele o tom, že se na něj nevztahuje přenesená daňová povinnost a jeho dodavatelé proto nesprávně přenesenou daňovou povinnost neuplatnili, ale předmětnou daň uhradili tedy pod jiným variabilním symbolem na jiný účet (jinému územnímu pracovišti), není z hlediska ospravedlnitelných důvodů přílehlavá. V souladu s ustanovením § 92a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro zdaňovací období roku 2014 a 2015, má v režimu přenesené daňové povinnosti povinnost přiznat Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

daň plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Z uvedeného ustanovení je zřejmé, že povinnost přiznat a uhradit daň má plátce, kterému byla služba poskytnuta, nikoli plátce, který službu poskytl. I když lze předpokládat, že do veřejného rozpočtu byly peněžní prostředky odvedeny dodavatelem, který je uhradil na svůj daňový účet u správce daně, nelze souhlasit s tím, že nezáleží na tom, kým a na jaký účet byly zaplacený. To, zda byla uhrazena daňová povinnost dodavatele, není podstatné, neboť se jedná o dva různé daňové subjekty, kteří si plní své daňové povinnosti svým jménem a na své daňové účty. Prvotně daňová povinnost nebyla daňovým subjektem přiznána dle platných zákonů a byla přiznána a uhrazena až dodatečně. Jak sám daňový subjekt uvedl ve své žádosti o prominutí úroků, výši původně přiznané daně přiznal sám nesprávně. Za správnost přiznané daně zodpovídá, jak je výše uvedeno, příjemce zdanitelného plnění, tj. plátce, pro kterého se zdanitelné plnění v režimu přenesené daňové povinnosti uskutečnilo, a ten je povinen si veškeré informace ověřit a postupovat dle platných zákonů. V daném případě porušil daňový subjekt své povinnosti a daň přiznal chybně, nikoliv dle platných zákonů. Situace, kdy daňový subjekt uhradí omylem správně stanovenou daň na jiný účet nebo pod jiným variabilním symbolem, nenastala. Nelze přistoupit na názor daňového subjektu v tom smyslu, že nenastalo prodlení v úhradě předmětné daně, že je lhostejno, kdo uvede daň ve správné výši do svého daňového přiznání a kdo ji včas uhradí. Existenci ospravedlnitelného důvodu prodlení s placením daně nelze stavět na okolnostech, které nemůže daňový subjekt, který sám daň včas nezaplatil, ovlivnit. Na základě argumentace daňového subjektu 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 ve státním rozpočtu chyběla. Takový výklad by byl v rozporu se zásadou rovnosti práv a povinností daňových subjektů. Daňový řád v § 241 obsahuje zákaz přenosu daňové povinnosti, dle něhož nelze připustit, aby (navíc) na základě dohody nesla daňovou povinnost daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba. Daňové řízení je vedeno s každým daňovým subjektem individuálně, je neveřejné a nelze přistoupit na "skupinové" či jinak "neutrální" plnění daňových povinností. Stanovená daňová povinnost je výsledkem nalézacího řízení, kdy důsledkem nesprávně stanovené (a uhrazené) daně je právě úrok z prodlení dle § 251a, 251b a 252 daňového řádu.

27. Na straně 7 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „v Pokynu je uvedeno, že výčet ospravedlnitelných důvodů je demonstrativním výčtem, a není vyloučeno, že při posuzování konkrétního případu správce daně dospěje k závěru, že lze prominout i z důvodu v Pokynu neuvedeného. Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický. I nadále musí být zachováno pravidlo, že neplnění zákonné povinnosti má své konsekvence v podobě následku za porušení povinností při správě daní. V souladu s uvedeným ustanovením Pokynu správce daně posuzoval důvody vzniku úroků z prodlení v případě daňového subjektu také z hlediska, zda se jedná o tak výjimečný případ, který by splňoval podmínky předpokládané Pokynem pro prominutí úroků z prodlení nad rámec výčtu ospravedlnitelných důvodů v Pokynu výslovně uvedených. Daňový subjekt porušil zákon o dani z přidané hodnoty a přiznal daň v nesprávné výši, aniž by pro to měl omluvitelný důvod odpovídající závažnosti důvodů výslovně uvedených v Pokynu, přičemž toto pochybení nelze považovat za ospravedlnitelné ani nad rámec Pokynu ve smyslu § 259 daňového řádu. Nejednalo se o prohřešek spíše formalistický, ale o nesplnění zákonné povinnosti přiznat a zaplatit daň ve správné výši. Jak už bylo výše uvedeno, hlavní argument uplatněný daňovým subjektem, a to, že úhrada daně ve státním rozpočtu nechyběla, nebyla okolnost ovlivnitelná jednáním daňového subjektu. V důsledku nesprávně přiznané daňové povinnosti muselo být s daňovým subjektem i s jeho dodavateli vedeno nalézací řízení, což nelze z hlediska smyslu ani rozsahu považovat za prohřešek spíše formalistický či formální, naopak se jedná o prohřešek zcela mimo "pouhou"

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rovinu placení daní a daňovou povinnost daňového subjektu nelze považovat "za uhrazenou jiným daňovým subjektem", jak navrhuje daňový subjekt v žádosti.“

28. Soud konstatuje, že podle § 259 odst. 1 daňového řádu lze příslušenství daně prominout na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední. Podle § 259b odst. 1 daňového řádu o prominutí úroku z prodlení může daňový subjekt požádat, pokud uhradil daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. 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.
29. Úprava prominutí úroku z prodlení v § 259b odst. 2 daňového řádu tedy kombinuje správní uvážení (správce daně může prominout) a neurčitý právní pojem (důvody prodlení musí být ospravedlnitelné s ohledem na konkrétní případ).
30. Správní uvážení může soud přezkoumat 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 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 314/2019-21, bod 43 až 45). Výklad neurčitých právních pojmů a jejich aplikace na konkrétní případ však 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, publ. pod č. 3073/2014 Sb. NSS, bod 15 a 24).
31. 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. V tomto ohledu lze souhlasit s žalovaným, že porušení pokynu GFŘ-D-21 (ve smyslu rozhodnutí v rozporu s ním) by mohlo být porušením zákazu libovůle a neodůvodněným nerovným zacházením. Tento závěr se uplatní v případech, kdy by finanční úřad neprominul příslušenství tam, kde dle pokynu prominout má, nebo by naopak prominul příslušenství tam, kde dle pokynu nesmí. Posuzovaná věc je ovšem odlišná, neboť důvody uváděné žalobkyní nejsou v interním pokynu vůbec zmíněny.
32. Výklad neurčitého právního pojmu vnitřním předpisem nemůže nikdy postihnout všechny myslitelné situace. Ostatně proto zákonodárce neurčité právní pojmy používá, neboť jejich obsah, rozsah a aplikace se mohou případ od případu měnit a zákonodárce jejich použitím vytváří prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situaci lze podřadit pod daný pojem. Nahrazení neurčitého právního pojmu v zákoně taxativním výčtem ve vnitřním předpise není možné, neboť množina případů, které neurčitý právní pojem pokrývá, je nutně otevřená. Výčet případů v pokynu GFŘ-D-21 je proto demonstrativní a v zásadě nerozhodný pro zodpovězení otázky, zda důvod, který není v pokynu vůbec zmíněn, naplňuje znaky důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-38, bod 20, a Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2019, č. j. 64 Af 10/2019-28, bod 13).
33. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný dospěl k závěru, že důvody uváděné žalobkyní nejsou podřaditelné pod žádný z důvodů uvedených v pokynu GFŘ-D-21, a že z vlastní iniciativy na straně žalobkyně shledal důvod uvedený pod bodem 7. tabulky Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ospravedlnitelných důvodů pokynu GFŘ-D-21. Zároveň žalovaný v napadeném rozhodnutí správně posuzoval, zda je možné s ohledem na konkrétní okolnosti případu shledat ospravedlnitelný důvod prodlení v případě žalobkyně, byť skutková situace nesvědčila pro žádný z důvodů pro prominutí úroku z prodlení uvedených v pokynu GFŘ-D-21. Dle názoru soudu žalovaný v napadeném rozhodnutí správně vyložil neurčitý právní pojem (důvody prodlení musí být ospravedlnitelné s ohledem na konkrétní případ) a správně vysvětlil se zřetelem ke všem okolnostem případu, proč v případě žalobkyně nepovažuje její pochybení za ospravedlnitelný důvod prodlení. Zároveň žalovaný předestřel v napadeném rozhodnutí dostatečnou (přezkoumatelnou) správní úvahu, proč v posuzovaném případě vyhověl žádosti o prominutí úroku z prodlení jen částečně. Konkrétněji se bude soud zabývat výkladem neurčitého právního pojmu a správní úvahou žalovaného v další části rozsudku při vypořádání konkrétních žalobních námitek.

34. K žalobní námitce, že pochybení žalobkyně nespočívalo v tom, že by neodvedla daň z přidané hodnoty z titulu přenesení daňové povinnosti, ale v tom, že informovala dodavatele o tom, že předmětné plnění není využíváno ani zčásti k ekonomické činnosti, a proto na něj přenesená daňová povinnost nedopadá, soud uvádí, že ze skutkového stavu vyplývajícího z obsahu správního spisu je zcela zjevné, že žalobkyně nepodala řádná daňová přiznání na DPH ve správné výši, protože musela podat dodatečná daňová přiznání. Pochybení žalobkyně tedy spočívalo v tom, že ve svých řádných daňových přiznáních nevypočetla správně DPH, jelikož nezohlednila režim přenesení daňové povinnosti, a neodvedla tudíž v řádném termínu přenesenou DPH. Důvody tohoto pochybení žalobkyně popsala ve dvou listinách *Zdůvodnění podání dodatečných daňových přiznání* ze dne 7. 12. 2015 a 30. 12. 2015, ve kterých k dodatečným daňovým přiznáním shodně uvedla, že „*změna režimu DPH realizovaného projektu deklarována dodatkem smlouvy č. 2 ze dne 14. 10. 2014 se opírá o chybné posouzení zákonných podmínek běžného režimu DPH resp. o záměnu výkonu působností v oblasti veřejné správy veřejnoprávními subjekty vyjmenovanými v § 5 odst. 3 ZDPH, které pro tyto účely nejsou považovány za povinné osoby, s činností osvobozenou od DPH, jejíž uskutečňování není zákonným důvodem pro upřednostnění běžného režimu DPH před režimem přenesení u stavebně montážních prací mezi plátcí v rámci ekonomické činnosti. Organizace by byla v postavení osoby nepovinné k dani, při výkonu veřejné správy, pokud by majetek používala pouze a výhradně pro výkony veřejné správy, které není předmětem daně. Jakmile jsou vykonávány činnosti dani podléhající nebo i jen osvobozené činnosti, kterou je podle § 57 ZDPH i výchovná a vzdělávací činnost, nelze posoudit jinak než, že organizace je v postavení osoby povinné k dani vykonávající ekonomickou činnost osvobozenou od DPH i DPH zdaňovanou, a proto je povinna uplatnit režim přenesení daňové povinnosti*“ (tučné písmo v citaci použito žalobkyní – pozn. soudu). Soud proto nepřisvědčil předmětné žalobní námitce, jelikož pochybení žalobkyně spočívalo nejen v nesprávném výkladu právní úpravy, nýbrž zároveň i v tom, že neodvedla daň z přidané hodnoty z titulu přenesení daňové povinnosti. Soud dodává, že zmíněná pochybení žalobkyně správně žalovaný zohlednil při výkladu neurčitého právního pojmu a správní úvaze (viz citace napadeného rozhodnutí výše).
35. K žalobní námitce, že žalovaný zaměňuje systém daně z přidané hodnoty a specifický podsystém přenesení daňové povinnosti, přičemž se jednalo o pochybení v rovině platební, kdy daňovou povinnost zaplatili dodavatelé, ačkoli měli svou daňovou povinnost přenést na žalobkyni, soud uvádí, že ze žalobní námítky není jasné, v čem žalobkyně spatřuje ono zaměňování systému daně z přidané hodnoty s podsystémem přenesení daňové povinnosti. Lze usuzovat, že námitka patrně směřuje k tomu, že žalovaný dostatečně nezohlednil, že přenesená daňová povinnost žalobkyně se vztahovala ke stejnému plnění, ze kterého zaplatili Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

DPH její dodavatelé, a že DPH byla řádně dodavateli zaplacená. Soud k tomu uvádí, že touto problematikou se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí, kde poukázal na rozdílnost daňových subjektů (žalobkyně x dodavatelé žalobkyně) s tím, že nelze započítávat ani dohodou přeplatky a nedoplatky DPH, že nelze ve prospěch žalobkyně zohledňovat nahodilou skutečnost nezávislou na vůli žalobkyně (zaplacení DPH jejími dodavateli), protože úhradu DPH dodavatelem žalobkyně nelze považovat za ospravedlnitelný důvod pro prominutí úroku z prodlení ve vztahu k žalobkyni (v podrobnostech viz citace napadeného rozhodnutí výše). Dle názoru soudu tedy žalovaný dostatečně bral v úvahu tu skutečnost, že DPH ze stejného plnění zaplatili dodavatelé žalobkyně. Soud souhlasí i s názorem žalovaného, že v posuzované věci se nejedná o pochybení v rovině platební, nýbrž nalézací, když muselo probíhat dodatečné nalézací řízení.

36. Soud považuje za neurčitou žalobní námitku, že správní uvážení žalovaného není v mezích platné právní úpravy, když žalobkyně konkrétně nespecifikuje, v čem spatřuje vybočení správní úvahy žalovaného z rámce platné právní úpravy. Soud proto s přihlédnutím k neurčitosti žalobní námitky jen obecně konstatuje, že dle jeho názoru naopak správní úvaha žalovaného nepřekročila meze správního uvážení a není v rozporu s platnou právní úpravou.
37. Soud souhlasí s tvrzením žalobkyně, že smyslem zavedení institutu přenesení daňové povinnosti do zákona o DPH byla snaha zabránit daňovým únikům, avšak již nesouhlasí se žalobkyní v tom, že za situace, kdy dodavatelé žalobkyně zaplatili řádně DPH z plnění, na které se vztahovala přenesená daňová povinnost, je dán ospravedlnitelný důvod prodlení, pro který by měl být žalobkyni prominut úrok z prodlení v celé výši. V tomto směru soud opětovně odkazuje na výše citované odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, ve kterém žalovaný dovodil, že se v případě žalobkyně nejedná o ospravedlnitelný důvod prodlení.
38. Soud dále nepřisvědčil žalobnímu tvrzení, že žalobkyně zaplatila za své dodavatele podruhé jejich daňovou povinnost. Je totiž zřejmé, že převážná část dodatečně doměřené DPH ve výši 8 835 367 Kč byla zaplacená tím způsobem, že byla na osobní daňový účet žalobkyně převedena z osobního daňového účtu dodavatele AMP Chomutov a. s. dne 8. 12. 2015. Tuto částku tedy rozhodně žalobkyně dvakrát neplatila. Pouze částku 181 084 Kč žalobkyně zaplatila poprvé v rámci faktur zbylých dvou dodavatelů a podruhé z důvodu dodatečného daňového přiznání, přičemž uvedená částka jí byla vrácena jejími dodavateli.
39. K žalobní námitce, že žalovaný nevzal v úvahu právě okolnost, že žalobkyně běžně pořizovala plnění, na která sice přenesená daňová povinnost dopadá, ale pokud plnění není využíváno ani zčásti k ekonomické činnosti, přenesená daňová povinnost se nepoužije, soud uvádí, že sama žalobkyně vysvětlila své pochybení ve dvou listinách *Zdůvodnění podání dodatečných daňových přiznání* ze dne 7. 12. 2015 a 30. 12. 2015, kde uvedla, že šlo o její chybné posouzení zákonných podmínek běžného režimu DPH, resp. o záměnu výkonu působnosti v oblasti veřejné správy s činností osvobozenou od DPH. Soud ve shodě se žalovaným zastává názor, že pochybení žalobkyně s přihlédnutím k okolnostem případu nepředstavuje ospravedlnitelný důvod dle § 259b odst. 2 daňového řádu. Na podporu uvedeného názoru soud odkazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., který novelizoval daňový řád a s účinností od 1. 1. 2015 zavedl institut prominutí úroku z prodlení. V důvodové zprávě se k výkladu ospravedlnitelného důvodu prodlení uvádí, že by mělo jít o „výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje proběhsek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí úroku by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání.“ Pochybení žalobkyně spočívalo v nesprávné aplikaci platné právní úpravy zákona o DPH. V pokynu GŘ-D- 21 jsou demonstrativně vymezeny případy ospravedlnitelných důvodů prodlení, přičemž dle názoru soudu žádný z vyjmenovaných důvodů se nevztahuje na pochybení daňových subjektů při stanovení daně v daňovém přiznání, kdy daňový subjekt v důsledku chybného výkladu určitého zákonného ustanovení či jeho chybným použitím přizná (vypočte) nesprávnou výši daně. Takových případů je nepochybně velké množství a pokud by při takových pochybeních měl či mohl být shledán ospravedlnitelný důvod prodlení, lze předpokládat, že by v tomto směru bylo alespoň náznakem uvedeno v pokynu GŘ-D-21, že i takové případy pochybení mohou být vyhodnoceny jako ospravedlnitelné důvody prodlení. Dle názoru soudu však zmíněný pokyn zjevně nepočítá se zařazením takových pochybení do kategorie ospravedlnitelných důvodů prodlení, což je v souladu s výše citovanou důvodovou zprávou, která počítá s lidsky omluvitelnými omyly, které jsou spíše formalistickými prohraškami.

40. K žalobní námitce, že zákon o DPH v té době (na rozdíl od pozdějšího znění § 92a odst. 2 a 3) nijak neřešil otázku uplatňování přenesené daňové povinnosti u plátců, kteří mohou, ale nemusí jednat v postavení osoby povinné k dani, soud uvádí, že sama žalobkyně zdůvodnila podání dodatečných daňových přiznání tak, že šlo o její chybné posouzení zákonných podmínek běžného režimu DPH, resp. o záměnu výkonu působnosti v oblasti veřejné správy s činností osvobozenou od DPH. Takto žalobkyní uváděné pochybení nesvědčí dle názoru soudu o tom, že by měla žalobkyně problém s výkladem právní úpravy předestíraný v žalobě. Navíc žalovaný správně poukázal ve vyjádření k žalobě na informační materiál vyhotovený Generálním finančním ředitelstvím ve spolupráci s Ministerstvem financí České republiky, publikovaný dne 9. 11. 2011, ve kterém se k problematice přenesení daňové povinnosti na DPH při poskytnutí stavebních nebo montážních prací uvádí: *„Podle této úpravy je tedy uvedený režim povinen použít plátce, který poskytne vymezené stavební nebo montážní práce s místem plnění v tuzemsku jinému plátcovi (příjemci plnění) pro jeho ekonomickou činnost. Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije, pokud plátce poskytuje stavební nebo montážní práce příjemci plnění, který není plátcem DPH a samozřejmě i pokud neplátce poskytuje takové práce plátcovi. Jestliže příjemce plnění (plátce) pořizuje přijaté zdanitelné plnění výlučně pro soukromou potřebu, není v postavení osoby povinné k dani, a tedy v tomto případě se neuplatní režim přenesení daňové povinnosti.“* Soudu je známo z úřední činnosti, že tisková zpráva ohledně vydání zmíněného informačního materiálu zahrnující i výše uvedenou citaci a odkaz na kompletní materiál je dodnes veřejně přístupná na internetové stránce <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2011/zverejneni-informace-k-rezimu-prenesení-danove-povinnosti-na-dph-ve-stavebnictvi>. Výše citované údaje dle názoru soudu dokládají, že tehdejší stanovisko kompetentních orgánů finanční správy bylo takové, že žalobkyní přijatá plnění (stavební a montážní práce), která sloužila k ekonomické činnosti žalobkyně, podléhala přenesení daňové povinnosti, a bylo tedy povinností žalobkyně tuto daň přiznat. Je zřejmé, že žalovaný uvedené okolnosti zohlednil ve své správní úvaze. Soud podotýká, že pokud měla žalobkyně pochybnosti, zda v jejím případě mělo dojít k přenesení daňové povinnosti, mohla si v období od 1. 1. 2015 vyžádat závazné stanovisko Generálního finančního ředitelství dle § 92h a § 92i zákona o DPH.
41. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud ve shodě s názorem žalovaného nepovažuje pochybení žalobkyně za lidsky omluvitelný omyl, když platná právní úprava s přihlédnutím k důvodové zprávě a pokynu GŘ-D-21 nepočítala s výkladovými a aplikačními problémy právní úpravy jako s ospravedlnitelnými důvody prodlení, kdy navíc právní úprava ohledně režimu přenesení daňové povinnosti byla dostatečně určitá, přičemž byly k dispozici Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

informace Finanční správy, ze kterých plynula povinnost v případě žalobkyně uplatnit režim přenesení daňové povinnosti. Kromě toho měla žalobkyně možnost obrátit se na Generální finanční ředitelství, které by vydalo závazné stanovisko ohledně uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v případě žalobkyně. Uvedené skutečnosti naopak svědčí pro závěr o nezodpovědném přístupu žalobkyně při výkladu platné právní úpravy, kdy žalobkyně bez dostatečných (omluvitelných) důvodů postupovala nesprávně a ani se nesnažila zjistit u kompetentních orgánů, jaký režim DPH má být v jejím případě uplatněn. Soud připomíná, že nezodpovědný přístup daňového subjektu nemůže být ve smyslu výše citované důvodové zprávy ospravedlnitelným důvodem prodlení.

42. K žalobní námitce, že se žalobkyně přičinila o včasnou úhradu DPH dodavateli, jelikož jim včas zaplatila fakturovanou DPH a posléze sledovala, zda daň zaplatí, soud uvádí, že touto problematikou se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí, které soud výše citoval, přičemž je zřejmé, že za podstatnou považoval žalovaný tu skutečnost, že včasné zaplacení DPH dodavateli nemohla žalobkyně zajistit, proto nepovažoval za přípustné, aby na základě této skutečnosti bylo vyhověno žádosti žalobkyně o prominutí úroku z prodlení, jelikož by dle žalovaného mohlo dojít k diskriminaci jiných daňových subjektů, které se dopustili stejného pochybení jako žalobkyně, přesto by jim úrok z prodlení nebyl prominut, protože v jejich případě dodavatel DPH včas nezaplatil. Soud v zásadě souhlasí s úvahou žalovaného s tím, že ospravedlnitelné důvody prodlení a podmínky prominutí úroku z prodlení by měly být posuzovány ve vztahu k chování žalobkyně, nikoli třetích subjektů. Žalobní námitku proto soud neshledal důvodnou.
43. K žalobní námitce poukazující na zajišťovací funkci přenesení daňové povinnosti soud uvádí, že smyslem zavedení institutu přenesení daňové povinnosti bylo zabránit daňovým únikům DPH, přičemž v uvedeném smyslu zmíněný institut směřuje k zajištění výběru DPH z určitého plnění, kdy dodavatel má povinnost vykazovat finančnímu úřadu i plnění, u kterých platí DPH odběratel v důsledku přenesení daňové povinnosti. V tomto směru lze hovořit o určité zajišťovací funkci, jejímž smyslem je řádné zjištění DPH a její stanovení ve správné výši. Jinak ovšem mezi platbami DPH dodavatele a odběratele v režimu přenesení daňové povinnosti žádný vzájemný zajišťovací vztah není, když daňové povinnosti dodavatelů a odběratelů jsou zcela oddělené. Výjimkou je ručení příjemce zdanitelného plnění za podmínek dle § 109 zákona o DPH.
44. K žalobní námitce, že „fakticky“ se v případě žalobkyně jednalo o obdobné pochybení jako při platbě na jiný účet správce daně či pod jiným variabilním symbolem, jelikož nedošlo k dopadu do státního rozpočtu, přičemž dle žalobkyně pokyn GFŘ-D-21 mlčky váží jednotlivé ospravedlnitelné důvody rozpočtovým dopadem, soud opětovně uvádí, že nepovažuje pochybení žalobkyně za srovnatelné s pochybením při zadání jiného účtu správce daně či variabilního symbolu. Na tom nemůže nic změnit skutečnost, že pokyn GFŘ-D-21 v některých případech ospravedlnitelných důvodů prodlení zohledňuje skutečnost, zda a v jakém rozsahu mělo včasné nezaplacení daně dopad do státního rozpočtu. Z předmětného pokynu lze však spíše vysledovat, že ospravedlnitelné důvody jsou takové důvody, kdy se jednalo o bagatelní pochybení daňového subjektu, které mělo jen malý nebo žádný dopad do státního rozpočtu, přičemž zároveň pochybení nebylo způsobeno nezodpovědností daňového subjektu, nýbrž jinými okolnostmi.
45. Soud na tomto místě zčásti opakuje a zároveň zdůrazňuje již výše naznačené skutečnosti, a to že již ze samotného znění § 259b odst. 2 a 3 daňového řádu plyne, že na prominutí úroku z prodlení i při splnění zákonných předpokladů není nárok. Vyhovění této žádosti, jakož i rozsah prominutí úroku jsou totiž vázány na úvahu správního orgánu (srov. rozsudek Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018-35). Nejvyšší správní soud judikoval již k obdobnému oprávnění správce daně prominout daňový nedoplatek dle § 65 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků: *„Zda správce daně daňový nedoplatek promine, závisí na jeho správním uvážení. Správní uvážení však nelze chápat jako prostor pro libovůli správního orgánu, nýbrž jako relativně abstraktní vymezení kritérií relevantních pro posuzování rozhodovaných případů, které správnímu orgánu umožňuje v určité míře reagovat na měnící se podmínky. (...) Zákon nemůže delegovat na exekutivu (ani na justici) právo činit libovůli. Může pouze ve větší či menší míře abstrakce definovat podmínky, za kterých exekutiva (či justice) rozhoduje o subjektivních právech jednotlivců. Z těchto základních východisek pak musí vycházet i moderní koncepce správního uvážení. (...) Základní práva a ústavní principy tak znamenají samozřejmé a přirozené implicitní omezení jakékoli, i nejširším způsobem definované diskreční pravomoci exekutivy; do katalogu pravidel takto omezujících diskreční pravomoc lze jistě řadit zejména povinnost správního orgánu respektovat principy rovnosti, požadavek racionality kritérií pro posuzování kauz, o nichž je rozhodováno, a proporcionality, jakož i požadavek konat v souladu se smyslem a účelem dané konkrétní diskreční pravomoci a vázanost správního orgánu svojí vlastní správní praxí (pohybuje-li se tato intra legem). „Nad rámec“ implicitních omezení diskrečního oprávnění pak k nim přistupují omezení explicitní, vyjádřená zákonem stanovenými kritérii pro rozhodování.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018-35, konstatoval, že *„zmíněné správní uvážení svěřené správci daně sice nevylučuje soudní přezkum rozhodnutí o částečném či úplném nevyhovění žádosti o prominutí úroku, avšak soudní přezkum se musí zaměřit na to, zda správce daně aplikaci tohoto uvážení založil na řádně zjištěném skutkovém stavu, zda užil zákonná kritéria (jak ta zákonem výslovně stanovená, tak i kritéria vyplývající z ústavního pořádku, např. zákaz diskriminace či ochrana legitimního očekávání založeného na ustálené správní praxi) a zda správní uvážení při rozhodování o žádosti daňového subjektu řádně a logicky odůvodnil.“*

46. S ohledem na citovanou judikaturu a výše provedené vypořádání jednotlivých žalobních námitek soud shrnuje, že shledal správným výklad žalovaného ohledně neurčitého právního pojmu (důvody prodlení musí být ospravedlnitelné s ohledem na konkrétní případ), když žalovaný vzal v úvahu při výkladu uvedeného pojmu všechny podstatné okolnosti případu, na základě kterých dospěl k závěru, že se v případě žalobkyně nejedná o ospravedlnitelný důvod prodlení. V související správní úvaze se žalovaný rovněž se zřetelem ke všem okolnostem případu věnoval posouzení otázky, zda a v jakém rozsahu lze žalobkyni prominout úrok z prodlení. Vzhledem k tomu, že žalovaný neshledal na straně žalobkyně jiný ospravedlnitelný důvod než výše zmiňované podání dodatečných daňových přiznání bez výzvy správce daně, nemohl pochopitelně při své úvaze dospět k jinému závěru než tomu, že žádosti o prominutí úroku z prodlení lze vyhovět pouze částečně, a to v rozsahu 20 % úroku z prodlení v souladu s pokynem GFŘ-D-21. Správní úvaha žalovaného je založena na řádně zjištěném skutkovém stavu, když žalovaný užil správně zákonná kritéria, svou úvahu řádně a logicky odůvodnil, přičemž při svém uvážení nevybočil z mezí správního uvážení daných právní úpravou.
47. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud uzavírá, že žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
48. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

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 1. srpna 2023

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.