



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **P. s. r. o., IČO X**
sídlem L. 351, H. IV - D., X H.
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 15. 10. 2020, č. j. 1862805/20/3102-50524-804545

takto:

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

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 15. 4. 2020 zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo dodatečný platební výměr ze dne 15. 2. 2019, jímž žalovaný doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 ve výši 1 145 320 Kč a stanovil penále 229 064 Kč, a to z důvodu neprokázání splnění podmínek pro uplatnění odčitatelných položek od základu daně v podobě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (dále jen „VaV“) podle § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Toto rozhodnutí bylo napadeno žalobou vedenou zdejším soudem pod sp. zn. 65 Af 36/2020.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

2. Platebním výměrem ze dne 28. 5. 2020 vyrozuměl žalovaný žalobkyni podle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, o tom, že dne 22. 5. 2020 byl na její osobní daňový účet předepsán úrok z prodlení s úhradou předmětné daně ve výši 775 654 Kč (výše uvedená částka doměřené daně byla úročena od 1. 7. 2014 do 2. 4. 2019, tj. 1 730 dnů).
3. Žalobkyně dne 23. 6. 2020 požádala o prominutí celého úroku z prodlení podle § 259b daňového řádu. Žádost odůvodnila tím, že se do prodlení nedostala vlastní liknavostí, nezodpovědností či dokonce úmyslným jednáním. Poukázala na složitost problematiky odpočtů na podporu VaV. Uvedla, že při uplatnění odčitatelných položek postupovala obezřetně, vycházela ze zpráv nezávislého auditora a analýz projektů VaV odbornou poradenskou společností, při jejich uplatnění byla v dobré víře a oprávněnost nároku opírala o množství důkazních prostředků, jejichž správnost nebyla kvalifikovaně zpochybněna, přičemž posouzení věci (zda v rámci posuzovaných projektů VaV skutečně realizovala výzkumnou a vývojovou činnost) záviselo nakonec na odborných závěrech znaleckého ústavu, jež byly nadto ve vztahu k dalšímu zdaňovacímu období zpochybněny jiným znaleckým posudkem. Důvodem doměření daně přitom nebyl závěr, že žalobkyně výzkumnou a vývojovou činnost nerealizovala, ale pouze to, že uskutečňování této činnosti neprokázala. Dále uvedla, že podpůrně na její prodlení s úhradou daně měly vliv i další jí nezaviněné skutečnosti, a to jednak, že daňová kontrola byla zahájena až téměř po dvou letech od splatnosti daně, a tudíž neměla po celou tuto dobu tušení, že se s úhradou této daně ocitá v prodlení, a dále to, že úrok představuje 68 % doměřené daně, což je neúměrné tomu, že doměřenou daň zaplatila hned po vydání dodatečného platebního výměru, do té doby si nebyla žádného prodlení vědoma a toto dále nenavyšovala.
4. Žalovaný ale v záhlaví uvedeném rozhodnutím ze dne 15. 10. 2020 žádost žalobkyně zamítl.

B) Shrnutí obsahu podání účastníků

5. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Namítala, že správní úvaha žalovaného postrádá logické, přesvědčivé a přezkoumatelné odůvodnění a nezohledňuje všechny relevantní individuální okolnosti případu. Žalovaný se sice dle žalobkyně snažil v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyvolat dojem, že se při posuzování žádosti žalobkyně nepohyboval jen v mantinelech metodických pokynů GFŘ-D-44¹ a GFŘ-D-45², avšak ve skutečnosti je evidentní, že se od důvodů v nich zmíněných nehodlal oprostít a trval na tom, že naplnit neurčitý právní pojem „ospravedlnitelný důvod“ může jen skutečnost podobně závažné intenzity, jaké dosahují důvody v nich zmíněné. Dle žalobkyně je ale u tvrzeného důvodu relevantní jen jeho ospravedlnitelnost s přihlédnutím k okolnostem

1 Pokyn Generálního finančního ředitelství č. j. 18787/20/7700-10123, k promíjení úroku z prodlení, úroku z posečkané částky a pokuty za nepodání kontrolního hlášení k promíjení příslušenství daně, publikovaný jako předpis č. 5/2020 ve Finančním zpravodaji č. 4, ročník 2020, a na webových stránkách Finanční správy ČR dne 16. 3. 2020, jímž byl v souvislosti s mimořádnými opatřeními orgánů veřejné moci ČR přijatými k prevenci nebezpečí vzniku a rozšíření onemocnění COVID-19 doplněno do pokynu GFŘ-D-21, č. j. 4260/15/7100-40123 ze dne 12. 2. 2015 mj. to, že další ospravedlnitelný důvod prodlení lze spatřovat v tom, že daňový subjekt věrohodně prokáže, že prodlení s úhradou daně je důsledkem působení mimořádných opatření.

2 Pokyn Generálního finančního ředitelství č. j. 34006/20/7700-10123-050167, k promíjení příslušenství daně, publikovaný jako předpis č. 14/2020 ve Finančním zpravodaji č. 10, ročník 2020, a na webových stránkách Finanční správy ČR dne 29. 6. 2020, jímž byl pokyn GFŘ-D-21 zrušen a nahrazen.

daného případu a není žádný důvod jej mechanicky srovnávat s typovými důvody zmíněnými v pokynech.

6. Podle žalobkyně u všech tvrzených důvodů pro prominutí daně žalovaný překroutil její argumentaci a s podstatou jejích tvrzení se vůbec nevypořádal. Žalovaný dle žalobkyně předně v napadeném rozhodnutí vůbec nezohlednil skutečnost, že jí s ohledem na v žádosti popsané okolnosti doměření daně nelze vytýkat liknavost, nezodpovědnost, či dokonce podvodné jednání, a tudíž ji nelze označit za daňový subjekt, jemuž by dle důvodové zprávy neměla svědčit možnost docílit prominutí úroku z prodlení. A contrario jí tak měl být úrok prominut. V rozporu s obecnými principy spravedlnosti tak žalovaný dle žalobkyně ve výsledku ani minimálně neodlišil případ žalobkyně právě od daňových subjektů, které se ocitly v prodlení právě v důsledku vlastní nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání. Od subjektů, jimž správce daně stanovil daň v souladu s podaným daňovým přiznáním, žalobkyni dostatečně odlišilo a potrestalo již předepsané penále z doměřené daně. Žalovaný ignoroval také argument, že během dvouleté prodlevy od původní splatnosti daně do zahájení daňové kontroly nemohla žalobkyně narůstající prodlení racionálně ovlivnit, jakož i tvrzení, že výše úroku z prodlení je ve vztahu k míře pochybení žalobkyně neproporcionální.
7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí.

C) Posouzení věci krajským soudem

8. 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.
9. Úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu je následkem porušení povinnosti uhradit daň včas (ve lhůtě její splatnosti stanovené zákonem). Povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení vzniká ex lege a správce daně nemá žádný prostor pro uvážení, zda, od jakého data a v jaké výši jej daňovému subjektu předepíše. Úrok z prodlení nemá sankční charakter, nýbrž plní zejména funkci kompenzační, tj. představuje přiměřenou náhradu za to, že státní rozpočet v důsledku prodlení daňového subjektu nemohl s částkou splatné daně po určitou dobu nakládat a musel získávat prostředky z jiných zdrojů, zatímco daňový subjekt se (v důsledku toho, že částku splatné daně zadržoval) do určité míry obohatil. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, či rozsudek ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018-35). Růstem v čase nadto plní úrok z prodlení funkci motivační, tj. má motivovat dlužníka k tomu, aby bylo jeho prodlení co nejkratší.
10. Institut individuálního promíjení úroku z prodlení, jakožto nástroj k odstraňování tvrdosti zákona, přinesl do § 259b a 259c daňového řádu s účinností od 1. 1. 2015 zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 267/2014 Sb.“).
11. V posuzované věci není sporu o splnění základních dvou předpokladů pro prominutí úroku z prodlení, jimiž jsou podání žádosti o prominutí a uhrazení daně, v jejímž důsledku úrok

z prodlení vznikl (§ 259b odst. 1 daňového řádu), ani o nenaplnění vylučující podmínky pro prominutí v podobě existence závažného porušení daňových nebo účetních předpisů daňovým subjektem v posledních 3 letech (§ 259c odst. 2 daňového řádu). Samotným splněním těchto podmínek ale nevzniká žadateli na prominutí úroku z prodlení právní nárok. Promíjení úroku z prodlení se totiž děje ve sféře volného správního uvážení správce daně.

12. Podle § 259b odst. 2 daňového řádu *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.*
13. Z citovaného ustanovení vyplývá, že prvním krokem volné správní úvahy, tj. daňovým řádem dovolené možnosti správce daně (signalizované slovem „*může*“) volit některé z více možných řešení, tj. prominout úrok z prodlení zcela, zčásti nebo vůbec, musí být vyhodnocení, zda v konkrétním případě existoval pro prodlení s úhradou daně „ospravedlnitelný důvod“ („*důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*“). Důvody prodlení, které lze považovat za ospravedlnitelné, nejsou v zákoně nijak blíže specifikovány. Tento neurčitý právní pojem je tudíž povinen správce daně vyložit, a poté vyhodnotit, zda lze okolnosti tvrzené daňovým subjektem v žádosti do rámce vytvořeného rozsahem tohoto neurčitého právního pojmu zařadit. V tomto ohledu podléhá odůvodnění rozhodnutí plnému soudnímu přezkumu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2012, č. j. 9 As 80/2011-69). Pokud správce daně existenci ospravedlnitelného důvodu prodlení nenalezne, nemůže již dále ve volné správní úvaze pokračovat a jakkoli zohledňovat např. to, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku dle § 259b odst. 3 daňového řádu, či zabývat se četností porušování povinností daňovým subjektem při správě daní dle § 259c odst. 1 daňového řádu.
14. V posuzovaném případě žalovaný hledal vodítka k výkladu uvedeného neurčitého právního pojmu nejprve v důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb. (Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, sněmovní tisk č. 252/0, 7. volební období, 2013 – 2017, digitální depozitář, www.psp.cz), v níž je uvedeno: „*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. Prominutí úroku by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na pozdní úhradu daně nebude nablíženo jako na prohřešek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že za neplnění zákonné povinnosti musí být udělena adekvátní sankce. Prominutí úroku proto nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní. Posouzení ospravedlnitelnosti daného důvodu ze strany správce daně nesmí vytvořit stav, kdy by daňové subjekty mohly dopředu spoléhat na to, že jim nesplnění určité povinnosti bude prominuto.*“
15. Dále žalovaný uvedl, že při výkladu tohoto neurčitého pojmu vycházel ze své ustálené praxe založené na pokynu č. GFR-D-45, jenž je výsledkem snahy Generálního finančního ředitelství zabezpečit dostatečně spolehlivé a v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně. Správce daně

uvedl, že v čl. III. 3. A tohoto pokynu vyjmenovaných 13 skutečností³, které lze obecně považovat za ospravedlnitelné důvody pro prominutí úroku z prodlení, činí předmětný neurčitý právní pojem čitelným a zajišťuje naplnění zásady legitimního očekávání. Z vymezení těchto skutkových situací, k nimž se v praxi standardně přihlíží jako k ospravedlnitelným, je dle žalovaného patrné, že mají bezprostřední úzkou souvislost s pozdní úhradou daňové povinnosti, přičemž je považuje za jakousi „laťku“ závažnosti, od níž by se neměl při hodnocení jiných než v pokynu uvedených skutečností výrazněji odchýlit.

16. Při posouzení konkrétních tvrzení žalobkyně žalovaný nejprve konstatoval, že jí tvrzené důvody neodpovídají žádnému z důvodů označených za ospravedlnitelné pokynem GFŘ-D-45, dále žalovaný s ohledem na datum uhrazení doměřené daně žalobkyní (2. 4. 2019, tj. před vydáním všech protipandemických mimořádných opatření v roce 2020) vyloučil, že by se na jejím prodlení s včasným zaplacením daně mohla tato mimořádná opatření jakkoli podílet ve smyslu pokynu GFŘ-D-44, a následně žalovaný uvedl, že o ostatních žalobkyní tvrzených důvodech nelze říci, že by se ve smyslu citované důvodové zprávy jednalo o výjimečný, lidsky omluvitelný případ. Za ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daně nelze dle žalovaného považovat nesouhlas daňového subjektu se správcem daně v právní kvalifikaci skutkového stavu ve věci doměření samotné daně, zahájení daňové kontroly v rámci zákonné lhůty ani vyměření úroku z prodlení ve výši souladné se zákonem, vůči níž se nadto žalobkyně ani neodvolala. Žalovaný uvedl, že za ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daně jsou obecně považovány skutečnosti, které daňový subjekt nevěděl nebo nemohl ovlivnit v době původní splatnosti daně, a po jejichž zjištění sám aktivně postupoval tak, aby byla daň správně vyčíslena a uhrazena. V posuzovaném případě ale dle žalovaného došlo ke správnému vyčíslení daně až na základě daňové kontroly.
17. Vypořádání se žalovaného s žádostí žalobkyně hodnotí krajský soud jako sice velmi kusé, avšak přezkoumatelné. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že žalovaný nezacházel s výčtem skutečností relevantních pro možné prominutí úroku z prodlení uvedeným v pokynu GFŘ-D-45 jako s výčtem taxativním a nezamítl žádost žalobkyně jen proto, že se jí tvrzený důvod nevyskytuje mezi 13 důvody vymezenými v tabulce pokynu GFŘ-D-45. Naopak, žalovaný zacházel s daným výčtem jako s demonstrativním, a poté, co dospěl k závěru, že důvody uváděné žalobkyní nelze pod žádný z důvodů uvedených v pokynu podřadit, zabýval se tím, zda se nemůže jednat o jiný ospravedlnitelný důvod v pokynu neuvedený. Za tím účelem provedl výklad neurčitého právního pojmu „ospravedlnitelný důvod“ s využitím standardní metody historického výkladu pomocí důvodové zprávy, z níž akcentoval, že za ospravedlnitelný důvod lze pokládat *výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický*. Avšak

³ Mezi tyto skutečnosti řadí pokyn např. omyl ve variabilním symbolu či účtu správce daně, na nějž byla platba zaslána. zabránění splnění daňové povinnosti nepříznivým zdravotním stavem daňového subjektu, pozdní platbu zálohové povinnosti, pokud celková daňová povinnost nevznikne či je nižší než úhrn zaplacených záloh, stížení daňového subjektu živelní pohromou (specifikované závažnosti) v kalendářním roce, kdy mělo dojít k platbě, vznik úroku z prodlení z daně doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem bez výzvy správce daně, trvání prodlení s úhradou daně max. 15 kalendářních dnů, či z daně doměřené za situace, kdy k původnímu stanovení daně došlo na základě daňového tvrzení podaného daňovým subjektem v souladu s potvrzením nebo jiným obdobným dokumentem vydaným orgánem veřejné moci, který se ukázal být nesprávný. Pokyn současně přiděluje těmto skutečnostem různou procentuální míru (od 20 do 100 %), v jaké by měly standardně vést k prominutí úroků z prodlení.

proto, že ani tato formulace příliš daný neurčitý právní pojem neosvětluje, toliko je z ní zřejmé, že se musí jednat o výjimečný případ a že by se měla při hodnocení ospravedlnitelnosti důvodu prodlení uplatnit „lidskost“, použil žalovaný podpůrně k výkladu i výčet „ospravedlnitelných důvodů“ uvedený v pokynu GFŘ-D-45 s vysvětlením, že tímto způsobem byla alespoň nastavena jakási „laťka“ závažnosti, od níž by se v zájmu na jednotnosti rozhodování neměl odchýlit.

18. Tomuto přístupu k výkladu neurčitého právního pojmu nelze ničeho vytknout. Správce daně sice není oprávněn zamítnout žádost o prominutí úroku z prodlení jen proto, že jej nelze ztotožnit s žádným důvodem zmíněným v pokynu, současně však není správce daně oprávněn tento pokyn ignorovat a postupovat při posuzování žádosti odtrženě od zavedené správní praxe. Krajský soud v Praze v bodě 16 rozsudku ze dne 15. 9. 2020, č. j. 55 Af 1/2019-21 uvedl: *„Ačkoliv se jedná o pokyn s povahou vnitřního přepisu, jímž jsou vázány jen podřízené daňové orgány uvnitř organizační struktury finanční správy, jeho existence má důsledky i pro osoby, vůči nimž tyto orgány jednají, žalobkyni nevyjímaje. Výkladovým pravidlem obsaženým v pokynu jsou totiž povinny se řídit všechny podřízené daňové orgány, v jejich rozhodnutí se proto odráží ono výkladové stanovisko. Podle judikatury se jedná o přípustnou praxi při splnění tam uvedených podmínek (v podrobnostech srov. rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57, či ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007-251). Jejím výhodem je, že adresáti rozhodnutí si předem mohou udělat představu, jak v jejich věci bude rozhodnuto za jinak dosti neurčitého znění zákona. Pokyn také prokazuje zavedenou správní praxi, již se daňové orgány řídí v obdobných případech.“* Tento závěr následně aproboval i Nejvyšší správní soud v odst. 18 rozsudku ze dne 27. 9. 2022, č. j. 7 Afs 292/2020-23, a poté i Ústavní soud v odst. 9 usnesení ze dne 14. 12. 2022, č. I. ÚS 3264/22, kde odkázal tamního stěžovatele stran výkladu neurčitého pojmu „ospravedlnitelný důvod“ znovu na text pokynu a zdůraznil, že v dané věci zmiňovaný důvod prodlení typově důvodům uvedeným v pokynu neodpovídá. Ostatně i Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 89/2017-30, jehož se žalobkyně dovolávala v žádosti o prominutí, uvedl, že výklad neurčitého právního pojmu ospravedlnitelný důvod může být v rámci hierarchie daňové správy usměrňován formou interních normativních aktů např. tím, že bude uveden příkladný (demonstrativní) výčet typových situací, které za ospravedlnitelný důvod lze považovat a které nikoliv, včetně uvedení procentní sazby, o kterou ten který důvod vede k prominutí uložené pokuty.
19. Jak již soud citoval výše, *správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení (...), pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit.* Rozhodnou skutečností tedy má být sám důvod prodlení, jinými slovy příčina jeho vzniku. Má-li se jednat o výjimečné situace, na čemž se ustálená judikatura shoduje, pak by ospravedlnitelnou příčinou zpoždění s úhradou daně měla být zásadně skutečnost nezávislá na vůli daňového subjektu, jako je typicky (v pokynu zmíněný) nepříznivý zdravotní stav daňového subjektu, či jeho postižení živelnou pohromou, či omyl ve variabilním symbolu platby, tj. skutečnost, pro jejíž existenci je z lidského hlediska zcela pochopitelné, že daňový subjekt včas daň nezaplatil, a tudíž by se naopak jevilo nelidským po takovém daňovém subjektu úrok z prodlení (podle konkrétních okolností buď v jakékoli výši nebo alespoň v plné výši vyplývající ze zákona) vyžadovat. Stejně tak se jeví jako lidsky omluvitelná příčina prodlení s úhradou daně např. skutečnost (uvedená v pokynu), že daňový subjekt při podání daňového tvrzení spoléhal na správnost dokumentu vydaného orgánem veřejné moci či posudku znalce, který se až následně ukázal být chybným.

20. Vedle toho pokyn GFŘ-D-45 označuje za „skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení“ (dle názoru soudu nelogicky, nad rámec zákona, nicméně ve prospěch daňových subjektů) i takové skutečnosti, které rozhodně nelze za příčiny prodlení označit. Tyto „důvody“ ve skutečnosti totiž na otázku, proč k prodlení došlo, nijak neodpovídají. Jedná se tak spíše o okolnosti, při jejichž existenci se jeví požadavek na úrok z prodlení (resp. jeho plnou výši) příliš přísný a nezohledňující fakt, že v důsledku prodlení státní rozpočet, do něž měl daňový výnos již v den splatnosti daně připadnout, neutrpěl (žádnou či alespoň citelnou) ztrátu (např. v pokynu zmíněná pozdní platba záloh v případě, kdy daňová povinnost nevznikne nebo je nižší než úhrn záloh včas zaplacených, či velmi krátká doba prodlení), popř. jde o zjevnou snahu motivovat daňový subjekt k aktivní nápravě vlastních pochybení (např. v pokynu zmíněné prodlení s úhradou daně doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného bez výzvy správce daně).
21. V posuzovaném případě došlo k doměření daně dle výsledku daňové kontroly. Žalobkyně v žádosti akcentovala, že důvodem zaplacení daně v doměřené výši až po vydání dodatečného platebního výměru a nikoli již v době její původní splatnosti, nebyla její liknavost, nezodpovědnost či dokonce úmyslné jednání, nýbrž přesvědčení o správnosti jejího postupu, které ostatně trvá dodnes. V odst. 23 žaloby pak žalobkyně z výše citované důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., (konkrétně z věty *„Možnost docílit prominutí úroku by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání.“*) dovodila, že v případech, které nelze nazvat liknavostí, nezodpovědností či dokonce úmyslným jednáním, má správce daně a contrario úrok prominout. Tento výklad a vůbec přístup k možnosti promíjení úroku z prodlení ale dle krajského soudu nelze akceptovat. Z citované věty důvodové zprávy lze dovodit jen to, v jakých případech by neměl správce daně neměl k prominutí příslušenství daně přistoupit, nelze z ní však dovodit vznik nároku na prominutí v případech, které nelze uvedeným způsobem charakterizovat. Institut prominutí úroku z prodlení nemá sloužit k plošnému odlišování zodpovědných daňových subjektů od těch liknavých, nýbrž se jedná o nástroj, jenž má být užít ve výjimečných případech, u nichž se požadavek na zaplacení úroku z prodlení jeví být extrémně nespravedlivým. Výklad žalobkyně by však vedl k povinnosti správců daně promíjet úrok z prodlení automaticky a v případech, které nijak výjimečně nejsou. Z pouhého dodržování povinností nelze dovodit vznik nároku na dobrodiní v podobě prominutí úroku z prodlení.
22. Žalobkyně v žádosti poukázala na složitost problematiky odpočtů na podporu výzkumu a vývoje, závislost věcného posouzení na závěru znalce a zdůraznila svůj nesouhlas s doměření daně. Krajský soud souhlasí s žalovaným v tom, že nesouhlas daňového subjektu se správcem daně v právní kvalifikaci není ospravedlnitelným důvodem prodlení. Krajský soud uvádí, že žalobkyni vytknuté neunesení důkazního břemene o oprávněnosti uplatněného nároku na snížení základu daně o odčitatelné položky, sice nesvědčí o jejím podvodném jednání, avšak jedná se jednoznačně o porušení povinnosti při správě daní. Dobrá víra v podklady, jimiž žalobkyně svůj nárok na předmětný daňový benefit podpírala, nemůže být dle krajského soudu ospravedlnitelným důvodem výjimečného charakteru ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, pokud se nejednalo o podklady typu znaleckého posudku či potvrzení jiného orgánu veřejné správy (viz pokyn). Závěry poradenské společnosti, jejíž nezávislost není nijak garantována, nelze označit za zdroj dobré víry, k níž by mělo být správcem daně při posouzení žádosti o prominutí úroku z prodlení přihlíženo. Tyto podklady správce daně podrobil hodnocení a vyhodnotil je jako nedostatečné.

Nesouhlas žalobkyně s tímto hodnocením je pak předmětem žaloby vedené pod sp. zn. 65 Af 36/2020.

23. Zdůvodňování prodlení s úhradou daně právní složitostí problematiky se věnoval již např. Krajský soud v Brně v odst. 35 rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č. j. 30 Af 1/2021-77, v němž uvedl: „Žalobkyně má za to, že právní spor mezi ní a žalovaným se týká komplikované otázky, jejímž předmětem je právní posouzení tzv. řetězových obchodů v rámci intrakomunitárních dodávek, což je složitá právní otázka. Žalovaný k tomu uvedl, že rozhodoval v souladu s platnou právní úpravou a sama skutečnost, že žalobkyně interpretuje zákon jiným způsobem než správce daně, nemůže být považována za ospravedlnitelný důvod. Soud se ztotožnil s úvahou žalovaného, že tvrzený důvod nepředstavuje jiný ospravedlnitelný důvod pro prominutí příslušenství. Přestože otázka týkající se samotného doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013, srpen 2013 a září 2013 může být komplikovanou právní otázkou, nejedná se dle soudu o ospravedlnitelný důvod prodlení. Jak vyplývá z Pokynu, takovým důvodem jsou pouze výjimečné případy, omluvitelné z lidského hlediska, představující spíše formalistický probřešek (viz bod 31 výše). Pod takové vymezení nelze komplikovanost právní problematiky týkající se doměření samotné daně podřadit. Zákonost doměření daně je předmětem přezkumu v řízení proti dodatečným platebním výměrům. V nynějším řízení je úlohou soudu přezkoumat zákonost rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prominutí příslušenství daně, nikoliv zákonost dodatečných platebních výměrů na daň samotnou.“ S tímto závěrem zcela použitelným na nyní posuzovaný případ se krajský soud ztotožňuje.
24. U dalších dvou okolností, tj. uplynutí části doby celkového prodlení před zahájením prověřování daňové povinnosti žalobkyně žalovaným, a samotné výše úroku, si sama žalobkyně byla zřetelně vědoma toho, že tyto okolnosti nemohou být příčinou jejího prodlení, a tudíž v žalobě označila argumentaci těmito skutečnostmi jen za další významnou individuální okolnost, která měla vliv na celkovou délku jejího prodlení, resp. skutečnost zmíněnou jen pro dotvoření celkového kontextu případu.
25. Žalovaný postupoval dle krajského soudu zcela správně, pokud v napadeném rozhodnutí uvedl, že tyto okolnosti nemohou založit ospravedlnitelný důvod prodlení. Okolnost mající vliv na délku prodlení není okolností označitelnou za příčinu tohoto prodlení. Otázku tvrdosti vyměřeného úroku z prodlení bere správce daně při zvažování možnosti prominutí v úvahu až v okamžiku, kdy dospěje k závěru, že k prominutí existuje ospravedlnitelný důvod, tedy až při posuzování rozsahu prominutí (§ 259b odst. 3 daňového řádu). Do této fáze se však v posuzované věci žalovaný nedostal právě proto, že dospěl k oprávněnému závěru, že v případě žalobkyně není jsou složitost právní problematiky odčitatelných položek, spoléhání se žalobkyně na své podklady a nesouhlas s jejich hodnocením správcem daně ospravedlnitelným důvodem prodlení žalobkyně, a tudíž neměl k přezkumu kritérií rozhodných pro určení rozsahu prominutí žádný prostor.

D) Závěr a náhrada nákladů řízení

26. Krajský soud neshledal žalobní body důvodnými, a proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
27. 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.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

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

Olomouc 28. června 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu