



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **ANITA B s. r. o.**, se sídlem Průmyslová 2453/7, Boskovice, zastoupená advokátem Mgr. Lukášem Regecem, se sídlem V Parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2020, č. j. 3501822/20/3007-50524-609697, a č. j. 3517709/20/3007-50524-609697, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 1. 2022, č. j. 31 Af 72/2020 - 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně dne 26. 11. 2019 požádala žalovaného o prominutí příslušenství daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 a o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014, květen 2014, červen 2014 a srpen 2014. Žalovaný této žádosti v maximální možné míře vyhověl v části vztahující se k prominutí penále, avšak v části týkající se prominutí úroku z prodlení žádost zamítl. Žalobkyně podala dne 3. 6. 2020 opakovanou žádost o prominutí příslušenství daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty (úroku z prodlení) za uvedená zdaňovací

období. Tuto žádost však žalovaný podle § 259b a § 259c daňového řádu v záhlaví uvedenými rozhodnutími opět zamítl. Žalobu, kterou proti těmto rozhodnutím žalobkyně podala, krajský soud zamítl napadeným rozsudkem.

[2] V jeho odůvodnění krajský soud uvedl, že žalovaný neporušil zásady právní jistoty a legitimního očekávání tím, že žalobkyni prominul penále, avšak nikoli již úroky z prodlení. Poukázal na to, že předpoklady pro prominutí penále a úroků z prodlení se liší, a proto nelze obě situace hodnotit jako totožný nebo podobný případ, který je třeba rozhodovat shodně. Rozdílné posouzení obou žádostí zde podle krajského soudu vychází z rozdílných zákonných pravidel. Absence ospravedlnitelného důvodu, pro který byla žádost o prominutí úroku z prodlení v předložené věci zamítnuta, představuje překážku pro prominutí úroku z prodlení, prominutí penále však nijak nebrání.

[3] Krajský soud dále nepřisvědčil žalobkyni v tom, že se žalovaný nezabýval jí uváděnými ospravedlnitelnými důvody, protože nebyly obsaženy v žádném z jeho metodických pokynů. Uvedl, že žalovaný se naopak jejími tvrzeními zabýval a žádost zamítl proto, že žalobkyně svá tvrzení neprokázala. Dokument nazvaný „[p]oddíl exportu na tržbách za rok 2019 a porovnání exportu za období leden-květen v letech 2017-2020“, který vytvořila žalobkyně, nemá podle krajského soudu žádnou důkazní hodnotu, neboť není zřejmé, jak byly v něm uvedené údaje generovány a zda jsou správné. Sám o sobě proto není schopný dostatečně prokázat tvrzení žalobkyně o její ekonomické situaci a dopadu mimořádných opatření spojených s onemocněním Covid-19, neboť stejně jako v případě žádosti jde pouze o tvrzení daňového subjektu. Krajský soud zdůraznil, že tato tvrzení musí žalobkyně doložit důkazy, nikoli dalšími tvrzeními, z nichž není zřejmý ověřitelný zdroj uváděných dat. Uzavřel proto, že se žalovaný nemohl existencí namítaných ospravedlnitelných důvodů náležitě zabývat, jelikož žalobkyně svoji žádost nepodložila žádnými relevantními důkazy, které by jejich existenci prokazovaly.

[4] Tyto důvody by však podle krajského soudu ani nemohly být z povahy věci posouzeny jako ospravedlnitelné důvody ve smyslu § 259b daňového řádu. Krajský soud poukázal na účel prominutí úroku z prodlení, jímž je zabránění sankcionování daňových subjektů, které se do prodlení s úhradou daně dostaly vlivem skutečností, které lze považovat za ospravedlnitelné. Půjde podle něj o situace, které jsou společensky pochopitelné a omluvitelné, z čehož vyplývá, že skutečnosti představující ospravedlnitelný důvod musí mít přímý vliv na prodlení daňového subjektu s úhradou daně. Nejčastěji tedy podle krajského soudu půjde o skutečnosti, které prodlení dlužníka způsobily. Takové skutečnosti, však stěžovatelka neuvedla.

[5] Krajský soud konečně nepřisvědčil žalobkyni ani v tom, že žalovaný měl při posouzení žádosti o prominutí příslušenství daně zohlednit podle § 259c odst. 1 daňového řádu četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. Citované ustanovení je podle něj společným ustanovením k pravidlům pro prominutí daně nebo prominutí jednotlivých typů příslušenství daně, která jsou samostatně upravena v předchozích ustanoveních. Ve vztahu k prominutí úroku z prodlení proto toto ustanovení zakotvuje další kritéria posuzování žádosti nad rámec § 259b daňového řádu, jež však nemohou nahradit ostatní zákonné podmínky pro prominutí úroku z prodlení. Krajský soud proto uzavřel, že jestliže daňový subjekt netvrdí a nedoloží ospravedlnitelný

pokračování

důvod ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, je nadbytečné se podrobněji zabývat kritérii uvedenými v § 259c odst. 1 téhož předpisu. Takové posouzení totiž nemůže zvrátit negativní výsledek řízení o žádosti.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž uplatnila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka souhlasí se žalovaným v tom, že k prominutí úroku z prodlení musí, na rozdíl od prominutí penále, existovat ospravedlnitelný důvod. Má za to, že správce daně zohlednil při určení výše prominutého penále všechny okolnosti, které mu byly známy o stěžovatelce a důvodech, které vedly k dodatečnému stanovení daně. I když pro určení výše promíjeného penále nejsou stanovena striktní formální kritéria, správce daně podle stěžovatelky vychází zejména ze součinnosti daňového subjektu v rámci doměřovacího řízení (v průběhu daňové kontroly). Správce daně musel v případě prominutí penále zcela jistě dospět k závěru, že existují okolnosti zřetele hodné, které umožňují prominout penále v maximální možné výši. Pokud by neexistovaly, pak by jí správce daně velmi pravděpodobně prominul penále v nižší výši nebo dokonce žádost o prominutí zamítl. Z toho stěžovatelka dovozuje, že tyto okolnosti zřetele hodné jsou důvodem, pro který měl žalovaný v duchu zásad principu právní jistoty a legitimního očekávání posoudit shodně i žádost o prominutí úroku z prodlení, a nikoli ji zamítnout.

[8] Stěžovatelka má dále za to, že prokázala ospravedlnitelný důvod pro prominutí úroku z prodlení. Údaje o poklesu exportu výrobků v meziročním srovnání vychází výlučně z jejího účetnictví, na což v podané žádosti i poukázala. Pravdivost údajů potvrzují i účetní výkazy uložené v obchodním rejstříku. Jako obchodní korporace navíc podléhá každoročnímu auditu, a není proto představitelné, že by v podané žádosti uvedené údaje jakkoli upravovala. Pokud předložený dokument odpovídá údajům z jejího účetnictví, má stěžovatelka za to, že se jedná o důkaz, který prokazuje její tvrzení. Domnívá se také, že správce daně musí při posuzování předloženého důkazu vycházet i ze skutečností, které jsou mu známy a které stěžovatelka není povinna prokazovat. Za takové skutečnosti považuje skutečnosti známé správci daně z daňových řízení a skutečnosti veřejně známé – tj. údaje z daňových přiznání k DPH, které stěžovatelka podala za posuzovaná zdaňovací období (zejména údaje na řádku 20 a 22, kde jsou uvedeny údaje o exportu), údaje ze souhrnných hlášení za posuzovaná zdaňovací období, údaje z evidence vývozu zboží do třetích zemí, které vede celní správa, existenci celosvětové pandemie SARS-COV-2, vyhlášení nouzového stavu v České republice a zavedení restriktivních opatření. Stěžovatelka považuje za zarážející, pokud krajský soud předložený dokument, který podepsal statutární orgán stěžovatelky, označuje pouze za tvrzení a zpochybňuje jejich pravdivost. Správce daně po celou dobu stěžovatelčiny existence akceptoval dokumenty, které mu v rámci daňových řízení předložila, a proto předpokládala, že i dotčený dokument bude jako důkaz stačit. Má za to, že posuzovaný dokument ve spojení s ostatními skutečnostmi, které jsou správci daně známy, jsou důkazem, který po něm požaduje § 259b daňového řádu.

[9] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem ani v tom, že skutečnost nastalá až po úhradě dlužné daně, nemůže být ospravedlnitelným důvodem pro prominutí příslušenství daně. Celková výše předepsaného úroku z prodlení se prakticky rovnala provoznímu hospodářskému výsledku stěžovatelky v roce 2019. Úhrada úroku z prodlení v lednu 2020 negativně ovlivnila její cash-flow v tomto roce, v němž navíc naplno vypukla pandemie SARS-COV-2. Případné prominutí úroku z prodlení by pro ni znamenalo citelnou úlevu v oblasti jejího cash-flow a zcela logicky by ulehčilo plnění jejích závazků. Pandemie SARS-COV-2 je podle ní ospravedlnitelným důvodem, který měl správce daně vzít v potaz při rozhodování o předmětné žádosti. Má za to, že kritériem pro posouzení prominutí úroku není pouze důvod, který existuje v okamžiku prodlení s úhradou daně. Ospravedlnitelným důvodem může být více skutečností, jestliže jsou schopny ospravedlnit prodlení úhrady daně v konkrétním případě. Půjde podle ní o případy, které jsou z lidského hlediska omluvitelné a představují tak závažný prohrěšek.

[10] Stěžovatelka považuje za ospravedlnitelný důvod i délku daňového řízení, která měla přímý vliv na výši předepsaného úroku z prodlení. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 4. 10. 2016. Jejím výsledkem byla dodatečně vyměřená daň z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období. Stěžovatelka podala proti dodatečným platebním výměrům dne 23. 6. 2018 odvolání, které Odvolací finanční ředitelství v roce 2019 postupně zamítlo. V průběhu všech daňových řízení správci daně poskytovala plnou součinnost a nelze ji proto vinit z extrémní délky daňových řízení, která trvala bezmála 3 roky.

[11] Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně posoudil i její námitku, že správce daně měl při posouzení žádosti o prominutí úroku z prodlení zohlednit četnost porušování jejích povinností při správě daní. Nesouhlasí s tím, že předpokladem takového posouzení je zjištění ospravedlnitelného důvodu. Primárním úkolem správce daně je posoudit, zda se lze s ohledem na ospravedlnitelné důvody prodlení zabývat žádostí, a v návaznosti na ně stanovit rozsah potenciálního prominutí úroku z prodlení. Ustanovení § 259b daňového řádu explicitně nevylučuje, aby ospravedlnitelným důvodem pro prominutí úroku z prodlení bylo i chování daňového subjektu při správě daní, a proto by podle stěžovatelky mělo být při posouzení žádosti zohledněno.

[12] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že setrvává na svém právním názoru uvedeném v jeho rozhodnutí a že se rovněž ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu. Nad rámec toho uvedl, že stěžovatelka nemůže přenášet povinnost vyhledávat důkazní prostředky pro prominutí úroku z prodlení na správce daně. I když je při posuzování žádosti povinen přihlídnout i ke skutečnostem seznatelným ze spisu daňového subjektu, důkazy pro stěžovatelčina tvrzení (odkazy na celosvětovou nepříznivou hospodářskou situaci, šíření virové epidemie a pokles exportu výrobků) daňové spisy neobsahují. Účetní výkazy zveřejněné v obchodním rejstříku podle žalovaného nedokládají tvrzení stěžovatelky uvedené v žádosti, neboť neposkytují informace o vývoji jejího exportu. Tento vývoj nemohl žalovaný posoudit ani ve vazbě na podaná přiznání k dani z přidané hodnoty. Zde uvedené údaje jsou výsledkem existence daňových dokladů, které žalovaný nemá k dispozici a bez jejich předložení by tak pouze spekuloval o příčinách a rozsahu poklesu exportu, který je odrazem zejména smluvních ujednání mezi osobami. Ani délka řízení

pokračování

nemůže být podle něj považována za ospravedlnitelný důvod pro prominutí příslušenství daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti, neshledal a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Mezi stranami je spor o výklad § 259b odst. 2 daňového řádu, jenž upravuje důvod, pro který může správce daně zčásti nebo zcela prominout úrok z prodlení za pozdní úhradu daně. Krajský soud má ve shodě se žalovaným za to, že důvod pro prominutí úroku z prodlení může spočívat pouze ve skutečnosti, která má přímý vliv na prodlení daňového subjektu s úhradou daně, kdežto stěžovatelka zastává opačný názor. Domnívá se, že tento důvod může spočívat v jakékoli skutečnosti, tedy i ve skutečnosti, která nemá přímý vliv na prodlení s úhradou daně; je pouze třeba, aby daný důvod byl „z lidského hlediska“ omluvitelný.

[15] 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“*

[16] Hovoří-li citované ustanovení o důvodu, pro který došlo k prodlení s úhradou daně, pak nelze dospět k jinému závěru, než ke kterému dospěl v napadeném rozsudku krajský soud. Formulace dotčené normy je natolik jednoznačná, že nenabízí žádný prostor pro úvahy, že by důvodem pro prominutí úroku z prodlení mohl být i jiný důvod než ten, který způsobil prodlení daňového subjektu. To ostatně potvrzuje i účel dané úpravy, na který správně poukázal krajský soud. Cílem § 259b odst. 2 daňového řádu je zabránit, aby byl tímto způsobem sankcionován ten daňový subjekt, který se do prodlení s úhradou daně dostal vlivem ospravedlnitelných skutečností.

[17] Důvody pro prominutí úroku z prodlení uvedené stěžovatelkou, jež spočívají ve skutečnosti, že se celková výše předepsaného úroku z prodlení rovnala jejímu provoznímu hospodářskému výsledku v roce 2019, že úhrada úroku z prodlení negativně ovlivnila stěžovatelčino cash-flow v roce 2020 a že v témže roce propukla celosvětová pandemie SARS-COV-2, jsou svojí povahou ekonomickými a sociálními poměry, na které pamatuje § 259b odst. 3 daňového řádu, a které je správce daně povinen zohlednit až při posouzení rozsahu, v jakém bude úrok z prodlení případně prominut. Samy o sobě tedy nemohou být podkladem pro prominutí úroku z prodlení, tím je pouze existence ospravedlnitelného důvodu prodlení. Závěr krajského soudu, že stěžovatelkou uvedené důvody nemohou být z povahy věci posouzeny jako ospravedlnitelné ve smyslu § 259b daňového řádu, je proto správný.

[18] Uvedený závěr nutně vylučuje důvodnost těch kasačních námitek, které stěžovatelka založila na nesprávném předpokladu, že její ekonomické a sociální poměry nastalé až po vzniku prodlení s úhradou daně mohou být důvodem pro prominutí úroku

z prodlení. Takovým důvodem však, jak vyplývá z § 259b odst. 2 daňového řádu, může být pouze skutečnost, pro kterou se stěžovatelka do prodlení s úhradou daně dostala. Netvrdí-li stěžovatelka žádný takový důvod, nemůže jí správce daně úrok z prodlení prominout. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozsudku je proto nerozhodné, zda dokument, který stěžovatelka předložila správci daně k prokázání svých ekonomických poměrů, byl schopen tyto poměry prokázat. Stejně irelevantní je i délka daňové kontroly, neboť jak Nejvyšší správní soud uvedl v odstavci [16] tohoto rozsudku, zákon ve vztahu k prominutí úroku z prodlení hovoří o důvodu, pro který k prodlení došlo, a nikoli o důvodu, pro který trvalo. Navíc je to daňový subjekt, kdo je povinen správně vypočítat a vyčíslit daň, správci daně ji přiznat a také ji zaplatit. Je to tedy stěžovatelka, kdo nese odpovědnost za správné vyměření daně. Správce daně není povinen daňové přiznání ihned kontrolovat a vyzývat ji k opravě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2023, č. j. 1 Afs 220/2022-37). Konečně je bez významu i skutečnost, zda a jak často stěžovatelka porušovala své povinnosti při správě daní. I kdyby byla pozdní úhrada daně jejím jediným prohřeškem, nemůže být jinak řádné plnění daňových povinností ospravedlnitelným důvodem pro prominutí úroku z prodlení. Omluvit lze pouze důvod, pro který k prodlení došlo. Ostatní okolnosti (ekonomické a sociální poměry, řádné plnění daňových povinností) mohou mít vliv maximálně na rozsah, ve kterém bude úrok ze strany správce daně případně prominut.

[19] Nejvyšší správní soud se dále vyjádří již pouze k námitce, že krajský soud nesprávně posoudil, zda žalovaný porušil princip právní jistoty a legitimního očekávání. I v této otázce dospěl krajský soud ke správnému závěru. Krajský soud poukázal na to, v čem se liší zákonné podmínky pro prominutí penále od zákonných podmínek stanovených pro prominutí úroku z prodlení, a poznamenal, že obě situace nelze hodnotit jako totožný nebo podobný případ, který je třeba posuzovat věcně stejně, neboť zatímco absence ospravedlnitelného důvodu žalovanému nebrání v tom, aby prominul penále, prominutí úroku z prodlení neumožňuje. Tuto argumentaci stěžovatelka ničím nezpochybňuje, pouze bez bližšího vysvětlení uvádí, že pokud jí správce daně prominul penále v maximální možné míře, musel zcela jistě dospět k závěru, že pro to existují zřetele hodné okolnosti. V čem tyto *zřetele hodné okolnosti* spočívají, však stěžovatelka nevysvětluje. Nejvyšší správní soud není s ohledem na dispoziční zásadu povinen za stěžovatelku domýšlet konkrétní argumentaci, která by svědčila jejímu právnímu názoru. Není-li její obecně formulovaná námitka sama o sobě schopna závěr krajského soudu zpochybnit, nezbývá kasačnímu soudu nic jiného, než tuto námitku označit za nedůvodnou. Vzhledem k tomu, že krajský soud zcela konkrétně vysvětlil, v čem se prominutí penále a prominutí úroku z prodlení liší, nemůže pouhá skutečnost, že žalovaný stěžovatelce prominul penále, vést k závěru, že jsou zde okolnosti hodné zvláštního zřetele, které jsou rozhodující i pro prominutí úroku z prodlení. I tato námitka je proto nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[21] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

pokračování

Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 28. března 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu