



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Tomáše Kocourka a Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **RENETRA s.r.o.**, sídlem Všechnovice 294, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, sídlem Lazecká 22, Olomouc, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2020, č. j. 1131718/20/3102-50524-807642, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci ze dne 30. 6. 2022, č. j. 65 Af 42/2020-74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Žalobkyně totiž nesprávně zahrnula některé své náklady do daňově účinných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V důsledku toho jí vznikla zákonná povinnost hradit úrok z prodlení z částky, kterou neuhradila do data

původní splatnosti daně. Poté, co stěžovatelka doměřenou daň zaplatila, požádala o prominutí úroku z prodlení podle § 259b zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Žalovaný žádost zamítl, neboť se podle něj nejednalo o ospravedlnitelný důvod prodlení, jak požaduje § 259b odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně se proto domáhala u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci (dále jen „krajský soud“) zrušení tohoto rozhodnutí. Ten její žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[3] Podle krajského soudu postupoval žalovaný při výkladu neurčitého právního pojmu „ospravedlnitelný důvod“ tak, že nejprve posoudil, zda zjištěný skutkový stav lze podřadit pod některý z důvodů vypočtených v pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21. Když zjistil, že tomu tak není, vyložil pojem autonomně a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Neobstojí proto námitka žalobkyně, že žalovaný považoval výčet důvodů v pokynu za taxativní.

[4] Žalobkyně poukazuje i na to, že řádně plnila své veřejnoprávní povinnosti, neúčastnila se daňových podvodů a žalovanému coby správci daně poskytovala součinnost při doměření daně. Podle krajského soudu však dodržování zákonů nemůže být samo o sobě ospravedlnitelným důvodem podle § 259b odst. 2 daňového řádu.

[5] Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně úmyslně a nepravdivě tvrdila, že provedla opravu základové desky původní haly ve Všechnovicích. Ve skutečnosti však provedla úplnou demolicí haly, včetně jejích základů. Tomuto závěru nelze nic vytknout. Není pravdou, jak tvrdí žalobkyně, že se jí pouze nepodařilo prokázat, že byla hala zrekonstruována. Při daňové kontrole bylo spolehlivě prokázáno, že hala byla odstraněna (včetně základů). O tom musela žalobkyně vědět, neboť sama výstavbu nové haly prováděla. Tyto okolnosti nelze podle žalovaného ani krajského soudu považovat za ospravedlnitelný důvod.

[6] Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem je navíc běžnou záležitostí. Krajský soud proto souhlasí s žalovaným i v tom, že pouhé neunesení důkazního břemene zpravidla nebude ospravedlnitelným důvodem podle § 259b odst. 2 daňového řádu. K tomu by musely přistoupit další okolnosti.

[7] Žalovaný se sice zabýval pouze jedním důvodem, který vedl k doměření daně (uplatnění výdajů souvisejících s výstavbou nové haly jako daňově účinných nákladů). Dospěl-li však k závěru, že k prodlení došlo, byť jen z části, v důsledku úmyslného jednání žalobkyně, nemohl její žádosti vyhovět ani částečně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Podle stěžovatelky žalovaný vůbec neinterpretovat neurčitý právní pojem „ospravedlnitelný důvod“ podle § 259b odst. 2 daňového řádu. Byť připustil i existenci

pokračování

jiných důvodů, fakticky se stále pohyboval v mantinelech vymezených pokynem GFŘ-D-21. Interní normativní instrukce však nemůže vyprázdnit neurčitý právní pojem podle daňového řádu.

[10] Stěžovatelka má za to, že dosavadní řádné plnění veřejnoprávních povinností je ospravedlnitelným důvodem podle § 259b odst. 2 daňového řádu. Jedná-li se o ojedinělé prodlení, lze je považovat za ospravedlnitelné. Stěžovatelka vždy plnila své zákonné povinnosti, během daňové kontroly poskytla maximální součinnost a doměřenou daň (včetně příslušenství) uhradila ještě před nabytím právní moci dodatečného platebního výměru. V této souvislosti stěžovatelka odkazuje i na rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2022, č. j. 4 Afs 311/2021-33, bod 25. Ten má její argumentaci podporovat.

[11] Stěžovatelka trvá na tom, že došlo k doměření daně, neboť v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno. Stěžovatelka nemohla vědět, jak bude žalovaný jí předložené důkazy hodnotit. Stěžovatelčino přesvědčení o správnosti jejího jednání navíc utvrzovalo i to, že auditor schválil bez jakýchkoliv výhrad její účetní závěrku. To, že stěžovatelka nezaplatila daň, která jí byla doměřena, je tak zcela ospravedlnitelné. Krajský soud se navíc nezabýval vysvětlením stěžovatelky ohledně opravy haly. Rozsudek krajského soudu je v tomto ohledu nepřezkoumatelný.

[12] Stěžovatelka rozporuje závěr krajského soudu, že by tvrdila nepravdivé informace. Důvod doměření daně spočíval v neunesení důkazního břemene, tedy v rovině procesní. Krajský soud se vůbec nezabýval stěžovatelčíným vysvětlením ohledně výstavby haly. Její pochybení lze shledat nanejvýš v tom, že nesprávně dovodila, že se jedná o opravu. Záměrně však neuváděla jakékoliv nepravdivé informace. Stěžovatelka má za to, že existence samotného doměření daně nemůže být určující pro nevyhovění žádosti o prominutí úroku z prodlení. To by v konečném důsledku znamenalo, že by prominutí úroku z prodlení bylo při jakémkoliv doměření daně nemožné. To ale z daňového řádu neplyne.

[13] Žalovaný pouze odkázal na závěry krajského soudu, s nimiž se ztotožňuje, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku, že žalovaný vůbec neinterpretovat neurčitý právní pojem „ospravedlnitelný důvod“ podle § 259b odst. 2 daňového řádu, resp. že jej vyložil pouze v mezích pokynu GFŘ-D-21.

[17] 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.

[18] Žalovaný dospěl bez jakýchkoliv pochybností k závěru, že nemůže být dán ospravedlnitelný důvod podle § 259b odst. 2 daňového řádu, pokud se daňový subjekt dostal do prodlení v důsledku svého úmyslného jednání. Ten vychází z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb. Jak navíc správně poukázal krajský soud, z této části důvodové zprávy vychází i judikatura (viz rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-28, bod 19, či ze dne 29. 7. 2022, č. j. 5 Afs 46/2020-25, bod 12). Tento obecný závěr stěžovatelka nerozporuje.

[19] Následně žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka se dostala do prodlení kvůli svému úmyslnému jednání. Žalovaný konkrétně své úvahy shrnul takto: *„Možnost docílit prominutí úroku subjektům, které se dostaly do prodlení v důsledku úmyslného jednání, jde tak proti samotnému smyslu ustanovení § 259b odst. 2 daňového řádu, a tudíž nelze považovat za důvod ospravedlnitelný k prominutí úroku, jak vyplývá i z výše citovaného znění důvodové zprávy.“* Již jen z tohoto závěru vyplývá, že žalovaný interpretoval v kontextu konkrétních skutkových okolností neurčitý právní pojem „ospravedlnitelný důvod“ podle § 259b odst. 2 daňového řádu způsobem, jak stěžovatelka požaduje (z hlediska metodologického, nikoliv obsahového). Žalovanému nelze vytýkat, že nepodal vyčerpávající definici toho, co rozumí ospravedlnitelným důvodem. Postačuje, že tento pojem vymezil alespoň obecně a doplnil, jaké situace naopak tento pojem nenaplnují. Žalovaný posuzoval konkrétní skutkové okolnosti uvedené stěžovatelkou v žádosti o prominutí úroku z prodlení nejen s ohledem na obsah pokynu GFŘ-D-21, nýbrž i z toho hlediska, zda je nelze podřadit pod pojem „ospravedlnitelný důvod“. Jak vyplývá z výše uvedeného, dospěl přitom k závěru, že tyto skutkové okolnosti vylučují, že by bylo možné příčinu prodlení považovat za ospravedlnitelnou. Proto není kasační námitka důvodná.

[20] Další námitkou stěžovatelka rozporuje, že jí správce daně doměřil daň v důsledku jejího úmyslného jednání. Podle ní pouze neunesla důkazní břemeno ohledně toho, že hala ve Všechovicích opravila. Žalovaný naopak dospěl na základě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla stěžovatelce doměřena daň, k závěru, že úmyslně uváděla nepravdivé informace. Bylo totiž prokázáno, že hala byla zbourána a následně postavena hala nová.

[21] V daňovém řízení je důkazní břemeno mezi daňový subjekt a správce daně rozděleno tak, že daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen tvrdit v daňovém přiznání. Zpravidla tak činí účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně je povinen prokázat, že ohledně tvrzení daňového subjektu panují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo

pokračování

nesprávným. Není však povinen prokázat, že je účetnictví v rozporu s realitou. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení, popř. aby svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti již zpravidla bude prokazovat jinými prostředky než vlastním účetnictvím (viz např. rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj (náklad) snižující základ daně uznat takový výdaj (náklad), který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon (viz rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, bod 33). Podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nelze za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat náklady na pořízení hmotného majetku (ty se do nákladů promítají prostřednictvím odpisů dle § 26).

[22] Jak z rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, tak ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že orgány finanční správy nezůstaly pouze u unesení svého důkazního břemene, ale svými zjištěními vyvrátily tvrzení stěžovatelky. Dospěly k závěru, že původní hala byla odstraněna a následně byla postavena hala nová, nikoliv k závěru, že se stěžovatelce „pouze“ nepodařilo opravu prokázat. To je patrné např. z bodu 55 rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství: *„Je tak zřejmé, že tvrzení odvolatele o rekonstrukci skladové haly na halu výrobně-montážní, případně tvrzení o opravě základů budovy, konkrétně základové desky rozhodně nekoresponduje se zjištěnou realitou, ba naopak je v přímém rozporu s ní. Nelze tak přijmout tvrzení odvolatele o demolici pouze svíslých částí budovy a o opravě základové desky budovy, jestliže zcela logicky nelze opravovat základy budovy (základové pasy a patky), které byly při demoličních pracích provedených v 04/2012 až 05/2012 kompletně odstraněny [viz bod [54] a) 2.]“* Odvolací finanční ředitelství pokračuje v bodě 57: *„Předložené potvrzení tak není schopno zvrátit závěry vyslovené správcem daně, jestliže neexistenci stavby k 1. 1. 2013, tedy kompletní odstranění stavby z důvodu nové výstavby v průběhu roku 2012 potvrdil i samotný vlastník stavby, společnost Key s.r.o. [viz bod [54] f)].“*

[23] Lze odkázat také na bod 59 rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, kde ve vztahu k výstavbě zcela nové haly hovoří jako o nezpochybnitelném závěru a nepravdivých tvrzeních ohledně zatřídění některých nákladů souvisejících s výstavbou haly: *„S odkazem na nezpochybnitelný závěr správce daně ve věci, jednoznačně podložený důkazními prostředky (viz výše - veškeré stavební práce vstupují do pořizovací ceny hmotného majetku, jestliže se jednalo o výstavbu nové výrobně-montážní haly) lze označit tvrzení odvolatele o existenci dalších možných, nesprávně zatříděných nákladů v účetnictví a následně vyslovený požadavek odvolatele na posouzení veškerých nákladů souvisejících s halou Všechovice (náklady na opravy x náklady na pořízení hmotného majetku) jednak za tvrzení nepravdivé a požadavek odvolatele, jdoucí zcela nad rámec povinností správce daně v daňové kontrole, za zcela nepatřičný.“*

[24] Je sice pravdou, že Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí poukázalo na to, že se stěžovatelce nepodařilo vyvrátit důvodné pochybnosti, čímž naráží na problematiku neunesení důkazního břemene (viz zejména body 61 a 62 rozhodnutí). Jedná se však pouze o vypořádání odvolací námitky, podle níž správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně toho, že původní hala byla zcela odstraněna a následně postavena hala nová. Odvolací

finanční ředitelství tuto námitku vypořádalo v zásadě tak, že není jeho povinností vyvrátit tvrzení stěžovatelky, ale jen prokázat pochybnosti o správnosti jejích tvrzení. Jinými slovy, tato odvolací námitka vůbec nemohla zvrátit odvoláním napadené rozhodnutí, neboť neodpovídala právnímu rámci uvedenému v bodě 20 tohoto rozsudku.

[25] Byť nebylo pro rozhodnutí orgánů finanční správy v doměřovacím řízení bezpodmínečně nutné vyvrátit tvrzení stěžovatelky a postačovalo je relevantně zpochybnit, dospěly orgány finanční správy k jasnému skutkovému závěru, který nepřipouští v zásadě žádné pochybnosti o jeho správnosti. To, že správce daně obecně unese své důkazní břemeno pouze tím, že relevantně zpochybní tvrzení daňového subjektu, neznamená, že nemůže v konkrétním případě jeho tvrzení zcela vyvrátit. Právě to se stalo v této věci. Nelze proto přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že v doměřovacím řízení nastal stav *non liquet*, tedy bylo rozhodnuto na základě neunesení důkazního břemene stěžovatelkou.

[26] K závěru, že orgány finanční správy skutečně prokázaly zbourání původní haly, dospěl mezitím i Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci v rozsudku ze dne 30. 6. 2022, č. j. 65 Af 23/2020-170 (byť z jiného důvodu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušil): „*Lze uzavřít, že v řízení bylo prokázáno, že původní hala byla v roce 2012 zcela zbourána včetně základů.*“ (bod 29 rozsudku).

[27] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka netvrdila v žádosti o prominutí úroku z prodlení žádné nové skutečnosti, které by mohly zvrátit závěry, ke kterým dospěl žalovaný při daňové kontrole a které potvrdilo i Odvolací finanční ředitelství, nemůže stěžovatelka předpokládat, že žalovaný dospěje nyní k jinému závěru. Proto lze konstatovat, že její tvrzení, že původní halu opravila, bylo nepravdivé (sama na počátku daňové kontroly potvrdila, že původní hala byla skutečně zcela odstraněna). Řízení o žádosti o prominutí úroku z prodlení ostatně neslouží k tomu, aby byly přezkoumávány a případně přehodnocovány závěry učiněné v doměřovacím řízení; je naopak třeba z nich vycházet. Z těchto důvodů nemůže být ani rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný proto, že se nezabýval vyjádřením stěžovatelky k opravě haly. Krajský soud vysvětlil (viz bod 12 napadeného rozsudku), že skutkový stav byl bez jakýchkoliv pochybností zjištěn v doměřovacím řízení, z jehož výsledků žalovaný vycházel. Zpráva auditora by na těchto závěrech nemohla nic změnit.

[28] Odvolací finanční ředitelství se ve svém rozhodnutí nezabývalo tím, zda stěžovatelka uváděla nepravdivá tvrzení úmyslně. S žalovaným se však lze ztotožnit v tom, že to vyplývá z okolností dané věci, neboť bylo zjištěno, že stěžovatelka měla k dispozici listiny, z nichž orgány finanční správy dovodily, že původní hala byla celá zbourána. Stěžovatelce, která prováděla výstavbu nové stavby, tak muselo být bez jakýchkoliv pochybností známo, že hala byla nejprve odstraněna.

[29] Nejvyšší správní soud shrnuje, že doměření daně je důsledkem nesprávného účtování o nákladech. Za toto pochybení je odpovědná výlučně stěžovatelka. Nelze přitom dovodit, že by bylo důsledkem např. nejednoznačné právní úpravy či jiného omluvitelného důvodu, resp. takový argument stěžovatelka neuplatnila.

pokračování

[30] K obecné argumentaci stěžovatelky, že jí daň byla doměřena z důvodu neunesení důkazního břemene, jakkoliv byla ve vztahu k jednomu okruhu neuznaných nákladů vyvrácena (viz výše), lze uvést, že nepředstavuje ospravedlnitelný důvod. Je povinností stěžovatelky, aby si opatřila a uchovávala takové důkazy, s jejichž pomocí unese v daňovém řízení důkazní břemeno. Imanentně přítomná nejistota, zda budou shromážděné důkazy postačovat k unesení důkazního břemene, nepředstavuje bez přistoupení dalších okolností ospravedlnitelný důvod pro prominutí úroku z prodlení. Takové situace jsou naopak zcela běžné a nelze je považovat za toliko formální prohrěšek.

[31] Argument stěžovatelky, vycházející z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, že samotné doměření daně nemůže být určující pro nevyhovění žádosti o prominutí úroku z prodlení, se mívá se závěry krajského soudu. Předně je třeba poukázat na to, že rozšířený senát se v pasážích výše uvedeného usnesení, které cituje stěžovatelka v kasační stížnosti, zabýval výkladem podmínky upravené v § 259c odst. 2 daňového řádu. Jedná se o odlišnou podmínku, jejíž posuzování přichází do úvahy až poté, co správce daně dospěje k závěru, že je dán ospravedlnitelný důvod pro prominutí úroku z prodlení ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Výkladem posledně uvedeného ustanovení se rozšířený senát nezabýval a není důvod přenášet jeho závěry i na pojem „ospravedlnitelný důvod“. Krajský soud nadto připustil, že i v případě, kdy by byla daň doměřena na základě závěru o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, by mohl být naplněn důvod ospravedlňující prodlení, pokud by ovšem vycházel z konkrétních, zvláštních okolností případu. Stěžovatelka ovšem takové okolnosti netvrdila.

[32] Ospravedlnitelný důvod nepředstavuje ani to, že stěžovatelka dosud plnila své povinnosti a že během daňové kontroly poskytovala správci daně součinnost. Tyto skutečnosti totiž nijak nesouvisí s příčinami, pro které se stěžovatelka dostala do prodlení, a nelze proto vůbec uvažovat o tom, zda jsou v tomto směru ospravedlnitelné.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první a odst. 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. dubna 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu