



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **TERMINAL OIL, a. s.**, IČO: 28921925
sídlem Na Flusárně 168, 261 01 Příbram
zastoupená advokátem Mgr. Jiřím Kokešem
sídlem náměstí T. G. Masaryka 153, 261 01 Příbram

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2022, č. j. 17321/22/5200-11432-711217,

takto:

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

Odůvodnění:

Dosavadní průběh správního řízení a vymezení věci

1. Dne 17. 7. 2020 podala žalobkyně daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 (dále jen „zdaňovací období“). Specializovaný finanční úřad (dále jen „SFÚ“) platebním výměrem ze dne 5. 8. 2020, č. j. 135467/20/4223-21792-403123, vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

2. Následně SFÚ platebním výměrem ze dne 22. 9. 2020, č. j. 158620/20/4300-12711-107873 (dále jen „platební výměr“ nebo též jen „prvostupňové rozhodnutí“), vyrozuměl žalobkyni o předpisu úroku z prodlení úhrady daně z příjmu právnických osob za předmětné zdaňovací období ve výši 13 107 Kč. Proti platebnímu výměru se žalobkyně odvolala.
3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil prvostupňové rozhodnutí a úrok z prodlení (předepsaný z důvodu úhrady daně až po její splatnosti) snížil na částku 12 545.00 Kč z důvodu existence přeplatku na osobním účtu žalobkyně. V odůvodnění uvedl, že v tomto řízení lze přezkoumávat především naplnění podmínek k uplatnění úroku a způsob jeho výpočtu, tj. zda existovala splatná daňová povinnost, zda byla uhrazena nejpozději v den splatnosti a zda byl úrok spočítán v souladu s § 252 daňového řádu. Splatnost daně nastala již dne 1. 7. 2020. Žalobkyně tedy byla v prodlení, proto SFÚ postupoval v souladu se zákonem, když nedoplatek žalobkyně úročil. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že finanční správa nemá kontrolu nad zprávami zveřejňovanými v médiích. Žalobkyně v odvolání uvedla, že se až v platebním výměru dozvěděla, že spadá pod pravomoc SFÚ a nevztahuje se tak na ni výjimka o prominutí sankcí v případě pozdní úhrady daní. K tomu žalovaný uvedl, že tisková zpráva ze dne 17. 6. 2020 byla dostupná na webu finanční správy a obsahovala informaci o vynětí daňových subjektů spravovaných SFÚ. Daňové subjekty by se neměly spoléhat na informace v médiích, ale měly by vycházet z primárních zdrojů. Ohledně důvodů pro vynětí daňových subjektů spravovaných SFÚ z tzv. generálního pardonu z rozhodnutí ministryně financí žalovaný uvedl, že není v jeho kompetenci odůvodňovat rozhodnutí ministryně financí o prominutí daně. Úrok z prodlení přitom vzniká přímo ze zákona, který stanovuje i způsob jeho výpočtu. Povinnost hradit úrok z prodlení je povinností objektivní, v zásadě nezávislou na subjektivních důvodech, pro které se tak stalo. Správce daně nemá žádnou možnost modifikace úroku či zohlednění okolností, které vedly k prodlení s úhradou daně. Nad rámec nutného odůvodnění žalovaný žalobkyni upozornil, že je oprávněna požádat o individuální prominutí úroku podle § 259b daňového řádu z důvodu nepřehlednosti protipandemických opatření a nepříznivých dopadů pandemie. Při posuzování této žádosti má již správce daně možnost správní úvahy. Dále žalovaný uvedl, že by mělo být běžným standardem, že subjekt řádně hradí své daňové povinnosti, nejedná se o výjimečný stav hodný nějakých nadstandardních postupů. Dosavadní úroveň spolupráce může být okolností, k níž lze přihlížet při posuzování některých žádostí (o posečkání, prodloužení lhůty či prominutí příslušenství daně) či přiměřenosti postupů správce daně. Nemůže být však důvodem pro porušení zákona. Pokud zákon jednoznačně stanoví určitý postup, nelze jej svévolně porušit s odkazem na zásadu vstřícnosti či ochrany oprávněných zájmů.
4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení napadeného rozhodnutí, neboť má za to, že je věcně nesprávné a nezákonné.

Obsah žaloby a repliky žalobkyně

5. Žalobkyně popírá existenci důvodu pro vyměření úroku z prodlení a namítá, že vyměření úroku z prodlení byla neoprávněně omezena na právech, bylo neoprávněně zasazeno do její dobré víry a zásadním způsobem byl porušen princip právní jistoty. Již v řízení před SFÚ uvedla, že byla v prodlení s úhradou daňové povinnosti z omluvitelného důvodu, a to nejasnosti a chaotičnosti koronavirové situace a opatření finanční správy, nikdy se nevyhýbala daňovým povinnostem, její dosavadní platební morálka byla bezvadná a vždy poskytovala finanční správě veškerou součinnost a plnila všechny své povinnosti. Z důvodu

speciálního postavení správce daně nebylo pro žalobkyni objektivně možné zajistit bezchybné plnění daňových povinností.

6. Žalobkyně uvedla, že žádat o odpuštění sankcí v případě prodlení bylo možné dle pokynů zveřejněných Generálním finančním ředitelstvím (dále jen „GFŘ“) ve Finančním zpravodaji č. 4/2020, 5/2020, 6/2020, 7/2020 a 9/2020. Sankce vyplývající z pozdní úhrady daně (úroky z prodlení, úroky z posečkané částky) byly promíjeny plošně všem daňovým subjektům bez nutnosti individuálně žádat o jejich prominutí. Dne 17. 6. 2020 finanční správa uvedla, že poplatníkům daně z příjmů fyzických a právnických osob se promíjí pokuta za pozdě podané daňové přiznání a úrok za pozdě zaplacenou daň za zdaňovací období 2019 v případech, ve kterých měly povinnost podat daňové přiznání do 1. 4. 2020, resp. 1. 7. 2020, pokud daňové přiznání podají a daň zaplatí do 18. 8. 2020. Pokud do 18. 8. 2020 poplatníci nepodají daňové přiznání a neuhradí daň, budou se jim sankce za pozdní podání a pozdní úhradu počítat od začátku zákonné lhůty, tj. od 1. 4. 2020, resp. 1. 7. 2020 do dne podání daňového přiznání nebo dne zaplacení daně. Prominutí sankce podle tohoto tzv. Liberačního balíčku III se nevztahuje na daňové subjekty spravované SFÚ (tj. právnické osoby založené za účelem podnikání, která dosáhly obratu více než 2 mld. Kč, dále banky, spořitelny a pojišťovny). Žalobkyně si je vědoma, že je spravována SFÚ, není jí však zřejmé, proč byly subjekty spadající pod pravomoc SFÚ takto selektivně vybrány. Žalobkyně byla stejně jako jiné podnikatelské subjekty vážně zasažena pandemií koronaviru. Vynětí žalobkyně z daňových úlev je krajně neproporční. Žalobkyně byla v dobré víře. Správce daně má přitom šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s § 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 527/2020 Sb. (dále jen „daňový řád“) a postupovat vstřícně. V této souvislosti žalobkyně odkázala na pokyn GFŘ D-44, který rozšiřuje pokyny D-21 a D-29 o další ospravedlnitelný důvod související s opatřením proti šíření COVID-19. Jelikož žalovaný tyto skutečnosti nevzal v potaz, je napadené rozhodnutí věcně nesprávné a v rozporu se základními zásadami daňového řízení.

7.

Obsah vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě, jež se v podstatné části shoduje s odůvodněním napadeného rozhodnutí, navrhl žalobu zamítnout. Uvedl, že žalobkyně nesprávně směšuje dvě samostatná řízení (řízení o předepsání úroku z prodlení a řízení o prominutí úroku z prodlení). Předmětem přezkumu byl pouze platební výměr, kterým byla žalobkyně vyrozuměna o předepsání úroku z prodlení. Úrok z prodlení přitom vzniká ze zákona. Platební výměr o předepsání úroku podle § 252 odst. 6 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 je pouze deklaratorním rozhodnutím. Prominutí úroku z prodlení obsažené v tzv. generálním pardonu ministryně financí se na žalobkyni nevztahuje, ostatně to v žalobě ani nezpochybnuje.
9. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyně vyjmenovává všechny pokyny ministryně financí vydané v souvislosti se šířením koronaviru, a to i ty, které se týkají jiné daně než daně z příjmu právnických osob. Zároveň žalovaný zdůraznil, že prominout úrok z prodlení jakožto příslušenství daně je kompetentní prvoinstanční SFÚ, nikoliv žalovaný, a to podle § 259, § 259b a § 259c daňového řádu a podle pokynu GFŘ D-45 k promíjení příslušenství daně č. j. 34006/20/7700-10123-050167 (kterým byl zrušen pokyn GFŘ D-21), resp. podle pokynu GFŘ D-47 k promíjení příslušenství daně č. j. 15921/21/7700-10123-050167 a pokynu GFŘ D-44. Rozhodnutí ministryně financí, na které žalobkyně odkazuje v žalobě,

se na ni nevztahují. Na žalobkyni se rovněž nevztahuje zmiňovaný pokyn GFŘ D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení. SFÚ by v rámci řízení podle § 259b daňového řádu mohl na základě správní úvahy posoudit, zda lze prodlení s úhradou daně ospravedlnit tvrzením žalobkyně o „*nepřehlednosti protipandemických opatření a nepříznivých dopadů pandemie COVID-19 na jeho podnikání*“. Žalovaný proto ani není pasivně legitimovaný. V té souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočku v Liberci ze dne 28. 6. 2022, č. j. 59 Af 13/2021-86 (body 24 až 26).

10. Žalobkyně přitom v žalobě sama uvádí, že patří mezi tzv. vybrané subjekty podle § 11 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě“), které spravuje SFÚ a které jsou vyloučeny z tzv. generálního pardonu z rozhodnutí ministryně financí, č. j. 15195/2020/3901-4, který byl uveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 9/2020. Žalovaný i SFÚ musí respektovat generální pardon, nikoliv jej zpochybňovat. Prominutí úroku z prodlení za neuhrazení daně z příjmu právnických osob za rok 2019 lze přitom chápat jako dobrodiní státu, které bylo odůvodněno přímo v rozhodnutí ministryně, proti kterému nelze uplatnit opravné prostředky (§ 259 odst. 4 daňového řádu). V kompetenci žalovaného pak není odůvodňovat rozhodnutí ministryně financí.
11. V replice žalobkyně zopakovala argumentaci již uplatněnou v žalobě.
 - 1.

Splnění procesních podmínek

12. Žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a proti rozhodnutí, proti kterému je žaloba přípustná.
13. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
14. Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
15. Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť s takovým postupem účastníci vyjádřili ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. souhlas (žalobkyně výslovně, žalovaný mlčky). Dokazování soud neprováděl, neboť účastníci žádné důkazy nad rámec listin ve správním spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí, nenavrhli, a soud sám k provedení dokazování důvod neshledal, neboť si při posouzení věci vystačil s obsahem správního spisu.

Posouzení žaloby soudem

16. Soud nejprve považuje za vhodné upozornit na to, že žalobní argumentace je z velké části doslovným převzetím žalobkyniny odvolací argumentace. Žalobkyně pouze některé části odvolání zkrátila, změnila pořadí některých odstavců a na některých místech změnila označení „*daňový subjekt*“ na „*žalobkyně*“. Nově jen shrnula průběh dosavadního správního řízení, vyhodnotila otázku přípustnosti žaloby a formulovala návrh rozsudečného výroku (petit). Soud přitom nemůže za žalobkyni její argumentaci domýšlet či vybírat ze zjištěného skutkového stavu to, co její argumentaci podporuje [srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32]. Judikatura konstantně zdůrazňuje, že žalobní body musí reagovat na napadené rozhodnutí a nelze v nich pouze odkazovat na podané odvolání.

Žaloba je tudíž na samé hranici projednatelnosti (srov. obecně např. rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2019, č. j. 2 As 284/2018-38, bod 19 a judikatura tam citovaná).

17. Podle § 135 odst. 3 daňového řádu je daň splatná v poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Podle § 136 odst. 2 písm. b) bodu 1 daňového řádu činí lhůta pro podání daňového přiznání 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období v případě, že má daňový subjekt zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, což je případ žalobkyně, jak sama uvedla v daňovém přiznání.
18. Podle § 252 odst. 1 písm. a) daňového řádu je základem pro výpočet úroku z prodlení splatná daň, která nebyla uhrazena. Podle odstavce 2 písm. a) tohoto ustanovení vzniká úrok z prodlení od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby; stanovení náhradního dne splatnosti daně nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení. Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik (odstavec 3 téhož ustanovení).
19. Daňový řád neobsahuje ustanovení, na jehož základě by disponoval správce daně pravomocí modifikovat výši úroku z prodlení. Úrok z prodlení přitom, jak vyplývá ze shora citovaných ustanovení, vzniká ze zákona. Na základě této právní úpravy nelze dospět k jinému závěru, než že moderace výše úroku z prodlení se při jeho ukládání nepřipouští. To je kompenzováno v rámci řízení o prominutí úroku podle § 259b daňového řádu. Podle tohoto ustanovení je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení platí, že správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu.
20. Předpokladem pro prominutí úroku je tedy splnění dvou podmínek, a to podání žádosti o prominutí a uhrazení daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. Prominutí úroku je ovládáno zásadou dispoziční, řízení se tedy zahajuje pouze na návrh daňového subjektu, který může požadovat prominutí celého úroku nebo jen jeho části. Rozhodování o žádosti o prominutí úroku z prodlení je vázáno na správní úvahu správce daně (srov. např. rozsudky NSS ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018-35, nebo ze dne 3. 6. 2021, č. j. 4 Afs 180/2020-30).
21. Podle § 259 odst. 4 daňového řádu platí, že proti rozhodnutí ve věci prominutí daně nebo příslušenství daně nelze uplatnit opravné prostředky. Rozhodnutí o žádosti o prominutí daně (resp. příslušenství daně) lze však přezkoumat ve správním soudnictví (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000-55, ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 85/2005-45). Kdyby tomu tak nebylo, nemohl by soud přezkoumat, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení (každá diskrece má své meze, neboť jinak by šlo o libovůli) či zda je nezneužil, a zda rozhodnutí předcházelo řádný a spravedlivý proces. Při soudním přezkumu rozhodnutí o prominutí daně či jejího příslušenství je tedy třeba posuzovat, zda bylo rozhodnutí vydáno v řádném řízení vedeném v souladu se zákonem a zda nebylo zatíženo svévolí rozhodujícího orgánu (rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013-47).
22. Institut prominutí daně a jejího příslušenství (tzn. promíjení daňových dluhů) byl zároveň vždy vnímán jako milost ze strany státu, jako výjimečné osvobození konkrétního případu od daňové povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 4. 2014, č. j. 8 Afs 63/2013-30). Již v rozsudku ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007-54, NSS vyslovil, že „pokud (...) jde o smysl

institutu prominutí daně a jejího příslušenství, vychází soud z toho, že promíjení daňových dluhů bylo vždy vnímáno jako milost, jako výjimečné osvobození konkrétního případu z všeobecné daňové povinnosti. Je to ostatně pozůstatek královských milostí a pardonů, kdy se stát vzdává daňové pohledávky, na kterou má dle zákona nárok. Tento charakter si přitom promíjení daní dochovalo i do dnešní doby, a lze uzavřít, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a d. ř. je rozhodnutím vydávaným ve sféře volného uvážení, přičemž správní orgán i při naplnění zákonných předpokladů daň prominout může, ale také nemusí.“ Jedná se o výjimku z pravidla, že povinnosti uložené pravomocnými a vykonatelnými individuálními správními akty je nutno splnit, a proto je nutno ji interpretovat restriktivně (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2023, č. j. 4 Afs 395/2021-37, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 1. 2023, č. j. 30 Af 1/2021-77, či rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové-pobočka v Pardubicích ze dne 9. 2. 2022, č. j. 52 Af 41/2021-45). Na prominutí daně či příslušenství daně není právní nárok (srov. rozsudky NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007-54, ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008-51, ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013-47, bod 16, ze dne 19. 9. 2014, č. j. 4 Afs 97/2014-56, ze dne 5. 5. 2016, č. j. 9 Afs 300/2015-34, bod 23, ze dne 17. 1. 2017, č. j. 5 Afs 99/2016-28, č. 3531/2017 Sb. NSS, či ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 107/2016-32; srov. též důvodovou zprávu k daňovému řádu, kde se u § 259 uvádí „na prominutí není právní nárok“).

23. Namísto individuální žádosti o prominutí úroku z prodlení lze aplikovat i jiný právní institut, a to hromadné prominutí daně nebo příslušenství daně ministrem financí. Podle § 260 daňového řádu může ministr financí z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány, zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně: a) z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo b) při mimořádných, zejména živelních událostech. Rozhodnutím podle odstavce 1 se promíjí daň nebo příslušenství všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká. Rozhodnutí se oznamuje zveřejněním ve Finančním zpravodaji. Nelze zahájit řízení o tomto hromadném prominutí na žádost osoby zúčastněné na správě daní. Lze nanejvýš podat podnět k vydání hromadného prominutí úroku. Případný přípis ministra financí, kterým takový podnět odmítne, přitom nelze považovat za rozhodnutí, které by bylo žalovatelné před správními soudy (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 5. 2016, č. j. 9 Afs 300/2015-34). Proti hromadnému prominutí daně podle § 260 daňového řádu není přípustný opravný prostředek (srov. § 259 odst. 4 daňového řádu a rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2009, č. j. 5 Afs 44/2009-64, č. 2249/2011 Sb. NSS).
24. V rozsudku ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013-57, č. 3000/2014 Sb. NSS, se NSS vyjádřil k povaze hromadného prominutí daně podle § 260 odst. 1 daňového řádu (věc se týkala solárních odvodů, obecné závěry k charakteru hromadného prominutí daně jsou však přenositelné i na nyní projednávanou věc). NSS uvedl, že *„prominutí daně podle daňového řádu se nyní děje [...] nikoliv individuálním správním rozhodnutím vydaným na základě individuálních žádostí daňových subjektů, nýbrž je z úřední povinnosti učiněným aktem majícím sice konkrétní předmět (daň nebo příslušenství daně - konkrétní typ daně a konkrétní zdaňovací období), není však adresovaný předem určenému daňovému subjektu, nýbrž blíže neohraničené skupině daňových subjektů určitelných ovšem skupinově či druhově (zde výrobci elektřiny z obnovitelných zdrojů). Tímto aktem smíšené povahy (byť formálně nazvaným dle § 260 daňového řádu jako rozhodnutí) může ministr financí vymezit obecně okruh adresátů, stanovit, co konkrétně promíjí (zejména druh daně, její příslušenství, zdaňovací období atd.), v jakém rozsahu a vymezit skutkové, hmotněprávní a procesní podmínky, jejichž splnění je předpokladem částečného nebo úplného prominutí daně. [...] Uvedeným rozhodnutím vydaným ministrem*

financí dle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu se promíjí daň nebo příslušenství daně všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká. Z povahy věci a výše uvedené charakteristiky tohoto aktu vyplývá, že vydání rozhodnutí nemusí předcházet žádné formální zahájení řízení, neboť okruh daňových subjektů, na které prominutí dopadne a které jsou adresáty takového prominutí, nebude zpravidla předem znám. Právě z tohoto důvodu se podle § 260 odst. 3 daňového řádu oznamuje rozhodnutí o prominutí zveřejněním ve Finančním zpravodaji. [...] Poplatníci, kteří by měli za to, že se na jejich individuální situaci rozhodnutí ministra financí vztahuje, by u příslušného správce daně návazně uplatnili žádost o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu. Správce daně by při každém individuálním posouzení žádosti o přeplatek musel zohlednit, zda byly naplněny podmínky stanovené v rozhodnutí o prominutí a v jakém rozsahu. V kladném případě by za splnění podmínek vratitelného přeplatku solární odvod poplatníkovi ze státního rozpočtu zcela nebo zčásti vrátil. Pravomocné rozhodnutí o přeplatku je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Na povinnosti plátce solárního odvodu by uvedené řešení nemělo žádné dopady.“ (zvýraznění doplněno).

25. V rozsudku ze dne 26. 5. 2022, č. j. 4 Afs 412/2021-26, NSS s poukazem na shora uvedené usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 76/2013-57, postavil najisto, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu je materiálně opatřením obecné povahy, neboť má konkrétní předmět a je adresované blíže neohrazené skupině osob. Je proti němu tedy možné podat návrh na zrušení podle § 101a a násl. s. ř. s. (Nicméně soud bude i nadále uvádět v tomto rozsudku pojem *rozhodnutí*, neboť je tento pojem výslovně uveden v § 260 daňového řádu – *pozn. soudu*)
26. V rozsudku ze dne 6. 10. 2022, č. j. 1 As 107/2022-60, tento názor NSS potvrdil. V tomto odkazovaném rozsudku se NSS zabýval přípustností zásahové žaloby, konkrétně, zda se lze domoci vydání rozhodnutí podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu o prominutí dílčí daně podle zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her z důvodu mimořádné události v podobě pandemie nemoci Covid-19). NSS uvedl, že „*podle tohoto ustanovení daňového řádu ustanovení může ministr financí z moci úřední zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně mimo jiné při mimořádných, zejména živelných událostech. Tímto rozhodnutím se promíjí daň nebo příslušenství všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká. Jde tak o institut bromadného prominutí daně (a nikoliv posouzení individuální žádosti), založený na správním uvážení ministra financí, zda v době mimořádné události jej uplatní, v jakém rozsahu a vůči jakým subjektům. Tato úvaha, stejně jako je tomu v jiných případech uplatnění správního uvážení, nemůže být svévolná. Lze si proto představit situace, kdy takové rozhodnutí (které má však dle judikatury kasačního soudu povahu opatření obecné povahy, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2022, č. j. 4 Afs 412/2021-26, bod 17) zasáhne do práv určitých daňových subjektů, které se neodůvodněně ocitnou mimo rámec těchto mimořádných opatření, v krajním případě i tehdy, nepřijme-li ministr takové rozhodnutí. To by však z povahy věci nemohlo mít individuální dopad, ale muselo by se týkat určitého okruhu daňových subjektů. Především jeho vydání jakožto opatření obecné povahy se lze domáhat zásahovou žalobou pouze tam, kde měl správní orgán povinnost jej vydat ze zákona a jeho nečinnost žalobce skutečně omezuje na právech (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2018, č. j. 2 As 132/2016-86, bod 30, nebo ze dne 4. 1. 2018, č. j. 10 As 322/2016-58, bod 22).“ (obdobně srov. usnesení Městského soudu v Praze ze dne 8. 3. 2022, č. j. 14 A 197/2021-34).*
27. Žalobkyně tvrdí, že jí úrok z prodlení byl předepsán neoprávněně, neboť nebyly splněny podmínky pro jeho vydání a napadené rozhodnutí je proto nezákonné.

28. Zaprvé žalobkyně odkazuje na možnost požádat „o *odpuštění sankcí dle pokynů zveřejněných Generálním finančním ředitelstvím ve Finančním zpravodaji č. 4/2020, 5/2020, 6/2020, 7/2020 a 9/2020*“. Ze správního spisu však nevyplývá, že by žalobkyně žádost o prominutí úroku z prodlení podala. Ostatně to v žalobě ani netvrdí a ani nenamítá, že by jí byla nezákonně upřena takovou žádost podat. Z argumentace žalobkyně není zřejmé, kdo a na základě čeho by měl odkazované pokyny aplikovat, resp. kdo a na základě čeho (když nepodala žádost) by jí měl úroky z prodlení prominout. Soud takovou pravomoc v tomto řízení nedisponuje a ostatně i z petitu je zřejmé, že se žalobkyně u soudu nedomáhá prominutí úroku z prodlení, ale zrušení napadeného rozhodnutí. Argumentace žalobkyně je tak v této části žaloby nepřiléhavá a nekoreluje s předmětem soudního řízení.
29. V řízení, jehož přezkumem se soud zabývá, byl žalobkyni předepsán úrok z prodlení úhrady daně z příjmu právnických osob za předmětné zdaňovací období. Splatnost daně nastala dne 1. 7. 2020 (viz shora citovaná ustanovení daňového řádu). Není tedy pravdou, že by nebyl dán důvod pro vyměření úroku z prodlení. Žalobkyně byla v prodlení s úhradou daně. Úrok z prodlení přitom vznikl ze zákona, rozhodnutí o předepsání úroku z prodlení je pouze deklaratorní. V tomto řízení správce daně nemůže úrok z prodlení moderovat ani prominout. Žalovaný snížil úrok z prodlení nikoliv proto, že by byly splněny podmínky podle § 259b daňového řádu, ale protože byl evidován přeplatek na daňovém účtu žalobkyně, který bylo nutné započítat do výše předepsaného úroku z prodlení. Námitky žalobkyně by tedy mohly mít uplatnění spíše v přezkumu řízení o žádosti o prominutí úroku z prodlení podle § 259b daňového řádu. Žalobkyně však takovou žádost nepodala (viz předchozí bod).
30. Žalobkyně dále odkázala na pokyn GFŘ D-44, který rozšiřuje pokyny D-21 a D-29 o další ospravedlnitelný důvod související s opatřením proti šíření COVID-19. Soud k tomu uvádí, že pokyn GFŘ D-44 zveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 4/2020 se týká promíjení úroku z prodlení, úroku z posečkané částky a pokuty za nepodání kontrolního hlášení. Na tuto věc se tedy neuplatní, neboť se nyní projednávaná věc netýká kontrolního hlášení.
31. Ani další vydání Finančního zpravodaje, na která žalobkyně odkazuje, nejsou pro věc relevantní. Soud pouze nad rámec nutného odůvodnění uvádí, že Finanční zpravodaj č. 4/2020 (dostupný na: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2020-c-04.pdf), kromě uvedeného pokynu GFŘ D-44, obsahuje rozhodnutí ministryně o prominutí úroku a pokuty za opožděné tvrzení daně pro subjekty podle § 136 odst. 1 daňového řádu a dále se týká individuálních žádostí o prominutí úroku z prodlení či pokuty za opožděné tvrzení daně. Finanční zpravodaj č. 5/2020 (dostupný na: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2020-c-05.pdf) obsahuje rozhodnutí o prominutí úroku z prodlení a pokuty týkající se daně z nabytí nemovitých věcí, DPH a záloh na daň z příjmu za zdaňovací období roku 2020. Finanční zpravodaj č. 6/2020 (dostupný na: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2020-c-05.pdf) obsahuje rozhodnutí o prominutí DPH a příslušenství u vybraného zboží a prominutí úroků u silniční daně. Finanční zpravodaj č. 7/2020 (dostupný na: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2020-c-07.pdf) obsahuje sdělení k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a rozhodnutí o prominutí DPH za vybrané zboží a služby. Žalobkyně přitom v žalobě ani nijak netvrdí, jakým způsobem by se jí měla tato rozhodnutí týkat, resp. zasahovat do jejích veřejných subjektivních práv.

32. Za druhé žalobkyně odkazuje na tzv. generální pardon dle rozhodnutí ministryně financí, č. j. 15195/2020/3901-4, který byl uveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 9 (dostupný na: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2020-c-09.pdf). Tvrdí, že výjimka pro daňové subjekty podléhající SFÚ je neproporční.
33. Podle bodu X rozhodnutí č. j. 15195/2020/3901-4 ministryně financí promíjí daňovým subjektům, **s výjimkou daňových subjektů, které jsou vybranými subjekty ve smyslu § 11 zákona o Finanční správě České republiky**, podávajícím daňové přiznání k dani z příjmů podle § 136 odst. 2 daňového řádu úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu a úrok z posečkané částky podle § 157 daňového řádu na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2019 za podmínky, že dojde k úhradě daně z příjmů za zdaňovací období roku 2019 nejpozději dne 18. 8. 2020 (zvýraznění doplnil soud). V odůvodnění rozhodnutí ministryně je uvedeno, že subjekty, jejichž správcem daně je SFÚ a které jsou vyňaty z plošného prominutí, mohou žádat správce daně standardním způsobem o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 36 odst. 4 daňového řádu.
34. Rozhodnutí ministryně je tedy hromadným prominutím daně ve smyslu § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Rozhodnutí ministryně bylo řádně zveřejněno ve Finančním zpravodaji č. 9/2020 v souladu s § 260 odst. 3 daňového řádu. Ve smyslu shora uvedené judikatury se jedná o opatření obecné povahy, které však nebylo v případě žalobkyně použito, neboť se na ni s ohledem na výjimku pro subjekty spravované SFÚ neuplatní. To ostatně žalobkyně v žalobě ani nerozporuje. Má však za to, že je toto vynětí neproporční a neodůvodněné, neboť i ona byla zasažena pandemií stejně jako jiné podnikatelské subjekty, na které se naopak odkazované rozhodnutí ministryně vztahuje.
35. Soud ovšem není v tomto řízení oprávněn zkoumat zákonnost, resp. namítanou diskriminační povahu rozhodnutí ministryně. Generální pardon ministryně totiž není předmětem tohoto řízení. Žalobkyně nenavrhla společně s podáním žaloby zrušení tohoto (materiálně vzato) opatření obecné povahy podle § 101a odst. 1 věty druhé s. ř. s.
36. SFÚ, resp. žalovaný tedy museli respektovat rozhodnutí ministryně podle § 260 daňového řádu, podle kterého se generální prominutí úroku z prodlení nevztahuje na žalobkyni coby subjekt spravovaný SFÚ, a museli jí úrok z prodlení, který navíc vznikl ze zákona, předepsat. Za těchto okolností proto nemůže obstát námitka žalobkyně, že postup správních orgánů byl nepředvídatelný, resp. že zasáhl do jejího legitimního očekávání či její dobré víry. Žalobkyně přitom v žalobě ani netvrdí (blíže nespecifikuje), v čem konkrétně byla porušena její dobrá víra, právní jistota nebo legitimní očekávání. Netvrdí, že jí vzniklo na základě *konkrétního rozhodnutí* legitimní očekávání, že nemá určitou daňovou povinnost, nebo že se na ni případně neuplatní sankce za nesplnění takové daňové povinnosti. Dobrá víra nebo legitimní očekávání přitom nemohou vzniknout *pouze z nepodloženého přesvědčení* žalobkyně o určitých skutečnostech. Žalobkyni nemohlo vzniknout legitimní očekávání ani dlouhodobou správní praxí, tj. ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činností (případně nečinností) orgánů veřejné správy, která by opakovaně potvrzovala určitý výklad právních předpisů. Žádnou takovou správní praxi v žalobě nepopsala a ani ze správního spisu neplyne, že by žalovaný nebo SFÚ jednali dlouhodobě jinak, než jak následně jednali ve vztahu k žalobkyni. Soud má tak za to, že nemohlo dojít k porušení principu právní jistoty žalobkyně, neboť žalobkyně nenabyla konkrétní práva, do kterých by jí následně žalovaný nezákonně zasáhl. Žalobkyni nesvědčilo žádné právo podat opožděně daňové přiznání bez hrozby sankce, do kterého by následně mohly správní orgány zasáhnout pouze ve

výjimečném případě. Nebyl splněn žádný předpoklad pro vznik legitimního očekávání nebo dobré víry žalobkyně ohledně úroku z prodlení.

37. Soud tedy naopak konstatuje, že správní orgány postupovaly předvídatelně, v souladu s rozhodnutím ministryně financí č. j. 15195/2020/3901-4, a nijak tímto postupem neporušily zásadu přiměřenosti (§ 5 odst. 3) či zásadu vstřícnosti (§ 6 odst. 4) daňového řádu. Žalovaný přitom žalobkyni nad rámec nutného odůvodnění navíc i sdělil, jak mohla postupovat, aby se účinnými nástroji pokusila dosáhnout prominutí daně. Žalobkyně pak na toto vypořádání nijak nereagovala, a ani v žalobě neformulovala případnou oponentní argumentaci.
38. Jelikož nebylo prokázáno, že by byl žalobkyni úrok z prodlení předepsán neoprávněně, je žaloba nedůvodná. Soud ještě podotýká, že žalobkyně měla možnost požádat (ještě před uplynutím řádného termínu) o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 36 odst. 4 daňového řádu, což by zjistila i z odůvodnění rozhodnutí ministryně. Případně mohla požádat o prominutí úroku z prodlení postupem podle § 259b daňového řádu, na což žalobkyni srozumitelně upozornil i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prominutí úroku z prodlení by pak bylo soudně přezkoumatelné. V řízení o předepsání úroku z prodlení, které je předmětem nynějšího soudního přezkumu, však není prostor pro námitky týkající se řízení o prominutí úroku z prodlení. Byť spolu tato řízení souvisejí, nelze argumenty uplatnitelné v rámci jejich přezkumu směšovat. Podání žádosti o prominutí úroku z prodlení je totiž jednou z formálních podmínek, aby mohlo být vůbec o prominutí úroku z prodlení jednáno. Rozhodnutí o žádosti o prominutí daně je přitom do jisté míry autonomní a jeho osud není přímo navázán na existenci doměření daňové povinnosti samotné (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 1. 2023, č. j. 30 Af 1/2021-77, bod 25). Zároveň není v tomto řízení ani prostor pro námitky proti rozhodnutí (opatření obecné povahy) ministryně podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jak soud vysvětlil výše.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

39. Vzhledem k tomu, že uplatněné žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádné vady, k nimž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, zamítl žalobu jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Praha 10. července 2024

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu