



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobkyně: **PharmTest, společnost s ručením omezeným**, IČ 64792803  
se sídlem Opatovická 810/2, 500 02 Hradec Králové  
zastoupena společností poskytující daňové poradenství UNTAX, s. r.

o.

sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha – Hostivař

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, IČ 72080043  
Horova 824/17, 500 02 Hradec Králové

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2023, č. j. 425000/23/2701-52522-609354

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně včas podanou žalobou namítla nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný opětovně zamítl žádost žalobkyně

o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016.

## II. Obsah žaloby

2. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí žalovaného za nesprávné a nezákonné. Je toho názoru, že byla postupem žalovaného zasažena na svém majetku, což považuje za zásah do svých veřejných subjektivních práv.
3. Dle žalobkyně při ústavně konformním výkladu § 259b zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), je možné i nutné zbytečné průtahy odvolacího řízení považovat za ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou doměřené daně.
4. Žalobkyně uhradila doměřenou daň neprodleně poté, co obdržela zamítavé rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. S touto úhradou žalobkyně vyčkávala proto, že byla a je přesvědčena, že daňová povinnost jí byla dotčenými dodatečnými platebními výměry stanovena nezákonně. Proto žalobkyně nechala tuto daňovou povinnost přezkoumat nejprve odvolacím orgánem a poté i správním soudem v řízení, které doposud neskončilo. Skutečnost, že žalobkyně vyčkala s úhradou doměřené daně až na výsledek odvolacího řízení, je tedy logickým důsledkem tohoto jejího přesvědčení.
5. Podle žalobkyně faktické přiznání odkladného účinku odvolání proti doměřené dani zaručené v § 143 odst. 5 daňového řádu znamená, že zákonodárce se rozhodnul až do vyřízení odvolání nevystavit odvolatele do pozice daňového dlužníka a poskytnout mu právní jistotu, že nebude exekvován či jinak omezen na možnostech jeho podnikání. Přitom procesní spravedlnost je zajištěna tím, že odvolatel v případě neúspěchu v odvolacím řízení za jeho zmiňovanou dosavadní právní jistotu zaplatí vyšším úrokem z prodlení, pokud tedy s úhradou doměřené daně počká až do doby nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů.
6. Na odvolání nelze dle žalobkyně nahlížet jako na prostředek obstrukce či vyhýbání se plnění daňových povinností, ale lze jej považovat za nástroj usilující o rozumnou rovnováhu mezi naplněním požadavku na správné stanovení daně (zajištěné jeho dvojinstančností) na straně jedné a fiskálními zájmy státu na straně druhé. Žalobkyně tak nesouhlasí s názorem, který de facto zastává žalovaný, a sice že pokud odvolatel (žalobkyně) neuhradil doměřenou daň před koncem zákonné lhůty její splatnosti dle § 143 odst. 5 daňového řádu, potom musí i v případě odvolacího řízení poznamenaného zbytečnými průtahy způsobenými daňovými orgány počítat s tím, že za tyto průtahy "zaplatí" vyššími úroky z prodlení. Podle žalobkyně ovšem právě v takovém případě by se úrok z prodlení stával svého druhu trestem uvaleným na odvolatele za to, že se vůbec odvolal.
7. Případná námitka, že žalobkyně si vyšší částku za úroky způsobila sama, neboť tyto vyšší úroky vůbec nemusely vzniknout, pokud by se žalobkyně dobrovolně vzdala svého zákonného práva uhradit doměřenou daň až ke dni její splatnosti dle § 143 odst. 5 d. ř., podle žalobkyně koliduje s čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod jakož i s § 5 odst. 3 daňového řádu. Daňové orgány si totiž byly povinny v odvolacím řízení vedeném s žalobkyní počínat tak, aby tato škoda žalobkyni vůbec nevznikla, zejména pak postupovat v souladu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, tedy bez zbytečných průtahů.

8. Dle mínění žalobkyně existence vyššího úroku způsobeného nesprávným úředním postupem představuje legitimní ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daně ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně uhradila doměřenou daň pozdě primárně nikoliv proto, že se tak autonomně rozhodla v rámci její procesní strategie, jak to tvrdí žalovaný, ale proto, že díky zbytečným průtahům způsobeným daňovými orgány odvolací řízení trvalo cca 2 roky a 4 měsíce, přičemž žalobkyně pouze využila své zákonné právo uhradit tuto daň až ke konci zákonné lhůty její splatnosti. Žalovaný proto pochybil tím, že v žalobou napadeném rozhodnutí tento ospravedlnitelný důvod nezohlednil.
9. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že úrok z prodlení vzniká ve chvíli, kdy se daňový subjekt ocitá v prodlení, přičemž vzniká za každý jednotlivý den, což je dáno skutečností, že má hmotněprávní povahu. Vznik úroku je objektivní skutečností, závislou toliko na splnění podmínek pro jeho vznik v kombinaci s plynutím času.
11. Dále konstatoval, že kritériem pro posouzení prominutí úroku z prodlení není pouze (ne)součinnost daňového subjektu, nýbrž více skutečností, pakliže mohou ospravedlnit prodlení úhrady daně v konkrétním případě. V praxi tedy půjde o případy, které jsou z lidského hlediska omluvitelné a nepředstavují závažný prohřešek. Správce daně tedy musí primárně posoudit, zda je v daném případě vůbec dán důvod zabývat se žádostí s ohledem na ospravedlnitelné důvody prodlení s úhradou daně. V návaznosti na tyto důvody pak stanoví rozsah potencionálního prominutí úroků. Při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohledňuje i skutečnost, zda ekonomické či sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.
12. Konkrétní ospravedlnitelné důvody zákon neuvádí, avšak Generální finanční ředitelství, vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivní rozhodování o žádostech o promíjení příslušenství daně, vymezilo Pokynem č. GFŘ-D-58 k promíjení příslušenství daně č. j.: 49837/22/7700-10123-050167 vydaným dne 23. 11. 2022, který nabyl účinnosti dne 1. 2. 2023 (dále jen „pokyn GFŘ k promíjení příslušenství daně“), skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné příslušenství daně prominout. Tímto Generální finanční ředitelství též vyjádřilo snahu zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím. V pokynu GFŘ k promíjení příslušenství daně jsou skutečnosti zakládající ospravedlnitelné důvody prodlení explicitně vyjádřeny spolu s procentuálním vyjádřením, jejichž naplněním lze příslušenství daně prominout. Přitom je nutné vycházet z obecné zásady, že ospravedlnitelný důvod prodlení je třeba posuzovat k okamžiku splatnosti daně či náhradní splatnosti daně dle konkrétní situace. Ostatně tuto zásadu konstatuje i zmíněný pokyn v čl. IV. 2., týkající se naplnění důvodu. Jde o logický postup, neboť k okamžiku splatnosti daně či náhradní splatnosti daně musí existovat ospravedlnitelný důvod prodlení, který zdůvodňuje, proč nedošlo k platbě daně a proč tedy úroky z prodlení vůbec vznikly.
13. Žalovaný uvedl, že po posouzení, zda je v tomto konkrétním případě naplněna některá z uvedených skutečností zakládajících ospravedlnitelný důvod z prodlení, dospěl k

závěru, že žádná z těchto skutečností ke dni splatnosti daně či náhradní splatnosti daně naplněna nebyla. Běh řízení o stanovení daně nemůže být ospravedlnitelným důvodem prodlení, neboť je zcela nepochybné, že úroky běží ze zákona, a to od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby. Správce daně k posouzení existence ospravedlnitelnosti důvodu prodlení potřebuje zjistit, co daňovému subjektu zabránilo plnit jeho platební povinnost týkající se daně. Jelikož daň má být hrazena ve lhůtě splatnosti daně případně náhradní splatnosti daně, je nutné k tomuto okamžiku posuzovat i existenci objektivního ospravedlnitelného důvodu prodlení.

14. Ospravedlnitelné důvody lze shledat i nad rámec pokynu GFŘ k promíjení příslušenství daně. V takovém případě by mělo jít o výjimečný případ, přičemž ospravedlnitelnými důvody mohou být ty, které jsou z lidského hlediska omluvitelné a které z hlediska materiálního představují prohřešek spíše formalistický. Ani takovýto ospravedlnitelný důvod však žalovaný neshledal, neboť jím nemůže být toliko konstatování žalobkyně o nečinnosti odvolacího orgánu.
15. V souvislosti s žalobkyní namítanou nečinností odvolacího orgánu žalovaný zmínil, že osoby zúčastněné na správě daní jsou oprávněné podat podnět na nečinnost nejbližší nadřízenému správci daně, pakliže správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů v případech vyjmenovaných v ustanovení § 38 odst. 1 písm. a) až písm. c) daňového řádu. Žalobkyně takovou aktivitu nevyvinula, respektive vyvinula až nahlážením do spisu dne 8. 9. 2021.
16. Žalovaný shrnul, že při posuzování žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně postupoval v souladu se zákonnými pravidly, přičemž argumenty uváděné žalobkyní shledal nepřípadnými, neodůvodňující jiný postup žalovaného. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

#### IV. Replika žalobkyně

17. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že argumentace žalovaného, dle které průtahy odvolacího řízení nikdy nemohou představovat ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou doměřené daně, neboť ospravedlnitelný důvod se se musí vztahovat v zásadě k okamžiku splatnosti daně či náhradní splatnosti daně, není obsažena v žalobou napadeném rozhodnutí, stejně jako argumentace poukazující na to, že žalobkyně mohla podat podnět na ochranu před nečinností dle § 38 daňového řádu.
18. K ust. čl. IV. 2 pokynu GFŘ k promíjení příslušenství daně žalobkyně uvedla, že předmětné ustanovení nelze v dané věci použít. Právní moc dodatečných platebních výměrů na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 nastala dnem 31. 10. 2021. Náhradní lhůta splatnosti tak v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu nastala 15. 11. 2021, tzn. ještě před nabytím účinnosti zmíněného pokynu, který se stal účinným až od 1. 2. 2023. Jelikož čl. IV. 2. předmětný pokynu obsahuje hmotněprávní úpravu, neboť normuje rozhodný okamžik, k němuž musí existovat ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou dlužné daně, nelze vzhledem k zákazu retroaktivity toto ustanovení na danou věc vůbec použít. Navíc pokyn GFŘ k promíjení příslušenství daně není obecně závaznou právní normou a podmínka uložená v čl. IV. 2. tohoto pokynu zužující okruh skutečností relevantních pro aplikaci § 259b odst. 2 daňového řádu pouze na skutečnosti existující k okamžiku splatnosti daně či náhradní splatnosti daně tak jde nad rámec tohoto ustanovení zákona.

19. Žalobkyně dále uvedla, že § 259 až § 260 daňového řádu upravující řízení o prominutí daně nebo příslušenství daně neobsahují zmocnění opravňující Generální finanční ředitelství k vydání uvedeného pokynu. Z judikatury Nejvyššího správního soudu ČR přitom vyplývá, že kvůli absenci tohoto zmocnění je pokyn GFŘ k promíjení příslušenství daně nutno považovat za neústavní (viz rozsudek NSS ze dne 31. ledna 2023, č. j. 2 Afs 395/2020-55).
20. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně se proti průtahům odvolacího řízení mohla bránit podáním podnětu na ochranu před nečinností dle ust. § 38 daňového řádu se mívá s argumentací žalobkyně obsaženou v žádosti o prominutí úroku z prodlení, a proto o ospravedlnitelných důvodech prodlení ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu toto tvrzení nic nevyovídá.
21. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně byla povinna daňovou povinnost doměřenou dodatečnými platebními výměry uhradit ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání, odporuje podle žalobkyně § 143 odst. 5 daňového řádu. Pro posouzení argumentace žalobkyně je toto tvrzení žalovaného relevantní tím, že žalovaný existenci průtahů odvolacího řízení nepopírá. Podle žalobkyně je pro danou věc naprosto podstatné, že důsledkem podání odvolání žalobkyní proti dodatečným platebním výměrům nevznikla žalobkyni povinnost doměřenou daňovou povinnost uhradit (§ 103 odst. 2 daňového řádu). Žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2023, č. j. 1 Afs 163/2022-46.
22. Žalobkyně souhlasí s tím, že daňovou povinnost doměřenou dodatečnými platebními výměry v náhradní lhůtě její splatnosti uhradit mohla. Čl. 2 odst. 4 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod však podle žalobkyně znemožňuje vydávat úrok z prodlení vzniklý za dobu zjevných průtahů odvolacího řízení za důsledek skutečnosti, že žalobkyně toto neučinila. Argumentace žalovaného se tak příčí ústavním principům ukládání daní.

## V. Posouzení věci krajským soudem

23. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. bez nařízení jednání ve smyslu § 51 s. ř. s.

### A. Skutkový stav

24. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že dne 23. 5. 2019 žalovaný doměřil žalobkyni z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2014, 2015 a 2016 včetně vypočteného penále. Dodatečné platební výměry byly žalobkyni doručeny dne 29. 5. 2019. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně dne 25. 6. 2019 odvolání, které žalovaný zaevidoval pod č. j. 1445523/19. Žalovaný vypravil spisový materiál, který byl Odvolacímu finančnímu ředitelství doručen dne 24. 9. 2019. Dne 29. 10. 2021 vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí č. j. 39963/21/5200-11433-710862, kterým odvolání zamítlo a napadené dodatečné platební výměry potvrdilo. Rozhodnutí nabylo právní moci dne 31. 10. 2021. Úhrada doměřené daně a penále byla připsána na účet žalovaného dne 11. 11. 2021. O výši úroků z prodlení vztahujících se k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2014, 2015 a 2016 byla žalobkyně informována dne 15. 1. 2022 vyrozuměním o úroku z prodlení ze dne 10. 1. 2022 za zdaňovací období roku 2014 ve výši 16 036 Kč, za zdaňovací období roku 2015 ve výši 71 566 Kč a za zdaňovací období roku 2016 ve výši 140 334 Kč. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně námitku,

kteřá byla žalovaným zamítnuta. K datu 23. 12. 2021 podala žalobkyně žádost o prominutí příslušenství daně, tedy penále a úroku z prodlení. Žádost o prominutí úroku z prodlení žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 2. 2022, č. j. 207968/22/2701-525522-609354 zamítl.

25. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2022 ke zdejšimu soudu žalobu vedenou pod sp. zn. 31 Af 12/2022. Krajský soud rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2022 rozsudkem ze dne 8. 3. 2023, č. j. 31 Af 12/2022-79, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění zrušujícího rozsudku krajský soud mj. uvedl: *„Postup žalovaného při zvažování důvodů žádosti o prominutí úroku z prodlení tak nelze hodnotit jako dostačující. Žalobce svůj důvod pro podání žádosti jasně v jejím doplnění vymezil, když zdůraznil, že předmětný úrok vznikl v důsledku nečinnosti odvolacího orgánu v daňovém řízení dotýkajícím se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016. Úkolem žalovaného tedy bylo provést výklad neurčitého právního pojmu ve vztahu k důvodům uváděným žalobcem a následně dovodit, zda takový důvod může být důvodem ospravedlnitelným. V napadeném rozhodnutí absentují jakékoliv konkrétní úvahy, kterými se žalovaný při hodnocení žádosti o prominutí úroku řídil. Od žalovaného se přitom očekávalo, že při výkladu neurčitého právního pojmu se jeho úvahy zaměří na konkrétní skutkovou podstatu. Soudu nepřísluší nahrazovat úvahu správce daně svými závěry. Teprve následně, tedy až po analýze provedené správcem daně, soud posuzuje, zda určitá skutková okolnost byla správcem daně podřazena pod neurčitý právní pojem zákonně. Soudu tak nepřísluší nahrazovat úvahy správce daně úvahami svými a vyvozovat z toho následné závěry. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že žalovaný neobjasnil, co se rozumí pojmem „ospravedlnitelný důvod prodlení“ a proč nelze důvod uváděný žalobcem pod tento pojem podřadit.“* Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí, kterým opět žádost žalobkyně o prominutí úroku z prodlení zamítl.
26. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí mj. uvedl, že Generální finanční ředitelství vydalo pokyn k promíjení příslušenství daně, jehož snahou je dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně. Pokyn GFŘ k promíjení příslušenství daně vymezuje skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně. Tímto je též vyjádřena snaha zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím. Je nutné vycházet z obecné zásady, že ospravedlnitelný důvod prodlení je třeba posuzovat k okamžiku splatnosti daně či náhradní splatnosti daně dle příslušné situace. Jde o logický postup, neboť k okamžiku splatnosti daně či náhradní splatnosti daně musí existovat ospravedlnitelný důvod prodlení, který zdůvodňuje, proč nedošlo k platbě daně a proč tedy úroky z prodlení vůbec vznikly.
27. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvedl, že při meritorním posouzení žádosti a doplnění žádosti daňového subjektu postupoval v duchu shora uvedených pravidel pokynu GFŘ k promíjení příslušenství daně, přičemž posuzoval, zda je naplněna některá z následujících skutečností zakládajících ospravedlnitelný důvod prodlení:
- původní platba je daňovým dlužníkem vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo jiný účet správce daně, přičemž se současně nejedná o nejasnou platbu;
  - jedná se o daňového dlužníka, kterému nepříznivý zdravotní stav (dočasný nebo trvalý) zabránil plnit jeho daňové povinnosti;

- v případech, kdy jsou sankcionovány pozdní platby zálohové povinnosti, a celková daňová povinnost nevznikne, či je nižší než úhrn případně zaplacených záloh;
  - daňový subjekt byl stížen živelní pohromou, hromadnou či individuální, v průběhu kalendářního roku, kdy mělo dojít k platbě daně;
  - úrok z prodlení byl předepsán za daňový nedoplatek na dani z převodu nemovitostí či dani z nabytí nemovitých věcí v případech, kdy daňový subjekt včas uhradil přiznanou daň vypočtenou ze základu daně stanoveného z ceny zjištěné na základě ocenění znalcem a daň byla stanovena správcem daně odlišně z důvodu chybného posudku znalce;
  - prodlení s úhradou daně, k níž se váže úrok z prodlení, o jehož prominutí je žádáno, činilo maximálně 15 kalendářních dnů ode dne původní splatnosti daně;
  - úrok z prodlení vznikl na základě dodatečného tvrzení podaného daňovým subjektem bez výzvy správce daně.
28. Žalovaný dospěl k závěru, že žádná z těchto skutečností ke dni splatnosti daně či náhradní splatnosti daně naplněna nebyla. Jádrem žádosti žalobkyně je nestandardně dlouhé odvolací řízení k dani, k níž se dotčené úroky váží. Běh řízení o stanovení daně však nikdy nemůže být ospravedlnitelným důvodem prodlení, neboť je naprosto samozřejmé, že úroky běží ze zákona, a to od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby. Jelikož daň má být hrazena ve lhůtě splatnosti daně případně náhradní splatnosti daně, pak je nutné k tomuto okamžiku posuzovat i existenci objektivního ospravedlnitelného důvodu prodlení.
29. V kontextu výše uvedeného žalovaný neshledal ospravedlnitelné důvody prodlení ani nad rámec pokynu GFŘ k promíjení příslušenství daně. Takovými ospravedlnitelnými důvody mohou být ty, které jsou z lidského hlediska omluvitelné a z hlediska materiálního představují prohřešek spíše formalistického charakteru. Nemůže jím být toliko konstatování daňového subjektu o nečinnosti odvolacího orgánu.
30. Žalovaný též poukazoval na to, že je to právě daňový subjekt, který má vliv na délku svého prodlení s úhradou daně, neboť mu nic nebrání, aby daň uhradil před rozhodnutím o odvolání odvolacím orgánem. K takovému postupu je navíc i povinen, neboť jak již bylo řečeno, je daň splatná ke dni splatnosti daně, není tedy namístež čekat na výsledek odvolacího řízení. Pokud však daňový subjekt zvolil procesní strategii, kterou zvolil, což je nepochybně jeho plné právo, musí nést i rizika s ní spojená, neboť delší čas prodlení má za následek vyšší úroky.
31. V souvislosti s namítanou nečinností odvolacího orgánu žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně mohla nad rámec úhrady daně využít rovněž institutu ochrany před nečinností podle § 38 daňového řádu a následně mohla podat i žalobu proti nečinnosti správního orgánu. Žalobkyně však žádnou aktivitu v tomto smyslu nevyvinula.
32. Žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí poukázal na skutečnost, že tím, kdo vědomě v daňovém řízení postupoval v rozporu se správou daní, byla sama žalobkyně, když uvedla v řádných daňových přiznáních a též v dodatečném daňovém přiznání daň z příjmů právnických osob za rozhodná zdaňovací období v nesprávné výši, neboť neoprávněně uplatňovala odpočet na podporu výzkumu a vývoje, ačkoliv pro uznání předmětné odpočitatelné položky je nezbytné současně splnit všechny zákonem

stanovené podmínky jak formálního, tak i věcného charakteru. Nesplnění formálních podmínek žalobkyní bylo významné povahy a spočívalo zejména v tom, že nebylo doloženo a prokázáno vypracování a schválení 4. projektu před zahájením řešení (tzv. prospektivnost), dále bylo u všech projektů shledáno nedostatečné vymezení doby řešení projektu a chybné stanovení cíle projektů nezohledňující konkrétní činnosti daňového subjektu. V případě 1. a 2. projektu absentovalo uvedení předpokládaných výdajů na řešení projektů v jednotlivých letech řešení projektu. Z uvedených důvodů byl odpočet na podporu výzkumu a vývoje uplatněn neoprávněně. Dle žalovaného toto nezákonné počínání žalobkyně nelze posoudit jako jednání z lidského hlediska omluvitelné a z hlediska materiálního jako prohřešek formalistický, nýbrž jako prohřešek zcela zásadní. Nesplnění formálních podmínek pro uplatnění odpočitatelné položky v daném případě vedlo k doměření daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období.

## B. Právní posouzení

33. Soud při posouzení věci vycházel primárně z následující právní úpravy:

- Podle § 143 odst. 5 daňového řádu je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.
- Podle § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu úrok z prodlení vzniká 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.
- Podle § 259b odst. 2 daňového řádu správce daně může zcela, nebo zčásti prominout pokutu za opožděné tvrzení daně, pokud k prodlení s podáním daňového tvrzení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu.

34. Soud se zabýval otázkou, zda žalovaný respektoval názor zdejšího soudu prezentovaný v rozsudku ze dne 8. 3. 2023, č. j. 31 Af 12/2022-79. V uvedeném rozsudku zdejší soud dospěl k závěru, že je v dalším řízení nutné provést výklad neurčitěho právního pojmu „ospravedlnitelný důvod prodlení“ a následně náležitě posoudit, zda důvod uvedený žalobkyní lze pod tento pojem podřadit.

35. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný vyložil, které skutečnosti mohou být považovány za ospravedlnitelný důvod prodlení podle § 259b odst. 2 daňového řádu a dospěl k závěru, že tvrzení žalobkyně obsažené v žádosti o prominutí úroku z prodlení (resp. v doplnění žádosti o prominutí úroku z prodlení) nelze za ospravedlnitelný důvod označit, přičemž své úvahy v nezbytném rozsahu odůvodnil. Krajský soud se s úvahami a závěrem žalovaného ztotožnil.

36. Již v prvním rozhodnutí a též u nyní přezkoumávaného rozhodnutí žalovaný při posouzení žádosti vycházel především z pokynu GFŘ k promíjení příslušenství daně. Účelem pokynu je zejména jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně, jak plyne ze samotného pokynu a jak uvedl i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Předmětný pokyn GFŘ je tak třeba především vnímat jako určitou pomůcku, jejímž účelem je zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím (tento přístup je v souladu s žalobkyní namítaným rozsudkem NSS ze dne 31. 1. 2023, č. j. 2 Afs 395/2020-55). Nejedná se tak o podzákoný předpis, jak se mylně

domnívá žalobkyně. Žalovaný současně svým postupem neporušil zásadu, dle které pro rozhodování správního orgánu v prvním stupni je rozhodující skutkový a právní stav v době vydání rozhodnutí.

37. Na tomto místě zdejší soud tak jako v předešlém rozhodnutí zdůrazňuje, že úprava prominutí úroku z prodlení v sobě zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu (*k prodlení s úhradou došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*) a správního uvážení (*může zcela nebo zčásti prominout*). Při výkladu neurčitého právního pojmu se uvážení žalovaného, na rozdíl od realizace diskreční pravomoci, zaměřuje na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení, tzn., že je nutno nejprve objasnit neurčitý právní pojem a jeho rozsah a poté hodnotit, zda skutečnosti konkrétního případu lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu. Správní soud pak posuzuje otázku, zda určitý jev reálného života byl správním orgánem správně podřazen pod neurčitý právní pojem. Soud proto musí mít možnost přezkoumat, zda výklad a aplikace neurčitého právního pojmu správcem daně je v souladu se zákonem (soudu nepřísluší nahrazovat úvahu správce daně úvahou svou a činit místo správce daně závěr, zda posuzované jednání naplnilo či nenaplnilo neurčitý právní pojem, neboť by tak nepřípustným způsobem zasáhl do činnosti správce daně). K uvedenému viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2020, čj. 5 Afs 245/2019-28.
38. Úprava individuálního prominutí příslušenství daně byla do daňového řádu vložena novelou na základě zákona č. 267/2014 Sb. účinnou od 1. 1. 2015. Důvodová zpráva k tomuto zákonu ve vztahu k prominutí úroku z prodlení dle § 259b uvádí: *[o]dstavec 2 upravuje materiální kritérium, na základě jehož posouzení správce daně o prominutí meritorně rozhodne, pokud daňový subjekt naplní formální podmínky pro prominutí úroku podle odstavce 1. Tímto kritériem je existence zjevně ospravedlnitelného důvodu pro prodlení s úhradou daně. 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 nahlíženo 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. K takto přdestřenému obecnému pojetí ospravedlnitelných důvodů soud nemá výhrady. Na uvedené pojetí navázal pokyn GFŘ, který vymezil sedm shora zmíněných typových důvodů.*
39. Z obsahu napadeného rozhodnutí plyne, že se žalovaný v rozhodnutí zabýval žalobkyní namítaným ospravedlnitelným důvodem, a to nad rámec pokynu GFŘ k promíjení příslušenství daně. V souladu s citovaným rozsudkem NSS ze dne 31. 7. 2020, čj. 5 Afs 245/2019-28, bod 20 krajský soud totiž připomíná, že důvody, které zákon označuje za ospravedlnitelné a pro které je následně možné příslušenství daně prominout, zákon blíže nespécifikuje. Zcela záměrně zde zákonodárce zakotvil právě neurčitý právní pojem, který správním orgánům umožní reagovat na konkrétní okolnosti jednotlivých případů za současného dodržení smyslu právní úpravy prominutí uložené pokuty. Z hlediska následného soudního přezkumu ve vztahu k výkladu neurčitého právního pojmu je totiž

metodický pokyn vydaný Generálním finančním ředitelstvím nerozhodný. Podstatné je v tomto ohledu znění zákona, který však blíže jednotlivé ospravedlnitelné důvody nevymezuje. Zásadní je proto posouzení, zda skutečnost tvrzená žalobkyní je možné považovat za důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu považovat za ospravedlnitelný z hlediska důvodů, na základě kterých došlo k prodlení ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, a to bez ohledu na to, jak tyto důvody vykládá vydaný metodický pokyn.

40. Žalovaný dospěl k závěru, že délka trvání daňové kontroly nemohla mít vliv na prominutí příslušenství daně. Ve svých úvahách vyšel z toho, že výše citované ustanovení § 259b odst. 2 daňového řádu předpokládá hodnocení důvodů a okolností vzniku prodlení, nikoli samostatně a úzce jen důvody trvání prodlení. Ve stejném smyslu jsou vymezeny i jednotlivé ospravedlnitelné důvody prodlení v pokynu GFŘ k promíjení příslušenství daně, a to ve zřetelné souvislosti s citovanou důvodovou zprávou.
41. Krajský soud je toho názoru, že ospravedlnitelný důvod k prominutí úroku z prodlení dle § 259b odst. 2 daňového řádu je třeba vykládat a hodnotit právě ve vztahu k tomu, z jakého důvodu ke vzniku prodlení při platbě daně došlo, tedy jinými slovy, jaká byla příčina samotného vzniku prodlení. V napadeném rozhodnutí takové vyjádření nezaznělo výslovně, avšak z jeho odůvodnění jej lze vysledovat. Takto pojaté materiální kritérium posuzování žádosti o prominutí odpovídá textu a smyslu dotčeného ustanovení zákona a je též v souladu se záměry vyjádřenými v důvodové zprávě k novele zákona. Soud má tento náhled za správný s tím, že samotná délka prodlení bez hodnocení důvodu vzniku prodlení nemůže být považována za ospravedlnitelný důvod.
42. Výše úroků z prodlení je závislá na zákonem určených podmínkách dle § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu tak, že povinnost uhradit úrok z prodlení vzniká od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti do dne její platby, přičemž náhradní lhůta 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru dle § 143 odst. 5 daňového řádu nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení.
43. Žalobkyně svou žádostí a též následnou žalobou míří odlišným směrem, tedy argumentuje samotnou délkou trvání prodlení, tudíž úspěšná dle soudu být nemůže. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně uvedl, že délka trvání kontroly nemůže být považována za ospravedlnitelný důvod (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17. 3. 2021, č. j. 5 Af 45/2020-38). Krajský soud dodává, že výše úroků z prodlení je závislá na zákonem určených podmínkách dle § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu tak, že povinnost uhradit úrok z prodlení vzniká od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti do dne její platby, přičemž náhradní lhůta 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru dle § 143 odst. 5 daňového řádu nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení.
44. Ke stejnému závěru dospěl např. i Městský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 17. 2. 2023, č. j. 5 Af 5/2020-35, kdy bodě 65 uvedl: „[...] Tedy jinými slovy výše úroku z prodlení se odvíjí od tohoto prvotního pochybení daňového poplatníka, jímž je úhrada daně po její splatnosti. Samotná částka úroků je pak určena právě dobou, po kterou byl daňový subjekt v prodlení s úhradou daně a byla vypočtena v souladu s roční výší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tedy na výpočet úroků by z povahy věci nemohla mít vliv ani případná nečinnost správce daně v daňovém řízení. V této souvislosti soud pro stručnost poukazuje na

*jasné vysvětlení této námitky v odůvodnění žalovaného v části IV., zejména v bodech [33] až [34]; tudíž i obrana žalobce, že se žalovaný s jím vznesenou námitkou ohledně jeho žádosti o prominutí úroků nevypořádal, je zcela nedůvodná.“* či v rozsudku dne 12. 8. 2022, č. j. 17 Af 25/2021-52, kdy v bodě 31 uvedl: „*Za ospravedlnitelný důvod podle § 259b odst. 2 daňového řádu nelze považovat ani skutečnost, že předmětné daňové přiznání bylo ze strany žalovaného řešeno až po 18 měsících. Dle náhledu soudu je ospravedlnitelný důvod k prominutí úroku z prodlení dle § 259b odst. 2 daňového řádu nutno vykládat ve vztahu, z jakého důvodu ke vzniku prodlení při platbě daně došlo, tedy jaká pohnutka (příčina) vedla ke vzniku prodlení. Jinému výkladu § 259b odst. 2 daňového řádu nedává prostor. Příčinou prodlení žalobců s úhradou daně z nabytí nemovitých věcí byl výlučně postup žalobce a), který v podaném daňovém přiznání ze dne 5. 9. 2018 uplatnil osvobození od daně, ačkoliv podmínky osvobození podle § 7 zákonného opatření nebyly v daném případě splněny, nikoliv tedy postup žalovaného. Za této situace nelze skutečnost, že žalovaný přistoupil k výzvě k odstranění pochybností až s odstupem cca 18 měsíců, považovat za ospravedlnitelný důvod podle § 259b odst. 2 daňového řádu.“*

45. Žalobkyně v žádosti ani v žalobě k důvodům nesprávně tvrzené a doměřené daně ničeho neuvádí. Naopak klade toliko důraz na délku doby mezi splatností daně a jejím uhrazením po proběhlé daňové kontrole, v čemž spatřuje zejména zavinění žalovaného. K tomu soud uvádí, že je mu též známo z úřední činnosti, že příčinou vzniku prodlení byla v daňovém přiznání tvrzená nižší daň, kterou se žalobkyni nepodařilo prokázat v daňovém řízení. Toto ostatně zmínil i žalovaný v napadeném rozhodnutí. K prodlení s placením daně proto došlo ryze ze zaviněných důvodů na straně žalobkyně, přičemž jak žalovaný, tak soud neshledali, že by bylo možno důvod hodnotit jako ospravedlnitelný.
46. Nad rámec shora uvedeného soud uvádí, že správná je i argumentace žalovaného uvedená v napadeném rozhodnutí týkající se namítané nečinnosti odvolacího orgánu. Žalobkyně mohla v případě podezření z nečinnosti odvolacího orgánu využít institut ochrany před nečinností podle § 38 daňového řádu a následně i žaloby proti nečinnosti správního orgánu. Případnou nečinnost odvolacího orgánu však s ohledem na shora uvedené nelze řešit v rámci řízení o žádosti o prominutí úroků z prodlení dle § 259b daňového řádu.

## VI. Závěr a náklady řízení

47. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobkyní jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
48. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

### 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](http://www.nssoud.cz).

Hradec Králové 22. září 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.  
předsedkyně senátu