



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Sylvy Šiškeové a Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Alois Hadamczik**, se sídlem Hlučínská 255/187, Kravaře – Kouty, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2021, č. j. 2606952/21/3216-50521-807042, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 2. 2023, č. j. 22 Af 40/2021-43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **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. Vymezení věci

[1] V návaznosti na výzvu žalovaného podal žalobce v roce 2020 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2015 a 2016 a vyšší daň zaplatil. Následně žalobce požádal žalovaného o prominutí úroku z prodlení ve výši 7 851 468 Kč. Žalovaný jeho žádost zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil u Krajského soudu v Ostravě, který žalobu zamítl. Uvedl, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné a jeho závěr, že nebyl naplněn ospravedlnitelný důvod prodlení, odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Pokud žalovaný neshledal existenci ospravedlnitelného důvodu, bylo nadbytečné zkoumat tvrdost úroku. Námitky týkající se reparační funkce úroku směřují do stanovení výše úroku, nikoli

jeho prominutí. I poskytnutí podpory *de minimis*, o kterou žalobce žádal, by vyžadovalo ospravedlnitelný důvod prodlení. Napadeným rozhodnutím nebyl porušen čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání

[3] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Žalovaný podle stěžovatele ve svém rozhodnutí nedostatečně vypořádal jeho argumentaci. Nesouhlasí se závěrem, že neuvedl konkrétní důvody prodlení. Ospravedlnitelný důvod spočíval ve sporném způsobu tvorby rezervy podle § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů („zákon o rezervách“). Až do výzev žalovaného stěžovatel neměl podezření, že by postupoval v rozporu se zákonem. Po upozornění zjednal dobrovolně nápravu. Finanční prostředky na tvorbu rezervy byly alokovány na samostatný bankovní účet, stěžovatel měl pouze dobrý úmysl je dále zhodnocovat. Státnímu rozpočtu škoda nevznikla.

[4] Stěžovatel dále namítl, že výčet ospravedlnitelných důvodů podle pokynu Generálního finančního ředitelství (GFR) k promíjení příslušenství daně je demonstrativní. Krajský soud nevypořádal všechny žalobní body. Žalovaný se nevypořádal s argumentací týkající se reparační funkce úroků. Podle judikatury je třeba individuálně zohledňovat likvidační účinky daní, k čemuž slouží institut prominutí. Žalovaný také vybočil z mezí správního uvážení. Jelikož je stěžovatel fyzickou osobou, jde o velmi tvrdou sankci. Podle pokynu GFR má být z ekonomických a sociálních důvodů zvýšeno prominutí alespoň o 20 %, což žalovaný ignoroval. Stěžovatel je poctivým daňovým subjektem, který byl zasažen pandemií covid-19. Úroky z prodlení mají pokrývat cenu peněz. S ohledem na ospravedlnitelné důvody měla být poskytnuta podpora *de minimis*.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že daňový subjekt má povinnost daň správně vycíslit již v řádném daňovém tvrzení. Důvody doměření měl stěžovatel zpochybnit v nalézacím řízení. V případě dodatečného daňového tvrzení po výzvě správce daně nelze hovořit o dobrovolnosti, neboť daňový subjekt jedná pod hrozbou vzniku penále. Nelze směšovat existenci ospravedlnitelného důvodu prodlení a kritérií pro modifikaci výše prominutí. Správce daně nemůže ovlivnit výši úroků z prodlení. Institut prominutí neslouží ke korekci vůle zákonodárce. Rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Stěžovatel nevysvětlil, co je na jeho prodlení ospravedlnitelné.

[6] V replice stěžovatel zopakoval, že mu nelze klást k tíži, že správnému stanovení daně předcházela výzva správce daně, neboť nápravu zjednal dobrovolně. Na zjištění rozhodných skutečností pro stanovení daně má dbát správce daně. Rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) k výkladu § 7 odst. 4 zákona o rezervách byl vydán až koncem roku 2020. Stěžovatel byl v letech 2015 a 2016 přesvědčen, že postupuje správně. Nelze souhlasit s tvrzením, že správce daně nemůže korigovat vůli zákonodárce. Je naopak povinen individuálně zohlednit likvidační účinky daní.

[7] Žalovaný v duplice sdělil, že povinnost správce daně zjišťovat rozhodné skutečnosti je limitována délkou důkazního břemene. Jde k tíži daňového subjektu, pokud daň tvrdí nesprávně, správce daně toto tvrzení akceptuje, daň vyměří a následně zjistí nesprávnost.

pokračování

Ke zmínce o judikatuře žalovaný uvedl, že změna či zpřesnění judikatury obecně nedopadá na pravomocně ukončené případy. Institut prominutí příslušenství daně neslouží k uplatňování argumentace patřící do nalézacího řízení.

[8] V triplice stěžovatel upozornil na judikaturu týkající se odpovědnosti správce daně za nesprávně vyměřenou daň i v případě konkludentního vyměření. Ke stanovení daně v takovém případě nelze přistoupit automaticky a bez jakékoli úvahy. Kontrola zákonnosti s odstupem 4 až 5 let se tak podílela na vzniku úroku. Stěžovatel také upozornil na aktuální rozsudek NSS, který zrušil zamítavé rozhodnutí o prominutí úroku z důvodu nepřezkoumatelnosti. K řádnému a individuálnímu posouzení důvodu prodlení nedošlo ani v případě stěžovatele.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[10] NSS se nejprve zabýval přezkoumatelností napadeného rozsudku. Neshledal, že by krajský soud opomněl adekvátně vypořádat některý ze žalobních bodů (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS).

[11] Krajský soud reagoval na žalobní argumentaci týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného (body 13 až 14 a 18 až 19 rozsudku), ospravedlnitelného důvodu prodlení a poměrů stěžovatele (body 13 až 19 rozsudku) a reparačního charakteru úroku (body 20 až 21 rozsudku). Nepominul ani námitky stěžovatele týkající se podpory *de minimis* a blíže nekonkretizované tvrzení o porušení čl. 11 Listiny základních práv a svobod (body 22 až 25 rozsudku). Vypořádal též obsah dalších stěžovatelových podání (body 26 až 27 rozsudku). NSS považuje odůvodnění rozsudku za dostačující a úplné.

[12] Pokud jde o rozhodnutí žalovaného, ani to není nepřezkoumatelné (rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91, a ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46). Žalovaný své úvahy předestřel logicky a srozumitelně a vypořádal argumenty obsažené ve stěžovatelově žádosti. Žalovaný nastínil podmínky vyplývající z právní úpravy a sjednocujícího pokynu GFŘ a vztáhl je na stěžovatele. Dále se zabýval možnou existencí ospravedlnitelného důvodu prodlení neuvedeného v pokynu, osvětlil své úvahy, proč ji neshledal, a uzavřel, že za takové situace se nemůže zabývat namítanou tvrdostí úroku. Přesto se nad rámec nezbytného odůvodnění zabýval i tvrzeními stěžovatele ohledně dopadu pandemie covid-19.

[13] Pokud jde o namítané pominutí argumentu týkajícího se reparační funkce úroků, tedy požadavku stěžovatele na snížení úroku tak, aby odpovídal úroku z prodlení podle § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb. (repo sazba zvýšená o 8 procentních bodů), namísto úroku podle § 252 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (repo sazba zvýšená o 14 procentních bodů), NSS souhlasí s krajským soudem, že jde o skutečnost týkající se vyměření úroku, která se míjí s předmětem řízení o jeho prominutí (body 20 až 21 napadeného rozsudku). Lze proto akceptovat implicitní vypořádání této námítky ze strany žalovaného (nález Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2014, sp. zn. IV. ÚS

919/14, bod 13), které je obsaženo v rámci posouzení zákonných kritérií pro prominutí úroku z prodlení a úvahy o nadbytečnosti posuzování tvrdosti uplatněného úroku.

[14] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného také v tom, že jeho argumentační část čítá dvě strany a ve zbytku žalovaný opakuje stěžovatelova tvrzení nebo znění pokynu GFŘ. Přezkoumatelné odůvodnění rozhodnutí však podle judikatury nemusí svým rozsahem odpovídat rozsahu podání účastníka řízení (rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 35). Jelikož kasační soud shledal rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu přezkoumatelnými, mohl se věnovat meritu věci.

[15] Podle § 259b odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, 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 druhého odstavce téhož ustanovení *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*. Třetí odstavec pak stanoví, že *při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku*.

[16] Ke sjednocení správní praxe v této oblasti byl vydán pokyn č. GFŘ-D-47, č. j. 15921/21/7700-10123-050167, publikovaný ve Finančním zpravodaji 17/2021, který je součástí správního spisu.

[17] Jak je patrné z § 259b odst. 2 daňového řádu, správce daně o žádosti o prominutí úroku z prodlení rozhoduje v rámci správního uvážení (přiměřeně srov. rozsudky NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007-54, či ze dne 8. 4. 2020, č. j. 1 Afs 407/2019-26, bod 21). Soud v takovém případě pouze zkoumá, zda rozhodnutí správce daně bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva s vyloučením případné svévole rozhodujícího orgánu (rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 15/2007-106, č. 2066/2010 Sb. NSS).

[18] NSS považuje za vhodné zopakovat vztah mezi kritérii, která správce daně zkoumá při posuzování žádosti o prominutí úroku z prodlení. Jak správně uvedl žalovaný, otázka, zda k prodlení s úhradou daně došlo z ospravedlnitelného důvodu (§ 259b odst. 2 daňového řádu), je podmínkou pro prominutí jako takové. Pouze v případě splnění této podmínky je tedy správce daně oprávněn k prominutí přistoupit. Oproti tomu otázka, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu), je posuzována až v případě kladné odpovědi na předchozí otázku a určuje rozsah prominutí. Toto hodnocení žalovaného odpovídá tomu, jak § 259b daňového řádu vyložil NSS (rozsudek ze dne 29. 7. 2022, č. j. 5 Afs 46/2020-25, bod 12).

[19] Stěžovatel v žádosti tvrdil, že vznik úroku nepřivodil porušením svých zákonných povinností, neboť pouze neuvedl správně daňovou povinnost v řádném daňovém přiznání, což napravil. Dále se jako ospravedlnitelného důvodu prodlení dovolával vlivu pandemie covid-19 na oblasti, v nichž podniká. Zánik jeho podnikatelské činnosti by se podle něj dotkl řady lidí, včetně dětí a mládeže.

pokračování

[20] Jak uvedl již žalovaný v napadeném rozhodnutí, ve stěžovatelských případech nebyl naplněn žádný z ospravedlnitelných důvodů výslovně předpokládaných v čl. IV.2 pokynu GFŘ. Tento závěr akceptoval i stěžovatel, který se ostatně v žádosti o prominutí, žalobě i v kasační stížnosti dovolával toho, že se jedná pouze o demonstrativní výčet. V tom má stěžovatel pravdu – ostatně o tom pojednává i závěrečná část čl. IV. 2 pokynu GFŘ. Žalovaný se tedy správně zabýval i tím, zda není naplněn některý z „inominátních“ ospravedlnitelných důvodů prodlení.

[21] S poukazem na důvod uvedený v čl. IV.2 bodě 7 pokynu GFŘ (*úrok z prodlení vznikl z daně doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem bez výzvy správce daně, procentuální ohodnocení 20 %*) žalovaný *a contrario* dovedl, že pokud byla daň doměřena v návaznosti na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, o ospravedlnitelný důvod nejde. Žalovaný tedy v rámci své správní úvahy především zdůraznil dobrovolnost zjednání nápravy.

[22] Na takovém odůvodnění užití správního uvážení a s ním spojeném výkladu příslušného neurčitého právního pojmu neshledává NSS nic vybočujícího z jeho zákonných mezí. Zároveň nemá ve shodě s krajským soudem a žalovaným pochybnost o tom, že pokud byl daňový subjekt vyzván podle § 145 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání a hrozila mu povinnost uhradit penále z doměřené daně, jde z hlediska dobrovolnosti o kvalitativně zcela jinou situaci, než kterou předvídá čl. IV.2 bod 7 pokynu GFŘ. Odlišení obou situací, které žalovaný provedl, je podle NSS legitimní.

[23] Stěžovatel dále vytýká krajskému soudu závěr, podle něhož v žádosti ani v žalobě netvrdil žádné konkrétní ospravedlnitelné důvody prodlení (bod 15 napadeného rozsudku). NSS považuje za důležité doplnit, že krajský soud v této pasáži uzavřel, že stěžovatel neuvedl žádné konkrétní důvody, *kteřé existovaly v okamžiku vzniku prodlení a byly jeho příčinou*. V žalobě totiž stěžovatel např. namítl, že spatřoval ospravedlnitelný důvod prodlení ve skutečnosti, že podniká v mnoha oblastech, které byly bez výjimky postiženy pandemií viru SARS-CoV-2. Jelikož ale stěžovatelské prodlení započalo ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2015 a 2016, nemůže být podle NSS pandemie covid-19 důvodem prodlení (shodně bod 16 napadeného rozsudku).

[24] Závěry krajského soudu ob stojí i tehdy, dovolává-li se stěžovatel touto kasační námitkou svých tvrzení týkajících se údajných nejasností v zákonných pravidlech pro tvorbu rezervy a dobré víry v zákonnost svého postupu. Tato tvrzení v žádosti a žalobě podle NSS nelze označit za konkrétní (bod 27 napadeného rozsudku) a stěžovatel jimi primárně podporoval svou argumentaci co do tvrdosti úroku (tedy kritéria podle § 259b odst. 3 daňového řádu), nikoli co do ospravedlnitelného důvodu prodlení (§ 259b odst. 2 daňového řádu), jenž, jak již NSS uvedl výše, musí být prokázán v prvé řadě.

[25] Stěžovatel v žádosti pouze uvedl, že podmínky pro tvorbu rezervy jsou formalistické a striktní a že jeho pochybení spočívalo v dispozici s finančními prostředky z rezervy, které napravil, a proto je úrok nepřiměřený. Tuto formulaci doslovně převzal do žaloby do pasáže věnované tvrdosti úroku. V replice a duplice v řízení před krajským soudem se již stěžovatel obdobnou (velmi obecnou) formulací dovolával i ospravedlnitelného důvodu

prodlení. Argumentaci o údajně sporném výkladu § 7 odst. 4 zákona o rezervách jako hlavním ospravedlnitelném důvodu prodlení pak blíže rozvinul v kasační stížnosti, včetně odkazů na judikaturu, která vyřešila podle něj spornou otázku až v roce 2020.

[26] Argumentace údajnými nejasnostmi spojenými s pravidly pro tvorbu rezervy, dobrou vírou v zákonnost stěžovatelova postupu a domněle formálním prohřeškem nicméně není přesvědčivá. Zjištění žalovaného, která vedla k výzvám k podání dodatečných daňových přiznání (že žádný ze stěžovatelových účtů ke dnům podání daňových přiznání nevykazoval zůstatek ve výši vytvořené rezervy a že stěžovatel sice deponoval na příslušný účet peněžní prostředky, ale ty byly opakovaně používány na nákup směnek), představují zjevný rozpor s § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Nejde o nijak spornou otázku, jejíž řešení ve stěžovatelem zmiňovaném rozsudku NSS ze dne 10. 12. 2020, č. j. 7 Afs 112/2020-36, by bylo nějak převratné či překvapivé (ostatně sedmý senát v tomto rozsudku uvádí, že jde o podmínky *zcela jednoznačně stanovené*, srov. bod 40). Nejedná se tedy o pouhé formální pochybení, nýbrž o zjevné nedodržení výslovných zákonných podmínek pro uznatelnost rezervy jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které lze jen stěží považovat za ospravedlnitelný důvod prodlení.

[27] Stěžovatel se také v kasační stížnosti dovolává individuálního zohlednění likvidačního účinku daní, čímž navazuje na své dřívější argumenty týkající se tvrdosti úroku, v nichž uváděl, že je pro něj jako fyzickou osobu úrok ve výši téměř 8 milionů Kč nepřiměřený. Jak již NSS vysvětlil výše (bod 18), správce daně je podle § 259b daňového řádu oprávněn tvrdost úroku posuzovat pouze v případě, kdy dojde k závěru, že je dán ospravedlnitelný důvod prodlení. Ani z judikatury citované stěžovatelem, která na možnost prominutí úroku odkazuje (rozsudky NSS ze dne 24. 9. 2019, č. j. 2 Afs 83/2018-37, body 13-14, a ze dne 3. 4. 2020, č. j. 9 Afs 14/2020-31, bod 20) neplyne, že by se z nějakého důvodu neměly tyto zákonem stanovené podmínky pro prominutí úroku užít (bod 26 rozsudku krajského soudu).

[28] NSS dodává, že stěžovatel tvrzený likvidační účinek úroku (s výjimkou poukazu na to, že je fyzickou osobou, následně doplněného údajem o obratu převzatým z rozhodnutí žalovaného) v žádné fázi řízení nepodložil ani nekonkretizoval, a tento argument proto zůstává v rovině pouhého tvrzení.

[29] Z obdobných důvodů jsou nepřipadné i kasační námitky týkající se toho, že mělo být prominutí z ekonomických a sociálních důvodů zvýšeno v souladu s pokynem GFŘ (čl. IV.4) o 20 %, resp. že měla být poskytnuta podpora *de minimis* (čl. VI). Oba tyto postupy jsou totiž vázány na to, že je splněna základní podmínka pro prominutí úroku z prodlení, tedy zjištění ospravedlnitelného důvodu prodlení, což se v případě stěžovatele nestalo.

[30] Stěžovatelova polemika se způsobem výpočtu úroků z prodlení podle daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, kdy má údajně jít o sankční, nikoli reparační úroky, které neodpovídají ceně peněz, se, jak již bylo uvedeno výše, míjí s předmětem tohoto řízení, neboť v nynější věci se nejedná o přezkum rozhodnutí, kterým byl tento úrok vyměřen (též bod 21 napadeného rozsudku).

pokračování

[31] Stěžovatelův poukaz na nedávný rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2023, č. j. 4 Afs 395/2021-37, kterým bylo zrušeno rozhodnutí finančního úřadu o žádosti o prominutí úroků z prodlení pro nepřezkoumatelnost, není podle NSS přílehlavý. Samotná skutečnost, že rozhodnutí jiného finančního úřadu v obdobné věci týkající se jiného daňového subjektu je nepřezkoumatelné, nemá bezprostřední dopad pro nyní posuzovanou věc. Jak již kasační soud konstatoval výše, v této věci shledal rozhodnutí žalovaného přezkoumatelným.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] NSS tedy kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“).

[33] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 14. března 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu