



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyň: **a) V. E.**, zast. Mgr. Martinem Peškem, LL.M., advokátem se sídlem Janošíkova 736/2, Šumperk, **b) J. B.**, **c) P.M.**, obě zast. Mgr. Danielem Zinrákem, advokátem se sídlem Hybernská 1012/30, Praha 1 (nástupkyň původního žalobce: **S. E.**, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2021, č. j. 469802/21/3109-50521-810021, v řízení o kasační stížnosti žalobkyň proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 24. 3. 2022, č. j. 60 Af 35/2021-29,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci je řešena otázka vzniku nároku na vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“).

[2] Původnímu žalobci byla platebním výměrem žalovaného ze dne 25. 4. 2018, č. j. 952054/18/3109-50521-803442 (dále jen „platební výměr“), vyměřena pokuta za neoznámení osvobozeného příjmu podle § 38w zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), v celkové výši 2 430 000 Kč. Žalobce požádal o prominutí uložené pokuty. Podané žádosti žalovaný nevyhověl a rozhodnutím ze dne 28. 5. 2018, č. j. 1264083/18/3109-50521-803442 (dále jen „první rozhodnutí o prominutí pokuty“), ji zamítl s odůvodněním, že zdravotní stav žalobce není ospravedlnitelným důvodem ve smyslu § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů. Žalobu proti uvedenému rozhodnutí Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rovněž zamítl rozsudkem ze dne 30. 5. 2019, č. j. 65 Af 44/2018-30. První rozhodnutí o prominutí pokuty a navazující rozsudek krajského soudu však zrušil zdejší soud rozsudkem ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-28, který dospěl k závěru, že zdravotní komplikace, které postihly

žalobce, jsou z hlediska § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů ospravedlnitelným důvodem, který lze při prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu zohlednit. Žalovaný poté znovu posoudil žádost a rozhodnutím ze dne 27. 10. 2020, č. j. 1900871/20/3109-50521-810021 (dále jen „druhé rozhodnutí o prominutí pokuty“), prominul žalobci pokutu v částce 1 822 500 Kč z původních 2 430 000 Kč (75 % uložené pokuty).

[3] V návaznosti na to žalobce požádal žalovaného o vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu za dobu ode dne 28. 5. 2018 (den vydání prvního rozhodnutí o prominutí pokuty) do dne 25. 11. 2020 (den vyplacení přeplatku ve výši 1 822 500 Kč spočívající v prominuté části pokuty). Nezákonné jednání správce daně mělo spočívat v tom, že žalovaný měl již prvním rozhodnutím o prominutí pokuty, které bylo pro nezákonnost zrušeno, prominout pokutu alespoň ve výši 1 822 500 Kč. Rozhodnutím o stanovení daně (pokuty) mělo být v tomto případě rozhodnutí o prominutí pokuty, jelikož individualizuje výši pokuty. Protože tak žalovaný neučinil, zadržoval nezákonně prostředky žalobce v neadekvátní a nespravedlivé výši, proto by mu měl zaplatit úrok z neoprávněného jednání z uvedené částky.

[4] Žalovaný výše napadeným rozhodnutím ze dne 30. 4. 2021 žádost žalobce zamítl. Své rozhodnutí odůvodnil tím, že předmětný úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu náleží daňovému subjektu, pokud rozhodnutí o stanovení daně bylo zrušeno nebo změněno (či prohlášeno za nicotné) pro nezákonnost nebo nesprávný úřední postup správce daně a zároveň na základě takového rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek. První rozhodnutí o prominutí pokuty, které bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno, není rozhodnutím o stanovení daně. Tím je platební výměr, kterým byla původnímu žalobci vyměřena pokuta za nesplnění oznamovací povinnosti ve výši 2 430 000 Kč. Tento platební výměr nikdy nebyl zrušen ani změněn. Nadto Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 5 Afs 245/2019-28 neuložil žalovanému povinnost prominout uloženou pokutu, jen dospěl k jinému závěru ohledně naplnění ospravedlnitelného důvodu. Proto nebyla naplněna hned první podmínka stanovená ustanovením § 254 odst. 1 daňového řádu.

[5] Původní žalobce se proti napadenému rozhodnutí bránil správní žalobou. Dle žalobce bylo potřeba § 254 odst. 1 daňového řádu vyložit tak, že úrok náleží z částky, se kterou nemohl daňový subjekt disponovat v důsledku pochybení správce daně. Není totiž rozdíl mezi tím, zda správce daně nezákonně peněžní prostředky od daňového subjektu vybral, nebo je nezákonně zadržoval. Rozhodnutí o prominutí pokuty individualizuje výši původně uložené pokuty, a proto lze uzavřít, že v materiálním smyslu mění původní rozhodnutí o uložení pokuty. Na rozhodnutí o prominutí pokuty je třeba hledět jako na rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.

[6] Krajský soud nyní napadeným rozsudkem správní žalobu zamítl. Na úvod konstatoval, že pokuta za neoznámení příjmu osvobozeného od daně je daní ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu. Ztotožnil se pak se žalovaným, že rozhodnutím o stanovení daně se v projednávané věci rozumí platební výměr a první rozhodnutí o prominutí pokuty nelze ani z materiálního hlediska považovat za rozhodnutí, které mění platební výměr a s tím stanovenou výši pokuty (daně) ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Institut prominutí daně není opravným ani dozorčím prostředkem, prominutí není nápravou nesprávných rozhodnutí, ale odstraněním, resp. zmírněním důsledků rozhodnutí. Krajský soud uzavřel,

pokračování

že nebyla splněna první podmínka dle § 254 odst. 1 daňového řádu pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, tj. zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a procesní vývoj

[7] Původní žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), na základě které požadoval napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Dle stěžovatele Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 5 Afs 245/2019-28 dospěl k jednoznačnému závěru, že existoval ospravedlnitelný důvod pro prominutí pokuty v podobě závažného zdravotního stavu stěžovatele. Absence správního uvážení byla nezákonná a tuto nezákonnost se snažil žalovaný odstranit druhým rozhodnutím o prominutí pokuty. Ze zrušujícího rozsudku NSS také plyne, že o prominutí (byť částečném) měl žalovaný rozhodnout již ve svém prvním rozhodnutí o prominutí pokuty.

[9] Dle rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 314/2019-21, soudní zásah do výsostné diskreční pravomoci správce daně je možné činit jen za velmi omezených podmínek. Prvním rozhodnutím o prominutí pokuty došlo k pochybení v excesivní formě, které nikterak nesnižuje ani skutečnost, že se jednalo o diskreční pravomoc správce daně. K nepřiznání prominutí pokuty došlo z důvodu excesu žalovaného, který popíral vlastní rozhodovací praxi (jednal v „rozporu s interní normativní instrukcí zakládající správní praxi“). Dle stěžovatele, pokud by se žalovaný při aplikaci diskreční pravomoci dopustil jen „obyčejné“ nezákonnosti, pak by to skutečně nebyl důvod pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Zároveň by tu ale nebyl prostor pro soudní zásah v rámci soudního přezkumu. Na základě výše uvedeného stěžovatel shledává, že kasační zásah soudního přezkumu u „promíjet“ diskreční pravomoci vždy zakládá vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[10] Druhé rozhodnutí o prominutí pokuty dle stěžovatele individualizuje a s konečnou platností určuje výslednou výši daně, tedy v materiálním smyslu mění výši stanovené daně (resp. výši uložené pokuty). Na první rozhodnutí o prominutí pokuty nelze pohledem ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu nahlížet jinak než jako na zrušené rozhodnutí o stanovení daně.

[11] Žalovaný se ve svém vyjádření zcela ztotožnil se závěry napadeného rozsudku a navrhl kasační stížnost zamítnout. Ohradil se proti tvrzení stěžovatele, že se ve svém prvním rozhodnutí o prominutí pokuty dopustil excesu ve formě odchýlení se od správní praxe. Žalovaný vycházel jak z právní úpravy individuálního promíjení příslušenství daně, tak z pokynu GFŘ-D 28 k promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 5 Afs 245/2019-28 podřadil zdravotní stav stěžovatele pod ospravedlnitelný důvod ve smyslu § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů a konstatoval, že je třeba rozlišovat mezi běžnými a výjimečnými daňovými povinnostmi. Takto formulovaný závěr byl pro žalovaného *novum*, jelikož v jeho dosavadní správní praxi nedošlo k takovému rozlišování. Proto ze správní praxe žalovaný nevybočil.

[12] Dále se žalovaný ohradil proti tvrzení stěžovatele, že soudní zásah do správního uvážení správního orgánu vždy ústí v nezákonné odložení výsledného prominutí (ponížení

trestu) a tento zásah vždy zakládá vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 245/2019-28 nekonstatoval, že žalovaný v rámci správního uvážení vybočil ze zákonem stanovených hranic nebo pravidel logického usuzování, a ani žalovanému neuložil povinnost snížit pokutu v určité výši. Toto bylo zcela ponecháno na správním uvážení žalovaného. Na základě závazného právního názoru NSS žalovaný vydal druhé rozhodnutí o prominutí pokuty, ve kterém byl vzat v potaz zdravotní stav stěžovatele a určena nová výše pokuty.

[13] Dne 11. 5. 2023 právní zástupce původního stěžovatele vyrozuměl kasační soud o tom, že dne 7. 5. 2023 stěžovatel zemřel. Dne 15. 1. 2024 notářka Mgr. Táňa Iliadu, jako nástupkyně soudní komisařky JUDr. Jarmily Šlěškové, zaslala kasačnímu soudu usnesení ze dne 7. 11. 2023, č. j. 21 D 574/2023-155, jímž bylo pravomocně potvrzeno dědické právo dědiček původního stěžovatele (tj. V. E.; J. B., a P. M.). Následně Nejvyšší správní soud vydal usnesení ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 61/2022-42, kterým rozhodl, že se v řízení bude pokračovat s dědičkami původního stěžovatele jako stěžovatelkami. Stěžovatelky doložily plné moci k zastupování advokáty v řízení o kasační stížnosti, čímž byly splněny podmínky pro pokračování v tomto řízení. K věci samé se stěžovatelky nijak nevyjádřily.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelky jsou zastoupeny advokáty (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Dle § 254 odst. 1 daňového řádu *[d]ojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[17] K tomu, aby stěžovatelky měly nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, by muselo dojít ke zrušení, změně či prohlášení nicotnosti platebního výměru, kterým žalovaný původnímu stěžovateli stanovil pokutu za neoznámení příjmu osvobozeného od daně, z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně. V daném případě by zákonné podmínky pro přiznání úroku byly splněny, pokud by daňový subjekt, tj. původní stěžovatel, uhradil částku daně, tj. pokutu za neoznámení příjmu osvobozeného od daně, avšak následně by se ukázalo, že tato pokuta byla požadována neoprávněně. Dle obsahu správního spisu však předmětný platební výměr nebyl změněn nebo zrušen, ani prohlášen za nicotný.

pokračování

[18] Podstatou projednávané věci je posouzení, zda rozhodnutím o prominutí pokuty dle § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů došlo ke změně platebního výměru, byla-li část původně vyměřené pokuty následně prominuta. Ke změně rozhodnutí o stanovení daně může dojít prostřednictvím opravných a dozorčích prostředků ochrany, prohlášením nicotnosti rozhodnutí anebo prostřednictvím soudního rozhodnutí (srov ROZEHNAL, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 254, dostupný z právního informačního systému Aspi). Přesto, že se institut prominutí pokuty za neoznámení příjmu osvobozeného od daně řídí speciální úpravou dle § 38w zákona o daních z příjmů, nic nebrání tomu použít právní závěry vztahující se k obecné úpravě institutu prominutí daně nebo příslušenství daně dle § 259 daňového řádu. Smyslem prominutí daně nebo jejího příslušenství dle § 259 daňového řádu je odstranění či zmírnění nepřiměřené tvrdosti (rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2019, č. j. 6 Afs 332/2018-22, odst. [23]). Institut prominutí daně není dalším opravným prostředkem, což vyplývá i z jeho systematického zařazení mimo část zákona věnovanou opravným a dozorčím prostředkům, jakož i z důvodů, pro které je tento institut uplatňován. Na prominutí není právní nárok (viz důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňovému řádu, shodně také rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 2 Afs 121/2014-46, odst. [19], a usnesení ze dne 15. 2. 2024, č. j. Nad 2/2024-65, odst. [11] nebo komentářová literatura LICHNOVSKÝ, O. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. C. H. Beck, Praha, 2016, komentář k § 259, dostupné v informačním systému beck-online). Skutečnost, že pokuta byla druhým rozhodnutím o prominutí pokuty částečně prominuta a původní stěžovatel tak měl zaplatit nižší částku, než která mu původně byla platebním výměrem vyměřena, neznamená, že původní výše pokuty (tj. 2 430 000 Kč) byla vyměřena nezákonně.

[19] Na základě výše uvedeného se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s krajským soudem a žalovaným, že na rozhodnutí o prominutí pokuty nelze nahlížet jako na rozhodnutí, které mění nebo jakkoliv jinak zasahuje do platebního výměru, nelze na něj nahlížet jako na rozhodnutí o stanovení daně dle § 254 daňového řádu a už vůbec nelze na zrušené první rozhodnutí o prominutí pokuty hledět jako na zrušený platební výměr.

[20] Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že otázka, zda v prvním rozhodnutí o prominutí pokuty žalovaný absencí správního uvážení vybočil z mezí a hledisek stanovených zákonem, není pro projednávanou věc relevantní. Kasační námitka je postavena na polemice, zda se žalovaný dopustil takového excesu, kdy Nejvyšší správní soud musel svým zrušujícím rozsudkem č. j. 5 Afs 245/2019-28 zasáhnout do diskreční pravomoci správce daně. Kasační námitka stojí na tvrzení, že vzhledem k tomu, že se v případě prvního rozhodnutí o prominutí pokuty jednalo o nezákonné rozhodnutí, jelikož žalovaný popřel svoji vlastní správní praxi, původnímu stěžovateli vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Námitka, že každý kasační zásah do diskreční pravomoci správce daně vždy zakládá vznik nároku z neoprávněného jednání správce daně, představuje zcela liché tvrzení, které nevyplývá z platné právní úpravy, smyslu a účelu zákona, ani žádné judikatury. Ostatně toto tvrzení původní stěžovatel, ani následně stěžovatelky, ničím relevantním nepodložili.

[21] Nejvyšší správní soud shrnuje, že na základě výše uvedených skutečností nebyly naplněny podmínky pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Nedošlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, tj. platebního výměru, žádným z opravných a dozorčích prostředků ochrany, anebo prostřednictvím soudního rozhodnutí. Prominutí pokuty dle

§ 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů není opravným prostředkem, který by relevantně zasahoval do platebního výměru.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelky, které neměly ve věci úspěch, nemají právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 30. května 2024

JUDr. Radan Malík
předseda senátu