



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ALTENERG, s. r. o.**, se sídlem Tyršova stezka 190, Loučná, Lom u Mostu, zast. Mgr. Janem Bendou, advokátem, se sídlem U Císařských lázní 368/7, Teplice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 39/60, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, ze dne 30. 5. 2023, č. j. 15 Af 11/2021-35,

t a k t o:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 5. 2023, č. j. 15 Af 11/2021-35,
se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2021, č. j. 1332752/21/2508-50522-506353, kterým žalovaný podle § 259b a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl jeho žádost o prominutí úroku z prodlení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 a říjen 2015 v úhrnné výši 490 392 Kč.

[2] Stěžovatel na základě výzvy žalovaného ze dne 12. 5. 2017 podal dne 30. 5. 2017 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 a dne 14. 6. 2017 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014. Dle zjištění správce daně dodavatel stěžovatele neměl v České republice stálou provozovnu, nesprávně tudíž za poskytnutá plnění odvedl daň, kterou však měl odvést stěžovatel; ten ji však v řádném daňovém přiznání neuvedl; postupoval tedy v rozporu s § 24

odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a § 108 odst. 1 písm. c) téhož zákona. Stěžovatel daň vyplývající z dodatečných daňových příznání následně uhradil dne 1. 6. 2017 ve výši 971 455 Kč a dále dne 14. 6. 2017 ve výši 835 989 Kč.

[3] Žalovaný následně dvěma platebními výměry ze dne 3. 8. 2017, č. j. 1895364/17/2508-50523-506220, a č. j. 1895412/17/2508-50523-506220, vyrozuměl stěžovatele o předpisu úroku z prodlení; dne 16. 10. 2017 stěžovatel požádal o prominutí úroků z prodlení s odůvodněním, že byl nesprávně informován svým dodavatelem o tom, že se na něj v daném případě nevztahuje přenesená daňová povinnost. Žalovaný žádost zamítl.

[4] V **žalobě** stěžovatel namítal, že bylo zasaženo do jeho legitimního očekávání, že mu úrok z prodlení bude prominut v plné výši pro ospravedlnitelný důvod analogický k těm, které jsou uvedeny v Pokynu GFŘ-D-21 ze dne 12. 2. 2015. Dle stěžovatele žalovaný byl povinen aplikovat principy uvedené v Pokynu GFŘ-D-21 i na jiné skutečnosti, které dle něj mohly zakládat důvod pro prominutí úroku. Dodal, že správní úvaha ohledně prominutí úroku musí vycházet především z charakteru úroku z prodlení, který vedle ekonomické náhrady obsahuje i významnou sankční složku; poukázal na tabulku ospravedlnitelných důvodů prodlení uvedenou v pokynu GFŘ-D-21 s tím, že pokud je „*původní platba daně vykonána daňovým dlužníkem na jiný variabilní symbol nebo na jiný účet správce daně, aniž by se jednalo o nejasnou platbu*“, může být prominuto až 100 % úroku z prodlení. Tento důvod je podle přesvědčení stěžovatele příkladem toho, kdy není co nahrazovat ani sankcionovat, protože veřejný rozpočet dostal daňový nedoplatek ve lhůtě, kdy byl splatný, a nemusel peněžní prostředky získávat z jiných zdrojů; tato skutečnost sama o sobě dle stěžovatele zakládá ospravedlnitelný důvod pro prominutí úroku, což žalovaný v rozporu s pokynem GFŘ-D-21 nezohlednil. Dle stěžovatele by bylo absurdní, pokud by daňová správa požadovala náhradu zvýšenou o sankce za to, že veřejný rozpočet měl finanční prostředky k dispozici dvakrát a bezplatně.

[5] Stěžovatel dále poukázal na to, že účelem institutu přenesené daňové povinnosti je zajištění vybrání daně v případech, kdy hrozí riziko, že jeden daňový subjekt sice daň přizná, ale neodvede a druhý si uplatní nárok na odpočet. Jedná se o účinný nástroj zajištění daně. Podle zákona má daň za jiného zaplatit tuzemský odběratel, aby se nestalo, že zahraniční dodavatel, který by ji jinak měl zaplatit, ji nezaplatí. V případě, že zahraniční dodavatel zaplatí a nezaplatí ten, kdo měl tuto úhradu zajistit tím, že jí za zahraničního dodavatele zaplatí, právní úprava jde nad podstatu zajištění daně už tím, když nutí toho, jehož platbu měla přenesená daňová povinnost zajistit, aby si požádal o její vrácení, a toho, kdo měl zaplacením daň někoho jiného zajistit a neučinil tak, aby ji zajistil, místo aby došlo jen k upozornění, že je třeba napříště rovnou platit tím, komu to zákon ukládá. Kvůli této právní úpravě není podle přesvědčení stěžovatele možné úročit formální, a nikoli skutečné prodlení. Jednalo se o jedno plnění, z něhož měla být zaplacená nepřímá daň, ta zaplacená byla, jen ji zaplatil někdo jiný. Stěžovatel dále zdůraznil, že základním předpokladem pro vznik úroku coby náhrady škody je existence takové škody. Uvedl, že není možné nahrazovat škodu, která nevznikla.

[6] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Zabýval se nejprve obsírně vymezením pojmů správní uvážení a neurčitý právní pojem; připomněl, že soud může

pokračování

přezkoumat správní uvážení pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování, zda správní orgán správního uvážení nezneužil či nepřekročil jeho meze a zda premisy úsudku správního orgánu byly zjištěny řádným procesním postupem. Konstatoval, že oproti správnímu uvážení výklad neurčitých právních pojmů a jejich aplikace na konkrétní případ podléhá soudnímu přezkumu v plném rozsahu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011-154). Dodal, že výklad neurčitých právních pojmů mohou správní orgány v rámci své hierarchie cizelovat a usměrňovat formou interních normativních aktů, jejichž zveřejněním zpřístupňují svůj náhled veřejnosti (zde daňovým subjektům), která může legitimně očekávat, že budou jejich případy posuzovány v souladu s metodikou vyjádřenou v interním normativním aktu. Krajský soud poukázal na to, že stěžovatel nepřipadně odkazuje na Pokyn GFŘ-D-21, neboť tento pokyn pozbyl platnosti a - jak vyplývá z napadeného rozhodnutí - správce daně ve věci postupoval podle § 259b a § 259c daňového řádu a řídil se přitom v době rozhodování platným pokynem GFŘ-D-47 (dále Pokyn GFŘ), který nahradil mj. i pokyn GFŘ-D-21. Podle názoru krajského soudu Pokyn GFŘ neodporuje zákonu, nýbrž toliko v mezích zákona konkretizuje okruhy skutečností, které má správce daně při rozhodování o žádosti o prominutí úroku z prodlení zkoumat a hodnotit, a skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je podle zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně. Krajský soud poukázal na to, že cílem Pokynu GFŘ je zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně.

[7] Krajský soud přisvědčil stěžovateli, že výčet ospravedlnitelných důvodů pro prominutí úroku z prodlení uvedený v Pokynu GFŘ nelze chápat jako taxativní, tj. konečný. Tabulka v něm uvedených ospravedlnitelných důvodů prodlení je uvozena slovy: „*Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení a stanoví jejich procentuální vyjádření.*“ Z tohoto znění jednoznačně vyplývá, které důvody jsou podle Pokynu GFŘ považovány vždy za ospravedlnitelné; není vyloučeno, aby ospravedlnitelným důvodem mohl být i jiný, v tabulce neuvedený, důvod. Krajský soud uvedl, že pokud daňový subjekt uplatňuje jiné důvody, než jsou uvedeny v pokynech, musí je správce daně rovněž posoudit, zdůraznil přitom, že v každém jednotlivém případě je třeba zvážit konkrétní skutkovou situaci, daňovým subjektem uplatněné důvody nelze odmítnout s pouhým konstatováním, že nejsou v pokynu uvedeny (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2023, č. j. 29 Af 107/2019-39).

[8] Krajský soud poté dospěl k závěru, že v posuzované věci žalovaný náležitě posoudil jednotlivé okolnosti uváděné stěžovatelem a v odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlil, z jakých důvodů měl za to, zda se jednalo, či nejednalo o takové důvody, kterými lze prodlení s úhradou daně v případě stěžovatele ospravedlnit ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Krajský soud konstatoval, že je za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považováno takové rozhodnutí zamítající žádost o prominutí příslušenství daně, ve kterém správce daně v rámci svého posouzení konkrétní žádosti o prominutí úroků z prodlení zcela mechanicky a bez vlastního uvážení pouze přejímá uzavřený (taxativní) výčet situací obsažených v interním pokynu finanční správy vykládajícím neurčitý právní pojem obsažený v zákoně. Krajský soud zdůraznil, že sám nijak nehodnotil, zda důvody uváděné stěžovatelem byly, či nebyly ospravedlnitelnými důvody ve smyslu § 259b odst. 2 daňového

řádu, ale mohl pouze zkoumat, zda žalovaný dostal výše uvedené povinnosti přesvědčivě zdůvodnit, proč neshledal ospravedlnitelné důvody prodlení. S odůvodněním žalovaného se krajský soud ztotožnil. Dle krajského soudu je z rozhodnutí žalovaného především zřejmé, že si byl žalovaný vědom toho, že je možné se ve zvláštních případech od Pokynu GFR odchýlit, avšak v případě stěžovatele důvod pro takový postup neshledal.

[9] Krajský soud závěrem konstatoval, že předmětem přezkumu v dané věci bylo zamítnutí žádosti o prominutí úroku z prodlení, nikoli samotné uložení a povaha tohoto úroku; soud se tedy proto podrobněji nezabýval argumentací stěžovatele stran teleologické podstaty přenesené daňové povinnosti, povahou úroku z prodlení a nutností existence škody pro vznik úroku z prodlení.

[10] V **kasační stížnosti** stěžovatel nejprve obsáhle popisuje průběh daňového řízení, resp. cituje téměř celý rozsudek krajského soudu. V závěru kasační stížnosti navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, přičemž reprodukuje v obecné rovině důvody dle § 103 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel konkrétně dále odkazuje na bod 23 napadeného rozsudku, v němž se uvádí, že má-li jít o ospravedlnitelný důvod prodlení, mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický. Uvádí, že v jeho případě se jedná o prohřešek formalistický, přičemž formalismus byl popsán v bodě 10.3 žaloby, kde stěžovatel považoval za podstatné připomenout teleologickou podstatu právní úpravy přenesené daňové povinnosti; dále popisuje, v čem podstata přenesené daňové povinnosti spočívá a předestírá právní úpravu. Stěžovatel namítá, že krajský soud se podstatou právní úpravy vůbec nezabýval s odůvodněním, že předmětem přezkumu není vyměření úroku, ale toliko jeho prominutí, s čímž stěžovatel nesouhlasí. Tvrdí, že toto opomenutí soudu znemožňuje řádně vyložit neurčitý pojem ospravedlnitelnosti prohřešku z hlediska materiálního. Stěžovatel poukazuje na to, že se provinil pouze tím, že důvěřoval ve správnost postupu dodavatele, který byl zaregistrován k DPH v České republice, doklady vystavoval s českým daňovým identifikačním číslem a pokud uplatnil daň z přidané hodnoty a nepřenesl ji na odběratele, bylo důvodné se domnívat, že má v České republice i provozovnu. Je proto lidsky omluvitelné, že stěžovatel měl důvěru ve znalost právní úpravy na straně dodavatele a nezkoumal, odkud k němu servisní pracovníci jezdí, zda mají provozovnu v ČR, nebo mimo území ČR. Dle stěžovatele krajský soud, aniž vyložil materiální hledisko ospravedlnitelnosti důvodu prodlení, nemohl vyložit ani lidské hledisko a nemohl dospět ke správnému závěru, zda správce daně překročil, či nepřekročil meze správního uvážení.

[11] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti odkázal na podrobné odůvodnění svého rozhodnutí, uvedl, že krajský soud přezkoumatelným způsobem vyložil, jakými úvahami se řídil a přesvědčivě odůvodnil zamítavý výrok; napadené soudní rozhodnutí považuje za věcně správné a navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[12] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, shledal přitom vady, k nimž byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a pro které napadený rozsudek nemůže obstát.

pokračování

[13] S ohledem na způsob, jakým stěžovatel formuloval převážnou část kasační argumentace, soud úvodem připomíná, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i v řízení o kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud především podotýká, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.), právě proti němu musí kasační argumentace směřovat. Nutno konstatovat, že stěžovatel se v kasační stížnosti omezil fakticky na námitky proti napadenému rozhodnutí žalovaného, krajského soudu stěžovatel fakticky vytýká, že se nezabýval teleologickou podstatou právní úpravy přenesené daňové povinnosti; dále odkazuje na jeden odstavec napadeného rozsudku, s nímž nesouhlasí (na rozdíl od soudu považuje svoje pochybení za formalistické). Z uvedeného lze usuzovat na námitku nepřezkoumatelnosti. (Ne)přezkoumatelnost napadeného soudního rozhodnutí je ostatně Nejvyšší správní soud povinen posoudit ex offio (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[14] K otázce (ne)přezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí se ve své judikatuře Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami. V daném případě krajský soud těmto požadavkům nedostál.

[15] Krajský soud správně v odůvodnění napadeného rozsudku podotkl, že správce daně se musí zabývat i namítanými (ospravedlnitelnými) důvody nad rámec tabulky důvodů v Pokynu GFŘ, tedy v souladu s právní úpravou daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2021, č. j. 4 Afs 180/2020-30); zdůraznil, že pokud tedy daňový subjekt uplatňuje jiné důvody, než jsou uvedeny v pokynech, musí je správce daně rovněž posoudit. Krajský soud současně uvedl, že v každém jednotlivém případě je třeba zvážit konkrétní skutkovou situaci, daňovým subjektem uplatněné důvody nelze odmítnout s pouhým konstatováním, že nejsou v pokynu uvedeny. Sám krajský soud však takovému posouzení nedostál.

[16] V žalobě stěžovatel tvrdil, že skutečnost, která u něj nastala, je ospravedlnitelným důvodem ve smyslu § 259b daňového řádu, pro který mu má být úrok z prodlení prominut. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku konstatuje, že se zabýval tím, zda žalovaný dostatečně dostal zákonu a vyložil neurčitý právní pojem ospravedlnitelný důvod (§ 159b odst. 2 daňového řádu), resp. zda pouze mechanicky a bez vlastního uvážení nepřevzal uzavřený (taxativní) výčet situací obsažených v Pokynu GFŘ vykládajícím neurčitý právní pojem obsažený v zákoně. Dospěl přitom k závěru, že žalovaný přesvědčivě zdůvodnil, proč neshledal ospravedlnitelné důvody prodlení a proč neshledal zvláštní případ, pro který by se měl odchýlit od Pokynu GFŘ a rozhodnout nad jeho rámec. S učiněnými závěry krajského soudu se však nelze ztotožnit.

[17] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí na str. 4 uvedl, že „rozhodoval v souladu s Pokynem a zároveň zvážil všechny okolnosti, které by mohly mít vliv na případně prominutí daně. Tuto větu krajský soud bez dalšího převzal a dovodil, že je z rozhodnutí žalovaného

zřejmé, že si byl žalovaný vědom toho, že je možné se ve zvláštních případech od Pokynu GFŘ odchýlit, avšak v případě stěžovatele důvod pro takový postup neshledal. Nejvyšší správní soud však v odůvodnění rozhodnutí žalovaného neshledal pro takový závěr sebemenší oporu. Není zřejmé, jaké jiné skutečnosti (nad rámec pokynu) z hlediska „ospravedlnitelnosti“ žalovaný zvažoval a na jejich základě důvod pro odchýlení se od pokynu neshledal. V odůvodnění rozhodnutí žalovaného se pouze konstatuje že žalovaný zkoumal důvody dle čl. IV. 2 Pokynu GFŘ, přičemž žádný z nich nebyl naplněn; dále se v odůvodnění uvádí, že a proč nelze případ stěžovatele podřadit pod případ v Pokynu GFŘ uvedený (omylem uhrazenou daň pod jiným variabilním symbolem či na jiný účet), dále zde žalovaný uvádí, která ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty při stanovení daně, resp. podání daňového přiznání stěžovatel porušil a poukazuje na zákonný zákaz přenosu daňové povinnosti a na důvody vydávání interních pokynů GFŘ k promíjení příslušenství. Jinými slovy, žalovaný se věnoval případu stěžovatele výhradně z hlediska možné aplikace Pokynu GFŘ a dále zmiňuje porušení zákona z hlediska samotné daňové povinnosti a vzniku úroku z prodlení. Žádné úvahy, z nichž by vyplynulo individuální posouzení jiných skutečností a okolností nad rámec Pokynu GFŘ rozhodnutí žalovaného neobsahuje.

[18] Krajský soud poukázal na to, že předmětem soudního přezkumu není úrok z prodlení, resp. platební výměr na úrok z prodlení, ale rozhodnutí o jeho neprominutí. K žalobní argumentaci stěžovatele stran podstaty přenesené daňové povinnosti, okolností vzniku prodlení a neexistence škody v podobě včas neuhrazené daně do veřejného rozpočtu v daném konkrétním případě proto nepřihlížel. Tím se však s podstatou žalobní argumentace stěžovatele dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nevypořádal.

[19] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37, mimo jiné konstatoval: *„V rámci správního uvážení správce daně může přiblídnout k povaze porušení daňových nebo účetních právních předpisů, jež je skutkovým a právním základem penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, a s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení penále neprominout i přesto, že z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů jako překážka prominutí daně nebo příslušenství daně), by toto porušení bylo irelevantní.“* Uvedené závěry následně upřesnil rozšířený senát v usnesení ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83): *„Při posuzování splnění podmínky dle § 259c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se nebere v úvahu porušení daňových předpisů, které je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá. K tomuto porušení však správce daně přihlídnou v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu a s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení nemusí penále prominout.“* Uvedené závěry bezesporu platí v případě rozhodování o prominutí úroku z prodlení (byť v posuzovaných případech se jednalo o okolnosti daňovému subjektu, který žádal o prominutí penále přitěžující). Nejvyšší správní soud se na rozdíl od krajského soudu nedomnívá, že argumentace stěžovatele týkající se okolností vzniku úroku z prodlení a faktickými důsledky prodlení stěžovatele za situace, kdy daň z konkrétního zdanitelného plnění byla do státního rozpočtu uhrazena, jsou pro posouzení ospravedlnitelnosti důvodu prodlení zcela bez významu.

[20] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že na prominutí příslušenství daně není právní nárok. V případě rozhodnutí vydaných na základě správního uvážení, či aplikaci neurčitého

pokračování

právního pojmu, mezi která lze zařadit rovněž rozhodnutí ve věcech prominutí daňového příslušenství, neexistuje „právo na právo“ ale jen „právo na řádný proces“, jehož součástí je i „právo na správní uvážení v zákonných mezích“ či „právo na nezneužití správního uvážení“. (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007-54). Správní soud při přezkumu takového rozhodnutí zkoumá, zda bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva s vyloučením případné svévole rozhodujícího orgánu a v zákonných mezích. Jinými slovy, krajskému soudu nepřisluší dovozovat, zda důvody, které předestřel stěžovatel, lze, či nelze považovat za ospravedlnitelné ve smyslu § 259, resp. § 259b daňového řádu, jeho úkolem je však posoudit, zda žalovaný přesvědčivě zdůvodnil, proč u stěžovatele neshledal ospravedlnitelné důvody pro prominutí úroku z prodlení.

[21] V projednávané věci není sporu o tom, že stěžovatel daň uhradil a žádost o prominutí úroku z prodlení podal včas, nenastala u něj ani negativní podmínka stanovená v § 259c odst. 2 daňového řádu (tj. situace, kdy úrok z prodlení nelze prominout, pokud daňový subjekt v posledních třech letech porušil daňové nebo účetní předpisy).

[22] Krajský soud konstatoval, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně odůvodnil svůj závěr o zamítnutí žádosti o prominutí příslušenství daně, přičemž se zabýval posouzením tvrzené ospravedlnitelnosti důvodů prodlení uvedených v žádosti a popsal své úvahy vycházející z jednotlivých okolností projednávané věci a rovněž se vypořádal s argumentací, že vzhledem k řádnému uhrazení daně dodavateli stěžovatele nenastalo prodlení s úhradou a veřejný rozpočet nebyl nijak poškozen. Pro takový závěr však není opora v napadeném správním rozhodnutí.

[23] Pokud krajský soud konstatoval, že rozhodnutí žalovaného netrpí nezákonností a je plně přezkoumatelné, neboť jsou z něj seznatelné úvahy, na jejichž základě žalovaný neprominul stěžovateli úrok z prodlení, přičemž tyto soud považuje za logické, není z napadeného rozsudku zřejmé, jaké úvahy, jež vzal soud za logické, krajský soud vlastně posuzoval. Jakkoli krajský soud sám konstatoval, že i rozhodnutí vydaná podle § 259b daňového řádu musí být odůvodněna tak, aby bylo zřejmé, o jaké skutečnosti správní orgán opřel svůj právní závěr, sám se tím při přezkoumání rozhodnutí žalovaného neřídil. Na tomto místě kasační soud podotýká, že dostatečně odůvodněné závěry nemohl krajský soud učinit pouze na základě správního spisu, v rozsahu, v jakém mu byl předložen (bez relevantní části vyměřovacího spisu).

[24] Nejvyšší správní soud podotýká, že úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Cílem této „sankce“ je ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků, to je reparace škody, kterou daňový subjekt způsobil tím, že uhradil svoji daňovou povinnost pozdě, případně ji nezaplátil vůbec. Z výše uvedeného vyplývá, že funkce odpovědnosti této sankce je jednoznačně reparační. Rovněž z uvedeného je třeba vycházet při vážení okolností, které u stěžovatele nastaly, přičemž tyto krajský soud nehodnotil.

[25] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm se krajský soud především vypořádá s dosud nevypořádanou námitkou stěžovatele stran okolností vzniku úroku z prodlení, jakož i s faktickými důsledky prodlení stěžovatele z hlediska dopadů na veřejný rozpočet. Jak sám krajský soud poznamenal, úrok z prodlení vzniká ex lege. Pokud tedy skutečnosti rozhodné pro jeho předpis nastanou, nemá správce daně možnost jej nepředepsat, nemá ani možnost přihlídnout k okolnostem jeho vzniku a jeho výši při předepsání jakkoli moderovat. To může pouze a jen v rámci rozhodování o prominutí úroku z prodlení. Jak již bylo uvedeno výše, musí toto rozhodnutí obsahovat přezkoumatelné a odůvodněné závěry, pro které musí existovat zákonná opora a přezkoumatelná úvaha správce daně (§ 259b, § 259c odst. 1 a 2 s. ř. s.)

[26] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. června 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu