



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **PARAGAN s. r. o.**, se sídlem Lipnická 351, Hranice, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 28. 6. 2023, č. j. 65 Af 67/2020 - 53,

takto:

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 ve výši 1 145 320 Kč a stanovil penále v částce 229 064 Kč, a to z důvodu neprokázání splnění podmínek pro uplatnění odčitatelných položek od základu daně v podobě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Platebním výměrem ze dne 28. 5. 2020 vyrozuměl žalovaný žalobkyni podle § 252 daňového řádu, že dne 22. 5. 2020 byl na její osobní daňový účet předepsán úrok z prodlení s úhradou daně ve výši 775 654 Kč (částka doměřené daně byla úročena od 1. 7. 2014 do 2. 4. 2019).

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 10. 2020, č. j. 1862805/20/3102-50524-804545 (dále jen „rozhodnutí o zamítnutí žádosti“), zamítl žádost žalobkyně o prominutí celého úroku z prodlení podle § 259b daňového řádu.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného o zamítnutí žádosti podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočce v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 28. 6. 2023, č. j. 65 Af 67/2020 - 53, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Krajský soud nejprve uvedl, že nebylo sporu o splnění základních dvou předpokladů pro prominutí úroku z prodlení, jimiž jsou podání žádosti o prominutí a uhrazení daně, v jejímž důsledku úrok z prodlení vznikl (§ 259b odst. 1 daňového řádu), ani o nenaplnění vylučující podmínky pro prominutí v podobě existence závažného porušení daňových nebo účetních předpisů daňovým subjektem v posledních 3 letech (§ 259c odst. 2 daňového řádu). K tomu dodal, že samotným splněním těchto podmínek nevzniká žadateli na prominutí úroku z prodlení právní nárok. Promíjení úroku z prodlení se děje ve sféře volného správního uvážení správce daně. Prvním krokem jeho úvahy musí být vyhodnocení, zda v konkrétním případě existoval pro prodlení s úhradou daně „ospravedlnitelný důvod“. Krajský soud uvedl, že tento neurčitý právní pojem není v zákoně definován, a proto je správce daně povinen ho vyložit, a poté vyhodnotit, zda lze okolnosti tvrzené daňovým subjektem v žádosti do rámce vytvořeného rozsahem tohoto neurčitého právního pojmu zařadit. V tomto ohledu podléhá odůvodnění rozhodnutí plnému soudnímu přezkumu.

[5] Dále krajský soud poukázal na to, že žalovaný při výkladu pojmu „ospravedlnitelný důvod“ vycházel ze své ustálené praxe dle Pokynu Generálního finančního ředitelství č. j. 34006/20/7700-10123-050167, k promíjení příslušenství daně (dále jen „pokyn GFŘ-D-45“). V pokynu je vyjmenovaných 13 skutečností, které lze považovat za ospravedlnitelné důvody pro prominutí úroku z prodlení. Krajský soud dále uvedl, že žalovaný v rozhodnutí o zamítnutí žádosti nejprve konstatoval, že žalobkyní tvrzené důvody neodpovídají žádnému z důvodů označených za ospravedlnitelné pokynem GFŘ-D-45. Ani o ostatních žalobkyní tvrzených důvodech nelze říci, že by se ve smyslu důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb. (kterým se mění zákon o daních z příjmů a další související zákony – pozn. NSS) jednalo o výjimečný, lidsky omluvitelný případ. Rovněž poukázal na to, že za ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daně nelze považovat nesouhlas daňového subjektu se správcem daně v právní kvalifikaci skutkového stavu ve věci doměření samotné daně, zahájení daňové kontroly v zákonné lhůtě ani vyměření úroku z prodlení v souladu se zákonem.

[6] Vypořádání žalovaného s žádostí žalobkyně o prominutí úroku z prodlení hodnotil krajský soud jako velmi kusé, avšak přezkoumatelné. Podstatné dle krajského soudu bylo, že žalovaný nezacházel s výčtem skutečností relevantních pro možné prominutí úroku z prodlení uvedeným v pokynu GFŘ-D-45 jako s výčtem taxativním a nezamítl žádost žalobkyně jen proto, že se jí tvrzený důvod nevyskytuje mezi 13 důvody vymezenými v pokynu GFŘ-D-45. Naopak dle krajského soudu považoval výčet důvodů za demonstrativní a poté, co dospěl k závěru, že důvody uváděné žalobkyní nelze pod žádný z důvodů uvedených v tomto pokynu podřadit, zabýval se tím, zda se nemůže jednat o jiný ospravedlnitelný důvod. Proto vyložil neurčitý právní pojem „ospravedlnitelný důvod“ s využitím standardní metody historického výkladu pomocí důvodové zprávy, z níž akcentoval, že za ospravedlnitelný důvod lze pokládat „výjimečný případ, který je z lidského

pokračování

hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje probřehesek spíše formalistický“. K tomu krajský soud dodal, že s ohledem na to, že ani tato formulace příliš daný neurčitý právní pojem neosvětluje, použil žalovaný podpůrně k výkladu i výčet „ospravedlnitelných důvodů“ uvedený v pokynu GFŘ-D-45. Krajský soud uzavřel, že tomuto přístupu k výkladu neurčitého právního pojmu nelze ničeho vytknout.

[7] Krajský soud rovněž uvedl, že k doměření daně žalobkyně došlo na základě výsledku daňové kontroly. Poukázal na to, že žalobkyně v žádosti o prominutí úroku akcentovala, že důvodem zaplacení daně teprve v důsledku vydání dodatečného platebního výměru (nikoli již v době její původní splatnosti) nebyla její liknavost, nezodpovědnost či dokonce úmyslné jednání, nýbrž přesvědčení o správnosti jejího postupu. Odkázal na to, že v odstavci 23 žaloby pak žalobkyně z výše zmiňované důvodové zprávy (konkrétně z věty „*Možnost docílit prominutí úroku by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání.*“) dovodila, že v případech, které nelze nazvat liknavostí, nezodpovědností či dokonce úmyslným jednáním, má správce daně *a contrario* úrok prominout. Tento výklad možnosti promíjení úroku z prodlení krajský soud neakceptoval. Z citované věty důvodové zprávy bylo dle krajského soudu možné dovodit jen to, v jakých případech by správce daně neměl k prominutí příslušenství daně přistoupit, nevyplývá z ní ovšem vznik nároku na prominutí v případech, které nelze uvedeným způsobem charakterizovat. Nakonec krajský soud uzavřel, že institut prominutí úroku z prodlení nemá sloužit k plošnému odlišování zodpovědných daňových subjektů od těch liknavých, nýbrž se jedná o nástroj, jenž má být užit ve výjimečných případech, u nichž se požadavek na zaplacení úroku z prodlení jeví být extrémně nespravedlivým.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[9] Předně brojí proti závěru krajského soudu, který přisvědčil žalovanému, že ze žádosti stěžovatelky nelze dovodit, že k jejímu prodlení s úhradou doměřené daně z příjmů právnických osob došlo z ospravedlnitelného důvodu. Namítá, že právní úprava prominutí úroku z prodlení kombinuje správní uvážení a neurčitý právní pojem „*důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*“. Aby byla dána možnost přezkoumat, zda došlo v posuzovaném případě k naplnění uvedeného neurčitého pojmu, musí správní orgán tento neurčitý právní pojem interpretovat. K tomu stěžovatelka uvádí, že žalovaný neuvedl vlastní interpretaci neurčitého právního pojmu „ospravedlnitelný důvod“, neboť pouze shrnul, jaké skutkové okolnosti považuje pokyn GFŘ-D-45 za ospravedlnitelné, zabýval se i pokynem GFŘ-D-44 (Pokyn Generálního finančního ředitelství č. j. 18787/20/7700-10123, k promíjení úroku z prodlení, úroku z posečkané částky a pokuty za nepodání kontrolního hlášení k promíjení příslušenství daně) a dále citoval pasáž důvodové zprávy, na kterou poukázal krajský soud. Takový postup však dle stěžovatelky nelze považovat za vlastní interpretaci neurčitého právního pojmu, jehož obsah se může dle skutkových okolností měnit. Stěžovatelka namítá, že žalovaný popsáním postupem upřednostnil „interní normativní instrukci“ (tj. pokyny GFŘ) před daňovým řádem, neboť při posuzování žádosti stěžovatelky fakticky vycházel toliko z výčtu skutkových podstat uvedených v pokynu GFŘ-D-45. V této souvislosti cituje

judikaturu správních soudů (např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 28. 2. 2020, č. j. 52 Af 55/2019 - 39, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, čj. 9 As 12/2014 - 86), z níž se podává, že smyslem diskreční pravomoci správce daně není posuzovat, zda byly naplněny důvody „pouhé interní metodiky“, nýbrž právní normy; pokud tak neučiní, jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že žalovaný při posuzování její žádosti vycházel také z § 259b odst. 2 daňového řádu. Naopak tvrdí, že tento zákon aplikoval jen zdánlivě a omezil se na „interní normativní instrukci“ a hledání skutkových podstat v ní uvedených. Ostatně sám krajský soud posouzení žalovaného označil za velmi „kuse“ . Dle stěžovatelky je úvaha žalovaného nejen „kusa“, ale také nepřezkoumatelná. K argumentaci krajského soudu v odstavci 18 napadeného rozsudku, dle níž daňový orgán není oprávněn tento pokyn ignorovat a postupovat při posuzování žádosti odtrženě od zavedené správní praxe, stěžovatelka uvádí, že souhlasí s tím, že je žádoucí, aby žalovaný při rozhodování vycházel z interních předpisů, které sjednocují rozhodovací praxi správců daně. Nemůže však postupovat šablonovitě a pouze hledat, zda byla naplněna některá ze skutkových podstat interního pokynu GFŘ. Současně stěžovatelka poukazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 - 59, podle kterého, pokud interní normativní instrukce stanoví správci daně povinnosti v rozporu s právními předpisy, je jeho povinností se od ní odchýlit.

[11] Dále stěžovatelka považuje za nesprávný závěr krajského soudu, který její žalobní argumentaci týkající se řádného plnění veřejnoprávních povinností označil za nepřijatelnou. Stěžovatelka je naopak toho názoru, že ze zmiňované důvodové zprávy se podává, že při posouzení (ne)prominutí úroku z prodlení je třeba zohlednit právě bezvadnou daňovou minulost. Poukazuje na to, že z důvodové zprávy vyplývá, že možnost prominutí by neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání. *A contrario* je patrné, že záměr zákonodárce byl tyto otázky zohlednit v rámci posouzení, zda existují ospravedlnitelné důvody. Zohlednění bezvadné daňové minulosti při posuzování ospravedlnitelných důvodů při prominutí úroku z prodlení navíc připouští také judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 20. 5. 2022, č. j. 4 Afs 311/2021 - 33).

[12] Stěžovatelka také namítá, že ve své žádosti uvedla, že posouzení oprávněnosti jejího nároku na uplatnění odčitatelných položek od základu daně v podobě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje záviselo na zodpovězení vysoce složitých, technických skutkových otázek. Tato skutková specifika krajský soud pominul a fakticky se jimi nezabýval. Omezil se na odkaz na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 1. 2023, č. j. 30 Af 1/2021 - 77. Přitom se dle stěžovatelky jednalo o podstatné okolnosti, které v souhrnu s ostatními (bezvadnou daňovou minulostí, zahájením kontroly téměř po dvou letech od původní splatnosti daně a výši úroků) svědčí o existenci ospravedlnitelných důvodů prodlení. Krajským soudem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Brně navíc není přiléhavý, neboť se po skutkové stránce s nyní posuzovaným případem nijak neshoduje a jeho závěry nelze považovat za „*zcela použitelné*“, jak vyvodil v napadeném rozsudku krajský soud.

[13] Stěžovatelka také namítá, že napadený rozsudek *de facto* vyznívá tak, že prominutí úroku z prodlení by bylo *a priori* nemožné dosáhnout při jakémkoli doměření daně. Nic

pokračování

takového dle ní ovšem z daňového řádu neplyne, navíc § 259b daňového řádu by se stal v případě takového závěru obsoletním.

[14] Stěžovatelka rovněž tvrdí, že na podporu svojí žalobní argumentace, že důvody prodlení jsou ospravedlnitelné, navrhla provedení důkazu kompletním daňovým spisem týkajícím se daňového řízení provedeného u stěžovatele na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Tento důkaz krajský soud neprovedl ani svůj postup nevysvětlil. Jedná se tak o opomenutý důkaz a napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, popsaná vada hraničící až s protiústavností. Stěžovatelka k tomu dodává, že pro posouzení otázky ospravedlnitelného důvodu prodlení je podstatné posoudit, z jakých důvodů došlo k doměření daně, jež vyústila ve vznik úroků z prodlení. Poukazuje rovněž na to, že rozšířený senát NSS v rozhodnutí ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019 - 83, č. 4141/2021 Sb. NSS, uvedl, že ačkoli povaha zdrojového jednání vedoucího ke stanovení příslušenství daně není pro toto stanovení relevantní, je třeba se jím zabývat právě v řízení o žádosti o prominutí příslušenství daně, kde je pro tuto úvahu místo a okolnosti vyměření příslušenství daně se v tomto řízení tzv. „vrací do hry“.

[15] Nakonec stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, který se ztotožnil se žalovaným, že jí tvrzené okolnosti spočívající jednak v tom, že úrok z prodlení dosáhl takové výše, že je ve značném nepoměru k výši doměřené daně, neboť tvoří 68 % doměřené daně, a dále to, že mezi datem původní splatnosti daně a okamžikem zahájení prověřování správného stanovení této daně v rámci daňové kontroly byla časová prodleva téměř dvou let, nemohou založit ospravedlnitelný důvod prodlení. Naopak stěžovatelka namítá, že pokud značná část doby, po kterou se dostala do prodlení, uplynula předtím, než správce daně zahájil prověřování tvrzené daňové povinnosti stěžovatelky, kdy po tuto dobu nemohla narůstající úrok jakkoliv ovlivnit, je nutno tuto okolnost posoudit v její prospěch a výši úroku z prodlení moderovat.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem.

[17] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí, a jak rozhodl

o důkazních návrzích účastníků řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008 - 108; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz).

[20] Stěžovatelka nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje v první řadě v tom, že se krajský soud nevyjádřil k jejímu návrhu na provedení důkazu kompletním daňovým spisem týkajícím se daňového řízení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Tento důkazní návrh stěžovatelka uplatnila k prokázání své argumentace, že důvody jejího prodlení jsou ospravedlnitelné.

[21] Právu účastníka řízení vyjádřit se nejen k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a k věci samé, ale také označit důkazy, jejichž provedení pro prokázání svých tvrzení pokládá za potřebné, odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených důkazních návrzích rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl (viz již zmiňovaný rozsudek č. j. 9 Azs 15/2008 - 108). Judikatura zdejšího i Ústavního soudu však připouští, že opomenutý důkaz, jakkoli jde o vadu řízení před soudem, nemusí vždy znamenat porušení základních práv účastníků řízení, případně nepřezkoumatelnost rozhodnutí (k tomu srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. IV. ÚS 712/06; dostupné z <https://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2008, č. j. 8 Afs 17/2007 - 100), a to v případě kdy krajský soud alespoň implicitně odůvodnil, proč důkaz neprovedl. Právě tato situace nastala v projednávaném případě.

[22] Jakkoli je pravdou, že krajský soud na uvedený důkazní návrh výslovně nijak nereagoval, podstatné je, že z napadeného rozsudku je zřejmé, že došlo alespoň k jeho implicitnímu vypořádání (viz str. 6 a 7 napadeného rozsudku). Krajský soud se totiž ztotožnil se žalovaným, že za ospravedlnitelný důvod svědčící pro prominutí úroku z prodlení není zaplacení daně teprve v důsledku vydání dodatečného platebního výměru z důvodu stěžovatelkou poukazované složitosti problematiky odpočtů na podporu výzkumu a vývoje či závislost věcného posouzení na závěru znalce (právě k prokázání skutkové složitosti doměřené daně z příjmů navrhla stěžovatelka uvedený důkaz). Konkrétně krajský soud uvedl, že *„dobrá víra v podklady, jimiž žalobkyně svůj nárok na předmětný daňový benefit podpírala, nemůže být dle krajského soudu ospravedlnitelným důvodem výjimečného charakteru ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, pokud se nejednalo o podklady typu znaleckého posudku či potvrzení jiného orgánu veřejné správy (viz pokyn). Závěry poradenské společnosti, jejíž nezávislost není nijak garantována, nelze označit za zdroj dobré víry, k níž by mělo být správcem daně při posouzení žádosti o prominutí úroku z prodlení přiblíženo.“* Z výše uvedeného lze dovodit, že krajský soud byl toho názoru, že stěžovatelkou navrhovaný důkaz byl nadbytečný, protože jí tvrzený důvod prodlení nemohl být chápán jako ospravedlnitelný bez ohledu na konkrétní okolnosti předchozího daňového řízení.

[23] Dále stěžovatelka tvrdila, že krajský soud se nezabýval její argumentací, dle níž uplatnění odčitatelných položek od základu daně v podobě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje záviselo na zodpovězení vysoce složitých, technických skutkových otázek. Byť to stěžovatelka výslovně neuvádí, tímto namítá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů.

pokračování

[24] Ani této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Krajský soud na uvedenou argumentaci dostatečně odpověděl. Odkázal zejména na již zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 1/2021 - 77, s jehož závěry se ztotožnil a z nějž vyplývá, že zdůvodňování prodlení s úhradou daně právní složitostí problematiky nepředstavuje jiný ospravedlnitelný důvod pro prominutí příslušenství.

[25] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s námitkou stěžovatelky, že krajským soudem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Brně s ohledem na skutkovou odlišnost nyní posuzovaného případu a judikované věci není přílehavý, a proto dle ní krajský soud na uvedenou námitku *de facto* neodpověděl. Odlišnost případů (tj. v čem spatřovaly daňové subjekty složitost problematiky) však nemá vliv na obecný závěr, dle nějž z Pokynu GFŘ-D-45 vyplývá, že ospravedlnitelným důvodem jsou pouze výjimečné případy, omluvitelné z lidského hlediska, představující spíše formalistický prohřešek. Pod takové vymezení dle odkazovaného rozsudku nelze podřadit komplikovanost právní problematiky týkající se doměření samotné daně. Není tedy pravdou, že krajský soud na zmiňovanou žalobní argumentaci stěžovatelky neodpověděl.

[26] Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené uzavírá, že krajský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací.

[27] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[28] Co se týče vlastního právního posouzení věci, stěžovatelka předně nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný provedl vlastní interpretaci neurčitého právního pojmu „ospravedlnitelný důvod“. Naopak tvrdí, že se při výkladu omezil pouze na interní normativní instrukci GFŘ (fakticky vycházel toliko z taxativního výčtu skutkových podstat uvedených v pokynu GFŘ-D-45), právní úpravu obsaženou v daňovém řádu však nezohlednil. Výklad uvedeného neurčitého pojmu žalovaným stěžovatelka označuje za nepřezkoumatelný.

[29] Podle § 259b odst. 1 daňového řádu *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. Podle odstavce 2 citovaného 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.*

[30] Nejvyšší správní soud připomíná, že na prominutí úroku z prodlení není právní nárok. Jedná se o výjimku z pravidla, že povinnosti uložené pravomocnými a vykonatelnými individuálními správními akty je nutno splnit, a proto je nutno ji interpretovat restriktivně.

[31] Jak je setrvale judikováno (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2022, č.j. 7 Afs 292/2020 - 23), rozhodování o prominutí úroku z prodlení se děje ve sféře „volného správního uvážení“ (diskrečního práva správního orgánu). To sice nevylučuje soudní přezkoumání rozhodnutí o nevyhovění žádosti o prominutí úroku, avšak

soudní přezkum se musí zaměřit na to, zda správce daně aplikaci tohoto uvážení založil na řádně zjištěném skutkovém stavu, zda užil zákonná kritéria (jak ta zákonem výslovně stanovená, tak i kritéria vyplývající z ústavního pořádku, např. zákaz diskriminace či ochrana legitimního očekávání založeného na ustálené správní praxi) a zda správní uvážení při rozhodování o žádosti daňového subjektu řádně a logicky odůvodnil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, č. 1472/2008 Sb. NSS).

[32] Přezkum úvah žalovaného je možný zejména v tom směru, zda nevybočil z ustálené správní praxe, tj. zda jeho rozhodnutí odpovídá právě ustálené praxi zakotvené v pokynech GFŘ. V době rozhodování o žádosti stěžovatelky byl platný pokyn č. GFŘ-D-45 k promíjení příslušenství daně.

[33] Jak správně uvedl krajský soud, prvním krokem správní úvahy správce daně ohledně možnosti prominout úrok z prodlení musí být vyhodnocení, zda v konkrétním případě existoval pro prodlení s úhradou daně ospravedlnitelný důvod („*důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*“, o němž hovoří § 259b odst. 2 daňového řádu). Pokud správce daně existenci ospravedlnitelného důvodu prodlení nenalezne, nemůže již dále ve správní úvaze pokračovat a jakkoli zohledňovat např. to, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku dle § 259b odst. 3 daňového řádu, či zabývat se četností porušování povinností daňovým subjektem při správě daní dle § 259c odst. 1 daňového řádu.

[34] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný nepochybil, pokud při výkladu pojmu ospravedlnitelný důvod vycházel primárně z pokynu GFŘ-D-45, jehož aplikace zajišťuje sjednocení správní praxe daňových orgánů, přičemž není pravdou, že se omezil čistě na výklad dle této interní metodiky. Zabýval se také důvody uvedenými v žádosti stěžovatelky a posuzoval, zda i když nejsou uvedeny ve výčtu situací dle pokynu GFŘ-D-45, jedná se o ospravedlnitelné důvody prodlení (k tomu viz níže). Není tudíž ani pravdou, jak namítala stěžovatelka v kasační stížnosti, že žalovaný se omezil jen na to, zda byla naplněna některá ze skutkových podstat interního pokynu GFŘ.

[35] K odkazu stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 3/2005 - 59, dle nějž, pokud interní normativní instrukce stanoví správci daně povinnosti v rozporu s právními předpisy, je povinností se od interního pokynu odchýlit, lze uvést, že stěžovatelka nekonkretizovala, v čem spatřuje rozpor pokynu GFŘ-D-45 se zákonem (zejména pak daňovým řádem). Ani proto nelze žalovanému vytýkat, že zmíněný pokyn aplikoval a primárně z něj vycházel při posuzování stěžovatelčiny žádosti.

[36] Nejvyšší správní soud k této námitce uzavírá, že nesouhlasí se stěžovatelkou, že rozhodnutí o zamítnutí žádosti trpí nedostatky odůvodnění, a proto je nepřezkoumatelné. Naopak je přesvědčen, že je srozumitelné a že v něm žalovaný přezkoumatelným způsobem reagoval na důvody uvedené v žádosti. Rozhodnutí obsahuje úvahy, kterými se řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí. Pro úplnost lze dodat, že stěžovatelka se mylně domnívá, že povinností žalovaného při posuzování její žádosti bylo provést detailní výklad všech

pokračování

možných ospravedlnitelných důvodů prodlení. Tak tomu ovšem není; úlohou žalovaného bylo provést přezkoumatelnou úvahu, z níž je zřejmé, jak o její žádosti rozhodl. Jak je uvedeno výše, této povinnosti dostál.

[37] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval argumentací stěžovatelky, dle níž se z důvodové zprávy podává, že při posouzení (ne)prominutí úroku z prodlení je třeba zohlednit právě bezvadnou daňovou minulost a ve prospěch takového postupu hovoří také rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 311/2021 - 33. Pokud krajský soud označil tuto žalobní námitkou za „nepřípadnou“, dle stěžovatelky se dopustil nesprávného právního posouzení.

[38] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že ze stěžovatelkou poukazované části důvodové zprávy (viz odstavec [7] shora) lze vyčíst jen to, v jakých případech by správce daně neměl k prominutí příslušenství daně přistoupit. Nelze z ní však *a contrario* dovodit vznik nároku na prominutí v případech, které nelze uvedeným způsobem charakterizovat. Tento závěr odpovídá povaze institutu prominutí úroku z prodlení, jenž má být užit jen ve výjimečných případech, u nichž se požadavek na zaplacení úroku z prodlení jeví být extrémně nespravedlivým. Výklad stěžovatelky by však vedl k povinnosti správců daně promíjet úrok z prodlení plošně v případech, které nijak výjimečné nejsou, a to pouze na základě skutečnosti, že se daňové subjekty do prodlení nedostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání.

[39] Stejně tak není pravdou, že napadený rozsudek vyznívá tak, že žádosti na prominutí úroku nelze vyhovět v případě doměření daně. Jak již bylo řečeno výše, krajský soud pouze dospěl ke správnému závěru, že k prominutí úroku z prodlení by mělo docházet pouze ve výjimečných případech, netvrdil však, že ospravedlnitelný důvod prodlení nemůže existovat u subjektu, jemuž byla daň správcem daně doměřena.

[40] Rovněž nelze krajskému soudu vytýkat, že postupoval v rozporu se závěry rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 236/2019 - 83, dle nějž správce daně přihlédne k porušení daňových předpisů v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu a s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení nemusí příslušenství daně prominout. Krajský soud pouze nepřisvědčil stěžovateli, že žalovaný pochybil, pokud dospěl k závěru, že jí tvrzené okolnosti související s doměřením daně nejsou ospravedlnitelným důvodem prodlení. Z popsaného závěru ovšem nelze dovodit, že krajský soud nerespektoval závěry výše zmíněného rozsudku rozšířeného senátu.

[41] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani poslední kasační námitce, dle níž žalovaným měl shledat ospravedlnitelný důvod prodlení v tom, že úrok z prodlení dosáhl takové výše, že je ve značném nepoměru k výši doměřené daně, a dále v okolnosti, že mezi datem původní splatnosti daně a okamžikem zahájení prověřování správného stanovení této daně v rámci daňové kontroly byla časová prodleva téměř dvou let. Naopak je správný závěr krajského soudu, že tyto okolnosti mající vliv na délku prodlení, nejsou důvodem tohoto prodlení. K tomu krajský soud trefně poznamenal, že „[o]tázku tvrdosti vyměřeného úroku z prodlení bere správce daně při zvažování možnosti prominutí v úvahu až v okamžiku, kdy dospěje k závěru, že k prominutí existuje ospravedlnitelný důvod, tedy až při posuzování rozsahu prominutí (§ 259b odst. 3 daňového řádu). Do této fáze se však v posuzované věci žalovaný nedostal právě proto, že dospěl k oprávněnému závěru, že v případě žalobkyně není složitost

právní problematiky odčitatelných položek, spoléhání se žalobkyně na své podklady a nesouhlas s jejich hodnocením správcem daně ospravedlnitelným důvodem prodlení žalobkyně, a tudíž neměl k přezkumu kritérií rozhodných pro určení rozsahu prominutí žádný prostor.“ Uvedené vypořádání žalobní námitky považuje Nejvyšší správní soud za vyčerpávající.

[42] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[43] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 8. srpna 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu