



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 žalobkyně: **PharmTest, společnost s ručením omezeným**, se sídlem Opatovická 810/2, Hradec Králové, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2023, č. j. 425000/23/2701-52522-609354, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 9. 2023, č. j. 31 Af 14/2023-49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Tato věc se týká otázky, zda může být délka odvolacího řízení ospravedlnitelným důvodem prominutí úroku z prodlení podle § 259b zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Žalobkyně požádala žalovaného o prominutí úroku z prodlení při úhradě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016. Žalovaný její žádost zamítl rozhodnutím, které Krajský soud v Hradci Králové zrušil rozsudkem ze dne 8. 2. 2023, č. j. 31 Af 12/2022-79. Krajský soud shledal pochybení žalovaného při výkladu neurčitého právního pojmu *důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*. Žalovaný následně žádost žalobkyně opět zamítl.

[3] Krajský soud poté žalobu zamítl rozsudkem, který je předmětem tohoto řízení o kasační stížnosti. Uvedl, že ospravedlnitelný důvod prominutí úroku z prodlení podle § 259b odst. 2 daňového řádu je třeba hodnotit ve vztahu k důvodu vzniku prodlení při platbě daně. Samotná délka prodlení ospravedlnitelným důvodem být nemůže. Žalobkyně klade důraz na délku doby mezi splatností daně a jejím uhrazením po daňové kontrole. Spatřuje v tom zejména zavinění žalovaného, neuvádí ale nic k důvodům svého nesprávného daňového tvrzení, v jehož důsledku jí byla daň doměřena. Krajskému soudu bylo z úřední činnosti známo, že příčinou vzniku prodlení byla nižší daň tvrzená v daňovém přiznání, kterou žalobkyně v daňovém řízení neprokázala. K prodlení s platbou daně tedy došlo z důvodů, které zavinila žalobkyně. Pokud měla žalobkyně za to, že je Odvolací finanční ředitelství (dále jen „odvolací orgán“) nečinné, mohla využít institutu ochrany před nečinnostmi podle § 38 daňového řádu, a následně případně žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, což ale neučinila.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítla, že nevyužití ochrany před nečinnostmi jí nelze klást k tíži. Zohlednění průtahů při rozhodování o prominutí úroku z prodlení tím není vyloučeno. Opačný postup by byl v rozporu s civilistickou doktrínou a judikaturou.

[5] Příkoří vzešlá ze správy daní mají být podle stěžovatelky primárně odstraněna v řízení podle daňového řádu. Pokud to není možné, přesouvají se nároky do řízení podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád).

[6] Stěžovatelka zdůrazňuje, že do 31. 12. 2009 platila povinnost uhradit doměřenou daň záhy po vydání platebního výměru. Pokud poté zákonodárce umožnil odložit povinnost úhrady doměřené daně až po nabytí právní moci dodatečného platebního výměru, podnítil tím daňové subjekty k pozdržení úhrady. Situace je ale nevyvážená. Daňový subjekt nemá v případě včasné úhrady a následného úspěchu v odvolacím řízení nárok na kompenzaci ve formě úroku, zatímco v případě nezaplacení daně a následného neúspěchu v odvolacím řízení mu vzniká povinnost hradit úrok z prodlení. Po daňovém subjektu proto nelze spravedlivě požadovat, aby v případě svého nesprávného úsudku platil více, než je úrok z prodlení odpovídající obvyklé době odvolacího řízení, což je šest měsíců.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[9] Podle § 259b odst. 2 daňového řádu *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.*

pokračování

[10] Podle § 143 odst. 5 daňového řádu *je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvzená 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.*

[11] 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.*

[12] Smyslem prominutí úroku podle § 259b odst. 2 daňového řádu je zabránit tomu, aby byl sankcionován daňový subjekt, který se do prodlení s úhradou daně dostal vlivem ospravedlnitelných skutečností (rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2024, č. j. 3 Afs 71/2022-38, bod 16). Jelikož toto ustanovení kombinuje neurčitý právní pojem se správním uvážením, není na prominutí úroku z prodlení právní nárok ani při splnění zákonných předpokladů. Dojde-li k naplnění neurčitého právního pojmu *důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*, nemusí správní orgán úrok z prodlení s úhradou daně automaticky prominout. Jeho posouzení podléhá správnímu uvážení (rozsudky NSS ze dne 27. 10. 2023, č. j. 4 Afs 395/2021-37, nebo ze dne 16. 11. 2023, č. j. 9 Afs 38/2022-31).

[13] Jak správně poukázal krajský soud, podle důvodové zprávy k novele provedené zákonem č. 267/2014 Sb. upravuje § 259b odst. 2 daňového řádu „*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.*“

[14] Na toto vymezení navazuje metodická informace Generálního finančního ředitelství, konkrétně pokyn č. GFŘ-D-58 k promíjení příslušenství daně ze dne 23. 11. 2022, č. j. 49837/22/7700-10123-050167 (dále jen „pokyn GFŘ“). Podle něj jsou takovými ospravedlnitelnými důvody např. živelní pohroma nebo jiná mimořádná událost, nepříznivý zdravotní stav, který daňovému subjektu zabránil plnit jeho daňové povinnosti, skutečnost, že původní platba daně byla vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo jiný účet správce daně, přičemž se současně nejednalo o nejasnou platbu apod.

[15] NSS souhlasí s krajským soudem, že pokyn GFŘ není z hlediska soudního přezkumu ve vztahu k výkladu neurčitého právního pojmu klíčový, neboť neobsahuje vyčerpávající

výčet situací, které jej naplňují. Lze jej považovat za vhodné metodické vodítko, nicméně správce daně musí vždy posoudit konkrétní důvody, které tvrdí žadatel o prominutí úroku.

[16] Stěžovatelka odůvodnila žádost o prominutí úroku z prodlení tím, že odvolací orgán o jejích odvoláních proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob nerozhodl bez zbytečných průtahů. Stěžovatelka podala odvolání dne 25. 6. 2019 a doplnila je dne 2. 8. 2019. Přestože odvolací orgán obdržel kompletní spisový materiál od správce daně dne 24. 9. 2019, odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil až dne 29. 10. 2021. Podle stěžovatelky se tak stalo v návaznosti na intervenci jejího zástupce při nahlížení do spisu dne 8. 9. 2021. Stěžovatelka je s poukazem na čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod přesvědčena, že každý občan má právo na to, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů. Úrok z prodlení předepsaný správcem daně vznikl jednáním odvolacího orgánu. Jedná se o důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem případu ospravedlnit ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu.

[17] NSS zjistil, že stěžovatelce byla na základě daňové kontroly dodatečnými platebními výměry doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016, a současně jí vznikla povinnost uhradit penále. Stěžovatelka totiž v daňových přiznáních a dodatečném daňovém přiznání tvrdila nižší daň. Sporné byly výdaje (náklady), které stěžovatelka uplatnila jako položky odčitatelné od základu daně podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tedy odpočet na podporu výzkumu a vývoje. V důsledku toho stěžovatelce vznikla zákonná povinnost hradit úrok z prodlení z částky, kterou neuhradila do data původní splatnosti daně. Rozhodnutí o stěžovatelčině neúspěšné žádosti o prominutí tohoto úroku je předmětem nynějšího soudního přezkumu. Pro úplnost lze uvést, že se stěžovatelka proti dodatečným platebním výměrům bránila odvoláním a poté i žalobou, kterou krajský soud zamítl. NSS stěžovatelčinu kasační stížnost zamítl rozsudkem ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 Afs 283/2022-42.

[18] Podle NSS byla v posuzované věci splněna podmínka podle § 259b odst. 1 daňového řádu spočívající v uhrazení daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. Není ani dána vylučující podmínka podle § 259c odst. 2 daňového řádu, tedy že by daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních třech letech závažným způsobem porušila daňové nebo účetní právní předpisy. Kasační soud však ve shodě s krajským soudem neshledal, že by k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem případu ospravedlnit.

[19] Žalovaný vycházel z pokynu GFŘ a neshledal žádnou z tam uvedených skutečností zakládajících ospravedlnitelný důvod prodlení. K tomu dodal, že samotný běh odvolacího řízení takovým důvodem být nemůže. Úrok z prodlení vzniká ze zákona, a to od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby. Pokyn k promíjení příslušenství daně je natolik benevolentní, že při posuzování splnění ospravedlnitelného důvodu prodlení podle situace ke dni splatnosti daně bere v úvahu i náhradní den splatnosti daně, ačkoli vznik úroku není na tomto dni závislý. Je to proto, že správce daně k posouzení existence ospravedlnitelnosti důvodu prodlení potřebuje zjistit, co daňovému subjektu zabránilo zaplatit daň. 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.

pokračování

[20] Žalovaný zdůraznil, že tvrzení stěžovatelky o nečinnosti odvolacího orgánu není omluvitelným, ani z hlediska materiálního spíše formalistickým, prohřeškem. Vliv na délku prodlení s úhradou daně má daňový subjekt, jenž může daň uhradit již před rozhodnutím odvolacího orgánu. K takovému postupu je navíc povinen, neboť daň je splatná ke dni splatnosti daně, není tedy namístě čekat na výsledek odvolacího řízení. Dodal, že stěžovatelka mohla nad rámec úhrady daně využít institutu ochrany před nečinností podle § 38 daňového řádu včetně případného soudního přezkumu.

[21] Krajský soud žalovanému přisvědčil. Upozornil, že ospravedlnitelný důvod k prominutí úroku z prodlení je třeba vykládat a hodnotit právě ve vztahu k tomu, jaká byla příčina vzniku prodlení. Samotná délka prodlení bez hodnocení důvodu jeho vzniku nemůže být ospravedlnitelným důvodem.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti především namítá, že jí nelze klást k tíži nevyužití institutu ochrany před nečinností. Příkoří vzešlá ze správy daní mají být odstraněna v řízeních podle daňového řádu, a v jejím případě tedy prominutím úroku. Dále tvrdí, že po ní nelze spravedlivě požadovat hrazení úroku, pokud zákon umožňuje uhradit daň až po právní moci a odvolací řízení trvalo déle než šest měsíců. Kasační soud této argumentaci nepřisvědčil.

[23] Stěžejním důvodem, proč žalovaný stěžovatelce neprominul úrok z prodlení, nebyla její nečinnost, nýbrž fakt, že neuvedla jinou příčinu prodlení než samotnou délku odvolacího řízení. NSS souhlasí s názorem krajského soudu, že samotná délka prodlení bez hodnocení důvodu jeho vzniku nemůže být ospravedlnitelným důvodem ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu.

[24] Podle § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby. Náhradní lhůta patnácti dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru podle § 143 odst. 5 daňového řádu nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení. Výše úroku z prodlení se tedy odvíjí od prvotního pochybení daňového subjektu, kterým je úhrada daně po splatnosti. Na jeho výpočet by z povahy věci nemohla mít vliv ani případná nečinnost daňového orgánu. Stěžovatelka měla možnost uhradit daňovou povinnost včas, avšak rozhodla se tak neučinit. Nadto stěžovatelkou tvrzená obvyklá délka odvolacího řízení z žádného zákonného ustanovení neplyne.

[25] NSS nesouhlasí s názorem stěžovatelky, podle něhož má být prominutí úroku z prodlení nástrojem k řešení průtahů v daňovém řízení. Jak již kasační soud uvedl výše, tento institut není nárokový a neslouží ke kompenzaci nečinnosti odvolacího orgánu, nýbrž k ochraně daňového subjektu ve výjimečných případech, v nichž pro toto prodlení existuje zjevně ospravedlnitelný důvod. Důvod prodlení by měl být z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního spíše formalistický. Není zpravidla namístě úrok prominout daňovým subjektům, které se do prodlení s úhradou daně dostaly vlastní liknavostí, nezodpovědností, či dokonce úmyslným jednáním (rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-28, bod 19, či ze dne 29. 7. 2022, č. j. 5 Afs 46/2020-25, bod 12). Žalovaný i krajský soud jsou ve shodě, že se stěžovatelka dostala do prodlení s úhradou daně

ryze z důvodů zaviněných, neboť v daňovém přiznání tvrdila nižší daň, kterou následně neprokázala v daňovém řízení.

[26] NSS uzavírá, že stěžovatelce byla doměřena daň v důsledku jejího nesprávného účtování o výdajích. Za toto pochybení je odpovědná výlučně stěžovatelka (přiměřeně rozsudek NSS ze dne 17. 4. 2024, č. j. 6 Afs 158/2023-35). Do prodlení s placením daně se tak dostala svou vinou. Stěžovatelka navíc k důvodům nesprávně tvrzené a poté doměřené daně nic konkrétního neuvádí a argumentuje výhradně délkou odvolacího řízení. Ta však není pro věc stěžejní, jak již kasační soud vysvětlil výše. Na posouzení věci nemohou mít vliv ani stěžovatelčiny poukazy na civilistickou judikaturu. NSS připomíná, že prominutí úroku z prodlení nemůže sloužit k setření rozdílu mezi daňovými subjekty, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní. Není ani podstatné, že zákonodárce umožnil odložit povinnost uhrazení doměřené daně, neboť postup výpočtu úroku z prodlení je jasně dán, počítá se od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby. To, zda pozdější úhrada doměřené daně povede k navýšení příslušenství, bylo na úvaze stěžovatelky.

[27] Co se týče nečinnosti v daňovém řízení, daňový subjekt má možnost bránit se před případnou nečinností postupem podle § 38 daňového řádu a následně i žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), na což stěžovatelku správně upozornili žalovaný i krajský soud. NSS dodává, že v řízení o žádosti o prominutí úroku z prodlení není prostor pro to, aby se správní orgán zabýval možnými průtahy v doměřovacím řízení. Prominutí úroků z prodlení neslouží k odškodnění za ně, jak se stěžovatelka nesprávně domnívá.

[28] NSS uzavírá, že stěžovatelka neuvedla ospravedlnitelný důvod svého prodlení s úhradou daně. Příčinou vzniku prodlení byla v daňovém přiznání tvrzená nižší daň, k čemuž však stěžovatelka v žádosti ani v žalobě nepředestřela relevantní argumentaci. Žalovaný i krajský soud tedy postupovali správně, pokud stěžovatelčinu žádost, resp. žalobu, zamítli.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. srpna 2024

Tomáš Kocourek

pokračování

senátu
předseda