



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Střední škola technická, Most, příspěvková organizace**, se sídlem Dělnická 21, Most, zastoupen Mgr. Janem Bendou, advokátem se sídlem U Císařských lázní 368/7, Teplice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2023, č. j. 141 Af 13/2022-42,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

I.

**Průběh dosavadního řízení**

[1] Žalobce podal dne 22. 3. 2016 žádost o prominutí 100 % (606 931 Kč) úroku z prodlení s úhradou DPH za jednotlivá zdaňovací období září až prosince 2014 a března až října 2015. Odůvodnil ji tím, že daň již byla uhrazena, přičemž úrok vznikl v důsledku toho, že žalobce nesprávně informoval své dodavatele o tom, že se na něj nevztahuje přenesená daňová povinnost. Dodavatelé žalobce, AMP Chomutov a. s., Ready Made Buildings s. r. o. a Komerční stavby s. r. o., proto DPH z plnění dodaných žalobci včas sami uhradili. Po zjištění tohoto pochybení žalobce podal dodatečná daňová přiznání, DPH sám uhradil a jeho dodavatelé požádali o vrácení přeplatků, které jim vznikly, resp. u jednoho dodavatele byl jeho přeplatek převeden na nedoplatek žalobce. Při úhradě daně fakticky nedošlo k žádnému prodlení, neboť byla do státního rozpočtu včas odvedena. Podle žalobce se jednalo o obdobnou situaci, jako kdyby daň byla zaplácena pod nesprávným variabilním symbolem nebo na jiný účet správce daně.

[2] Žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 31. 5. 2016, č. j. 1116265/16/2510-50522-505180, podle § 259b a § 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), žalobci prominul úrok z prodlení v celkové výši 120 244 Kč, tj. 20 % z částky úroku vzniklého od 1. 1. 2015, která činila celkem 601 178,82 Kč. Toto rozhodnutí Krajský soud v Ústí nad Labem zrušil rozsudkem ze dne 3. 12. 2019, č. j. 15 Af 74/2016-45, pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů.

[3] Následně žalovaný vydal v dané věci rozhodnutí ze dne 21. 1. 2020, č. j. 2561396/19/2510-50522-505180, kterým žalobcově žádosti vyhověl opět ve stejném rozsahu. Také toto rozhodnutí krajský soud rozsudkem ze dne 21. 2. 2022, č. j. 16 Af 14/2020-35, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvodem zrušení rozhodnutí byla opět jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů.

[4] Poté žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 4. 2022, č. j. 521244/22/2510-50522-505180, opět žalobci podle § 259b a § 259c daňového řádu prominul úrok z prodlení v celkové výši 120 244 Kč z částky úroku vzniklého od 1. 1. 2015. Žalobu proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Ústí nad Labem shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[5] Krajský soud předeslal, že podstatou sporu je obdobně jako v předchozích soudních řízeních v této věci to, zda žalovaný dostatečně vysvětlil důvody, které ho vedly k pouze částečnému prominutí úroku z prodlení. Krajský soud dospěl k závěru, že v nyní přezkoumávaném rozhodnutí již žalovaný odůvodnil své závěry dostatečně, zejména správně vyložil § 259b odst. 2 daňového řádu a uplatnil ho na posuzovanou věc. Jeho závěry jsou tedy přezkoumatelné.

[6] K povaze pochybení žalobce, které vedlo ke vzniku úroku z prodlení, krajský soud uvedl, že žalobce ve svých řádných daňových přiznáních vypočetl nesprávně DPH, neboť nezohlednil přenesení daňové povinnosti, a přenesenou DPH tudíž v řádném termínu neodvedl. Pochybení žalobce tedy nespočívalo pouze v nesprávném výkladu právní úpravy, nýbrž zároveň v tom, že neodvedl DPH na základě přenesené daňové povinnosti.

[7] Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, podle níž žalovaný zaměňuje systém DPH a specifický „*podsystem*“ přenesení daňové povinnosti, přičemž v posuzovaném případě se mělo jednat o pochybení při placení daně. Krajský soud naopak přisvědčil žalovanému, který poukazoval na to, že žalobce a jeho dodavatelé jsou odlišné daňové subjekty. Zaplacení DPH žalobcovými dodavateli nelze zohledňovat v žalobcův prospěch, neboť se jedná o nahodilou skutečnost nezávislou na jeho vůli. Nejde tedy o ospravedlnitelný důvod prodlení, který by měl vést k prominutí úroku z tohoto prodlení. Krajský soud přisvědčil žalobci v tom, že smyslem zavedení institutu přenesení daňové povinnosti do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o DPH“), byla snaha zabránit daňovým únikům, neztotožnil se však s tím, že by na základě této skutečnosti měla úhrada daně ze strany žalobcových dodavatelů představovat důvod pro prominutí celého úroku z prodlení u žalobce. Na podporu daných závěrů soud odkázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, (dále jen „zákon č. 267/2014 Sb.“), kterým byl do daňového řádu zaveden institut prominutí úroku z prodlení, a na pokyn Generálního finančního ředitelství GŘŘ-D-21 ze dne 12. 2. 2015, č. j. 4260/15/7100-40123 (dále jen „pokyn D-21“), který obsahoval demonstrativní výčet ospravedlnitelných důvodů prodlení při placení daně. Situace, kdy daňový subjekt

pokračování

v důsledku chybného výkladu určitého zákonného ustanovení či jeho chybným použitím přizná nesprávnou výši daně, mezi tyto případy nepatřily. Krajský soud uzavřel, že takových případů je nepochybně velké množství a pokud by mělo jít o ospravedlnitelný důvod prodlení, bylo by to alespoň náznakem uvedeno v pokynu D-21. Dle krajského soudu se nejedná o lidsky omluvitelný ani spíše formální prohrěšek.

[8] Námitku, podle níž žalovaný vybočil z mezí správního uvážení, považoval krajský soud za zcela obecnou, pouze tedy konstatoval, že ji neshledal důvodnou.

[9] K námitce, podle níž byla právní úprava nejasná, neboť zákon o DPH v době podávání daňových přiznání neřešil otázku uplatňování přenesené daňové povinnosti u plátců, kteří mohou, ale nemusí jednat v postavení osoby povinné k dani, krajský soud uvedl, že sám žalobce zdůvodnil podání dodatečných daňových přiznání tak, že šlo o jeho chybné posouzení zákonných podmínek běžného režimu DPH, resp. o záměnu výkonu působnosti v oblasti veřejné správy, která vůbec není ekonomickou činností, s činností osvobozenou od DPH. Toto tvrzení dle krajského soudu nesvědčí o tom, že by žalobce měl problém s výkladem relevantní právní úpravy. Dále krajský soud poukázal na dokument ze dne 9. 11. 2011, vyhotovený Generálním finančním ředitelstvím ve spolupráci s Ministerstvem financí, z něhož je patrné, že dle tehdejšího stanoviska orgánů finanční správy podléhala žalobcem přijatá plnění (stavební a montážní práce), která sloužila k jeho ekonomické činnosti, přenesení daňové povinnosti. Krajský soud dodal, že pokud měl žalobce pochybnosti o tom, zda v daném případě mělo dojít k přenesení daňové povinnosti, mohl si v období od 1. 1. 2015 vyžádat závazné stanovisko Generálního finančního ředitelství dle § 92h a § 92i zákona o DPH. Postup žalobce dle krajského soudu svědčí spíše o jeho nezodpovědném přístupu k výkladu právní úpravy než o její nejasnosti.

[10] K žalobní námitce poukazující na zajišťovací funkci přenesení daňové povinnosti krajský soud uvedl, že tento institut směřuje k zajištění výběru DPH z určitého plnění tím, že dodavatel má povinnost vykazovat správci daně i plnění, u kterých platí DPH odběratel v důsledku přenesení daňové povinnosti, což přispívá k prevenci podvodů na DPH; v tomto ohledu tedy lze hovořit o určité zajišťovací funkci daného institutu. Jinak ovšem mezi platbami DPH dodavatele a odběratele v režimu přenesení daňové povinnosti žádný vzájemný zajišťovací vztah není, neboť daňové povinnosti dodavatelů a odběratelů jsou zcela oddělené (s výjimkou ručení příjemce zdanitelného plnění za podmínek dle § 109 zákona o DPH).

[11] Krajský soud nepřisvědčil žalobní argumentaci, podle níž se v posuzovaném případě jednalo fakticky o obdobné pochybení jako při platbě na jiný účet správce daně či pod jiným variabilním symbolem, u něhož pokyn D-21 předpokládal prominutí 100 % úroku z prodlení. Naopak v tomto případě žalovaný postupoval v souladu s pokynem D-21, když promínil pouze 20 % úroku z prodlení za období od 1. 1. 2015 s odkazem na to, že úrok z prodlení vznikl z daně doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného žalobcem bez výzvy správce daně.

## II.

### Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatel trvá na tom, že jeho jediným pochybením v posuzovaném případě bylo, že chybně

informoval své dodavatele o tom, že v souvislosti s danými plněními nedošlo k přenesení daňové povinnosti. V důsledku toho dodavatelé vystavili stěžovateli daňové doklady s DPH a bez formulace „*daň odvede zákazník*“, na jejichž základě stěžovatel sestavil svá daňová přiznání. Po zjištění svého pochybení se stěžovatel dohodl se svými dodavateli na vystavení nových daňových dokladů, podání dodatečných daňových přiznání a u jedno z dodavatelů „*na převodu zaplacené daně na svůj daňový účet*“ s tím, že u zbývajících dodavatelů daň zaplatil podruhé (poprvé v ceně přijatých plnění). Stěžovatel zdůrazňuje, že DPH se vztahuje ke konkrétnímu plnění. Povinnost zahrnout toto plnění do svého daňového přiznání a odvést z něj daň mají obecně dodavatelé. V systému vnitrostátní přenesené daňové povinnosti dodavatelé přenášejí svou daňovou povinnost na odběratele, který ji za ně přiznává a odvádí. Stěžovatel zdůrazňuje spojení daně s konkrétním zdanitelným plněním a trvá na tom, že z hlediska účelu úroku z prodlení jako paušalizované náhrady škody vzniklé státnímu rozpočtu není podstatné, kdo daň zaplatil, ale to, že byla zaplacená.

[13] Stěžovatel považuje žalobní námitku, podle níž žalovaný vybočil z mezí správního uvážení, za dostatečně konkrétní, neboť nebyla formulována izolovaně, jak tvrdí krajský soud. Stěžovatel v této souvislosti uvádí, že každý žalobní argument „*konkretizuje, v čem správní uvážení vybočilo z platné právní úpravy, když v souhrnu jde o správné, tedy souladné s platnou právní úpravou, vyložení obsahu neurčitěho pojmu ospravedlnitelný důvod pro prominutí a k tomu je nutné správně a v mezích platné právní úpravy vyložit hmotněprávní podstatu vnitrostátního přenesení daňové povinnosti. Právě v naposledy uvedeném dosud ve všech řízení o této věci byly meze právní úpravy vnitrostátního přenesení daňové povinnosti překročeny*“.

[14] Stěžovatel namítá, že krajský soud sice uznal, že institut vnitrostátního přenesení daňové povinnosti slouží k prevenci daňových úniků, tento závěr však náležitě nepromítl do svých úvah. Stěžovatel znovu popisuje svůj náhled na účel institutu přenesení daňové povinnosti. Dle stěžovatele se jedná o zajišťovací institut a srovnává ho tedy s ručením za úhradu daně. V případě přenesení daňové povinnosti platí odběratel bez dalšího daň za dodavatele (na rozdíl od ručení, kdy ručitel odpovídá až v případě, že primární daňový dlužník svou povinnost nesplní); pokud tedy daň uhradil ten, kdo ji měl přenést, ale neučinil tak, bylo by dle stěžovatele porušením dobré správy, pokud by osoba, na kterou měla být daňová povinnost přenesena, měla platit úrok z prodlení.

[15] Při úvaze o ospravedlnitelnosti stěžovatelova omylu ohledně přenesení daňové povinnosti krajský soud nepřihlédl k „*subjektivní stránce věci*“. Stěžovatel obvykle nepřijímal plnění, u nichž by docházelo k přenesení daňové povinnosti, a svým dodavatelům tedy oprávněně sděloval, že k přenesení daňové povinnosti nedošlo. Pochybení stěžovatele spočívalo v tom, že si neuvědomil, že objekty, kterých se předmětná plnění týkala, byly v marginální míře (z hlediska času i plochy) využívány rovněž k ekonomické činnosti, a dochází tedy k přenesení daňové povinnosti. Omyl stěžovatele je tedy dle jeho názoru omluvitelný jednak vzhledem k tomu, že se v jeho případě jednalo o výjimečnou situaci, a rovněž vzhledem k „*nepřesnosti právní úpravy*“, kterou daňové orgány nahradily jejím extenzivním výkladem.

[16] Dle stěžovatele se žalovaný ve svých rozhodnutích opakovaně snaží odůvodnit neprominutí úroku v případech, které nebyly výslovně uvedeny v pokynu D-21. Ačkoliv tedy deklaruje, že výčet důvodů v daném pokynu je demonstrativní, ve skutečnosti takto k věci nepřistupuje ani neuvedl žádný příklad situace, kdy by bylo na místě úrok prominout,

pokračování

ač se nejedná o případ uvedený ve zmiňovaném pokynu. Stěžovatel opakuje, že posuzovanou situaci považuje za obdobnou situaci, kdy daňový subjekt zaplatí daň pod nesprávným variabilním symbolem nebo na jiný účet správce daně a kdy se dle pokynu D-21 promíjelo 100 % úroku. Daň ve státním rozpočtu v žádném okamžiku nechyběla, jednalo se tedy o formální prohřešek.

[17] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovatel dle žalovaného polemizuje se závěry krajského soudu, aniž by uvedl, jakou právní otázku považuje za nesprávně posouzenou.

### III.

#### Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[19] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Stěžovatel formuloval argumentaci uplatněnou v kasační stížnosti jako polemiku s jednotlivými závěry krajského soudu, resp. s některými konkrétně označenými odstavci odůvodnění jeho rozsudku, přičemž svá tvrzení nepodřadil pod kasační důvody zakotvené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti je však zřejmé, že se dovolává kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť podstatou uplatněných námitek je nesouhlas s tím, jak krajský soud a žalovaný vyložili § 259b daňového řádu a jak jej aplikovali na posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatel není povinen podřadit tvrzené důvody kasační stížnosti pod konkrétní ustanovení právního předpisu; soud je posuzuje podle jejich obsahu a je oprávněn je sám podřadit pod důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003-50, publ. pod č. 161/2004 Sb. NSS; všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

[21] Dle § 259b odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015, 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. Dle odstavce 2 téhož ustanovení může správce daně 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.

[22] Dle čl. VII odst. 4 zákona č. 267/2014 Sb. lze o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky žádat pouze v případě úroku vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

[23] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel v posuzovaném případě žádal o prominutí úroku z prodlení s úhradou DPH za zdaňovací období září až prosince 2014 a března až října 2015. Z citovaného přechodného ustanovení čl. VII odst. 4 zákona č. 267/2014 Sb. je ovšem zřejmé, že žádost bylo možné podat pouze ve vztahu k úroku vzniklému ode dne nabytí účinnosti uvedeného zákona, tedy od 1. 1. 2015 (viz čl. XXV odst. 1 tohoto zákona). V případě úroku z prodlení vzniklého do 31. 12. 2014 tedy vůbec nelze uvažovat o jeho prominutí. Žalovaný tuto skutečnost v žalobou napadeném rozhodnutí zohlednil. Stěžovatel se sice žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného v celém rozsahu, uvedené závěry však nijak nezpochybil. Již proto nemohla být žaloba důvodná ve vztahu k neprominutí úroku z prodlení vzniklému do 31. 12. 2014. Ani v kasační stížnosti v této souvislosti stěžovatel neuplatnil žádné námitky. Dále se tedy Nejvyšší správní soud zabýval pouze rozhodnutím žalovaného ve vztahu k úroku z prodlení vzniklému od 1. 1. 2015 a navazujícími závěry krajského soudu.

[24] Výkladem § 259b daňového řádu a otázkou rozsahu soudního přezkumu rozhodnutí o žádosti o prominutí úroku z prodlení s placením daně se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 28. 6. 2023, č. j. 1 Afs 220/2022-37, v němž uvedl následující: *„V tomto ustanovení zákonodárce zkombinoval neurčitý právní pojem se správním uvážením. Dojde-li k naplnění neurčitého právního pojmu (důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit), neznamená to, že správní orgán musí úrok z prodlení s úhradou daně automaticky prominout. Naopak, na řadu se dostává správní uvážení, které umožňuje správnímu orgánu posoudit, zda příslušenství daně zcela nebo zčásti promine, či nikoli. Toto správní uvážení pak rovněž podléhá soudnímu přezkumu, avšak pouze do té míry, zda správní orgány při své úvaze nevybočily z mezí a hledisek stanovených zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2003, č. j. 5 A 139/2002-46).“*

[25] Důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb. [II. zvláštní část, k bodu 34 (§ 259a až § 259c)] uvádí k otázce ospravedlnitelných důvodů prodlení dle § 259b daňového řádu následující: *„Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje proběhsek 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 proběhsek. 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.“*

[26] Ačkoliv zákon nestanoví konkrétní ospravedlnitelné důvody prodlení s úhradou daně, Generální finanční ředitelství, vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivní rozhodování o žádostech o promíjení příslušenství daně, vymezilo příslušným pokynem (stěžovatel i krajský soud nesprávně odkazují na pokyn D-21, ačkoli žalovaný v nyní posuzovaném rozhodnutí vycházel z tehdy účinného pokynu č. GFŘ-D-47 ze dne 8. 3. 2021, č. j. 15921/21/7700-10123-050167, jehož relevantní ustanovení však byla obdobná) skutečnosti, v jejichž naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné příslušenství daně prominout. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně potvrdil, co v nyní posuzované věci konstatoval i krajský soud, totiž, že správce daně se musí zabývat i ospravedlnitelnými důvody tvrzenými

pokračování

nad rámec tabulky důvodů v pokynu GFŘ, tedy v souladu s právní úpravou daňového řádu. Zdejší soud zdůraznil, že pokud daňový subjekt uplatňuje jiné důvody, než jsou uvedeny v pokynu, musí je správce daně rovněž posoudit. Uplatněné důvody nelze odmítnout s pouhým konstatováním, že nejsou v pokynu uvedeny (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2021, č. j. 4 Afs 180/2020-30, ze dne 28. 6. 2024, č. j. 5 Afs 122/2023-52, nebo ze dne 27. 9. 2024, č. j. 5 Afs 317/2023-25).

[27] Stěžovatel spatřuje ospravedlnitelné důvody prodlení s úhradou daně na jedné straně v tom, že daň z příslušných zdanitelných plnění byla zaplacená včas, pouze ji namísto stěžovatele uhradili jeho dodavatelé, na druhé straně v tom, že k nesprávnému vykázání a zaplacení daně došlo v důsledku lidsky ospravedlnitelného formálního pochybení stěžovatele.

[28] K tvrzení stěžovatele o tom, že daň z uvedených plnění ve skutečnosti byla uhrazena včas, je zapotřebí především uvést, že tato skutečnost již ze své podstaty nemůže představovat ospravedlnitelný důvod prodlení ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Jedná se totiž o argument týkající se následků nezaplacení daně stěžovatelem, nikoliv jeho důvodů. Pokud by ve skutečnosti vůbec nedošlo k prodlení s úhradou daně, jak v této části své argumentace stěžovatel tvrdí, pak by úrok z prodlení vůbec nevznikl. Tuto argumentaci by tedy bylo možné uplatnit v odvolání proti platebním výměrům, kterými byl stěžovatel vyrozuměn o předepsání úroku z prodlení, a případně v navazujícím soudním řízení. V nyní posuzované věci je však předmětem řízení žádost stěžovatele o prominutí úroku z prodlení. Tato žádost je procesním nástrojem k odstranění tvrdosti zákona v případech, kdy úrok z prodlení skutečně vznikl (jelikož k prodlení s úhradou daně došlo), nicméně stalo se tak z důvodů, které jsou ospravedlnitelné vzhledem k okolnostem daného případu. Pokud by se stěžovatel vůbec nedostal do prodlení s úhradou daně, úrok z prodlení by nevznikl a nebylo by tedy co promíjet. Námitku, podle níž vůbec nedošlo k prodlení s úhradou daně, tedy nelze v tomto řízení úspěšně uplatnit.

[29] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami, v nichž stěžovatel tvrdí, že k nesprávnému přiznání a odvedení daně došlo v důsledku jeho lidsky ospravedlnitelného formálního pochybení, které spatřuje v tom, že na daná plnění nesprávně neaplikoval právní úpravu přenesení daňové povinnosti. Ani těmto námitkám Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[30] Pokud stěžovatel v rozporu se zákonem nepřiznal a neodvedl daň v důsledku toho, že si nesprávně vyložil § 92a zákona o DPH, v relevantním znění, nejedná se o pouhé formální pochybení při placení daně srovnatelné se zaplacením daně na nesprávný účet správce daně nebo pod nesprávným variabilním symbolem, jak stěžovatel tvrdí. Zatímco v uvedených případech daňový subjekt daň přizná ve správné výši a pochybí až při jejím placení, v nyní posuzované věci, jak již zdůraznili žalovaný i krajský soud, stěžovatel pochybil již při přiznání daně. Stěžovateli tedy nelze přisvědčit, tvrdí-li, že určení osoby, která je povinna zaplatit daň z konkrétního plnění, je otázkou placení daně. Jedná se o otázku nalézacího řízení, v němž jde o zjištění výše daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu (ač se DPH zajisté váže také k určitému plnění).

[31] Námitky, v nichž stěžovatel argumentuje tím, že přenesení daňové povinnosti dle § 92a a násl. zákona o DPH (tzv. tuzemský *reverse charge*) představuje zajišťovací institut a že pokud dodavatel v rozporu se zákonem „nepřenesl daňovou povinnost“, nicméně daň

z příslušného plnění zaplatil, jedná se pouze o formální pochybení, zjevně vychází z nepochopení podstaty uvedeného institutu.

[32] Podstatou tuzemského *reverse charge* je to, že povinnost evidovat, přiznat a odvést DPH je v určitých případech zákonem přenesena z dodavatele na příjemce plnění, tedy na osobu, která nárokuje odpočet daně. Tím se podstatně sníží prostor pro páčání karuselových podvodů. Nelze tedy hovořit o tom, že dodavatel přenesl, či nepřenesl svou daňovou povinnost na odběratele nebo že v režimu přenesení daňové povinnosti odběratel přiznává či platí daňovou povinnost za dodavatele. Daňová povinnost (tj. povinnost evidovat, přiznat a zaplatit DPH) je v zákonem stanovených případech *ex lege* (tedy nezávisle na činnosti nebo nečinnosti daňových subjektů) přenesena na odběratele a je tedy jeho vlastní daňovou povinností. Přenesení daňové povinnosti tedy nepředstavuje zajišťovací institut, ale alternativní způsob rozvržení daňové povinnosti mezi dodavatele a odběratele. Pokud odběratel v rozporu se zákonem neuplatnil na určité zdanitelné plnění režim přenesení daňové povinnosti, ač tak učinit měl, nejde o formální pochybení při placení daně, ale zkrátka o nesprávné přiznání daně a následné nesplnění daňové povinnosti.

[33] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými ani stížní námitky týkající se „*subjektivní stránky věci*“. Stěžovatel dovozuje omluvitelnost svého pochybení na jednu stranu z toho, že běžně nepřijímal plnění, která by podléhala režimu tuzemského *reverse charge*, a údajně si neuvedomil, že posuzovaná plnění budou využita zčásti k ekonomické činnosti, na druhé straně pak tvrdí, že si nesprávně vyložil nejednoznačnou právní úpravu.

[34] Především je třeba zdůraznit, že stěžovatel ve své žádosti o prominutí úroku z prodlení ani ve zdůvodnění podání dodatečných daňových přiznání ze dne 30. 12. 2015 takto důvod svého prodlení s úhradou daně nepopsal. V podání ze dne 30. 12. 2015 pouze uvedl, že na základě vnitřní kontroly zjistil „*chybné použití režimu DPH*“, a dále konstatoval, že „*[z]měna režimu DPH realizovaného projektu deklarovaná dodatkem smlouvy č. 2 ze dne 14. 10. 2014 se opírá o chybné posouzení zákonných podmínek běžného režimu DPH resp. o záměnu výkonu působnosti v oblasti veřejné správy, veřejnoprávními subjekty vyjmenovanými v § 5 odst. 3 ZDPH, které pro tyto účely nejsou považovány za povinné osoby, s činností osvobozenou od DPH (osvobozená činnost je předmětem DPH, osvobození je vázáno na splnění podmínek), jejíž uskutečňování není zákonným důvodem pro upřednostnění běžného režimu DPH před režimem přenesení u stavebně montážních prací mezi plátcí v rámci ekonomické činnosti. Organizace by byla v postavení osoby nepovinné k dani, při výkonu veřejné správy, pokud by majetek používala pouze a výhradně pro výkony veřejné správy, které není předmětem daně. Jakmile jsou vykonávány činnosti dani podléhající nebo i jen osvobozené činnosti, kterou je podle § 57 ZDPH i výchovná a vzdělávací činnost, nelze posoudit jinak než, že organizace je v postavení osoby povinné k dani vykonávající ekonomickou činnost osvobozenou od DPH i DPH zdaňovanou a proto je povinna uplatnit režim přenesení daňové povinnosti.*“. Tento popis pochybení stěžovatele ani neodpovídá tomu, co stěžovatel nyní tvrdí v kasační stížnosti. Žádost o prominutí úroku z prodlení potom stěžovatel odůvodňoval především tím, že daň z uvedených plnění byla uhrazena jeho dodavateli a ve státním rozpočtu tedy fakticky nikdy nechyběla. K důvodům nepřiznání a nezaplacení daně uvedl pouze to, že „*nesprávně informoval své dodavatele o tom, že se na něj v daném případě nevztahuje daňová povinnost*“. Již z tohoto důvodu nelze žalovanému (a tím méně krajskému soudu) vytýkat, že nezohlednil „*subjektivní stránku věci*“.

pokračování

[35] Nejvyššímu správnímu soudu navíc není zřejmé, v čem stěžovatel spatřuje nejednoznačnost relevantní právní úpravy a extenzivnost výkladu zastávaného orgány daňové správy. Pokud stěžovatel naráží na to, že § 92a odst. 2 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 4. 2019, stanoví, že *„[r]ežim přenesení daňové povinnosti se nepoužije, pokud ke dni uskutečnění zdanitelného plnění příjemce tohoto plnění nejedná jako osoba povinná k dani“*, zatímco předcházející právní úprava tuto výslovnou formulaci neobsahovala, pak lze pouze uvést, že se jedná toliko o upřesnění daného ustanovení, které ovšem daňová správa vykládala od počátku stejným způsobem. To je patrné již z důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále jen „zákon č. 80/2019 Sb.“), jímž byla daná novelizace provedena: *„Tato ustanovení pouze upřesňují správní praxi (viz text informace Generálního finančního ředitelství k režimu přenesení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty ve stavebnictví ze dne 9. listopadu 2011 a navazující), kdy se u plnění, která budou příjemcem použita pro činnosti, jako je například výkon veřejné správy, režim přenesení daňové povinnosti nepoužije.“* [důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., II. zvláštní část, k části třetí – změna zákona o dani z přidané hodnoty, k bodu 226 (§ 92a odst. 2 a 3)]. Ohledně výkladu daného ustanovení tedy žádné rozpory nepanovaly. Daňové orgány ho vykládaly stejným způsobem od roku 2011. Pokud však stěžovatel přesto byl na pochybách ohledně toho, zda se v případě některých jím přijatých zdanitelných plnění režim přenesení daňové povinnosti uplatní, či nikoliv, měl od 1. 1. 2015 možnost své pochybnosti odstranit prostřednictvím institutu závazného posouzení pro použití režimu přenesení daňové povinnosti upraveného v § 92h a § 92i zákona o DPH.

[36] Pokud se jedná o tvrzení stěžovatele o tom, že si údajně neuvědomil, že předmětná plnění budou využita zčásti k ekonomické činnosti, a podléhají tedy režimu přenesení daňové povinnosti, ztotožnil se Nejvyšší správní soud se závěry, k nimž dopěl krajský soud v bodě 39 přezkoumávaného rozsudku. Pochybení daňového subjektu při aplikaci relevantní právní úpravy (které navíc stěžovatel, jak již bylo uvedeno, popisuje různým a zčásti rozporným způsobem) nelze bez dalšího považovat za ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daně. Obecně je na daňovém subjektu, aby svou daň správně přiznal a odvedl a v případě potřeby k tomu využil i odbornou pomoc daňového poradce. Opačný výklad, podle něhož by nesprávná aplikace relevantní právní úpravy obecně představovala ospravedlnitelný důvod prodlení, by ve svém důsledku vedl k vyprázdnění institutu úroku z prodlení, neboť by v podstatě vždy bylo možné žádat jeho prominutí s odůvodněním, že daňový subjekt při podávání daňového přiznání nesprávně vyložil právní úpravu nebo opomněl některou relevantní skutečnost. V posuzovaném případě se přitom ani nejednalo (jak již bylo rovněž uvedeno výše) o chybnou aplikaci obzvláště složité nebo nejednoznačné právní úpravy.

[37] K námitce, kterou stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu o obecnosti žalobního bodu, podle něhož žalovaný vybočil z mezí správního uvážení, je třeba uvést, že stěžovatel zjevně směšuje uplatnění správního uvážení a výklad neurčitěho právního pojmu. Nesprávný výklad neurčitěho právního pojmu nepředstavuje vybočení z mezí správního uvážení, jak se stěžovatel zjevně domnívá. Výklad neurčitěho právního pojmu, jakkoli má v jeho rámci správní orgán rovněž určitý prostor pro vlastní úvahu, představuje nalézání skutečného smyslu zákona. Naproti tomu přenechává-li zákon při splnění určitých podmínek správnímu orgánu možnost volby mezi vícero řešeními, pak mu svěřuje volnější správní uvážení, byť i to je omezeno mj. zákazem libovůle a diskriminace. Výklad neurčitěho právního pojmu správním orgánem je plně soudně přezkoumatelný, naproti tomu správní

uvážení přezkoumávají soudy v souladu s § 78 odst. 1 s. ř. s. pouze z toho hlediska, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení nebo zda jej nezneužil (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 9. 2021, č. j. 1 Azs 152/2021-68). Žalobní námitky týkající se nesprávného výkladu neurčitého právního pojmu tedy v žádném případě nemohou představovat konkretizaci obecného tvrzení o překročení mezí správního uvážení ze strany žalovaného.

[38] Stěžovateli rovněž nelze přisvědčit, tvrdí-li, že žalovaný odmítá možnost prominout úrok z prodlení z jiných důvodů, než které jsou uvedeny v příslušném pokynu GFŘ. Touto otázkou se žalovaný zabýval na str. 8 žalobou napadeného rozhodnutí, dospěl však k závěru, že stěžovatelem tvrzené důvody prodlení s úhradou daně nelze považovat za ospravedlnitelné ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Svůj závěr žalovaný také přezkoumatelně odůvodnil. Uvedl, že za takový důvod lze považovat z lidského hlediska omluvitelná a spíše formální pochybení, a vysvětlil, proč stěžovatelem tvrzené důvody tyto požadavky nesplňují. Žalovaný nebyl povinen uvádět v odůvodnění svého rozhodnutí příklady důvodů prodlení, které by považoval za ospravedlnitelné, ač by nespádaly pod důvody uvedené v příslušném pokynu GFŘ.

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[40] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 14. listopadu 2024

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu