ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Veroniky Juřičkové, soudce zpravodaje Petra Šuránka a soudce Filipa Dienstbiera ve věci žalobkyně: **BEAS SUN s.r.o.**, sídlem Sadová 454, Jaroměř, zastoupené advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., sídlem Malé náměstí 124, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2023, č. j. 1299316/23/2709-50523-609695, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2023, č. j. 31 Af 19/2023-27,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I.

Předcházející řízení

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2023, č. j. 1294205/23/2709-50523-609695 (dále též „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl žádost stěžovatelky o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2018.

[2] Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 3. 2021 byla stěžovatelce po provedené daňové kontrole doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala stěžovatelka dne 8. 4. 2021 odvolání, které Odvolací finanční ředitelství dne 14. 11. 2022 zamítlo a dodatečný platební výměr potvrdilo. Po právní moci rozhodnutí stěžovatelka doměřenou daň uhradila.

[3] Stěžovatelka požádala o prominutí úroku z prodlení za opožděnou úhradu daně z příjmů právnických osob s odůvodněním, že podstatnou část prodlení s úhradou nezavinila ona, nýbrž správce daně (konkrétně odvolací orgán) nepřiměřenou délkou odvolacího řízení. Proti napadenému rozhodnutí o zamítnutí žádosti podala stěžovatelka žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“).

[4] V žalobě stěžovatelka namítala, že byla postupem žalovaného zasažena na svém majetku, což považuje za zásah do svých veřejných subjektivních práv. Napadené rozhodnutí považuje za nesprávné a nezákonné, založené na překročení zákonem stanovených mezí správního uvážení. Poukázala na to, že Odvolací finanční ředitelství překročilo o 371 dní lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně zakotvenou v čl. I bodě 1 a) pokynu Ministerstva financí ze dne 7. 12. 2015, č. j. MF-21968/2015/39, č. MF-5, o stanovení lhůt při správě daní (dále jen „pokyn MF-5“). Tyto průtahy podle stěžovatelky představují ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou dlužné daně ve smyslu § 259b odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2021 (dále jen „daňový řád“).

[5] Stěžovatelka se ohradila proti následujícím třem argumentům, jimiž žalovaný odůvodnil zamítnutí její žádosti: 1) že průtahy odvolacího řízení nikdy nemohou představovat ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradu dlužné daně ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, neboť podle čl. IV.2 pokynu Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-58 ze dne 1. 2. 2023, č. j. 49837/22/7700-10123-050167, o promíjení příslušenství daní (dále jen „pokyn GFŘ-D-58“) se tento ospravedlnitelný důvod musí v zásadě vztahovat k okamžiku splatnosti daně či náhradní splatnosti daně, 2) že stěžovatelka měla vliv na délku svého prodlení, neboť jí nic nebránilo v tom, aby daňovou povinnost uhradila před vydáním rozhodnutí o odvolání; 3) že již dodatečným platebním výměrem byla stěžovatelka upozorněna na skutečnost, že náhradní lhůta splatnosti doměřené daně nemá vliv na běh úroku z prodlení.

[6] Stěžovatelka namítla, že náhradní lhůta splatnosti dodatečného platebního výměru nastala dne 6. 12. 2022, přičemž pokyn GFŘ-D-58 se stal účinným až dne 1. 2. 2023. Jelikož čl. IV.2 pokynu GFŘ-D-58 obsahuje hmotněprávní úpravu, neboť normuje rozhodný okamžik, k němuž musí existovat ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou dlužné daně, nelze vzhledem k zákazu retroaktivity toto ustanovení pokynu GFŘ-D-58 na danou věc vůbec použít. Navíc pokyn GFŘ-D-58 není podle stěžovatelky obecně závaznou právní normou, a proto podmínka uložená v čl. IV.2 tohoto pokynu zužující okruh skutečností relevantních pro aplikaci § 259b odst. 2 daňového řádu pouze na skutečnosti existující k okamžiku splatnosti daně či náhradní splatnosti daně jde nad rámec tohoto ustanovení zákona. Současně § 259 až § 260 daňového řádu neobsahují zmocnění opravňující Generální finanční ředitelství k vydání pokynu GFŘ-D-58, a proto je podle ní nutné považovat pokyn za neústavní.

pokračování

[7] Podle stěžovatelky je podstatné, že důsledkem podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru jí nevznikla povinnost doměřenou daň uhradit (§ 103 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatelka sice doměřenou daň v náhradní lhůtě splatnosti uhradit mohla. Čl. 2 odst. 4 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod však znemožňují vydávat úrok z prodlení vzniklý za dobu zjevných průtahů odvolacího řízení za důsledek skutečnosti, že tak stěžovatelka neučinila. Argumentace žalovaného se podle ní příčí ústavním principům ukládání daní.

[8] Krajský soud neshledal žalobu důvodnou a rozsudkem označeným v záhlaví ji zamítl. Úvodem krajský soud rekapituloval skutkový stav a shrnul relevantní právní úpravu týkající se vzniku úroku z prodlení a promíjení příslušenství daně, včetně pokynů Ministerstva financí, resp. Generálního finančního ředitelství.

[9] Krajský soud zdůraznil, že § 259b odst. 2 daňového řádu v sobě zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu (*k prodlení s úhradou došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*) a správního uvážení (*může zcela nebo zčásti prominout*). Dojde-li k naplnění neurčitého právního pojmu, 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 nikoliv. 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).

[10] Krajský soud konstatoval, že účelem pokynu GFŘ-D-58 (jakož i předcházejícího pokynu GFŘ-D-47) je zejména jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně; pokyny Generálního finančního ředitelství je třeba především vnímat jako určitou pomůcku, jejímž účelem je zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím (tento přístup je v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2023, č. j. 2 Afs 395/2020-55). Nejedná se tak o podzákonný předpis, jak se mylně domnívá stěžovatelka.

[11] Krajský soud z obsahu napadeného rozhodnutí dovodil, že se žalovaný zabýval stěžovatelkou namítaným ospravedlnitelným důvodem, a to i nad rámec pokynu GFŘ-D-58. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-28, připomněl, že důvody, které zákon označuje za ospravedlnitelné a pro které je následně možné příslušenství daně prominout, zákon blíže nespecifikuje; zcela záměrně zde zákonodárce zakotvil právě neurčitý právní pojem, který správním orgánům umožní reagovat na konkrétní okolnosti jednotlivých případů za současného dodržení smyslu právní úpravy prominutí příslušenství daně. Z hlediska následného soudního přezkumu ve vztahu k výkladu neurčitého právního pojmu je metodický pokyn Generálního finančního ředitelství nerozhodný; podstatné je v tomto ohledu znění zákona, který však blíže jednotlivé ospravedlnitelné důvody nevymezuje. Zásadní je proto posouzení, zda skutečnost tvrzenou stěžovatelkou je možné považovat za důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu považovat za ospravedlnitelný z hlediska příčin, na základě kterých došlo k prodlení ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, a to bez ohledu na to, jak tyto důvody vykládá vydaný metodický pokyn (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky Pardubice ze dne 17. 3. 2021, č. j. 52 Af 45/2020-38).

[12] Dle krajského soudu ospravedlnitelný důvod k prominutí úroku z prodlení dle § 259b odst. 2 daňového řádu je třeba vykládat a hodnotit právě ve vztahu k tomu, jaká byla příčina samotného vzniku prodlení. V napadeném rozhodnutí takové vyjádření nezaznělo výslovně, avšak z jeho odůvodnění je lze vysledovat. Takto pojaté materiální kritérium posuzování žádosti o prominutí odpovídá textu a smyslu dotčeného ustanovení zákona a je též v souladu se záměry vyjádřenými v důvodové zprávě k novele zákona. Krajský soud má tento náhled za správný s tím, že samotná délka prodlení bez hodnocení důvodu vzniku prodlení nemůže být považována za ospravedlnitelný důvod. Krajský soud poukázal na to, že stěžovatelka v žádosti ani v žalobě k důvodům nesprávně tvrzené a doměřené daně ničeho neuvádí, naopak klade toliko důraz na délku doby mezi podaným odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru a rozhodnutím o tomto odvolání. K tomu soud uvádí, že dle rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru byla příčinou vzniku prodlení v daňovém přiznání tvrzená nižší daň, kterou se stěžovatelce nepodařilo prokázat v daňovém řízení. Stěžovatelka tak dle krajského soudu svou žádostí a též následnou žalobou míří odlišným směrem, když argumentuje samotnou délkou trvání prodlení.

[13] Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že ospravedlnitelný důvod prodlení se musí vztahovat k okamžiku splatnosti daně či náhradní daně; výše úroků z prodlení je závislá na zákonem určených podmínkách dle § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu tak, že povinnost uhradit úrok z prodlení vzniká od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti do dne její platby, přičemž náhradní lhůta 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru dle § 143 odst. 5 daňového řádu nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení. Úvaha stěžovatelky, že z důvodu podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru jí nevznikla povinnost doměřenou daň uhradit (s odkazem na § 103 odst. 2 daňového řádu), nemá oporu v zákoně.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[14] V kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že napadený rozsudek je založen na nesprávném posouzení právní otázky, zda okolnosti mající původ v řízení o doměření daně (v daném případě nepřiměřená délka odvolacího řízení) mohou být relevantní pro posouzení žádosti daňového subjektu o prominutí úroku z prodlení za opožděnou úhradu doměřené daně [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)].

[15] Stěžovatelka poukazuje na to, že žaloba byla vystavěna na argumentu, že je možno i nutno daňovým subjektem nezaviněné průtahy odvolacího řízení považovat za ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou doměřené daně, a to bez ohledu na to, zda je možné tuto skutečnost podřadit pod některý z konkrétních bodů pokynu GFŘ. Krajský soud v bodě 25 napadeného rozsudku uvedl, že *„důvody, které zákon označuje za ospravedlnitelné a pro které je následně možné příslušenství daně prominout, zákon blíže nespecifikuje. Zcela záměrně zde zákonodárce zakotvil právě neurčitý právní pojem, který správním orgánům umožní reagovat na konkrétní okolnosti jednotlivých případů za současného dodržení smyslu právní úpravy prominutí uložené pokuty. Z hlediska následného soudního přezkumu ve vztahu k výkladu neurčitého právního pojmu je totiž metodický pokyn vydaný*

pokračování

Generálním finančním ředitelstvím nerozhodný. Podstatné je v tomto ohledu znění zákona, který však blíže jednotlivé ospravedlnitelné důvody nevymezuje. Zásadní je proto posouzení, zda skutečnost tvrzenou žalobkyní je možné považovat za důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu považovat za ospravedlnitelný z hlediska příčin, na základě kterých došlo k prodlení ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, a to bez ohledu na to, jak tyto důvody vykládá vydaný metodický pokyn." Následně pak krajský soud argumentuje, že v daném případě důvodem prodlení stěžovatelky s úhradou daně nebyla nepřiměřená délka odvolacího řízení, nýbrž stěžovatelkou tvrzená nižší daň, kterou ovšem v daňovém řízení neprokázala (bod 27 napadeného rozsudku). Stěžovatelka se ztotožňuje s obecnými východisky krajského soudu, pokud jde o vztah zákonné úpravy a metodického pokynu GFŘ (bod 25 napadeného rozsudku), namítá však jejich nesprávnou aplikaci, která vyústila v nesprávný a nepřiměřeně zjednodušující závěr, že příčinou vzniku prodlení nebyla délka odvolacího řízení, nýbrž nižší daň tvrzená stěžovatelkou oproti skutečné daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že úrok z prodlení přirůstá každý den trvání prodlení, přičemž důvodem jeho vzniku je právě prodlužující se délka trvání tohoto prodlení (vždy právě o den), pak takové rozlišování mezi vznikem prodlení a délkou jeho trvání není opodstatněné. V tomto ohledu se úrok podstatně odlišuje od daňového penále, které vzniká v důsledku dodatečného stanovení daně odchylně oproti tvrzením daňového subjektu a jehož výše na délce prodlení nezávisí. Pokud je ovšem výše úroku z prodlení přímo závislá na době trvání prodlení, není možné oddělit důvody vzniku prodlení od důvodů délky tohoto prodlení. Opačný názor představuje pouhé sofistikované zdůvodňování zjevné nespravedlnosti.

[16] Dle stěžovatelky § 259b odst. 2 daňového řádu hovoří o *ospravedlnitelném důvodu prodlení*, a to vzhledem k *okolnostem daného případu*. Je tedy zřejmé, že úkolem orgánu aplikace práva je komplexně zhodnotit všechny relevantní okolnosti související s pozdní úhradou daně. Mezi tyto okolnosti nutně patří i délka odvolacího řízení, během kterého stěžovatelka vyčkávala, zda rozhodnutí o dodatečném stanovení daně při přezkumu odvolacím orgánem obstojí, či nikoliv.

[17] Stěžovatelka poukazuje na to, že do 31. 12. 2009 platila povinnost uhradit doměřenou daňovou povinnost záhy po vydání platebního výměru. Umožnil-li proto zákonodárce odložit povinnost uhradit doměřenou až na dobu po právní moci dodatečného platebního výměru, měla tato změna zákonné úpravy vliv na chování adresátů právní úpravy. Ti logicky a legitimně očekávají, že odvolací řízení skončí v přiměřené lhůtě a doba trvání nejistoty ohledně výše správné daňové povinnosti bude omezena na nutné minimum, a proto odložení úhrady do doby právní moci rozhodnutí již nepovede k významnému navýšení příslušenství. Již nyní je přitom situace zjevně nevyvážená, když daňový subjekt na jednu stranu v případě úhrady a následného úspěchu nemá nárok na žádnou kompenzaci ve formě úroku z nesprávně stanovené daně, a na druhou stranu v případě nezaplacení a následné prohry sporu má povinnost hradit úrok z prodlení. Nelze proto připustit, aby odvolací orgán byl oprávněn svévolně navyšovat „sázky" ve svůj prospěch tím, že prodlévá s vyřízením neúspěšných odvolání. Proto po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě nesprávného úsudku platil více, než je úrok odpovídající obvyklé době odvolacího řízení (6 měsíců). Dle stěžovatelky, pokud žalovaný navzdory svým průtahům odmítl prominout byť jen jedinou korunu, nemůže jeho rozhodnutí obstát, stejně jako nemůže obstát napadený rozsudek, který se s tímto nespravedlivým postupem ztotožnil.

[18] Stěžovatelka závěrem poukazuje na výroční zprávu o činnosti Finanční správy ČR za rok 2022, ze které vyplývá, že Odvolací finanční ředitelství zamítlo 2 564 odvolání, naproti tomu počet zčásti či zcela vyhovujících rozhodnutí činil 1930 (viz tabulka č. 33 výroční zprávy). Z uvedeného vyplývá, že 42 % odvolání bylo úspěšných, což je naprosto astronomické číslo vysoce motivující daňové subjekty na výsledek sporu vyčkat.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti stručně sdělil, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem a jeho odůvodněním a že na tomto názoru servává i po seznámení se s důvody kasační stížnosti. Kasační stížnost považuje za nedůvodnou a navrhuje ji zamítnout.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud po ověření včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. S ohledem na totožnost problematiky přitom vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2024, č. j. 5 Afs 317/2023-25, který se zabýval kasační stížností sesterské společnosti stěžovatelky.

[21] Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 4. 3. 2021 žalovaný doměřil stěžovatelce daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 včetně vypočteného penále. Dodatečný platební výměr byl stěžovatelce doručen dne 12. 3. 2021. Dne 8. 4. 2021 se proti němu stěžovatelka odvolala a odvolání doplnila dne 7. 5. 2021 a 22. 6. 2022. Odvolací finanční ředitelství odvolání rozhodnutím ze dne 14. 11. 2022, č. j. 42167/22/5200-11432-709204, zamítlo a dodatečný platební výměr potvrdilo. Odvolací rozhodnutí nabylo právní moci dne 21. 11. 2022. O výši úroků z prodlení vztahujících se k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 byla stěžovatelka informována dne 19. 12. 2022 vyrozuměním o úroku z prodlení z téhož dne, č. j. 1881535/22/2709-50523-601139. Výše úroků byla určena částkou 236 416 Kč (doměrek na dani ve výši 498 940 Kč byl úročen od 1. 4. 2019 do 1. 12. 2022). Dne 23. 3. 2023 požádala stěžovatelka o prominutí úroku z prodlení, což odůvodnila tím, že úrok vzniklý od 8. 11. 2021 do 14. 11. 2022 jde výlučně k tíži Odvolacího finančního ředitelství, které překročilo lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání stanovenou pokynem č. MF-5 minimálně o 371 dní. Uvedený důvod prodlení s úhradou daně představuje dle stěžovatelky s přihlédnutím k okolnostem daného případu v souladu s § 259b odst. 2 daňového řádu ospravedlnitelný důvod. Žalovaný žádost stěžovatelky zamítl. Neshledal naplnění žádného ospravedlnitelného důvodu k prominutí daně dle pokynu GFŘ-D-58 ani jiný důvod nad rámec tohoto pokynu. Žalovaný konstatoval, že ospravedlnitelný důvod prodlení se musí vztahovat k okamžiku splatnosti daně či náhradní splatnosti daně. Běh řízení o stanovení daně nikdy není ospravedlnitelným důvodem prodlení.

[22] Podstata sporu mezi účastníky spočívá v posouzení, zda lze považovat překročení lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání stanovené pokynem Ministerstva financí č. MF-5 za ospravedlnitelný důvod ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, pro který lze předepsaný úrok stěžovatelce prominout.

pokračování

[23] Úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musejí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Vzniká ve chvíli, kdy se daňový subjekt ocitá v prodlení, přičemž vzniká za každý jednotlivý den, což je dáno skutečností, že má hmotněprávní povahu. Vznik úroku je objektivní skutečností závislou toliko na splnění podmínek pro jeho vznik v kombinaci s plynutím času. Jeho cílem je ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků, to je reparace škody, kterou daňový subjekt způsobil tím, že uhradil svoji daňovou povinnost pozdě, případně ji nezaplatil vůbec.

[24] Úrok z prodlení vzniká *ex lege*. Pokud tedy skutečnosti rozhodné pro jeho předpis nastanou, nemá správce daně možnost jej nepředepsat a nemá ani možnost přihlédnout k okolnostem jeho vzniku a jeho výši při předepsání jakkoliv moderovat. To může pouze a jen v rámci rozhodování o prominutí úroku z prodlení. Toto rozhodnutí musí obsahovat přezkoumatelné a odůvodněné závěry, pro které musí existovat zákonná opora a přezkoumatelná úvaha správce daně (§ 259b a § 259c odst. 1 a 2 daňového řádu)

[25] Konkrétní ospravedlnitelné důvody pro prominutí úroku z prodlení (jakož i ostatního příslušenství) daňový řád neuvádí. Generální finanční ředitelství, vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivní rozhodování o žádostech o promíjení příslušenství daně, vymezilo pokynem GFŘ-D-58 skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné příslušenství daně prominout. Tímto krokem Generální finanční ředitelství usilovalo zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím. Nejvyšší správní soud neshledal, že by se důvody uvedené v pokynu GFŘ-D-58 (ve věci stěžovatelky byl správně aplikován tento pokyn, neboť žádost stěžovatelka podala až za jeho účinnosti) vymykaly požadavku zákona či šly nad jeho rámec.

[26] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již několikráte konstatoval, že správce daně se musí zabývat i namítanými (ospravedlnitelnými) důvody nad rámec tabulky důvodů v pokynu Generálního finančního ředitelství, tedy v souladu s právní úpravou daňového řádu. Zdůraznil, že pokud daňový subjekt uplatňuje jiné důvody, než jsou uvedeny v pokynech, musí je správce daně rovněž posoudit. Uplatněné důvody nelze odmítnout s pouhým konstatováním, že nejsou v pokynu uvedeny (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2021, č. j. 4 Afs 180/2020-30, ze dne 28. 6. 2023, č. j. 1 Afs 220/2022-37, či ze dne 28. 6. 2024, č. j. 5 Afs 122/2023-52). Těmto požadavkům žalovaný, potažmo krajský soud dostáli.

[27] Úprava individuálního prominutí příslušenství byla do daňového řádu vložena novelou provedenou zákonem 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.“). Podle důvodové zprávy k tomuto zákonu, respektive k § 259b odst. 2 daňového řádu (viz čl. VI bod 34 zvláštní části důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona projednávaného jako tisk 252/0 Poslaneckou sněmovnou Parlamentu České republiky ve volebním období 2013–2017) tento odstavec *„upravuje 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." Z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb. jednoznačně vyplývá optika, kterou je nutno nahlížet na daňovým subjektem tvrzené ospravedlnitelné důvody. Musí se jednat o důvod z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního musí představovat prohřešek spíše formalistický. Na uvedené vymezení navazuje pokyn GFŘ-D-58, který typově vymezuje ospravedlnitelné důvody.

[28] V § 259b odst. 2 daňového řádu 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 nikoliv. 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).

[29] 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 přihlédnout 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, č. 4141/2021 Sb. NSS: „*Při posuzování splnění podmínek 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 přihlédne 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 též v případě rozhodování o prominutí úroku z prodlení.

[30] Nejvyšší správní soud připomíná, že na prominutí příslušenství daně není právní nárok. V případě rozhodnutí vydaných na základě správního uvážení či aplikace neurčitého 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 Nejvyššího správního soudu 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

pokračování

s vyloučením případné svévole rozhodujícího orgánu a v zákonných mezích. Jinými slovy, krajskému soudu nepřísluší 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 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-28).

[31] Pro posouzení rozsahu prominutí úroku existují tři kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 daňového řádu), ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Stěžovatel tvrdí, že ospravedlnitelným důvodem byla délka odvolacího řízení. Nejvyšší správní soud mu však nemůže přisvědčit.

[32] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že požadavek na existenci důvodu, který nelze ospravedlnit „časem“, lze dovodit namátkou z několika typových příkladů v pokynu uvedených (podtržení zde a dále doplněno Nejvyšším správním soudem): původní platba je daňovým dlužníkem vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo jiný účet správce daně, přičemž se současně nejedná o nejasnou platbu; jedná se o daňového dlužníka, kterému nepříznivý zdravotní stav (dočasný nebo trvalý) zabránil plnit jeho daňové povinnosti; daňový subjekt byl stižen živelní pohromou, hromadnou či individuální, v průběhu kalendářního roku, kdy mělo dojít k platbě daně; prodlení s úhradou daně, k níž se váže úrok z prodlení, o jehož prominutí je žádáno, činilo maximálně 15 kalendářních dnů ode dne původní splatnosti daně. Jakkoliv výčet případů uvedený v pokynu GFŘ-D-58 není taxativní, neboť ospravedlnitelný důvod lze, jak bylo výše uvedeno, nalézt i „mimo“ pokyn, je požadavek na existenci důvodu v okamžiku původní splatnosti zřejmý již ze zákona, který hovoří o důvodech, pro které k prodlení došlo.

[33] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 6. 2023, č. j. 1 Afs 220/2022-37, mimo jiné vyslovil: „*Kasační soud se pak ztotožňuje s městským soudem i ve výkladu ustanovení § 259b odst. 2 daňového řádu, který nepřipouští zkoumat okolnosti související s délkou prodlení jako tzv. ospravedlnitelný důvod. Zákonné ustanovení hovoří jasně o důvodech, pro které k prodlení došlo, nikoliv o důvodech, pro které trvalo. Pokud stěžovatelé namítají, že předepsání úroku z prodlení bylo nezákonným postupem a žalovaný přitom porušil zásady správy daní, nejde o důvod prominutí příslušenství, nýbrž o námitky směřující proti samotnému předepsání úroku z prodlení. Proto měly být uplatněny v řízení, ve kterém byl úrok z prodlení vyměřen, a pouze v takovém řízení mohly být vypořádány.*“ Ústavní stížnost podanou proti tomuto rozsudku odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 2. 11. 2023, sp. zn. II. ÚS 2365/2023. Nejvyšší správní soud neshledal důvod, pro který by se měl od závěrů zdejším soudem výše vyslovených odchýlit.

[34] Ke stejnému závěru dospěl např. i Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 17. 2. 2023, č. j. 5 Af 5/2020-35: „*Výše úroku z prodlení se odvíjí od tohoto prvotního pochybení daňového poplatníka, jímž je úhrada daně po její splatnosti. Samotná částka úroků je pak určena právě dobou, po kterou byl daňový subjekt v prodlení s úhradou daně a byla vypočtena v souladu s roční výší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tedy na výpočet úroků by z povahy věci nemohla mít vliv ani případná nečinnost správce daně v daňovém řízení*“. Obdobně

lze odkázat na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 8. 2022, č. j. 17 Af 25/2021-52: „*Za ospravedlnitelný důvod podle § 259b odst. 2 daňového řádu nelze považovat ani skutečnost, že předmětné daňové přiznání bylo ze strany žalovaného řešeno až po 18 měsících. Dle náhledu soudu je ospravedlnitelný důvod k prominutí úroku z prodlení dle § 259b odst. 2 daňového řádu nutno vykládat ve vztahu, z jakého důvodu ke vzniku prodlení při platbě daně došlo, tedy jaká pohnutka (příčina) vedla ke vzniku prodlení. Jinému výkladu § 259b odst. 2 daňového řádu nedává prostor. Příčinou prodlení žalobců s úhradou daně z nabytí nemovitých věcí byl výlučně postup žalobce a), který v podaném daňovém přiznání ze dne 5. 9. 2018 uplatnil osvobození od daně, ačkoliv podmínky osvobození podle § 7 zákonného opatření nebyly v daném případě splněny, nikoliv tedy postup žalovaného. Za této situace nelze skutečnost, že žalovaný přistoupil k výzvě k odstranění pochybností až s odstupem cca 18 měsíců, považovat za ospravedlnitelný důvod podle § 259b odst. 2 daňového řádu.*“

[35] Nejvyšší správní soud připomíná, že při správě daní je daňový subjekt tím, kdo má správně vypočítat a vyčíslit daň, správci daně ji včas přiznat a zaplatit. Odpovědnost za správné vyměření daně proto leží na daňovém subjektu. Nejvyšší správní soud dodává, že bylo výhradně věcí stěžovatelky, jakou procesní strategii zvolí, nicméně důsledky jejího neúspěchu nese sama. Stěžovatelka měla především daň uhradit ve správné výši již v den původní splatnosti (od tohoto okamžiku úrok z prodlení *ex lege* nabíhá). Neučinila-li tak, nic jí nebránilo (ani § 143 odst. 5 daňového řádu), aby doměřenou daň uhradila, aniž by vyčkávala výsledku odvolacího řízení, čímž by nepochybně mohla ovlivnit délku svého prodlení, a tím i výši nabíhajícího úroku. Ostatně, pokud by následně v odvolacím řízení uspěla, šel by nepříznivý výsledek k tíži správce daně (viz § 254 daňového řádu). Stěžovatelka se nyní dovolává nepřiměřené délky odvolacího řízení, nicméně sama nevyužila nástrojů, které měla v případě nečinnosti správního orgánu k dispozici a vydání rozhodnutí o odvolání se prostřednictvím opatření proti nečinnosti (§ 38 daňového řádu), resp. žalobou na ochranu proti nečinnosti (§ 79 s. ř. s.) nedomáhala. Spekulace stěžovatelky o úspěšnosti odvolacího řízení, které staví na zprávách Ministerstva financí, jsou zcela irelevantní.

[36] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu netrpí nezákonností a jsou z něj rovněž seznatelné úvahy, na jejichž základě dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatelka nenaplnila podmínku ospravedlnitelného důvodu pro prominutí úroku z prodlení. Tyto úvahy, jakož i úvahy žalovaného považuje Nejvyšší správní soud za logické, odpovídající povaze okolností, nevybočující ze zákona ani jeho výkladu zastávaného judikaturou.

IV.

Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[38] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

pokračování

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

V Brně dne 9. ledna 2025

Mgr. Ing. Veronika Juřičková
předsedkyně senátu