



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Martiny Küchlerové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Milan Ligocki**, IČO: 41057155, se sídlem Sadová 256, Třinec, zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 11. 2023, č. j. 25 Af 39/2022-44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 10. 2022, č. j. 3525069/22/3218-52521-810272, zamítl podle § 259 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žádost žalobce o prominutí úroků z prodlení na doměřené dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016. Žalovaný neshledal, že by k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit podle § 259b odst. 2 daňového řádu.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Dle jeho názoru bylo rozhodnutí žalovaného nezákonné a nepřezkoumatelné, neboť žalovaný chybně posoudil ospravedlnitelný důvod prodlení v rozporu s Pokynem GFŘ-D-47 k promíjení příslušenství daně ve vztahu k prominutí

úroků z prodlení, ze dne 8. 3. 2021, č. j. 15921/21/7700-10123-050167 (dále jen „Pokyn GFŘ-D-47“). Žalovaný chybně posoudil naplnění ospravedlnitelného důvodu prodlení, neboť nezohlednil, jakým způsobem žalobci vznikla daňová povinnost. Ta vznikla v důsledku formálně chybně zpracovaných projektů ze strany jiného subjektu, který pro žalobce pracoval na základě smlouvy o poskytování poradenských služeb (nikoliv tedy jednáním samotného žalobce). Žalobce tak měl za to, že se jedná o výjimečný případ naplňující „jiný důvod prodlení“ ve smyslu pokynu GFŘ-D-47, k němuž měl žalovaný přihlídnout a měl žalobci alespoň částečně úrok z prodlení prominout. Žalovaný se tak nevypořádal s žalobcem tvrzeným ospravedlnitelným důvodem prodlení, ani s jeho ekonomickými a sociálními poměry zakládajícími tvrdost uplatněného nároku a četností porušovaných povinností žalobcem při správě daní (§ 259b odst. 3 a § 259c odst. 1 daňového řádu). Žalobce poukázal na to, že v uvedeném ohledu je rozhodnutí žalovaného v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 9. 2017, č. j. 57 Af 21/2016-37.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. Před samotným věcným posouzením uvedl, že podle § 259 odst. 4 daňového řádu proti rozhodnutí ve věci prominutí daně nebo příslušenství daně nelze uplatnit opravné prostředky, žalobce se proto správně obrátil přímo na krajský soud. Dále krajský soud uvedl, že se žalovaný zabýval tím, zda byl naplněn ospravedlnitelný důvod prodlení ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Žalovaný dospěl k závěru, že nebyl naplněn žádný z důvodů uvedených v příslušném pokynu GFŘ, a dále neshledal ani žádný jiný ospravedlnitelný důvod.

[4] Krajský soud uvedl, že žalovaný se zabýval i námitkou žalobce, který ospravedlnitelný důvod spatřoval v tom, že důvodem prodlení s úhradou daňových povinností byly dle správce daně formální nedostatky podkladů, které pro žalobce zpracovával jiný subjekt, a prodlení s úhradou daňových povinností tedy nevzniklo jednáním žalobce. K tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že je povinností daňového subjektu daň vypočítat, tvrdit a dle toho i uhradit správně již napoprvé (v rámci řádného daňového tvrzení). Jde přitom o odpovědnost objektivní, tedy bez ohledu na zavinění daňového subjektu, a sekundární povinnost (úrok) tíží daňový subjekt, ať již provedl nesprávný výpočet z jakéhokoli důvodu. Jde k tíži daňového subjektu (žalobce), spoléhá-li na úsudek jiné osoby. Krajský soud shrnul, že žalovaný správně uzavřel, že s ohledem na absenci ospravedlnitelného důvodu, což představuje absolutní překážku prominutí úroků, se již nezabýval kritérii pro posouzení rozsahu prominutí podle § 259b odst. 3 a § 259c odst. 1 daňového řádu. Závěrem krajský soud uvedl, že žalovaný se, na rozdíl od žalobcem zmiňované věci, kterou řešil Krajský soud v Plzni, řádně vypořádal s důvody uvedenými žalobcem v žádosti o prominutí úroků z prodlení na doměřené dani.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Uvádí, že krajský soud, a před ním žalovaný, dostatečně se nevypořádali s posouzením jiného ospravedlnitelného důvodu prodlení a zatížili tak svá rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

pokračování

[6] Stěžovatel uvádí, že daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2014 – 2016 mu byly v průběhu daňového řízení doměřeny v souvislosti s realizací jednotlivých projektů v oblasti vědy a výzkumu, které pro stěžovatele vypracovala externí společnost na základě smlouvy o poskytování poradenských služeb. V těchto projektech se vyskytla jednotlivá formální pochybení, na základě kterých byly stěžovatelem vynaložené výdaje na vědu a výzkum orgány finanční správy vyloučeny z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Formální pochybení na jednotlivých projektech tak měla vzniknout na základě externí společnosti po formální stránce chybně zpracovaných projektů, a nikoliv v důsledku jakéhokoli jednání stěžovatele. Touto skutečností, jakožto jiným právně relevantním důvodem prodlení ve smyslu Pokynu GFŘ-D-47, se měl krajský soud v napadeném rozsudku přezkoumatelným způsobem zabývat, nicméně tak neučinil. Stejně pochybení lze dle názoru stěžovatele vytknout i rozhodnutí žalovaného.

[7] Dále stěžovatel namítá, že se žalovaný ve svém rozhodnutí vzdor uplatněným námitkám nevypořádal s ekonomickými a sociálními poměry stěžovatele zakládajícími tvrdost uplatněného úroku a s četností porušovaných povinností stěžovatelem při správě daní.

[8] Stěžovatel také namítá, že rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu jsou v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 9. 2017, č. j. 57 Af 21/2016-37. Dle tohoto rozsudku je povinností správce daně (žalovaného) vypořádat se v odůvodnění svého rozhodnutí se všemi důvody uváděnými daňovým subjektem v žádosti o prominutí úroku z prodlení.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout. Dále zopakoval vybrané pasáže ze svého rozhodnutí.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda toto rozhodnutí 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.

[12] Podstatou nyní projednávané věci je posouzení toho, zda krajský soud a před ním žalovaný přezkoumatelně vypořádali námitku stěžovatele, že naplnil tzv. jiný ospravedlnitelný důvod prodlení ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu pro prominutí úroků z prodlení na doměřené dani z příjmů fyzických osob.

[13] Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenává, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost naopak není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2024, č. j. 7 As 38/2023-21). K namítané nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí a rozsudku krajského soudu lze taktéž odkázat na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, ze dne 16. 7. 2014, č. j. 3 As 111/2013-25, atp.

[14] Nejvyšší správní soud se musí zabývat nejen otázkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, ale i rozhodnutí žalovaného. Pokud by bylo rozhodnutí žalovaného stíženo vadou nepřezkoumatelnosti (jak tvrdí stěžovatel), byl by napadený rozsudek krajského soudu v této souvislosti rovněž bez dalšího nepřezkoumatelný, neboť by krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného (rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91, či ze dne 27. 1. 2021, č. j. 7 As 222/2019-45).

[15] Nejvyšší správní soud vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu, ale ani nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, neshledal. Krajský soud, a stejně tak žalovaný, zcela jasně, podrobně a srozumitelně uvedli, proč ve věci nebyl shledán tzv. ospravedlnitelný důvod prodlení pro prominutí příslušenství k dani z příjmů fyzických osob.

[16] Nejvyšší správní soud připomíná, že podle § 259b odst. 2 daňového řádu může správce daně zcela nebo z části prominout úrok z prodlení, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím ke všem okolnostem daného případu ospravedlnit. V daném směru pak není správce daně vázán návrhem daňového subjektu (stěžovatele) ohledně rozsahu promíjené výše úroků z prodlení. Pro posouzení otázky samostatného prominutí a modifikace rozsahu prominutí úroků z prodlení definuje daňový řád tři kritéria, a to:

- a) ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 daňového řádu),
- b) ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu),
- c) četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu).

[17] Základním kritériem pro možnost prominutí úroků z prodlení je ospravedlnitelný důvod prodlení. Neexistence ospravedlnitelného důvodu prodlení tedy zakládá překážku, pro kterou úroky nelze prominout. V případě naplnění tohoto kritéria posuzuje správce daně rozsah prominutí při zohlednění ekonomických nebo sociálních poměrů daňového subjektu zakládajících tvrdost uplatněného úroku a četnost porušování povinností při správě daní. Generální finanční ředitelství v Pokynu GFR-D-47 vymezilo skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení a stanovilo jejich procentuální vyjádření. Nejvyšší správní soud již dříve zdůraznil, že pokud daňový subjekt uplatňuje jiné důvody, než jsou uvedeny

pokračování

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).

[18] Žalovaný a ve shodě s ním krajský soud shledali, že k prodlení s úhradou daně v nyní posuzované věci došlo z důvodu doměření daně z moci úřední v návaznosti na kontrolní zjištění na základě provedené daňové kontroly. Zjištěný důvod prodlení tak nelze podřadit pod žádnou ze skutkových podstat vymezených v Pokynu GFŘ-D-47. Uvedenou skutečnost ostatně ani stěžovatel nespornuje.

[19] Skutkové podstaty vymezené v Pokynu GFŘ-D-47 jsou však vymezeny demonstrativně a není vyloučeno, že při posuzování konkrétního případu správce daně (žalovaný) dospěje k závěru, že lze příslušenství daně prominout i z důvodu v Pokynu GFŘ-D-47 neuvedeného. O to se ostatně snažil stěžovatel v nyní posuzovaném případě, kdy tvrdil, že pochybení, která u něj nastala (a v jejichž důsledku byla doměřena daň z příjmů fyzických osob) se nedopustil, neboť za něj v této souvislosti podklady zpracovával externí poradenský subjekt.

[20] Stěžovatelem tvrzenému ospravedlnitelnému důvodu ale žalovaný a ani krajský soud nepřisvědčili. Žalovaný uvedl, že povinností daňového subjektu je daň vypočítat, tvrdit a dle toho i uhradit správně již napoprvé, tj. v rámci řádného daňového přiznání. Jde přitom o odpovědnost objektivní, tzn. za výsledek, bez ohledu na zavinění daňového subjektu. Sekundární povinnost (úrok) tíží daňový subjekt, ať již provedl nesprávný výpočet (a v jeho důsledku i úhradu nižší částky, než by odpovídala správně vypočtené daně) z jakéhokoli důvodu. Je proto zásadně na daňovém subjektu, aby vyhodnotil veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, a jde k jeho tíži, spoléhá-li se přitom na úsudek jiné osoby (tím však není dotčen případný soukromoprávní nárok na náhradu škody ve vztahu k onomu externímu poradenskému subjektu).

[21] Žalovaný zdůraznil, že v daném případě by odchýlením se od stanovených kritérií daných Pokynem GFŘ-D-47 připustil, že ve skutkově obdobných případech (jako je nyní projednávaná věc) u daňových subjektů, u nichž dojde k pochybení, byť neúmyslnému, nebo pochybení v důsledku neznalosti zákonů, nesprávného posouzení právní úpravy daňovým subjektem nebo formální či jinou nesprávnost nedbalostní povahy, bude příslušenství daně vždy předmětem prominutí. To by mohlo být daňovými subjekty zneužíváno, a to i v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či úmyslného jednání. Tento závěr by byl zcela v rozporu s principem prominutí příslušenství daně, který cílí zejména na situace, jež jsou mimo sféru vlivu daňového subjektu, tedy situace, jež nelze předem žádným způsobem daňovým subjektem ovlivnit.

[22] S uvedenou argumentací se krajský soud ztotožnil. Nad rámec uvedeného odkázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., kterou se s účinností od 1. 1. 2015 do daňového řádu dostala právní úprava individuálního prominutí příslušenství daně. Zdůraznil, že dle důvodové zprávy k § 259b daňového řádu by zjevně ospravedlnitelný důvod pro prodlení s úhradou daně měl představovat spíše výjimečný případ, který je z lidského hlediska

omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohrěšek spíše formalistický. Tvrzení stěžovatele však takový výjimečný případ nezakládá.

[23] S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud považuje námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, ale i rozhodnutí žalovaného, za nedůvodnou. Krajský soud a před ním žalovaný se řádně vypořádali s tím, proč nebyl na straně stěžovatele shledán ospravedlnitelný důvod pro prominutí příslušenství (doměřené) daně ve smyslu § 259b daňového řádu.

[24] V daném případě již nebylo nutno vyhodnocovat kritéria rozsahu prominutí podle § 259b odst. 3 a § 259c odst. 1 daňového řádu, tedy ekonomické a sociální poměry stěžovatele či četnost porušování povinností při správě daní. U stěžovatele totiž nebyl vůbec shledán ospravedlnitelný důvod prodlení ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Jeho absence představuje absolutní překážku prominutí úroků. Zkoumat další kritéria se tak s ohledem na výše uvedený závěr žalovaného stalo bezpředmětným.

[25] Nedůvodnou je rovněž námitka stěžovatele, že rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu jsou v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 9. 2017, č. j. 57 Af 21/2016-37. Z uváděného rozsudku Krajského soudu v Plzni v kontextu kasační argumentace stěžovatele plyne, že je povinností správce daně (žalovaného) vypořádat se v odůvodnění svého rozhodnutí se všemi důvody uváděnými žalobcem (stěžovatelem) v žádosti o prominutí úroku z prodlení. To však žalovaný a následně i krajský soud učinili, jak je ostatně uvedeno výše.

IV.

Závěr a náklady řízení

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

[27] 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 21. února 2025

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu