



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: **BEAS SOLAR s.r.o.**, se sídlem Sadová 454, Jaroměř, zast. JUDr. Ondřejem Moravcem, advokátem, se sídlem Václavské náměstí 832/19, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2023, č. j. 31 Af 18/2023-27,

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] Žalovaný žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 3. 2021, č. j. 316398/21/2709-50523-606270, doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 a současně mu předeepsal penále. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru dne 8. 4. 2021 odvolání, které doplnil dne 7. 5. 2021 a dne 22. 6. 2022. Odvolací finanční ředitelství podané odvolání rozhodnutím ze dne 14. 11. 2022, č. j. 42166/22/5200-11432-709204, zamítlo a potvrdilo dodatečný platební výměr. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 21. 11. 2022. Žalobce následně dne 1. 12. 2022 uhradil doměřenou daň i penále. Dne 19. 12. 2022 byl žalobce vyrozuměn o předpisu úroku ve výši 236 416 Kč za prodlení s úhradou daně od 1. 4. 2019 do 1. 12. 2022.

[2] Žalobce podal dne 23. 3. 2023 žádost o prominutí úroku z prodlení vzniklého v období od 8. 11. 2021 do 14. 11. 2022. Odůvodnil ji tím, že Odvolací finanční ředitelství překročilo lhůtu pro rozhodnutí o odvolání stanovenou pokynem Ministerstva financí

č. MF-5 ze dne 7. 12. 2015, č. j. MF-21968/2015/39, o stanovení lhůt při správě daní (dále jen „pokyn MF-5“), přinejmenším o 371 dnů, neboť tato lhůta skončila nejpozději dne 7. 11. 2021. Dle žalobce není na místě, aby za období, kdy bylo Odvolací finanční ředitelství v prodlení s vydáním rozhodnutí, platil úrok z prodlení s úhradou daně, neboť dané prodlení nezapříčinil. Pokud by Odvolací finanční ředitelství rozhodlo ve stanovené lhůtě, daň by se stala splatnou a k prodlení vůbec nemuselo dojít.

[3] Žalovaný žalobcovu žádost rozhodnutím ze dne 21. 6. 2023, č. j. 1298325/23/2709-50523-609695, zamítl, neboť neshledal naplnění žádného ospravedlnitelného důvodu prominutí příslušenství daně dle pokynu Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-58 ze dne 2. 12. 2022, č. j. 49837/22/7700-10123-050167, o promíjení příslušenství daní (účinný od 1. 2. 2023, dále jen „pokyn GFŘ-D-58“) ani jiný důvod nad rámec tohoto pokynu. Dle žalovaného se ospravedlnitelný důvod prodlení musí vztahovat k okamžiku splatnosti daně či náhradní splatnosti daně. Průběh řízení o stanovení daně nikdy není ospravedlnitelným důvodem prodlení. Žalovaný též poukázal na to, že žalobce měl vliv na délku svého prodlení s úhradou daně, neboť mu nic nebránilo, aby daň uhradil před rozhodnutím o odvolání. Dodal, že žalobce byl v dodatečném platebním výměru poučen o tom, že náhradní lhůta splatnosti daně nemá vliv na běh úroku z prodlení.

[4] Žalobu proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Hradci Králové shora uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud předeslal, že § 259b odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), v sobě zahrnuje kombinaci neurčitěho 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 neurčitěho právního pojmu, neznamená to, že správce daně musí úrok z prodlení s úhradou daně bez dalšího prominout. Naopak, na řadu se dostává správní uvážení, které umožňuje správci daně posoudit, zda příslušenství daně zcela nebo zčásti promine, či nikoli. Toto správní uvážení rovněž podléhá soudnímu přezkumu, avšak pouze do té míry, zda daňové orgány při své úvaze nevybočily z mezí a hledisek stanovených zákonem.

[5] Krajský soud nepřisvědčil žalobní argumentaci, podle níž žalovaný použitím pokynu GFŘ-D-58 porušil zásadu zákazu retroaktivity právních norem. Pokyny Generálního finančního ředitelství je třeba vnímat jako určitou pomůcku, jejímž účelem je zamezit excesivním individuálním rozhodnutím, nejedná se o podzákoný právní předpis, jak se domnívá žalobce. Žalovaný současně svým postupem neporušil zásadu, dle které pro rozhodování správce daně v prvním stupni je rozhodující skutkový a právní stav v době vydání rozhodnutí. Žalovaný se zabýval žalobcem namítaným ospravedlnitelným důvodem 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 (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), připomněl, že důvody prodlení, které zákon označuje za ospravedlnitelné a pro které je následně možné příslušenství daně prominout, zákon blíže nespecifikuje. Zákonodárce zde záměrně zakotvil neurčitý právní pojem, který daňovým 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 neurčitěho právního pojmu je metodický pokyn GFŘ-D-58 nerozhodný. Podstatné je znění zákona, které však blíže jednotlivé ospravedlnitelné důvody nevymezuje; zásadní je proto posouzení, zda skutečnost tvrzenou žalobcem je možné považovat za důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem

pokračování

daného případu považovat ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu za ospravedlnitelný z hlediska příčin, na jejichž základě došlo k prodlení, a to bez ohledu na to, jak tyto důvody vykládá vydaný metodický pokyn.

[6] Dle krajského soudu je tento ospravedlnitelný důvod třeba vykládat a hodnotit právě ve vztahu k příčině samotného vzniku prodlení. V žalobou napadeném rozhodnutí takové vyjádření nezaznělo výslovně, avšak z jeho odůvodnění jej lze vysledovat. Samotná délka prodlení bez hodnocení důvodu vzniku prodlení nemůže být považována za ospravedlnitelný důvod. Žalobce v žádosti ani v žalobě k důvodům nesprávně tvrzené a doměřené daně nic neuvedl a kladl důraz pouze na délku řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Dle rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru byla příčinou vzniku prodlení v daňovém přiznání tvrzená nižší daň, kterou se žalobci nepodařilo prokázat v daňovém řízení. Žalobce tak dle krajského soudu svou žádostí a též následnou žalobou míří odlišným směrem, neboť argumentuje toliko samotnou délkou trvání prodlení.

[7] Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že ospravedlnitelný důvod prodlení se musí vztahovat k okamžiku splatnosti daně či náhradní splatnosti 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 splatnosti dle § 143 odst. 5 daňového řádu (15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru) nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení. Tvrzení žalobce (s odkazem na § 103 odst. 2 daňového řádu), že mu z důvodu podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nevznikla povinnost po dobu odvolacího řízení doměřenou daň uhradit, nemá oporu v zákoně.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá, že je založen na nesprávném posouzení právní otázky, zda okolnosti mající původ v řízení, jímž byla pravomocně stanovena daň (v daném případě nepřiměřená délka odvolacího řízení), mohou být relevantní pro posouzení žádosti daňového subjektu o prominutí úroku z prodlení za opožděnou úhradu daně.

[9] Stěžovatel poukazuje na to, že žaloba byla vystavěna na argumentu, že daňovým subjektem nezaviněné průtahy odvolacího řízení je možné a nutné považovat za ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daně, a to bez ohledu na to, zda je možné tuto skutečnost podřadit pod některý z konkrétních bodů pokynu GFŘ-D-58.

[10] Stěžovatel se ztotožnil s obecnými závěry krajského soudu, pokud jde o vztah zákonné úpravy a metodického pokynu GFŘ-D-58, 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 stěžovatelem 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 z prodlení podstatně odlišuje od daňového penále,

kteří vzniká v důsledku doměření 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 jeho délky. Opačný názor představuje pouhé sofistické zdůvodňování zjevné nespravedlnosti.

[11] Dle stěžovatele § 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 stěžovatel vyčkával, zda rozhodnutí o doměření daně při přezkumu odvolacím orgánem obstojí, či nikoli.

[12] Stěžovatel poukazuje na to, že do 31. 12. 2009 platila povinnost uhradit doměřenou daň záhy po vydání dodatečného platebního výměru. Umožnil-li proto zákonodárce odložit povinnost uhradit doměřenou daň až na dobu po právní moci dodatečného platebního výměru, měla tato změna zákonné úpravy vliv na chování daňových subjektů. Ty logicky a legitimně očekávaly, že odvolací řízení skončí v přiměřené lhůtě a doba trvání nejistoty ohledně výše daňové povinnosti bude omezena na nutné minimum, a proto odložení úhrady do doby právní moci rozhodnutí již nepovede k významnému navýšení příslušenství daně. Již nyní je přitom situace zjevně nevyvážená, když daňový subjekt na jednu stranu v případě úhrady daně a následného úspěchu odvolání 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 svého nesprávného úsudku platil více, než je úrok odpovídající obvyklé době odvolacího řízení (6 měsíců). Dle stěžovatele, pokud žalovaný navzdory průtahům odmítl prominout být jen jedinou korunou, nemůže jeho rozhodnutí obstát, stejně jako nemůže obstát rozsudek krajského soudu, který se s tímto nespravedlivým postupem ztotožnil.

[13] Stěžovatel závěrem poukázal na výroční zprávu o činnosti Finanční správy ČR za rok 2022, ze které vyplývá, že počet odvolání zamítnutých Odvolacím finančním ředitelstvím činil 2 564, naproti tomu u 1930 odvolání bylo daňovému subjektu zčásti či zcela vyhověno, tedy 42 % odvolání bylo úspěšných, což je podle stěžovatele „*naprosto astronomické číslo*“, vysoce motivující daňové subjekty na výsledek sporu počkat.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] 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.).

[16] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené

pokračování

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.

[17] Podstata sporu mezi účastníky spočívá v posouzení, zda lze považovat překročení lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání stanovené pokynem MF-5 za ospravedlnitelný důvod prodlení ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, pro který lze předepsaný úrok stěžovateli prominout. Nejvyšší správní soud předeseílá že se již skutkově i právně obdobnými případy zabýval v rozsudcích ze dne 27. 9. 2024, č. j. 5 Afs 317/2023-25, a ze dne 9. 1. 2025, č. j. 6 Afs 362/2023-28, které se týkaly kasačních stížností sesterských obchodních společností (BEAS ENERGY s.r.o. a BEAS SUN s.r.o.). V nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od dříve vyřčených závěrů.

[18] Úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za daňové nedoplatky, přičemž tyto finanční prostředky musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Vzniká ve chvíli, kdy se daňový subjekt ocitá v prodlení, a přirůstá za každý jednotlivý den prodlení, má tedy hmotněprávní povahu. Vznik úroku je objektivní skutečností závislou toliko na splnění zákonných podmínek a plynutí času. Jeho cílem je ekonomická náhrada za daňové nedoplatky, tedy reparace škody, kterou daňový subjekt způsobil tím, že uhradil svou daňovou povinnost opožděně, případně ji nezaplatil vůbec.

[19] Vzhledem k tomu, že úrok z prodlení vzniká *ex lege*, nemá správce daně možnost jej nepředepsat, pokud nastanou pro jeho předpis rozhodné skutečnosti. Správce daně nemá ani možnost přihlédnout k okolnostem jeho vzniku a jeho výši při předepsání jakkoli moderovat. To je oprávněn učinit pouze v rámci rozhodování o prominutí úroku z prodlení. Toto rozhodnutí musí obsahovat přezkoumatelné a odůvodněné závěry, pro které musí existovat zákonná opora (§ 259b a § 259c daňového řádu) a přezkoumatelná úvaha správce daně

[20] Konkrétní ospravedlnitelné důvody prodlení, které mají být základem prominutí úroku z prodlení (i ostatního příslušenství daně), daňový řád neuvádí. Generální finanční ředitelství, vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit jednotné a objektivní rozhodování o žádostech o promíjení příslušenství daně, vymezilo pokynem GFŘ-D-58 skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody prodlení, na jejichž základě je dle zákonné úpravy možné příslušenství daně prominout. Tím Generální finanční ředitelství též vyjádřilo snahu zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím. Nejvyšší správní soud neshledal, že by se důvody uvedené v pokynu GFŘ-D-58 (tento interní předpis byl ve věci stěžovatele správně aplikován, neboť žádost stěžovatel podal za jeho účinnosti) vymykaly požadavkům zákona či přesahovaly jeho rámec.

[21] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že správce daně se musí zabývat i možnými důvody uplatňovanými nad rámec těch, jež jsou výslovně zmíněny v příslušném pokynu GFŘ. Takové 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). Těmito požadavkům dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu žalovaný, potažmo krajský soud dostáli.

[22] 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, kterou citoval již krajský soud, 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 proběhšek 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 proběhšek. 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. tak jednoznačně vyplývá optika, kterou je nutné nahlížet na daňovým subjektem tvrzené důvody prodlení. Musí se jednat o důvod z lidského hlediska omluvitelný, spíše formální. Na uvedené vymezení navazuje pokyn GŘ-D-58, který typově vymezuje ospravedlnitelné důvody.*

[23] Jak již konstatoval krajský soud, 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*“), dostává se teprve na řadu správní uvážení, které umožňuje správci daně posoudit, zda příslušenství daně zcela nebo zčásti promine, či nikoli. Toto správní uvážení pak podléhá soudnímu přezkumu, ovšem pouze do té míry, zda jím daňové orgány nevybočily z mezí stanovených zákonem a zda je nezneužily (srov. § 78 odst. 1 větu druhou s. ř. s. a k ní se vztahující judikaturu, např. krajský soudem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2003, č. j. 5 A 139/2002-46, publ. pod č. 416/2004 Sb. NSS).

[24] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37, publ. pod č. 3636/2017 Sb. NSS, mimo jiné konstatoval: „*V rámci správního uvážení však 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 daňového řádu by toto porušení bylo irelevantní.*“ Uvedené závěry následně upřesnil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, publ. pod 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 i v případě rozhodování o prominutí úroku z prodlení dle § 259b odst. 2 daňového řádu.

[25] Nejvyšší správní soud opětovně připomíná, že na prominutí příslušenství daně není právní nárok. V případě rozhodnutí vydaných na základě správního uvážení, mezi která lze zařadit rovněž rozhodnutí ve věcech prominutí daňového příslušenství, existuje pouze právo

pokračování

na řádný proces, jehož součástí je i právo na správní uvážení v zákonných mezích a zákaz jeho zneužití (srov. např. 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 dle hmotných i procesních morem daňového práva a s vyloučením případné svévole rozhodujícího orgánu. Jinými slovy, krajskému soudu nepřisluší dovozovat, zda důvody prodlení, které předestřel stěžovatel, lze, či nelze považovat za ospravedlnitelné ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu, jeho úkolem je však posoudit, zda žalovaný přesvědčivě zdůvodnil, proč u stěžovatele takové ospravedlnitelné důvody neshledal (srov. např. již krajským soudem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-28).

[26] Pro posouzení, zda a případně v jakém rozsahu úrok z prodlení prominout, stanoví zákon tři hlediska, 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.

[27] Požadavek na to, aby se ospravedlnitelný důvod prodlení vztahoval již k okamžiku původní splatnosti daně, vyplývá již z dikce § 259b odst. 2 daňového řádu, který hovoří o důvodu, pro který k prodlení došlo. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 6. 2023, č. j. 1 Afs 220/2022-37, k této otázce uvedl následující: *„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, jako zjevně neopodstatněnou. Nejvyšší správní soud neshledal důvod, pro který by se měl od závěrů zdejšího soudem vyslovených odchýlit.

[28] Krajský soud správně poukázal na to, že ke shodnému závěru dospěl též Městský soud v Praze v rozsudcích 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.“*), a 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 názoru 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.“).

[29] Nejvyšší správní soud připomíná, že při správě daní je daňový subjekt tím, kdo má správně vypočítat daň, správci daně ji včas přiznat a zaplatit. Zodpovědnost za správné vyměření daně proto leží na daňovém subjektu. Nejvyšší správní soud dodává, že bylo jen věci stěžovatele, jakou procesní strategii zvolí, nicméně důsledky jejího neúspěchu nese sám. Stěžovatel měl především daň uhradit ve správné výši již v den její původní splatnosti (bezprostředně po tomto dni úrok z prodlení počne *ex lege* přirůstat). Neučinil-li tak, nic mu nebránilo (ani § 103 odst. 2 či § 143 odst. 5 daňového řádu), aby doměřenou daň uhradil, aniž by vyčkával výsledku odvolacího řízení, čímž by nepochybně mohl ovlivnit délku svého prodlení a tím i výši přirůstajícího úroku. Stěžovatel se nyní dovolává nepřiměřené délky odvolacího řízení, nicméně sám nevyužil nástrojů, které měl v případě nečinnosti odvolacího orgánu k dispozici, neboť se vydání rozhodnutí o odvolání prostřednictvím podnětu k přijetí opatření proti nečinnosti (§ 38 daňového řádu), resp. žaloby na ochranu proti nečinnosti (§ 79 a násl. s. ř. s.) nedomáhal. Spekulace stěžovatele o úspěšnosti odvolání, které staví na výroční zprávě o činnosti Finanční správy ČR za rok 2022, nejsou jsou v daném kontextu relevantní.

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že z napadeného rozsudku jsou seznatelné úvahy, na jejichž základě dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatel nenaplnil podmínku ospravedlnitelného důvodu prodlení. Tento závěr krajského soudu i žalovaného je podle názoru Nejvyššího správního soudu v souladu se zákonem i k němu se vztahující ustálenou judikaturou.

IV.

Závěr a náklady řízení

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

[32] 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 28. února 2025

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu