ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Michala Bobka v právní věci žalobce: **SILMET Příbram a.s.,** se sídlem Příbram III 168, zastoupen Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem náměstí T. G. Masaryka 153, Příbram, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad,** se sídlem nábřeží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2020, č. j. 55 Af 1/2019-21,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### I.

[1] Žalovaný vydal dne 12. 9. 2018 rozhodnutí č. j. 148522/18/4300-12711-108855, jímž zamítl žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmů právnických osob za rok 2013 stanovené dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 9. 2017, č. j. 152632/17/4223-21792-403123. Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že v případě žalobce nedošlo k prodlení z žádného ospravedlnitelného důvodu podle čl. III. 3. A. pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně ze dne 12. 2. 2015, č. j. 4260/15/7100-40123 (dále jen „pokyn GFŘ“).

### II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Praze, který ji zamítl rozsudkem ze dne 15. 9. 2020, č. j. 55 Af 1/2019-21.

[3] Krajský soud předeslal, že na prominutí úroku z prodlení není nárok i při splnění zákonných předpokladů. Vyhovění žádosti daňového subjektu, jakož i rozsah prominutí úroku je totiž vázáno na správní úvahu správního orgánu. Toto správní uvážení svěřené správci daně sice nevylučuje soudní přezkum rozhodnutí o částečném či úplném nevyhovění žádosti o prominutí úroku, avšak soudní přezkum se musí zaměřit na to, zda správce daně aplikaci tohoto uvážení založil na řádně zjištěném skutkovém stavu, zda užil zákonná kritéria a zda správní uvážení při rozhodování o žádosti daňového subjektu řádně a logicky odůvodnil. I kdyby tedy žalobce splnil všechny podmínky, jak tvrdí, žalovaný nebyl povinen jeho žádosti vyhovět za předpokladu, že by svůj postup náležitě odůvodnil.

[4] Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobce, že chybu ve výkladu opravných položek lze zahrnout pod neurčitý právní pojem „ospravedlnitelný důvod“ podle § 259b odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V této souvislosti poukázal na pokyn GFŘ, který obsahuje výčet ospravedlnitelných důvodů ve smyslu citovaného ustanovení, a který také prokazuje zavedenou správní praxi, jíž se daňové orgány řídí v obdobných případech. Krajský soud se přitom ztotožnil s žalovaným, že důvod spočívající v předmětné chybě není ospravedlnitelným důvodem podle citovaného pokynu. Podle krajského soudu je bez významu, že žalobce neměl v úmyslu zpozdit se s úhradou daně. Podstatné je, že byl v prodlení s úhradou daně, aniž by k tomu měl ospravedlnitelný důvod. Na hodnocení nemohla změnit nic ani jinak dobrá platební morálka žalobce, neboť ta je pouze podmínkou, bez níž nelze k prominutí úroku přistoupit.

[5] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám žalobce týkajícím se nepřiměřenosti předepsání úroku z prodlení a přílišné tvrdosti uplatněného nároku. Krajský soud připustil, že celková výše předepsaného úroku z prodlení je značná. Ovšem z § 259b odst. 3 daňového řádu vyplývá, že otázka tvrdosti uplatňovaného nároku se bere v úvahu až v okamžiku, kdy daňový orgán dospěje k závěru, že jsou dány důvody k prominutí, tedy až při posuzování rozsahu prominutí. Pakliže žalovaný z výše uvedených důvodů vůbec nepřistoupil k prominutí, nemohl ani posuzovat kritéria pro určení jeho rozsahu podle citovaného ustanovení.

[6] Krajský soud na závěr uvedl, že žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 2 Afs 35/2009-124, nelze vztáhnout na daný případ, neboť řeší odlišnou věc. Nejvyšší správní soud se v něm zabýval během prekluzivní lhůty podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v souvislosti se zahájením daňové kontroly a napadeným dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob, zatímco v projednávané věci soud přezkoumává rozhodnutí žalovaného o zamítnutí žádosti o prominutí úroku z prodlení. Lze proto přisvědčit žalovanému, že hodnocení doby trvání daňové kontroly, na jejímž základě byla doměřena daň, není předmětem tohoto řízení. Žalobce se mohl bránit buď již v průběhu daňové kontroly, měl-li za to, že daňový orgán postupuje liknavě, nebo se mohl bránit proti rozhodnutí, jímž mu daň byla doměřena. Z obsahu spisu však neplyne, že by žalobce napadl rozhodnutí o doměření daně, žalobce to ani netvrdil. Skutečnost, že se žalobce nebránil dostupnými prostředky proti doměření daně na základě daňové kontroly či proti kontrole samotné, neznamená, že se může této ochrany domáhat nyní, jelikož to je již mimo dosah tohoto řízení.

## III.

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Stěžovatel má za to, že prokázal, že splnil veškeré podmínky pro prominutí úroku z prodlení, neboť z jeho strany již byla daň uhrazena a zároveň ke zpoždění s úhradou daně došlo z ospravedlnitelných důvodů spočívajících v administrativním pochybení ohledně sporného výkladu účtování opravných položek. Stěžovatel dále poukázal na svou dosud bezvadnou platební morálku a řádně plnění veškerých daňových povinností a na přílišnou tvrdost předepsaného úroku, kdy ze všech těchto důvodů je přesvědčen, že splňuje podmínky pro prominutí úroku z prodlení v nejvyšším možném rozsahu. Postup krajského soudu, který výše uvedené argumenty nevzal v potaz, resp. je nepovažoval za způsobilé ke zrušení rozhodnutí žalovaného, považuje stěžovatel za nezákonný, který ve svém důsledku vedl k zásadnímu zkrácení jeho práv. Stěžovatel rovněž namítal, že v řízení o prominutí příslušenství daně je nutno přihlížet k (nepřiměřené) délce daňové kontroly, neboť tato ovlivňuje výši úroků. Nesouhlasil proto s názorem krajského soudu, že na daný případ nelze vztáhnout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 2 Afs 35/2009-124.

[9] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

## IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu. Poukázal na to, že stěžovatel považuje jeho rozhodnutí i napadený rozsudek krajského soudu za nezákonný v podstatě jen proto, že mu nebylo vyhověno. Ostatně všechny jeho námitky v kasační stížnosti se nesou pouze v rovině tvrzení (stejně jako v žalobě), že administrativní pochybení je ospravedlnitelný důvod, že v řízení o prominutí příslušenství daně je nutno přihlížet k délce daňové kontroly a že předepsané úroky zakládají tvrdost a mohou mít velmi nepříjemné následky. Vyhovění žádosti jen na základě v ní uvedených důvodů by ze strany žalovaného vyústilo v rozpor s dosavadní praxí, která byla založena mj. i metodickým pokynem GFŘ. Zatímco ostatní daňové subjekty tak musely v minulosti vždy splnit podmínky v tomto pokynu uvedené, stěžovatel si nárokuje prominutí jen na základě tvrzeného administrativního pochybení. Podle názoru žalovaného krajský soud nepochybil, když konstatoval, že dobrá platební morálka stěžovatele je pouze podmínkou, bez níž nelze k prominutí úroku přistoupit, nebo když upozornil, že tvrdost uplatňovaného úroku se bere v úvahu až v okamžiku, kdy daňový orgán dospěje k závěru, že jsou dány důvody k prominutí. Délka daňové kontroly není podle názoru žalovaného také relevantní. I kdyby bylo možné přenést odpovědnost za výši úroků na správce daně, který daňovou kontrolu prováděl, není možné toto promítnout do rozhodnutí o prominutí, resp. není pravda, jak dovozuje stěžovatel, že by existoval vztah mezi daňovou kontrolou a důvody prominutí příslušenství daně. Tento argument se týká zákonnosti úročené daně, nikoliv naplnění podmínek k uplatnění úroku a způsobu jeho výpočtu. Je tedy nutno rozlišovat mezi nalézací a platební rovinou. Ještě vzdálenější je pak způsob provádění daňové kontroly od řízení o prominutí příslušenství

daně. Krajský soud proto tuto námitku správně odmítl, stejně jako odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 2 Afs 35/2009-124. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

## V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] S ohledem na to, jakým způsobem je v nyní projednávané věci formulována kasační argumentace stěžovatele, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné připomenout, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Rozhodnutí krajského soudu je tedy přezkoumáváno v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73).

[14] Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný zahájil dne 31. 10. 2014 u stěžovatele daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 v neomezeném rozsahu a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až duben a červen až prosinec roku 2013 také v neomezeném rozsahu (viz protokol č. j. 231060/14/4023-07000-403042). Na základě této daňové kontroly (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 14. 9. 2017, č. j. 142122/17/4223-21792-403042) vydal žalovaný dne 19. 9. 2017 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 č. j. 152632/17/4223-21792-403123. Následně dne 28. 11. 2017 vydal žalovaný také platební výměr na úrok z prodlení za stejné zdaňovací období č. j. 192649/17/4300-12711-108855, kterým vyrozuměl stěžovatele o předpisu úroku z prodlení ve výši 5 470 740 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které vyústilo ve snížení vyměřeného úroku Odvolacím finančním ředitelstvím na částku 5 003 898 Kč, a to rozhodnutím ze dne 17. 7. 2018, č. j. 32312/18/5200-11433-706599. Dne 14. 12. 2017 podal stěžovatel žádost o prominutí předmětného úroku z prodlení. S ohledem na tehdy probíhající odvolací řízení ve věci platebního výměru na úrok z prodlení (viz sdělení ze dne 1. 2. 2018, č. j. 17830/18/4300-12711-108855) žalovaný o této žádosti rozhodl až dne 12. 9. 2018 rozhodnutím č. j. 148522/18/4300-12711-108855 tak, že ji zamítl. Následně stěžovatel toto rozhodnutí napadl žalobou.

[15] Podstatou kasační stížnosti je tvrzení stěžovatele, že splnil veškeré podmínky pro prominutí úroku z prodlení podle § 259b daňového řádu. V této souvislosti stěžovatel zejména namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda administrativní pochybení při účtování opravných položek lze považovat za ospravedlnitelný důvod ve smyslu odst. 2 citovaného ustanovení.

[16] Podle § 259b odst. 1 daňového řádu *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl*. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení *správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu*. Podle odstavce 3 téhož ustanovení *při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku*.

[17] Nejvyšší správní soud předesílá, že na prominutí úroku není nárok, a to ani při splnění zákonných předpokladů (tj. žádost daňového subjektu a úhrada daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl). Rozhodování o prominutí úroku z prodlení se děje ve sféře volného správního uvážení (diskrečního práva správního orgánu), tedy zákonem dovolené volnosti správního orgánu rozhodnout ve vymezených hranicích, resp. volit některé z více možných řešení, které zákon dovoluje (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, nebo ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018-35). Podrobit volné správní uvážení soudnímu přezkoumání lze podle § 78 odst. 1 s. ř. s. jen potud, překročil-li správní orgán zákonem stanovené meze tohoto uvážení nebo správní orgán volné uvážení zneužil. Soud tedy posuzuje, zda rozhodnutí správního orgánu nevybočilo z mezí stanovených zákonem.

[18] Žalovaný založil svou úvahu na řádně zjištěném skutkovém stavu a vzal v úvahu zákonem předepsaná kritéria. Žalovaný rovněž řádně vysvětlil důvod, proč nepřistoupil k prominutí úroků, tj. okolnost, že k prodlení nedošlo z ospravedlnitelného důvodu, jehož existence je prvořadou podmínkou pro možnost prominutí úroku z prodlení. Krajský soud i žalovaný správně na danou věc aplikovali pokyn GFŘ, jímž jsou povinny se řídit všechny podřízené daňové orgány, a který v čl. III. 3. A. definuje neurčitý právní pojem „ospravedlnitelný důvod“ použitý v § 259b odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel ospravedlnitelný důvod pro prominutí úroku z prodlení spatřoval v jím tvrzeném administrativním pochybení při účtování opravných položek. S tímto názorem stěžovatele se však nelze ztotožnit. Jak uvedl již krajský soud, v citovaném pokynu jsou obsaženy jen skutečnosti, vzhledem k nimž by se požadování úroku z prodlení zjevně jevilo jako nespravedlivé, přičemž k úplnému prominutí má docházet pouze výjimečně. Chyba při účtování opravných položek však mezi zde taxativně stanovenými důvody uvedena není a ani typově neodpovídá žádnému z nich. Jiný ospravedlnitelný důvod přitom žalovaný z obsahu daňového spisu neshledal, ostatně ani sám stěžovatel jiný důvod netvrdil. Nejvyšší správní soud proto dospěl ke shodnému závěru jako krajský soud, že postup žalovaného nevybočil z mezí a hledisek stanovených zákonem.

[19] Další stěžovatelem zmiňovaná okolnost, tj. předchozí daňová spolehlivost stěžovatele, představuje pouze podmínku, při jejímž nesplnění vůbec nelze k prominutí úroků přistoupit (srov. § 259c odst. 2 daňového řádu), nelze ji tedy považovat za okolnost, která by měla nasvědčovat prominutí úroků.

[20] Rovněž poukaz na přílišnou tvrdost uplatněného úroku je pro posouzení věci irelevantní. Jak správně uvedl krajský soud, otázka tvrdosti uplatňovaného nároku se bere v úvahu až v okamžiku, kdy správce daně dospěje k závěru, že jsou dány důvody k prominutí, tedy až při posuzování rozsahu prominutí (§ 259b odst. 3 daňového řádu). V nyní posuzované věci však žalovaný dospěl k oprávněnému závěru, že v případě stěžovatele nejsou dány důvody k prominutí, a proto se zcela logicky již dále nezabýval kritérii pro určení rozsahu prominutí.

[21] Pokud jde o namítanou délku daňové kontroly, tato námitka se míjí s předmětem tohoto soudního řízení, jímž je přezkum rozhodnutí ve věci prominutí úroku z prodlení a nikoliv přezkum rozhodnutí o doměření daně či posouzení zákonnosti kontroly samotné. Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel ani blíže neuvádí, proč by měla být délka daňové kontroly nepřiměřená. Stěžovatel si musel být vědom toho, že pokud probíhá doměřovací řízení, existuje i možnost doměření daně a s tím spojená možnost stanovení úroku z prodlení. K tomu žalovaný uvedl, že stěžovatel nemusel pasivně vyčkávat konce doměřovacího řízení, ale mohl např. ponechat adekvátní přeplatek na svém osobním daňovém účtu, který by pak byl při úročení zohledněn.

[22] Souhrnně vzato se tak Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci plně ztotožnil s hodnocením a závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, které považuje za správné a náležitě vyargumentované. To, že s nimi stěžovatel nesouhlasí a má jiný názor, přirozeně samo o sobě neznamená, že je napadený rozsudek nezákonný. S ohledem na poměrnou podrobnost a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, stejně jako odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného a kdy nyní posuzované kasační námitky jsou ve značné míře opakováním či shrnutím námitek žalobních, Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji, aby neopakoval již několikrát řečené.

[23] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[24] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. září 2022

pokračování

David Hipšr
předseda senátu