



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy a soudce zpravodaje JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **ALLPACK s.r.o.**, se sídlem Volgogradská 17/44, Liberec, zastoupena Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, se sídlem 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2013, č. j. 14057/13/5000-14501-705878, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 11. 4. 2014, č. j. 59 Af 17/2013 - 35,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 11. 4. 2014, č. j. 59 Af 17/2013 - 35, a rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2013, č. j. 14057/13/5000-14501-705878, **se z r u š u j í** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni k rukám advokáta Mgr. Davida Hejzlara náklady řízení o žalobě ve výši 15.342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni k rukám advokáta Mgr. Davida Hejzlara náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 9.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Rozsudkem ze dne 11. 4. 2014, č. j. 59 Af 17/2013 - 35, zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, žalobu, kterou žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2013, č. j. 14057/13/5000-14501-705878, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci ze dne 5. 11. 2012, č. j. 339682/12/192913505204. Tímto rozhodnutím finanční úřad nevyhověl žádosti stěžovatelky

o upuštění od předepsání úroku za dobu posečkání povoleného rozhodnutím správce daně ze dne 25. 5. 2010 ve smyslu § 157 odst. 7 daňového řádu. Správce daně své rozhodnutí odůvodnil tím, že stěžovatelka podala žádost o posečkání daně až po třech měsících od splatnosti převažující části splátek daně, o jejíž posečkání bylo žádáno. V žalobě stěžovatelka především namítala, že tento důvod zákonná úprava nezná, a pro zamítnutí žádosti jej proto nelze užit.

[2] V odůvodnění napadeného rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že na upuštění od předepsání úroku z posečkání nemá daňový subjekt nárok, zákon mu nezakládá žádné subjektivní právo a výraz „*může*“ užitý v § 157 odst. 7 daňového řádu znamená, že se jedná o jakési dobrodinný stát, který se vzdává daňové pohledávky, a rozhodování o žádosti se odehrává ve sféře volného správního uvážení. Orgány finanční správy podle krajského soudu nepřekročily rámec § 157 odst. 7 daňového řádu. Ekonomické a sociální poměry daňového subjektu, jichž se stěžovatelka dovolává, se totiž vztahují k neurčitému pojmu tvrdosti dopadu předepsání úroku z posečkání. O vykročení z rámce citovaného ustanovení by se jednalo, pokud by správce daně přistoupil k upuštění od předepsání úroku pro tvrdost právě z jiných důvodů než ekonomických či sociálních poměrů daňového subjektu. Takový postup, kdy by si správce daně „přimyslel“ důvody tvrdosti zcela mimo zákonodárcem zpřesněný prostor pro posouzení okolností rozhodných pro užití institutu upuštění od předepsání úroku z posečkání, by bylo nutno považovat za nezákonný. Zda správce daně od předepsání úroku z posečkání upustí, je však pouze na jeho správním uvážení. V daném případě správce daně a po něm žalovaný odůvodnili nevyhovění žádosti stěžovatelky tím, že stěžovatelka podala žádost o posečkání daně až po třech měsících od splatnosti převažující části částek daně, o jejíž posečkání žádala. Tento postup nelze považovat ani za nepřipustnou svévoli a zneužití správního uvážení, neboť uvedený důvod je předvídan právě pokynem Generálního finančního ředitelství č. 15/2012 (dále jen „pokyn č. 15/2012“) mezi okolnostmi zpravidla vylučujícími kladné rozhodnutí. Takto definovaný důvod pro negativní rozhodnutí správce daně pak nepředstavuje důvod, který by nerespektovat kogentní zákonnou normu, byl nespravedlivý či diskriminující nebo či v rozporu se smyslem daného institutu. A postup v souladu s výkladem a praxí zavedenou pokynem č. 15/2012 v podobě respektování uvedeného důvodu pro nevyhovění žádosti o upuštění od předepsání úroku z posečkání nepředstavuje libovůli správce daně a zneužití správního uvážení, a to ani tehdy, pokud se správce daně proto nezabýval konkrétními skutečnostmi ohledně ekonomické situace, které stěžovatelka v žádosti a jejím doplněním uváděla.

[3] Na výše uvedených závěrech nemůže podle krajského soudu nic změnit ani stěžovatelkou namítaná skutečnost, že k přijetí pokynu č. 15/2012 a nabytí jeho účinnosti došlo až po podání žádosti stěžovatelky o upuštění od předepsání úroku a dokonce po požádání o posečkání daně. Správce daně byl v době rozhodování o žádosti žalobce již tímto metodickým interním pokynem vázán. Podobné pokyny představují určitou správní praxi správců daně při odpouštění daňových povinností. Správní praxe sice zakládá určité legitimní očekávání daňového subjektu, ale není a ani nemůže být zcela neměnná. Naopak se může vyvíjet a měnit v závislosti na společenských a ekonomických faktorech a bezpochyby také právě v souvislosti s přijímáním nových právních norem, jako tomu bylo právě v důsledku přijetí daňového řádu a zavedení nového institutu upuštění od předepsání úroku z posečkání ve smyslu § 157 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatelka ani nenamítala, že by správce daně ve skutkově obdobných případech jiným daňovým subjektům vyhovoval. Stěžovatelka mylně dovozuje, že její žádosti nebylo vyhověno z důvodů víceméně procesních. Důvodem, který předvídá pokyn č. 15/2012 v čl. III. bodu 2. jako skutečnost vylučující upuštění od předepsání úroku z posečkání, je však nikoli okamžitá, ale až po určité době realizovaná žádost žalobce o posečkání DPH včetně příslušenství. Jak žalovaný konstatoval ve vyjádření k žalobě, jedná se o okolnost, kterou správci daně berou v potaz při komplexním vyhodnocení daňového subjektu a která je zároveň výrazem nenárokové podstaty institutu

pokračování

upuštění od předepsání úroku z posečkáni daně. Z těchto důvodů krajský soud žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného k ní

[4] Stěžovatelka v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnila důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda může být žádost o upuštění od úroku z posečkané úhrady daně zamítnuta pouze z toho důvodu, že byla podána až po 3 měsících od splatnosti daně, o jejíž posečkáni bylo žádáno. Podle stěžovatelky stanovením tohoto kritéria jednají finanční orgány svévolně, resp. způsobem, který je v rozporu s Ústavou, neboť takové kritérium se nachází mimo rámec zákonných podmínek. Správce daně nahradil rozhodování podle právních předpisů rozhodováním podle pokynu č. 15/2012, který byl navíc v posuzované věci vydán nejen po splatnosti posečkané částky, ale dokonce až po podání žádosti stěžovatelky. Jakákoli argumentace žalovaného, spočívající v údajném posílení právní jistoty daňových subjektů cestou vydaného metodického pokynu a s ním související zavedené správní praxe, je tedy z pohledu daného případu zcela zavádějící a bezpředmětná, neboť stěžovatelka si nebyla a ani nemohla být žádné takové správní praxe vědoma. Nemohla nic tušit o pravidle, které nelze ze zákona nijak dovodit. Při uplatnění institutu prominutí daňového příslušenství dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), bylo posuzováno zákonné kritérium „tvrdosti“ vyměřeného příslušenství daně, což je pojem natolik široký a neurčitý, že zde správní úvaha musela být nutně daleko více a precizněji „zarámována“ pokynem Ministerstva financí. Určující kritéria ekonomických a sociálních poměrů daňového subjektu však nelze pominout a omezit se pouze na jakousi „bezúhonnost“ daňového subjektu při jeho jednání vůči správci daně. Stěžovatelka také namítá, že v polovině roku 2012 byla správní praxe v této oblasti zmatečná, a poukazuje na rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích ze dne 10. 7. 2012, které bylo přiloženo ke správní žalobě a ve kterém správce daně dospěl k závěru, že není možné rozhodnout o upuštění od předepsání úroku z posečkáni, nebylo-li příslušné posečkáni daně doposud ukončeno. Vedle toho ani dřívější metodické pokyny týkající se prominutí příslušenství daně nijak nespojovaly možnost prominutí příslušenství daně s otázkou, kdy bylo eventuálně požádáno o posečkáni či splátky daňového nedoplatku, s nímž bylo příslušenství spojeno.

[5] Stěžovatelka dále uvádí, že svoje ekonomické poměry včetně okolností vzniku nedoplatku a způsobu jeho řešení v žádosti vysvětlila. Správce daně si byl obtížné ekonomické situace stěžovatelky vědom, ta přesto nebyla v rozhodnutí správce daně ani žalovaného vyhodnocena. Za absurdní považuje stěžovatelka jediný dílčí závěr žalovaného, že „nelze hovořit o tvrdosti uplatněného úroku, pokud ekonomická situace subjektu umožňuje jeho alespoň postupné splácení“. Pokud by ekonomické poměry byly posouzeny jako příznivé vždy, když daňový subjekt sjedná se správcem daně pro něho přijatelný režim posečkáni daně či splátek, byla by jakákoli aplikace ustanovení § 157 odst. 7 daňového řádu dopředu vyloučena. Odůvodnění napadeného rozsudku se s podstatou žaloby mýjí. Krajský soud zcela mylně přisuzuje stěžovatelce snahu domoci se cestou správní žaloby nároku na upuštění od předepsání úroku z posečkáni. Stěžovatelka se však domáhá toliko nároku na řádně zdůvodněné vyřízení svojí žádosti, které bude vycházet ze zákonných kritérií. Nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož je interní předpis finančních orgánů zárukou toho, že nemůže dojít k excesům a libovůli správního orgánu. Tyto případné excesy a otázku úřední libovůle je totiž dle názoru stěžovatele nutné vždy poměřovat s ustanovením zákona, nikoliv s ustanovením interních předpisů, které si v rámci své metodiky finanční orgány samy zpracují a vydají. Krajský soud se také nedostatečně věnoval podobnosti a rozdílu mezi instituty upuštění od předepsání úroků z posečkáni daně a prominutí daně z důvodu tvrdosti. Nesrozumitelný je pak závěr krajského soudu, že k vykročení z rámce zákonného ustanovení dojde pouze tehdy, pokud správce daně upustí od úročení pro tvrdost

z jiných než ekonomických nebo sociálních poměrů daňového subjektu. Dle názoru stěžovatelky je takový pohled příliš jednostranný. Libovůle správního úřadu se může projevit tím, že žádost o upuštění není vůbec posouzena z hlediska zákonných kritérií, což následně může vést k nezákonnému upuštění od úročení stejně jak k nezákonnému rozhodnutí, kterým od úročení není upuštěno.

[6] Stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[7] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil s právním názorem krajského soudu. Zdůraznil, že institut upuštění od předepsání úroku z posečkáni má nenárokovanou povahu. Takto má správce daně možnost upustit od předepsání úroku z posečkáni, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku. Nadto žalovaný zdůraznil, že správce daně vycházel stěžovatelce vždy vstříc. Posečkáni daně a povolení její úhrady ve splátkách je institut, který umožňuje odsunutí celé nebo částečné úhrady daně, aniž by se daňový subjekt vystavoval riziku exekuce svého majetku. Rozhodnutím o posečkáni je pak stanoven náhradní termín splatnosti daně s tím, že daňový subjekt není po dobu posečkáni povinen hradit úrok z prodlení, ale úrok z posečkané částky, který je oproti úroku z prodlení v poloviční výši. Stěžovatelce bylo povoleno zaplacení nedoplatku na dani z přidané hodnoty ve splátkách. Správce daně tedy postupoval jednoznačně v její prospěch. Následně správce daně povolil stěžovatelce zaplacení úroku z odložené částky ve splátkách. Při rozhodování o upuštění od předepsání úroku za dobu posečkáni vycházel žalovaný ze znění ustanovení § 157 odst. 7 daňového řádu i ze zavedené správní praxe a judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se vázanosti správních orgánů vlastní správní praxí. Jestliže Generální finanční ředitelství pokynem č. 15/2012 vymezilo na jedné straně skutečnosti, v nichž lze spatřovat zákonné důvody tvrdosti daně ekonomickými nebo sociálními poměry daňového subjektu, pokud by k předepsání úroku z posečkáni došlo, a na straně druhé skutečnosti, které vylučují možnost upuštění od předepsání úroku z posečkáni, nelze hovořit o tom, že by správce daně žádným způsobem nehodnotil ekonomickou situaci stěžovatelky, když jako důvod pro zamítnutí žádosti o upuštění od předepsaného úroku uvedl, že žádost byla podána až po třech měsících od splatnosti převažující části daně, o jejíž posečkáni je žádáno. Nadto byla zákonnost posuzovaného důvodu vylučujícího upuštění od předepsání úroku z posečkáni uvedeného v pokynu č. 15/2012 potvrzena i v novém metodickém pokynu, který nabyt účinnosti dne 1. 7. 2014 a nahradil tak metodický pokyn č. 15/2012. Správní praxe je tak v tomto směru konstantní.

[8] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Z napadeného rozsudku jsou seznatelné závěry, ke kterým krajský soud dospěl. Nelze přitom přisvědčit stěžovatelce, že by jí krajský soud přisuzoval snahu domoci se cestou správní žaloby nároku na upuštění od předepsání úroku z posečkáni. Krajský soud se správně zabýval mezemi správního uvážení při rozhodování správce daně o upuštění od předepsání úroku, a to prostřednictvím výkladu ust. § 157 odst. 7 daňového řádu v souvislosti s kritérii stanovenými v pokynu č. 15/2012. Stížní námitka nepřezkoumatelnosti tedy není důvodná, neboť ve skutečnosti vychází především z odlišného právního posouzení rozhodné právní otázky

pokračování

stěžovatelkou oproti tomu, které zaujal krajský soud, jelikož podle stěžovatelky se měl správce daně zabývat jejími ekonomickými nebo sociálními poměry a nemohl zamítnutí její žádosti odůvodnit toliko tím, kdy byla žádost podána.

[11] Podle § 157 odst. 7 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2014, *(s)právce daně může upustit od předepsání úroku z posečkáni, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku.* Uvedené ustanovení obsahuje jednak kombinaci neurčitých právních pojmů definující základní smysl a účel a podmínky uplatnění institutu upuštění od předepsání úroku z posečkáni. Dále zmocňuje správní orgán ke správnímu uvážení při uplatnění pravomoci upustit od předepsání úroku z posečkáni. Pojmy „*ekonomických a sociálních poměrů daňového subjektu*“, jakož i „*tvrdosti uplatněného úroku*“ mají neostré hranice, což již samo o sobě vytváří správnímu orgánu určitý prostor k výkladu, který se bude opírat ve své podstatě o mimoprávní, a sice ekonomické, sociální, etické a jiné podobné úvahy aplikujícího orgánu. Uvedené neurčité právní pojmy představují vstupní nutnou podmínku, kterou musí příslušný daňový subjekt splnit, aby bylo možno vůbec uvažovat o upuštění od předepsání úroku z posečkáni v jeho konkrétním případě. Splnění této podmínky je nutné, avšak pro uplatnění uvedeného institutu nikoli dostačující. Druhým krokem je zde uplatnění správního uvážení založeného slovy „*může upustit*“. Znamená to tedy, že i v případě, že by „*ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku*“, nemusí správce daně od předepsání úroku z posečkáni upustit, uváží-li, že existují důvody, proč tak neučinit.

[12] Správce daně tedy musí svojí výkladovou a aplikační praxí upřesnit kontury zákonných podmínek § 157 odst. 7 daňového řádu ve dvou směrech. V první řadě musí výkladem vyjasnit, v jakých případech jsou dány takové sociální nebo ekonomické poměry daňového subjektu, které zakládají tvrdost uplatněného nároku. Jak již bylo řečeno, kritéria, na nichž bude výklad založen, se budou opírat o danosti sociální a ekonomické reality, která se v čase zpravidla v jisté míře mění, a na představách o tom, jaké dopady takovéto reality mají být považovány za ještě únosné, a jaké již nikoli; i tyto představy se mohou v čase a v závislosti na měnících se společenských podmínkách a představách o spravedlnosti a lidskosti měnit.

[13] Dále správní orgán musí svou správní praxí při uplatnění správního uvážení vytýčit, v jakých případech, které vstupní podmínky splní, své pravomoci upustit od předepsání úroku z posečkáni využije, a v jakých nikoli. Rozlišovací kritéria pro tyto dvě kategorie případů musí mít racionální a nediskriminační povahu, vyvarovat se libovůle (tj. musí vést k tomu, že obdobné případy budou posuzovány obdobně a rozdílné rozdílně) a musí odpovídat smyslu a účelu institutu upuštění od předepsání úroku z posečkáni, tedy v zásadě být založena na zkoumání a hodnocení chování daňového subjektu v souvislosti s plněním jeho daňových povinností, jeho ekonomických a sociálních poměrů a dopadů uplatnění daňových zákonů na životní situaci či fungování daňového subjektu.

[14] Pokud správní orgán vytvoří svojí správní praxí určitá rozlišovací kritéria, je povinen se jich zásadně držet ve všech případech; uvedená kritéria může změnit, avšak pouze do budoucna a nediskriminačně, tedy pro všechny případy, na něž má být správní uvážení uplatněno. Mění-li rozlišovací kritéria tak, že mění svůj náhled na skutkové okolnosti či jednání osob, k nimž došlo v minulosti, před okamžikem změny správní praxe, může tak učinit pouze při zohlednění již nabytých práv a právních (typicky procesních) pozic a legitimního očekávání osob; v podstatě i zde platí obdobná pravidla, jaká ve vztahu k zákazu zpětného působení práva platí pro legislativu.

[15] Signálem správní praxe v podobě kodifikace pravidel, kterými správní orgán sám sebe při uplatňování správní praxe váže, mohou být pokyny nebo jiné metodické nástroje,

kterými řídicí orgány daňové správy usměrňují rozhodování správců daně v konkrétních případech. Takovéto metodické nástroje mohou použít pouze ta rozlišovací kritéria, která splňují výše popsané požadavky. Znamená to tedy, že pokud se v metodických nástrojích objeví taková kritéria, která výše uvedeným požadavkům neodpovídají, nelze je při rozhodování v režimu správního uvážení použít. Jinak řečeno, při stanovení jakýchkoli pravidel strukturujících prostor správního uvážení správního orgánu je třeba, aby tato pravidla spočívala na důvodech odpovídajících tomu, proč je prostor pro správní uvážení v dané oblasti výkonu veřejné správy příslušnému správnímu orgánu vytvořen. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že veřejná správa má v oblasti, v níž jí přísluší správní uvážení, široký prostor pro volbu takových rozlišovacích kritérií, která povedou k co možná nejlepšímu plnění funkcí státu. Může se tedy jednat i o kritéria, která jen nepřímo souvisí se samotnou oblastí veřejné správy, v níž se správní uvážení uplatňuje, a jež tedy mají např. motivovat k řádnému chování i v jiné oblasti veřejné správy, než které se týká samotného účelu rozhodování v režimu správního uvážení. Vždy však musí jít o kritéria založená na důvodech racionálních, pokud možno objektivně ověřitelných a zpětně nadřazeným orgánem či správním soudem přezkoumatelných (vylučujících svévoli a ryze arbitrární rozhodování) a v neširším slova smyslu spravedlivých a odpovídajících hodnotám, na nichž je založena Česká republika jako materiální právní stát (čl. 1 odst. 1 Ústavy).

[16] Není sporu o to, že žalovaný rozhodoval v projednávané věci v režimu správního uvážení v souladu se správní praxí signalizovanou *Metodickým pokynem č. 15/2012 k aplikaci § 157 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“ nebo „daňový řád“)*, který vydalo Generální finanční ředitelství pod č. j. 30157/12-3410-702909 dne 8. 10. 2012 (dále jen „pokyn č. 15/2012“), a že se držel pravidel v tomto pokynu vyjádřených. V projednávaném případě jde o pravidlo uvedené v čl. III. bodu 2. zmíněného pokynu, které zní: *„U důvodů vylučujících upuštění od předepsání úroku z posečkání stačí, je-li naplněna jen některá (i jediná) z níže uvedených skutečností: (...) 2. žádost o posečkání daně byla podána až po 3 měsících od splatnosti (náhradní splatnosti) částky daně, o jejíž posečkání je žádáno, žádost dědice obledně daňových povinností zůstavitele, které na něj přešly smrtí zůstavitele, pokud byla podána po 3 měsících od právní moci usnesení soudu o vypořádání dědictví (...).“*

[17] Samotný obsah výše citovaného pravidla je nesporný (znemožňuje upustit od předepsání úroku z posečkání v souvislosti se žádostí o posečkání daně, která je podána později než ve vymezeném časovém období počínajícím běžet splatností, příp. náhradní splatností daně, resp. právní mocí usnesení soudu o vypořádání dědictví, jde-li o žádost dědice) a konstrukce uvedeného pravidla je i po stránce „technické“ racionality, ověřitelnosti a zpětně přezkoumatelnosti bezproblémová – kritérium závislé na plynutí času ve spojení s určitou objektivně zjistitelnou skutečností těmto požadavkům zjevně vyhovuje.

[18] Uvedené pravidlo v čl. III. bodu 2. zmíněného pokynu, jímž daňová správa omezuje svůj vlastní prostor pro správní uvážení, však nemůže být aplikováno na věc stěžovatele. Je tomu tak proto, že svoji vůli se uvedeným pravidlem v prostoru pro správní uvážení řídit deklarovala daňová správa navenek teprve vydáním pokynu dne 8. 10. 2012. Stěžovatel přitom svoji žádost o povolení splátek nedoplatku na DPH podal již v květnu 2010, tedy ještě podle pravidel dřívějšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podal ji tedy nepochybně v době, kdy mu nemohlo být známo, že veřejná správa bude v budoucnu podle nového procesního předpisu (daňového řádu, jenž nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011) při rozhodování v prostoru správního uvážení klást důraz na to, aby žádost o posečkání daně (za niž daňová správa považuje i žádost o povolení splátek nedoplatku na dani podanou podle dřívějšího zákona o správě daní a poplatků) byla podávána ve lhůtě 3 měsíců od splatnosti či náhradní splatnosti částky daně, o jejíž posečkání je žádáno. V době, kdy stěžovatelka žádost podala, daňová správa nijak navenek nesignalizovala, že by vyhovění žádosti o prominutí bylo *a priori* podmíněno tím, že žádost je podána v nějaké lhůtě. V předchozích pokynech řady D (D-319 a D-330), které se však týkaly

pokračování

ještě rozhodování podle § 55a dřívějšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tedy postupu významně odlišného od postupu podle § 157 odst. 7 daňového řádu, obdobné kritérium nebylo rovněž použito. Dokonce i samotná žádost o upuštění od předepsání úroku z posečkání byla stěžovatelem podána dne 11. 7. 2012, tedy sice již za účinnosti nového daňového řádu, avšak před vydání pokynu č. 15/2012 (ten, jak již bylo zmíněno, byl vydán 8. 10. 2012).

[19] Samotný pokyn č. 15/2012 svoji časovou působnost upravuje pouze tak, že nabývá účinnosti dnem podpisu (8. 10. 2012). Při doslovném výkladu by tedy bylo možno dojít k závěru, že se vztahuje i na řízení zahájená před jeho účinností, je-li v nich rozhodnutí správního orgánu vydáno až po jeho účinnosti. Takový výklad by ovšem byl v rozporu s požadavkem ochrany oprávněné důvěry v právo. Tento požadavek platí nejen pro zákonodárce, ale i pro veřejnou správu rozhodující v prostoru pro správní uvážení. Pokud veřejná správa zužuje prostor pro zmírňující správní uvážení, jako je tomu v případě, kdy prominutí určité povinnosti podmíní tím, že nějaký s tím související úkon musel být učiněn v určité lhůtě, může takový krok, jenž je potenciálně v neprospěch jednotlivců, na něž by mohlo dobrodiní zmírňujícího správního uvážení dopadnout, učinit zásadně jen do budoucna, tedy jen pro takové případy, jejichž „skutkové těžiště“ se nachází až v době po změně (zprísnění) správní praxe. Neznamená to samozřejmě, že se po zprísnění musely odehrát všechny skutkové okolnosti, které mohou být významné pro posouzení žádosti o prominutí. Takový výklad by nebyl rozumný a v řadě ohledů by šel proti smyslu a účelu správního uvážení. Například pokud by změna pravidel promíjení byla přípustná pouze ve vztahu k příslušenství souvisejícímu s daněmi splatnými po ohlášení změny správní praxe, veřejná správa by fakticky nemohla adekvátně reagovat na měnící se podmínky (třeba fiskální), neboť by musela změnu své praxe ohlásit s velkým časovým předstihem před okamžikem rozhodnutí ve věci žádosti o prominutí, týká-li se promíjení zpravidla příslušenství souvisejícího s daněmi splatnými řadu měsíců a někdy i roky předtím, než daňový subjekt o prominutí úroku z posečkání požádá a než je o něm následně rozhodnuto.

[20] V projednávaném případě nicméně je nutno spatřovat „skutkové těžiště“ rozhodování o promíjení v časovém období blízkém době rozhodování správce daně, zejména mu bezprostředně předcházejícím. Správce posuzuje situaci žadatele o prominutí především podle stavu ke dni svého rozhodnutí (posuzuje jeho ekonomickou či sociální situaci a důsledky, které by mělo prominutí či neprominutí příslušenství na poměry žadatele), přičemž chování žadatele ve vzdálenější minulosti posuzuje pouze z určitých hledisek jako dílčí kritérium či vodítko své správní úvahy. V této souvislosti je třeba vidět i význam časového odstupu žádosti o posečkání od okamžiku splatnosti či náhradní splatnosti daně. Pokud daňová správa předem deklaruje, že prominout lze příslušenství jen tehdy, byla-li s tím související žádost o posečkání podána v jí určené lhůtě odvíjející se od splatnosti či náhradní splatnosti daně, signalizuje tím svůj zájem, aby daňové subjekty bez otálení zhodnotily svoje poměry, a pokud mají za to, že tyto poměry by ospravedlňovaly v jejich případě zmírňující zásah veřejné moci, aby opět bez otálení o posečkání požádaly. Podmínění úspěchu žádosti o prominutí úroku z posečkání podáním žádosti o posečkání v určité relativně krátké (tříměsíční) lhůtě po splatnosti či náhradní splatnosti daně však svým smyslem a účelem (jímž je zřejmě vyřešení otázky prominutí úroků z posečkání brzy po splatnosti či náhradní splatnosti daně) není natolik „samozřejmě“ spojeno se smyslem a účelem promíjení úroku z posečkání, aby daňový subjekt mohl bez toho, že takový požadavek veřejná správa předem deklaruje, tušit, že pro něj může okamžik podání žádosti o posečkání mít právní význam. Proto nelze u věcí týkajících se prominutí úroku z posečkání, u nichž byla žádost o posečkání podána předtím, než daňová správa v čl. III. bodu 2. pokynu č. 15/2012 deklarovala, že pokud tyto žádosti nebyly podány v jí určené lhůtě, nelze úrok z posečkání prominout, splnění uvedené podmínky vyžadovat.

[21] Jestliže tedy žalovaný na věc stěžovatele výše uvedené ustanovení pokynu č. 15/2012 aplikoval, vybočil z mezí správního uvážení, které mu v daném případě vytyčuje právní princip ochrany oprávněné důvěry v právo. Z něho v daném případě vyplývá, že daňová správa po stěžovateli nemohla vyžadovat chování, o němž předem neřekla, že může být relevantní pro úspěch stěžovatelovy žádosti. Krajský soud pak nesprávně uvedený postup žalovaného aproboval.

[22] Vzhledem k tomu, že již samotné pravidlo, že žádost o posečkání měla být podána ve lhůtě tří měsíců od splatnosti či náhradní splatnosti daně, nemohlo být na stěžovatele aplikováno, není důvodu zabývat se samotnou otázkou, zda z obsahu tohoto pravidla je na první pohled a bez dalšího zřejmý jeho smysl a účel. Není proto třeba zkoumat v rámci toho ani to, proč právě skutečnost, že o posečkání nebylo požádáno v určitém časovém období v podstatě bezprostředně následujícím po tom, co na žadatele o posečkání dopadne povinnost daň platit, má být sama o sobě a bezpodmínečně důvodem, pro který nelze od předeepsání úroku z posečkání upustit.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Protože je kasační stížnost je s ohledem na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodná, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Jelikož také napadené správní rozhodnutí trpí podstatnou vadou, která způsobuje jeho nezákonnost, pro kterou bylo rozhodnutí možno zrušit již v řízení před krajským soudem, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že se za použití ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušuje také rozhodnutí žalovaného a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

[24] V dalším řízení bude na žalovaném, aby o žádosti stěžovatele o upuštění od předeepsání úroku z posečkání rozhodl tak, že důvodem jejímu nevyhovění nemůže být samotná skutečnost, že žádost o posečkání byla podána později než ve lhůtě podle čl. III. bodu 2. pokynu č. 15/2012 (obdobnou lhůtu zná i čl. II. bod 2. nynějšího Metodického pokynu k aplikaci § 157 odst. 7 daňového řádu, vydaný pod č. j. 16092/14/7001-41000-702909, jímž byl s účinností od 1. 7. 2014 nahrazen pokyn č. 15/2012; není však předmětem tohoto řízení posuzovat, podle jakého z obou pokynů má být ve věci stěžovatele nadále postupováno).

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem.

[26] Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a odměny za právní zastoupení za 3 úkony právní služby ve výši 3 x 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání repliky k vyjádření žalovaného) podle ust. § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“), a náhrady hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Protože je advokát stěžovatelky plátcem daně, zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 2.142 Kč (21 % z 10.200 Kč). Náhrada nákladů za řízení o žalobě tedy činí celkem 15.342 Kč.

pokračování

[27] Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a odměny za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (písemné podání ve věci samé) podle ust. § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky, a náhrady hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Protože je advokát stěžovatelky plátcem daně, zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 714 Kč (21 % z 3.400 Kč). Náhrada nákladů za řízení o kasační stížnosti tedy činí celkem 9.114 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. ledna 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu