



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **AGRIMEX, spol. s r.o.**, se sídlem Kojetice 160, okr. Třebíč, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Celní úřad pro Kraj Vysočina**, se sídlem Strážná u Jihlavy 5, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2016, č. j. 16-66/2016-630000-11, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2018, č. j. 62 Af 129/2016 - 80,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný označeným rozhodnutím prominul žalobci úrok z posečkané částky ve výši 75.967 Kč z platebního výměru na úrok z posečkané částky ze dne 29. 7. 2016, č. j. 1545-6/2016-630000-32.2, kterým byl žalobci vyměřen úrok z posečkané částky ve výši celkem 108.524 Kč. Žalovaný dále žalobci prominul úrok z prodlení ve výši 260.291 Kč z platebního výměru na úrok z prodlení ze dne 12. 1. 2016, č. j. 1545/2016-630000-32.2, kterým byl žalobci vyměřen úrok z prodlení ve výši celkem 1.266.923 Kč.

[2] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného podal žalobu u Krajského soudu v Brně, v níž namítal, že mu úrok z posečkané částky a úrok z prodlení měl být prominut zcela. Přestože žalovanému doložil svou nepříznivou ekonomickou situaci, žalovaný tomu přiznal pouze 50% váhu. Prodlení navíc vzniklo z důvodu, že žalobce byl v dobré víře ohledně správnosti svého postupu a nezákonnosti názoru žalovaného při doměření spotřební daně. Navíc žalobce nemohl úrok z prodlení uhradit až do 12. 1. 2016, kdy byl vydán platební výměr na tento úrok, neboť až k tomuto datu povinnost platit úrok vznikla a žalobce se dozvěděl

údaje potřebné pro jeho úhradu. S odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, žalobce dovozoval, že smyslem právní úpravy individuálního prominutí příslušenství daně je dosáhnout úhrady daně, na níž úrok vznikl. Žalobce spotřební daň uhradil dne 16. 5. 2016, přičemž motivací pro tento krok, který byl pro žalobce téměř likvidační, byla právě možnost požádat o prominutí úroku z prodlení. Pokud žalovaný nevyhověl žádosti zcela, zabránil naplnění účelu tohoto zákonného ustanovení. Úrok z prodlení navíc na žalobce dopadá s přílišnou tvrdostí s ohledem na jeho špatnou ekonomickou situaci.

[3] Krajský soud v záhlaví uvedeném rozsudkem žalobu zamítl. Vysvětlil, že podle přechodných ustanovení obsažených v čl. VII bod 4 zákona č. 267/2014 Sb. bylo možné požádat o prominutí pouze u úroku z prodlení, který vznikl v období od 1. 1. 2015. Žalovaný žalobci promínil úrok z prodlení za toto období a úrok z posečkané částky ve shodné výši 70 %, přičemž vysvětlil, na základě jakých kritérií k tomuto závěru dospěl. Pokud žalobce dovozoval, že mu povinnost platit úrok z prodlení vznikla až dne 12. 1. 2016, a proto měla být prominutá částka odpovídající 70 % kalkulována z celé výše úroku z prodlení, krajský soud dospěl k závěru, že se žalobce mýlí. Spotřební daň, kterou žalobce nezaplatil, byla splatná 31. 8. 2012. Od tohoto data žalobci vznikal ze zákona úrok z prodlení z dlužné částky daně. Úrok z prodlení vzniklý do 31. 12. 2014 nebylo možné podle zákona č. 267/2014 Sb. promínout. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, kterým byl potvrzen platební výměr na uvedenou spotřební daň, byla zamítnuta rozsudkem stejného krajského soudu č. j. 30 Af 105/2015 - 46. Proto jakákoli polemika žalobce s jeho daňovou povinností je irelevantní.

[4] V posuzované věci vzal krajský soud za nesporné, že podmínky pro prominutí příslušenství daně stanovené v § 259b zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, byly naplněny. Soud však odmítl argumentaci žalobce, která by ve svém důsledku znamenala, že úhrada daňového nedoplatku by měla mít za následek automatické úplné prominutí příslušenství daně. Žalovaný správně vyčíslil částku promínutého úroku v souladu s pokynem Generálního finančního ředitelství GFR-D-21. Úplné prominutí úroků by připadalo v úvahu pouze výjimečně. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce ani netvrdil, že by k prodlení s úhradou daně došlo z důvodů na jeho vůli nezávislých. Žalovaný uznal, že ekonomická situace žalobce není dobrá a vyhodnotil ji jako „churavěná“ dle ekonomické analýzy. Krajský soud uzavřel, že správním uvážením, na jehož základě žalovaný žalobci promínil úrok z prodlení a úrok z posečkané částky ve výši 70 %, je dostatečně podloženo skutkovými zjištěními.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti tomuto rozsudku včas kasační stížnost. Uvedl, že žalovaný pochybil, pokud sice správně zjistil, že stěžovatel je ve špatném ekonomickém stavu, avšak přisoudil tomuto faktoru váhu pouze 50 %. Žalovaný rovněž nesprávně nezohlednil stěžovatelovu dobrou víru, že spotřební daň mu byla vyměřena nezákonně, a to, že stěžovatelovo prodlení s úhradou daně nebylo zaviněno jeho liknavostí, nezodpovědností či dokonce úmyslně. Jedná se o ospravedlnitelný důvod opožděné úhrady daně, který měl být zohledněn. Úrok měl být tedy stěžovateli promínut ze 100 %.

[6] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku výkladu aplikovatelnosti prominutí příslušenství daně na úrok z prodlení za období do 31. 12. 2014. Stěžovatel byl totiž do 6. 5. 2015 v dobré víře, že splnil veškeré své daňové povinnosti a teprve 12. 1. 2016 byl vydán platební výměr na úrok z prodlení, čímž stěžovateli vznikla povinnost

pokračování

úrok z prodlení uhradit. K tomu stěžovatel odkazuje na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2009, sp. zn. 8 Afs 77/2007, podle něhož teprve právní mocí dodatečného platebního výměru na daň je definitivně rozhodnuto, že daňový subjekt byl v prodlení s placením daně, a je mu možno předspsat penále. Stěžovatel také opětovně uvádí, že smyslem institutu prominutí příslušenství daně je posílit motivaci k úhradě nedoplatku na dani. Stěžovatel jednal v dobré víře v souladu s tímto účelem zákona, dlužnou daň zcela uhradil, avšak žalovaný mu příslušenství přes naplnění zákonných podmínek zcela neprominul. Sankční složka úroku z prodlení tak na stěžovatele s ohledem na jeho ekonomickou situaci dopadá s neúměrnou tvrdostí.

[7] Ve stručném vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského sudu, který rozhodl v souladu s relevantními ustanoveními zákona a s judikaturou správních soudů a své rozhodnutí dostatečně a logicky odůvodnil. Stěžovatel pouze opakuje svou argumentaci obsaženou již v žalobě, k níž se již žalovaný vyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[9] Kasační stížnost je nedůvodná.

[10] Podle § 259b odst. 1 daňového řádu, *[d]aňový 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 odst. 2, *[s]právce 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 přihlídnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu.* Odst. 3 téhož paragrafu stanoví, že *[p]ři posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.*

[11] Je třeba předeslat, že jak vyplývá již ze samotného znění § 259b odst. 2 a 3 daňového řádu, na prominutí úroku i při splnění zákonných předpokladů (tj. žádost daňového subjektu a úhrada daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl) není nárok. Vyhovění této žádosti, jakož i rozsah prominutí úroku je totiž vázáno na úvahu správního orgánu. Nejvyšší správní soud judikoval již k obdobnému oprávnění správce daně prominout daňový nedoplatek dle § 65 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků: *„Zda správce daně daňový nedoplatek promine, závisí na jeho správním uvážení. Správní uvážení však nelze chápat jako prostor pro libovůli správního orgánu, nýbrž jako relativně abstraktní vymezení kritérií relevantních pro posuzování rozhodovaných případů, které správnímu orgánu umožňuje v určité míře reagovat na měnící se podmínky. (...) Zákon nemůže delegovat na exekutivu (ani na justici) právo činit libovůli. Může pouze ve větší či menší míře abstrakce definovat podmínky, za kterých exekutiva (či justice) rozhoduje o subjektivních právech jednotlivců. Z těchto základních východisek pak musí vycházet i moderní koncepce správního uvážení. (...) Základní práva a ústavní principy tak znamenají samozřejmé a přirozené implicitní omezení jakékoli, i nejtšším způsobem definované diskreční pravomoci exekutivy; do katalogu pravidel takto omezujících diskreční pravomoc lze jistě řadit zejména povinnost správního orgánu respektovat principy rovnosti, požadavek racionality kritérií pro posuzování kauz, o nichž je rozhodováno, a proporcionality, jakož i požadavek konat v souladu se smyslem a účelem dané*

konkrétní diskreční pravomoci a vázanost správního orgánu svojí vlastní správní praxí (pohybuje-li se tato intra legem). Nad rámec implicitních omezení diskrečního oprávnění pak k nim přistupují omezení explicitní, vyjádřená zákonem stanovenými kritérii pro rozhodování.“ (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55). 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 (jak ta zákonem výslovně stanovená, tak i kritéria vyplývající z ústavního pořádku, např. zákaz diskriminace či ochrana legitimního očekávání založeného na ustálené správní praxi) a zda správní uvážení při rozhodování o žádosti daňového subjektu řádně a logicky odůvodnil.

[12] S ohledem na výše uvedené je třeba nejprve odmítnout názor stěžovatele, že po úhradě nedoplatku daně, jejíž neuhrazení způsobilo vznik úroku, má daňový subjekt nárok na prominutí úroku (zřejmě v plné výši), což stěžovatel opírá mj. o důvodovou zprávu, která se o motivační funkci tohoto institutu opravdu zmiňuje. Motivační funkci však není možno zaměňovat s nárokovým automatismem, jak činí stěžovatel. Žalovaný navíc tuto funkci institutu prominutí úroku nepominul, neboť po úhradě nedoplatku spotřební daně žádosti stěžovatele o prominutí úroku z větší části vyhověl a úrok z prodlení i úrok z posečkané částky prominul ze 70 %.

[13] Žalovaný rovněž založil svou úvahu na řádně zjištěném skutkovém stavu a vzal v úvahu zákonem předepsaná kritéria, tj. zde nepříznivou ekonomickou situaci stěžovatele a též částečně ospravedlnitelný důvod, pro který došlo k prodlení. Žalovaný rovněž řádně vysvětlil důvod, proč nepřistoupil k úplnému prominutí úroků, tj. okolnost, že k prodlení nedošlo z důvodů zcela nezávislých na vůli stěžovatele (např. z důvodu živelní pohromy, z důvodu přechodu daňové povinnosti na jiný subjekt) či z důvodu omluvitelného omylu (např. při platbě poukázané omylem na jiný účet). Doměření spotřební daně na základě daňové kontroly možná mohlo být pro stěžovatele subjektivně překvapivé, avšak nemůže vést samo o sobě k úplnému prominutí úroků, které by mělo představovat spíše výjimečný postup správce daně (srov. též důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., které se sám stěžovatel dovolává).

[14] Další stěžovatelem zmiňované okolnosti, tj. předchozí daňová spolehlivost stěžovatele a jeho statutárního orgánu a úhrada správního poplatku za žádost, představují pouze podmínky, při jejichž nesplnění vůbec nelze k prominutí úroků přistoupit (srov. § 259c odst. 2 daňového řádu), nelze je tedy považovat za okolnosti, které by měly nasvědčovat úplnému prominutí úroků.

[15] Nelze též odhlížet od toho, že úrok z prodlení a úrok z posečkané částky, vedle funkce motivační k včasné úhradě daně, plní též funkci kompenzační, tj. představují přiměřenou náhradu za to, že státní rozpočet v důsledku prodlení stěžovatele nemohl s částkou splatné daně po určitou dobu nakládat, zatímco stěžovatel se (v důsledku toho, že částku splatné daně zdržoval) do určité míry obohatil. Nejvyšší správní soud má za to, že úrok v části, která prominuta stěžovateli nebyla, v přiměřené míře plní právě tuto funkci. Nelze tedy dovozovat, že by úrok v této části na stěžovatele dopadal s přílišnou tvrdostí, jak dovozuje stěžovatel.

[16] Nejvyšší správní soud považuje za nedůvodnou i námitku, že 70 % podíl prominutých úroků měl být kalkulován z celé částky úroku z prodlení za období od 31. 8. 2012 do 22. 12. 2015, kdy stěžovateli bylo povoleno posečkání s úhradou daně.

[17] Podle čl. VII. bod 4 zákona č. 267/2014 Sb., kterým byla ustanovení § 259a až 259c vložena do daňového řádu, [ž]ádat o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky

pokračování

lze pouze v případě úroku vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Zákon č. 267/2014 Sb. nabyl účinnosti dne 1. 1. 2015.

[18] Opět je možno poukázat na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., které se opakovaně sám stěžovatel dovolával (sněmovní tisk č. 252/0, Poslanecká sněmovna 2013-2017, www.psp.cz). Ta k citovanému ustanovení uvádí: „*Přechodné ustanovení upravuje pravidlo, podle kterého lze o posečkání úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky požádat pouze u těch úroků, které vznikly od 1. ledna 2015. Úrok z prodlení vzniká za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti (§ 252 odst. 2). Úrok z posečkané částky vzniká za dobu povoleného posečkání namísto úroku z prodlení (§ 157). Pro oba úroky je charakteristické, že vznikají ex lege každým dnem prodlení, bez ohledu na to, že do evidence daní se předepisují s určitým zpožděním (v případě úroku z prodlení jednou za měsíc; v případě úroku z posečkané částky až po ukončení posečkání). Okamžik vzniku tak nelze ztotožňovat s okamžikem předepsání, byť z hlediska vykonatelnosti je předepsání nezbytným prvkem, bez něhož nelze úhradu úroku po dlužníkovi vyžadovat. V případě, kdy v důsledku doměření daně je zjištěno prodlení s platbou této daně, nadále platí, že úrok vztahující se k dani vzniká ke každému dni prodlení. Doměření daně tak má z hlediska vzniku úroku účinky ex tunc.*“

[19] Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že posouzení věci žalovaným a krajským soudem odpovídá zcela jasnému znění zákona, ohledně jehož výkladu nelze mít jakékoli pochybnosti. Tento gramatický výklad je v souladu s citovanou důvodovou zprávou. Zákon vylučuje prominutí úroku z prodlení vzniklého za období před 1. 1. 2015, kdy zákon č. 267/2014 Sb. nabyl účinnosti. V posuzované věci úrok z prodlení vznikl zčásti v období od 31. 8. 2012 do 31. 12. 2014, tj. v době, kdy zákon č. 267/2014 Sb. nebyl dosud účinný, a tento úrok z prodlení proto nelze prominout dle § 259b daňového řádu. Na tom nic nemění ani ta skutečnost, že spotřební daň byla stěžovateli doměřena dne 6. 5. 2015. Stěžovateli nelze přitakat ani v jeho názoru, že úrok z prodlení vznikl až dne 12. 1. 2016 vydáním platebního výměru na úrok z prodlení, který dle stěžovatele má konstitutivní charakter. Naopak, úrok z prodlení vzniká daňovému subjektu *ex lege* a platební výměr na něj má pouze deklaratorní povahu (rozsudek NSS z 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 229/2018 - 21, a další tam citovaná judikatura).

[20] Pokud stěžovatel poukazoval na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2009, č. j. 8 Afs 77/2007 - 36, z tohoto rozsudku vyplývá, že teprve právní mocí platebního výměru na daň je najisto postaveno, že daňový subjekt byl v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku. Teprve poté má správce daně přistoupit k předpisu penále. Z tohoto rozsudku nelze dovozovat, že by povinnost uhradit úrok z prodlení vznikla teprve právní mocí výměru na daň, popř. konstitutivním platebním výměrem na úrok z prodlení, jak činí stěžovatel. Žalovaný postupoval i v souladu s názorem vysloveným v tomto rozsudku, neboť platební výměr na spotřební daň byl pravomocně potvrzen rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 7. 12. 2015, č. j. 33868-3/2015-900000-304.1, a žalovaný až poté přistoupil k vydání platebního výměru na úrok z prodlení k této dani ze dne 12. 1. 2016, č.j. 1545/2016-630000-32.2. Tento postup však není nikterak v rozporu s tím, že v nyní přezkoumávaném rozhodnutí žalovaný vyšel z toho, že po 1. 1. 2015 vznikla pouze část úroku z prodlení ve výši 371.844 Kč a pouze na tento úrok z prodlení lze aplikovat postup dle § 259b daňového řádu a jeho část ve výši 260.291 Kč stěžovateli prominout.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[21] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[22] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl procesně úspěšný, a náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti mu proto nenáleží. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly náklady přesahující 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. března 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu