



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky, ve věci

žalobce: **TOPEK-Oil.cz, a.s.** IČ 28992717
sídlem S.K. Neumanna 2816, 530 02 Pardubice
zastoupený advokátem JUDr. Markem Nespalou
sídlem Vyšehradská 21, 128 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**, IČ 71214011
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2013, č. j. 16141-2/2013-900000-304.3,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím žalovaného Generálního ředitelství cel, které je uvedeno v záhlaví tohoto rozsudku, bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj č. PV/590000130000012 ze dne 8. 2. 2013, kterým byly předepsány úroky ve výši 152 363 Kč z posečkané částky spotřební daně minerálních olejů ve výši 15 447 865, 80 Kč vyměřené na základě podaného daňového přiznání za zdaňovací období červen 2012.

Dle odůvodnění žalovaného rozhodnutí poskytl žalobce záruku ve výši 15 477 865, 80 Kč na přepravu 24 železničních cisteren motorové nafty v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z nákladového nádraží Pardubice pro společnost ISNELLO s. r. o. Jako místo přijetí byl v příslušném dokladu uveden daňový sklad žalobce, ovšem uvedený vybraný výrobek původně dopravovaný v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle § 19 odst. 1 písm. b) zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, do daňového skladu odvolatele na podkladě průvodního dokladu, se ocitl v držení daňového exekutora, kterým byl Finanční úřad pro Prahu 1. O této skutečnosti byl žalobce informován Celním úřadem Pardubice v přípise ze dne 27. 1. 2012.

2. Z důvodu daňové exekuce tak nebylo možno uvolnit peněžní prostředky žalobce, které se nacházely z důvodu poskytnutí záruky na účtu Celního úřadu Pardubice. Manipulace s výrobkem včetně přečerpání proběhla dle dispozic daňového exekutora a výrobek byl uskladněn u smluvního provozovatele skladu. Vzhledem k tomu, že daňový exekutor neposkytl souhlas s ukončením dopravy, nebyla doprava ukončena a nebyly uvolněny složené finanční prostředky žalobce. Žalobce požádal z popsání důvodu o povolení posečkání úhrady spotřební daně podle § 156 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) ve výši zadržované částky, když mu byla za zdaňovací období červen 2012 vyměřena spotřební daň ve výši 35 380 217 Kč a současně uvedl, že by uvítal upuštění od předepsání úroku z posečkání podle § 157 odst. 7 daňového řádu. Žalobci bylo vyhověno rozhodnutím Celního úřadu Pardubice ze dne 18. 9. 2012 a bylo mu povoleno posečkání daně podle § 156 odst. 1 daňového řádu od 10. 8. 2012 do 10. 10. 2012. Žalobce posečkanou daň uhradil dne 26. 9. 2012.
3. Dále Celní úřad Pardubice rozhodoval o žádosti žalobce o upuštění předepsání úroku z posečkané částky spotřební daně. Odborný útvar Generálního ředitelství cel zpracoval finanční analýzu na základě podkladů předložených žalobcem. Ke dni 1. 1. 2013 se stal podle § 8 odst. 1 písm. a) a § 82 odst. 1 zák. č. 17/2012 Sb., o celní správě, věcně a místně příslušným orgánem Celní úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“), který uzavřel, že vzhledem k celkové výši majetku žalobce 135 mil. Kč ke dni 31. 12. 2011 (resp. 52, 7 mil. Kč ke dni 31. 10. 2012) a vzhledem k vykazovanému obratu ve výši 47 mil. Kč ke dni 31. 12. 2011 (resp. 47, 7 mil. Kč ke dni 31. 10. 2012) nezakládají ekonomické poměry žalobce tvrdost uplatněného úroku a úroky z posečkání předepsal shora uvedeným rozhodnutím ve výši 152 363 Kč.
4. K odvolání žalobce pak žalovaný vydal rozhodnutí, které je předmětem tohoto soudního přezkumu. Žalovaný přitom vyslovil závěr, že skutečnost shora popsána o zadržování finančních prostředků žalobce na účtu správce daně nemá vliv na posouzení žádosti o upuštění od předepsání úroku z částky posečkané spotřební daně. Žalovaný uvedl, že postupoval dle Metodického pokynu č. 15/2012 Generálního finančního ředitelství a že posuzoval, za jakých okolností se do dané situace žalobce dostal. S ohledem na výstupy finanční analýzy (popsané na str. 5 žalovaného rozhodnutí), dospěl žalovaný k závěru, že s ohledem na krátkodobý finanční majetek žalobce nelze předepsání úroku z posečkání podřadit pod pojem tvrdost. Žalobce přitom disponoval ke dni 31. 10. 2012 celkově vykazovaným krátkodobým finančním majetkem ve výši 33,3 mil. Kč, tedy úrok ve výši

152 363 Kč mohl uhradit. Žalovaný dále uvedl, že tím, že žalobce poskytl celní záruku, akceptoval riziko, totiž možnost, že celní úřad bude uplatňovat naplnění ručitelského závazku. Namítaná skutečnost byla přitom již dostatečně zohledněna v rozhodnutí o povolení posečkání spotřební daně.

5. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Žalobce předně namítá, že před vydáním rozhodnutí nebyl vyrozuměn o vypracování finanční analýzy, nemohl se s ní seznámit a nemohl navrhnout doplnění dokazování. S tím souvisí ta uplatněná námitka, že byla majetková situace žalobce chybně vyhodnocena. Dále žalobce namítal, že platební výměr správce daně neobsahoval faktické odůvodnění výroku rozhodnutí a že žalovaný ocitoval výsledky finanční analýzy a spekulativně uvedl, že není rozhodné, zda situaci žalobce zavinil, či nikoliv. Žalobce navrhl důkaz posudkem jeho finanční situace v rozhodné době od znalecké společnosti Equity solutions appraisals s. r. o. ze dne 22. 8. 2013, v němž je obdobně jako ve finanční analýze, k čemuž však žalovaný nepřihlédl, zkráceně řečeno, že žalobce je finančně ohroženou a nestabilní společností. Dle odkazovaného posudku se jednalo o tzv. „podnik v obtížích.“ Žalobce navrhl rovněž výslech znalce Ing. J. A., jednatele znalecké společnosti Equity solutions appraisals s. r. o.
6. Dále žalobce poukázal na úřední záznam správce daně ze dne 5. 9. 2012, podle kterého z ust. § 157 odst. 7 daňového řádu vyplývá, že správce daně může rozhodnout o upuštění od předepsání úroku z posečkání ex offio, když zjistí objektivní existenci důvodů. Žalobce je toho názoru, že právě na straně žalobce takové objektivní důvody byly dány. Dle žalobce § 157 odst. 7 daňového řádu nepožaduje, aby se jednalo o nepředvídatelnou situaci.
7. Konečně žalobce namítal porušení dvojinstančnosti řízení, neboť správce daně vycházel z finanční analýzy zpracované Generálním ředitelstvím cel a zejména před vydáním rozhodnutí si vyžádal zaujetí závazného právního názoru žalovaného, což žalobce dovozuje z písemnosti ze dne 28. 12. 2012, kde správce daně žádal zpřesnění finanční analýzy a o zhodnocení z hlediska tvrdosti ke konkrétní částce úroku z posečkání 152 363 Kč. K tomu žalovaný přípisem ze dne 3. 1. 2013 uvedl, že podmínky tvrdosti splněny nejsou. Žalobce v tomto postupu spatřuje odnětí instance.
8. Vzhledem k uvedeným žalobním námitkám žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
9. Ve vyjádření k žalobě setrval žalovaný na právním názoru prezentovaném v žalovaném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Žalovaný odmítl tvrzení o porušení zásady dvojinstančnosti s tím, že finanční analýzu provedl odborný útvar, který neposuzoval následně důvodnost podaného odvolání. V této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, č.j. 30 Af 6/2011-334. Žalovaný dále zdůraznil, že o upuštění úroku z posečkání může rozhodnout správce daně nikoliv na žádost, nýbrž

z moci úřední, jsou-li splněny pro to podmínky, jak vyplývá z důvodové zprávy k ust. § 157 odst. 7 daňového řádu.

10. V replice podané k vyjádření žalovaného zopakoval žalobce svoji žalobní argumentaci a dále uvedl, že soud má zopakovat či doplnit dokazování, pokud zjistí skutkové či procesní deficity.
11. Na tomto místě považuje soud za vhodné uvést, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. k tomuto odstavci rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9; ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13; rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).
12. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci -

pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

13. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že je soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“
14. Soud přezkoumal zákonnost žalovaného rozhodnutí, a to po veřejném projednání věci v rozsahu řádně uplatněných žalobních námitek podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů podle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s., když nedospěl k závěru, že by se jednalo o nepřezkoumatelné rozhodnutí. Není přitom smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).
15. V dané věci je relevantní právní úprava obsažena v § 157 odst. 7 daňového řádu (dle znění platného a účinného v rozhodné době): Správce daně může upustit od předepsání úroku z posečkání, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku. V důvodové zprávě bylo k tomuto ustanovení uvedeno: „Podle odstavce 7 správce daně zvažuje, zda předepsání úroku z prodlení by vzhledem k ekonomickým a sociálním poměrům daňového subjektu neznamenal příliš tvrdý postup. Pokud by zjistil takové podmínky, mohl by upustit od předepsání úroku z prodlení. Existenci takovýchto podmínek by proto měl daňový subjekt uvést v žádosti o posečkání.“

16. Pokud jde o interpretaci uvedeného zákonného ustanovení v soudní judikatuře, pak lze odkázat zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č.j. 6 Afs 101/2014 – 36. Z něj v první řadě vyplývá, že rozhodnutí správce daně, kterým není upuštěno od předepsání úroku z posečkání daně, je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a podléhá proto soudnímu přezkumu zákonnosti. Dále, pokud jde o interpretaci podmínek, za kterých má být upuštěno od předepsání úroku z posečkání daně, je vhodné odkázat na bod [11] odůvodnění uvedeného rozsudku NSS: *„Podle § 157 odst. 7 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2014, (s)právce daně může upustit od předepsání úroku z posečkání, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku. Uvedené ustanovení obsahuje jednak kombinaci neurčitých právních pojmů definujících základní smysl a účel a podmínky uplatnění institutu upuštění od předepsání úroku z posečkání. Dále zmocňuje správní orgán ke správnímu uvážení při uplatnění pravomoci upustit od předepsání úroku z posečkání. 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 posečkání 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 posečkání upustit, uváží-li, že existují důvody, proč tak neučinit.“*
17. Z uvedené citace právního názoru se jednak podává, že dotčené ust. § 157 odst. 7 daňového řádu obsahuje neurčité právní pojmy definující základní smysl a účel a podmínky uplatnění institutu upuštění od předepsání úroku z posečkání a současně zmocňuje správce daně ke správnímu uvážení (diskreční pravomoc) o tom, zda za splnění předpokladů týkajících se ekonomických a sociálních aspektů zde nejsou jiné důvody, pro které není namístě úrok z posečkání prominout. Jinak řečeno, ani prokázaná existence nepříznivých ekonomických či sociálních poměrů daňového subjektu není dostatečným důvodem pro upuštění od předepsání úroku z posečkání daně.
18. Pokud jde o uplatnění správního uvážení, pak Nejvyšší správní soud v témže rozsudku v bodě [13] vyslovil požadavek na racionální a nediskriminační kritéria založená na chování daňového subjektu v souvislosti s plněním jeho daňových povinností: *„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 posečkání 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 posečkání, 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.“*

19. Tedy krajský soud přezkoumal důvodnost žaloby na základě řádně uplatněných žalobních bodů, přičemž při výkladu ust. § 157 odst. 7 daňového řádu respektoval uvedený právní názor Nejvyššího správního soudu. Pro úplnost lze doplnit, že Metodickým pokynem č. 15/2012 k aplikaci § 157 odst. 7 daňového řádu (jehož účinností se uvedený rozsudek rovněž zabýval), který vydalo Generální finanční ředitelství pod č. j. 30157/12-3410-702909 dne 8. 10. 2012 je stanoveno pravidlo v čl. III. bodu 2.: *„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.“* Z této citace je zjevné, že Generální finanční ředitelství přímo podmiňovalo upuštění od předepsání úroku z posečkání daně včasnou žádostí, tedy ani tato praxe neodpovídá výkladu žalovaného v tom směru, že by se mělo jednat pouze o rozhodování z moci úřední na základě vyhledávací činnosti, nikoliv o rozhodování na základě žádosti. Ostatně, jak již uvedeno, rozhodnutí o neupuštění od úroku z posečkání daně není vyloučeno ze soudního přezkumu zákonnosti podle § 65 a násl. s. ř. s.
20. Nyní k jednotlivým žalobním námitkám. Žalobce namítal, že nebyl seznámen s výsledkem finanční analýzy před vydáním rozhodnutí, čímž mu nebylo umožněno navrhnout doplnění dokazování. K tomu krajský soud ve shodě s vyjádřením žalovaného uvádí, že žalobce předložil podklady vypovídající o jeho finanční situaci, na základě kterých byla finanční analýza zpracována. Tedy tato finanční analýza je zhodnocením zjištěného skutkového stavu právě z podkladů předložených samotným žalobcem. Nejedná se proto o důkaz, nýbrž o zhodnocení důkazů, které vypovídají o finanční situaci žalobce. V odůvodnění platebního výměru je přitom popsán výsledek finanční analýzy s tím, že ekonomické poměry hodnoceného subjektu nezakládají tvrdost uplatněného úroku ve výši 152 363 Kč. Tedy námitka žalobce o nedostatečnosti odůvodnění platebního výměru nemůže obstát. Jestliže následně i žalovaný vtělil podstatný text z této finanční analýzy do odůvodnění žalovaného rozhodnutí, pak mu tento postup nelze důvodně vytýkat jako nezákonný, neboť se jednalo o zhodnocení důkazního materiálu předloženého žalobcem, který vypovídal o jeho finanční kondici.
21. Pokud jde o další důkazní návrhy, ty mohl žalobce učinit i v průběhu odvolacího řízení poté, co byl vydán platební výměr, z jehož odůvodnění byly závěry z finanční analýzy zřetelně seznatelné. Žalobce však učinil důkazní návrhy až v řízení před soudem, když navrhl důkaz posudkem jeho finanční situace v rozhodné době od znalecké společnosti Equity solutions appraisals s. r. o. ze dne 22. 8. 2013 a výslech znalce Ing. J. A., jedatele uvedené znalecké společnosti. Krajský soud však navržené důkazy neprovedl, neboť je žalobce mohl uplatnit právě již v řízení před žalovaným, resp. neuvedl žádné okolnosti, které by mu v takové postupu bránily. Přípustnost dokazování v řízení před soudem je přitom s ohledem na charakter řízení podle daňového řádu, tedy i ve vztahu k řízení o upuštění od předepsání úroku z posečkání daně významně omezena, a to nemožností daňového subjektu navrhnout důkazy právě již v průběhu daňového řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2016, č.j. 9 Afs 44/2016 - 40: *„Pokud stěžovatel neunesl své důkazní břemeno v daňovém řízení, nemůže svoji liknavost zhojit tvrzeními a návrhy důkazů v řízení před krajským soudem. Stěžovatele tížilo břemeno tvrzení a důkazní již v daňovém řízení. Pokud je dle žalovaného neunesl, hodnocení správních soudů se soustředí do otázky, zda tomu tak v daňovém řízení bylo, či nikoli. Je pak irrelevantní, jaká nová tvrzení a důkazy stěžovatel*

předložil v průběhu řízení před krajským soudem, neboť na přezkumu správnosti a zákonnosti rozhodnutí žalovaného nemohly nic změnit.“).

22. Dále žalobce tvrdil porušení dvojinstančnosti řízení právě z důvodu zpracování finanční analýzy a uvedení stanoviska ohledně splnění podmínek tvrdosti podle § 157 odst. 7 daňového řádu. I v tomto ohledu dává soud zapravdu žalovanému, neboť finanční analýza byla zpracována odborným útvarem Generálního ředitelství cel, jednalo se o odbor 60 – analýzy a informační podpory, který není příslušný k rozhodování o odvolání proti platebnímu výměru správce daně. Dále pak závěr o tom, že daňový subjekt nenaplnuje kritéria tvrdosti, nemohl mít žádnou relevanci ve smyslu zasažení práv žalobce, neboť o jeho žádosti rozhodoval správce daně a o odvolání žalovaný, nikoliv odbor 60 – analýzy a informační podpory. Nejednalo se tedy o případ závazného přímého pokynu nadřízeného, jak tomu bylo ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 29. 6. 2006, čj. 2 Afs 143/2004-105: *„Pokud pracovník finančního úřadu konzultuje své rozhodnutí v konkrétní věci s pracovníkem finančního ředitelství, který bude rozhodovat o případném odvolání daňového subjektu, jedná se o porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Tím dochází k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které může mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního.“* Proto ani tato námitka uplatněná žalobcem není důvodná.
23. Konečně žalobce namítal, že u něj byly dány objektivní důvody pro upuštění od předepsání úroku z posečkání daně. Tento právní náhled na věc však krajský soud nesdílí. Jak popsáno shora, z finanční analýzy vyplynulo, že žalobce byl schopen úroky z posečkání v částce 152 363 Kč uhradit z krátkodobého finančního majetku. Tolik tedy okolnosti, které spadají do ekonomických a sociálních poměrů daňového subjektu. Mimo to je však ve věci rozhodné, z jakého důvodu se žalobce dostal do své situace, kterou sám popisoval jako finančně nestabilní v rozhodné době. Jak již uvedeno shora v úvodní části odůvodnění tohoto rozsudku, žalobce poskytl záruku za jiný daňový subjekt a v důsledku prováděné exekuce na tento jiný daňový subjekt mu byly zadrženy peněžní prostředky složené na účtu správce daně. Krajský soud souhlasí s hodnocením žalovaného, že totiž žalobce měl předvídat, že takový sled událostí může teoreticky nastat, a pokud poskytl finanční záruku za přepravu vybraných výrobků, pak podstupoval zcela vědomě podnikatelské riziko s tím spojené. Okolnosti této věci byly dostatečně zohledněny již při povolení posečkání úhrady daně podle § 156 daňového řádu, kdy v důsledku tohoto rozhodnutí neběžely žalobci úroky z prodlení, nýbrž byl povinen hradit významně nižší úroky z posečkání úhrady spotřební daně (§ 157 odst. 1, 2 daňového řádu).
24. Tedy krajský soud uzavírá, že žalobce jednak neprokázal takové ekonomické poměry, které by zakládaly tvrdost uplatněného úroku a dále, že si žalobce nemožnost disponovat s peněžními prostředky ve výši 15 447 865, 80 Kč způsobil sám, když podstupoval podnikatelské riziko, kdy mu možný zákonný postup daňových orgánů měl a mohl být znám, přičemž není namístě k takové okolnosti přihlížet jako k okolnosti zakládající důvodnost upuštění od předepsání úroku z posečkání daně podle § 157 odst. 7 daňového řádu.

25. Z uvedených důvodů shledal krajský soud rozhodnutí žalovaného v souladu se zákonem a žalobu proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Dále soud rozhodl pod výrokem II. o nákladech řízení.

Soud se řídil zásadou úspěchu ve věci podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce nebyl ve věci úspěšný a úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení při jednání soudu vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 19. června 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

