



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce **A.s.r.o.**, se sídlem ■■■, zastoupeného Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, 460 01 Liberec 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2013, č. j. 14057/13/5000-14501-705878,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 5. 2013, č. j. 14057/13/5000-14501-705878, s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci (nyní Finanční úřad pro Liberecký kraj, územní pracoviště Liberec - dále jen „správce daně“) ze dne 5. 11. 2012, č. j. 339682/12/192913505204. Tímto prvostupňovým rozhodnutím správce daně vyslovil, že podle § 157 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, nebude od předepsání úroku za dobu posečkání povoleného rozhodnutím správce daně ze dne 25. 5. 2010, upuštěno. Rozhodnutí správce daně odůvodnil tím, že žalobce podal žádost o posečkání daně až po 3 měsících od splatnosti převažující části splátek daně, o jejíž posečkání je žádáno.

Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí odmítnul odvolací námitky a uvedl, že správce daně respektoval pravidla stanovená v metodickém pokynu Generálního finančního ředitelství č. 15/2012 k aplikaci § 157 odst. 7 daňového řádu, účinném od 8. 10. 2012, což nemohlo mít za následek nezákonnost rozhodování správce daně. Ust. § 157 odst. 7 daňového řádu do určité míry kompenzuje zánik institutu prominutí příslušenství daně dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Žalovaný připomenul charakter

a povahu pokynů Ministerstva financí, jmenovitě pokynů D-319 a D-330, které se vztahovaly k prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti, a také zdůraznil princip vázanosti správních orgánů vlastní správní praxí. Dále připomněl nenárokovou podstatu moderačního institutu upuštění od předepsání úroku z posečkání. Správce daně postupoval v souladu se zákonem a zavedenou správní praxí, pokud v daném případě rozhodoval podle pokynu nadřízeného orgánu, vydaného za účelem jednotnosti a objektivnosti rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkání. Žalovaný poukázal na to, že správce daně vycházel žalobci vždy vstříc, rozhodl o posečkání daně a k žádosti žalobce ze dne 31. 10. 2012 rozložil na splátky také úhradu předmětného úroku z posečkání, a to v souladu s podanou žádostí. Podle žalovaného lze předpokládat, že žalobce navrhl splátky tak, aby byla jejich úhrada v jeho možnostech. Nelze tak hovořit o tvrdosti uplatněného úroku, pokud ekonomická situace umožňuje alespoň postupné splácení. Podle § 156 odst. 6 daňového řádu se při posečkání příslušenství daně neuplatní úrok z posečkané částky a žalobce tímto způsobem zaplatí postupně jen částku posečkaného příslušenství. K aplikovatelnosti pokynu č. 15/2012 konstatoval, že nabyt účinnosti dne 8. 10. 2012 a jako nové procesní pravidlo platí ode dne svojí účinnosti a uplatní se i pro řízení zahájená před dnem nabytí účinnosti. Jelikož byla žádost žalobce podána dne 11. 7. 2012, tedy ještě před ukončením splátkování ke dni 10. 8. 2012, byl žalobce správcem daně vyzván, aby prokázal a doložil, že zaplacení úroku z posečkání pro něj zakládá tvrdost. Na výzvu reagoval žalobce podáním doručeným správcem daně dne 18. 10. 2012, zmíněný pokyn byl účinný od 8. 10. 2012, správce daně rozhodoval dne 5. 11. 2012 a byl povinen vydaný pokyn respektovat.

Žalobce namítal, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, přičemž žalovaný postupoval stejně tak nezákonným způsobem, když prvoinstanční rozhodnutí správce daně potvrdil. Žádost o upuštění od předepsání úroku z posečkání byla posouzena mimo rámec zákonných kritérií pro postup dle § 157 odst. 7 daňového řádu, když důvodem zamítavého rozhodnutí byla skutečnost, že žádost o posečkání daně byla podána až po 3 měsících od splatnosti převažující části částek daně, o jejíž posečkání bylo žádáno. To žalobce považuje za formální důvod pro odmítnutí věcného přezkumu jeho žádosti a souvisejících kritérií ekonomické situace a postup shledává nedostatečným. Správce daně a následně žalovaný nahradili rozhodování podle právních předpisů rozhodováním podle metodického pokynu č. 15/2012. Přitom důvod, který má z této metodiky vyplývat a který se týká okamžiku podání žádosti o posečkání, je podle žalobce mimo rámec zákonných kritérií pro uplatňování postupu dle § 157 odst. 7 daňového řádu.

Žalobce zdůraznil, že zmíněný pokyn č. 15/2012 byl vydán v říjnu 2012, tedy po splatnosti posečkané částky, ale dokonce až po podání žádosti žalobce ze dne 11. 7. 2012. Proto argumentace žalovaného, spočívající v posílení právní jistoty daňových subjektů a s ním související zavedené správní praxe, je zavádějící a bezpředmětná, neboť žalobce si nebyl a ani nemohl být takové správní praxe vědom. Žalovaný pominul, že žalobce v době žádosti o splátky nemohl nic tušit o pravidle, které následně metodika zavedla a které nelze ze zákona dovodit. Zřejmým omylem žalovaného je předpoklad, že lze použít obdobnou argumentaci jako v případě institutu promíjení daňového příslušenství dle ZSDP. Při uplatnění zmíněného institutu bylo dříve posuzováno zákonné kritérium „tvrdosti“ vyměřeného příslušenství daně, což byl pojem natolik široký a neurčitý, že správní úvaha musela být daleko precizněji vymezena pokynem Ministerstva financí. Ust. § 157 odst. 7 daňového řádu ale na rozdíl od dřívější úpravy obsahuje kritéria „ekonomických a sociálních poměrů daňového subjektu“,

které nelze při správní úvaze pominout a omezit se jen na „bezúhonnost“ daňového subjektu při jednání vůči správci daně.

Navíc správní praxe při postupu správců daně dle § 157 odst. 7 daňového řádu byla v polovině roku 2012 nejednotná, o čemž svědčí např. i rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích, ze dne 10. 7. 2012, v němž správce daně vyslovil dokonce názor, že není možné rozhodnout o upuštění od předepsání úroku z posečkání, nebylo-li příslušné posečkání daně doposud ukončeno. Dále žalobce uvedl, že ani dřívější metodické pokyny týkající se prominutí příslušenství daně nijak nespojovaly možnost prominutí příslušenství daně s otázkou, kdy bylo požádáno o posečkání či splátky daňového nedoplatku.

Důvod pro vyloučení upuštění od úročení posečkané částky spočívající v podání žádosti o posečkání daně až po 3 měsících od splatnosti (náhradní splatnosti) částky daně, o jejíž posečkání je žádáno, uvedený v čl. III. bod 2. příslušného metodického pokynu, není v § 157 odst. 7 daňového řádu formulován ani jinak předvídan a nemá žádnou souvislost s ekonomickými poměry žalobce. Ekonomické poměry přitom byly v příslušné žádosti žalobce vysvětleny, včetně okolností vzniku nedoplatku a způsobu jeho řešení, když správce daně si byl obtížné ekonomické situace žalobce v průběhu řešení nedoplatků dobře vědom, o čemž svědčí přivolení k zaplacení daňového nedoplatku ve splátkách. Přesto nebyla ekonomická situace žalobce v předmětném rozhodnutí správce daně, ani v navazujícím rozhodnutí žalovaného přezkoumatelným způsobem vyhodnocena. Žalobce považoval za absurdní, pokud by byly ekonomické poměry posouzeny jako příznivé vždy, když daňový subjekt sjedná se správcem daně přijatelný režim posečkání daně či splátek. V takovém případě by byla aplikace § 157 odst. 7 daňového řádu dopředu vyloučena.

Uzavřel s tím, že pokud finanční orgány zmíněný důvod uvedly jako jediný pro svá rozhodnutí, byl tento postup nejen v rozporu s § 157 odst. 7 daňového řádu, ale také v rozporu s ústavními principy činnosti státní správy, zejména s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Zákonná úprava má přednost před metodickým pokynem, pokud jejich ustanovení nejsou ve shodě. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a žalobci přiznal náhradu nákladů řízení.

K podané žalobě se žalovaný písemně vyjádřil, uvedl shodné skutečnosti jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Znovu zdůraznil vázanost správce daně zmiňovaným metodickým pokynem. Včasnost úhrad, resp. včasné řešení neschopnosti uhradit daň je důležitým aspektem při komplexním hodnocení daňových subjektů, kteří by si měli počínat tak, aby jejich daňová povinnosti nenarůstala, a navázání de facto promíjení daňových povinností na takové jednání, je jedním z nástrojů zachování rovnosti mezi daňovými subjekty. Žalovaný konstatoval, že v napadeném rozhodnutí měl na mysli postupné splácení následně vyměřeného úroku z posečkání, nikoli splácení primárně posečkané daně, jak se snaží navodit žalobce. Pokud žalobce žádal o povolení odkladu úhrady daňové povinnosti, byl si vědom podmínek, za kterých mu stát toto povoluje, tedy že bude povinen uhradit úrok z posečkání. Žalovaný setrval na tom, že pokud žalobce sám určil rozvrh splátek úroku z posečkání, lze očekávat, že tuto povinnost bude schopen hradit, a nelze jeho ekonomickou situaci považovat za natolik kritickou, aby byl zvýhodněn oproti jiným subjektům, proto není dán důvod pro upuštění od předepsání úroku z prodlení. Pokud žalobce odkazoval na praxi Finančního úřadu v Teplicích, rozhodnutí nebylo žalovanému známé.

Odkázal ale na část svého rozhodnutí, ve kterém zmiňuje, že rozhodnutí o tom, zda bude či nebude upuštěno od předepsání úroku z posečkáni, může správce daně vydat až po ukončení splátkování, resp. posečkáni, až bude známá výše těchto úroků.

Žalobce v replice oponoval tím, že v jeho případě se nejednalo o aplikaci příslušného pokynu výhradně s účinky pro dobu po jeho vydání, ale úvaha vede k absurdnímu předpokladu, že žalobce znal tento metodický pokyn dopředu. Žalobce nemohl předpokládat vydání předmětného metodického pokynu více jak půl roku dopředu, kdy mělo dojít k uplynutí tříměsíční lhůty zmiňované v pokynu, a podat tak žádost o upuštění úroku z posečkáni v tehdy ještě neexistující lhůtě. Taková aplikace metodického pokynu je tedy zpětná, působí retroaktivně. Žalobce setrval na názoru, že správce daně měl ve vazbě na podanou žádost o upuštění úroku z posečkáni hodnotit ekonomickou situaci žalobce, jeho postavení a možnost placení úroku z posečkáni, nikoli pouze předpokládat, že pokud byl schopen postupného splácení, vylučuje postup dle § 157 odst. 7 daňového řádu. Žalovaný se s ekonomickou situací žalobce a omezuje důvody odmítnutí žádosti na nedodržení výše zmiňované lhůty k podání předmětné žádosti.

Skutkové okolnosti nejsou mezi účastníky sporné, soud však považuje za nutné připomenout základní rozhodné skutečnosti posuzovaného případu. Rozhodnutím správce daně ze dne 25. 5. 2010 bylo žalobci podle § 60 odst. 1 ZSDP povoleno placení DPH a úroku z prodlení z úhrady daně ve splátkách, a to od 10. 6. 2010 do 10. 8. 2012.

Dne 11. 7. 2012 žalobce požádal od upuštění úroku z posečkáni úhrady DPH a příslušenství, v žádosti uváděl konkrétní skutečnosti týkající se jeho ekonomické situace, počtu zaměstnanců. Výzvou ze dne 9. 10. 2012 správce daně žalobce vyzval, ať svou žádost doplní a prokáže, že zaplacení úroku z posečkáni DPH by pro něj představovalo tvrdost a předložil správcem daně vyžádané důkazy. Žalobce reagoval doplněním žádosti ze dne 18. 10. 2012.

Platebním výměrem ze dne 25. 10. 2012 správce daně stanovil úrok z odložené částky ve výši 291 721 Kč. V odůvodnění se správce daně vyjádřil ke způsobu jeho výpočtu.

Žalobce dne 31. 10. 2012 požádal o povolení splátek úroku z posečkáni, stanoveného zmíněným platebním výměrem. Rozhodnutím ze dne 30. 11. 2012 správce daně žádosti plně vyhověl a rozhodl o posečkáni úhrady daně ve formě povolení uvedeného příslušenství na splátky do 16. 12. 3013.

V mezidobí vydal správce daně rozhodnutí ze dne 5. 11. 2012, č. j. 339682/12/192913505204, kterým vyslovil, že nebude od předepsání úroku za dobu posečkáni upuštěno. Toto rozhodnutí bylo následně potvrzeno žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 5. 2013.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 15/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů v souladu s dispoziční zásadou, již je správní soudnictví ovládáno, vycházejí přitom ze skutkového

a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podstatou sporu je výklad ust. § 157 odst. 7 daňového řádu, podle něhož *správce daně může upustit od předepsání úroku z posečkání, pokud by ekonomické a sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku*, a užití metodického pokynu Generálního finančního ředitelství č. 15/2012. účinného od 8. 10. 2012, vydaného k aplikaci cit. ustanovení, podle jehož čl. III. bodu 2. byla mezi důvody vylučující upuštění od předepsání úroku z posečkání zařazena skutečnost, že *žádost o posečkání daně byla podána až po 3 měsících od splatnosti (náhradní splatnosti) částky daně, o jejíž posečkání je žádáno*.

Soud má shodně se žalovaným za to, že institut upuštění od předepsání úroku z posečkání daně zakotvený v ust. § 157 odst. 7 daňového řádu je jistým způsobem náhradou za institut prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti dle § 55a věta druhá ZSDP, neboť ve svém důsledku rovněž vede v individuálním případě k úplnému zániku povinnosti hradit příslušenství daně. Výklad zmíněného ust. § 55a věta druhá ZSDP a judikurní závěry správních soudů ve vztahu k rozhodnutím správců daně o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti jsou dle přesvědčení soudu do značné míry použitelné i na rozhodování správců daně ve smyslu § 157 odst. 7 daňového řádu.

Vydá-li správce daně rozhodnutí, kterým podle § 157 odst. 7 daňového řádu rozhodne, že nebude upuštěno od předepsání úroku z posečkání daně, jedná se o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které je způsobilé dotknout se právní sféry daňového subjektu, a je proto přezkoumatelné soudem (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07 a z něj vycházející rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 15/2007-108, publ. Sb. NSS 2066/2010).

Znovu ve shodě se žalovaným soud dovozuje, že na upuštění od předepsání úroku z posečkání nemá daňový subjekt nárok, zákon mu v tomto směru nezakládá žádné subjektivní právo a výraz „může“ užitý v § 157 odst. 7 daňového řádu znamená, že se jedná o jakési dobrodiní státu, který se vzdává daňové pohledávky, a rozhodování se odehrává ve sféře volného správního uvážení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2011, č. j. 2 Afs 88/2010-70, publ. Sb. NSS 2347/2010). Jak opakovaně uváděla judikatura Nejvyššího správního soudu k smyslu prominutí daně a jejího příslušenství, jež je nepochybně shodný se smyslem institutu upuštění od předepsání úroku z posečkání, *„pokud (...) jde o smysl institutu prominutí daně a jejího příslušenství, vychází soud z toho, že promíjení daňových dluhů bylo vždy vnímáno jako milost, jako výjimečné osvobození konkrétního případu z všeobecné daňové povinnosti. Je to ostatně pozůstatek královských milostí a pardonů, kdy se stát vzdává daňové pohledávky, na které mu dle zákona nárok. Tento charakter si přitom promíjení daní dochovalo i do dnešní doby, a lze uzavřít, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a d. ř. je rozhodnutím vydávaným ve sféře volného uvážení, přičemž správní orgán i při naplnění zákonných předpokladů daně prominout může, ale také nemusí“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007-54). Nebo též *„prominutí příslušenství daně (...) by měly zajistit, že ve všech případech, kdy to sociální či ekonomická situace daňového dlužníka objektivně vyžaduje nebo kdy je to z jiných legitimních důvodů na místě, bude sankce v jeho konkrétním*

případě přiměřeně snížena či zcela eliminována nebo že mu budou alespoň ulehčeny časové podmínky jejího uhrazení“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005-43, publ. ve Sb. NSS 1889/2009 Sb.). Z právě citovaného je zřejmé, že zákonodárce se při formulaci ust. § 157 odst. 7 daňového řádu inspiroval uvedenou judikaturou, pokud navázal tvrdost dopadu placení úroku z posečkání daně na ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu.

I v případě upuštění od předepsání úroku z posečkání daně lze obdobně jako u prominutí příslušenství daně konstatovat, že v ust. § 157 odst. 7 daňového řádu je zahrnuta kombinace neurčitého právního pojmu „tvrdosti z ekonomických nebo sociálních poměrů daňového subjektu“ a správního uvážení (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 15/2007-108, publ. Sb. NSS 2066/2010).

Soud pak v rámci soudní kontroly rozhodnutí správce daně o upuštění od předepsání úroku z posečkání, založeného jednak na „legálně kritériálním“ a jednak na „čistém“ správním uvážení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005-43), omezí přezkum na posouzení, zda bylo rozhodnutí vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva a zda byly dodrženy zákonem stanovené meze správního uvážení či nebylo správní uvážení zneužito.

Obdobně jako v případě institutu prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti, i ke spolehlivému zabezpečení maximální možné míry jednotného a objektivizovaného rozhodování o žádostech o upuštění od předepsání úroku z posečkání dle § 157 odst. 7 daňového řádu vydalo Generální finanční ředitelství metodický pokyn č. 15/2012. V jeho čl. IV. jsou upřesněny důvody, při jejichž zjištění lze usuzovat na naplnění zákonného důvodu tvrdosti dané ekonomickými nebo sociálními poměry daňového subjektu ve smyslu cit. ustanovení. Zároveň čl. III uvedeného pokynu vymezuje důvody, pro které správce daně od předepsání úroku z posečkání neupustí a dojde tak k naplnění onoho správního uvážení v podobě „ale také nemusí“. Takový postup, kdy je interním předpisem navozena určitá správní praxe při rozhodování o „daňovém dobrodiní“, sloužící k jednotnému výkladu neurčitého právního pojmu a užití správního uvážení, byl shledán zákonným a ve prospěch legitimního očekávání a právní jistoty daňových subjektů, zamezujícím excesům a libovůli správního orgánu.

Zdejší soud má za to, že orgány finanční správy v daném případě nepřekročily rámec ust. § 157 odst. 7 daňového řádu. Ony ekonomické a sociální poměry daňového subjektu, jichž se žalobce dovolává, se vztahují k neurčitému pojmu tvrdosti dopadu předepsání úroku z posečkání a soud má za to, že o vykročení z rámce cit. ustanovení by se jednalo v případě, kdy by správce daně přistoupil k upuštění od předepsání úroku pro tvrdost právě z jiných než ekonomických či sociálních poměrů. Takový postup, kdy by si správce daně u některého daňového subjektu „přimyslel“ důvody tvrdosti zcela mimo zákonodárcem zpřesnění prostor pro posouzení okolností rozhodných pro užití institutu upuštění od předepsání úroku z posečkání, by bylo nutno považovat za nezákonný. Jak již ale soud uvedl, zda správce daně od předepsání úroku z posečkání upustí, je na jeho správním uvážení.

V daném případě správce daně a po něm žalovaný odůvodnili nevyhovění žalobcově žádosti tím, že žalobce podal žádost o posečkání daně až po 3 měsících od splatnosti převažující části částek daně, o jejíž posečkání žádal. Není pochyb o tom, že při úvaze byli správce daně i žalovaný vedeni pokynem Generálního finančního ředitelství č. 15/2012. Uvedená okolnost je dle čl. III bodu 2. pokynu č. 15/2012 považována za důvod vylučující upuštění od předepsání úroku z posečkání daně. Soud má za to, že popsany postup nebyl rozporný s ust. § 157 odst. 7 daňového řádu, neboť toto ustanovení, jak již bylo řečeno, správci daně žádné konkrétní omezení pro neupuštění od předepsání úroku z posečkání, z něhož by vykročil, nedefinuje. Postup nelze považovat ani za nepřipustnou svévoli a zneužití správního uvážení, neboť uvedený důvod je předvídan právě zmíněným čl. III. pokynu č. 15/2012 mezi okolnostmi zpravidla vylučujícími kladné rozhodnutí. Takto definovaný důvod pro negativní rozhodnutí správce daně pak dle názoru soudu nepředstavuje (jako ostatně v minulosti obdobně Ministerstvem financí vymezené důvody pro neprominutí příslušenství daně obsažené v pokynu D-330) důvod, který by nerespektovat kogentní zákonnou normu, byl nespravedlivý či diskriminující, 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 žalobce v žádosti a jejím doplněním uváděl.

Na tomto závěru nemůže nic změnit ani žalobcem namítaná skutečnost, že k přijetí a účinnosti pokynu č. 15/2012 došlo až po podání žádosti o upuštění od předepsání úroku a dokonce po požádání o posečkání daně. Tato tvrzení jsou pravdivá, nicméně je nutno přisvědčit žalovanému, že správce daně byl v době rozhodování o žádosti žalobce již tímto metodickým interním pokynem vázán a byl povinen jej aplikovat, neboť tento pokyn již napříště představoval určitý výklad dotčeného ust. § 157 odst. 7 daňového řádu a sjednocoval možná do té doby ještě nesourodou praxi správců daně (viz žalobcem zmíněné rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích ve věci zastavení řízení o žádosti daňového subjektu o postup dle § 157 odst. 7 daňového řádu). A jak konstatoval soud shora, ať již dříve platné pokyny řady D týkající se užití institutu prominutí příslušenství daně dle § 55a ZSDP z důvodu tvrdosti (D-319, D-330), tak v současné době platný pokyn č. 15/2012 k aplikaci ust. § 157 odst. 7 daňového řádu, představují určitou správní praxi správců daně při odpouštění daňových povinností. Správní praxe sice zakládá určité legitimní očekávání daňového subjektu, že bude respektována, a odchýlení od ní představuje libovůli správního orgánu, ale jak je vidno, není a ani nemůže být zcela neměnná. Naopak se určitá správní praxe 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.

Jestliže byla nově pokynem č. 15/2012 sjednocena správní praxe správců daně k aplikaci ust. § 157 odst. 7 daňového řádu také ohledně důvodů, pro které nebudou správci daně napříště přistupovat k upuštění od předepsání úroku z posečkání z důvodu pozdního podání žádosti o posečkání daně, neznamenalo její respektování i v žalobcově případě libovůli správce daně při správním uvážení, neboť správci daně měli do budoucna takto postupovat i u ostatních daňových subjektů. Ostatně ani žalobce nenamítal, že by tak správci

daně nečinili a že např. ve skutkově obdobných případech, kdy v minulosti daňové subjekty požádali o posečkání daně později, bylo jejich žádostem o postup ve smyslu § 157 odst. 7 daňového řádu v rozporu s čl. III. bodu 2. pokynu č. 15/2012 vyhověno.

Nepřípadná je pak argumentace žalobce o absurdnosti posouzení postupného splácení ze strany žalovaného. Samozřejmě pokud by bylo správcem daně posečkání daně v podobě povolení splátek (jako tomu bylo u žalobce rozhodnutím správce daně ze dne 25. 5. 2010 ve smyslu tehdy účinného § 60 odst. 1 ZSDP) vyhodnoceno jako taková ekonomická situace daňového subjektu, pro kterou správce daně žádosti o postup dle § 157 odst. 7 daňového řádu následně nevyhoví, znamenalo by to stalo v podstatě obsoletnost předmětného ustanovení. Takový postoj však žalovaný nezaújal. Pokud totiž v odůvodnění svého rozhodnutí poukazyval na ekonomickou situaci žalobce a dovozoval, že mu umožňuje postupné splácení příslušenství daně, měl žalovaný na mysli žádost žalobce ze dne 31. 10. 2012 o povolení hradit úrok z posečkání ve splátkách ve výši navržené žalobcem, o které bylo kladně správcem daně rozhodnuto dne 31. 10. 2012, nikoli samotné povolení posečkání daně ve smyslu tehdy účinného § 60 odst. 1 ZSDP.

V replice pak žalobce ještě posouvá význam důvodu, pro který žádosti o upuštění od předepsání úroku z posečkání nebylo vyhověno, namítá-li že nemohl dodržet tříměsíční lhůtu pro podání této žádosti. Žalobce mylně dovozuje, že jeho žádosti nebylo vyhověno z důvodů víceméně procesních, neboť jeho žádost o upuštění od předepsání úroku z posečkání byla podána po lhůtě 3 měsíců, stanovené teprve předmětným pokynem č. 15/2012, a proto mu byla objektivně odebrána možnost lhůtu dodržet. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že důvodem, který předvídá pokyn č. 15/2012 v čl. III. bodu 2. jako skutečnost vylučující upuštění od předepsání úroku z posečkání, a pro který také správce daně neupustil od předepsání úroku z posečkání daně v žalobcově konkrétním případě, byla nikoli okamžitá, ale až po určité době (zmíněné 3 měsíce) 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 upuštění od předepsání úroku z posečkání daně.

Ze všech shora uvedených důvodů soud žalobu posoudil jako nedůvodnou a zamítnul ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci rozhodoval soud bez nařízení ústního jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když žalobce i žalovaný nepožadovali projednání žaloby při ústním jednání.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu řízení právo.

P o u č e n í : 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 nejbližze 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 Liberci dne 11. dubna 2014.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu