



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **MUDr. P. G.**, zast. Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2015, čj. 5546/15/5200-10423-701743, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 27. 1. 2016, čj. 59 Af 6/2015-90,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení **ve výši 8 228 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jeho zástupkyně Ing. Jitky Routkové, daňové poradkyně.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce dne 8. 4. 2013 požádal o posečkáni zbylé částky neuhrazené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 10 530 Kč, tak jak byla stanovena na základě výsledku vytýkacího řízení.

[2] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) v reakci na žádost žalobce vydal dne 29. 5. 2013 platební výměr, čj. 694401/13/2602-24801-506521, kterým podle § 264 odst. 14 daňového řádu a podle § 63 zákona o správě daní a poplatků

vyrozuměl žalobce o předpisu úroků z prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 v částce 30 600 Kč, a to ke dni 15. 3. 2013.

[3] Současně správce daně rozhodl téhož dne (tj. 29. 5. 2013) pod čj. 694412/13/2602-24801-506521 o posečkání daně, a to tak, že od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2014 posečkal s úhradou daně z příjmů za rok 2009 ve výši 10 530 Kč a od 16. 3. 2013 do 30. 6. 2014 posečkal s úhradou příslušných úroků z prodlení, které předchozím platebním výměrem vyčíslil ke dni 15. 3. 2013. Rozhodnutí o posečkání nabylo právní moci dne 5. 7. 2013.

[4] Žalobce se bránil proti výši úroků z prodlení stanovené platebním výměrem čj. 694401/13/2602-24801-506521 odvoláním. Tomu nejprve v rámci autoremedury vyhověl rozhodnutím ze dne 26. 9. 2013 správce daně a původně vypočtený úrok z prodlení snížil z částky 30 600 Kč na částku 14 172 Kč. Rozhodnutím ze dne 20. 2. 2015 změnil žalovaný rozhodnutí správce daně tak, že změnil úrok z prodlení předepsaný do evidence na osobní daňový účet žalobce do 15. 3. 2013 na částku 14 523 Kč.

II. Řízení před krajským soudem

[5] Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2015 o stanovení výše úroků z prodlení napadl žalobce žalobou u krajského soudu.

[6] Krajský soud žalobě vyhověl v jediném žalobním bodu, a to v otázce nezohlednění všech rozhodných skutečností. Žalobce konkrétně namítal, že žalovaný nezohlednil, že rozhodnutím ze dne 29. 5. 2013 bylo povoleno posečkání úhrady dosud neuhrazeného daňového rozdílu ve výši 10 530 Kč od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2014 a příslušného úroku z prodlení ve výši 30 600 Kč od 16. 3. 2013 do 30. 6. 2014.

[7] Krajský soud konstatoval, že o posečkání úhrady daně od 1. 7. 2010 bylo rozhodnuto ve smyslu § 156 daňového řádu se zpětnými účinky. Zákonným důsledkem posečkání daně je vyloučení úroku z prodlení, neboť podle § 157 daňového řádu nevzniká daňovému subjektu po dobu povoleného posečkání povinnost hradit úrok z prodlení. Po dobu posečkání se úrok z prodlení mění na úrok z posečkání, který je nižší. Protože lze v souladu s § 156 odst. 4 daňového řádu posečkání úhrady daně povolit i zpětně ode dne splatnosti, lze takto zpětně eliminovat vznik úroku z prodlení. V takovém případě zanikne vzniklý úrok z prodlení zpětně, neboť po dobu posečkání je daňový subjekt povinen hradit úrok z posečkání. Na tom se nic nemění ani tehdy, nebudou-li splněny případné podmínky posečkání; rozhodnutí o posečkání pozbývá účinky dnem nedodržení podmínek, tedy *ex nunc*.

[8] Na základě shora uvedeného krajský soud dovodil, že na období 1. 7. 2010 až 15. 3. 2013, za které byl platebním výměrem vyčíslen úrok z prodlení, dopadají účinky předvídané § 157 daňového řádu, tedy žalobci v důsledku zpětného posečkání nevzniká povinnost hradit úrok z prodlení.

pokračování

[9] Krajský soud uzavřel, že žalovaný pochybil, jestliže ve svém rozhodnutí k důsledkům posečkání nepřihlédl, a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[10] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

[11] Stěžovatel předně namítá, že platební výměr na úrok z prodlení je pouhým deklaratorním rozhodnutím, kterým správce daně vyrozumívá daňový subjekt o výši předepsaného úroku k datu uvedenému v platebním výměru. Případné skutečnosti nastalé posléze nemohou mít na zákonnost tohoto platebního výměru vliv. Tyto skutečnosti mají vliv na předepsání výše úroku na osobním daňovém účtu daňového subjektu, nikoli však na písemnost, která pouze uvádí, kolik činí aktuální výše úroku z prodlení k určitému datu. Vzhledem k institutům, jako je zpětné posečkání, je zcela logické, že následný úrok bude jiný, než jaký byl stanoven platebním výměrem; to však nemá vliv na jeho zákonnost, neboť pouze uvádí výši k určitému datu za stanovených, v té době správcí daně známých, skutečností.

[12] Dále stěžovatel poukázal na to, že žalobce existenci povoleného zpětného posečkání nenamítal v odvolání, nýbrž až v žalobě. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu přitom odvolací orgán přezkoumá napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. V této souvislosti namítal omezenou možnost provedení nových důkazů v soudním řízení a podmínky uplatnění principu plné jurisdikce.

[13] Stěžovatel rovněž upozornil na skutečnost, že krajský soud vycházel z mylného předpokladu, že rozhodnutí o posečkání nabylo právní moci dne 5. 4. 2013, tedy před 29. 5. 2013, kdy byl vydán platební výměr na úrok z prodlení. Na základě toho potom krajský soud učinil chybný závěr, že měl stěžovatel povolené posečkání v odvolacím řízení zohlednit. Rozhodnutí o posečkání však nabylo právní moci dne 5. 7. 2013; teprve poté mohlo být posečkání předepsáno na příslušný osobní daňový účet a mohly být zohledněny důsledky zpětného posečkání daně ve smyslu § 156 odst. 4 ve spojení s § 157 odst. 1 daňového řádu při výpočtu úroků z prodlení.

[14] Konstatoval, že z právní úpravy posečkání upravené v § 157 daňového řádu jasně vyplývá, že úrok z posečkání má přednost před úrokem z prodlení. Pokud je tedy povoleno posečkání, úrok daňovému subjektu nevzniká, přestože je vydán platební výměr na úrok z prodlení. Vzhledem k tomu, že se jedná o procesní rozhodnutí deklaratorní povahy, nelze zohledňovat skutečnosti, které neexistovaly v době vydání platebního výměru; procesní rozhodnutí nelze měnit zpětně na základě skutečností nastalých až po vydání daného rozhodnutí.

[15] S odkazem na komentář k daňovému řádu stěžovatel uvedl, že v případě zpětného posečkání má daňový subjekt možnost zpětně eliminovat vznik úroku z prodlení

dle § 252 a násl. daňového řádu. V případě zpětného posečkání daně ode dne splatnosti za situace, kdy již vznikl úrok z prodlení, zanikne tento úrok jednou provždy, neboť i kdyby daňový subjekt porušil podmínky posečkání, bude mu za dobu posečkání, pokud její první den je dnem následujícím po dni splatnosti, předepsán již jen úrok z posečkání. Instrumentu posečkání tak lze využít k eliminaci či snížení dopadů, které představuje prodlení znamenající současně vznik příslušného úroku z prodlení.

[16] Stěžovatel se ztotožnil s krajským soudem, že pokud nebudou splněny podmínky posečkání, pozbývá rozhodnutí o posečkání účinky dnem nedodržení podmínek, tedy *ex nunc*. Tento den však dle stěžovatele nelze předem jakkoli určit. Jakmile tato situace nastane, zaniká výhoda daňového subjektu spočívající v placení úroku z posečkané částky a úročí se opět úrokem z prodlení. Platební výměr na úrok z prodlení má tedy subsidiární funkci a nelze jej považovat za nezákonný.

[17] Stěžovatel je přesvědčen, že dle výkladu soudu by odvolací orgán musel před vydáním každého rozhodnutí zjišťovat všechny skutečnosti nastalé v době od vydání odvoláním napadeného rozhodnutí po vydání rozhodnutí o odvolání. Takový požadavek je však zcela nereálný a neuskutečnitelný.

[18] Dodal, že při zaplacení posečkané částky se úrok z prodlení a úrok z posečkání počítají podle toho, kdy byla částka zaplacená. Nelze proto nikdy předem spočítat, v jaké výši mají být úroky zaplacený. Správce daně z tohoto důvodu může vydat rozdílový platební výměr, kterým jsou úroky přepočteny, a následně může být případný přeplatek vrácen daňovému subjektu, případně převeden na jinou splatnou a dosud nezaplacenou daň.

[19] Uzavřel, že žalobce nebyl vydaným platebním výměrem nijak zkrácen na svých právech. Posečkaná částka daně byla uhrazena dne 10. 6. 2014 a úroky z prodlení byly zpětně přepočteny, což bylo žalobci sděleno v odůvodnění platebního výměru na úrok z posečkané částky ze dne 17. 6. 2015.

[20] Na základě shora uvedeného stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[21] Žalobce podal ke kasační stížnosti obsáhlé vyjádření, ve kterém podrobně rozebral jednotlivé námitky a odůvodnil, proč považuje názor krajského soudu za správný a v souladu se zákonem. Kasační stížnost označil za nedůvodnou.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[22] Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

[23] Spornou otázkou je v dané věci posouzení, zda měl stěžovatel v rámci odvolacího řízení vedeného proti platebnímu výměru na úrok z prodlení zohlednit skutečnost, že

pokračování

částka daně, ze které byl úrok z prodlení stanoven, byla zpětně posečkána ode dne její splatnosti.

[24] Institut posečkání daně upravuje daňový řád v § 156 a § 157. Možnost zpětného posečkání stanoví § 156 v odst. 4, dle kterého lze posečkání *povolit nejdříve ode dne splatnosti, a to i zpětně*.

[25] Úročení posečkané částky upravuje § 157, který stanoví:

(1) Po dobu povoleného posečkání nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení.

(2) Za dobu posečkání vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z posečkané částky, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 7 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

(3) O předpisu úroku z posečkané částky za dobu posečkání vydá správce daně platební výměr bezodkladně po skončení posečkání. Úrok z posečkané částky se nepředepeší, nepřesahuje-li 100 Kč.

(4) Úrok z posečkané částky je splatný do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru.

(5) Není-li dodržena některá z podmínek rozhodnutí o posečkání, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti dnem jejího nedodržení; správce daně o tom vydá rozhodnutí. Rozhodnutí o posečkání pozbývá účinnosti rovněž zahájením likvidace nebo dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku.

(6) Při posečkání příslušenství daně nebo peněžitého plnění placeného v rámci dělené správy se úrok z posečkané částky neuplatní.

[26] Z citovaného ustanovení v souladu s argumentací krajského soudu i stěžovatele vyplývá, že po dobu povoleného posečkání nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení (odst. 1), ale úrok z posečkání (odst. 2). V důsledku povolení zpětného posečkání tedy zanikne již případně do té doby vzniklý úrok z prodlení. Z odst. 5 dále vyplývá, že případné nedodržení některé z podmínek povoleného posečkání má za následek pozbytí účinnosti rozhodnutí, a to dnem jejího nedodržení, tedy *ex nunc* (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2014, čj. 7 Afs 22/2014-46). Z toho je zřejmé, že úrok z posečkání za dobu, po kterou bylo v platnosti rozhodnutí o posečkání, zůstává nezměněn ani v případě následného nedodržení podmínek posečkání. Nedodrželi-li daňový subjekt tyto podmínky, rozhodnutí o posečkání pozbude účinnosti dnem jejich porušení. Nejdříve od tohoto dne se změní úrok z posečkání opět na úrok z prodlení.

[27] V projednávané věci povolil správce daně zpětné posečkání úhrady částky daně ode dne její splatnosti. Uvedené rozhodnutí nabylo právní moci dne 5. 7. 2013.

Současně dne 29. 5. 2013 vydal platební výměr na úrok z prodlení vzniklý ke dni 15. 3. 2013.

[28] Stěžovatel namítá, že nelze předem určit, zda žalobce případně poruší stanovené podmínky posečkáni, a zda tedy povolené posečkáni nepozbude účinků. Jak však již bylo uvedeno výše (a jak ostatně shodně argumentuje i sám stěžovatel), povolené posečkáni pozbývá účinků dnem nedodržení některé z podmínek. Z povahy věci se daňový subjekt může dopustit porušení podmínky stanovené v povolení posečkáni nejdříve poté, co bylo rozhodnutí o povolení posečkáni vydáno, tedy v budoucnu.

[29] Platební výměr stanovil v daném případě úrok z prodlení za období od 1. 7. 2010 do 15. 3. 2013. Za situace, kdy byla daň od 1. 7. 2010 zpětně posečkána rozhodnutím ze dne 29. 5. 2013, však již nemůže být za období od 1. 7. 2010 do 15. 3. 2013 úrok z prodlení nikdy stanoven. Jinými slovy za období, které předchází rozhodnutí o posečkáni, již bude v daném případě částka daně vždy úročena pouze úrokem z posečkáni, bez ohledu na to, zda by byla v budoucnu porušena podmínka stanovená pro posečkáni.

[30] V projednávané věci se tedy jeví nadbytečné, jestliže stěžovatel podrobil detailnímu přezkumu platební výměr na úrok z prodlení, který za dané období od 1. 7. 2010 do 15. 3. 2013 již fakticky nikdy nebude vyčíslen, a platební výměr se tak stal zcela obsoletním, bez možného reálného uplatnění. V projednávané věci nadto stěžovatel vydal rozhodnutí o odvolání dne 20. 2. 2015; dne 30. 4. 2014 přitom uplynula lhůta pro posečkáni, a jak sám stěžovatel uvedl v kasační stížnosti, žalobce dne 10. 6. 2014 posečkanou částku uhradil. V době, kdy stěžovatel vydával žalobou napadené rozhodnutí o odvolání, měl tedy navíc již přehled o celém průběhu posečkáni. Jeho argumentace, že si nemohl být jistý, zda nebude porušena některá z podmínek posečkáni, je proto v rozporu se skutkovým stavem věci.

[31] Z uvedeného vyplývá, že v situaci, kdy správce daně zpětně povolí posečkáni daně od počátku splatnosti, není namístě daňový subjekt o úroku z prodlení platebním výměrem vůbec vyrozumívat. Jestliže již byl vydán, je na stěžovateli, aby v případě, kdy je mu takový platební výměr předložen k přezkumu, tuto skutečnost zohlednil. Daňový řád předpokládá vydání platebního výměru na úroky z posečkáni až po skončení posečkáni (§ 157 odst. 3); není tedy možné, aby stěžovatel platební výměr na úroky z prodlení vydaný dle § 252 odst. 6 daňového řádu změnil na platební výměr na úroky z posečkáni, neboť takový postup by postrádal zákonnou oporu. V daném případě tedy bylo namístě platební výměr bez dalšího zrušit, případně úroky z prodlení ke dni 15. 3. 2013 stanovit ve výši 0 Kč.

[32] Stěžovatel dále upozorňoval na limity dokazování ve správním soudnictví a princip plné jurisdikce, současně namítal, že nemůže v odvolacím řízení zohledňovat veškeré skutečnosti, které od vydání napadeného rozhodnutí (zde platebního výměru) nastanou. Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že rozhodnutí o posečkáni představuje skutečnost, která je odvolacímu orgánu známá z jeho úřední činnosti; nejedná se tedy v žádném případě ani o okolnost, která by musela být podrobena dokazování. Ze samotného obsahu rozhodnutí stěžovatele je navíc zřejmé, že si povoleného posečkáni byl plně vědom.

pokračování

[33] Neobstojí ani argumentace stěžovatele, že platební výměr přezkoumává ke skutkovému stavu ke dni jeho vydání. Zpětným povolením posečkáni totiž zpětně došlo i ke změně skutkového stavu, kterou měl stěžovatel zohlednit. Platební výměr nelze považovat za deklaratorní procesní rozhodnutí, u něhož by nebylo možné přihlížet k novým skutečnostem.

[34] Nejvyšší správní soud z rozsudku krajského soudu dále ověřil, že krajský soud skutečně mylně uvedl, že rozhodnutí o povolení posečkáni nabylo právní moci 5. 4. 2013, nikoli správně 5. 7. 2013. Uvedené pochybení je však třeba vnímat jako pouhý přepis a nemá žádný vliv na právní posouzení věci krajským soudem, který, stejně jako Nejvyšší správní soud, dospěl k závěru, že stěžovatel měl za daného skutkového stavu při přezkumu platebního výměru povolené posečkáni zohlednit.

V. Závěr a náklady řízení

[35] Žalovaná ve věci neměla úspěch, v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. je povinna uhradit náklady, které žalobce v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložil. Za tyto náklady je nutno považovat odměnu zástupkyně žalobce za dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] a sepsání vyjádření ke kasační stížnosti, tj. písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za dva úkony právní služby zástupkyni žalobce náleží mimosmluvní odměna ve výši $2 \times 3\,100$ Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], která se zvyšuje o paušální náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon [§ 13 odst. 3 advokátního tarifu]. Celkově tedy zástupkyni náleží 6 800 Kč a dále částka odpovídající DPH ve výši 21 %, celkem tedy 8 228 Kč. Tuto částku je žalovaný zástupkyni žalobce povinen vyplatit do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 3. srpna 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu