



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Tomáše Blažka v právní věci žalobkyně: **Casta a.s.**, se sídlem Pražská 467, 397 01 Písek, zast. JUDr. Jirím Hartmannem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Celní úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Kasárenská 6/1473, České Budějovice, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 6. 2021, č. j. 25745-28/2021-520000-11, č. j. 25745-29/2021-520000-11 a č. j. 25745-30/2021-520000-11, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 1. 2022, č. j. 51 Af 16/2021-37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále také „správce daně“) vydal dne 25. 6. 2021 celkem tři rozhodnutí, kterými zamítl žádosti žalobkyně o prominutí úroků z prodlení podle § 259b zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Předmětné úroky z prodlení byly žalobkyni předepsány v souvislosti s doměřením spotřební daně z minerálních olejů (dále také „LTO“) za zdaňovací období únor až duben 2018. Správce daně konstatoval, že žalobkyně nesplnila podmínku pro prominutí úroku z prodlení stanovenou v § 259b odst. 2 daňového řádu, tedy že by k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného samostatnými žalobami u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který je spojil ke společnému projednání a zamítl v záhlaví specifikovaným rozsudkem. Podle krajského soudu se

žalobkyně dostala do prodlení s úhradou daně v důsledku postupu, který nebyl v souladu se zákonem. Nepředložila totiž průkazně vedenou evidenci spotřeby LTO za konkrétní zdaňovací období, která je předpokladem pro vznik nároku na vratku spotřební daně z minerálních olejů. Není podstatné, že se tak stalo v důsledku pochybení jejího zástupce, společnosti REMKO s.r.o. Žalobkyni nemohlo svědčit ani legitimní očekávání ohledně oprávněnosti inkasované částky. Správce daně vrátil žalobkyni spotřební daň na základě konkludentního vyměření daně, nezkoumal skutkový stav a neověřoval tvrzení žalobkyně. Žalovaný tedy dle soudu nepřekročil meze svého správního uvážení.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Stěžovatelka je názoru, že s ohledem na okolnosti posuzovaného případu mělo dojít k (alespoň částečnému) prominutí příslušenství daně na základě podaných žádostí. V průběhu řízení, která vedla k podání dodatečných daňových přiznání a ke vzniku povinnosti zaplatit úroky z prodlení, se žalovaným plně spolupracovala. V řízeních nečinila žádné obstrukce, ke správci daně se chovala vstřícně, poskytla mu potřebnou součinnost, nevyužila žádných opravných prostředků. Dlužnou částku uhradila řádně a včas, v návaznosti na podaná dodatečná daňová přiznání. Dále platí, že dodatečné daňové povinnosti nevznikly vědomým zaviněním stěžovatelky. Předmětné vratky spotřební daně z LTO byly stěžovatelce vyplaceny na základě podaných daňových přiznání po jejich řádném přezkoumání ze strany žalovaného. Nejednalo se o „běžné“ konkludentní vyměření daně, neboť stěžovatelka k daňovým přiznáním přiložila zákonem požadované přílohy dokládající oprávněnost nároku. Vyplacením vratky spotřební daně tak stěžovatelce vzniklo legitimní očekávání stran oprávněnosti inkasované částky. Stěžovatelka navíc nebrojí proti samotnému doměření daně, ale toliko proti neprominutí příslušenství daně. V takovém případě je možné podmínky vzniku legitimního očekávání a založení důvěry ve správní praxi žalovaného posuzovat mírněji. Stěžovatelka také namítla, že důvodem pro přehodnocení původních kladných rozhodnutí žalovaného byl pozdější vývoj správní praxe v návaznosti na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) v obdobné věci.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že v případě stěžovatelky neexistuje žádný důvod, pro který by bylo možné prodlení úhrady dlužné daně (respektive neoprávněné nárokování vratky) ospravedlnit. Žalovaný nemohl přihlídnout k tvrzené spolupráci stěžovatelky, neboť ta věděla, že by případné podání opravných prostředků bylo vyřízeno stejně, jako v řízení týkajícím se vrácení daně z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2017. Žalobkyni nescházelo ani legitimní očekávání stran oprávněnosti inkasované částky. Nedůvodná je rovněž námitka o změně správní praxe v návaznosti na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v obdobné věci. Žalovaný odkázal na stěžovatelkou zmiňované rozsudky NSS pouze podpurně.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Kasační stížnost

pokračování

přezkoumal v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, zároveň dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Podle § 259b odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení, „pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl.“ Podle § 259c odst. 2 téhož zákona prominutí daně není možné, „pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.“ Mezi účastníky řízení ovšem není sporu o tom, že stěžovatelka splnila základní formální podmínky stanovené v § 259b, jakož i podmínku daňové a účetní bezúhonnosti stanovenou v § 259c odst. 2 daňového řádu.

[9] Důvodem zamítnutí žádosti stěžovatelky o prominutí úroků z prodlení bylo, že podle žalovaného nesplnila podmínky stanovené v § 259b odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce 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.“

[10] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že na prominutí úroku z prodlení není právní nárok, a to ani při splnění zákonných předpokladů. V citovaném ustanovení zákonodárce zkombinoval neurčitý právní pojem se správním uvážením. Dojde-li k naplnění neurčitého právního pojmu („důvod, který lze s přihlídnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit“), neznamená to, že správní orgán musí úrok z prodlení s úhradou daně automaticky prominout. Na řadu se dostává správní uvážení, které umožňuje správnímu orgánu posoudit, zda příslušenství daně zcela nebo zčásti promine, či nikoli. Toto správní uvážení svěřené správci daně nevyklučuje soudní přezkum rozhodnutí o částečném či úplném nevyhovění žádosti o prominutí úroku. Soudní přezkum se však omezuje na posouzení toho 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 také řádně a logicky odůvodnil (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018-35). Obdobně Nejvyšší správní soud judikoval již ve vztahu k obdobnému oprávnění správce daně prominout daňový nedoplatek dle § 65 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (viz rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55).

[11] Nyní účinná úprava individuálního prominutí příslušenství byla do daňového řádu vložena novelou provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 267/2014 Sb.“). Podle důvodové zprávy k tomuto zákonu § 259b odst. 2 daňového řádu „upravuje materiální kritérium, na základě jehož posouzení správce daně o prominutí meritorně rozhodne, pokud daňový subjekt naplní formální podmínky pro prominutí úroku podle odstavce 1. Tímto kritériem je existence zjevně ospravedlnitelného důvodu pro prodlení s úhradou daně. Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický. Možnost docílit

prominutí úroku by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání. Prominutí úroku by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na pozdní úhradu daně nebude nabízeno jako na prohřešek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že za neplnění zákonné povinnosti musí být udělena adekvátní sankce. Prominutí úroku proto nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní. Posouzení ospravedlnitelnosti daného důvodu ze strany správce daně nesmí vytvořit stav, kdy by daňové subjekty mohly dopředu spoléhat na to, že jim nesplnění určité povinnosti bude prominuto“. Na uvedené vymezení navazuje příslušný vnitřní předpis Celní správy ČR, metodická informace č. 5/2021, který typově vymezuje možné ospravedlnitelné důvody ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu. Podle zmíněné metodické informace jsou takovými ospravedlnitelnými důvody např. živelní pohroma nebo jiná mimořádná událost, nepříznivý zdravotní stav, který daňovému subjektu zabránil plnit jeho daňové povinnosti, skutečnost, že původní platba daně byla vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo jiný účet správce daně, přičemž se současně nejednalo o nejasnou platbu atd.

[12] Žalovaný v nyní posuzované věci neshledal, že by stěžovatelkou tvrzené skutečnosti představovaly takové ospravedlnitelné důvody. Krajský soud jeho závěry potvrdil a také NSS je názoru, že žalovaný nepřekročil meze svého správního uvážení.

[13] Stěžovatelka předně namítla, že v průběhu řízení, která vedla k podání dodatečných daňových přiznání a ke vzniku povinnosti zaplatit úroky z prodlení, se žalovaným plně spolupracovala. Jak ale příhodně uvedl žalovaný, stěžovatelka vedla evidenci o skutečné spotřebě LTO za účelem výroby tepla za zdaňovací období únor až duben 2018 stejným způsobem, jako za zdaňovací období listopad 2017. V tomto případě se přitom neúspěšně bránila proti doměření spotřební daně. Musela si tak být vědoma toho, že nemá význam podávat opravné prostředky v řízeních týkajících se vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období únor až duben 2018, respektive že tyto opravné prostředky by téměř určité nebyly úspěšné. Skutečnost, že spolupracovala se správcem daně, tak nelze považovat za ospravedlnitelný důvod, který by mohl vést k prominutí úroku z prodlení. NSS se s tímto hodnocením ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje.

[14] Dále stěžovatelka namítla, že vyplacením vratky spotřební daně jí vzniklo legitimní očekávání stran oprávněnosti inkasované částky. Ani této námitce NSS nepřisvědčil.

[15] Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS. Vymezil ji jako ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost (či nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, ovšem jen s účinky do budoucna, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se postup správního orgánu dotýká (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005-86). Zásada legitimního očekávání je současně omezena zásadou legality (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009-233). Legitimní očekávání tedy zpravidla nemůže vzniknout v důsledku postupu správních orgánů, který není v souladu se zákonem (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS). Z posledně uvedeného existuje výjimka, neboť i nezákonná správní praxe může za judikaturně specifikovaných okolností založit legitimní očekávání. Například tehdy, pokud by správní orgán jednal mimo svou pravomoc a působnost, avšak jednalo by se

pokračování

o dlouhodobou a dosud nezpochybňovanou správní praxi anebo akty, které se zřetelně neprotiví ustanovení zákona nebo soudní judikatuře a které nebyly vydány na základě nepoctivého jednání úředních osob či na základě nepravdivých, nesprávných nebo neúplných údajů (rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54). To však není případ nyní projednávané věci.

[16] Podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), vzniká nárok na vrácení daně osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně topné oleje a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.

[17] Nárok na vrácení spotřební daně z LTO podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních se uplatňuje v daňovém přiznání podle § 56 odst. 10 téhož zákona. Daňový subjekt má podle § 135 odst. 2 daňového řádu povinnost sám v řádném daňovém přiznání tvrdit a uvést správné údaje rozhodné pro stanovení daně. Na základě tvrzení daňového subjektu poté správce daně konkludentně vyměří daň, nemá-li o její výši pochybnosti. Při konkludentnímu vyměření správce daně žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí ani neposuzuje zákonost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. K vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoliv přičinění, tedy fikcí přímo ze zákona (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, či ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015-73). Břemeno správného tvrzení daně tak leží na daňovém subjektu. Ten také odpovídá za to, že se tvrzení zakládá na pravdivých informacích.

[18] Stěžovatelce tedy samotnou skutečností, že jí žalovaný vracel spotřební daň z minerálních olejů, nemohlo vzniknout legitimní očekávání stran oprávněnosti inkasovaných částek. A to ani ve vztahu k posouzení jejich žádostí o prominutí úroků z prodlení. Jak vyplývá z výše citované důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., závěr o existenci ospravedlnitelných důvodů ve smyslu § 259b odst. 2 daňového řádu je namíste učinit ve výjimečných případech, které jsou z lidského hlediska omluvitelné a z hlediska materiálního jde spíše o formální pochybení daňového subjektu. NSS souhlasí se žalovaným, že stěžovatelkou tvrzené skutečnosti nejsou takovým případem.

[19] Nedůvodná je také námitka, že důvodem pro přehodnocení původních kladných rozhodnutí žalovaného byl pozdější vývoj správní praxe v návaznosti na rozhodnutí NSS v obdobné věci. Generální ředitelství cel v rozhodnutí, které se týkalo doměření spotřební daně z minerálních olejů stěžovatelce za zdaňovací období listopad 2017, nezměnilo žádnou ustálenou správní praxi – o její existenci v případě stěžovatelky ani nelze hovořit (viz výše). Navíc odkazy na rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 307/2019-42 a č. j. 9 Afs 308/2019-38, Generální ředitelství cel použilo pouze podpůrně, jak již žalovaný vysvětlil stěžovatelce v žalobami napadených rozhodnutích.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů nepřisvědčil kasačním námitkám a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. listopadu 2023

JUDr. Radan Malík
předseda senátu