ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Miloslava Výborného a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **"ALPRESS" společnost s ručením omezeným**, se sídlem Na Příkopě 3243, Frýdek-Místek, zastoupené Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2015, čj. 28257/15/5100-41454-711439, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 5. 2017, čj. 22 Af 72/2015-24,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Úvod:

Správce daně povolil žalobkyni na její žádost rozložení úhrady daně a příslušenství na splátky, avšak nepovolil posečkání zpětně ode dne splatnosti (§ 156 daňového řádu). Žalobkyně se neúspěšně odvolala a následně podala žalobu, kterou krajský soud zamítl. Proti zamítavému rozsudku se žalobkyně bránila kasační stížností.

Nejvyšší správní soud se musel zabývat otázkou práva na povolení posečkání, důkazního břemene v řízení o posečkání a povahou úroku z prodlení.

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „finanční úřad“) dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 9. 2014 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 697 707 Kč a penále ve výši 139 541 Kč.

[2] Žalobkyně podala žádost o posečkání úhrady daně, v níž uvedla, že je schopna zaplatit daňový doměrek a penále, ale zaplacení úroku z prodlení by ji uvrhlo do existenčních potíží. Proto požádala o povolení posečkání daňového doměrku ode dne splatnosti, a to zpětně dle § 156 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“); dále požádala, aby správce daně upustil od předepsání úroků z posečkání dle § 157 odst. 7 d. ř. Podanou žádost posléze doplnila návrhem splátkového kalendáře.

[3] Finanční úřad rozhodnutím ze dne 20. 1. 2015 povolil rozložení úhrady daně a příslušenství na splátky. Žalobkyně uvedené rozhodnutí napadla odvoláním, jemuž finanční úřad vyhověl v plném rozsahu a rozhodnutí zrušil, neboť v rozhodnutí neodůvodnil, proč nepovolil posečkání dlužné částky zpětně od původního data splatnosti.

[4] Finanční úřad proto o žádosti o posečkání rozhodl znovu dne 17. 2. 2015, čj. 570627/15/3207-51521-802655, povolil rozložení úhrady daně a příslušenství na splátky, avšak nepovolil posečkání zpětně, tj. od původního data splatnosti. Odůvodnil, že pro povolení zpětného posečkání by měl existovat mimořádný důvod (např. živelná pohroma), neboť má zpětné posečkání vliv na výši úroků; takový mimořádný důvod však neshledal.

[5] Žalobkyně napadla rozhodnutí o posečkání ze dne 17. 2. 2015 odvoláním, které žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

II.

[6] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, čj. 22 Af 72/2015-24. V odůvodnění uvedl, že ze znění § 156 odst. 1 d. ř. vyplývá, že na povolení posečkání úhrady daně není právní nárok. Stejně tak není právní nárok na povolení zpětného posečkání úhrady daně (§ 156 odst. 4 d. ř.). V obou případech záleží na správním uvážení správce daně, zda posečkání povolí. Správní úvaha žalovaného je přitom ucelená, logická a přezkoumatelná.

III.

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost opírající se o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítla, že na povolení posečkání úhrady daně je právní nárok. Dle § 156 d. ř. lze povolit posečkání jak na základě žádosti daňového dlužníka, tak z moci úřední. Z toho vyplývá, že je povinností správce daně vyhledávat daňové dlužníky v nouzi a z moci úřední jim pomoci a povolit posečkání poté, co zjistí naplnění některého ze zákonem předvídaného důvodu. Rozhoduje-li správce daně o žádosti o posečkání, je s ohledem na zásadu materiální pravdy povinen pečlivě prověřit tvrzení daňového dlužníka a opatřit si další důkazy, jejichž zhodnocení se musí promítnout do rozhodnutí. Nejedná se proto o správní uvážení.

[8] Taktéž v případě povolení zpětného posečkání je správce daně povinen z moci úřední zohlednit objektivní skutečnosti, ze kterých plyne nepřiměřenost daňových sankcí,

což vylučuje, že by šlo o rozhodnutí vydané toliko na základě správní úvahy. Úrok z prodlení navíc obsahuje jak náhradu ekonomické újmy státu za nemožnost nakládat s finančními prostředky, tak i resocializační složku, jejímž účelem je ovlivnit chování daňových dlužníků do budoucna. Účelem úroku z prodlení je proto peněžní kompenzace škody i odvrácení recidivy. Na rozhodnutí o zpětném posečkání úhrady daně je nezbytné klást takové nároky jako na odůvodnění rozhodnutí dle čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, což vylučuje pouhé správní uvážení.

[9] Stěžovatelka uzavřela, že správce daně byl povinen posoudit její ekonomickou situaci, opatřit si případně i jiné důkazy a pokud se rozhodl nepovolit posečkání daně, pak musel jednoznačně prokázat, že povolení posečkání nebylo nezbytné.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ze znění § 156 odst. 1 d. ř. plyne, že na povolení posečkání není právní nárok. Nelze též dovodit povinnost správce daně si neustále aktivně opatřovat doklady svědčící o tom, zda nedošlo k naplnění předpokladů pro posečkání dle citovaného ustanovení. Zákon totiž správci daně umožňuje ex offo povolit posečkání tehdy, pokud při běžné správě daní zjistí naplnění zákonných důvodů. Pokud daňový subjekt požádá o posečkání, leží na něm důkazní břemeno splnění zákonných podmínek. Rozhodnutí o povolení či nepovolení posečkání navíc není rozhodnutím, kterým by byla daňovému subjektu ukládána jakákoli sankce.

[11] Dle žalovaného je možnost povolit posečkání definována neurčitým právním pojmem, přičemž je na správci daně, aby svou správní a rozhodovací praxí vymezil podmínky, za kterých je možné povolit zpětné posečkání. Již samotné povolení posečkání je výraznou úlevou od zákonné povinnosti uhradit daň v termínu; je proto spravedlivé podmínit zpětné posečkání, tj. faktické prominutí části již existujícího příslušenství, řádným plněním povinností vyplývajících daňovému subjektu.

V.

[12] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Nejvyšší správní soud proto posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Podle § 156 odst. 1 d. ř. může na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední správce daně povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“), pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu, pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných, pokud by neprodlená úhrada vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období, není-li možné vybrat daň od daňového subjektu najednou, nebo při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň.

[15] Nejvyšší správní soud již vyložil, že institut posečkání je beneficiem ze strany státu, které je poskytováno v případě splnění stanovených podmínek. Správce daně je při rozhodování o žádosti o posečkání vázán návrhem daňového subjektu. Ten je tedy povinen tvrdit ve své žádosti relevantní důvody pro posečkání a současně ke svým

tvrzením předložit důkazní prostředky. Důkazní povinnost zde leží na žadateli, který se beneficia při úhradě daně domáhá. Správce daně je povinen vycházet při posouzení žádosti z náležitě zjištěného skutkového stavu. Vychází přitom především z tvrzení a důkazních prostředků obsažených v žádosti a nepochybně může vzít v úvahu i skutečnosti zřejmé z daňového spisu žadatele. Daňový subjekt nese riziko, že pokud nedoloží svá tvrzení uvedená v žádosti, bude správce daně nucen žádost zamítnout (srov. rozsudek čj. 3 Afs 74/2014-29).

[16] Na uvedený závěr navázal rozsudek čj. 3 Afs 94/2015-62, dle něhož by přesvědčení stěžovatele, že správce daně by k nijak konkrétně uplatněným důvodům žádosti byl povinen vyhledat důkazy v daňovém spise, mohlo vést až k absurdním závěrům. Správce daně by takto ex offo vystupoval jako analytik daňového spisu žadatele a jen na základě takto zjištěných skutečností by usuzoval, zda je žádost důvodná. Toto pojetí by ovšem bylo v příkrém rozporu se závěrem, že pro žadatele platí i v řízení o posečkání povinnost prokázat svá tvrzení podle § 92 odst. 3 d. ř. Nelze proto vyžadovat na žalovaném, aby sám vyhledal nijak neoznačené důkazy v daňovém spise a podřadil je k jednotlivým tvrzením stěžovatele. Ani v případě rozhodování o posečkání ex offo není na žalovaném, aby důvody a důkazy sám vyhledával; půjde především o případy, kdy by existence důvodů pro posečkání byla z okolností případu naprosto zřejmá.

[17] Nejvyšší správní soud s ohledem na citovanou judikaturu nepřisvědčil námitce stěžovatelky, že je povinností správce daně si neustále aktivně opatřovat důkazy svědčící o tom, zda nedošlo k naplnění předpokladů pro posečkání, vyhledávat daňové subjekty v nouzi a z moci úřední jim pomoci a povolit posečkání. Důkazní břemeno v řízení o posečkání neleží na správci daně, jak mylně tvrdí stěžovatelka, ale na žadateli. Současně správce daně nemá povinnost jednoznačně prokázat, že povolení posečkání nebylo nezbytné.

[18] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatelky, že na posečkání daně je právní nárok. Z judikatury plyne, že u posečkání se uplatňuje kombinace jednak neurčitých právních pojmů definujících základní smysl, účel a podmínky uplatnění tohoto institutu, jednak správního uvážení. Ani interpretace neurčitých právních pojmů, ani správní uvážení neznamenají možnost libovůle správce daně; znamenají pouze to, že správce daně má větší prostor pro posouzení konkrétních okolností případu i jeho širších souvislostí. Rozhodovací praxe pak v režimu správního uvážení vytváří omezení správního orgánu touto svou vlastní praxí. Jak výklad neurčitých právních pojmů, tak aplikace správního uvážení jsou podrobeny soudnímu přezkumu, který představuje bezpochyby standardní a za běžných okolností účinný prostředek ochrany před libovůlí a neodůvodněně nerovným zacházením. (viz např. rozsudky čj. 6 Afs 101/2014-36 a čj. 2 Afs 91/2015-41).

[19] Šestý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku čj. 6 Afs 101/2014-36 uvedl, že dle § 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*.“ Citované ustanovení obsahuje kombinaci neurčitých právních pojmů definujících základní smysl, 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 o 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.

[20] Ve vztahu k § 60 odst. 1 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků, upravujícího posečkání daně a povolení splátek, však dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nastanou-li zákonem předvídané podmínky pro povolení splátek daně, musí je správce daně na žádost povolit. Diskreční oprávnění se uplatní až při vlastním rozhodování o konkrétní výši povolených splátek a stanovení splátkového kalendáře; může tedy povolit i splátky vyšší, než daňový subjekt navrhoval (viz rozsudek čj. 2 Afs 88/2010-70). Uvedený závěr je aplikovatelný i na institut posečkání upravený v § 156 d. ř., neboť tento institut nedoznal oproti předešlé úpravě v zákoně o správě daní a poplatků výrazných změn.

[21] Z judikatury je patrné, že při rozhodování o posečkání dle § 156 d. ř. se využívá jak neurčitých právních pojmů, tak správního uvážení. Neurčité právní pojmy definují podmínky přiznání posečkání (důvodová zpráva k daňovému řádu v této souvislosti hovoří o sociálních a hospodářských aspektech). Správní uvážení je používáno při rozhodování o konkrétní výši povolených splátek a stanovení splátkového kalendáře. Dospěje-li však správce daně k závěru, že jsou splněny zákonem předvídané podmínky pro povolení posečkání, musí posečkání povolit. V tomto rozsahu je užití správního uvážení vyloučeno.

[22] S ohledem na výše uvedené je třeba korigovat závěry žalovaného a krajského soudu, dle nichž na povolení posečkání není právní nárok. Zároveň je však nutné poznamenat, že v nyní posuzované věci správce daně shledal naplnění důvodu dle § 156 odst. 1 d. ř. a povolil rozložení úhrady daně na splátky. Správce daně tedy vyhověl žádosti stěžovatelky o posečkání, a to bez ohledu na právní závěry žalovaného a krajského soudu o nenárokovosti posečkání. Korigované dílčí právní závěry tedy neměly vliv na rozhodnutí o posečkání, rozhodnutí o odvolání ani na rozhodnutí o žalobě a nezpůsobují nezákonnost rozhodnutí dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[23] Stěžovatelka dále namítla, že úrok z prodlení má povahu trestu a odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 210/2014-57 a rozsudek čj. 2 Afs 159/2005-43. Rozšířený senát se v prvně citovaném rozsudku mj. zabýval rozdílem mezi penále a úrokem z prodlení. Shrnul, že do 31. 12. 2006 byl institut penále upraven v § 63 zákona o správě daní a poplatků; jednalo se o kombinaci penále a úroku z prodlení. Novelizací byl popsaný institut rozdělen na penále (§ 37b) a úrok z prodlení (§ 63) a institut penále uvedenou změnou získal nový obsah. Oba tyto instituty poté převzal nový daňový řád. Přitom penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2010 a podle § 251 d. ř. má povahu trestu. Naopak u úroku z prodlení odkázal na důvodovou zprávu k daňovému řádu, která uvádí, že úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Rozšířený senát vyložil, že „[p]*rocentní sazba úroku z prodlení by se měla odvíjet od repo sazby České národní banky, plynutím času*

jeho celková výše narůstá. Způsob vymezení tak reflektuje jak aktuální „cenu peněz" při pozdní platbě, tak délku prodlení. Tyto parametry úroku z prodlení by měly být zachovány, aby se neztratil jeho základní ekonomický smysl. Jinak řečeno, i úrok z prodlení by v případě přemrštěné výše mohl charakter sankce nabýt. Naproti tomu sazba penále je stanovena fixní neměnnou procentní částkou a není závislá na čase. Jde o jednorázový „trest" za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání údaje odpovídající skutečnosti." Dle rozšířeného senátu by se tedy úrok z prodlení mohl stát sankcí v případě jeho přemrštěné výše; v obecné rovině však úrok z prodlení nelze považovat za trest. Nejvyšší správní soud uzavírá, že úrok z prodlení v nyní posuzované věci s ohledem na jeho zákonnou výši nepředstavuje sankci.

[24] Pro úplnost Nejvyšší právní soud dodává, že se druhý senát v rozsudku čj. 2 Afs 159/2005-43, na nějž stěžovatelka odkazuje, zabýval úpravou penále v § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2006 (tedy ještě v době, kdy ustanovení upravovalo kombinaci penále a úroku z prodlení). Na nyní posuzovaný případ proto nejsou právní závěry rozsudku druhého senátu aplikovatelné.

[25] Nadto lze přisvědčit argumentaci žalovaného, že se daňovému subjektu rozhodnutím o posečkání neukládá povinnost uhradit úrok z prodlení, neboť tato povinnost vzniká přímo ze zákona (viz § 252 d. ř., dle něhož daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně).

[26] Úrok z prodlení plní, jak je uvedeno výše, funkci ekonomické náhrady za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. V případě povolení zpětného posečkání ode dne splatnosti za situace, kdy již vznikl úrok z prodlení, dochází k zániku tohoto úroku z prodlení, čímž se stát vzdává zákonné ekonomické náhrady. V takovém případě je legitimní požadovat, aby správce daně povolil zpětné posečkání z důvodu mimořádných okolností. Lze souhlasit se závěrem žalovaného, že „[p]*ovolení posečkání úhrady daně zpětně přichází v úvahu v těch situacích, kdy existují takové objektivní okolnosti, za kterých je omezení přijmu státního rozpočtu snížením zákonného příslušenství obhájitelné, resp. jsou obhájitelné a omluvitelné důvody prodlení existujícího před podáním žádosti o povolení posečkání (např. zdravotní stav, sociální důvody, mimořádné události, apod.)*" (viz strana 4 rozhodnutí o odvolání).

[27] Ze znění § 156 odst. 4 d. ř.: „[p]*osečkání lze povolit nejdříve ode dne splatnosti, a to i zpětně*", vyplývá, že se zde uplatní pouze správní uvážení a nikoli výklad neurčitých právních pojmů. Zákon v odst. 4 stanovuje omezení počátku doby posečkání; v odst. 5 zákon určuje omezení konce doby posečkání: „[p]*osečkání nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta pro placení daně*". Správce daně je při užití správního uvážení, v rámci něhož má stanovit začátek a konec doby posečkání, omezen zákonným časovým rozmezím, a je na něm, aby s pomocí správního uvážení určil, k jakému okamžiku tohoto rozmezí posečkání povolí. Užití správního uvážení však má své meze, vyplývající v prvé řadě z ústavních principů zákazu libovůle, principu rovnosti, zákazu diskriminace, příkazu zachovávat lidskou důstojnost, principu proporcionality atd. Dodržení těchto mezí podléhá soudnímu přezkumu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 6 A 25/2002-42). Soud je povinen přezkoumat, zda byly splněny zákonné předpoklady pro použití správního uvážení, zda nebyly překročeny jeho meze či zda nebylo správní uvážení zneužito, zda bylo užito v souladu s pravidly logického usuzování a zda premisy takového

úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 As 19/2004-92).

[28] Nejvyšší správní soud neshledal, že by finanční úřad pochybil při uplatnění správního uvážení v rámci posuzování okamžiku, od něhož se povoluje posečkání. Finanční úřad užil správní uvážení v situaci, kdy zákon jeho užití předpokládá, nepřekročil jeho meze a jeho úvaha je logická a ucelená. Nelze proto přisvědčit kasační námitce stěžovatelky zpochybňující užití správního uvážení při rozhodování o její žádosti, kterou se domáhala zpětného posečkání.

VI.

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační námitky stěžovatelky důvodnými a nezjistil ani jiné vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že kasační stížnost nebyla důvodná, Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 19. prosince 2017

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu