

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Brennerei Starrein GmbH,** se sídlem Starrein 42, Weitersfeld, Rakouská republika, zastoupený JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Celní úřad pro kraj Vysočina,** se sídlem Střítež u Jihlavy 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 1. 2020, č. j. 29 Af 79/2018 – 65,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I.
Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce podal u Krajského soudu v Brně žalobu proti rozhodnutí ze dne 11. 6. 2018, č. j. 26888-29/2018-630000-11, jímž žalovaný zamítl žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení ve výši 3 559 122,74 Kč, vzniklého od 1. 1. 2015 v souvislosti s neuhrazením spotřební daně z lihu vyměřené platebním výměrem žalovaného ze dne 2. 3. 2016, č. j. 13461/2016-630000-31, ve výši 8 211 990 Kč. Žalovaný v posuzovaném případě neshledal, že by se žalobce dostal do prodlení s úhradou daně z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit, nebyla tedy splněna podmínka stanovená v § 259b odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[2] Krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalobce, podle níž existenci ospravedlnitelného důvodu prodlení s placením daně dostatečně prokázal tím, že doložil prohlášení svého jednatele, společníků a společnosti vedoucí účetnictví žalobce, dle nichž se

žalobce nachází v dlouhodobě nepříznivé finanční situaci. Krajský soud zdůraznil, že s ohledem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu v daňovém řízení nelze provést důkaz čestným prohlášením, neboť jím nemůže být daná skutečnost prokázána, ale toliko osvědčena, žalobcem předložená prohlášení tedy nejsou s to prokázat, v jaké ekonomické situaci se žalobce v době vyměření spotřební daně nacházel. Krajský soud dodal, že žalobce daná prohlášení předložil jako důkaz (spolu s účetní závěrkou v německém jazyce, jejíž překlad nedoložil, byť avizoval, že tak učiní) již v řízení o své žádosti o posečkání vyměřené spotřební daně, i ta však byla zamítnuta, neboť žalobce neprokázal splnění podmínek pro posečkání daně. V průběhu řízení o posečkání daně byl žalobce srozuměn se skutečností, že jím předložené důkazní prostředky nejsou s to prokázat jeho tvrzení, přesto svou procesní taktiku nezměnil a v řízení ve věci prominutí úroku z prodlení předložil opět stejné důkazní prostředky.

[3] Krajský soud však především zdůraznil, že ekonomické poměry daňového subjektu jsou podstatné až při rozhodování správce daně o rozsahu prominutí úroku z prodlení, samy o sobě však nemohou představovat důvod pro jeho prominutí.

II.
Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uvádí, že „(*z)ákonným žalobním důvodem této kasační stížnosti je ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní NEZÁKONNOST ROZHODNUTÍ O ZAMÍTNUTÍ ŽALOBY*“. Stěžovatel trvá na tom, že tvrdil a prokázal ospravedlnitelné důvody pro pozdní úhradu daně. Sám žalovaný uvedl, že stěžovatel musel předpokládat, že celkovou dlužnou částku daně nebude schopen v krátké době zajistit. Stěžovatel se proti vyměření daně bránil odvoláním, o němž bylo údajně rozhodnuto až dne 23. 6. 2017. Vzhledem k tomu, že stěžovatel věřil, že v řízení o odvolání bude úspěšný, nedávalo dle jeho názoru smysl vynaložit na zaplacení daně výdaje, které by znamenaly jeho faktickou likvidaci. V tomto směru tedy stěžovateli nelze vyčítat liknavost při plnění daňové povinnosti.

[5] Žádost stěžovatele o posečkání daně byla zamítnuta, neboť daň uhradil jednorázově. Tuto skutečnost však nelze stěžovateli přičítat k tíži a fakticky z tohoto důvodu žádost zamítnout. Dle stěžovatele lze tedy v jednorázové úhradě daně spatřovat ospravedlnitelný důvod odůvodňující prominutí příslušenství daně.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a ztotožnil se se závěry krajského soudu. Konkrétně pak uvedl, že uhrazení daně je pouze zákonnou podmínkou pro podání žádosti o prominutí úroku z prodlení, nelze jej však považovat za ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daně. Žalovaný trvá na tom, že stěžovatel žádný ospravedlnitelný důvod prodlení s úhradou daně netvrdil ani neprokázal.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[8] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatel podřadil uplatněné kasační důvody pod § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že v posuzovaném případě směřuje kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu, jímž byla žaloba stěžovatele zamítnuta jako nedůvodná. V takovém případě nepřipadá uplatnění kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. vůbec v úvahu, neboť toto ustanovení připouští podání kasační stížnosti toliko z důvodu tvrzené nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení, nikoliv nezákonnosti rozhodnutí o zamítnutí žaloby, jak uvádí stěžovatel. Nejvyšší správní soud však opakovaně judikoval, že ze zásady *iura novit curia* plyne, že stěžovatel není povinen podřadit tvrzené důvody kasační stížnosti pod konkrétní ustanovení právního předpisu; soud je posuzuje podle jejich obsahu. Stěžovateli tak nemůže jít k tíži ani fakt, že námitky ve své kasační stížnosti chybně subsumuje pod zákonné důvody vymezené v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nejvyšší správní soud je oprávněn sám podřadit kasační námitky podle jejich obsahu pod důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, publ. pod č. 161/2004 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že stěžovatelem uplatněné kasační důvody lze s ohledem na jejich podstatu podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Nejvyšší správní soud ovšem připomíná, že obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti Nejvyššího správního soudu, ale logicky i obsah jeho rozsudku. Je proto odpovědností stěžovatele, resp. jeho právního zástupce, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. V posuzovaném případě stěžovatel kasační stížností v podstatě nereaguje na argumentaci krajského soudu (byť cituje její pasáže, které jsou dle jeho mínění klíčové), nýbrž pouze opakuje některá tvrzení uvedená v žalobě. Nejvyšší správní soud nevidí důvod znovu obsáhle rekapitulovat právní východiska týkající se rozsahu soudního přezkumu rozhodnutí správce daně ve věci prominutí úroku z prodlení, která krajský soud výstižně shrnul v napadeném rozsudku, přičemž s těmito závěry stěžovatel nijak nepolemizuje.

[11] Právní úprava prominutí úroku z prodlení (a úroku z posečkané částky) je obsažena v § 259b daňového řádu. Dle odst. 1 uvedeného ustanovení *„(d)aňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla*

uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl“. Dle odst. 2 téhož ustanovení „*(s)právce 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 přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu*“. Dle odst. 3 daného ustanovení „*(p)ři posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku*“.

[12] Z citovaného ustanovení je zřejmé, že tíživá ekonomická situace daňového subjektu nemůže být sama o sobě ospravedlnitelným důvodem prodlení s úhradou daně. Úrok z prodlení při placení daně lze prominout toliko za předpokladu, že daňový subjekt již daň zaplatil a současně k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Jak připomíná již žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí s odkazem na důvodovou zprávu k tomuto ustanovení (vloženého do daňového řádu zákonem č. 267/2014 Sb.), mělo by se přitom jednat o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí úroku z prodlení by tak dle důvodové zprávy neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání. Posouzení ekonomických a sociálních poměrů daňového subjektu je přitom relevantní až pro posouzení rozsahu, v němž bude úrok z prodlení ve smyslu § 259b odst. 3 daňového řádu prominut. Obdobně se k dané otázce staví komentářová literatura: „*Smyslem daného kritéria není automatické testování sociálních nebo ekonomických poměrů žadatele. Správce daně by měl ke zkoumání těchto kritérií přistoupit zejména tehdy, pokud se jich dovolává samotný žadatel. Jejich posouzení nemůže být samo o sobě důvodem pro prominutí úroku, neboť tím je samotná existence ospravedlnitelného důvodu prodlení podle odstavce 2.*“ (Grossová, M. E., Matyášová, L., Daňový řád s komentářem a judikaturou, 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015, Nakladatelství Leges, Praha, str. 996).

[13] Stěžovatel v žádosti o prominutí úroku z prodlení označil za okolnost ospravedlňující pozdní zaplacení daně právě svou problematickou ekonomickou situaci. Jeho žádost tedy zjevně nemohla být úspěšná, neboť tato skutečnost nemohla sama o sobě odůvodnit prominutí úroku z prodlení. Žalovaný navíc dospěl k závěru, že stěžovatel tato svá tvrzení dostatečně nedoložil, neboť nepředložil relevantní důkazy vypovídající o jeho aktuálních ekonomických poměrech.

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje dílčí závěry žalovaného a krajského soudu, jeho argumentace se však zcela míjí s výše popsanou podstatou věci. Není rozhodné, pokud žalovaný poznamenal, že stěžovatel musel předpokládat, že celkovou částku dlužné daně nebude schopen zajistit v krátké době. Jak již bylo uvedeno výše, majetkové poměry daňového subjektu nemohou samy o sobě odůvodnit prominutí úroku z prodlení.

[15] K argumentaci, jíž stěžovatel zpochybňuje, že by si při plnění daňové povinnosti počínal liknavě, když s uhrazením daně vyčkával na výsledek řízení o odvolání, lze pouze uvést, že bylo na stěžovateli, aby zvážil, zda a v jaké míře okamžitě uhradí daň vyměřenou platebním výměrem. I přes deklarovanou důvěru v důvodnost jím podaného odvolání měl přitom stěžovatel vzít v úvahu rovněž případné důsledky svého procesního neúspěchu a přizpůsobit tomu svou procesní strategii.

[16] Namítá-li stěžovatel v kasační stížnosti, že „*uhrazení daně jednorázově nelze přičítat žalobci k tíži a fakticky z tohoto důvodu jeho žádost o prominutí zamítnout*“, lze pouze uvést, že žalovaný stěžovateli nepřičítal k tíži jednorázové uhrazení daně a tím spíše z tohoto důvodu nezamítl jeho žádost. Žalovaný pouze konstatoval, že stěžovateli nebylo povoleno posečkání úhrady daně, k níž se váže posuzovaný úrok, přičemž povolení posečkání by bylo v souladu s pokynem Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21 ze dne 12. 2. 2015, č. j. 4260/15/7100-40123, k promíjení příslušenství daně, důvodem k prominutí 20 % úroku z prodlení. Žalovaný tak reagoval na argumentaci stěžovatele, podle níž by i přesto mělo být v posuzovaném případě postupováno obdobně, jako by mu bylo posečkání úhrady daně povoleno.

[17] Tvrzení stěžovatele, podle něhož lze ospravedlnitelný důvod prodlení s uhrazením daně spatřovat rovněž v jednorázovém uhrazení daně, stěžovatel neuplatnil řádně a včas v řízení před krajským soudem, a jedná se tedy o námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustnou.

[18] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že ani v případě její přípustnosti by se nejednalo o námitku důvodnou. Materiálním důvodem pro prominutí úroku z prodlení je totiž dle § 259b odst. 2 daňového řádu to, že k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Jednorázové uhrazení dlužné daně nemůže být takovou okolností již z povahy věci, neboť tato skutečnost vůbec nesouvisí s důvody opožděné úhrady daně. Uhrazení dlužné daně je navíc dle § 259b odst. 1 daňového řádu pouhou základní podmínkou opravňující daňový subjekt k podání žádosti, která by při jejím nesplnění byla nepřípustná. Současně lze dodat, že účelem institutu prominutí úroku z prodlení není stírat rozdíly mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je plní opožděně či vůbec, pozdní placení daně tedy v zásadě má být být spojeno s nepříznivými důsledky na straně daňového subjektu (opět lze odkázat na důvodovou zprávu, resp. výše citovaný komentář k § 259b daňového řádu). Skutečnost, že stěžovatel daň uhradil jednorázově, a nikoliv ve splátkách, na uvedeném nic nemění a rozhodně ji nelze považovat za jakési dobrodiní ze strany stěžovatele vůči státu či žalovanému jakožto správci daně. Daňový subjekt je povinen plnit svou daňovou povinnost včas a případná možnost úhrady daňového nedoplatku ve splátkách je ústupkem ze strany správce daně. Nevyužití této možnosti tedy v žádném případě nelze vnímat jako projev dobré vůle daňového subjektu, který by měl odůvodňovat prominutí příslušenství daně, jak se stěžovatel snaží tvrdit v kasační stížnosti. Ani jednorázová úhrada dlužné daně tedy nemohla představovat důvod pro odpuštění úroku z prodlení.

IV.
Závěr a náklady řízení

[19] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[20] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však

v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í :
Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. července 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu