



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: Ing. J. Z.**, se sídlem J., P., zastoupen Mgr. Petrem Dětkou, advokátem, se sídlem Šitkova 233/1, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 8. 2014, č. j. 21858/14/5000-14504-711529, ze dne 28. 8. 2014, č. j. 21859/14/5000-14504-711529,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá nárok na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení dvou rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 8. 2014, č. j. 21858/14/5000-14504-711529, a č. j. 21859/14/5000-14504-711529 (dále jen „napadená rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 2. 2014, č. j. 1176937/14/2002-24801-109425, a ze dne 26. 2. 2014, č. j. 1176010/14/2002-24801-109425 (dále jen „rozhodnutí správce daně“), jimiž správce daně zamítl žádosti žalobce o posečkáni úhrady daně podané podle § 156 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Žalobce podal proti rozhodnutím správce daně odvolání, v nichž tvrdil, že by mu okamžitá úhrada požadované částky způsobila vážnou újmu, že pečuje o tři nezletilé děti, že se nachází v neutěšené ekonomické a sociální situaci, že rozhodnutí správce daně jsou nepřezkoumatelná, že správce daně vydal rozhodnutí až po uplynutí zákonné lhůty.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadená rozhodnutí)

Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že institut posečkání úhrady daně je nutné vnímat jako poskytnutí úlevy daňovému subjektu, při kterém je mu umožněno disponovat s finančními prostředky určenými k úhradě daňových povinností. Daňový řád taxativním výčtem uvádí důvody, kdy je možné žadateli tuto výhodu poskytnout, přičemž s jedinou výjimkou se jedná o situace, kdy by pro žadatele představovala úhrada závažný zásah do jeho majetkové či jiné sféry nebo by nebyla možná vůbec. Řízení o povolení posečkání je podle § 134 odst. 3 písm. b) daňového řádu dílčím řízením ve fázi placení daní a nelze tak aplikovat podle § 92 odst. 4 daňového řádu a daňový subjekt vyzývat k prokázání tvrzených skutečností. Žadatel musí svou momentální finanční situaci nejen jednoznačně popsat a vysvětlit, ale také doložit relevantními důkazními prostředky, kterými je dán dostatečně věrohodný obraz o jeho stávající ekonomické situaci. Pokud daňový subjekt svá tvrzení dostatečně nedoloží a tato tvrzení si nebude možné ověřit ani ze spisového materiálu, vystavuje se riziku, že správce daně bude muset jeho žádost zamítnout.

K důvodu uvedenému v § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu žalovaný konstatoval, že žalobce sice uvedl konkrétní následky, které by s neprodlenou úhradou daně byly spojené (tj. že by se ocitl v druhotné platební neschopnosti), avšak toto tvrzení nedoložil žádným dokumentem. K § 156 odst. 1 písm. b) daňového řádu žalovaný uvedl, že ačkoli nijak nezpochybňuje tvrzení žalobce, že by okamžitým uhrazením nedoplatku mohla být ohrožena výživa jeho nezletilých dětí, je třeba tuto skutečnost také prokázat. To znamená, že by musely být předloženy dokumenty, ze kterých by vyplývalo, že příjmy žalobce jsou nižší než tzv. nezabavitelná částka stanovená nařízením vlády č. 595/2006 Sb., a musely by být doloženy bližší údaje o vyživovaných osobách (např. o nezaopatřených dětech). V daném případě si však žalovaný tuto skutečnost nemůže ověřit a nemůže proto povolit posečkání z důvodu uvedeného v § 156 odst. 1 písm. b) daňového řádu. K tomu, aby mohlo být žalobci povoleno posečkání z důvodu uvedeného v § 156 odst. 1 písm. c) daňového řádu, by se muselo jednat o „podnik v obtížích“, kterému může být poskytnuta veřejná podpora. V daném případě však žalobce nepředložil žádný odborný ekonomický posudek, ze kterého by vyplývalo, že povolením posečkání k poskytnutí veřejné podpory nedojde a že výnos z ukončení podnikání bude pravděpodobně nižší než vytvořená daň v příštím zdaňovacím období.

Žalovaný konstatoval, že jednou ze zásadních skutečností, kterou musí správce daně při rozhodování o povolení posečkání zvažovat, je ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Z tvrzení daňového subjektu a z předložených důkazů musí být zřejmé, že jeho nepříznivá majetková situace je pouze přechodná a že po skončení posečkání daň dobrovolně uhradí. Vzhledem k vydaným exekučním příkazům vznikly žalovanému důvodné obavy, zda by případné posečkání nebylo v rozporu se základním cílem správy daní a s účelem posečkání. Pro povolení posečkání by musel mít žalovaný naprosto přesvědčivé důkazy, že daná částka bude po skončení posečkání uhrazena, avšak žalobce neuvedl ani neprokázal, na základě jakých skutečností očekává zlepšení své majetkové situace. V dané věci tedy musí být prokázán alespoň jeden z důvodů pro povolení posečkání, a to právě proto, aby byl vyloučen postup v rozporu se zásadou zákazu libovůle a legitimního očekávání, tj. postup, kdy by byl jeden daňový subjekt rozhodnutím správce daně zvýhodněn oproti ostatním daňovým subjektům.

Žalovaný měl za to, že rozhodnutí správce daně splňovala veškeré náležitosti vymezené v § 102 daňového řádu. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně, který dospěl k závěru, že opakovaná žádost o posečkání nasvědčuje tomu, že u žalobce nejde o dočasnou nepříznivou majetkovou situaci. Uvádí-li správce daně, že z žádosti žalobce nevyplývá naplnění podmínek § 156 odst. 1 daňového řádu, pak je zřejmé, že žalobce k žádosti nedoložil žádné přílohy ani neodkázal na žádné dokumenty, na základě kterých by správce daně mohl ověřit jeho tvrzení. Žalovaný připustil, že v případě žalobce nebyla dodržena lhůta pro vydání rozhodnutí uvedená v § 156 odst. 2 daňového řádu, avšak zároveň dodal, že tato lhůta je lhůtou pořádkovou, jejíž uplynutí nezakládá žádný sankční následek. Žalovaný tak byl toho názoru, že žádostem žalobce nemohlo být vyhověno a rozhodnutí správce daně nevybočují ze zákonných mezí.

III. Žaloba

Žalobce v žalobě proti napadeným rozhodnutím namítal, že rozhodnutí žalovaného jsou nesprávná, nezákonná a v meritu věci zcela nepřezkoumatelná. Dle názoru žalobce žalovaný nereflektoval všechny odvolací námitky. Žalobce s poukazem na § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu uvedl, že pokud se bez svého zavinění dostal do takových existenčních problémů, že není ani schopen hradit závazky vůči svým zaměstnancům, pak existují důvody pro posečkání s úhradou daně. Současně s tím došlo během poslední doby k takovému poklesu tržeb žalobce, že okamžitou úhradou daňového nedoplatku by nepochybně došlo k bezprostřednímu ukončení podnikání žalobce. Výnos z tohoto ukončení by byl nižší než daň vytvořená v příštím zdaňovacím období, čímž by došlo k naplnění podmínky pro povolení posečkání úhrady daně ve smyslu § 156 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

Žalobce měl za to, že žalovaný nepřímou uznal, že důvody pro povolení posečkání úhrady daně existují, avšak zcela bezdůvodně stanovil další podmínku, která musí být splněna. Žalobce považoval postup žalovaného za nelogický, neboť nelze racionálně předpovědět a doložit budoucí vývoj podnikání žalobce. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že taxativně stanovené podmínky pro posečkání s úhradou daně jsou navázány na nemožnost splnění platební povinnosti včas. Nastane-li některá z taxativně uvedených podmínek, pro kterou nemůže daňový subjekt daň uhradit, smí správce daně zmírnit důsledky nevčasné úhrady daně povolením posečkání s platbou daně. Je tak zřejmé, že splnil-li žalobce podmínku nemožnosti úhrady daně pro ekonomické překážky (kdy výnosy z jeho podnikatelské činnosti dlouhodobě stagnují či spíše klesají, a kdy by okamžitou úhradou daně hrozilo, že by nedisponoval prostředky na úhradu závazků vůči svým zaměstnancům, což by vedlo k ukončení jeho podnikatelské činnosti a ohrožení výživy jeho a jeho rodiny), měl žalovaný rozhodnout o posečkání s úhradou daně.

Dle názoru žalobce došlo také ke splnění podmínky stanovené v § 156 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tedy že existuje důvodná obava, že při okamžitém uhrazení daně by došlo k ohrožení výživy jak žalobce, tak osob na něj odkázaných. Pouhá existence skutečnosti, že na výživu žalobce je odkázána trojice nezletilých dětí, které nejsou schopny se samy živit, je dle názoru žalobce dostatečným důvodem pro posečkání s úhradou daně, který není třeba blíže prokazovat. Žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které by se měly instituty posečkání daně a povolení splátek uplatnit v případech, kdy to sociální či ekonomická situace daňového dlužníka objektivně vyžaduje. Ze zásad zákazu libovůle a předvídatelnosti rozhodování správních orgánů plyne požadavek jednotného a racionálního rozhodování a zákazu znevýhodňování některých daňových subjektů. Dle názoru žalobce v jeho případě existují důvody pro posečkání daně či pro stanovení její úhrady ve splátkách ve

smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, a napadená rozhodnutí tak byla vydána v rozporu s literou zákona a s ustálenou judikaturou.

Žalobce poukázal na to, že žalovaný se v rozporu s § 102 daňového řádu dostatečně nevypořádal s námitkou nedostatečného odůvodnění rozhodnutí správce daně. Dle názoru žalobce není možné na aktuální žádosti o posečkání úhrady daně vztahovat situace předchozích žádostí. Ani v případě, že nebyly splněny podmínky předchozího rozhodnutí, nezakládá to automaticky premisu, že nebudou dodrženy podmínky rozhodnutí nového. Dle žalobce není ve sféře rozhodování žalovaného prostor pro domněnky o tom, že opakované žádost o posečkání nasvědčují tomu, že u žalobce nejde o dočasně nepříznivou majetkovou situaci a že předchozí posečkání nevedlo k následnému dobrovolnému plnění.

Žalobce tedy navrhl, aby Městský soud v Praze napadená rozhodnutí a rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a konstatoval, že žalobce především pomíjí základní důvod, proč nemohly být posouzeny v odvolání tvrzené důvody ve smyslu § 156 odst. 1 písm. a), b) a c) daňového řádu, a to, že žalobcem nebyly předloženy žádné doklady, ze kterých by bylo možné ověřit či osvědčit tvrzené skutečnosti. Správce daně nemůže vyhovět žádosti o posečkání, kterou daňový subjekt sleduje obstrukční cíle, neboť je povinen zabývat se i okolnostmi souvisejícími se zabezpečením úhrady daně, tedy například tím, zda byly splněny podmínky předchozího rozhodnutí o posečkání či jaká je platební morálka daňového subjektu. Z rozhodnutí správce daně pak vyplynulo, že u žalobce nejde o dočasnou nepříznivou majetkovou situaci. Žalovaný upozornil na to, že žalobce již v minulosti nedodržel splátkový kalendář, neuhradil nedoplatky na dani a požádal o další posečkání až poté, co správce daně nařídil daňovou exekuci. Žalovaný byl tedy toho názoru, že správce daně zhodnotil nesplnění podmínek předchozích rozhodnutí o posečkání správně a v souladu s účelem institutu posečkání úhrady daně. Žalovaný tedy navrhl, aby Městský soud v Praze žalobu žalobce zamítl a žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení za písemné vyjádření k žalobě ve výši 300 Kč.

K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku, v níž konstatoval, že rozhodnutí správce daně neobsahovala prakticky žádné odůvodnění a žalobce tak ani nevěděl, z jakého důvodu byly jeho žádosti zamítnuty. Byť správce daně nebyl povinen aplikovat § 92 odst. 4 daňového řádu, tak měl minimálně postupovat podle § 6 odst. 3 daňového řádu, které se vztahuje na správu daní jako celek. Po žalobci jakožto fyzické osobě s omezenými znalostmi v oboru správy daní a poplatků nelze spravedlivě požadovat, aby předvídal, jaké důkazní prostředky bude správce daně vyžadovat. Žalobce tak měl být alespoň obecně poučen o tom, že musí doplnit svou žádost či že nepředložil dostatek důkazních prostředků. Správce daně i žalovaný přitom znali stav bankovních účtů žalobce a věděli, že ekonomická situace žalobce znemožňovala úhradu daňových nedoplatků. Žalobce byl toho názoru, že již samotná skutečnost, že na jeho výživu jsou odkázány tři nezletilé děti, je dostatečným důvodem pro rozhodnutí o posečkání úhrady daně. Žalobce vyjádřil znepokojení nad přístupem žalovaného, který údajně upřednostnil vymáhání daní před výživou nezletilých dětí, a považoval argumentaci žalovaného za ukázkou nezdvořilosti, které se měl žalovaný dle § 6 odst. 4 *in fine* daňového řádu vyvarovat. Žalobce měl za to, že správce daně může posuzovat pouze důvody, které ohrožují daňový subjekt, nikoli to, zda bude daňová povinnost dodatečně zaplácena.

Žalovaný se nevypořádal s námitkou nedostatečného odůvodnění správce daně a namísto toho argumentoval nedoložením příloh a dokumentů v žádosti. Rozhodnutí správce daně byla nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů a žalovaný je měl z tohoto důvodu zrušit, a nikoli věcně přezkoumávat. Žalobce připomenul, že podal dvě žádosti o posečkání (jedna se vztahovala k dani z přidané hodnoty a druhá k dani z příjmů fyzických osob), a vyjádřil pochybnost, zda správce daně o druhé žádosti vůbec materiálně rozhodoval, když nedoložil příslušný záznam o jednání komise.

V. Jednání před Městským soudem v Praze

Zástupce žalobce při jednání před soudem zdůraznil, že by se soud měl především zabývat nepřezkoumatelností napadených rozhodnutí.

Zástupkyně žalovaného odkázala na napadená rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

Městský soud v Praze přezkoumal napadená rozhodnutí, jakož i řízení, která předcházela jejich vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Žaloba není důvodná.

Ze správního spisu vyplývá, že nyní posuzovaná řízení byla zahájena na základě žádostí žalobce ze dne 13. 12. 2013 nadepsaných „Žádost o umožnění splátek předmětu exekuce“ (dále jen „žádosti“). Žalobce v žádostech shodně (jediný patrný rozdíl mezi oběma žádostmi lze spatřovat v tom, že žalobce první žádostí reaguje na vydání exekučního příkazu na daň z příjmů, druhou žádostí na exekuční příkaz na daň z přidané hodnoty) uvedl, že obdržel exekuční příkaz, z kterého je patrné, že je ke dni 29. 11. 2013 dlužníkem na dani. Žalobce konstatoval, že si je toho vědom, avšak po nezaviněné autonehodě v zahraničí má zdravotní problémy a v důsledku toho došlo k poklesu tržeb jeho firmy, která je aktivní, avšak díky úhradě celé požadované částky by se ocitla v druhotné platební neschopnosti. Žalobce dále uvedl, že v současné době není schopen hradit své závazky vůči zaměstnancům a pečuje o čtyři nezletilé děti, a proto žádá o umožnění jedenácti splátek předmětu daňové exekuce, přičemž své závazky uhradí nejpozději do konce listopadu 2014.

Soud ze správního spisu ověřil, že žalobce ani jednu ze žádostí nepodložil žádnými doklady či dokumenty. Ve správním spisu jsou dále založeny úřední záznamy z jednání komise o rozhodnutí o posečkání úhrady daně, v jejichž závěru je uvedeno, že žalobce žádal o splátky ze stejných důvodů již v září 2012, přičemž správce daně žádostem vyhověl a povolil úhradu nedoplatku ve splátkách, žalobce však podmínky správce daně nedodržel, splátku ke dni 31. 1. 2013 neuhradil a správce daně tak rozhodl o pozbytí účinnosti (rozhodnutí o povolení splátek) a nedoplatek začal po žalobci vymáhat. Až po těchto krocích měl žalobce zareagovat nyní posuzovanými žádostmi, avšak svá tvrzení uvedená v žádostech ničím neprokázal. Správce daně (resp. oprávněná úřední osoba) tak měl za to, že žalobce s ním nespolutracuje, a navrhl žádostem žalobce nevyhovět. Následně správce daně vydal rozhodnutí ze dne 26. 2. 2014, č. j. 1176937/14/2002-24801-109425 (ohledně žádosti týkající se nedoplatku na dani z příjmů), a č. j. 1176010/14/2002-24801-109425 (ohledně žádosti týkající se nedoplatku na dani z přidané hodnoty). Odůvodnění těchto rozhodnutí jsou

obsahově identická a správce daně v nich po stručné interpretaci § 156 daňového řádu uvedl: „Ze spisového materiálu vyplývá, že o úhradu ve splátkách bylo žádáno opakovaně. Podmínky předchozího rozhodnutí nebyly dodrženy. Ze žádosti nevyplývá, že byla naplněna některá z podmínek uvedených v ust. § 156 odst. 1 písm. a) až e) daňového řádu. Proto správce daně rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.“ Proti rozhodnutím správce daně podal žalobce obsahově shodná odvolání, která žalovaný zamítl napadenými rozhodnutími. Rovněž napadená rozhodnutí mají (až na formální náležitosti) identický obsah a odůvodnění tohoto rozsudku lze tedy vztáhnout jak k oběma napadeným rozhodnutím, tak k oběma rozhodnutím správce daně i k žádostem žalobce (až na jedinou v závěru odůvodnění uvedenou výjimku týkající se námitky, v níž žalobce v replice k vyjádření žalovaného tvrdil, že správce daně o jedné ze žádostí „materiálně“ nerozhodoval).

Podle § 156 odst. 1 daňového řádu na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“), a) pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu, b) pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných, c) 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, d) není-li možné vybrat daň od daňového subjektu najednou, nebo e) při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň.

Interpretací § 156 odst. 1 daňového řádu se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014 – 29, v němž uvedl, že institut posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky 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. Daňový subjekt 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 benefícia při úhradě daně domáhá. Správce daně je povinen vycházet při posouzení žádosti z náležitě zjištěného skutkového stavu, především z tvrzení a důkazních prostředků obsažených v žádosti a může vzít v úvahu i skutečnosti zřejmé z daňového spisu žadatele. Jestliže má však správce daně i po zohlednění obsahu spisu pochybnosti o údajích, které mu žadatel poskytl či má za to, že důvody žádosti nebyly prokazatelně doloženy, není povinen žadateli sdělit, že neunesl důkazní břemeno, příp. jej vyzoomět o tom, jaké důkazní prostředky by měl ke své žádosti předložit. Využití možnosti požádat o beneficium při úhradě daně je výhradně v dispozici daňového subjektu a je tudíž plně na něm, aby svoji žádost komplexně zdůvodnil a předložil k uvedeným důvodům nezbytné důkazní prostředky. Daňový subjekt tak nese riziko, že pokud nedoloží svá tvrzení uvedená v žádosti, bude správce daně nucen žádost zamítnout.

V nyní posuzovaném případě je nesporné, že žalobce ve svých žádostech o posečkání neoznačil žádné důkazy, resp. své žádosti nepodložil žádnými listinami ani nepoukázal na žádný konkrétní dokument či poklad založený ve správním spisu, z něhož měly dle jeho názoru vyplynout skutečnosti podstatné pro naplnění důvodů ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu. Za takové situace nelze než konstatovat, že žalobce nesplnil požadavky shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu, neboť se svá tvrzení uvedená v žádostech ani nepokusil žádným způsobem doložit. Stejným způsobem lze chápat žalobcem citovanou pasáž napadených rozhodnutí (viz str. 3 žaloby); nelze tvrdit, že žalovaný „nepřímo uznal“, že by v případě žalobce existovaly důvody pro posečkání úhrady daně, ale citovanou formulaci žalovaného lze interpretovat tak, že žalobce sice splnil povinnost tvrzení, ale neunesl důkazní

břemeno. S tímto hodnocením soud souhlasí a konstatuje, že žalobce nedoložil svá tvrzení uvedená v žádostech a daňové orgány tak postupovaly správně, kdy žádosti žalobce zamítly.

K námitce žalobce, že výčet podmínek pro povolení posečkání uvedený v § 156 odst. 1 daňového řádu je taxativní a žalovaný tak stanovil „další podmínku“, pak lze konstatovat, že § 156 odst. 1 daňového řádu stanoví hmotněprávní důvody, při jejichž splnění může správce daně povolit posečkání. Zamítnutí žádosti o povolení posečkání pro neunesení důkazního břemeno pak nepředstavuje žádný další (hmotněprávní) důvod, kterým by daňové orgány rozšiřovaly taxativní výčet ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu, ale jedná se o podmínku procesního charakteru, kterou musí žadatel splnit ve vztahu ke každému tvrzenému (hmotněprávnímu) důvodu ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu. Rovněž závěry žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013 – 34, nelze vykládat tak, že důvody ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu jsou naplněny (resp. že k jejich naplnění stačí), nemůže-li daňový subjekt úhradu daně (včas) provést pro ekonomické překážky. Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku nevěnoval podrobné interpretaci § 156 odst. 1 daňového řádu, ale posuzoval situaci, v níž správce daně v době podané žádosti neevidoval na konkretizovaných daních žádné nedoplatky, neboť tyto daně byly již zcela uhrazeny. Za takové situace dle názoru Nejvyššího správního soudu pozbývá významu vést řízení o žádosti o posečkání, neboť posečkat s úhradou daně lze z důvodů taxativně stanovených jen tehdy, nemůže-li být úhrada daně provedena.

Soud je toho názoru, že závěry citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013 – 34, lze interpretovat tak, že jen tehdy, nastane-li některá z taxativně uvedených podmínek v § 156 daňového řádu, pro kterou nemůže daňový subjekt daň uhradit, smí správce daně zmírnit důsledky nevčasné úhrady tím, že rozhodne o posečkání s platbou daně. Dále je třeba zdůraznit, že Nejvyšší správní soud výslovně označuje tyto podmínky za sociálně-ekonomické. Právě z toho je možné vycházet při interpretaci citovaného ustanovení, a potažmo i při výkladu § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Pro naplnění tohoto důvodu nepostačí pouhá skutečnost (byť by mohla zřejmě vyplývat ze správního spisu), že ekonomická situace daňového subjektu se zhoršila či že u něj došlo k „poklesu tržeb“. Pokles tržeb je v prostředí tržní ekonomiky zcela běžný jev, který navíc může mít na konkrétní tržní subjekty (s ohledem na jejich finanční zdraví, velikost, platební schopnost atp.) různé ekonomické dopady. Nelze tedy tvrdit, že by úmyslem zákonodárce bylo přiznat beneficium posečkání úhrady daně ve smyslu § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu při pouhém „poklesu tržeb“ či při zhoršení jiného ekonomického ukazatele daňového subjektu, neboť v takovém případě by v prostředí tržní ekonomiky musely toto beneficium daňové orgány přiznávat podstatné části tržních subjektů. Důvod pro posečkání úhrady daně podle § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu a naplnění pojmu „vážná újma“ lze tedy shledat spíše tehdy, nebude-li v případě nepovolení posečkání úhrady daně možné v podstatných ohledech navrátit v původní stav způsobené následky či dopady, či půjde-li sice při uplatnění rozhodnutí o následky vratné či napravitelné, avšak takového rázu, že způsobí žadateli vážné obtíže či významné poruchy v jeho životě, fungování, činnosti apod. (obdobně srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2014, č. j. 6 Afs 73/2014 – 56, které se týkalo výkladu pojmu „újma“ ve smyslu § 73 odst. 2 s. ř. s.). V každém případě je však třeba, aby byly skutečnosti, v nichž lze pro žadatele spatřovat „vážnou újmu“, žadatelem prokázány a dostatečně konkretizovány tak, aby si daňové orgány mohly učinit komplexní obraz o sociálně-ekonomické situaci žadatele.

Soud tedy dosavadní závěry shrnuje tak, že žalobce v daňovém řízení neprokázal, že by mu hrozila „vážná újma“ ve smyslu § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Pouhé

nepodložené tvrzení žalobce, že by v důsledku úhrady celé požadované částky mohlo dojít k druhotné platební neschopnosti, nepostačuje pro rozhodnutí o vyhovění jeho žádosti jak podle § 156 odst. 1 písm. a), tak podle § 156 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Shodný závěr je možné v případě žalobce učinit i ve vztahu k důvodu uvedenému v § 156 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žalobce v žádosti o posečkání úhrady daně v tomto směru uvedl pouze to, že „pečuje o čtyři nezletilé děti“. Žalobce však dostatečně konkrétně netvrdil a tím spíše ani neprokazoval, že by okamžitým splněním daňové povinnosti mohla být ohrožena jejich výživa. Soud nemůže souhlasit ani s názorem žalobce, že pouhá existence skutečnosti, že na výživu žadatele je odkázána trojice nezletilých dětí, které nejsou schopny se samy živit, představuje dostatečný důvod pro posečkání úhrady daně, který není třeba blíže prokazovat. K tomu soud připomíná, že daňové orgány při rozhodování o posečkání úhrady daně musí posuzovat vždy konkrétní majetkové a osobní poměry žadatele. To platí i v případě, že žadatel uvede, že má vyživovací povinnost k nezletilým dětem. I v takovém případě je třeba zkoumat konkrétní okolnosti týkající se žadatele, tedy např. jak vysoká je jeho vyživovací povinnost, jak závažně by mohlo trvání na okamžité úhradě daně ohrozit její plnění atp. (k tomu soud pro ilustraci podotýká, že se neshodují ani samotná tvrzení žalobce o počtu nezletilých dětí, o které má pečovat, neboť v žádostech uvedl, že pečuje o čtyři nezletilé děti, zatímco v žalobě poukázal na tři nezletilé děti). Nelze tak tvrdit, že pouhá skutečnost, že žadatel má vyživovací povinnost k nezletilým dětem, bez dalšího odůvodňuje posečkání úhrady daně. Žalobce tedy neprokázal, že by byl u něj naplněn důvod ve smyslu § 156 odst. 1 písm. b) daňového řádu, a daňové orgány tak nepostupovaly v rozporu se zákonem či s ustálenou judikaturou a ani se nedopustily porušení zásad zákazu libovůle a ochrany legitimního očekávání.

K žalobní námitce žalobce, že žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně, soud především poukazuje na to, že žalovaný se touto námitkou výslovně zabýval na str. 5 napadených rozhodnutích. Dále soud podotýká, že daňové řízení je nutné vždy chápat jako jeden celek a v souladu s tím rozhodnutí správce daně vydané v první instanci a rozhodnutí odvolacího orgánu tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek. Jakkoli je možné se žalobcem souhlasit v tom, že odůvodnění rozhodnutí správce daně jsou ve vztahu k hodnocení naplnění jednotlivých podmínek § 156 odst. 1 daňového řádu nedostatečná, je nutné konstatovat, že nedostatečnost odůvodnění rozhodnutí správce daně napravil žalovaný, který se otázkou splnění podmínek citovaného ustanovení podrobně zabýval. Dále soud připomíná, že stěžejní pro rozhodnutí daňových orgánů (o nevyhovění žádostem žalobce) bylo zejména to, že žalobce svá v žádostech uplatněná tvrzení nijak nedoložil. Správce daně ani žalovaný přitom nebyli povinni vyzývat žalobce k doložení těchto tvrzení, což vyplývá jednak ze shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014 – 29, jednak z toho, že v dané věci se neuplatní § 92 odst. 4 daňového řádu (na základě citovaného ustanovení lze dovodit, že povinnost daňových orgánů vyzvat žadatele k tomu, aby svá tvrzení prokázal důkazními prostředky, se plně uplatní v souvislosti s řízením o stanovení daně, nikoli při placení daní). Soud tedy má za to, že postupem daňových orgánů nebyla nijak dotčena procesní práva žalobce a napadená rozhodnutí jsou srozumitelná, dostatečně odůvodněná a tudíž i bez jakýchkoli obtíží přezkoumatelná. Soud rovněž nezjistil ani to, že by žalovaný nereflektoval všechny odvolací námitky (k tomu je možné dodat, že žalobce kromě výše uvedené odvolací námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně neuvedl žádnou jinou odvolací námitku, s níž se žalovaný údajně neměl vypořádat).

Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že by daňové orgány nemohly při rozhodování o jeho žádostech zohlednit průběh předchozích řízení v jeho obdobných věcech. Jelikož

povolením posečkání povinnost daňového subjektu zaplatit daň nezanikne a po dobu posečkání zájem státu vybrat daň trvá, je vhodné, aby daňové taktéž posuzovaly, zda by případným povolením posečkání nebyla úhrada daně zmařena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2015, č. j. 3 Afs 94/2015 – 62). Ustanovení § 156 daňového řádu totiž neslouží k obcházení pravidel v daňovém řádu stanovených pro placení daně či k jinému mírnění důsledků, jež vzešly z doměření daně. Daňové orgány tedy zcela správně vedly úvahy v tom směru, že žalobce nedodržel podmínky předchozího rozhodnutí o posečkání úhrady daně (k tomu srov. např. tvrzení správce daně uvedené v úředním záznamu o jednání na č. l. 7 správního spisu, že žalobce neuhradil splátku stanovenou předchozím rozhodnutím, na upozornění na výši nedoplatků nereagoval, a nyní posuzované žádosti představují až reakci žalobce na vydané exekuční příkazy). Byť jsou tedy odůvodnění správce daně ve vztahu k naplnění důvodu ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu stručná, lze z nich vyčíst, že správce daně považoval žádosti žalobce za účelové. Žalobce pak v žalobě ani v odvolání tuto okolnost (tj. nesplnění podmínek stanovených předchozími rozhodnutími) nezpochybňoval, a namísto toho se soustředil na argumentaci, že daňové orgány ve svých rozhodnutích nejsou vůbec oprávněny vést úvahy o průběhu předchozích řízení o posečkání úhrady daně. S touto argumentací se však soud neztotožňuje a je naopak toho názoru, že žalovaný své rozhodnutí o nevyhovění žádostem žalobce vhodně opřel (vedle posouzení jednotlivých důvodů ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu) i o názor, že žádosti žalobce představovaly spíše reakci na vydané exekuční příkazy, a nikoli reakci na přechodnou (sociálně-ekonomicky) nepříznivou situaci žalobce odůvodňující povolení posečkání.

Závěrem soud považuje za vhodné vyjádřit se k obsahu repliky k vyjádření žalovaného, v níž žalobce předeštel celou řadu dalších námitek a tvrzení. V této souvislosti soud považuje za nutné upozornit na § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s., podle něhož může žalobce rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Tato lhůta přitom činila dva měsíce od doručení napadených rozhodnutí žalobci (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Napadená rozhodnutí byla žalobci doručena dne 1. 9. 2014, replika k vyjádření žalovaného byla soudu podána až dne 11. 4. 2015, tedy až po uplynutí lhůty pro rozšíření žaloby o další žalobní body. Některá z tvrzení obsažených v replice je však možné považovat za rozvinutí žalobních námitek uplatněných v žalobě, kterou žalobce přehledně rozčlenil na ucelené žalobní námítky. Žalobce v této souvislosti především tvrdil, že měl být v souladu s § 6 odst. 3 daňového řádu poučen o tom, že musí svou žádost doplnit o důkazní prostředky. S tím však soud nemůže souhlasit. Nad rámec výše uvedeného odůvodnění, v němž se soud zabýval důkazní povinností žadatele o povolení posečkání, soud dodává, že na řízení o této žádosti se vztahuje i § 92 odst. 3 daňového řádu, podle něhož je daňový subjekt povinen prokazovat všechna tvrzení uvedená ve svém podání. Povinnost žalobce předložit důkazy již na počátku daňového řízení (při podání žádosti) tedy jednoznačně vyplývala z § 92 odst. 3 daňového řádu a konkrétní procesní situace žalobce nebyla natolik specifická, aby bylo třeba za pomoci aplikace obecných zásadních zásad daňového řízení dovozovat, že daňové orgány měly povinnost poučit žalobce o existenci citovaného zákonného ustanovení. V dané věci nedošlo ani k porušení zásady zdvořilosti ve smyslu § 6 odst. 4 daňového řádu, neboť žalovaný žalobci správně a korektně vysvětlil, v čem je jeho tvrzení o existenci vyživovací povinnosti k nezletilým dětem nedostatečné. Pokud žalobce namítá, že žalovaný měl rozhodnutí správce daně zrušit jako nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů a věc vrátit správci daně „k novému posouzení“, pak takový postup daňový řád neumožňuje (srov. možnosti postupu odvolacího orgánu v odvolacím řízení dle § 116 odst. 1 daňového řádu).

Námítky uplatněné v posledním odstavci na str. 5 repliky nemají souvislost s řádně uplatněnými žalobními body ve smyslu § 72 odst. 1 a § 71 odst. 2 s. ř. s., a proto je třeba tyto

námítky odmítnout pro opožděnost. Soud přesto jen pro úplnost podotýká, že jejich nedůvodnost vyplývá již z obsahu správního spisu. Správní spis totiž obsahuje kromě úředního záznamu týkajícího se daně z přidané hodnoty ze dne 24. 2. 2014 i nedatovaný úřední záznam č. j. 1400414781/200-24801-109425 (viz str. 7 správního spisu) týkající se daně z příjmů fyzických osob. Nelze tedy dovozovat, že by snad správce daně o žádosti žalobce ohledně posečkání úhrady daně z příjmů fyzických osob „materiálně nerozhodoval“. Soud připomíná, že obě žádosti byly obsahově totožné; v takovém případě nelze správci daně oprávněně vytýkat, že shodný obsah mají i jeho rozhodnutí o těchto žádostech. Odůvodnění napadených rozhodnutí, která jsou v částech týkajících se meritorního rozhodování o žádostech žalobce shodná, v rekapitulačních částech taktéž rozlišují, zda se jednalo o žádost ohledně daně z příjmů fyzických osob či o žádost ohledně daně z přidané hodnoty (srov. str. 2 napadeného rozhodnutí).

VII. Závěr

Z výše uvedených důvodů dospěl Městský soud v Praze k závěru, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. K požadavku žalovaného na přiznání náhrady nákladů řízení v paušální částce 300 Kč soud uvádí, že otázkami týkajícími se obdobných nároků správních orgánů (a to i v souvislosti s nálezem Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13) se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47, publ. pod č. 3228/2015 Sb. NSS, v němž setrval na závěrech ustálené judikatury, že běžná úřední činnost správního orgánu je hrazena z veřejných rozpočtů a nelze ji považovat za náklady řízení ve smyslu § 60 s. ř. s. Za takovou činnost běžnou úřední činností lze nepochybně pokládat i písemné vyjádření k žalobě v soudním řízení, v němž je zpochybňována zákonnost žalovaným správním orgánem vydaných rozhodnutí.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

V Praze dne 11. října 2017

JUDr. Naděžda Řeháková v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: L. H.