



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném s předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: X**, se sídlem Vokovická 31/139, Praha 6, IČO: 275 87 592, zastoupen Mgr. Pavlem Hlavičkou, advokátem, se sídlem K dolům 42, Praha 4, proti **žalovanému: Odvolací Finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2014, č. j. 310/14/5000-14504-711335,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 1. 2014, označeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 20. 6. 2013 č. j. 3654367/13/2006-24902-106109 tak, že výroková část rozhodnutí finančního úřadu byla nahrazena jiným textem.

Prvostupňovým rozhodnutím Finančního úřadu pro hl. m. Prahu bylo podle § 156 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu rozhodnuto o žádosti žalobce ze dne 25. 1. 2011, doplněné podáním ze dne 15. 6. 2013, o posečkání úhrady daně tak, že bylo povoleno posečkání úhrady daně z přidané hodnoty (dále také DPH) v částce 1 691 079 Kč na dobu od

25. 1. 2011 do 20. 12. 2013. Napadeným rozhodnutím žalovaného bylo prvostupňové rozhodnutí změněno tak, že žádost žalobce o posečkání daně byla zamítnuta.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že rozhodnutí finančního úřadu (dále také správce daně) přezkoumal jak v rozsahu požadovaném žalobcem v odvolání, tak i nad rámec odvolacích důvodů postupem podle § 114 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neboť zjistil, že rozhodnutí vychází z nesprávného právního posouzení žádosti.

Žalovaný vyšel ze zjištění, že správce daně vydal žalobci dne 20. 3. 2013 vyrozumění o nedoplatku na DPH za zdaňovací období prosinec 2010. Na to reagoval žalobce podáním ze dne 26. 3. 2013, ve kterém uvedl, že společně s daňovým přiznáním k dani z přidané hodnoty za prosinec 2010 podaném dne 25. 1. 2011 podal také žádost o posečkání úhrady této daňové povinnosti. Žalobce namítl, že vzhledem k tomu, že k této žádosti neobdržel žádné stanovisko, měl za to, že správce daně jeho žádosti vyhověl. Správce daně však dne 22. 4. 2013 vydal další výkaz nedoplatek, který rovněž zahrnoval i neuhrazenou daňovou povinnost k DPH za prosinec 2010. Poté, dne 2. 5. 2013 správce daně na základě výkazů nedoplatek vydal exekuční příkazy. V rámci řízení o exekučních příkazech žalobce doložil „Žádost o odložení daňové povinnosti ze 25. 1. 2011“ (tj. předmětnou žádost o posečkání úhrady daně) a správce daně zjistil, že se touto žádostí pro nečitelnost připojeného souboru nezabýval, nedoplatky na daních tak zůstaly neuhrzeny a staly se předmětem exekučních příkazů. V reakci na doložení žádosti žalobcem správce daně dne 9. 5. 2013 sdělil žalobci, že soubor přiložený k daňovému přiznání ze dne 25. 1. 2011, který měl obsahovat žádost o posečkání úhrady daně, byl pro správce daně nečitelný. V návaznosti na tuto korespondenci správce daně vydal dne 5. 6. 2013 výzvu k odstranění vad podání žalobce ze dne 25. 1. 2011, jehož obsahem měla být žádost o posečkání úhrady DPH za zdaňovací období prosinec 2010. Žalobce „Žádost o odložení daňové povinnosti“ ze dne 25. 1. 2011 doložil a žalovaný z jejího obsahu zjistil, že žalobce žádal o odložení daňové povinnosti vyplývající z podaného přiznání k DPH za období prosinec 2010 ve výši 1 691 079 Kč z důvodu dosud neuhrazených klíčových faktur. K tomuto textu nebyly doručeny žádné přílohy. Správce daně následně ve svém postupu zohlednil jak žádost o odložení daňové povinnosti ze dne 25. 1. 2011, kterou se dříve nezabýval, tak i další žádosti žalobce o převedení nedoplatku na úhradu DPH z důvodu nadměrného odpočtu za zdaňovací období září 2010. Žalovaný zjistil, že správce daně vyhověl žádosti o povolení posečkání s úhrady daně ze dne 25. 1. 2011 proto, aby zhojil procesní pochybení správce daně, spočívající v jeho prodlení s vyřízením žádosti. Proto v prvostupňovém rozhodnutí povolil posečkání úhrady DPH pro období od 25. 1. 2011 do 20. 12. 2013.

Žalovaný se dále zabýval odvolacími námitkami žalobce, který namítal, že prvostupňové rozhodnutí pro něj znamená zhoršení momentálního stavu. Žalobce vycházel z toho, že jeho žádosti ze dne 25. 1. 2011 bylo vyhověno, neboť nebyla ze strany správce daně připomínkována ani zamítnuta ve stanovené lhůtě. Uváděl, že se právem domnívá, že mu bylo vyhověno, neboť daňový řád určuje dobu posečkání možnou až na dobu 6-ti let. K důvodu posečkání pak uvedl, že předmětná daň je předmětem soudního sporu, který je aktivní, a jsou v něm činěny aktivní úkony. Namítal, že tento soudní spor trvá již tři roky a není možné se domnívat, že skončí do konce roku 2013. Má za to, že opětovné zaslání žádosti

žalobcem k výzvě správce daně není doplněním původní žádosti, neboť jde o identická podání stejného obsahu.

Protože žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru ohledně důvodu posečkání úhrady daně než správce daně, v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu o tomto odlišném názoru seznámil žalobce přípisem ze dne 6. 12. 2013. Žalobce na to zareagoval přípisem ze dne 23. 12. 2013, v němž se stanoviskem žalovaného nesouhlasil a poukazoval na pochybení správce daně při přijímání nečitelného souboru v rámci daňového přiznání ze dne 25. 1. 2011. Uvedl, že správce daně mohl z názvu souboru rozeznat, o jakou žádost se jedná, mohl vydat výzvu k odstranění vad podání, a namítal, že podklady pro povolení posečkání s úhradou daně byly správci daně poskytnuty již dne 26. 3. 2013. Má také za to, že v jeho případě jsou důvody pro posečkání úhrady daně splněny. Byť správce daně posečkání úhrady daně povolil na kratší dobu, než žalobce žádal, je zřejmé, že důvody k posečkání uznal, avšak vyhovění jeho žádosti s časovým omezením ve výroku rozhodnutí znamená porušení práv žalobce v důsledku chyby správce daně.

Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvedl, že se po uvedeném sdělení odlišného právního názoru dle § 115 odst. 2 daňového řádu zabýval splněním zákonných předpokladů pro povolení posečkání úhrady daně dle § 156 daňového řádu. Žádost žalobce shledal nedůvodnou a nepodloženou, neboť zjištěný skutkový stav nebylo možné podřadit pod jeden z posečkových důvodů dle § 156 odst. 1 daňového řádu. Uvedl, že výčet důvodů pro posečkání úhrady daně je taxativní a nelze jej rozšiřovat pro jiné důvody než pro ty, které jsou výslovně uvedeny v citovaném zákonném ustanovení. Žalobce na žádný zákonný důvod neodkazuje a správní úvaha není z prvostupňovém rozhodnutí seznatelná. Žalovaný se tedy zabýval nejen odvolacími námitkami, ale i důvody podané žádosti. Uvedl, že žalobce svou žádost formuloval pouze jako strohý požadavek odůvodněný tvrzením, že žádost je podávána z důvodů neuhrazených klíčových faktur. Jeho žádost se tedy pravděpodobně týkala množství prostředků, které má či nemá k dispozici pro úhradu daně. Takovou situaci by bylo možné podřadit pod ustanovení § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu, resp. odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu, čemuž by mohlo svědčit žalobcovo tvrzení o likvidačních dopadech úhrady daně. Naplnění těchto důvodů však by muselo být nejen specifikováno, ale také doloženo, neboť institut posečkání je nutno vnímat jako mimořádnou úlevu při placení daní, nikoliv jako automatický právní nárok. Proto je nutné předložit takové podklady, ze kterých bude možné vyvodit závěr, že daň bude po skončení posečkání skutečně zaplacená a žadatel bude schopen úhradu provést. Jde o takové individuální platební podmínky, aby žadatel mohl překlenout svou přechodnou nepříznivou situaci a zároveň splnit své zákonné daňové povinnosti. Podle daňového řádu je na žadateli svá tvrzení doložit. To žalobce neučinil v souvislosti ani s jedním uvažovaným posečkovým důvodem. Ohledně naplnění důvodu dle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tedy nemožnosti uhradit daň najednou, je nutné posoudit komplexně majetkové poměry žadatele. Tento důvod nelze zužovat pouze na nedostatek peněžních nebo snad hotovostních prostředků. Posečkání by muselo být povoleno z důvodu vážné újmy, musela by být zjištěna podoba a rozsah hrozící újmy. To obdobně platí při zjišťování důvodu uvedeného v § 156 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Žalovaný tedy postrádal jakékoliv podklady prokazující momentální platební neschopnost a hrozící likvidační dopad, který by úhrada daně mohla způsobit.

Žalovaný se dále ve svém rozhodnutí zabýval institutem posečkání úhrady daně a jeho smyslem. Uvedl, jaké výhody toto posečkání pro daňový subjekt přináší, tj. dispozice s finančními prostředky určenými k úhradě daňových povinností, poskytnutí konkrétního časového prostoru k tomu, aby podnikl kroky vedoucí k zaplacení daně. Tyto výhody

způsobují, že posečkání je možné poskytnout jen těm daňovým subjektům, které prokazatelně naplňují podmínky dle § 156 odst. 1) daňového řádu. Žalovaný poukazuje na to, že žalobce, ačkoliv sám vychází ve svých postojích z toho, že jeho žádosti bylo původně vyhověno, přesto nečinil žádné kroky, aby mohl svým zákonným daňovým povinnostem dostát. Žalovaný poukazuje na to, že žalobce žádal o posečkání před více než dvěma lety a měl dostatek prostoru k tomu, aby svůj daňový dluh splatil, nebo alespoň snížil. Buď se tedy jednalo o dlouhodobou platební neschopnost, kdy by ani další posečkání úhrady daně nevedlo k její úhradě, nebo o neochotě dlužnou daň uhradit a upřednostňování ostatních závazků před závazky daňovými. V obou případech povolení posečkání úhrady daně by představovalo rozpor se základním cílem správy daní podle § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že na základě žádosti, k níž nebyly doloženy žádné relevantní podklady, nebylo možné posečkání úhrady daně povolit.

Žalovaný rovněž považuje za nepodloženou námitku a úvahu žalobce o fikci kladného rozhodnutí o žádosti. Úvaha o takové fikci nemá žádnou oporu v daňovém řádu, správce daně má podle § 156 odst. 2 daňového řádu rozhodnout o žádosti o povolení posečkání do 30ti dnů. V případě žalobce byl správce daně ve výrazném prodlení, byť jde o lhůtu pořádkovou, s jejím nedodržením však není spojen žádný právní důsledek. Žalobce nevyužil ochranu před nečinností správce daně podle § 38 daňového řádu a jeho předpoklad, že žádosti o posečkání bylo bez dalšího vyhověno, nemá oporu v právní úpravě institutu posečkání úhrady daně. Kromě absence příslušné právní úpravy ustanovení § 156 odst. 3 daňového řádu, obsahuje úpravu zcela opačnou. Zde je výslovně uvedeno, že správce daně musí v rozhodnutí určit dobu posečkání. Je tedy zřejmé, že ve věci žádosti o posečkání úhrady daně je vydáváno rozhodnutí, které musí obsahovat i jasně vymezený časový úsek trvání posečkání. Žalobce žádné rozhodnutí ve věci neobdržel a žádná doba posečkání mu stanovena nebyla. Žalovaný proto námitku, že žalobce předpokládal, že jeho žádosti bylo vyhověno i bez vydání rozhodnutí ve věci, bez určení doby posečkání úhrady daně, nepovažuje za důvodnou.

K důvodu žádosti o posečkání úhrady daně, jímž má být vedení soudního sporu s odběratelem žalobce ve věci plnění z obchodně právního závazku žalovaný uvedl, že žalobce jako plátce DPH je povinen daň hradit pod vlastní majetkovou odpovědností ve stanovené výši. V řízení o povolení posečkání úhrady by muselo být prokázáno, že na odvod DPH žadatel nedisponuje dostatečnými prostředky obecně, nikoliv jen těmi plynoucími z plateb za plnění, za které má být odvedena daň. Nadto žalovaný konstatuje, že ve věci vyměření daně žalobce nepodal žádné opravné prostředky ani správní žalobu.

Žalovaný se dále zabýval reakcí žalobce na seznámení žalobce s odlišným právním názorem odvolacího orgánu. Poukazuje na to, že v řízení nebyly shromážděny nové podklady a důkazy, šlo toliko o oznámení o odlišném právním názoru v rámci správní úvahy o posečkání úhrady daně. Nevyjadřuje se ke způsobu podání daňového přiznání na formulářových podáních a k jejich realizaci elektronickou formou, nicméně připustil, že obsah podání skutečně nebyl správci daně znám až do okamžiku, kdy byl soubor opětovně zaslán dne 15. 6. 2013 jako příloha běžné datové zprávy. Žalovaný souhlasí se žalobcem ohledně postupu správce daně v tom, že správce daně měl skutečně bez zbytečného odkladu reagovat na písemnost, jejíž obsah pro něj nebyl zjištělný, avšak to, že tak neučinil, nezakládá nárok žalobce na povolení posečkání úhrady daně. Takovými důvody mohou být toliko důvody dle § 156 odst. 1 daňového řádu.

Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

Žalobce v podané žalobě tvrdí, že napadeným rozhodnutím byl zkrácen na svých právech, přestože byly dány důvody k posečkání úhrady daně dle § 156 odst. 1 písm. c) a e) daňového řádu a správce daně měl povolit posečkání alespoň po dobu, než se vyřeší soudní spor o předmětném plnění, neboť časový předpoklad ukončení sporu je nižší než doba, kterou umožňuje daňový řád. Žalobce dále namítá, že v řízení byla porušena zásada dvojinstančnosti, protože správce daně překročil své oprávnění k doplnění dokazování dle ustanovení § 115 daňového řádu a de facto ve věci znovu rozhodl, čímž žalobci znemožnil uplatnění zákonných opravných prostředků.

Žalobce byl poškozen i postupem prvoinstančního orgánu, jestliže na žádost žalobce o posečkání úhrady daně ze dne 25. 1. 2011 správce daně nějak nereagoval a k vydání rozhodnutí s částečným zamítnutím došlo až 20. 6. 2013. Žalobce vytýká, že žádost o posečkání ze dne 25. 1. 2011 byla zcela jistě doručena a správce daně měl reagovat minimálně výzvou k doplnění k odstranění vad, jak mu to ukládá ustanovení § 74 odst. 1 daňového řádu. Žádost o posečkání byla stručná, ale žalobce by jí po výzvě správce daně jistě dostatečně odůvodnil. Protože správce daně nereagoval, žalobce vycházel z toho, že mu v žádosti bylo vyhověno a to na základě zásady legitimního očekávání, když v předchozím případě u žádosti ze dne 25. 9. 2010 bylo správcem daně žádosti žalobce vyhověno a žalobce rovněž neobdržel žádné rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně o posečkání úhrady daně není dle daňového řádu nějak vázáno na další úkony, či kroky, které je nutné učinit, aby rozhodnutí bylo platné. Tvzení žalovaného o pochybení žalobce nevyužitím ochrany proti nečinnosti správce daně je tedy scestné a žalobce je přesvědčen, že o posečkání úhrady bylo rozhodnuto kladně. Pokud žalobce neobdržel od správce daně rozhodnutí, v němž by mu byly určeny další podmínky a vymezení pro posečkání daně, pak žalobce správně dovedl rozsah povolení bez dalšího omezení tak, jak umožňuje daňový řád, tedy po dobu 6-ti let. Je nepravdivé a zavádějící tvrzení žalovaného o nečinnosti a neochotě žalobce se platbou daně jakkoli aktivně zabývat, neboť žalobce po celou dobu od podání žádosti ponechával veškeré nadměrné odpočty u správce daně v dobré víře, že alespoň tímto způsobem poskytuje částečnou úhradu posečkané daně. Na základě výzvy správce daně k odstranění vad podání v důsledku tvrzení o nečitelnosti původního podání, žalobce tuto žádost dne 15. 6. 2013 znovu potvrdil v nezměněné podobě tak, jak byla podána původně dne 25. 3. 2013, a toto podání doložil. Na základě tohoto doložení pak správce daně vyhověl žádosti o posečkání úhrady, avšak z jeho správního uvážení nelze zjistit, proč posečkání povolil toliko do 20. 12. 2013. Z tohoto pohledu je rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné. Žalovaný následně namísto toho, aby přezkoumal postup správce daně, tedy zda posečkání bylo odůvodněné a přiměřené, se zaměřil na široké přehodnocení celého případu a rozhodl tak, že se posečkání vůbec nepovoluje. Žalobce má za to, že podmínky k posečkání úhrady daně dle § 156 odst. 1 písm. c) daňového řádu byly u žalobce dány. To však žalovaný blíže nezkoumal, nepožadoval doplnění tvrzení o oprávněnosti žalobce, pouze formálně zaslal seznámení s odlišným právním názorem, jak umožňuje daňový řád, avšak na vyjádření žalobce k tomuto v zákonné lhůtě nepohlížel.

Žalobce vytýká žalovanému nesoučinnost s daňovým subjektem a poučení, jak např. doložit stav soudního sporu, jak doložit likvidaci společnosti, tedy že se žalovaný neřídil základními zásadami daňového řízení a tak došlo k situaci, že žalovaný své rozhodnutí odůvodňuje nedoložením příloh a nedostatečným tvrzením žalobce, ačkoliv tyto přílohy byly dány správci daně k dispozici již 25. 3. 2013. Žalobce nepolemizuje s důvody stanovenými v

§ 156 daňového řádu a s mimořádností institutu žádosti o posečkání úhrady daně, avšak nechápe, o jaké jiné výjimečné případy by mělo jít, než o situaci popsanou, kdy je veden soudní spor o tom, zda vůbec proběhlo zdanitelné plnění.

Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V podané žalobě žalobce současně požádal o přiznání odkladného účinku žaloby s tím, že jde o vysokou částku úhrady DPH. O této žádosti rozhodl soud usnesením ze dne 25. 4. 2014, č. j. 9 Af 11/2014-32 tak, že odkladný účinek žalobě nepřiznal.

VI. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal na to, že důvodem žádosti bylo toliko neuhrazení klíčových faktur a v žádosti nebyly přiloženy žádné podklady. Žalovaný setrvává na svém stanovisku, že takové žádosti nelze vyhovět. Žalobce byl během odvolacího řízení upozorněn na to, že jeho žádost nedokládá prokazatelné naplnění žádného ze zákonných důvodů. V seznámení s odlišným právním názorem žalovaného ze dne 6. 12. 2013 se žalovaný podrobně zabýval tím, zda je tvrzení žalobce podřaditelné pod některých ze zákonných důvodů. Žalobce by k okolnostem, které by byly podřaditelné pod ustanovení § 156 odst. 1 písm. c) daňového řádu jako důvod k vyhovění žádosti, musel prokázat, že to je právě úhrada daňové povinnosti, která by zapříčinila zánik jeho podnikání a zároveň, že by výnos z ukončení jeho podnikání byl nižší než jím vytvořená daň za další období. Tyto okolnosti nebyly v žádosti ani tvrzeny a nemohlo jít o okolnosti během uplynulých let neměnné, pokud ano, vznikla by pochybnost o přechodném a momentálním charakteru situace, která by měla být důvodem pro posečkání úhrady daně. Kromě uvedeného žalobce až v podané žalobě začal tvrdit i naplnění podmínky pro posečkání úhrady daně dle § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Žalobce sice zmiňoval probíhající soukromoprávní soudní spor i v předchozích řízeních, nicméně neuvedl, že by v této skutečnosti spatřoval okolnost, na základě, které může dojít k zániku povinnosti hradit daň. Soudní spor o zaplacení kupní ceny není důvodem dle § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Žalovaný navíc výklad žalobce považuje za téměř absurdní. Žalobce vyfaktoval svému obchodnímu partnerovi k zaplacení částky za poskytnutí určitého plnění. Tato skutečnost zakládala povinnost daň přiznat a odvést. Obchodní partner úhradu fakturované částky odmítl, a proto se žalobce domáhá jejího zaplacení soudní žalobou. Nyní ale ve vztahu ke svým daňovým povinnostem tvrdí, že je možné, že bude rozhodnuto v jeho neprospěch, tedy že bude zjištěno, že žalobce žádné zdanitelné plnění neposkytl. Žalobce, který v předchozím řízení tvrdil, že nemůže tvrzenou daň uhradit, protože nedostal plnění zaplacené, nyní namítá, že může vyjít najevo, že fakturoval částku obchodnímu partnerovi zcela bezdůvodně. Argumentuje tedy tím, že v daňovém přiznání uvedl, že poskytl zdanitelné plnění, ze kterého musí odvést daň, ale zároveň je tu možnost, že civilní soud shledá, že vlastně žádné plnění neposkytl. V těchto tvrzeních nelze nalézt naplnění § 156 odst. 1 daňového řádu.

V souvislosti s námitkou legitimního očekávání žalovaný uvádí, že neexistoval žádný důvod, ze kterého by mohlo žalobci vyplynout očekávání splnění jeho požadavku na posečkání úhrady daně. Žalobce jako plátce daně a obchodní společnosti si musí být vědom, že daně jsou ze zákona splatné v určité dané termíny a že s pozdní úhradou je spojená výrazná sankce. Mělo by mu být zřejmé, že k odložení povinnosti platit daň nemůže stačit prosté požádání s uvedením nic neříkajícího a nekonkrétního důvodu.

Dle žalovaného je zcela nepodložená i argumentace žalobce, že by dle daňového řádu žalobci vznikla fikce či konkludentního rozhodnutí o posečkání s úhradou daně bez formalizovaného rozhodnutí. Takové postupy a účinky uplynutí lhůty se v daňovém řádu objevují poměrně zřídka a jsou vždy výslovně upraveny. Z ustanovení § 156 odst. 3 daňového řádu jednoznačně plyne, že se vydává rozhodnutí, kterým bylo vyhověno žádosti o posečkání a stanoví se doba posečkání, přičemž posečkání může být vázáno na další podmínky. K ustanovení § 156 odst. 3 daňového řádu žalovaný dodává, že posečkání úhrady daně nikdy nemůže být povoleno na maximální dobu celých 6 let. Při šestiletém posečkání úhrady daně by správce daně nikdy nemohl přikročit k vymáhání úhrady daně a zaplacení daně by záviselo jen na dobré vůli daňového subjektu. Musí tedy být vždy ponechán určitý časový prostor jak pro úhradu daně, tak i pro její případné vymáhání.

Žalovaný poukazuje na nejasný a nesprávný výklad právní úpravy žalobcem, který namítá, že rozhodnutí o posečkání úhrady daně, není vázáno na další úkony či kroky. Platnost rozhodnutí nastává vydáním rozhodnutím a jeho doručením začíná být rozhodnutí účinné. Platnost rozhodnutí tedy skutečně není vázána na další následné úkony.

Žalovaný také nesouhlasí s názorem žalobce, že došlo k překročení pravomoci odvolacího orgánu. Postup žalovaného má oporu v ustanoveních daňového řádu, oproti tomu žalobcova argumentace je značně nekonkrétní a neobsahuje ani označení zákonného ustanovení, které by mělo být porušeno. Žalovaný poukazuje na to, že může rozhodovat pouze v mezích § 116 odst. 1 daňového řádu, kdy nemá možnost v případě zjištěných vad řízení či rozhodnutí vrátit věc správci daně 1. stupně k novému rozhodnutí ve věci. Proto je v daňovém řízení odvolací řízení kontinuálním pokračováním řízení před správcem daně 1. stupně, jehož nesprávnost a nezákonnost napравuje odvolací orgán. Ten tak činí postupem podle § 115 daňového řádu, kdy k zachování principu dvojinstančnosti slouží informační povinnost žalovaného v § 115 daňového řádu.

Z uvedených důvodů má žalovaný za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a proto navrhl, aby Městský soud v Praze podanou žalobu zamítl.

IV. Jednání před soudem

Zástupce žalobce při jednání před soudem trval na názoru, že žalovaný měl žádosti o posečkání úhrady daně vyhovět. Poukázal na to, že správce daně 1. stupně žádosti vyhověl, i když jen na velmi krátkou dobu, a kdyby správně aplikoval správní uvážení, musel by uvážit, že je to doba nedostačující. Podstata věci spočívala v tom, že na straně žalobce vznikla povinnost odvést určitou částku DPH na základě faktury, kterou vystavil na společnost EP Line. Společnost EP LINE tuto fakturu neuznala, sama si ji nezařadila do DPH a vrátila ji jako fakturu neoprávněnou. Mezi žalobcem a společností EP LINE probíhalo soudní řízení, kde nebylo jasné, zda bude soudem uznáno plnění, které bylo předmětem fakturace, z níž mělo být odvedeno DPH. Takže vznikla legitimní obava, že dojde k zániku daňové povinnosti přesně tak, jak je uvedeno v § 156 odst. 1 daňového řádu. Dle žalobce je proto splněna podmínka, že by mohlo dojít k zániku daňové povinnosti. Aktuálně je sporné řízení ve fázi odvolání a výsledek řízení se jeví odlišně, nicméně před cca 5ti lety to vypadalo úplně jinak, a to tak, že soudem bude konstatováno, že plnění neproběhlo, jak bylo deklarováno. Tudíž by došlo k zániku té daňové povinnosti.

Zástupce žalobce dále poukázal na chybu správce daně při povolení posečkání úhrady daně, spočívající v tom, že správce daně měl více zvažovat dobu posečkání, měl si v součinnosti se žalobcem vyžádat nějaké stanovisko nebo doplnění, jak sporné řízení může dlouho trvat.

Zástupce žalovaného odkázal na vyjádření k žalobě a trval na zamítnutí žaloby.

II. Posouzení věci Městským soudem

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.) v mezích žalobou uplatněných námitek, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.

Žaloba není důvodná.

Předně soud zcela odmítá jako nedůvodnou námitku, že by postup správce daně, který zpočátku nereagoval na žádost žalobce o posečkání úhrady daně, jako přílohy daňového přiznání ze dne 25. 1. 2011, byl důvodem ke shledání nezákonnosti rozhodnutí správce daně a potažmo i žalovaného.

V dané věci je nesporné, že žalobce podal žádost o posečkání úhrady DPH již dne 25. 1. 2011, byť soubor, který žádost obsahoval, byl pro správce daně nečitelný, a že tuto žádost předložil správci daně opakovaně i v rámci řízení o exekučních příkazech a na výzvu správce daně ze dne 5. 6. 2013. Soud také považuje za oprávněnou výhradu žalobce, že se správce daně nesnažil již v souvislosti s daňovým přiznáním osvětlit přílohu tohoto přiznání a v součinnosti se žalobcem zjistit obsah připojeného souboru. Nicméně jde o procesní nedostatek, který mohl porušit toliko právo žalobce na včasnost rozhodnutí o jeho žádosti. V uvedeném směru je relevantní argumentace žalovaného, že žalobce se mohl domáhat vydání rozhodnutí o žádosti o posečkání úhrady daně opatřením proti nečinnosti a je správná i jeho argumentace, že šlo o porušení pořádkové lhůty. S porušením pořádkové lhůty není spojen žádný právní důsledek, který by se projevil v rozhodnutí v meritu věci, v daném případě v rozhodnutí o důvodech posečkání úhrady DPH. Stručně řečeno, pochybil-li správce daně a včas nevypořádal žádost žalobce o posečkání úhrady daně ze dne 25. 1. 2011 a učinil tak až rozhodnutím ze dne 20. 6. 2013, nezakládá to důvod pro shledání podmínek posečkání s úhradou daně dle § 156 odst. 1 daňového řádu a nezakládá to ani fikci vyhovění žádosti žalobce po dobu 6 let, po kterou je dle daňového řádu možno vybrat daň.

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“),

- pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu (písm. a))
- pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných (písm. b))

- 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 (písm. c)),
- není-li možné vybrat daň od daňového subjektu najednou (písm. d)), nebo
- při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň (písm. e)).

Podle § 156 odst. 3 daňového řádu správce daně rozhodne o žádosti o posečkání do 30 dnů ode dne jejího podání.

Podle § 156 odst. 3 daňového řádu v rozhodnutí, kterým bylo vyhověno žádosti o posečkání, se stanoví doba posečkání a posečkání může být vázáno i na další podmínky.

Z citované právní úpravy vyplývá, že posečkání s úhradou daně lze povolit jen na základě zákonem stanovených podmínek a zákonem stanoveným postupem.

K institutu posečkání úhrady daně se již dostatečně vyslovila soudní judikatura (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze č. j. sp. zn. 11 Af 32/2013-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 74/2014). Soudy vycházejí z toho, že institut posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky dle § 156 daňového řádu 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. 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 vyrozumět 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.

Posouzení podmínek ust. § 156 odst. 1 daňového řádu je tedy nezbytné pro to, aby bylo možné žádosti daňového subjektu o posečkání úhrady daně vyhovět. Již z tohoto hmotněprávního předpokladu posouzení důvodů posečkání a samotné povahy posečkání (tj. stanovení doby, na kterou se odkládá daňová povinnost) je zřejmé, že k posečkání úhrady daně nemůže dojít jiným způsobem než na základě rozhodnutí vydaném ve správním řízení a na základě správního uvážení o důvodech i době posečkání. Z ustanovení § 156 odst. 3 daňového řádu jednoznačně plyne, že se vydává rozhodnutí, kterým bylo vyhověno žádosti o posečkání a stanoví se doba posečkání, přičemž posečkání může být vázáno na další podmínky. Žalobcem dovozovaná fikce kladného rozhodnutí o posečkání úhrady daně, tedy jakési konkludentní rozhodnutí správce daně k žádosti daňového subjektu uplynutím lhůty pro rozhodnutí, nemá oporu v právní úpravě institutu posečkání daně. Takový postup nelze dovozovat ani ze zásady legitimního očekávání, jíž se žalobce dovolává s odkazem na jiný

postup správce daně vůči žalobci v jiném zdaňovacím období, k němuž žalobce ani nepředkládá žádné podrobnosti o okolnostech vyhovění posečkání úhrady daně. Nadto zásady legitimního očekávání se nelze dovolávat automaticky poukazem na jiný případ obdobného postupu, není-li dostatečně vyjasněno, že jde o ustálenou správní praxi a nejde-li o vybočení z jinak správného postupu správce daně. Aplikaci správní praxe, která by neměla oporu v ust. § 156 odst. 3 daňového řádu nelze uznat jako „legitimní“ očekávání.

V dané věci správce daně proto postupoval procesně v souladu se zákonem, jestliže o žádosti žalobce ze dne 25. 1. 2011 vydal dne 20. 6. 2013 rozhodnutí se stanovením doby posečkání úhrady daně. Jinou otázkou je, zda vyhověl žádosti v souladu se zákonem, tj. zda k vyhovění žádosti byla splněna některá z podmínek ust. § 156 odst. 1 daňového řádu.

V projednávané věci rozhodoval správce daně o žádosti žalobce „o odložení daňové povinnosti“ ze dne 25. 1. 2011 z důvodu v žádosti výslovně uvedeného jako „neuhrazení klíčových faktur“. Toto tvrzení bylo dle správního spisu doloženo doklady o vedení sporu žalobce s jeho obchodním partnerem o přijetí a fakturaci plnění (potažmo tedy i o existenci daňové povinnosti žalobce). Bylo proto na správci daně, aby pouze tyto okolnosti (jiné žalobcem tvrzeny nebyly) podrobil zhodnocení, zda spadají pod důvody posečkání úhrady daně dle § 156 odst. 1 daňového řádu. To správce daně neučinil, neboť své rozhodnutí o povolení posečkání úhrady DPH v částce 1 691 079 Kč nedoprovodil žádnou správní úvahou o důvodech posečkání dle § 156 odst. 1 daňového řádu a v rozhodnutí pouze uvedl, že posečkání úhrady DPH povolil na základě žádosti žalobce. Až žalovaný v napadeném rozhodnutí po zjištění důvodů povolení posečkání, které vedly k vyhovění žádosti, obsažených ve stanovisku správce daně k odvolání ze dne 8. 10. 2013, uvedl, že správce daně tak učinil ve prospěch žalobce proto, aby napravit své procesní prodlení s vyřízením žádosti. Jak už však bylo výše uvedeno, toto procesní pochybení nemůže ovlivnit posouzení materiálních důvodů pro posečkání úhrady daně. Proto žalovaný zvolil postup dle § 115 - § 116 daňového řádu, aby napravit pochybení správce daně spočívající v aplikaci zákonem *nestanoveného* důvodu pro vyhovění žádosti o posečkání s úhradou daně.

Změna rozhodnutí správce daně v odvolacím daňovém řízení není porušením zásady dvojinstančnosti řízení. Odvolací orgán je oprávněn změnit rozhodnutí správce daně i v neprospěch odvolatele postupem podle § 116 daňového řádu, neboť mu to toto ustanovení se souběžnou povinností dle § 115 daňového řádu umožňuje.

Podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu odvolací orgán napadené rozhodnutí změní. Dle písm. b) a c) téhož ustanovení odvolací orgán jinak postupuje tak, že rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.

Judikatura správních soudů dovodila, že skutečnost, že daňový řád neumožňuje zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení, nemůže být vykládána tak, že správce daně 1. stupně může pokračovat v řízení poté, kdy jeho rozhodnutí bylo zrušeno Odvoláním, přešla funkční příslušnost k řízení a rozhodnutí na odvolací orgán a zpět se může vrátit jen v důsledku jeho rozhodnutí, což však daňový řád vylučuje. Proto vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně 1. stupně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007-75).

Jestliže má žalovaný zákonné oprávnění prvostupňové rozhodnutí měnit musí být před vydáním jeho rozhodnutí respektováno ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, podle kterého

odvolatel musí být uvědomen o tom, že žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru na způsob stanovení daně (zde o důvodech posečkání úhrady daně), než jaký zaujal správce daně a tato změna ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. V této věci žalovaný správní orgán svůj odlišný právní názor sdělil žalobci v „Seznámení s odlišným právním názorem odvolacího orgánu“ ze dne 6. 12. 2013, v němž zcela dostatečně žalobci ozřejmil zákonné důvody, kterými je podmíněno vyhovění žádosti o posečkání úhrady daně a také důkazní břemeno daňového subjektu, tj. že důvodnost podané žádosti o posečkání musí každý žadatel nejen dostatečně a konkrétně tvrdit, ale tato svá tvrzení také doložit. Žalobce seznámil s tím, že zcela nedostatečně formuloval důvody své žádosti a nedoložil žádné relevantní podklady, proto nebylo možné posečkání úhrady daně povolit. Žalobce se s odlišným právním závěrem žalovaného seznámil a podáním ze dne 23. 12. 2013 se k názoru žalovaného vyjádřil. Jeho vyjádření je založeno na polemice s postupem správce daně k identifikaci podané žádosti o posečkání i s názorem žalovaného s poukazem na to, že správce daně měl k potřebné údaje k žádosti již před vydáním výzvy k odstranění vad žádosti a veškerá tvrzení žalobce byla doložena celou řadou dokumentů. Z tohoto vyjádření tak vyplývá, že za podklady pro svou žádost o posečkání úhrady daně žalobce považuje doklady o vedení sporu se svým obchodním partnerem a probíhající řízení o prokázání uskutečnění zdanitelného plnění pro oprávněnost fakturace, z níž měla vzejít daňová povinnost žalobce. Z podané žaloby a ostatně i z přednesu zástupce žalobce při ústním jednání před soudem rovněž vyplývá, že žalobce uplatňuje důvody pro posečkání úhrady daně dle § 156 odst. 1 písm. c) a e) daňového řádu a za tyto důvody považuje soudní spor o zdanitelné plnění s jedním odběratelem skladovacích a logistických služeb žalobce.

Ačkoliv žalobce v daňovém řízení na žádné zákonné důvody pro posečkání úhrady daně neodkazoval, žalovaný se z hlediska jednotlivých důvodů pro posečkání úhrady daně dle § 156 odst. 1 situací žalobce zabýval a dostatečným způsobem se na stranách 4- 7 napadeného rozhodnutí zabýval tím, pod jaké zákonné předpoklady pro vyhovění žádosti by žalobcovo tvrzení o „neuhrazení klíčových faktur“ mohlo být podřaditelné, přičemž logicky vycházel ze smyslu tohoto tvrzení, totiž, že žalobce zřejmě nedisponuje množstvím finančních prostředků nebo, že může jít o likvidační dopady na společnost žalobce, z čehož žalovaný usuzoval, že může jít o důvody dle § 156 odst. 1 písm. a), c) nebo d) daňového řádu. K naplnění těchto důvodů však nejen v napadeném rozhodnutí, ale i v „Seznámení s odlišným právním názorem odvolacího orgánu“ zcela zřejmě předestřel, že nemůže jít pouze o nedostatek finančních či hotovostních prostředků, že žadatel musí hodnověrně doložit momentální platební neschopnost a celkovou majetkovou situaci, z níž lze usuzovat na podobu či rozsah hrozící újmy nebo zániku podnikání a že žalovaný v tomto směru postrádal podklady prokazující platební neschopnost žalobce a hrozící likvidační dopad. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vzal v úvahu tvrzení žalobce o vedení sporu s jeho odběratelem, které vypořádal argumentací, že i ve vztahu k vedenému sporu by muselo být prokázáno, že žalobce nedisponuje finančními prostředky obecně, nikoliv jen těmi plynoucími z plateb za plnění, za které má být odvedena daň.

Z uvedeného vyplývá, že žalovaný se vypořádal s tvrzeními žalobce z hlediska všech taxativních důvodů relevantních pro posouzení úvahy o posečkání s úhradou daně. Žalobce oproti tomu po celé daňové řízení, ve vyjádření k „Seznámení s odlišným právním názorem odvolacího orgánu“ ani v podané žalobě nepředestřel konkrétní fakta a podklady o své finanční a majetkové situaci, případně hrozící újmě či likvidačních dopadech do podnikání. Protože žalobce v podané žalobě výslovně naznačuje, že důvodem pro posečkání úhrady daně může být žalobcem vedený spor (žalobce uvádí, že nechápe, o jaké jiné výjimečné případy než o situaci jím popsanou, by mělo jít), zužují se jeho tvrzení o důvodech posečkání úhrady

daně na zákonem stanovený důvod v ust. § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tj. *o důvodné očekávání částečného či úplného zániku povinnosti uhradit daň.*

K uvažovanému důvodu dle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu soud uvádí, že pod tento zákonný důvod nelze bez dalšího podřadit toliko vedení sporu z obchodněprávního vztahu. To proto, že úspěšnost každého sporu pro daňový subjekt lze až do rozhodnutí o tomto sporu soudem toliko odhadovat, nikoliv kvalifikovat jako důvodné očekávání částečného nebo úplného zániku daňové povinnosti. Ostatně na zánik daňové povinnosti žalobce ani neusuzuje, zástupce při jednání před soudem naznačil, že současný stav řízení svědčí spíše ve prospěch žalobce, tedy tomu, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno a žalobce má právo na platbu za poskytnuté služby, což má vliv na jeho daňovou povinnost. V každém případě tak z tvrzení žalobce, jak ostatně žalovaný zhodnotil i ve vyjádření k žalobě, nelze usuzovat na důvodné očekávání zániku povinnosti uhradit daň ve smyslu § 156 odst. 1 písm. d) daňového zákona.

Na základě shora uvedených skutečností Městský soud v Praze dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto dle § 78 odst. 1 s.ř.s. podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému, nad rámec jeho běžné činnosti, náklady řízení nevznikly.

P o u č e 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.

V Praze dne 10. května 2017

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová