



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., v právní věci žalobce: **L. K.**, zastoupeného společností Daňové a účetní služby s.r.o., se sídlem Praha 5, Zbraslavská 12/11, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2014, č.j. 30737/14/5100-41457-711242,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 11. 2014, č.j. 30737/14/5100-41457-711242, **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám jeho zástupce - společnosti Daňové a účetní služby s.r.o., do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí průběhu správního řízení

[1] Ze správního spisu vyplynulo, že dne 8. 11. 2013 podal žalobce žádost o posečkání daně z přidané hodnoty, která mu byla vyměřena na základě dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období v letech 2009 a 2010, a jejíž souhrnná výše včetně penále činila 2 226 854 Kč.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) žádost zamítl rozhodnutím ze dne 28. 2. 2014, č. j. 890023/14/3010-24803-706894, jelikož žalobce neprokázal, že předmětnou daň a úrok z odložené částky ve stanovených lhůtách bude hradit. Správce daně dospěl k závěru, že podnikání žalobce probíhá ve značně omezeném rozsahu; hodnotu nemovitostí, které žalobce navrhl k zajištění pohledávky, shledal nedostatečnou s ohledem na výši částky a délku posečkání. Žalobce navíc nedodal ověřený souhlas třetích osob ke zřízení zástavního práva. S ohledem na výši částky daně a délku požadovaného posečkání dospěl správce daně k závěru, že zdroje žalobce nejsou dostatečné k tomu, aby byla reálně zajištěna úhrada jednotlivých splátek posečkané daně. Tato úvaha je potvrzena i tím, že žalobce požádal o úpravu 1. splátky již navrženého splátkového kalendáře.

[3] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně a ani podklady nově předložené žalobcem nepovažoval za dostatečné pro povolení posečkání daně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[4] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobce namítal, že prokázal splnění podmínek podle § 156 odst. 1 písm. a), b), a d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Nebylo možné prokázat neexistenci dalšího majetku, z jehož prodeje by mohl být dluh uhrazen, aniž by byla ohrožena jeho sociální situace a chod podniku. Ve věci prokázání schopnosti hradit splátky daně předložil veškeré důkazní prostředky, které po něm bylo s ohledem na charakter jeho podnikání možné spravedlivě požadovat. Schopnost řádně hradit splátky daně prokázal.

[5] Žalobce měl za to, že není sporu o tom, že nemá finanční prostředky ani majetkové zdroje pro okamžitou realizaci úhrady závazku, čímž naplnil minimálně důvod pro posečkání daně podle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Spor spočíval v závěru žalovaného, že žalobce neprokázal, že je svůj závazek chopen v budoucnu uhradit.

[6] Žalovaný vycházel z toho, že žalobce nemá dostatečnou podnikatelskou základnu pro úhradu daně, hodnota nemovitostí navrhovaných jako zástava je nedostatečná a některé splátky uhradil žalobce opožděně.

[7] Žalobce doložil celkem deset smluv a objednávkových listů. U smluv se sjednanou hodinovou sazbou nebo u smlouvy na provádění revizních zpráv nelze dovodit, jakého podnikatelského obratu bude dosaženo. Předložené smlouvy a objednávky slouží k ujištění, že od žalobce bude smluvní partner odebírat jeho služby, ale nemůže přesně určit, jakého obratu v budoucnu dosáhne. Z předložených smluv je reálné, že žalobce může dosáhnout obratu vyššího než je 1 milion Kč. Žalovaný hodnotil tyto důkazy zcela jednostranně a v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Přestože důkazy předložené žalobcem nepřijal, svoje tvrzení v rozporu s § 92 odst. 5 daňového řádu neprokázal. Žalovaný si pouze myslí, že na základě předložených smluv nebude žalobce dosahovat jím předpokládaných obrátů.

[8] Nelze souhlasit se žalovaným, že žalobce neprokázal odhad nákladů na realizaci činnosti ve výši 50 % z dosažených tržeb. Je obecně známo, že u revizních činností jsou náklady na

jejich výkon zanedbatelné, a u elektroinstalačních prací činí podíl materiálu na dosažené tržbě 30 %.

[9] Návrh na realizaci zástav majetku byl žalobcem učiněn nad rámec jeho zákonné povinnosti a měl sloužit jako podpůrný a zároveň velmi závažný argument pro schválení splátkového kalendáře. Žalovaný uvedl, že správce daně požadavek na zřízení zástav na nemovitém majetku nevnesl, ale zároveň přičítá k tíži žalobce, že neposkytl do zástavy nemovitosti v hodnotě, která by se minimálně rovnala závazku vůči správci daně. Tím *de facto* tuto podmínku stanovil. Žalobce zástavu navrhl, aby pokryla alespoň část jeho závazku, správci daně nic nebránilo tuto jistotu ve formě zástavy přijmout.

[10] Celý rok 2014 žalobce řádně hradí své splátky. Do dne podání žaloby žalobce uhradil 14 splátek, z toho se pouze ve dvou případech zpozdil o dva resp. jeden den. Přičítání této skutečnosti k tíži žalobce je zcela v rozporu se zásadou proporcionality. Přestože žalovaný připouští, že do data schválení splátkového kalendáře nemůže mít opožděná úhrada navrhované splátky negativní dopad, z jeho závěru vyplývá, že se pro něj jedná o velmi silnou indicii o neschopnosti žalobce hradit své závazky včas. Žalovaný se nevypořádal s tím, jak je možné, že žalobce navrhovaný splátkový kalendář řádně hradí, když dle závěru správních orgánů nemá dostatečnou podnikatelskou základnu.

[11] Žalobce má ze zákona nárok, aby mu byl v souladu s § 156 daňového řádu schválen splátkový kalendář, čímž by mu bylo umožněno závazek v budoucnu splácet. Žalobce je vystaven nebezpečí exekuce ze strany správce daně, který mu může zablokovat účty nebo zabavit majetek, který používá buď ke svému bydlení, nebo ke svému podnikání. Tato situace může vést k tomu, že bude muset ukončit své podnikání a zároveň bude výrazně ohrožena jeho sociální situace.

[12] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Součástí žaloby byl rovněž návrh na přiznání odkladného účinku žalobě. Po poučení soudu, že tvrdit a osvědčit rozhodující skutečnosti pro přiznání odkladného účinku je povinen žalobce, doplnil svůj návrh podáním ze dne 31. 1. 2015. V něm uvedl, že vlastní pouze finanční prostředky v hodnotě cca 214 000 Kč, pohledávky v hodnotě 474 000 Kč, vozidlo Citroën Berlingo a náradí nutné k výkonu jeho povolání. Z předloženého peněžního deníku za rok 2014 vyplývá, že žalobce generuje roční zisk 326 000 Kč, což je podpůrný důkaz o schopnosti generovat na základě předložených smluv a objednávek zisk nutný ke splácení navrženého splátkového kalendáře.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[14] Ve vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že institut posečkání úhrady daně je nutno vnímat jako dočasné poskytnutí úlevy daňovému subjektu, které povede k následnému dobrovolnému splnění daňové povinnosti, a to včetně úroku z posečkané částky. Žalovaný posoudil všechny předložené důkazní prostředky v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Důkazní povinnost v řízení o posečkání daně leží na žadateli.

[15] Tvrzení, že „u revizních činností jsou náklady na jejich výkon zanedbatelné, a u elektroinstalačních prací činí podíl materiálu na dosažené tržbě 30 %“, není notorií. Navíc v daňovém řízení argumentoval žalobce pouze náklady ve výši 50 %.

[16] Je běžnou správní praxí, že se při rozhodování o posečkání daně správce daně zabývá i platební morálkou daňového subjektu. Skutečnost, že žalobce celý rok 2014 řádně hradí splátky, nebyla v odvolání namítána. Za 2. čtvrtletí roku 2014 žalobce uhradil daň z přidané hodnoty splatnou dne 25. 7. 2014 až dne 4. 8. 2014, tj. také opožděně.

[17] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Současně navrhl, aby soud žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[18] V replice ze dne 4. 9. 2015 žalobce poukázal na to, že žalovaný rozhodl v rozporu se zásadami přiměřenosti a spolupráce podle § 5 odst. 3 a § 6 odst. 2 daňového řádu. Žalobce nevěděl, jak široce bude třeba svoje úvahy odůvodňovat. Posouzení podmínek pro posečkání daně mělo být výsledkem širšího dialogu mezi správcem daně a žalobcem. Žalobce zopakoval, že není možné odhadnout přesnou výši tržeb, vše vychází z rámcových smluv, které žalobce řádně předložil. Smluvní dokumentaci, která by exaktně vyčíslila tržbu a zisk na delší časové období dopředu, by žádný podnikatelský subjekt nebyl schopen předložit.

[19] Skutečnost, že žalobce uhradil daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2014 opožděně, nemůže před schválením splátkového kalendáře zakládat zákonné důvody pro odmítnutí žádosti. Navíc v době vydání napadeného rozhodnutí žalovaný nemohl o této skutečnosti vědět.

[20] Není možné vykládat § 156 odst. 1 daňového řádu tak, že daňový subjekt, který splňuje důvody pro posečkání daně, by neměl nárok na povolení posečkání daně z důvodu absence přiměřené zástavy k výši jeho dluhu. Daňové subjekty mající dostatečnou daňovou základnu by tak byly v rozporu s ústavní zásadou rovnosti subjektů před zákonem ve výhodnějším postavení proti ostatním daňovým subjektům.

[21] Tím, že žalovaný neakceptoval navrhované zástavy, postupoval v rozporu s principy soukromého věřitele a péčí řádného hospodáře. Žalobce nemá k dispozici žádný vhodný majetek, a proto navrhl zástavy nemovitého majetku ve vlastnictví třetích osob, protože předpokládal, že tato iniciativa bude přijata kladně, byť si byl vědom, že zástava nedosahuje sta procent dlužné částky daně.

[22] Návrh žalovaného na náhradu nákladů řízení je v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu.

V. Posouzení věci soudem

[23] Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**. V souladu s § 76 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), rozhodl bez jednání.

[24] Předmětem sporu v nyní projednávané věci bylo, zda žalobce prokázal splnění podmínek pro povolení posečkání úhrady daně, resp. rozložení její úhrady na splátky podle § 156 daňového řádu.

[25] Podle tohoto ustanovení může správce daně na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky: 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.

[26] 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. 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. Daňovému subjektu však nic nebrání v tom, aby následně o posečkání úhrady daně opětovně požádal a nezbytné důkazní prostředky s touto žádostí již předložil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014-29; rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[27] Samotné rozhodování správce daně o žádosti o posečkání daně je výsledkem správního uvážení. To vyplývá z výrazu „může“ v dispozici této právní normy. Prostor pro správní uvážení je správnímu orgánu vytvořen zejména užitím relativně abstraktních formulací ohledně stupně existenčního ohrožení, kterému musí být daňový subjekt vystaven [viz zejména § 156 odst. 1 písm. a), b) a c) daňového řádu]. Posouzení důvodů žádosti o posečkání a jejich hodnocení musí přitom být součástí odůvodnění rozhodnutí o posečkání daně. Nabízí se přitom dvojitý výklad výrazu „může“; tedy zda při zjištění skutečností obsažených v hypotéze právní normy dává posuzované ustanovení správnímu orgánu ještě možnost se ve své úvaze rozhodnout, zda vydá kladné rozhodnutí (posečkání povolí), anebo zda toto ustanovení správní orgán již bez dalšího zavazuje takové rozhodnutí vydat, tj. zda při naplnění skutkové podstaty z posuzovaného ustanovení plyne subjektivní právo a nárok na vydání rozhodnutí určitého obsahu. Je proto třeba zaměřit se na výklad výrazu „může“ v dispozici normy § 156 daňového řádu, k objasnění jeho skutečně zamýšleného významu.

[28] Ustanovení § 156 daňového řádu mimo jiné navazuje na dva instituty z předchozí právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“), a to § 60 ZSDP posečkání daně a povolení splátek a § 65 ZSDP prominutí daňového nedoplatku, které *de facto* implementovalo dohromady. Proto lze na institut posečkání dle daňového řádu aplikovat též judikaturu, která se týká výše uvedených institutů obsažených v ZSDP.

[29] Podle Nejvyššího správního soudu jak u posečkání daně (§ 60 ZSDP), tak u prominutí daňového nedoplatku (§ 65 ZSDP) platí, že pokud nastanou zákonem předvídané podmínky pro jejich povolení, správce daně je povolit musí (viz rozsudky NSS ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 85/2005-45, a ze dne 22. 4. 2011, č. j. 2 Afs 88/2010-70). Nejvyšší správní soud tuto tezi potvrdil i pro posečkání daně dle daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013-34): „*Byl-li správcem daně zjištěn (a daňovým subjektem) prokázán některý z důvodů, pro který může správce daně s úhradou daně posečkat, ve své podstatě takové žádosti vyhovět musí.*“ Závěry obsažené v citovaných rozhodnutích kasačního soudu jsou plně aplikovatelné i v nyní projednávaném případě, přičemž zdejší soud neshledal důvodu jakkoli se od nich odchylovat.

[30] Správce daně je tedy **primárně** povinen posuzovat naplnění ekonomických, sociálních, příp. dalších důvodů, podle § 156 odst. 1 písm. a) až e) daňového řádu. Pokud jsou zákonné podmínky pro posečkání splněny, správce daně žádosti daňového subjektu zásadně musí vyhovět. Povolením posečkání však povinnost daňového subjektu zaplatit daň nezanikne a po dobu posečkání trvá zájem státu daň vybrat. Správce daně i s ohledem na § 1 odst. 2 daňového řádu musí vždy sledovat základní cíle správy daně, tj. mj. zabezpečení úhrady daně. Proto je třeba, aby se **podpůrně** zabýval i tím, zda by případným povolením posečkání byla úhrada daně zmařena. V této souvislosti má daňový subjekt možnost správci daně navrhnout vhodné a dostatečné zajištění daně např. zřízením zástavního práva nebo ručením dle § 170 až § 173 daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2015, č. j. 3 Afs 94/2015-62). Odepření benefícia posečkání přes splnění zákonných podmínek musí být učiněno na základě objektivních kritérií a musí být rádně odůvodněno.

[31] V nyní projednávané věci ze správního spisu vyplynulo, že žalobce v žádosti ze dne 1. 11. 2013 (doručené správci daně dne 8. 11. 2013) uvedl, že nemá momentálně žádné volné finanční prostředky na úhradu daně a jedná se o významnou částku z hlediska jeho podnikání. Okamžitou úhradu by bylo možné realizovat pouze prodejem aktiv jeho podniku, což by vedlo k likvidaci jeho podnikání. Případný efekt vůči státnímu rozpočtu by v takovém případě byl negativní, jelikož by stát žalobci musel hradit sociální podporu a jeho podnikání by již negenerovalo další platby do státního rozpočtu. Urychlená úhrada daně by rovněž vedla k výraznému ohrožení jeho sociální situace, což je ovlivněno i existencí pohledávek z dřívějších období. Z těchto důvodů měl za to, že splňuje podmínky pro posečkání daně dle § 156 odst. 1 písm. a), b) a d) daňového řádu. K žádosti přiložil stav pokladny ke dni 1. 11. 2013, kopii aktuálního stavu bankovního účtu a aktuálního stavu pohledávek. S ohledem na své finanční možnosti navrhl splátkový kalendář do 30. 11. 2018. Dále navrhl zajištění nemovitostí v majetku společnosti ELMIKA ELEKTROMONTÁŽE s.r.o. v odhadované hodnotě 1 121 700 Kč, nemovitostí v majetku pana S. M. v odhadované hodnotě 500 000 Kč a pohledávkou za společností ROSS Holding a. s. v majetku společnosti ELMIKA ELEKTROMONTÁŽE s.r.o. v hodnotě 964 355,82 Kč.

[32] Žalobce požádal rovněž o posečkání daně zpětně od původního data splatnosti jednotlivých daňových povinností podle § 156 odst. 4 daňového řádu. Vzhledem k velké časové prodlevě od zdaňovacího období považoval vyměření úroků z prodlení k aktuálnímu datu za nepřiměřené.

[33] Podáním ze dne 30. 11. 2013 (doručeným správci daně dne 13. 1. 2014) žalobce doplnil žádost o posečkání a upravil návrh splátkového kalendáře tak, že 1. splátka ve výši 300 000 Kč nebude realizována ke dni 30. 11. 2013, ale po částech ke dni 30. 12. 2013 ve výši 100 000 Kč a ke dni 25. 2. 2014 ve výši 200 000 Kč.

[34] Jak již bylo uvedeno výše, správce daně žádost zamítl rozhodnutím ze dne 28. 2. 2014, a to podle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že naplnění zákonných důvodů pro povolení úhrady ve splátkách posuzoval v kontextu s naplněním podmínky inkasovatelnosti posečkané daně. Správce daně dospěl k závěru, že podnikání žalobce probíhá ve značně omezeném rozsahu (pohyby na účtu jsou minimální i příjmy žalobce jsou velmi nízké), jediná pohledávka je ve výši 686 080 Kč, žádné další podklady o majetku nebyly doloženy. Dlužník, za nímž směřuje pohledávka navržená žalobcem jako zástava, se nachází v úpadku. Hodnota nemovitostí, které žalobce navrhl k zajištění pohledávky, je nedostatečná s ohledem na výši částky a délku posečkání. Žalobce navíc nedodal ověřený souhlas třetích osob ke zřízení zástavního práva. Proto správce daně neakceptoval navrhované zajištění. S ohledem na výši částky daně a délku požadovaného posečkání dospěl správce daně k závěru, že zdroje žalobce nejsou dostatečné k tomu, aby byla reálně zajištěna úhrada jednotlivých splátek posečkané daně. Ani navrhované zajištění pohledávky není adekvátní její výši a lhůtě splatnosti. Tuto úvahu správce daně podložil i skutečností, že žalobce požádal o úpravu 1. splátky již navrženého splátkového kalendáře. Splátka navržená ke dni 31. 12. 2013 ve výši 25 000 Kč byla uhrazena dne 2. 1. 2014. Splnění podmínek postupu podle § 156 odst. 4 daňového řádu správce daně také neshledal, protože důvody uvedené v žádosti byly již uplatněny v odvolání a spočívají v subjektivním hodnocení provedené daňové kontroly. Na základě výše uvedeného správce daně dospěl k závěru, že nebyla naplněna základní filozofie § 156 daňového řádu, který má v konečném důsledku dosáhnout vybrání daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy. Žalobce neprokázal, že předmětnou daň a úrok z odložené částky ve stanovených lhůtách bude hradit. Závěrem správce daně uvedl, že podání žalobce bylo posouzeno jako žádost o povolení zaplacení daně dle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu, jelikož žalobce předloženými důkazy neprokázal naplnění důvodů posečkání dle § 156 odst. 1 písm. a) a b) citovaného zákona. Naplnění důvodů podle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu nemohl správce daně vzhledem k probíhajícímu odvolacímu řízení osvědčit.

[35] V odvolání proti tomuto rozhodnutí žalobce uvedl, že vzhledem ke snížení objemu podnikatelské činnosti navrhl splátkový kalendář tak, aby mohl svůj závazek umořit bez ohrožení své sociální situace. Měl za to, že jednoznačně prokázal, že nemá volné finanční prostředky na úhradu dlužné daně ve výši 2 226 854 Kč, a byly tak naplněny důvody pro posečkání podle § 156 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu. Argumentace, že nelze povolit posečkání podle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu do doby ukončení odvolacího řízení, je účelová, jelikož podle § 156 odst. 1 písm. e) citovaného zákona lze posečkání povolit i v případě, kdy lze předpokládat, že povinnost platit daň částečně nebo úplně zanikne. Pro rok 2014 žalobce odhadoval dosažení hrubého obrátu cca 1 milion Kč. Po uhrazení provozních nákladů ve výši cca 50 % mu zbyde dostatek finančních prostředků na úhradu

navrhovaných splátek a svých potřeb. K tomu předložil smlouvy o dílo na servisní a elektroinstalační práce a objednávky na revizní a elektroinstalační práce. Požadavek správce daně na zřízení zástavy na nemovitém majetku oproti povolení posečkání daně považoval za nezákonný požadavek. Pokud existují důvody pro posečkání daně uvedené v § 156 odst. 1 daňového řádu, musí správce daně povolit posečkání daně vždy. Dále předložil souhlasy třetích osob se zástavou výše uvedených nemovitostí. Žalobce rovněž uvedl, že není žádným právním předpisem zakázáno, aby do doby rozhodnutí o splátkovém kalendáři měnil návrh výše a doby splatnosti jednotlivých splátek. Do doby schválení splátkového kalendáře rovněž nemůže mít negativní dopady opožděná platba. Zamítnutí kvůli dvoudennímu zpoždění by bylo zcela v rozporu se zásadou proporcionality. Důvody pro povolení splátek zpětně podle § 156 odst. 4 daňového řádu uvedl žalobce v žádosti zejména s ohledem na dodržení zásady proporcionality. S těmito důvody se správce daně vůbec nevypořádal, což činí jeho rozhodnutí v této části nepřezkoumatelným. Na základě výše uvedeného měl žalobce za to, že je nesporné, že splňuje důvody pro posečkání daně, tzn., že nedisponuje prostředky potřebnými pro okamžitou úhradu daně a rozsah jeho podnikatelské činnosti je postačující pro dosažení cíle správy daní směřující k jejímu vybrání v navrhované lhůtě.

[36] V napadeném rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce, žalovaný uvedl, že institut posečkání představuje dobrodiní vůči daňovému subjektu a lze na něj nahlížet jako na „překlenovací úvěr“ poskytovaný státem perspektivnímu daňovému subjektu. Přitom musí být správce daně obezřetný a aplikovat princip soukromého věřitele, tj. zohlednit zda by za obdobných podmínek poskytl daňovému subjektu úvěr kterýkoli jiný bankovní ústav. Žalobce dle žalovaného předloženými smlouvami a objednávkami neprokázal dostatečný rozsah podnikatelské činnosti do budoucna. Součet pořizovacích cen nemovitosti navrhovaných k zástavě nedosahuje ani poloviny částky nedoplatku doměřené daně, navrhované zajištění tak bylo nedostatečné. Změna a nedodržování navrženého splátkového kalendáře byla rovněž indicií o nedostatečném podnikatelském zázemí žalobce. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že nebyla naplněna jedna ze základních podmínek institutu posečkání, kterou je následná „inkasovatelnost“ nedoplatku daně. O zpětném posečkání dle § 156 odst. 4 daňového řádu lze uvažovat až tehdy, jsou-li naplněny podmínky pro povolení posečkání, což se v daném případě nestalo.

[37] Ze shrnutí postojů správních orgánů i žalobce je zřejmé, že těžiště argumentace se nacházelo v rovině prokázání toho, zda by dobytnost předmětné daně byla v případě povolení posečkání ohrožena resp. zmařena. Z rozhodnutí správních orgánů se však vytratila úvaha o tom, zda jsou vůbec naplněny základní ekonomické, sociální, příp. další důvody, podle § 156 odst. 1 písm. a) až e) daňového řádu, na základě kterých lze posečkání povolit.

[38] Žalobce žádal o posečkání daně na základě důvodů podle § 156 odst. 1 písm. a), b) a d) daňového řádu. Správce daně zamítl žádost žalobce podle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu, protože předloženými důkazními prostředky neprokázal naplnění důvodů posečkání podle § 156 odst. 1 písm. a) a b) citovaného zákona. Naplnění důvodu podle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu však správce daně (s ohledem na probíhající odvolací řízení) také neshledal. Není tedy zřejmé, proč když správce daně neshledal naplnění ani jednoho důvodu, ze kterých žalobce o posečkání žádal, zamítl jeho žádost pouze na základě § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Pokud měl správce daně za to, že žalobce nesplňuje žádné důvody pro posečkání daně, mělo se to promítnout do výroku rozhodnutí.

[39] K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2015, č. j. 3 Afs 94/2015-62, z kterého vyplývá, že upravuje-li § 156 odst. 1 daňového řádu podmínky, za nichž je možno posečkáni povolit, je namístě *a contrario* tuto žádost zamítnout podle téhož ustanovení, nebudou-li tyto podmínky splněny.

[40] Další zásadní vadou rozhodnutí správce daně je skutečnost, že neobsahuje žádnou úvahu, proč žalobce neprokázal naplnění důvodů posečkáni podle § 156 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu (vážná újma a ohrožení výživy). Žalobce v žádosti tvrdil ohrožení svého podnikání a sociální situace a předložil určité podklady vypovídající o jeho aktuální hospodářské situaci. Správce daně se těmito podklady ve zmiňovaném kontextu nezabýval a naopak uvedl úvahy spíše prokazující splnění těchto podmínek (pohyby na účtu žalobce jsou minimální, příjmy velmi nízké).

[41] K argumentaci ohledně nedostatečného zajištění daně je třeba upozornit na skutečnost, že stanovení konkrétní výše splátky a splátkového kalendáře spadá do sféry správního uvážení správce daně, a ten tedy není vázán návrhem daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2011, č. j. 2 Afs 88/2010-70). Odůvodnění, že zajištění nebylo dostatečné vzhledem k délce požadovaného posečkáni, tedy není opodstatněné. To platí i pro úvahy o změně splátkového kalendáře, na rozdíl od posuzování platební morálky daňového subjektu. Tu jistě při posuzování zabezpečení úhrady daně zohledňovat lze.

[42] Rozhodnutí správce daně tedy bylo nepřezkoumatelné pro nesoulad výroku a odůvodnění, vnitřně rozporné odůvodnění i pro nedostatek důvodů. Žalovaný měl, i s ohledem na § 114 odst. 3 daňového řádu, tyto vady odstranit, přestože výslovně je žalobce v odvolání nezmínil. V odvolání ale uvedl, že nesouhlasí s tím, že by jednotlivé důvody nesplnil. Žalovaný se ovšem také důvody dle jednotlivých písmen § 156 odst. 1 daňového řádu nezabýval. Soustředil se opět pouze na odůvodnění závěru o nedobytnosti pohledávky v budoucnu.

[43] Správní orgány se zaměřily na problematiku budoucí dobytnosti předmětné daně, ale opomněly jasně uvést a řádně odůvodnit, zda žalobce splňuje základní podmínky pro posečkáni daně podle § 156 odst. 1 daňového řádu.

[44] Z výše uvedených důvodů krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, a to pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu soud přihlíží z úřední povinnosti, pokud tato nepřezkoumatelnost brání věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti žalobních námitek (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS). Tak se tomu stalo i v nyní projednávané věci, jelikož z rozhodnutí nebylo zřejmé, zda žalobce splnil důvody pro posečkáni daně podle § 156 odst. 1 daňového řádu. V takovém případě se soud nemohl zabývat námitkami ohledně podpůrné úvahy o budoucí dobytnosti daně.

VI. Závěr a náklady řízení

[45] Z výše uvedených důvodů soud shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Proto ho bez jednání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 4 s. ř. s.], ve kterém je vázán výše vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[46] Především musí správní orgány rozhodnout o celé žádosti žalobce, tedy zabývat se všemi tvrzenými důvody pro posečkání daně podle § 156 odst. 1 daňového řádu a své závěry řádně odůvodnit. Podpůrně posoudí, zda by povolením posečkání byla úhrada daně zmařena.

[47] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[48] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobce byl v řízení zastoupen obchodní společností, která vykonává daňové poradenství pomocí daňových poradců ve smyslu § 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Odměna daňového poradce a náhrada hotových výdajů byla stanovena v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba a replika) a tři paušální náhrady hotových výdajů, tedy ve výši 3 x 3 100 Kč, a 3 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 10 200 Kč. Protože je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 Kč, odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.

[49] Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

[50] Náklady za návrh na přiznání odkladného účinku ve výši 1 000 Kč soud žalobci nepřiznal. Zdejší soud se ztotožňuje s názorem vysloveným Krajským soudem v Praze v rozsudku ze dne 29. 1. 2014, č. j. 45 A 11/2012-61 (dostupný na www.nssoud.cz), že neúspěšné podání návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě bez dalšího neznamená, že náklady vynaložené v souvislosti s tímto úkonem jsou náklady nedůvodnými ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Využití možnosti podat návrh na přiznání odkladného účinku žaloby jako institutu výslovně upraveného v soudním řádu správním, aniž by šlo o zjevné zneužívání tohoto institutu, nákladem nedůvodně vynaloženým k ochraně práv ve shora uvedeném smyslu není. Nic na tom nemění ani ta skutečnost, že takový návrh nebyl úspěšný a tedy nevedl k přiznání odkladného účinku žaloby. Rozhodný je pouze úspěch účastníka ve věci samé. V nyní projednávané věci se však žalobce svým návrhem domáhal přiznání odkladného účinku ve věci náhradní vykonatelnosti dodatečných platebních výměrů. Ve vztahu k dodatečným platebním výměrům by se však žalobce mohl domáhat vydání odkladného účinku pouze v případě řízení o žalobě proti těmto dodatečným platebním výměrům. Vzhledem k uvedenému soud návrh na přiznání odkladného účinku podané žalobě zamítl, aniž se zabýval dalšími předpoklady pro přiznání odkladného účinku. V dané věci se tedy jednalo o návrh na přiznání odkladného účinku *prima facie* nedůvodný, a nelze jej proto považovat za důvodně vynaložený náklad ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s.

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 u Nejvyššího správního soudu.

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 Brně dne 26. ledna 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu