



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce **K.H.**, bytem ■■■, zastoupeného Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem AK KODAP Legal s.r.o., 1. máje 97/25, 460 07 Liberec 3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2015, č. j. 22381/15/5100-41455-711218,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 7. 2015, č. j. 22381/15/5100-41455-711218, 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. Žaloba

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá přezkumu shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 11. 2014, č. j. 1340286/14/2604-50521-500943. Uvedeným rozhodnutím správce daně zamítl podle § 156 odst. 1 písm. a), d) a e) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, žalobcovu žádost o rozložení úhrady daně na splátky.

Žalobce měl zamítavé rozhodnutí správce daně za nepřezkoumatelné, neboť se správce daně nedostatečně vypořádal s důvody uvedenými v žádosti. V rozhodnutích správce daně i žalovaného absentuje zdůvodnění, jak konkrétně byly jednotlivé zákonné podmínky posouzeny, včetně případného provedení dokazování ohledně skutkového stavu, který se k těmto podmínkám vztahuje. Přestože se správce daně nezabýval posouzením skutkového stavu, který se váže k důvodům žalobcovy žádosti, dospěl žalovaný k překvapivému závěru, že rozhodnutí správce daně je přezkoumatelné.

Správce daně se podle žalobce nezabýval nejistým výsledkem příslušné daňové kauzy vzhledem k probíhajícímu odvolacímu řízení ani tím, že doměřenou daň nelze vybrat u žalobce najednou, ani tím, že neprodlená úhrada by byla spojena s majetkovou újmou, protože by postihla nemovitý majetek žalobce. Oproti tomu se zabýval okolnostmi, které nejsou z hlediska § 156 daňového řádu relevantní. Důvody kontrolních zjištění, kterými argumentoval v jeho neprospěch správce daně, nejsou zákonným kritériem pro aplikaci § 156 daňového řádu. Vnitřní rozpor v postupu finančních orgánů žalobce spatřoval v tom, že zatímco žalovaný uvedl, že správce daně nemohl kontrolní zjištění zcela pominout, správce daně jednoznačně kontrolní zjištění použil jako kritérium rozhodnutí.

Správce daně dovodil, že jednorázová úhrada daňových nedoplatků není pro žalobce vážnou újmou, neboť v průběhu let 2011 až 2013 čerpal neoprávněně nadměrné odpočty, které inkasoval na svůj účet. Pominul přitom, že s daní na vstupu žalobce uhradil ve prospěch státního rozpočtu významnou částku daně na výstupu, což snižuje rozsah inkasovaných nadměrných odpočtů. Tato skutečnost je předmětem odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům. Nelze proto dovozovat, že žalobce má z důvodu nadměrných odpočtů aktuálně dostatek finančních prostředků na to, aby jednorázově uhradil dodatečně vyměřenou daňovou povinnost a nezpůsobilo mu to vážnou újmu. Podle žalobce jde o nepodloženou spekulaci správce daně. Aktuální finanční a majetkové poměry správce daně nijak nezkoumal ani nehodnotil. Okamžitý výběr doměřené daně by vedl ke vzniku vážné újmy v podobě exekuce žalobcova majetku. Tato okolnost je finančním orgánům známa z úřední činnosti. Proto je nepřijatelný závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, že by mu okamžitým výběrem daně hrozila újma, stejně tak, že neprokázal, že není schopen doměřenou daň zaplatit najednou. Výpisy z bankovního účtu, které předložil, prokazují, že finančními prostředky v rozsahu téměř 13 000 000 Kč nedisponuje. Správce daně postupuje vůči žalobci cestou exekuce na základě zajišťovacích příkazů, z čehož vyplývá, že finanční orgány měly o příjmových a majetkových možnostech žalobce přehled.

Správce daně se nezabýval argumentem, že výsledek doměřovacího řízení je otevřený, což naplňuje důvod pro posečkání daně podle § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Žalobce poukázal na zavedenou správní praxi, podle které doposud otevřené řízení je obvykle považováno za zákonný důvod pro posečkání daně. Možnost změny nebo zrušení dodatečných platebních výměrů v odvolacím řízení je jedním ze zásadních důvodů pro rozhodnutí o povolení posečkání úhrady daně, neboť takové rozhodnutí vede k zamezení případných škod vzniklých žalobci v důsledku vymáhání vyšší daně, než která bude posléze stanovena pravomocným rozhodnutím v odvolacím řízení.

Pokud správce daně poukázal na snahu jeho oddálit nepříznivé důsledky doměření daně a exekuci, žalobce oponoval tím, že podstatou žádosti o posečkání je zmírnění nepříznivých důsledků doměření daně. Dále se žalobce se ohradil proti nařčení, že by chtěl výběr daňové povinnosti zcela zmařit. Nachází se v situaci, kdy je výběr daně do značné míry zajištěn jeho majetkem. Je zřejmé, že vybrání daně by nebylo povolením posečkání daně nijak ohroženo. Naopak jednorázové vymožení daně z majetku žalobce, pokud by došlo v odvolacím řízení ke změně či zrušení dodatečných platebních výměrů, by mohlo znamenat nenapravitelnou újmu.

Správce daně nezohlednil, že budoucí výběr daně je zajištěn cestou zřízeného zástavního práva k nemovitostem. Primární zpeněžení majetku žalobce k vypořádání vyměřené daňové povinnosti je v hrubém rozporu se základními principy daní, zejména s principem přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu a v rozporu s důvody dle § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalobce zopakoval, že neprodlená úhrada daňového nedoplatku zpeněžením jeho majetku daňového může vést ke vzniku vážné újmy. Je na správci daně, aby v takové situaci hledal cestu mírnější, tj. úhradu daně ve splátkách. Správce daně i žalovaný rozhodli proti smyslu příslušného ustanovení daňového zákona. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2011, sp. zn. Afs 88/2010, podle kterého musí správce daně povolení splátek povolit, nastanou-li zákonem předvídané podmínky.

Správce daně opakovaně odmítl jakékoli jednání, ačkoli žalobce opakovaně o projednání oboustranně přijatelného řešení žádal. Došlo tak k porušení zásady součinnosti ze strany správce daně.

Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud rozhodnutí žalovaného i prvostupňové rozhodnutí správce daně zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady řízení.

II. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný konstatoval, že zamítavé rozhodnutí správce daně má veškeré náležitosti podle § 102 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný odkázal na relevantní judikaturu správních soudů, podle které není povinností správního orgánu detailně odpovídat na každou dílčí námitku. Postačí, že jsou vypořádány základní námitky účastníka, a to i tak, že v rozhodnutí správní orgán prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní.

Žalovaný zdůraznil, že řízení o posečkání je v dispozici žalobce a je na něm, jakým způsobem či zda vůbec svá tvrzení doloží. Právě neunesení důkazního břemene ohledně nemožnosti úhrady doměrku najednou bylo jedním z důvodů zamítnutí odvolání žalobce. K vyhovění žádosti dle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu je nezbytné komplexní zjištění majetkové situace, přitom musí být osvědčeno, že žalobce nejen, že nemá dostatek volných finančních prostředků, ale také si je nemůže žádným obvyklým způsobem opatřit, např. zpeněžením majetku, úvěrem či půjčkou.

Pokud žalobce dovodil, že byl úhradou doměrku ohrožen, resp. že jeho finanční situace není dostačující, šlo o obecné tvrzení, které bylo spíše odkazem na § 156 odst. 1 daňového řádu než vymezením konkrétních důvodů, které k podání žádosti vedly. Žalobce měl specifikovat rozsah a podobu této újmy a patřičně ji doložit tak, aby správce daně mohl zjistit daný skutkový stav. Ani žalovaný nebyl v odvolacím řízení schopen říci, jaká újma měla žalobci hrozit, neboť ten ji nijak nespecifikoval, a na základě daňového spisu zpravidla nejde posuzovat praktické aspekty vlastní provozní činnosti daňových subjektů. Žalobce neprokázal, že by byl v momentální mimořádně nepříznivé ekonomické situaci, a proto správce daně dostatečně odůvodnil, že z tvrzení žalobce a předložených dokladů není zřejmé, jaká vážná újma by žalobci vznikla.

Žalovaný dále uvedl, že samotné podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla stanovena daňová povinnost, nemůže naplnit důvod posečkání dle § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Při aplikaci uvedeného ustanovení musí jít o takové případy, kdy by byl splněn zákonný požadavek důvodného očekávání zániku povinnosti uhradit daň, tedy bylo téměř najisto postaveno, že reálně existují, nikoliv pouze dle tvrzení např. odvolatele, důvody pro zánik povinnosti uhradit daň. Podle žalovaného se může jednat o případy, kdy v souvislosti s konstantním rozhodováním soudů by bylo o právní otázce rozhodnuto tak, že je nepochybné, že v konkrétním daňovém řízení bude nutno postupovat určitým způsobem. Posuzovaný případ takové situaci neodpovídá.

Žalovaný zakončil tím, že jeho rozhodnutí i rozhodnutí správce daně byla vydána v souladu s účinnou právní úpravou a neodchylují se od stávající judikatury. Proto žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, náhradu nákladů řízení žalovaný nežádal.

III. Replika žalobce

Na vyjádření žalovaného žalobce replikoval. Připomenul, že odůvodnění rozhodnutí by mělo vždy odrážet specifika konkrétního případu. Rozsah a detailnost odůvodnění je nutné vztahovat zejména na ty skutečnosti, které jsou pro dané řízení rozhodné. V daném případě se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal s uplatněnými odvolacími námitkami dostatečně. Podle žalobce jeho žádost o posečkání úhrady daně obsahovala konkrétní důvody pro vyhovění žádosti, ty byly podloženy relevantními důkazy a bylo povinností správce daně se s těmito důvody řádně vypořádat. Žalobce zopakoval, že jsou-li zákonné podmínky pro povolení splátek splněny, musí správce daně žádosti vyhovět. Žalobce setrval na tom, že potřebné důkazy k tomu, aby mohlo být řádným způsobem o jeho žádosti rozhodnuto, správcí daně předložil.

O majetkové situaci měl sám správce daně dostatečné informace, a to ze souběžných exekučních postupů a ze zřízení zástavních práv na nemovitých věcech, proto byl požadavek předložení dalších důkazů nadbytečný. Z těchto skutečností lze dovodit, že žalobce se skutečně nachází v tíživé majetkové situaci, a není tak možné podle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu předmětnou daň vybrat najednou.

Protože byla zřízena na jeho nemovitostech zástavní práva, lze případné zpeněžení takových nemovitostí ke splnění daňové povinnosti chápat jako značnou majetkovou újmu žalobce podle § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Případný prodej zmíněných nemovitostí by byl vůči žalobci nepřiměřený, a to především v souvislosti s očekávaným částečným zánikem povinnosti platit daň.

Restriktivní výklad žalovaného, který zaujal k § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu, nelze akceptovat. Probíhající odvolací či jiné, zejména pak soudní řízení, je podle žalobce způsobilé vyvolat důvodné očekávání částečného nebo úplného zániku daňové povinnosti, především s přihlédnutím ke konkrétním specifikům daného případu. Žalobce poukázal na usnesení Policie ČR, Krajského ředitelství policie Libereckého kraje, ze dne 23. 7. 2015, č. j. KRPL-20841-583/PČ-2014-180080-PT, jímž byla vyčíslena škoda, kterou svým

jednáním způsobil správcí daně, resp. státu. Usnesení přitom bere při výpočtu skutečné škody na vědomí nejenom daňové doklady na vstupu, ale i na výstupu, neboť žalobce v rámci daně na výstupu uhradil významnou částku daně, která značným způsobem snižuje rozsah inkasovaných nadměrných odpočtů pod úroveň doměřené daňové povinnosti. Skutečná škoda za rozhodné období byla v rámci usnesení vyčíslena ve výši 3 477 691 Kč, tedy násobně nižší, než v jaké rozhodl správce daně o doměrku daně 10 797 414 Kč. Tyto skutečnosti jsou způsobilé vyvolat důvodné očekávání částečného zániku povinnosti platit daň.

IV. Zjištění ze správního spisu

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že dne 29. 10. 2014 žalobce podal opětovnou žádost o povolení zaplacení daňového nedoplatku ve splátkách. Navrhoval, aby správce daně rozhodl o posečkání předmětné daňové povinnosti ve výši 10 797 414 Kč a penále ve výši 2 159 471 Kč, která mu byla vyměřena dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty za období únor 2011 až listopad 2013. Žalobce žádal o posečkání úhrady dle § 156 odst. 1 písm. a), d) a e) daňového řádu proto, že s ohledem na velký rozsah daňové povinnosti by neprodlená jednorázová úhrada znamenala citelný zásah do jeho majetkových poměrů, potažmo vznik vážné újmy. Dále protože není možné vybrat daň najednou, k čemuž doložil výpisy z účtu za poslední tři měsíce, které dokládají, že nedisponuje žádnými finančními prostředky. Nakonec uvedl, že výsledek vyměřovacího řízení je otevřený, neboť daňová povinnost bude předmětem zkoumání odvolacího orgánu. V takovém případě by újma spojená s neprodleným zaplacením stanoveného doměrku, resp. s exekucí na majetek žalobce byla zbytečná. Žalobce výslovně navrhoval, aby bylo rozhodnuto o posečkání úhrady daňové povinnosti tak, že daň bude hrazena průběžně po dobu 12 měsíců v měsíčních splátkách ve výši 5 000 Kč počínaje listopadem 2014 a v rámci poslední splátky se splatností do 31. 10. 2015 bude uhrazena celá zbývající částka výsledné daňové povinnosti.

Správce daně měl k dispozici výpisy z katastru nemovitostí, konkrétně ohledně nemovitostí zapsaných na LV č. ■■■ (k. ú. ■■■), LV č. ■■■ (k. ú. ■■■) a dále LV č. ■■■ a LV č. ■■■ (k. ú. ■■■), u nichž byl jako vlastník, resp. spoluvlastník uveden žalobce. Z informací získaných z katastru nemovitostí dále vyplynulo, že ve vztahu k uvedeným nemovitostem byla na počátku roku 2014 zahájena řízení o vkladu v důsledku převodu nemovitostí na jiné osoby, a to na základě darovacích smluv.

Ze spisu dále vyplývá, že dne 24. 2. 2014 vydal správce daně podle § 167 daňového řádu 34 zajišťovacích příkazů, aby zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období února 2011 až listopadu 2013. Postup správce daně odůvodnil tím, že žalobce se snažil převádět svůj nemovitý majetek na jiné osoby na základě darovacích smluv a na základě daňového přiznání fyzických osob k dani z příjmů za rok 2012 nemá dostatečné příjmy na úhradu dosud nestanovené daně.

Usneseními Policie ČR, Krajského ředitelství Libereckého kraje, ze dne 4. 3. 2014, došlo k zajištění nemovitostí ve vlastnictví, resp. spoluvlastnictví žalobce zapsaných na LV č. ■■■, LV č. ■■■ a LV č. ■■■, podle trestního řádu.

Rozhodnutími ze dne 17. 4. 2014 správce daně podle § 168 odst. 6 a § 170 odst. 1

daňového řádu vyslovil, že k zajištění nesplněných povinností, uložených žalobci zajišťovacími příkazy ze dne 24. 2. 2014, se zřizuje zástavní právo k žalobcovým nemovitostem. Takto bylo zřízeno zástavní právo ke všem nemovitostem zapsaným v katastru nemovitostí na shora specifikovaných LV.

Po stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 7. 2014 vydal správce daně dne 12. 11. 2014 rozhodnutí o zřízení zástavního práva k žalobcovým nemovitostem k zajištění neuhrazené daně z přidané hodnoty ve výši 10 705 330 Kč, včetně příslušenství ve výši 2 159 471 Kč.

Správce daně rozhodnutím ze dne 28. 11. 2014 žádost žalobce o rozložení úhrady daně na splátky zamítnul. Protože v průběhu let 2011 až 2013 žalobce čerpal na svůj účet nadměrné odpočty, které se projeví v jeho majetkových poměrech, dovodil správce daně, že jednorázová úhrada daňových nedoplatků by nebyla citelným zásahem do majetkových poměrů žalobce a vážnou újmou dle zákona. Poukázal na to, že žalobce kromě výpisů z účtu o nedostatečné finanční hotovosti nedoložil jiné své majetkové poměry, vlastnictví nemovitostí, zásoby a pohledávky. Správce daně přitom nahlédnutím do katastru nemovitostí zjistil, že žalobce má ve vlastnictví podíly na nemovitostech evidovaných v k. ú. Mladějov v Čechách a Jablonec nad Nisou a ve společném jmění manželů nemovitosti v k. ú. Jablonec nad Nisou. Současně bylo zjištěno, že na předmětných nemovitostech byla dne 21. 2. 2014 zahájena řízení o vkladu - převod nemovitostí na jiné osoby, a to na základě darovacích smluv. Uvedené skutečnosti nenaplňují zákonný důvod k povolení posečkání. Odvolací řízení ve věci dodatečně doměřené daňové povinnosti správce daně také nevyhodnotil jako důvod pro vyhovění žádosti. Podle správce daně je z průběhu daňového řízení a po posouzení žádosti zřejmá snaha žalobce oddálit nepříznivé důsledky doměření daňové povinnosti, oddalování exekuce a maření možnosti správce daně uspokojit se z majetku daňového subjektu. Vzhledem k předchozí snaze převést nemovitý majetek je podle správce daně dána obava, že žádostí o splátky se odsouvá povinnost hradit vzniklý daňový nedoplatek a je více ohroženo vybrání dlužné daně.

Žalovaný pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí ze dne 16. 7. 2015, kterým rozhodnutí správce daně potvrdil, konstatoval, že rozhodnutí správce daně není nepřezkoumatelné. Žalovaný nezjistil, že by správce daně jako výhradní kritérium pro rozhodování bral výsledky kontrolních zjištění. Vzhledem k povaze řízení o posečkání úhrady daně vzal správce daně v potaz i okolnosti související se zabezpečením úhrady daně, výsledek doměřovacího řízení nemohl zcela pominout. Podle žalovaného v žádosti absentují relevantní důkazní prostředky k prokázání tvrzení o vážné újmě neprodlenou úhradou daňové povinnosti. Na podkladně žádosti ani daňového spisu žalovaný nebyl schopen říci, jaká újma vlastně žalobci hrozí. Posečkání tak nemohlo být povoleno z důvodu podle § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu. K povolení posečkání podle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu by bylo nezbytné komplexní zjištění majetkové situace, kterou žalobcem předložené výpisy z bankovního účtu nezaručují. Žalobce navrhoval rozložení úhrady daňové povinnosti ve výši 12 956 885 Kč na dobu jednoho roku po měsíčních splátkách ve výši 5 000 Kč a v rámci poslední splátky ke dni 31. 10. 2015 pak úhradu celé zbývající částky, k čemuž doložil pouze výpisy z bankovního účtu. Ty jsou nedostatečným podkladem k posouzení, zda je možné daň vybrat najednou, i pro zhodnocení budoucí solventnosti a platební morálky žalobce při plnění případného posečkání. Žalovaný konstatoval, že úvahy správce daně jsou v pořádku, pokud

neshledal důvod podle § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Podle něj musí jít o případy, kdy je zcela nezbytně splněn zákonný požadavek důvodného očekávání zániku povinnosti uhradit daň. Musí být tedy téměř najisto postaveno, že reálně existují, nikoli dle tvrzení žalobce, důvody pro zánik povinnosti uhradit daň. Probíhající odvolací řízení takový požadavek důvodného očekávání zániku povinnosti uhradit daň nesplňuje. Žalovaný podpořil závěry správce daně, že je důvodná obava, že žádostí o splátky žalobce pouze odsouvá povinnost hradit vzniklý daňový nedoplatek. Ze spisového materiálu vyplývá, že došlo ke zjevné manipulaci s nemovitostmi ve vlastnictví žalobce, přičemž zásahem Policie ČR došlo k přerušení řízení o vkladu, jehož předmětem byl převod nemovitostí na základě darovacích smluv na jiné osoby. Po zahájení daňové kontroly došlo k bezúplatnému převodu movitých věcí žalobce na jiné osoby. Žalovaný tak uvedl, že lze minimálně konstatovat, že ze zjištěného postupu není seznatelná snaha o možné uspokojení správce daně z majetku žalobce. Žalovaný dále uvedl, že zajištění úhrady daňového nedoplatku zřízením zástavního práva k nemovitostem není důvodem pro postup podle § 156 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný odmítl argument, že zpeněžení majetku daňového subjektu je vyloučeno § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Následky exekuce nelze považovat za automatické naplnění posečkáckého důvodu. Žalovaný uzavřel tím, že při rozhodování, zda bude využit institut posečkáání daně, musí být též posuzována reálnost budoucí úhrady. S přihlédnutím ke stavu závazku žalobce bylo možné dospět k závěru, že povolením rozložení úhrady daně na splátky by byl ohrožen jeden z cílů správy daní, a to zabezpečení její úhrady. Žalovaný shodně se správcem daně neshledal žádný z důvodů pro posečkáání úhrady daně za naplněný.

V. Posouzení věci soudem

Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a řízení před orgány finanční správy předcházející jeho vydání z hlediska uplatněných žalobních bodů, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“).

Žalobce se domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného jako odvolacího orgánu finanční správy, kterým byla ve spojení s rozhodnutím správce daně zamítnuta jeho žádost o posečkáání úhrady povolením splátek daně z přidané hodnoty, včetně příslušenství daně, podaná ve smyslu § 156 odst. 1 písm. a), d) a e) daňového řádu.

Daňový řád v ustanovení § 156 odst. 1 zachovává tradiční právní nástroj, umožňující s úhradou daně a příslušenství posečkat stanovením náhradní lhůty splatnosti nebo jejím rozložením do splátek. Legislativní zkratka „posečkáání“ tak zahrnuje jak posečkáání úhrady daně, tak rozložení její úhrady na splátky. Ustanovení umožňuje výjimku z pravidla, že daň je splatná v zákonem stanovených lhůtách a při jejich nedodržení následuje finanční sankce, jejíž výše plyne přímo ze zákona. V žádném případě však předmětné ustanovení daňového řádu neslouží k obcházení pravidel v daňovém řádu stanovených pro placení daně či k jinému mírnění důsledků, jež vzešly z doměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013-34, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz). Je třeba vzít v úvahu i skutečnost, že posečkáání má v konečném důsledku umožnit daňovému subjektu dostát svým zákonným povinnostem, a tudíž i dosáhnout cíle správy daní.

Taxativně stanovené důvody pro posečkání zohledňují především sociální a hospodářské aspekty na straně daňového subjektu. Podmínkou vyhovění žádosti o posečkání je, že by neprodlená úhrada byla spojena pro daňový subjekt s vážnou újmou [písm. a)] nebo že by nebylo možné vybrat od daňového subjektu daň najednou [písm. d)]; posečkání je možné také povolit v případě, že lze důvodně očekávat, že povinnost platit daň částečně či úplně zanikne [písm. e)]. „*Byl-li by 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.*“, uvedl ve shora citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud. Tedy obdobně jako Nejvyšší správní soud vyslovil ve vztahu ke správnímu uvážení správce daně povolit posečkání nebo zaplacení daňového nedoplatku podle § 60 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozsudku ze dne 22. 4. 2011, č. j. 2 Afs 88/2010-70.

V obecné rovině lze rovněž předeslat, že úvaha správce daně o tom, zda byla naplněna některá z hypotéz uvedených v § 156 odst. 1 daňového řádu, je limitována tím, jak detailně daňový subjekt svou žádost odůvodní a jakými důkazními prostředky skutečnosti v žádosti uvedené podloží, resp. i na tom, jaké další informace o sociálních a hospodářských poměrech žadatele má případně správce daně k dispozici.

Nyní již k jednotlivým žalobním výtkám. Soud se v první řadě musel zabývat namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí správce daně a žalovaného. Z rozhodnutí správce daně o žádosti o posečkání ve spojení s rozhodnutím odvolacího orgánu, jež po obsahové stránce zásadně tvoří jeden celek, musí být seznatelné, jak orgány finanční správy hodnotily důvody, o které žadatel svou žádost podanou ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu opřel; jaké skutkové okolnosti vzaly za rozhodné, na základě jakých podkladů, a jak o nich ve světle zákonem stanovených kritérií pro posečkání uvažily.

Soud má za to, že rozhodnutí správce daně i žalovaného shora uvedeným požadavkům vyhovují. Lze z nich v jejich souhrnu zjistit, jaké skutečnosti týkající se majetkové situace žalobce byly zohledněny; jak byly posouzeny důvody, které žalobce ve své žádosti výslovně uvedl; jak byly hodnoceny jím předložené výpisy z bankovního účtu, zda měly orgány finanční správy žalobcem uváděné důvody za prokázané; jak nahlížely na to, že dosud probíhá odvolací řízení ve věci doměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období; a zda bylo jako důvod pro povolení splátek zohledněno zřízení zástavního práva k žalobcovým nemovitostem. Žalobce ostatně s důvody negativního rozhodnutí o jeho žádosti v žalobě polemizuje. Odlišný náhled žalobce na způsob hodnocení rozhodujících skutečností orgány finanční správy není sám o sobě důvodem pro zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost.

Brojil-li v tomto směru žalobce především proti rozhodnutí správce daně, pak soud zdůrazňuje, že rozsah odůvodnění prvostupňového rozhodnutí plně odráží obecně formulované důvody, o které žalobce opřel svou žádost ze dne 27. 10. 2014. Žalobce ve své žádosti víceméně jinak formuloval zákonné podmínky, při jejichž naplnění může správce daně posečkání dle § 156 odst. 1 písm. a), d) či e) daňového řádu naplnit. Nerozvedl, v čem by jednorázová úhrada daňové povinnosti představovala zásah do jeho majetkových práv, nespecifikoval ani, v čem konkrétně spatřuje vážnou újmu; kromě předložených výpisů

z bankovního účtu se blíže ke svým majetkovým (ani osobním poměrům) v žádosti nevyjádřil; konkrétně se dovolával pouze dosud neukončeného odvolacího řízení ve věci doměření předmětné daňové povinnosti, o jejíž úhradu se jedná. Za této situace mohl správce daně jen stěží uvádět v odůvodnění svého rozhodnutí podrobnější argumenty. Vytýká-li následně žalobce žalovanému, že k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně nepřihlédl a rozhodnutí potvrdil, pomíjí možnosti, jaké jsou odvolacímu orgánu dány rámcem ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu. Soud rovněž nezjistil, že by se žalovaný nevypořádal s některým z uplatněných odvolacích důvodů.

K námitce, že správce daně zohlednil skutečnosti plynoucí z kontrolních závěrů (kdy zjistil neoprávněné nárokování odpočtu daně), ačkoli nejsou zákonným kritériem podle § 156 daňového řádu, uvádí soud následující. Výsledky kontrolních zjištění z daňových řízení nejsou vyjmenovány mezi kritérii zakotvenými v citovaném ustanovení, toto tvrzení žalobce soud nijak nezpochybňuje. Nelze ovšem pominout, že správci daně je užitím relativně abstraktních kritérií a neurčitých právních pojmů (např. vážná újma, důvody, pro které nelze vybrat daň najednou, důvodné očekávání zániku povinnosti atd.) v § 156 odst. 1 daňového řádu ponechán prostor, aby zohlednil skutečnosti nejen tvrzené žadatelem, ale i jiné, vztahující se k hospodářským a osobním poměrům žadatele, včetně např. jeho platební morálky, které považuje z hlediska posouzení zákonných podmínek pro posečkání daně za podstatné. Správce daně totiž musí při rozhodování o posečkání úhrady daňové povinnosti dbát také fiskálních zájmů státu a zohlednit, že musí být ještě umožněno dosáhnout cíle správy daní, tedy vybrání daně ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Ve shodě se žalovaným tak má soud za to, že správce daně z rámce správního uvážení v daném směru nevybočil, když mimo jiné hodnotil také skutečnosti známé mu z jeho kontrolní činnosti. Z faktu, že v minulosti žalobce neoprávněně čerpal nadměrné odpočty v řádu milionů, správce daně nevyvodil, že má žalobce aktuálně (a v jaké výši) dostatek volných finančních prostředků k jednorázové úhradě daňové povinnosti. Zmíněné okolnosti hodnotil ve vztahu k obecnému tvrzení o zásahu do majetkových práv a vzniku vážné újmy, a to ve světle toho, že jiné majetkové poměry kromě stavu na bankovním účtu za tři předcházející měsíce žalobce správci daně nezpřístupnil.

Právě neunesení břemene tvrzení a břemene důkazního (srov. např. závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014-29) zcela správně vedlo orgány finanční správy k závěru, že zde nejsou důvody pro posečkání úhrady podle § 156 odst. 1 písm. a), d) daňového řádu. Žalobce v žádosti pouze obecně tvrdil, že dojde k zásahu do jeho majetkových práv a vznikne mu vážná újma, aniž by zároveň specifikoval, v čem konkrétně to má spočívat. Za této situace správce daně a žalovaný nepochybili, pokud vznik vážné újmy a zásah do žalobcových majetkových práv neshledali v nutnosti zpeněžit majetek žalobce, jak žalobce uvádí v žalobě. A naopak zdůraznily, že žalobce se v době předcházející podání žádosti snažil zbavit svého nemovitého majetku, a to na základě darovacích smluv bezúplatným převodem na jiné osoby, kdy k přerušení řízení o vkladu došlo v důsledku zásahu Policie ČR.

Právě na podkladě informací o existenci nemovitého majetku ve spojení se snahou žalobce převést jej darovacími smlouvami na jiné osoby a ve spojení s absencí dalších tvrzení a důkazů o jiných majetkových poměrech žalobce (mimo aktuální stav bankovního účtu), pak mohly orgány finanční správy uzavřít s tím, že tvrzená neuspokojivá finanční situace

žalobce není komplexně doložena tak, aby mohlo být žádosti vyhověno. Soud znovu připomíná, že je to žalobce, který měl svou žádost o rozložení úhrady svých daňových povinností řádně a komplexně zdůvodnit a také prokázat. Pokud se žalobce závěrům o neunesení důkazního břemene brání tím, že správci daně musely být jeho majetkové poměry známé z exekučních postupů, pak soud uvádí, že není zcela zřejmé, zda má žalobce na mysli vydání zajišťovacích příkazů a rozhodnutí o zřízení zástavního práva k žalobcovým nemovitostem, či i exekuční postupy jiné. Jak správce daně a žalovaný hodnotili snahu žalobce převést své nemovitosti v průběhu roku 2014 na jiné osoby darovacími smlouvami vedoucí k vydání zajišťovacích příkazů a následně zřízení zástavního práva, z rozhodnutí vyplývá. Žalobce pak neuvádí, jaké jiné podklady z jeho daňových spisů měly orgány finanční správy konkrétně zohlednit. Lze dodat, že pouze ze značné výše dodatečně vyměřené daně nelze dovodit naplnění zákonných kritérií dle § 156 odst. 1 a), příp. d) daňového řádu. Správce daně a žalovaný při uvážení o žalobcově žádosti rovněž zcela logicky dospěli k tomu, že žalobcem doložený stav bankovního účtu, o který svou žádost opřel, spolu s dalšími zjištěnými okolnostmi uvedenými shora nejsou dostatečnou zárukou pro posouzení budoucí platební schopnosti a platební morálky při plnění případného posečkání způsobem, který v žádosti navrhoval. Za situace, kdy žalobce navrhoval, že po 11 splátkách po 5 000 Kč uhradí v rámci poslední splátky celou zbývajících částku daňového nedoplatku, aniž by současně předestřel, jakým způsobem úhradu svých daňových povinností do 1 roku zabezpečí, tvrdil-li současně, že jeho finanční situace mu úhradu najednou neumožňuje, byly závěry správce daně i žalovaného zcela oprávněné.

Soud se také ztotožnil s výkladem, jaký k § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu zaujal žalovaný, jakož i se závěrem, že probíhající odvolací řízení ve věci dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty není na místě považovat automaticky za důvod pro vyhovění žalobcově žádosti. Rozhodnutí správce daně i žalovaného jsou v tomto směru řádně odůvodněna, orgány finanční správy se žalobcovými argumenty zabývaly. Obecné tvrzení žalobce v žádosti, že v odvolacím řízení může dojít „v podstatném rozsahu ke zrušení daně“, tedy nemohlo být samo o sobě důvodem pro vyhovění žádosti podle uvedeného ustanovení. Namítá-li žalobce, že takový postup je obvyklou správní praxí, pak v tomto směru nic konkrétního soudu nesdělil, žádné obdobné případy, ve kterých by orgány finanční správy postupovaly tímto způsobem, nepopsal ani nedoložil.

Žalobce teprve v žalobě a následně v replice zmiňuje důvody, pro které se domnívá, že by jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům mělo být vyhověno (úhrada daně na výstupu, výše škody způsobené státu vyčíslená v probíhajícím trestním řízení). Žádnými takovými okolnostmi však žalobce svou žádost a následně ani odvolání nepodepřel. Nelze tedy správci daně a žalovanému vytýkat, že tyto skutečnosti do svých úvah o důvodném očekávání zániku povinnosti uhradit daň nezahrnuli. Protože předmětem soudního přezkumu v probíhajícím soudním řízení je správní uvážení o naplnění zákonných kritérií na základě skutečností majících oporu v podané žádosti o posečkání a spisovém materiálu, není věcí soudu, aby otázku správnosti výše doměřené daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období a tedy rozsah daňové povinnosti sám řešil. Proto soud nepřistoupil k provedení důkazu usnesením Policie ČR, Krajského ředitelství Libereckého kraje, ze dne 23. 7. 2015, č. j. KRPL-20841-583/TČ-2014-180080-PT, jež bylo přílohou žalobcovy repliky.

Dále není pravdou, že by správce daně a žalovaný nezohlednily, že došlo ke zřízení

zástavního práva k žalobcovým nemovitostem. Zřízení zástavního práva k nemovitostem (v návaznosti na předchozí zajištění úhrady dosud nestanovené daňové povinnosti a zřízení zástavního práva k zajištění částek stanovenými zajišťovacími příkazy), stejně jako případné zpeněžení majetku, však nebyly shledány důvodem pro vyhovění žádosti. V této souvislosti je třeba zdůraznit okolnosti, za kterých ke zřízení zástavního práva došlo, a které orgány finanční správy logicky hodnotily v neprospěch žalobce. Žalovaný v této souvislosti mírně vyjádření správce daně, kterému se žalobce v žalobě brání, a zcela případně konstatoval, že snaha žalobce bezplatně převádět nemovitý i movitý majetek na jiné osoby nijak nedokládá jeho snahu dostát svým daňovým povinnostem. Dále soud podotýká, že zřízení zástavního práva k nemovitostem žalobce je samozřejmě prostředkem zajištění úhrady daně. Na druhou stranu ovšem samo o sobě nijak důvodnost žalobcovy žádosti a reálnost budoucí posečkané úhrady, jak se jí žalobce domáhal, neprokazuje.

Soud musí také odmítnout námitky porušení § 5 odst. 3 daňového řádu z důvodu porušení principu přiměřenosti. V situaci, kdy žalobce svou žádost o posečkání formou povolení splátek založil na obecných důvodech a správci daně skutečnosti v ní uvedené neprokázal a správce daně přitom nezjistil, že by se u žalobce jednalo o případ naprosto zřejmých důvodů pro posečkání, naopak byly zjištěny skutečnosti vedoucí k závěru, že povolení splátek by mohlo ohrozit úhradu žalobcových daňových povinností, nelze hovořit o tom, že by bylo rozhodnuto v rozporu se základními zásadami správy daní. Soud znovu zdůrazňuje, že bylo na žalobci, aby svou žádost o posečkání úhrady daně formou povolení splátek řádně odůvodnil a svoje tvrzení doložil relevantními důkazními prostředky. Pokud správce daně s přihlédnutím k dalším jemu známým okolnostem dospěl k závěru, že naplnění zákonných předpokladů ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu žalobce neprokázal, nebylo jeho povinností se žalobcem dále jednat, vyzývat ho k předložení dalších podkladů či je za něj obstarávat z jiných daňových spisů, případně mu sdělovat, jaké jiné skutečnosti by vyhodnotil jako akceptovatelné. Dovolává-li se žalobce rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2011, sp. zn. 2 Afs 88/2010, pak ve shodě se žalovaným soud uvádí, že v souzeném případě, na rozdíl od případu tehdy řešeného v citovaném rozsudku, zákonem předvídané podmínky pro povolení splátek nenastaly. Nebylo povinností správce daně jednat se žalobcem o jiném přijatelném řešení vypořádání doměřené daně (žalobce má zřejmě na mysli jiný režim posečkání, jak uváděl v žádosti), porušení zásady součinnosti soud neshledal.

Na základě výše uvedené argumentace dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji postupem podle § 78 odstavec 7 s. ř. s. zamítl.

Ve věci soud rozhodoval, aniž by nařídil ústní jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když jak žalobce, tak žalovaný s tímto postupem soudu vyslovili souhlas.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, 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.

Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu žádné náklady řízení přesahující běžný rámec činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 14. dubna 2016.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu