



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce: **R. M.**, zastoupený Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní, se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 6. 2012, č. j. 8471/12-1507-711055, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2014, č. j. 62 Af 83/2012 – 67,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2014, č. j. 62 Af 83/2012 – 67, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností napadl žalovaný (dále též „stěžovatel“) v záhlaví uvedený rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 6. 2012, č. j. 8471/12-1507-711055, a rozhodnutí Finančního úřadu v Hustopečích ze dne 3. 2. 2012, č. j. 10961/12/299921705843, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud z daňového spisu zjistil, že žalobce požádal přípisem ze dne 21. 12. 2011 o posečkání úhrady daně a o upuštění od předepsání úroku z posečkání u daně z přidané hodnoty a jejího příslušenství a daně z příjmů fyzických osob a jejího příslušenství, které byly žalobci doměřeny, neboť by pro něj jejich neprodlená úhrada znamenala vážnou újmu a vedla by k zániku jeho podnikání. Přílohu tohoto podání tvořila žádost o posečkání s úhradou daně a o upuštění od předepsání úroků z posečkání ze dne 7. 12. 2011, v níž byly podrobně rozepsány jednotlivé dodatečně doměřené daně a důvody žalobcovy žádosti. Žalobce zde zopakoval, že by pro něj neprodlená úhrada daně znamenala vážnou újmu a

vedla by k zániku jeho podnikání, neboť žádné prostředky k úhradě dluhu nemá a aktuální výše zisku postačí toliko k udržení vlastní činnosti a stávajících pracovních míst. Poukázal na to, že zaměstnává 44 zaměstnanců. Uvedl též, že ze svých zdrojů není schopen daňové nedoplatky zaplatit a nezbylo by mu, než podat návrh na zahájení insolvenčního řízení.

Rozhodnutím ze dne 3. 2. 2012, č. j. 10961/12/299921705843, Finanční úřad v Hustopečích zamítl žádost žalobce s tím, že důvody uvedené v žádosti jsou formální, blíže neupřesněné a nedoložené důkazním materiálem. Dále uvedl, že daňový nedoplatek je vymáhán exekučně, za účelem zajištění tohoto nedoplatku žalobce nenabídl žádný majetek do zástavy a nepodal ani žádné informace o tom, z jakých zdrojů dodatečné daňové nedoplatky uhradí. Proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva se žalobce odvolal. Podle správce daně nebylo možné předpokládat, že k úhradě posečkané daně a příslušenství daně dojde v navrhovaném termínu.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím 19. 6. 2012, č. j. 8471/12-1507-711055, zamítlo.

Krajský soud předně nepřisvědčil žalobní námitce, že je prvostupňové rozhodnutí nicotné, příp. nezákonné, z toho důvodu, že je výrok prvostupňového rozhodnutí neurčitý, neboť správce daně žádost zamítl s odkazem na § 156 odst. 1 daňového řádu. Neobsahuje-li totiž daňový řád zvláštní ustanovení, podle něhož by mohl správce daně žádost o povolení posečkání úhrady daně zamítnout, nelze jinak, než zamítnutí žádosti opřít právě o § 156 odst. 1 daňového řádu (vymezuující podmínky povolení posečkání úhrady daně) *a contrario*.

Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, že správce daně pochybil, pokud nerozhodl o žalobcově žádosti o upuštění od předepsání úroků za dobu posečkání podle § 157 odst. 2 daňového řádu. Jestliže správce daně nevyhověl žalobcově žádosti o posečkání úhrady daně, bylo zcela nadbytečné, aby výslovně rozhodoval i o druhé části žalobcovy žádosti týkající se upuštění od předepsání úroků za dobu posečkání. Nebylo-li posečkáno, nemohlo být vyhověno žádosti o odpuštění úroků za dobu posečkání.

Krajský soud však dospěl k závěru, že žalobce ve své žádosti uvedl jasné a dostatečně konkrétní důvody (tj. že by neprodlené vymáhání daňového nedoplatku vedlo k ukončení žalobcova podnikání, neboť žalobce není schopen ze svých zdrojů dluh uhradit). Nejednalo se tedy o důvody formální a blíže neupřesněné, jak uvedl správce daně. Stěžovateli lze sice přisvědčit v tom, že žalobce na podporu svých tvrzení v žádosti nepředložil žádné důkazy, současně je však zřejmé, že součástí daňového spisu je celá řada důkazních prostředků, které dokládají žalobcovu finanční situaci (např. daňová přiznání, účetní závěrky). Správce daně se přitom s obsahem spisu v odůvodnění rozhodnutí vůbec nevypořádal, pouze uvedl, že důvody uvedené v žádosti nebyly doloženy žádným důkazním materiálem. Takové odůvodnění je zcela nedostatečné. Podle krajského soudu je to sice primárně žadatel, kdo je povinen svoje tvrzení prokazovat, pokud však správce daně k jeho tvrzením určitými důkazními prostředky disponuje sám (jsou obsaženy v žalobcově daňovém spisu), nemůže je pominout. V případě, že by daňový spis potřebné podklady k prokázání žalobcova tvrzení neobsahoval, bylo na správci daně, aby žalobce vyzval k tomu, aby svoje tvrzení obsažené v žádosti podložil důkazními návrhy. Toliko takový postup je podle krajského soudu v souladu se základními zásadami daňového řízení podle § 6 odst. 3 daňového řádu. Teprve v případě, že by žalobce ani k výzvě správce daně svoje tvrzení neprokázal, mohl by obstat

pokračování

závěr, že žalobcova žádost nebyla podložena důkazními materiály. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo. Na základě uvedeného krajský soud shledal žalobu důvodnou a proto napadené rozhodnutí jako nezákonné zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 3 s. ř. s. soud zrušil i rozhodnutí Finančního úřadu v Hustopečích.

Podanou kasační stížností napadl stěžovatel rozsudek Krajského soudu v Brně z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Přisvědčil sice krajskému soudu v tom, že odůvodnění rozhodnutí správce daně prvního stupně je strohé a formální, považuje však toto odůvodnění za dostačující. Stěžovatel dále namítl, že žalobce ve své žádosti o posečkání úhrady daně poukazoval na potenciální vážnou újmu a zánik podnikání, opakoval tedy pouze text ustanovení zákona. Následně žalobce doplnil svá tvrzení o aktuální výši zisku, provozní náklady a počet zaměstnanců. Stěžovatel zdůraznil, že při posuzování žádosti o posečkání úhrady daně je nutno zkoumat aktuální stav. Ze spisového materiálu vyplývá, že žalobce podal dne 21. 12. 2011 žádost o posečkání úhrady daně a o upuštění od předepsání úroku z posečkání u daně z přidané hodnoty a jejího příslušenství a daně z příjmu fyzických osob a jejího příslušenství. Správce daně měl v rámci spisového materiálu k dispozici pouze daňové přiznání žalobce k dani z příjmu fyzických osob z roku 2010, tj. stav k 31. 12. 2010, a daňové přiznání k dani z přidané hodnoty k různým zdaňovacím obdobím. Správce daně tedy neměl aktuální informace o hospodářské a ekonomické situaci žalobce, neměl tedy aktuální informace o zisku, provozních ani mzdových nákladech. Pokud žalobce ve své žádosti sice uvedl jasné důvody, ale tyto nedoložil a neupřesnil, lze je považovat pouze za formálně tvrzené a nelze správci daně vytýkat formálnost a strohost odůvodnění rozhodnutí. Stěžovatel dále poukázal na to, že žalobce v příloze žádosti o posečkání ze dne 7. 12. 2011 uvedl, že žádné prostředky k úhradě dluhu nemá. Z toho vyplývá, že případné povolení posečkání by ohrožovalo vybrání daně i v budoucnu, což by bylo v rozporu s cílem daňového řízení, tedy se zabezpečením úhrady daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Stěžovatel dále považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, a to jak z nedostatku důvodů, neboť z rozsudku není zřejmé, v čem spočívá nezákonnost rozhodnutí správce daně, tak pro nesrozumitelnost, neboť soud vyžaduje vydání výzvy k doložení důkazních návrhů a současně poukazuje na povinnost poskytnutí poučení podle § 6 odst. 3 daňového řádu. Soud používá termíny „vyzvat“ a „stanovit lhůtu“, z čehož by bylo možno dovodit, že má na mysli vydání rozhodnutí – výzvy (§ 109 odst. 2 daňového řádu), kterou by byla uložena lhůta k provedení určitého úkonu. Jedině výzva ve smyslu formalizované výzvy (rozhodnutí) staví běh lhůty (§ 156 odst. 2 daňového řádu) podle § 34 daňového řádu. Jestliže krajský soud stěžovateli vytýkal nedodržení § 6 odst. 3 daňového řádu, poukazuje stěžovatel na obsah zásady poučovací, podle níž má být subjekt poučen o svých procesních právech. Stěžovatel poukázal také na to, že napadeným rozsudkem bylo zrušeno i rozhodnutí správce daně prvního stupně. Podle usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, se však rozhodnutí v prvním stupni ruší jen tehdy, pokud nemělo být vůbec vydáno. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvedl, že se v daňovém řízení střetává veřejný zájem na stanovení a výběru a vymáhání daní na straně jedné a vlastnické právo jednotlivce na straně druhé. Tento střet je třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality,

zvláště pak za situace, kdy v případě vyhovění žádosti žalobce by mu po dobu žádaného posečkání daně nevznikla povinnost platit úrok z prodlení dle § 157 daňového řádu, ale byl by povinen pouze hradit úrok z posečkané částky dle § 157 odst. 2 daňového řádu, který je nižší. Žalobce se dále ztotožnil se závěry krajského soudu o tom, že rozhodnutí správce daně bylo nepřezkoumatelné, správce daně se k žádnému z žalobcem uváděných důvodů žádosti konkrétně nevyjádřil. Tvzení stěžovatele, že ve spise neměl žádné aktuální informace o hospodářské ekonomické situaci žalobce, není pravdivé, informace o mzdových nákladech s ohledem na měsíčně placenou daň z příjmu fyzických osob byly správci daně zřejmé, taktéž mu bylo zřejmé hospodaření žalobce, když žalobce měsíčně podával daňová přiznání dani z přidané hodnoty, správci byla známa výše dodatečně doměřené daně a obvyklé obraty žalobce.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně z hlediska uplatněných stížních bodů, jakož i ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s., a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku Krajského soudu v Brně pro nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu lze za nesrozumitelné obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS.). Co se týče požadavku na odůvodnění rozhodnutí, Krajský soud v Brně náležitě objasnil, že nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje v nesprávném závěru žalovaného o tom, že žádost žalobce bylo nutno zamítnout, neboť nebyla podložena důkazními materiály. Nesrozumitelnost rozsudku pak nemůže způsobit samotný fakt, že krajský soud v rozsudku zcela jasně nevymezil, na základě jakého ustanovení daňového řádu měl správce daně žalobce vyzvat k doložení žádosti důkazními prostředky.

Při posouzení věci pak Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že institut posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (§ 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 beneficie 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

pokračování

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.

Stěžovateli tak lze přisvědčit v tom, že § 92 odst. 3 daňového řádu, podle něhož je daňový subjekt povinen prokazovat všechna tvrzení uvedená ve svém podání, se vztahuje i na řízení o žádosti o posečkání úhrady daně. Ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu však správci daně ukládá povinnost vyzvat žadatele k tomu, aby svoje tvrzení prokázal důkazními prostředky, pouze v souvislosti s nalézacím řízením (stanovením daně).

Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci zjistil, že správce daně v prvoinstančním rozhodnutí žalobci vytkl, že důvody své žádosti nedoložil žádným důkazním materiálem. Tuto skutečnost žalobce nezpochybnil, nesplnění důkazní povinnosti konstatoval i krajský soud. K námitce žalobce, že správce daně měl přihlédnout k důkazním prostředkům obsaženým v daňovém spise, pak žalovaný uvedl, že předložený spisový materiál žádné relevantní důkazní prostředky neobsahuje. Rovněž Nejvyšší správní soud žádné podklady vypovídající o aktuální hospodářské situaci žalobce v předloženém daňovém spise neshledal, neboť spis obsahuje pouze dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za období prosinec 2006 a rok 2007.

Nejvyšší správní soud uzavřel, že krajský soud pochybil, jestliže svůj rozsudek opřel o názor, že pokud žadatel svá tvrzení uplatněná ve své žádosti nepodložil žádnými důkazními prostředky a tyto důkazní prostředky neobsahoval ani daňový spis, bylo na správci daně, aby žalobce k doložení tvrzení obsažených v žádosti důkazními prostředky vyzval. Naplněn tak byl kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a věc mu současně věc vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán výše vyjádřeným právním názorem.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 4. února 2015

JUDr. Jaroslav Vlašín

3 Afs 74/2014

předseda senátu