



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci

žalobce: **PHARMAWEX s.r.o.**, IČ 04491891
sídlem Novoměstská 960, 537 01 Chrudim
zastoupená advokátem Mgr. Danielem Bartošem
sídlem Bílinská 1147/1, 400 01 Ústí nad Labem

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2021, č. j. X

takto:

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

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 4. 2021, č. j. X a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Prvostupňovým rozhodnutím bylo podle ust. § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu zastaveno pro bezpředmětnost řízení o žádosti žalobce o povolení posečkání úhrady daně z

přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2020, neboť daň, která byla předmětem žádosti, byla žalobcem již v plné výši uhrazena.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Podle žalobce žalovaný nedostatečně interpretoval ustanovení týkající se institutu posečkání daně podle § 156 daňového řádu. Podle žalovaného lze s úhradou daně posečkat z taxativně stanovených důvodů jen tehdy, nemůže-li být úhrada daně provedena. Podle žalobce je však podstatný okamžik splatnosti daňové povinnosti, tedy s úhradou daně lze posečkat tehdy, nemůže-li být provedena *ve lhůtě splatnosti*. Řízení se tak v důsledku úhrady nemohlo stát bezpředmětným, neboť žalobce daňový nedoplatek uhradil právě až po lhůtě splatnosti příslušné daně. Smysl a účel institutu posečkání daně slouží zejména ke zmírnění důsledků nevčasné úhrady daně. Žalobci proto nelze klást k tíži, že se mu podařilo daňový nedoplatek uhradit. Závěr žalovaného by totiž znamenal, že by byly zvýhodněny daňové subjekty, které se aktivně nesnaží plnit své povinnosti.
3. Zároveň žalobce popírá, že žádost o posečkání daně byla podána až po uhrazení daňového nedoplatku. Žalobce výslovně v žalobě uvedl, že: *„Právě přípis ze dne 4. 3. 2021 je onou původní žádostí vztahující se k daňovému nedoplatku za zdaňovací období prosinec 2020 (a též leden 2021), která byla následně doplňována o jednotlivé důvody a podklady.“* Tedy žalobce v žalobě výslovně označil za původní žádost jeho podání ze dne 4. 3. 2021. Další podání ze dnů 15. 3., 24. 3. a 29. 3. 2021 již byla dle žalobce pouze doplněním této původní žádosti. Žalovaný však mylně posoudil podání ze dne 15. 3. 2021 jako původní žádost a došel tím k závěru, že daňový nedoplatek byl uhrazen ještě před podáním žádosti o posečkání.
4. Žalobce rovněž upozornil, že žádost o posečkání daně uplatnil zejména z důvodu nepříznivé finanční situace způsobené pandemií Covid-19 a na ní navazujících restriktivních opatření vlády a jiných správních orgánů. I proto na nyní projednávanou věc nelze aplikovat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013-34 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), kterým argumentuje žalovaný. Uvedený rozsudek je založen na zcela jiných skutkových okolnostech a týká se odlišných příčin naplnění podmínek pro posečkání daně.
5. Žalobce má tedy za to, že žádosti o povolení posečkání daně mělo být v daném případě vyhověno. Jelikož žalovaný nesprávně interpretoval rozhodné právní nomy a nezohlednil, ani se jinak nevypořádal s žádostí ze dne 4. 3. 2021, je podle žalobce žalované rozhodnutí nezákonné a rovněž nepřezkoumatelné. Žalobce vytknul žalovanému rovněž to, že sám neučinil kroky směřující k posečkání úhrady (popř. rozložení na splátky), přičemž tak mohl učinit z moci úřední podle § 156 daňového řádu, když údajně s ohledem na nedoplatky žalobce a pandemickou situaci muselo být zřejmé, že jsou dány důvody k povolení posečkání úhrady daně z DPH za zdaňovací období prosinec 2020. Dále žalobce ohledně důvodů, pro které považuje podmínky pro posečkání za splněné, odkázal na podané odvolání proti rozhodnutí správce daně. Žalobce proto navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky korespondují s námitkami odvolacími, se kterými se již dostatečně vypořádal. Žalovaný tak setrval na závěrech obsažených v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Doplnil, že v souvislosti s odkazem žalobce na podání ze dne 4. 3. 2021 sice ve svém rozhodnutí uvedl: *„v odvolání*

pravděpodobně omylem uveden odkaz na podání ze dne 4. 3. 2021“, avšak mínil tím to, že podání ze dne 4. 3. 2021 nelze vyhodnotit podle § 70 odst. 2 daňového řádu jako žádost o posečkání, resp. žádost o prominutí úroků z prodlení. Žalovaný považuje veškeré námitky žalobce za nedůvodné, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

7. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí správních orgánů (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
8. Předně soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí [*„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68)]. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok jeho rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, bod 24), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Jiný postup by ohrožoval funkčnost orgánů veřejné moci, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 9 As 413/2018 – 43, bod 21). Z výše uvedených důvodů proto např. soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 5. 2. 2021, č. j. 5 As 140/2019 – 93, bod 41, a ze dne 5. 3. 2021, č. j. 5 As 267/2019 – 106, bod 66). Implicitně lze samozřejmě vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Ads 225/2016 – 61, body 42 a 44, a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 5 Ads 213/2018 – 25, bod 18).
9. Současně platí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto bude soud tam, kde se se závěry správních orgánů shodne, na tyto odkazovat, event. je stručně shrne. Soud přitom není povinen hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88), resp. soud není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).
10. Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudnímu přezkumu dodat i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není ani Evropským soudem pro lidská práva (srov.

rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazia Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke zvláštnostem řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).

11. Nyní k samotnému soudnímu přezkumu.
12. Z daňového spisu soud zjistil následující rozhodné skutečnosti. Podáním ze dne 2. 2. 2021 se žalobce obrátil na správce daně s „*žádostí o prominutí úroků z prodlení vzniklých na DPH, žádostí o povolení posečkání s úhradou dlužné částky daně a žádostí o vyčíslení nedoplatku na DPH*“. Na základě této žádosti dne 25. 2. 2021 správce daně žalobci sdělil vyčíslení nedoplatku na DPH a to za zdaňovací období říjen 2020 a listopad 2020 a rovněž dosud neoznámený nedoplatek za zdaňovací období prosinec 2020, když splatnost DPH nastala dne 25. 1. 2021. V reakci na to žalobce dne 4. 3. 2021 správci daně zaslal „*Sdělení správci daně o doplnění žádosti o posečkání*“. Žalobce zde výslovně uvedl, že: „*[ž]ádost o posečkání úhrady daně z přidané hodnoty námi podanou dne 3. 2. 2021 doplníme v rozsahu evidovaného nedoplatku za zdaňovací období prosinec 2020 (částka 112.758, - Kč), tj. ve smyslu sdělení správce daně ze dne 25. 2. 2021, č. j. X, popřípadě též za zdaňovací období leden 2021, pokud i zde vznikl případný daňový nedoplatek a v tomto směru žádost rozšiřujeme.*“
13. Dne 10. 3. 2021 žalobce uhradil nedoplatek za zdaňovací období prosinec 2020. Následně dne 15. 3. 2021 žalobce zaslal další podání označené jako „*Doplnění žádosti o posečkání, Žádost o prominutí úroků z prodlení*“, ze dne 2. 2. 2021 (3. 2. 2021 doručeno správci daně), jehož obsahem bylo doplnění původní žádosti o povolení posečkání úhrady nedoplatku DPH „*do té doby evidovaného na osobním účtu klienta.*“ Žádost tak byla dne 15. 3. 2021 výslovně doplněna „*o posečkání úhrady daně z přidané hodnoty ze dne 2. 2. 2021 v rozsahu daňových nedoplatků klienta za zdaňovací období prosinec 2020 a leden 2021.*“ Dále s tímto podáním byla spojena i žádost o prominutí úroků z prodlení, jakožto příslušenství DPH za období leden až prosinec roku 2020. Dalším podáním ze dne 24. 3. žalobce připomněl, že i nadále žádá o povolení posečkání úhrady DPH za zdaňovací období prosinec 2020 a to i přes skutečnost, že předmětný nedoplatek byl již celý uhrazen. Dne 29. 3. 2021 žalobce požádal správce daně, aby povolil posečkání jednotlivých nedoplatků DPH za období listopad 2019 a leden 2020 až prosinec 2020, ve smyslu ust. § 156 odst. 4 daňového řádu, tedy zpětně od jejich dílčích dnů splatnosti až do dnů jejich úhrady.
14. Správce daně dne 13. 4. 2021 řízení o žádosti o povolení posečkání úhrady DPH za zdaňovací období prosinec 2020 podle ust. § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu zastavil. Vzhledem ke skutečnosti, že daň, která byla předmět podané žádosti, byla žalobcem v plné výši uhrazena, se řízení stalo bezpředmětným. Proti tomuto rozhodnutí žalobce podal odvolání. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.

15. Podle žalovaného rozhodnutí jsou námitky uplatněné v odvolání týkající se dopadu pandemie onemocnění COVID-19, popř. rozhodnutí ministryně financí o prominutí daně, pro toto odvolací řízení zcela irelevantní. Podstatou tohoto řízení bylo pouze posouzení otázky, zda byly naplněny podmínky pro zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu.
16. Z odůvodnění žalovaného rozhodnutí dále vyplývá, že žalobce uhradil daňovou povinnost dne 10. 3. 2021, tedy zcela zjevně před podáním žádosti o posečkání ze dne 15. 3. 2021. Již ze samotného obsahu a smyslu ustanovení § 156 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že v případě, kdy daňový subjekt *není schopen* z různých důvodů *uhradit* svoji daňovou povinnost ve lhůtách, které příslušné zákony určují, může správce daně eliminovat dopady vážné újmy daňového subjektu „posunutím“ lhůty pro platbu daně. Vzhledem k tomu, že žalobce svou povinnost již uhradil, tedy nelze hovořit o tom, že *není schopen uhradit* svou daňovou povinnost. Pokud tedy správce daně v době podání žádosti nevidoval na DPH nedoplatek, pozbývá významu vést řízení o žádosti, kterou se domáhá posečkání s úhradou daně.
17. V souvislosti s odkazem žalobce na § 156 odst. 4 daňového řádu žalovaný uvedl, že povolení posečkání s úhradou daně zpětně znamená, že žádost je žalobcem podána sice až po splatnosti daně, o jejíž posečkání je žádáno, avšak předmětná daň dosud nebyla uhrazena. K totožným závěrům dospěl i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013-34. Vzhledem k tomu, že žalobce daňovou povinnost uhradil zcela zjevně před podáním žádosti o posečkání, resp. před zahájením řízení o této žádosti, jsou závěry NSS přílehlavé také ve věci žalobce.
18. Podle ust. § 156 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném ke dni rozhodnutí správních orgánů: *Na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně 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.*
19. Podle ust. § 156 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném ke dni rozhodnutí správních orgánů: *Posečkání lze povolit nejdříve ode dne splatnosti, a to i zpětně.*
20. Podle ust. § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu ve znění účinném ke dni rozhodnutí správních orgánů: *Správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže řízení se stalo bezpředmětným.*
21. Podle ust. § 70 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném ke dni rozhodnutí správních orgánů: *Podání se posuzuje podle jeho skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.*
22. Předmětem nyní projednávané věci je posouzení otázky, zda uhrazení daňového nedoplatku před vydáním rozhodnutí o povolení posečkání daně naplňuje důvod pro zastavení řízení podle ust. § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

23. Mezi účastníky řízení je sporné, kdy byla žádost o posečkání daně skutečně podána. Krajský soud v této souvislosti předesílá, že datum podání žádosti nezakládá nosný důvod tohoto rozsudku.
24. Žalobce v žalobě jednoznačně označil za původní žádost podání ze dne 4. 3. 2021 „[ž]ádost o posečkání úhrady daně z přidané hodnoty námi podanou dne 3. 2. 2021 doplníme v rozsahu evidovaného nedoplatku za zdaňovací období prosinec 2020 ..., popřípadě též za zdaňovací období leden 2021, pokud i zde vznikl případný daňový nedoplatek a v tomto směru žádost rozšiřujeme.“ Následně podání ze dne 15. 3. 2021 výslovně požádal o „o posečkání úhrady daně z přidané hodnoty ze dne 2. 2. 2021 v rozsahu daňových nedoplatků klienta za zdaňovací období prosinec 2020 a leden 2021.“ Při jednání soudu pak právní zástupce navzdory žalobnímu tvrzení, jímž výslovně za původní žádost označil podání ze dne 4. 3. 2021, trval na tom, že žádost byla podána již dne 3. 2. 2021 (podání datováno dne 2. 2. 2021). K tomu je třeba předně poznamenat, že soud je podle § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán žalobním tvrzením, tedy nemůže svoje rozhodnutí založit na žalobních bodech učiněných po uplynutí lhůty pro podání žaloby.
25. Krajský soud neprovedl navržené dokazování výsledkem svědka za účelem zjištění, zda 3. 2. 2021 byla podána žádost o posečkání s úhradou daňového nedoplatku, neboť to, že určitá žádost tohoto data podána byla, není předmětem sporu. Spornou otázkou je, kdy byla učiněna žádost, resp. v kterém podání byla obsažena dostatečně konkrétní žádost o povolení posečkání úhrady DPH za zdaňovací období prosinec 2020. V podání ze dne 2. 2. 2020 žalobce požádal o povolení posečkání s úhradou dlužné částky DPH, přičemž odkazoval na konkrétní vyčíslení nedoplatku na DPH přípisem správce daně ze dne 14. 1. 2021, zatímco splatnost DPH za prosinec 2020 nastala až dne 25. 1. 2021. Tedy z této žádosti nelze dovozovat, že žalobce konkrétně požádal i o posečkání úhrady nedoplatku na DPH za prosinec 2020, neboť se odkazoval na přípis správce daně, v němž nebyl nedoplatek za prosinec 2020 ještě uveden. Z obsahu se podává, že se žádost vztahuje k daňovým nedoplatkům dle vyčíslení správce daně ze dne 14. 1. 2020 a tehdy ještě daňový nedoplatek na DPH za prosinec 2020 pochopitelně neexistoval. Nadto žalobce v této žádosti požádal o vyjasnění, na základě jakých platebních výměrů nedoplatek vznikl, aby: „následně daňový subjekt mohl zvážit případné další podání ve věci samé.“ Je přitom zřejmé, jak již uvedeno, že nemohly panovat nejasnosti o tom, že vyčíslený nedoplatek nezahrnuje zdaňovací období prosinec 2020. Přitom platí, že je třeba posuzovat podání podle obsahu v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu a správce daně není povinen, ale ani není oprávněn domýšlet za daňový subjekt možné alternativy výkladu jeho podání, tím spíše, bylo-li v dané věci konkrétní podání sepsáno právním zástupcem žalobce.
26. Tedy soud dospěl k závěru, že i kdyby měl k obsahu podání ze dne 2. 2. 2021 přihlédnout, ač takový právní výklad nezastává, neboť byl žalobní bod uplatněn až při jednání soudu po lhůtě pro podání žaloby, přičemž znění žaloby bylo jednoznačné (žalobce za původní žádost výslovně označil žádost ze dne 4. 3. 2021), ani v takovém případě by nebylo možno vyhodnotit podání ze dne 2. 2. 2021 (doručeno dne 3. 2. 2021) jako žádost o posečkání nedoplatku na DPH za zdaňovací období prosinec 2020.
27. Dále je otázkou, avšak nikoliv stěžejní pro posouzení důvodnosti žaloby (jak již předesláno shora a bude objasněno níže), zda žádost byla obsažena v podání ze dne 4. 3. 2021, nebo až v podání ze dne 15. 3. 2021. Uvedená nejistota ohledně toho, kdy skutečně byla podána žádost o posečkání, je přitom primárně důsledkem nejednoznačnosti podání žalobce ze dne

4. 3. 2021 a následně ze dne 15. 3. 2021. Jak uvedeno shora, v podání ze dne 4. 3. 2021 jednak žalobce avizuje: „*doplníme v rozsahu evidovaného nedoplatku za zdaňovací období prosinec 2020,*“ tedy tímto podáním toliko sděluje svůj záměr uplatnit žádost o posečkání úhrady nedoplatku na DPH za prosinec 2020 (formulace „*doplníme*“, nikoliv *doplňujeme*). Takřka jedním dechem však v témže podání uvádí „*a v tomto směru žádost rozšiřujeme*“ (míněno žádost ze dne 2. 2. 2021, tedy i tímto potvrzuje, že v žádosti ze dne 2. 2. 2021 nebyl nedoplatek na DPH za prosinec 2020 obsažen). V následném podání ze dne 15. 3. 2021 pak však uvádí: „*tímto doplňujeme žádost o posečkání úhrady daně z přidané hodnoty ze dne 2. 2. 2021 v rozsahu daňových nedoplatků klienta za zdaňovací období prosinec 2020 a leden 2021.*“ Tedy sám žalobce prohlašuje podání ze dne 15. 3. 2021 za žádost o posečkání vztahující se ke zdaňovacímu období prosince 2020. Nadto rovněž v podání ze dne 24. 3. 2021 je uvedeno: „*Přípisem ze dne 15. 3. 2021 jsme jménem našeho klienta nadepsanému správci daně podali doplnění žádosti o posečkání úhrady daně z přidané hodnoty ze dne 2. 2. 2021 (doručené dne 3. 2. 2021), a to v rozsahu daňových nedoplatků klienta za zdaňovací období prosinec 2020 a leden 2021.*“ Tedy rovněž tímto přípisem sám žalobce potvrzuje správci daně, že žádost o posečkání byla podána za zdaňovací období prosinec 2020 dne 15. 3. 2020. Za popsáného skutkového stavu věci nemůže být pro žalobce překvapující, že správce daně vycházel z jeho tvrzení a akceptoval, že žádost byla podána dne 15. 3. 2021, a to za situace, kdy podání ze dne 4. 3. 2021 nebylo obsahově jednoznačné. Jinak řečeno, správce daně respektoval autentický výklad podání ze dne 4. 3. 2021 a ze dne 15. 3. 2021, tedy výklad samotného autora, který v podání ze dne 15. 3. 2021 a opakovaně v podání ze dne 24. 3. 2021 označil za datum podání žádosti o posečkání s úhradou nedoplatku DPH za zdaňovací období prosinec 2020 den 15. 3. 2021.
28. Krajský soud uzavírá, že vzhledem k obsahové nejednoznačnosti podání ze dne 4. 3. 2021 a vzhledem k obsahu podání ze dne 15. 3. 2021 a ze dne 24. 3. 2021, když všechna podání byla sepsána právním zástupcem žalobce, postupoval žalovaný správně a v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu, když všechna tato podání posoudil podle jejich obsahu a v jejich vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že dostatečně konkrétní žádost konkrétního obsahu o posečkání s úhradou daňového nedoplatku na DPH za zdaňovací období prosinec 2021 byla podána dne 15. 3. 2021.
29. Daňový nedoplatek byl uhrazen dne 10. 3. 2021, tj. před podáním žádosti ze dne 15. 3. 2021. Nicméně, a to soud zdůrazňuje, i kdyby byla žádost podána již dne 4. 3. 2021 nebo dokonce 3. 2. 2021, podstatné v této věci je, že daňový nedoplatek byl uhrazen, tedy přestal existovat v průběhu řízení o žádosti o posečkání, tudíž se řízení podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu stalo bezpředmětným. Jestliže totiž nedoplatek již neexistuje, není s čím posečkávat a není přitom rozhodné, zda byl uhrazen před podáním žádosti, či v průběhu řízení o žádosti. Takové rozlišování z právní úpravy totiž nevyplývá.
30. Institut posečkání je beneficiem ze strany státu, které je poskytováno v případě splnění stanovených podmínek. Posečkat s úhradou daně lze z důvodů taxativně stanovených jen tehdy, nemůže-li být úhrada daně provedena (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2022, č. j. 30 Af 1/2020). Účelem institutu posečkání není eliminovat jakékoliv negativní dopady úhrady daňových povinností do sociální a ekonomické sféry daňového subjektu a rovněž neslouží k obcházení pravidel v daňovém řádu stanovených pro placení daně či k jinému mírnění důsledků, které vzešly z doměření daně.

31. Již výše uvedená judikatura Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013-34 jednoznačně stanovila, že: „*[m]ěl-li tedy daňový subjekt finanční prostředky k úhradě daně a daň také uhradil, nenastaly-li tedy u něho důvody, pro které by daň uhradit nemohl, pak řízení o posečkání s úhradou daně se skutečně stává bezpředmětným; daň je již uhrazena a není s čím tedy posečkovávat. V takovém případě se řízení zastaví.*“ Podstatou uvedeného rozhodnutí přitom nebyla skutečnost, kdy došlo k uhrazení daně. Pro vyslovení závěru o zastavení řízení pro jeho bezpředmětnost bylo rozhodující samotné uhrazení daně. Tedy, jak již zdůrazněno, není relevantní, zda byla daň uhrazena před nebo po její splatnosti, ani zda k uhrazení došlo před nebo po podání žádosti o posečkání. Rovněž nebylo předmětem projednávání posuzování příčin naplnění podmínek pro posečkání daně, jejichž odlišností se žalobce dovolává. Na podporu zpochybnění aplikovatelnosti tohoto rozsudku žalobce navíc odkázal na ust. § 156 odst. 4 daňového řádu, ze kterého dovozuje relevantnost okamžiku splatnosti daňové povinnosti. Avšak nejenom ze závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu, ale také ze smyslu právní úpravy vyplývá, že toto ustanovení dopadá na situace, kdy daňový subjekt požádal o posečkání daně sice až po její splatnosti, avšak za předpokladu, že předmětnou daň dosud neuhradil. O tento případ se ale v případě žalobce, jak již bylo několikrát zmíněno, nejedná. Krajský soud tedy neshledal důvod, pro který by uvedený rozsudek nemohl aplikovat na nyní projednávanou věc.
32. Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud např. v odůvodnění rozsudku ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014 – 14, „*za bezpředmětné je třeba považovat takové řízení, ve kterém již není o čem rozhodovat, neboť absentuje předmět řízení - a jakýkoliv další procesní postup by k ničemu nevedl. Zákonná úprava ust. § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu tak odpovídá předchozí úpravě v ust. § 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), která užívala pojmu „odpadl důvod řízení“. Případů, kdy může dojít k odpadnutí důvodu řízení, je celá řada - například zaplacení daně, s jejíž úhradou žádal daňový subjekt posečkat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013 - 34), nebo napadení exekučního příkazu opravným prostředkem a následné zastavení exekučního řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63).*“ Tedy i z tohoto rozsudku vyplývá, že důvodem pro zastavení řízení pro bezpředmětnost je např. uhrazení daně po zahájení řízení o posečkání. Jde totiž o to, že bezpředmětným se řízení stalo odpadnutím předmětu řízení v jeho průběhu tím, že daňový nedoplatek zanikl uhrazením.
33. Mimoto je argumentace žalobce v rozporu se smyslem právní úpravy institutu posečkání daně. V důsledku uplatnění tohoto institutu totiž nedochází k faktickému posunutí data splatnosti daně a v evidenci daní je na příslušném daňovém účtu posečkaná úhrada daně evidována stále jako nedoplatek. Nedoplatkem se přitom ve smyslu ust. § 153 odst. 1 daňového řádu rozumí částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den její splatnosti (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2019, č. j. 29 Af 9/2017). Navíc v období posečkání má mít daňový subjekt prostor k tomu, aby posečkanou daň uhradil. Poté, co uplyne doba posečkání, je daňový subjekt povinen posečkanou úhradu daně, tj. nedoplatek uhradit (srov. komentář k § 156 daňového řádu obsažený v publikaci Daňový řád, 4. vydání, 2021, Lichnovský, Ondříšek a kol., nakladatelství C. H. Beck). Uplynutí stanovené doby by však žalobci s ohledem na uhrazení daně nepřivodilo v nyní projednávané věci žádnou změnu. Vzhledem k tomu, že žalobce daň již uhradil a

v současné době tak není evidován žádný nedoplatek za příslušné zdaňovací období, není zřejmé, posečkání jaké úhrady by tedy žalobci v projednávané věci mělo být povoleno.

34. O závěru o bezpředmětnosti řízení svědčí rovněž skutečnost, že pro rozhodování správního orgánu je rozhodující skutkový a právní stav v době vydání rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne, č. j. 1 As 165/2018 – 40). Rozhodnutí správce daně bylo vydáno dne 13. 4. 2021, přičemž k uhrazení nedoplatku za zdaňovací období prosinec 2020 došlo dne 10. 3. 2021. Tedy ke dni rozhodnutí správce daně již nebyl evidován nedoplatek, o jehož posečkání bylo požádáno. V důsledku toho se řízení stalo bezpředmětným a došlo tak k naplnění ust. § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Za popsaného stavu věci, kdy přestal existovat daňový nedoplatek, a řízení se tak stalo bezpředmětným, nebyl důvod k tomu, aby se žalovaný zabýval tím, zda by byly či nebyly splněny další podmínky pro posečkání, jak se dožadoval žalobce (tvrdoštní dopady, důvody související s pandemií Covid – 19, ač žalobce byl prodejcem zdravotních ochranných pomůcek proti šíření Covid - 19).
35. Správci daně přitom nelze vytýkat, že již dříve z moci úřední posečkání nepovolil. Není totiž povinností správce daně si neustále aktivně opatřovat důkazy svědčící o tom, zda nedošlo k naplnění předpokladů pro posečkání, vyhledávat daňové subjekty v nouzi a z moci úřední jim pomoci a povolit posečkání. Důkazní břemeno v řízení o posečkání neleží na správci daně, ale na žadateli. Současně správce daně nemá povinnost prokázat, že povolení posečkání nebylo nezbytné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017 – 31, bod 17).
36. Pokud jde o obecný odkaz žalobce na důvody uvedené v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně, pak k tomu soud uvádí, že konkrétní žalobní námitky [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] nelze nahradit pouhým odkazem na podané odvolání v téže věci, neboť námitky obsažené v opravném prostředku směřovaly proti jinému rozhodnutí, než které je předmětem přezkumu soudem [k tomu srov. shodně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, ze dne 29. 2. 2008, č. j. 8 Afs 98/2007-73, a ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018 – 28, bod 13; tyto závěry Nejvyššího správního soudu obstály i v testu ústavnosti (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07)].
37. Soud tedy shrnuje, že pokud měl žalobce prokazatelně finanční prostředky k úhradě daňového nedoplatku a tento nedoplatek uhradil, pak se řízení o žádosti o posečkání stalo bezpředmětným a orgány finanční správy řízení zcela správně dle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu zastavily (nedošlo tedy k žalobcem tvrzenému porušení čl. 2 odst. 2 Listiny). Nelze též souhlasit s tím, že by postup orgánů finanční správy byl ve svých důsledcích nepřiměřeně tvrdý. Jak již bylo vysvětleno shora, účelem institutu posečkání není eliminovat jakékoliv negativní dopady úhrady daňových povinností do sociální a ekonomické sféry daňového subjektu, neboť plnění zákonných povinností při placení daní vždy představuje určitý zákonem aprobovaný zásah do majetkové sféry daňového subjektu, ale jen negativní dopady zákonodárcem výslovně zmíněné (výčet je taxativní), a to pouze při splnění všech zákonem stanovených podmínek.
38. Lichá je i námitka žalobce naznačující, že došlo k porušení zásady rovnosti (6 odst. 1 daňového řádu). Postup žalovaného v žádném případě nelze označit za diskriminační. Diskriminací se rozumí rozdílné zacházení s osobami nacházejícími se ve srovnatelné

situaci, které nemá objektivní a rozumné odůvodnění (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02, č. 40/2003 Sb., a ze dne 6. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 42/04, č. 405/2006 Sb.). Žalobce však v žalobě nepoukázal na žádný konkrétní subjekt, který by se nacházel ve srovnatelné situaci jako on a s nímž by žalovaný bez objektivního a rozumného odůvodnění zacházel odlišně.

39. Ze všech uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná a proti ní zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v ust. § 60 odst. 1, 7 s. ř. s., když žalobce nebyl v soudním řízení úspěšný a žalovanému jako správnímu orgánu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rozsah jeho běžné úřední činnosti (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS. Běžnou úřední činnost by přesahovaly zejména náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním, viz např. rozsudky NSS ze dne 8. 3. 2012, č. j. 2 As 45/2012-11, ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 As 101/2011-66, č. 2601/2012 Sb. NSS).

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí 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.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 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.

Pardubice 1. června 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

