



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Andrey Veselé a Mgr. Jany Jurečkové ve věci

žalobce

Ing. J. Z., IČO: 674 02 534,
se sídlem X
zastoupen JUDr. Vladimírem Jaškem, Ph.D., LL.M.,
advokátem se sídlem Pařížská 67/11, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2022, č. j. 30221/22/5100-41451-050025

takto:

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

Odůvodnění:

I.
Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2022, č. j. 30221/22/5100-41451-050025 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 8. 11. 2021, č. j. 8478268/21/2001-51522-105696 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“), jímž byla zamítnuta žádost žalobce o posečkání úhrady daně z přidané hodnoty (dále též jen „*DPH*“) podle ustanovení § 156 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“).

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

2. V **prvním žalobním bodu** žalobce uvedl, že se dostal do nepříznivé finanční situace, a nebyl tak schopen nějaký čas plnit své daňové závazky. Pandemie a průběh nemoci utlumily podnikání žalobce a situace pro něj byla čím dál tím tíživější. Žalobce se však k celé záležitosti postavil čelem, aktivně komunikoval se správcem daně a uhradil všechny nedoplatky na daních (konkrétně na dani z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou, na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání a na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti). Nedoplatek na DPH byl jediným nedoplatkem, na který už jeho finanční možnosti nestačily, a požádal tedy o jeho splácení. Žádost o splácení mu však byla z formálních důvodů zamítnuta. Žalovaný pak sice potvrzuje, že žalobce dobrovolně uhradil nedoplatky na ostatních daních (téměř 90 000 Kč), i přesto však argumentuje tím, že má obavu o tom, že by byly splátky nedoplatku DPH řádně hrazeny. Žalobce připomněl, že dobrovolně uhradil první navrhovanou splátku nedoplatku DPH ve výši 32 723 Kč. Ačkoliv by to ze strany správce daně mohlo a mělo být vnímáno jako argument pro povolení splátek, v konečném důsledku jde toto gesto k tíži žalobce, přičemž žalovaný nezohlednil, že úhrada splátek bez podkladového rozhodnutí správce daně je zcela dobrovolná a jejich nehrazení nemůže sloužit jako důvod pro zamítnutí splátkového kalendáře.
3. Ačkoliv pak žalobce uhradil, co bylo v jeho silách, komunikoval se správcem daně a postupoval dle rad jeho zaměstnanců, správce daně rozhodl zcela formalisticky a totožně jako v případech, kdy je daňový subjekt pasivní a nekontaktní. Takové rozhodování správce daně, resp. odvolacího orgánu, je přinejmenším demotivující.
4. Ve **druhém žalobním bodu** žalobce uvedl, že došlo k narušení zásady legitimního očekávání, protože mu bylo oproti nedoplatku na DPH posečkáno s úhradou silniční daně, a to na základě absolutně totožných tvrzení a důkazů. Odchýlení se od zásady legitimního očekávání přiznává i sám žalovaný, který ale uvedl, že odchýlením bylo právě rozhodnutí správce daně o povolení posečkání s úhradou silniční daně. Takové odůvodnění však není přípustné. Správní orgány jsou dle § 8 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*správní řád*“), povinny postupovat ve vzájemném souladu. Jestliže jednomu zaměstnanci téhož správce daně přišlo jako vhodné a odůvodněné povolit splátky silniční daně, měli tak postupovat i zaměstnanci ostatní. Pokud došlo k pochybení při rozhodování, rozhodně to nemůže jít k tíži žalobce, který není a ani nemůže být odpovědný za interní rozhodovací postupy správce daně. Je pak absurdní, aby takové zmatečné rozhodování odvolací orgán posvětil.
5. Ve **třetím žalobním bodu** žalobce namítl, že pokud se správce daně v průběhu jakékoliv fáze řízení domníval, že chybí nějaká formální náležitost žádosti o posečkání úhrady daně, měl žalobce k doložení konkrétního tvrzení a/nebo důkazu vyzvat, nebo měl například nařídit ústní jednání. Žalobce totiž není povinen znát všechny formální náležitosti předmětného podání.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

6. **Žalovaný** ve svém vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Dále uvedl, že žalobci bylo již v napadeném rozhodnutí vysvětleno, že aby bylo možno posečkání úhrady daně povolit, musí být prokazatelně zjištěno, že jsou na straně žadatele dány důvody, které jsou podřaditelné pod § 156 odst. 1 daňového řádu, svou povahou dočasné a z pohledu běžných poměrů žadatele mimořádné. V daném případě však žalobce k podané žádosti o posečkání úhrady daně nedoložil takové doklady, podle kterých by správce daně mohl relevantně posoudit jeho majetkové poměry. Žalovaný připomněl, že pokud žádá daňový subjekt o povolení posečkání, je nezbytné, aby svou žádost dostatečně odůvodnil a tyto důvody pro povolení posečkání také řádně doložil. Pouze v takovém případě může správce daně posoudit, zda došlo u daňového subjektu k naplnění některého z důvodů vymezených v § 156 odst. 1 daňového řádu. Správce daně může posečkání povolit pouze za předpokladu, že bude postaveno na jisto, že byly naplněny podmínky pro povolení posečkání.
7. Žalovaný se ve svém správním uvážení zabýval nejen žalobcem předloženými důkazními prostředky, ale i těmi, které má k dispozici z daňového spisu a které posloužily ke zhodnocení celkové situace žalobce. Z evidence správce daně prověřil, že nedoplatek na DPH je dlouhodobý, správce daně ho eviduje již od roku 2011 a postupem let narůstá. Je tedy evidentní, že nedoplatek na DPH vznikl ještě před pandemií a nařízeními vlády. Ani úhradu ostatních daňových nedoplatků nelze zhodnotit jako důvod pro povolení posečkání úhrady nedoplatku na DPH, když se jedná o splnění žalobcovy zákonné povinnosti uhradit jeho splatné daňové povinnosti.
8. Žalovaný konstatoval, že žádost o posečkání úhrady daně byla zamítnuta z důvodu, že nebyly naplněny podmínky pro povolení rozložení úhrady daňové povinnosti na DPH na splátky stran prokázání naplnění skutečností tvrzených žalobcem v předmětné žádosti s přihlédnutím k dalším okolnostem, které mají souvislost se zabezpečením úhrady daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podal dostatečné zdůvodnění svého právního závěru, podepřeného příslušnými zákonnými ustanoveními, a uvedl, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a o které důkazy opřel svá skutková zjištění v souladu s § 102 odst. 4 daňového řádu. Proto se žalovaný neztotožňuje s tvrzením žalobce, že jeho postup je nesouladný se zákonem a se základními principy daňového práva. Pro úplnost žalovaný uvedl, že § 262 daňového řádu stanoví, že se při správě daní správní řád nepoužije.
9. Co se týká úhrady částky ve výši 32 723 Kč, žalovaný prověřením u správce daně zjistil, že žádné další splátky žalobce již dobrovolně v daném roce neuhradil, přičemž v roce 2022 je z výpisu z osobního daňového účtu žalobce zřejmá pouze jedna platba ve výši 4 437 Kč. Tato skutečnost však nebyla důvodem k zamítnutí posečkání úhrady daně, jak se žalobce mylně domnívá. Žalovaný se danou otázkou zabýval, protože se sám žalobce dovolával své snahy řešit závazky vůči správci daně. Žalovaný tedy hodnotil i tuto tvrzenou snahu s tím, že došlo pouze k zaplacení první splátky a žádné další splátky uhrazeny nebyly. Žalovaný připomněl, že rozhodující je skutkový a právní stav ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, k případným změnám ve skutkovém stavu, které mohly nastat po vydání žalobou napadeného rozhodnutí nelze přihlížet a jakkoliv je zohlednit.
10. K námitce žalobce, že správce daně rozhodl zcela formalisticky a totožně jako v případech, kdy je daňový subjekt pasivní a nekontaktní, žalovaný uvedl, že o žádosti o posečkání je vždy rozhodováno na základě správní úvahy správce daně, která ale samozřejmě musí mít plnou oporu ve spisovém materiálu a respektovat základní zásady správy daní.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

11. K namítané existenci legitimního očekávání žalobce žalovaný uvedl, že tento požádal správce daně o povolení posečkání úhrady nedoplatků na DPH, dani z příjmů fyzických osob, dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, dani z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou dle zvláštní sazby a dani silniční. Správce daně o posečkání úhrady nedoplatků na jednotlivých daních rozhodl samostatnými rozhodnutími. Ve všech případech, s výjimkou žádosti o povolení posečkání na dani silniční, došlo k zamítnutí žádosti a nepovolení posečkání. I když žádost o povolení posečkání na dani silniční byla žalobcem odůvodněna shodně jako u ostatních daní a jednalo se o nedoplatky na této dani vzniklé již od zdaňovacího období 2014, správce daně v odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že obtíže s úhradou jsou spojeny s mimořádnými opatřeními přijatými v souvislosti s výskytem a šířením viru SARS-CoV-2. Daň silniční za zdaňovací období 2014 až 2019 a příslušný úrok z prodlení byly posečkány do dne 2. 11. 2020. Správce daně se od rozhodování v obdobných věcech odchýlil nikoliv napadeným rozhodnutím, ale výše uvedeným rozhodnutím o posečkání úhrady daně silniční, a aniž by došlo k prokázání alespoň jednoho ze zákonných důvodů svědčících pro povolení posečkání, žádané posečkání na této dani povolil. V nyní projednávané věci však žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, které by osvědčily naplnění zákonem stanovených podmínek vedených pod § 156 odst. 1 daňového řádu, a správce daně nemohl jinak, než žádost o posečkání zamítnout.
12. K námitce žalobce, že měl správce daně vyzvat žalobce k doplnění chybějící náležitosti žádosti o posečkání úhrady daně, žalovaný uvedl, že v případě řízení o povolení posečkání zahájeného na žádost daňového subjektu je to právě sám daňový subjekt, který nese riziko, že pokud nedoloží svá tvrzení uvedená v žádosti správci daně dobrovolně a z vlastní iniciativy, bude správce daně nucen žádost zamítnout. Žalovaný vydal dne 15. 7. 2022 pod č. j. 26550/22/5100-41451-050025 „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, ve kterém byl žalobce seznámen s hodnocením nově tvrzeného důvodu pro posečkání podle § 156 odst. 1 písm. b) daňového řádu. V něm odkázal žalovaný na internetové stránky Finanční správy, kde se nachází podrobné informace k jednotlivým důvodům posečkání, včetně příkladů důkazních prostředků, které lze doložit. Současně byl žalobce vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení seznámení, na které žalobce nereagoval a své právo vyjádřit se neuplatnil.

III.

Posouzení žaloby

13. Městský soud v Praze (dále jen „soud“) na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „s. ř. s.“]), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání při splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s., jelikož žalobce i žalovaný s takovým postupem výslovně souhlasili.
14. Ze správního spisu soud ověřil tyto pro projednávanou věc rozhodné skutečnosti:
15. Správce daně, tj. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1, obdržel od žalobce dne 18. 10. 2021 podání, které posoudil jako žádost o posečkání úhrady

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

daně, ve kterém žalobce požádal o povolení rozložení úhrady DPH ve výši 589 012,40 Kč v 18 měsíčních splátkách ve výši 32 723 Kč počínaje měsícem listopadem 2021. Žalobce uvedl, že prodělal onemocnění COVID-19 s těžkým průběhem a jeho zdravotní stav mu i po ukončení izolace nedovoloval pracovat v takovém rozsahu jako před nemocí a jeho příjmy tudíž nedosáhly očekávané výše. Namítal, že mu mimořádná opatření přijatá v důsledku pandemie znemožnila vycestovat do zahraničí, byla odložena obchodní jednání důležitá k provozování jeho činnosti, a došlo k přerušování dlouhodobých spoluprací, např. se společností A.K.U.P.I. CB spol. s.r.o. Okamžitá úhrada celé výše nedoplatku by tak pro žalobce znamenala vážnou újmu. Svou žádost žalobce doplnil předložením dokladů – přerušování mandátní smlouvy ze dne 19. 3. 2012, lékařského potvrzení o proděláním onemocnění COVID-19, rozhodnutí o posečkání úhrady daně ze dne 16. 10. 2020, č. j. 7754076/20/2001-70461-106442, doklady o úhradě nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou, nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob podávajících příznání a nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

16. Správce daně žádost o posečkání úhrady DPH prvostupňovým rozhodnutím zamítl. Podle názoru správce daně nebyly naplněny důvody pro posečkání podle § 156 odst. 1 [písm. a) a d)] daňového řádu, neboť žalobce nedoložil žádné relevantní důkazní prostředky, které by prokazovaly jeho majetkovou a finanční situaci, setrval toliko v rovině tvrzení. Nelze ani konstatovat dobrou platební morálku u žalobce v předchozích letech a v případě daně z příjmů fyzických osob ani včasnost podávání daňových tvrzení.
17. Při vyřizování žádosti správce daně vycházel i z údajů dostupných mu z jeho vlastní činnosti, při které bylo zjištěno, že:
 - (i.) žalobce dluží daň již několik let a značná část nedoplatků na DPH vznikla ještě před pandemií a nařízeními vlády,
 - (ii.) žalobce žádal o posečkání s úhradou DPH již v roce 2012, a přesto, že mu bylo vyhověno, splátky nedodržel, pročež další žádosti, kterým vyhověno nebylo, podal v letech 2014, 2018 a 2020,
 - (iii.) v roce 2021 byly na DPH žalobcem uhrazeny pouze 2 dobrovolné platby a to dne 9. 2. 2021 částka 644 Kč a dne 26. 10. 2021 částka 11 676 Kč,
 - (iv.) z údajů z daňových příznání k DPH vyplývá pokles uskutečněných plnění žalobce v roce 2019 oproti roku 2018, tedy v době, kdy ještě v ČR nebyla zavedena žádná opatření k zamezení šíření nemoci COVID-19. Uskutečněná plnění v roce 2020 a za první tři čtvrtletí roku 2021 jsou přibližně ve shodné výši jako v roce 2019,
 - (v.) žalobcem dosud nebylo podáno příznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2020,
 - (vi.) žalobce tvrzení v žádosti dostatečně průkazným způsobem nedoložil, resp. nepředložil žádné další doklady, které by nebyly již předloženy a posuzovány v předchozí žádosti o splátky v roce 2020 nebo v následném odvolacím řízení proti zamítavému rozhodnutí o splátkách,
 - (vii.) žalobce blíže nespécifikoval a neprokázal vážnou újmu, kterou by mu způsobila neprodlená úhrada nedoplatku daně,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

(viii.) žalobce ničím nedoložil svou ekonomickou situaci, takže není možné konstatovat, zda je schopen uhradit daňový nedoplatek najednou.

18. Žalovaný proti podanému odvolání uvedl v napadeném rozhodnutí argumentaci, kterou potvrdil závěry správce daně [s doplněním odkazu na § 156 odst. 1 písm. b) daňového řádu – poznámka soudu]. Vycházel přitom ze skutečnosti, že to byl žalobce, kdo měl svá tvrzení v žádosti doložit, protože v dané věci nesl důkazní břemeno. Žalovaný v této souvislosti zdůraznil, že se v případě žádosti o posečkání s úhradou daně jedná o ryze dispozitivní úkon a v dané věci bylo zásadní, že žalobce nedoložil svou ekonomickou a majetkovou situaci, a žalovaný tak nebyl schopen ze spisového materiálu získat ucelenou představu o jeho celkové majetkové a finanční situaci. Jediné důkazní prostředky, které žalobce v průběhu celého řízení předložil, byly dokumenty doložené již k žádosti o posečkání. Žalobcem doložené přerušování jedné mandátní smlouvy samo o sobě neprokazuje omezení jeho podnikání vlivem mimořádných opatření vyhlášených vládou ČR v souvislosti se šířením onemocnění SARS-CoV-2. Navíc vzhledem ke stáří nedoplateků, které žalobce žádá posečkat, nelze jednoznačně konstatovat, že nemožnost či ztížená možnost jejich úhrady je zapříčiněna mimořádnými opatřeními vyhlášenými v souvislosti se šířením onemocnění SARS-CoV-2. Ani žalobcem doložené lékařské potvrzení o prodělání onemocnění COVID-19 a absolvování izolace v období od 2. 3. 2021 do 16. 3. 2021 (15 dnů) dle žalovaného neprokazuje způsobení vážné újmy v souvislosti s úhradou daně. Za důvod pro povolení posečkání úhrady nedoplatku na DPH žalovaný nevzal ani úhradu ostatních daňových nedoplateků, protože se jedná o splnění zákonné povinnosti žalobce uhradit jeho splatné daňové povinnosti. Žalobce pak k podané žádosti o posečkání úhrady daně nedoložil takové doklady, podle kterých by správce daně mohl relevantně posoudit jeho majetkové poměry, přičemž nedoplatek na DPH je dlouhodobý, správce daně ho eviduje již od roku 2011, a postupem let narůstá. Je tedy evidentní, že nedoplatek na DPH vznikl ještě před pandemií a nařízením vlády. Žalobce přistoupil k řešení úhrady až v návaznosti na upozornění správce daně na existenci nedoplatku, dle žalovaného zřejmě z obavy z hrozící exekuce. Dostupné důkazní prostředky tak nepodávají aktuální, úplný a dlouhodobější obraz o celkové finanční situaci žalobce, a tato zůstává zastřena. Z provedených důkazních prostředků nelze osvědčit ani to, zda žalobce nedisponuje peněžními prostředky na jednorázovou úhradu předmětného daňového nedoplatku. Žalobce ani nedoložil, že si prostředky na úhradu své daňové povinnosti nemůže opatřit jinak (např. zpeněžením svého majetku či prostřednictvím úvěru).
19. Žalovaný se též vyjádřil k vyhovujícímu rozhodnutí o posečkání úhrady silniční daně ze dne 16. 10. 2020, č. j. 7754076/20/2001-70461-106442, a uvedl, že se správce daně právě tímto rozhodnutím odchýlil od rozhodování v obdobných věcech, když povolil žádané posečkání, aniž by došlo k prokázání alespoň jednoho ze zákonných důvodů svědčících pro povolení. Žádosti o posečkání s úhradou daně přitom žalobci u žádné jiné jeho daňové povinnosti vyhověno nebylo.
20. Žaloba není důvodná.
21. Podle § 156 odst. 1 daňového řádu „na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“), 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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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

22. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu „*správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*“
23. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*“
24. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“
25. Soud předně uvádí, že institut posečkání je beneficiem ze strany státu, které je poskytováno v případě splnění stanovených podmínek (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2016, č. j. 11 Af 32/2013-79, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2015, č. j. 3 Afs 94/2015-62, či ze dne 3. 9. 2015, č. j. 9 Afs 310/2014-36). Posečkat s úhradou daně lze pouze z důvodů taxativně stanovených daňovým řádem a to jen tehdy, nemůže-li být úhrada daně provedena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013-34). Účelem institutu posečkání tedy není eliminovat jakékoliv negativní dopady úhrady daňových povinností do sociální a ekonomické sféry daňového subjektu, neboť plnění zákonných povinností při placení daně vždy představuje určitý zákonem aprobovaný zásah do majetkové sféry daňového subjektu, ale pouze negativní dopady zákonodárcem výslovně zmíněné. Nejedná se tedy o jakýsi úvěr ze státního rozpočtu, který bez dalšího umožní i subjektům disponujícím dostatečným majetkem k neprodlené úhradě daně „komfortní“ placení daně ve splátkách.
26. Současně platí, že 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. Daňový subjekt nese riziko, že pokud nedoloží svá tvrzení uvedená v žádosti, správce daně jeho žádost zamítne (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014-29, nebo ze dne 30. 9. 2020, č. j. 5 Afs 155/2019-40). Po orgánech finanční správy tedy nelze požadovat, aby vyhledaly nijak neoznačené důkazy v daňovém spise a podřadily je k jednotlivým tvrzením daňového subjektu. Ani v případě rozhodování o posečkání *ex offio* není na žalovaném, aby důvody a důkazy sám vyhledával; půjde především o případy, kdy existence důvodů pro posečkání byla z okolností případu naprosto zřejmá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2015, č. j. 3 Afs 947/2015-62).
27. Žádosti daňového subjektu o posečkání úhrady daně tedy může být vyhověno pouze tehdy, pokud daňový subjekt prokáže naplnění některého ze zákonných důvodů pro povolení posečkání uvedených § 156 odst. 1 písm. a) – e) daňového řádu, přičemž vždy je nutno pečlivě posoudit okolnosti konkrétního případu.
28. V projednávané věci pak důkazní povinnost ležela výlučně na žalobci jako žadateli, který se beneficia při úhradě daně domáhá, tzn. byl jako žadatel povinen prokázat svá tvrzení podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobce tudíž v daném případě tížilo břemeno nejen tvrzení, ale i břemeno důkazní. Správce daně oproti tomu v případě řízení o žádosti o posečkání žádnou důkazní povinnost nenese. Daňový řád v § 92 odst. 4 daňového řádu sice ukládá správci daně povinnost vyzvat žadatele k tomu, aby svoje tvrzení prokázal

důkazními prostředky, avšak „pouze v souvislosti s nalézacím řízením (stanovením daně)“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014-29). Je tedy na žadateli, aby všechny relevantní skutečnosti tvrdil a prokázal a jen v takovém případě bude se svou žádostí úspěšný. Platí přitom, že podle § 134 odst. 3 písm. b) bod 1 daňového řádu je řízení podle § 156 daňového řádu dílčím řízením při placení daní a nikoli řízením nalézacím.

29. Argumentoval-li pak žalovaný v napadeném rozhodnutí vypovídající hodnotou předložených dokladů, podrobně vysvětlil, že z nich nevyplývají rozhodné skutečnosti a stejně jako správce daně přihlédl k dalším skutečnostem týkajícím se podnikatelské činnosti žalobce (jak je soud uvedl v bodu 17 tohoto rozsudku), jde o postup zcela zákonný a o úvahu plně přezkoumatelnou a logickou.
30. Soud tak konstatuje, že správce daně i žalovaný dospěli ke správnému závěru, že žalobce neprokázal naplnění důvodu pro přiznání posečkání daně dle § 156 odst. 1 písm. a), b) a d) daňového řádu. Na tom nic nemění ani obecné tvrzení žalobce o tom, že v daném případě mělo být postupováno s přihlédnutím k negativním ekonomickým důsledkům pandemie COVID-19 a souvisejících vládních opatření na podnikatelskou činnost žalobce. Každé takové obecné tvrzení týkající se negativních ekonomických důsledků pandemie koronaviru by totiž jinak muselo být automaticky vždy považováno za relevantní důvod pro kladné rozhodnutí o zmíněné žádosti, aniž by musel daňový subjekt konkrétně popsat hrozící vážnou újmu a doložit ji relevantními důkazy ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu. Soud se rovněž ztotožňuje s tvrzením žalovaného, že nedostatek finančních prostředků a nečasné plnění daňových povinností lze u žalobce sledovat již před rokem 2019, tj. před pandemií koronaviru a souvisejícími vládními opatřeními. Žalobce sice tvrdil a částečně prokazoval stav své podnikatelské činnosti v průběhu pandemie COVID-19 a dopady tehdejších vládních opatření na jeho činnost, avšak ohledně své ekonomické situace před pandemií nic bližšího neuvedl ani nedoložil.
31. K tomu soud dodává, že uplatněná argumentace žalobce patrně vychází z mylného předpokladu, že pokud ekonomické ukazatele vyplývající ze žalobcem doložených dokumentů, jakož i z údajů dostupných správci daně, nasvědčují spíše tomu, že žalobce nemá dostatek volných finančních prostředků na úhradu daně vyměřené ve značné výši a pravděpodobně ani jiný majetek, který může zpeněžit, je možné rovněž automaticky dovodit, že by úhrada této daně vedla k zániku podnikání žalobce. Nelze však tvrdit, že by úmyslem zákonodárce bylo přiznat beneficium posečkání úhrady daně ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu při pouhé nemožnosti uhradit daň, neboť nemožnost vybrat daň od daňového subjektu najednou s ohledem na jeho aktuální ekonomickou a majetkovou situaci představuje svébytný důvod pro povolení posečkání podle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu. V dané věci však ani tento důvod pro posečkání úhrady daně nebyl pro neunesení důkazního břemene žalobcem prokázán.
32. Soud zároveň přisvědčil závěru žalovaného v bodu 30 napadeného rozhodnutí v tom smyslu, že úhradu ostatních daňových nedoplatků ze strany žalobce nelze zhodnotit jako důvod pro povolení posečkání úhrady nedoplatku na DPH, neboť se jedná o splnění žalobcovy zákonné povinnosti uhradit jeho splatné daňové povinnosti. Tento závěr současně plně odpovídá též znění pro projednávanou věc rozhodného § 156 odst. 1 daňového řádu.

33. Na výše uvedených závěrech nic nemění ani odkaz žalobce na rozhodnutí správce daně ze dne 16. 10. 2020, č. j. 7754076/20/2001-70461-106442, kterým bylo vyhověno jeho žádosti o posečkání s úhradou daně v jednom případě (žalobci byla povolena úhrada ve splátkách), konkrétně u úhrady silniční daně. Existence uvedeného rozhodnutí totiž nevedla k založení legitimního očekávání, jak se žalobce nesprávně domnívá (**druhý žalobní bod**).
34. Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, kde uzavřel, že „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je **ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů***. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě. Správní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze přitom s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem považovat změnu interpretovaného zákona, změnu zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem (systematický výklad) a změnu skutečností rozhodných pro interpretaci zákona (teleologický výklad) (zvýraznění doplněno soudem).“ Obdobně rozhodl také Ústavní soud například v nálezu ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07.
35. Zásada legitimního očekávání je přitom omezena jinými zásadami, zejména zásadou legality (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009-233).
36. Jak vyplývá ze správního spisu i z argumentace obou účastníků v projednávané věci, žalobce nebyl se svou žádostí o posečkání s úhradou daně úspěšný vedle projednávané věci i v případě dalších žádostí, resp. úspěšný byl jen ve své žádosti o posečkání úhrady silniční daně. Existence jednoho odlišného vyhovujícího správního rozhodnutí oproti jinak nenarušené řadě zamítavých rozhodnutí, vycházejících ze stejných podkladů žalobce a vystavěných na stejné argumentaci a výkladu relevantních zákonných ustanovení, však k založení legitimního očekávání žalobce vést nemohla.
37. Soud připomíná, že ani sám žalobce nijak nerozporoval, že bylo jeho žádosti vyhověno pouze v jednom případě (u žádosti o posečkání s úhradou silniční daně), zatímco jeho ostatní žádosti o posečkání týkající se úhrady jiných daní podané ve stejné době a ze stejných důvodů byly správcem daně zamítnuty. Při doložené existenci jediného kladného rozhodnutí tak nelze hovořit o tom, že by rozhodnutí ze dne 16. 10. 2020, č. j. 7754076/20/2001-70461-106442, představovalo ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost správce daně, jak judikatura správních soudů pro založení legitimního očekávání vyžaduje (k tomu viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2021, č. j. 9 As 12/2021-56, zejm. jeho bod 17). Naopak, v kontextu projednávané věci jde o uvedeném rozhodnutí uvažovat jako o pouhém excesu z ustálené správní praxe.
38. Současně existence jednoho kladného rozhodnutí stojí v přímém kontrastu se řadou zamítavých rozhodnutí, postavených na zcela opačném výkladu relevantního právního předpisu (daňového řádu). Není tak splněn ani požadavek na „opakovanost“ potvrzení určitého výkladu a použití právní normy, jak judikatura pro založení legitimního očekávání dále vyžaduje.

39. Odkaz žalobce na existenci jednoho kladného rozhodnutí o jeho žádosti pak neobstojí ani za situace, kdy soud přisvědčil závěrům správce daně a žalovaného ohledně nedostatků žádosti žalobce a o neunesení důkazního břemene z jeho strany, pro které nebyly splněny podmínky výslovně stanovené v § 156 odst. 1 daňového řádu. V takovém případě postupovaly daňové orgány zcela v souladu s právními předpisy. Nelze tak vůbec uvažovat o „zhojení“ vad žádosti žalobce právě s odkazem na ojedinělé rozhodnutí daňového orgánu, které v souladu s aprobovaným výkladem § 156 odst. 1 daňového řádu není.
40. Soud pak nepřisvědčil ani námitce žalobce, že v daném případě byl správce daně povinen vyzývat žalobce k doplnění žádosti (**třetí žalobní bod**).
41. Podání učiněné před správcem daně totiž nelze posuzovat optikou § 37 odst. 3 správního řádu, protože ve smyslu § 262 daňového řádu se „*správní řád při správě daní nepoužije*“. Procesním předpisem daňového řízení je právě a pouze daňový řád.
42. Daňový řád v § 74 upravuje postup správce daně v případě odstraňování vad podání, který však platí jen pro ty případy, kdy pro vady není podání způsobilé k projednání, nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, nebylo učiněno stanoveným způsobem nebo nebylo učiněno ve stanoveném formátu nebo struktuře. Takové vady žalobcovo podání neobsahovalo. Proto nebyl důvod pro postup podle tohoto ustanovení.
43. Zároveň žalobce obsahem své námítky nepřímou potvrzuje závěry správce daně a žalovaného, že jeho žádost nebyla úplná, poněvadž z ní jednoznačně nevyplývá, jak byla ekonomická sféra žalobce opatřeními přijatými k zabránění koronaviru negativně dotčena, žalobce blíže nedoložil svou ekonomickou a majetkovou situaci, zejména ve vztahu k období před pandemií nemoci COVID-19 a k jím tvrzeným skutečnostem týkajícím se úhrady DPH, a žádost nebyla opřena o relevantní důkazní návrhy. Tvrzení žalobce použité jako důvod pro uplatnění žádosti o posečkání, které se týká šíření koronaviru a narušení obchodních vztahů podmiňující finanční existenci žalobce, nejsou vůbec konkretizována a podložena relevantními důkazy o ekonomické situaci žalobce, jedná se v podstatě o obecná tvrzení, která sama o sobě nemohou být důvodem pro to, aby správce daně žádosti žalobce o posečkání úhrady DPH vyhověl. Soud se tak ztotožňuje se závěry daňových orgánů a má za to, že ve věci žalobce nebyl dán věrohodný obraz o jeho ekonomické situaci.
44. Pokud žalobce požadoval po správci daně a žalovaném, aby v podstatě za něj doplňovaly jeho žádost či jej vyzývaly k doplnění žádosti, jedná se z jeho strany o nereálný požadavek, který neodpovídá platné právní úpravě a soudem výše uváděné judikatuře. Byl to jen a pouze žalobce, kdo byl povinen tvrdit ve své žádosti relevantní důvody pro posečkání s úhradou daně a současně ke svým tvrzením předložit důkazní prostředky, přičemž to byl opět žalobce jako daňový subjekt, kdo nese riziko, že pokud nedoloží svá tvrzení uvedená v žádosti, správce daně jeho žádost zamítne (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014-29, či ze dne 30. 9. 2020, č. j. 5 Afs 155/2019-40).
45. Žalovaný současně ve věci vydal dne 15. 7. 2022 pod č. j. 26550/22/5100-41451-050025 písemnost označenou jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, ve kterém žalobce informoval, jak nahlíží na jím uváděné důvody a jak hodnotí jím doložené důkazní prostředky. V bodu 16 a dále žalovaný uvedl demonstrativní výčet dokladů, které mohou být předloženy k prokázání důvodu dle ust. § 156 odst. 1 písm. b) daňového řádu. V bodu 14 a 18 mu sdělil, že jím předložené důkazy ohledně jeho majetkové situace nestačí a v bodu 18 pak kromě uvedení příkladů dokladů, které může žalobce doložit, odkázal žalobce na internetové stránky Finanční správy, kde se

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

nachází podrobné informace k jednotlivým důvodům posečkání, včetně demonstrativního výčtu důkazních prostředků, které mohl žalobce ke své žádosti doložit. Ze strany daňových orgánů tak byl žalobce poučen o možných důkazních prostředcích a skutečnost, které z nich mají vyplývat, zcela dostatečně, nad rámec předpokládaný zákonnou úpravou. Žalobce však na tuto listinu nikterak nereagoval, ani svá tvrzení a důkazní návrhy nijak nedoplnil. Ostatně ani v žalobě své majetkové poměry nikterak blíže neosvětlil.

46. Soud tak uzavírá, že žalovaný (resp. správce daně) při nevyhovění žádosti žalobce o aplikaci institutu posečkání úhrady daně nevybočil ze zákonných mezí, jeho postup byl plně v souladu s daňovým řádem a nebyly jím porušeny ani základní zásady správy daní.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

47. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji výrokem I. podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
48. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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 plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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 nejbližší 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.

Praha 26. září 2023

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.