



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: Č. a.s., IČO X
sídlem Z. 814/19, X P. 5
zastoupena advokátem Mgr. Karlem Hnilicou
sídlem Španělská 770/2, 120 00 Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2022, č. j. 32720/22/5100-41455-712198,
ve věci posečkání úhrady daně,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 2. 8. 2021, č. j. 1530679/21/3101-51524-801307 zamítl žádost žalobkyně o posečkání úhrady daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPP“) včetně penále (rozložením její úhrady na splátky) doměřené platebními výměry ze dne 18. 3. 2020, č. j. 489873/20/3101-51524-801307 a ze dne 17. 3. 2020, č. j. 489969/20/3101-51524-801307 za zdaňovací období roku 2013 a 2014 v celkové výši 1 573 200 Kč. Žalobkyně proti rozhodnutí správce daně podala odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil, neboť neshledal naplnění podmínek pro povolení posečkání úhrady daně z žalobkyní tvrzeného důvodu stanovených v § 156 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

2. Žalobkyně se domáhala zrušení jak napadeného rozhodnutí, tak rozhodnutí správce daně. V první řadě namítala nesprávné vyhodnocení naplnění zákonných podmínek pro povolení posečkáni úhrady daně. Konkrétně namítala, že žalovaný chybně a zejména proti smyslu zásady šetření práv daňového subjektu a předvídatelnosti posoudil situaci covidových opatření v rámci celosvětové pandemie a jejich vliv na podnikání žalobkyně v kontextu splnění podmínek pro povolení posečkáni úhrady daně. Ze strany obou správních orgánů došlo k bagatelizaci příjmů z fotovoltaické elektrárny, které byly v průběhu posečkáni způsobilé hradit jednotlivé navrhované splátky. K uhrazení nedoplatku navíc již došlo, neboť správce daně bez vědomí žalobkyně použil řádně uhrazenou DPPO za zdaňovací období 2021 a zálohy na DPPO za zdaňovací období 2022. Je tedy prokázáno, že posouzení správních orgánů ohledně ohrožení vymahatelnosti bylo nesprávné. Obě zákonné podmínky pro schválení posečkáni byly splněny a rozhodnutí obou správních orgánů jsou vadná.
3. Žalobkyně dále namítala, že se oba správní orgány nevypořádaly s její argumentací týkající se povolení zpětného posečkáni úhrady nedoplatku.
4. Konečně dle žalobkyně došlo k nesprávnému posouzení jejího legitimního očekávání ve vztahu ke kladnému rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu o posečkáni úhrady daně u spřízněné společnosti J. E. C. a. s., jakož i dalšímu kladnému rozhodnutí samotného správce daně u daňového subjektu K. a. s., ve kterém byla covidová situace posouzena ve prospěch daňového subjektu.
5. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Setrval na svém závěru, že žalobkyně nejenže žádným způsobem vážnou újmu nekonkretizovala, ale z provedeného dokazování vyplynulo, že se nenacházela v situaci, se kterou daňový řád spojuje úlevu v podobě povolení posečkáni úhrady daně. Žalobkyně toliko účelově spojuje vznik vážné újmy ve smyslu § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu s výskytem koronaviru a jeho vlivu na podnikání žalobkyně, jelikož celkové tržby z prodeje výrobků a služeb se stabilně drží prakticky na totožných hodnotách. Jelikož nebyly naplněny podmínky § 156 odst. 1 daňového řádu, bylo nadbytečné se zabývat případnou inkasovatelností předmětného daňového nedoplatku. Žalovaný se dále ohradil proti tomu, že by bagatelizoval příjmy z fotovoltaické elektrárny, neboť toliko zkonstatoval, že předložené důkazní prostředky žádným způsobem neprokazují fakticky obdržené příjmy plynoucí z provozování fotovoltaické elektrárny, přičemž výpočty uvedené v odvolání se nacházely mimo realitu a v rovině ničím nepodložených tvrzení. Námitka týkající se řádně uhrazené DPPO za zdaňovací období roku 2021 se míjí s předmětem řízení. Zabývat se zpětným posečkáni úhrady daně pozbylo smyslu pro nesplnění podmínek pro vyhovění posečkáni úhrady daně. Žalovaný odmítl rovněž namítané porušení legitimního očekávání žalobkyně, obě společnosti J. i K. totiž vykonávají odlišnou ekonomickou činnost na rozdíl od žalobkyně, a příp. kladné rozhodnutí o posečkáni u těchto společností nemohlo vyvolat u žalobkyně žádné legitimní očekávání.
6. U jednání dne 16. 7. 2024 účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobkyně doplnila, že sám správce daně vyhodnotil, že k poklesu jejích tržeb o 25 % v posuzovaném období došlo, nadto na základě objektivních skutečností. V této skutečnosti tak spatřuje naplnění podmínek § 156 odst. 1 daňového řádu, protože došlo k nesprávnému vyhodnocení zjištěného skutkového stavu. Dle jejího názoru mělo být navíc přihlédnuto k tomu, že se jedná o specifickou věc korunových dluhopisů. Žalovaný v reakci na to označil uvedené skutečnosti za nepřipustné rozšíření žaloby.

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
8. Krajský soud nejprve považuje za nutné vyjádřit se ke kvalitě uplatněných žalobních námitek. Náležitosti žaloby upravuje § 71 s. ř. s., který mj. ukládá žalobkyni povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobkyni a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů žalobkyně považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Žalobkyně je povinna popsat, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný, potažmo správce daně, vůči ní dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinna ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti [viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58]. Každý žalobní bod je pak způsobilý projednání v té míře obecnosti, ve které byl formulován. Míra preciznosti žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobkyni u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).
9. Z uvedeného je v první řadě zřejmé, že jako žalobní námitka neobstojí doslovná rekapitulace podané žádosti o posečkáni úhrady daně ani odvolání včetně jejich doplnění, jelikož žalobkyně je povinna označit konkrétní žalobní námitky v kvalitě popsané ve výše uvedené judikatuře. Úkolem soudu není za žalobkyni domýšlet její právní argumentaci, dovozovat či dohledávat tvrzení, která uváděla v dřívějších řízeních či podáních. Tímto postupem by totiž soud porušil zásadu rovnosti stran a do jisté míry nahrazoval činnost žalobkyně při formulaci námitek (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 AfS 111/2022-27).
10. Pokud jde o tvrzení uplatněná nad rámec písemného znění žaloby u ústního jednání, tyto svou podstatou spočívaly v doplnění tvrzení o naplnění podmínek § 156 odst. 1 daňového řádu, kterýžto žalobní bod byl v žalobě uplatněn. V těchto tvrzeních proto soud neshledal nepřípustné rozšíření žaloby. Jediné tvrzení skutečně uplatněné nad rámec písemného znění žaloby spočívalo v tvrzení o specifické povaze institutu korunových dluhopisů a v námitce, že tato skutečnost měla být správními orgány zohledněna. Dle názoru soudu lze uvedené tvrzení rovněž subsumovat pod námitku naplnění podmínek pro posečkáni úhrady daně. V každém případě však na posouzení věci soudem uvedené tvrzení nemělo vliv, jak bude dále uvedeno.
11. K věci samé potom krajský soud uvádí následující.
12. Podle § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu *na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkáni úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkáni“), pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu. Podle odst. 4 téhož ustanovení posečkáni lze povolit nejdříve ode dne splatnosti, a to i zpětně.*
13. Institut posečkáni úhrady daně dle § 156 daňového řádu je institutem nenárokovým, založeným na volné úvaze správce daně. Tzn. že ani v případě splnění zákonem předvídaných podmínek na vyhovění žádosti o posečkáni úhrady daně není dán právní

nárok (odkazovala-li se žalobkyně na judikaturu dovozující opak, žádnou konkrétní neuvedla). Volná správní úvaha pak podléhá pouze omezenému přezkumu ze strany soudu. V nyní projednávané věci však krajský soud nepřezkoumával správní úvahu správce daně potažmo žalovaného. Ta totiž nebyla ze strany správních orgánů aplikována, neboť rozhodující příčinou nepovolení posečkáni úhrady daně bylo nenaplnění základní zákonné podmínky pro možné kladné rozhodnutí. Soud se zcela ztotožňuje s argumentací žalovaného včetně jeho vypořádání odvolacích námitek, s ohledem na zásadu procesní hospodárnosti, jakož i na již výše zmiňovanou kvalitu uplatněných žalobních bodů, tak bude na jednotlivé pasáže napadeného rozhodnutí odkazovat. Žalobkyně v podané žalobě totiž toliko opakuje svoji argumentaci uplatněnou již v průběhu daňového řízení, aniž by v žalobě reflektovala obsáhlé a přiléhavé vypořádání jejích námitek žalovaným. Žalobní námítka jsou navíc zcela obecného charakteru.

14. Jak vyplývá z citovaného ustanovení a jak již krajský soud uvedl, pro povolení posečkáni úhrady daně musí být v první řadě nevyhnutelně splněna podmínka existence některého ze zákonem předvídaných důvodů, v nyní projednávané věci tedy existence vážné újmy, kterou by pro žalobkyni znamenala neprodlená úhrada dotčeného nedoplatku daně. Teprve až po prokázání existence vážné újmy musí správce daně přistoupit k posouzení naplnění druhé podmínky, a sice existence důvodného předpokladu, že daň bude během doby posečkáni plně uhrazena, tedy k posouzení otázky vymahatelnosti. Současně je nezbytné zdůraznit, že je to žadatel, koho v dané věci plně tíží jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní. Bylo tedy jen na žalobkyni, aby svá tvrzení, konkrétně aby své tvrzení o existenci vážné újmy nejen dostatečně konkrétně natvrdila, ale rovněž předloženými důkazními prostředky prokázala. Podstata nyní projednávané věci přitom spočívá právě v neunesení břemen tvrzení a důkazního ze strany žalobkyně. Správce daně a žalovaný nevyhověli žalobkyni pro nesplnění první zákonné podmínky právě z důvodu, že žalobkyně tvrzenou vážnou újmu dostatečně nekonkretizovala, a tím spíše ani neprokázala. S uvedeným posouzením se krajský soud plně ztotožňuje, přičemž v podrobnostech odkazuje na důkladné zdůvodnění této otázky v bodech 22 až 31 na str. 6 až 9 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v žalobě přitom tento závěr ani nerozporovala. Ve věci proto nebyla splněna první z uvedených podmínek, pročez se otázka možné vymahatelnosti stala bez dalšího bezpředmětnou, stejně jako otázka povolení zpětné účinnosti posečkáni.
15. K žalobním bodům pak krajský soud konkrétně uvádí, že neshledal tvrzenou bagatelizaci vlivu covidových opatření na činnost žalobkyně. K tomu odkazuje na podrobné vypořádání této otázky obsažené na str. 7 až 8 v bodech 26 až 30 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně na odkazovanou argumentaci žalovaného v žalobě žádným způsobem nereagovala, krajskému soudu proto není zřejmé, v čem konkrétně měla tvrzená bagatelizace spočívat. Stejným, tzn. zcela obecným způsobem proto může toliko zkonstatovat, že k bagatelizaci ze strany správních orgánů nedošlo, jelikož žalovaný zcela správně poukázal na to, že existence přijatých omezujících proticovidových opatření je skutečností obecně známou, která však nevypovídá ničeho o konkrétní majetkové a finanční situaci žalobkyně. Opět tak lze pouze zopakovat, že bylo na žalobkyni, aby svá tvrzení ohledně existence vážné újmy (kterou s těmito opatřeními spojila) konkrétně natvrdila a prokázala, kteréžto povinnosti však nedostála. Krajský soud souhlasí rovněž se závěrem žalovaného, že hlavní ekonomická činnost žalobkyně, tj. pronájem nemovitých věcí, bytů a nebytových prostor, nebyla krizovými opatřeními přímo zasažena. Jediné konkrétní tvrzení lze v tomto směru shledat v tvrzení o 25% poklesu tržeb v roce 2020.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

S tímto tvrzením se však žalovaný rovněž velmi pečlivě vypořádal v bodě 28 a 29 napadeného rozhodnutí, ve kterých na základě provedeného porovnání rozhodných údajů za roky 2015 až 2020 (jiné údaje neměl k dispozici) zjistil, že i přes pokles tržeb v roce 2020 (daný srovnáním s nadprůměrně úspěšným rokem 2019) si žalobkyně udržela tržby dosahované v letech předchozích. V návaznosti na tato zjištění pak žalovaný i z daňových příznání k dani z přidané hodnoty za roky 2019 až 2021 (která si sám vyžádal) zjistil, že tvrzení a důkazy předložené žalobkyní neprokazují, že by se žalobkyně nacházela v situaci, se kterou daňový řád spojuje úlevu v podobě povolení posečkání úhrady daně, naopak.

16. Krajský soud neshledal ani bagatelizaci příjmů z fotovoltaické elektrárny. Předně je potřeba zdůraznit, že se jedná o otázku případné vymahatelnosti nedoplatku, neboť žalobkyně tvrdila, že díky tvrzeným vysokým příjmům z fotovoltaické elektrárny bude schopna navrhované měsíční splátky hradit. Jak již soud vysvětlil výše v bodě 14 tohoto rozsudku, otázka vymahatelnosti se stala bezpředmětnou a i při jejím potenciálním kladném vyhodnocení by v projednávaném případě nemohla vést ke kladnému rozhodnutí o posečkání úhrady daně pro absenci splnění první ze zákonných podmínek. Žalovaný se přesto i touto otázkou zabýval v bodech 32 až 36 napadeného rozhodnutí, přičemž v bodě 34 dospěl k závěru o extrémní předluženosti žalobkyně. Krajský soud na uvedenou pasáž napadeného rozhodnutí odkazuje a k žalobní námitce pak uvádí, že k bagatelizaci příjmů z fotovoltaické elektrárny nemohlo dojít už jen z toho důvodu, že reálné příjmy z fotovoltaických elektráren nebyly a nemohly být ze strany správních orgánů posuzovány, neboť ze strany žalobkyně nebyly prokazovány. Žalobkyně správci daně potažmo žalovanému předložila důkazní prostředky nezpůsobivé prokázat skutečné příjmy z uvedených elektráren. V podrobnostech soud odkazuje na bod 35 napadeného rozhodnutí. Nadto musí ve shodě s žalovaným konstatovat rozpor v tvrzeních žalobkyně, kdy ta na jednu stranu žádala o posečkání úhrady daně z důvodu, že by její neprodlená úhrada pro ni znamenala vážnou újmu, na stranu druhou pak tvrdila, že dosahuje pravidelných výnosů z fotovoltaických elektráren v řádech milionů. Skutečnost, zda k faktické úhradě dotčeného nedoplatku již došlo správcem daně provedeným převodem prostředků žalobkyní určených na úhradu jiné daně, není předmětem tohoto řízení, a na zákonnost napadeného rozhodnutí tudíž nemá žádný vliv. To stejné platí o skutečnostech týkajících se charakteru resp. důvodů vzniku dotčeného daňového nedoplatku, tedy specifické povahy korunových dluhopisů.
17. S otázkou zpětné účinnosti posečkání se pak žalovaný vypořádal na str. 11 napadeného rozhodnutí v bodech 37 až 40, ačkoli, jak již soud zdůrazňoval, se rovněž jedná o otázku nadbytečnou.
18. Žalovaný se nedopustil ani namítaného nesprávného posouzení legitimního očekávání žalobkyně, neboť, jak žalovaný správně uvedl a vysvětlil na str. 12 napadeného rozhodnutí, žádné legitimní očekávání žalobkyni vzniknout nemohlo. Předpokladem vzniku legitimního očekávání je dlouhodobá ustálená správní praxe správních orgánů (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. července 2009 č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS). V daňovém řízení je pak zásada ochrany legitimního očekávání vzhledem k existenci procesních břemen daňových subjektů ještě užší. V rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24 k tomu NSS uvedl: „*Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů*

s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene.“

19. Na tomto místě musí krajský soud opět zopakovat, že žalobkyně v žalobě nijak nereflektuje argumentaci žalovaného uvedenou v napadeném rozhodnutí. Sám žalovaný žalobkyni správně vysvětlil, že u jí srovnávaných společností jde o výkon jiné ekonomické činnosti, což je skutečnost mající zásadní vliv na posouzení možného dopadu proticovidových opatření na ekonomickou činnost toho kterého subjektu. Žalobkyně v žalobě ani netvrdí konkrétní skutkovou obdobnost s jí srovnávanými případy, krajský soud tak ani nemá, jak jinak tuto námitku vypořádat než stejně obecným odmítnutím s poukazem na argumentaci žalovaného dávající ve světle citovaných judikатурních závěrů jasnou odpověď o neexistenci legitimního očekávání žalobkyně.
20. Jelikož krajský soud neshledal žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
21. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť plně procesně úspěšnému žalovanému v soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 16. července 2024

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu