



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **SUNTEON a. s.**, se sídlem Přístavní 483/27, Ústí nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Hanyášem, advokátem, se sídlem Kobližná 53/24, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 7. 2024, č. j. 15 Af 3/2024-30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2024, č. j. 1953/24/5100-41454-705821, ve věci nepovolení posečkání úhrady daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 a 2017.

[2] Stěžovatel dne 5. 3. 2018 podal přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a dne 10. 11. 2018 za zdaňovací období roku 2017; za tato zdaňovací období mu byla daň stanovena dle § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (tj. v přiznané výši).

[3] Dne 26. 7. 2023 byla správci daně doručena žádost o posečkání úhrady daně, resp. o povolení její úhrady ve splátkách ve výši 40 000 Kč. Stěžovatel zmínil, že si je vědom toho, že již v minulosti o posečkání úhrady daně žádal, avšak má za to, že došlo k výraznému posunu vnímání dluhů ve smyslu možné žádosti „o druhou šanci“, přičemž v mezidobí bylo na jeho pohledávku uhrazeno už 2 314 397 Kč. Uvedl, že aktuálně není schopen nedoplatek na dani zaplatit najednou a okamžitá úhrada by pro něho znamenala vážnou újmu; vymáhání nedoplatku by pak vedlo k jeho hospodářskému zániku. Správce daně stěžovatele upozornil, že je třeba podanou žádost doplnit o potřebné doklady (účetní výkazy, aktuální výpisy

z bankovních účtů, aktuální stav pokladny, výpis pohledávek a předpoklad úhrad, předpoklad inkasovatelnosti daňového nedoplatku a možnost jeho zajištění); současně jej (resp. kontaktní osobu stěžovatele se kterou správce daně jednal) upozornil na skutečnost, že nedoložení podkladů žádosti by mohlo mít vliv na výsledek rozhodnutí správce daně. Následně obdržel správce daně doplnění žádosti, v němž stěžovatel požádal o písemnou výzvu s poučením o doplnění podané žádosti; správce daně stěžovateli sdělil postup při rozhodování ohledně žádosti o posečkání, poučil stěžovatele o možnosti předložit důkazní prostředky na podporu svých tvrzení; byl též upozorněn na fakt, že k podané žádosti nedoložil žádné důkazní prostředky prokazující neschopnost úhrady daňového nedoplatku najednou ani zajištění inkasovatelnosti daňového nedoplatku, ačkoliv se jedná o ryze dispozitivní úkon daňového subjektu. Správce daně zdůraznil, že při rozhodování o žádosti vychází z tvrzení daňového subjektu, a proto je nutno v žádosti samotné uvést všechny relevantní okolnosti, k čemuž je třeba doložit i veškeré doklady a důkazní prostředky. Správce rovněž stěžovateli sdělil, že dle § 156 odst. 2 daňového řádu rozhodne o žádosti o posečkání do 30 dnů ode dne jejího podání; následně danou žádost o posečkání zamítl rozhodnutím ze dne 25. 8. 2023, č. j. 1886034/23/2501-50523-506609, neboť stěžovatel neprokázal naplnění žádného z důvodů pro posečkání dle § 156 odst. 1 písm. a), c) a d) daňového řádu, ani nedoložil žádné důkazní prostředky, které by svědčily o tom, že bude v budoucnu disponovat finančními prostředky, ze kterých by daňový nedoplatek uhradil. Správce daně připomněl, že jediným prostředkem na úhradu nedoplatku daně jsou nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty, přičemž stěžovatel dosud dobrovolně neuhradil žádnou platbu na úhradu dotčených nedoplatků.

[4] Správci daně poté bylo dne 29. 8. 2023 doručeno podání označené jako „*Věc: Doplnění zdvořilé žádosti o posečkání úhrady daně, resp. o povolení její úhrady ve splátkách*“, které bylo správcem daně dle § 109 odst. 4 daňového řádu posouzeno jako odvolání proti jeho zamítavému rozhodnutí o posečkání. V tomto podání stěžovatel uvedl, že na svoji pohledávku již uhradil 2 362 123 Kč a bude se nadále snažit splácet daný nedoplatek v maximální možné výši, tj. při zachování svého podnikání. Upozornil, že z celkové dlužné částky na dani 12 826 156 Kč, ze které už uhradil 2 362 123 Kč, činí samotný nedoplatek na dani 5 298 677 Kč, zatímco zbývající část 5 165 356 Kč je pouze příslušenství daně. Zmínil také, že v rámci aktuální politické situace není schopen predikovat svou budoucí platební schopnost, ale 40 000 Kč bude moci najisto splácet. S odkazem na zprávy v médiích uvedl i možné škrtky vlády v oblasti podpory ekologických zdrojů energie, které by mohly na stěžovatele jako provozovatele fotovoltaické elektrárny silně dopadnout, když 85 % jejich příjmů tvoří právě dotace; doplnil, že za prvních 6 měsíců roku 2023 z celkových plateb na účet v částce 12 730 389,57 Kč činily dotace 10 824 287,26 Kč, přičemž zmínil, že aktuálně zaznamenává výrazný pokles svých tržeb, které dosahují 1/3 oproti minulému účetnímu období; zároveň předložil článek z Hospodářských novin ze dne 18. 5. 2023 nadepsaný jako „*Vláda plete už třetí bič na solárníky. Je to jako zrušení důchodů, zní z energetiky*“.

[5] V žalobě stěžovatel odkázal na § 74 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně vyzve daňový subjekt k doplnění žádosti ve stanovené lhůtě, není-li jeho žádost způsobila k projednání. Správce daně tak v projednávaném případě učinil sdělením, avšak žádnou lhůtu stěžovateli nestanovil; žalovaný proto stěžovateli nemohl vytknout nedoložení důkazních prostředků k povolení splátek po 40 000 Kč měsíčně, neboť stěžovatel neměl v odkazovaném sdělení stanovenou lhůtu k doplnění. Dále uvedl, že i přes nedoložení

pokračování

důkazních prostředků k povolení splátek měly daňové orgány potřebné doklady k dispozici; jednalo se o údaje z účetní závěrky, která je přílohou daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2022, konkrétně výsledek hospodaření ve výši 30 661 328 Kč, tržby z prodeje výrobků a služeb ve výši 51 740 000 Kč, pohledávky ve výši 45 985 000 Kč a závazky ve výši 135 210 000 Kč. Tyto údaje přitom žalovaný v napadeném rozhodnutí citoval, ale nakonec uvedl, že stěžovatel nepředložil důkazní prostředky pro povolení splátek (40 000 Kč měsíčně). Proč však důkazními prostředky nemohly být přílohy k daňovému přiznání za rok 2022 – rozvaha, výkaz zisků a ztráty a příloha k účetní závěrce, resp. z nich plynoucí údaje citované žalovaným z účetní závěrky, žalovaný nevysvětlil. Z uvedených podkladů je dle stěžovatele seznatelné vše, co žalovaný požadoval – stav bankovních účtů, finanční majetek, stav pohledávek a závazků, údaj o stavu pokladny. Dle stěžovatele měl žalovaný změnit rozhodnutí správce daně a povolit splátky za roky 2016 a 2017 po 40 000 Kč měsíčně, a nikoliv argumentovat nedoložením důkazních prostředků. Stěžovatel rovněž namítl, že stěžovatel nesprávně argumentoval, že nelze povolit splátkování ve výši 40 000 Kč měsíčně do roku 2046 v případě zajištění daně zástavním právem; odkázal na § 160 odst. 5 daňového řádu; tvrdil, že mohl zaplatit nedoplatek do roku 2046, neboť by lhůta pro placení daně byla prodloužena na 30 let v důsledku zajištění dlužné daně zástavním právem zapisovaným do veřejného registru.

[6] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Poukázal především na to, že institut posečkáni je beneficiem ze strany státu, které je daňovému subjektu poskytováno v případě splnění stanovených podmínek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014-29, nebo ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31). Krajský soud zdůraznil, že správce daně je při rozhodování o žádosti o posečkáni vázán návrhem daňového subjektu; ten je proto povinen tvrdit ve své žádosti relevantní důvody pro posečkáni a současně ke svým tvrzením předložit důkazní prostředky. Krajský soud odkázal na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že není povinností správce daně si aktivně opatřovat důkazy svědčící o tom, zda nedošlo k naplnění předpokladů pro posečkáni, resp. *ad absurdum* vyhledávat daňové subjekty v nouzi a z moci úřední jim pomáhat a povolovat posečkáni. Krajský soud konstatoval, že důkazní povinnost ležela výlučně na stěžovateli, o posečkáni žádnou důkazní povinnost nenesl.

[7] K námitce stran nevydání výzvy k doplnění žádosti krajský soud uvedl, že daňový řád sice v § 92 odst. 4 správci daně ukládá povinnost vyzvat daňový subjekt k tomu, aby svoje tvrzení prokázal důkazními prostředky, avšak pouze v souvislosti s nalézacím řízením – stanovením daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014-29); podle § 134 odst. 3 písm. b) bod 1 daňového řádu je řízení podle § 156 daňového řádu dílčím řízením při placení daní, a nikoliv řízením nalézacím.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že byl správce daně povinen stěžovatele vyzvat k doplnění podané žádosti. 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 či struktuře. Takové vady nicméně podání stěžovatele neobsahovalo, proto nebyl důvod pro postup podle nadepsaného ustanovení daňového řádu. Požadavek stěžovatele, aby správce daně v podstatě za něj doplňoval jeho žádost či jej vyzýval k doplnění této žádosti, neodpovídá platné právní

úpravě ani judikatuře (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014-29, nebo ze dne 30. 9. 2020, č. j. 5 Afs 155/2019-40). Nadto krajský soud podotkl, že správce daně stěžovatele odpovídajícím způsobem poučil mj. o možných důkazních prostředcích a skutečnostech, které z nich mají vyplývat, a to zcela nad rámec předpokládaný právě dotčenou zákonnou úpravou.

[9] Krajský soud dospěl na základě relevantních skutečností plynoucích ze správního spisu k závěru, že daňové orgány ve věci dostatečně odůvodnily, že stěžovatel neprokázal naplnění důvodů pro povolení posečkání úhrady daně dle § 156 odst. 1 písm. a), c) a d) daňového řádu. Žalovaný dle krajského soudu srozumitelně a přezkoumatelně vyložil, že k důvodu dle § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu stěžovatel pouze povšechně tvrdil, že neprodlená úhrada daňového nedoplatku by mu s ohledem na nepříznivou ekonomickou situaci způsobila vážnou újmu; toto tvrzení nicméně nebylo podloženo žádnými důkazními prostředky, vyjma pouhé informace o výši plateb za prvních 6 měsíců roku 2023, tj. že z celkových plateb na účet stěžovatele ve výši 12 730 389,57 Kč činily dotace částku 10 824 287,26 Kč; stěžovatel nespecifikoval, jaká konkrétní vážná újma by mu neprodlenou úhradou daňového nedoplatku vznikla, z čehož tedy nebylo možno dovodit naplnění (resp. prokázání) důvodu pro povolení posečkání dle § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu. K důvodu dle § 156 odst. 1 písm. c) daňového řádu krajský soud shodně s žalovaným uvedl, že určujícím pro posouzení naplnění daného důvodu byl odborný odhad (prognóza) výnosu případného zániku podnikání stěžovatele, a současně bylo třeba prokázat, že by případné povolení posečkání vedlo k obnovení jeho životaschopnosti; ze spisového materiálu vyplývá, že stěžovatel aktivně vykonává ekonomickou činnost, když v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2022 (podaném dne 28. 6. 2023) vykázal hospodářský výsledek ve výši 30 661 328 Kč a tržby z prodeje výrobků a služeb ve výši 51 740 000 Kč. Z rozvahy sestavené ke dni 31. 12. 2022 přiložené k poukazovanému daňovému přiznání k DPPO též vyplynula výše pohledávek v částce 45 985 000 Kč a závazky ve výši 135 210 000 Kč. Mzdové náklady stěžovatel neuvedl, přičemž správce daně nahlédnutím do databáze České správy sociálního zabezpečení zjistil, že stěžovatel nebyl v roce 2022 ani v roce 2023 plátcem na sociálním pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Krajský soud podotkl, že tyto důkazní prostředky vztahující se k vlastní činnosti stěžovatele nicméně obstaral správce daně, přičemž sám stěžovatel ani v této souvislosti žádné důkazní prostředky na podporu svých tvrzení daňovým orgánům nepředložil. Stěžovatel tedy nepředložil žádné důkazní prostředky, ze kterých by bylo možné porovnat, zda by případným zánikem jeho podnikání bylo dosaženo nižšího výnosu, než by byla výše daně vytvořená stěžovatelem v příštím zdaňovacím období. Co se týče důvodu dle § 156 odst. 1 písm. d) daňového řádu, odkázal krajský soud na odůvodnění žalovaného, který uvedl, že se nemožnost uhradit daň najednou nevázala pouze na výši okamžitě dostupných peněžních prostředků, avšak při jejím posuzování bylo nezbytné zohlednit celkovou majetkovou situaci stěžovatele, tedy nejen stav na jeho bankovních účtech a v pokladně, ale také výši oběžných aktiv a dlouhodobý, méně likvidní majetek. K tomu, aby bylo možné naplnění tohoto důvodu pro povolení posečkání posoudit, by tedy musel stěžovatel konkrétně popsat a v úplnosti doložit svou celkovou ekonomickou situaci, neboť teprve po jejím zhodnocení (v kontextu všech relevantních okolností a souvislostí) by bylo možné konstatovat, zda je, či není schopen uhradit daňový nedoplatek najednou. Aby byla tato podmínka naplněna, muselo by být zřejmé, že si stěžovatel nemůže finanční prostředky na úhradu daňového nedoplatku opatřit zpeněžením svého majetku či prostřednictvím bankovního úvěru; stěžovatel však ani v této

pokračování

části k žádosti o posečkání či k odvolání nedoložil žádné důkazní prostředky, které by byly způsobilé prokázat, že nemá dostatek finančních prostředků na neprodlenou úhradu předmětného daňového nedoplatku. Pokud stěžovatel uvedl, že v mezidobí na dani uhradil 2 362 123 Kč, pak ze zjištění daňových orgánů vyplynulo, že tato částka byla uhrazena převedením přeplatku plynoucího z nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Stěžovatel ohledně aktuálního výkonu své ekonomické činnosti nepodal žádné jiné informace (nedoložil např. aktuální výpisy z bankovního účtu, uzavřené obchodní smlouvy, z nichž by plynulo, že bude v budoucnu generovat příjmy v určité výši, soupis majetku, ani soupis pohledávek a závazků). Na základě prosté informace o uhrazení části daňového nedoplatku, nadto převedením přeplatku, tak nebylo možno komplexně posoudit současnou finanční a majetkovou situaci stěžovatele.

[10] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, tvrdil-li, že ve splátkách mohl zaplatit nedoplatek do roku 2046, což mu umožňuje § 160 odst. 6 daňového řádu, dle kterého lhůta pro placení daně je prodloužena na 30 let v důsledku zajištění dlužné daně zástavním právem zapisovaným do veřejného registru. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2021, č. j. 5 Afs 90/2020-40, dle kterého i v případě zřízení zástavního práva platí, že správce daně musí být ve lhůtě 30 let aktivní alespoň natolik, aby nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní šestileté lhůty dle § 160 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud neshledal nesprávným hodnocení žalovaného plynoucí z napadeného rozhodnutí (viz str. 5 až 6), že výše stěžovatelem navrhovaných splátek v částce 40 000 Kč měsíčně byla ve vztahu k výši nedoplatku 10 838 437 Kč naprosto nepřiměřená, neboť nebylo možno posečkat s úhradou daně na dobu delší, než je 6 let (§ 160 odst. 1 daňového řádu), což platí i v případě, kdy je nedoplatek zajištěn zástavním právem (§ 160 odst. 6 daňového řádu). V takovém případě sice existence zástavního práva brání nástupu účinků prekluze vůči zajištěnému nedoplatku po dobu 30 let od zápisu, ale nikterak neovlivňuje běh základní lhůty pro placení daně; samotný zápis zástavního práva správci daně sám o sobě negarantuje 30letou lhůtu, jelikož nadále platí, že musí být průběžně sledována základní 6letá lhůta. Pokud tato marně uplyne (tj. není přerušena), zaniká právo vybrat daň, byť by maximální lhůta ještě neuplynula (srov. též Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T.: *Daňový řád. Komentář. 5. vydání*, C. H. Beck, Praha: 2024, k § 160).

[11] V **kasací stížnosti** stěžovatel nejprve rekapituloval obsah žaloby a odůvodnění napadeného rozsudku, přičemž konstatoval, že s krajským soudem nesouhlasí. Stěžovatel namítá, že námitku stran povinnosti vyzvat stěžovatele dle § 74 odst. 1 daňového řádu, kdy správce daně vyzve k doplnění žádosti ve stanovené lhůtě, není-li žádost způsobilá k projednání, odbyl krajský soud s tím, že takové vady stěžovatelova žádost neobsahovala; krajský soud si dle stěžovatele protiřečí, neboť celý rozsudek stojí na tom, že stěžovatel nijak nedoložil žádost o povolení splátek, čímž tato žádost skutečně nebyla způsobilá k projednání. Při absenci lhůty k odstranění vad podání nemůže krajský soud vytýkat stěžovateli nedoložení důkazních prostředků k povolení splátek, když mu nebyla k tomu stanovena lhůta. Stěžovatel poukazuje na to, že nadto měl správce daně a žalovaný k dispozici potřebné doklady (údaje z účetní závěrky v přílohách daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2022); žalovaný ani krajský soud nevysvětlili, proč důkazními prostředky nemohou být přílohy k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2022 Z rozvahy, výkazu zisků a ztrát, a přílohy k účetní závěrce k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2022 je vidět vše, co správce

daně a žalovaný požadují: stav bankovních účtů, finanční majetek, stav pohledávek a závazků, údaj o stavu pokladny. Stěžovatel doložil rozvahu a výkaz zisků a ztrát v plném rozsahu a z nich bylo lze seznat doložení důkazních prostředků k povolení splátek daně z příjmů právnických osob za rok 2016 a 2017 po 40.000 Kč měsíčně. Stěžovatel odkazoval v žalobě na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Af 100/2015-26 ze dne 6. 12. 2017, dle kterého chtěl obhájit použitelnost rozvahy a výkazu zisků a ztrát v plném rozsahu k doložení důkazních prostředků stěžovatelem, byť ne přímo k žádosti ale k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2022; krajský soud k tomu stroze uvedl, že na jeho hodnocení to nic nemění.

[12] Stěžovatel tvrdí, co se týče možnosti splátkování do roku 2046, že krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 90/2020-40, ze dne 14. 6. 2021 se týká exekučního příkazu – to jest vymáhání daně, naproti tomu stěžovatelova věc se týká placení daně. Z toho rozsudku nijak nevyplývá přesah do placení daně, jak se o to snaží krajský soud. Jestliže § 156 odst. 5 daňového řádu zapovídá posečkání na dobu delší, než je lhůta pro placení daně, a jestliže rozsudek Nejvyššího správního soudu se netýká placení daně, poněvadž pojednává o vymáhání daně, krajský soud nesprávně dovodil, že výše stěžovatelem navrhovaných splátek v částce 40.000 Kč měsíčně je ve vztahu k výši nedoplatku 10.838.437 Kč nepřiměřená, neboť nebylo možno posečkat s úhradou daně na dobu delší, než je 6 let. Placení daně závisí na existenci zástavního práva zajišťujícího dlužnou daň a existence zástavního práva brání nástupu účinků prekluze vůči zajištěnému nedoplatku po dobu 30 let, čímž se prodlužuje lhůta pro placení daně ze 6 let na 30 let. Stěžovatel proto může zaplatit nedoplatek do roku 2046, jelikož nedojde k uplynutí 6-ti leté lhůty pro placení daně, poněvadž lhůta pro placení daně by byla prodloužena na 30 let v důsledku zajištění dlužné daně zástavním právem.

[13] Žalovaný ve **vyjádření** uvedl, že krajský soud posoudil spornou otázku na podkladě předloženého spisu správně; povolit posečkání úhrady daně nebylo v případě stěžovatele možné, neboť k tomu nebyly splněny zákonné podmínky; resp. nebylo prokázáno jejich splnění. Konstatuje, že důvody, které v kasační stížnosti stěžovatel uvádí, nejsou relevantní, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[14] Žalovaný především uvádí, že z žádosti o posečkání bylo zřejmé, kdo ji činí, čeho se týká a co stěžovatel navrhuje (viz § 70 odst. 3 daňového řádu); žádost tak nevykazovala vady a byla projednatelná. Bylo plně na stěžovateli, aby svoji žádost komplexně zdůvodnil, označil a předložil k tvrzeným skutečnostem nezbytné důkazní prostředky, což neučinil. I za situace, kdy žadatel nedoloží žádost o posečkání dostatečnými podklady, je možné řízení o posečkání vést a žádost věcně projednat. Absence podkladů neznamená neprojednatelnost žádosti o posečkání, ale pouze neunesení důkazního břemene žadatelem.

[15] Žalovaný podotýká, že důkazní prostředky obstarané správcem daně nebyly schopné prokázat naplnění podmínek dle § 156 odst. 1 písm. a), c) a d) daňového řádu, jelikož nereflektovaly aktuální celkovou majetkovou a finanční situaci stěžovatele, neboť je z poukazované rozvahy i výkazu zisku a ztráty jednoznačně zřejmé, že tyto dokumenty byly sestaveny již ke dni 31. 12. 2022; jednotlivé položky uvedené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztrát ke dni 31. 12. 2022 představují pouze výsledné hodnoty hospodaření za rok 2022, a tudíž nemají vypovídací schopnost o tom, že to je právě neprodlená úhrada dlužné daně, co

pokračování

bude pro stěžovatele znamenat vážnou újmu či povede k zániku jeho podnikání, popř. že není možné od stěžovatele vybrat daň najednou. Dle žalovaného rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 90/2020 naopak na nyní posuzovanou věc dopadá, neboť se zde NSS zabýval právě lhůtou pro placení daně.

[16] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, současně zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); takové vady přitom neshledal.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně. Lhůta pro placení daně tak představuje určitý časový úsek, ve kterém je možné realizovat dobrovolnou i nedobrovolnou úhradu daně, tzn. daň daňovým subjektem zaplatit, resp. správcem daně vybrat. Lhůtu pro placení a vymáhání daně, institut posečkání, jakož i zajišťovací instituty upravuje daňový řád v Hlavě V. Placení daní (§§ 149-232).

[19] Stěžovateli především nelze přisvědčit v interpretaci § 160 daňového řádu. Dle jeho názoru placení daně závisí na existenci zástavního práva a existence zástavního práva brání nástupu účinků prekluze vůči zajištěnému nedoplatku po dobu 30 let, z čehož dovozuje, že se ex lege prodlužuje lhůta pro placení daně z 6 let (§ 160 odst. 1 daňového řádu) na 30 let (§ 160 odst. 6 daňového řádu).

[20] Nejvyšší správní soud již v rozsudku sp. zn. 5 Afs 90/2020 zdůraznil, že z § 160 daňového řádu vyplývá, že právo vybrat a vymáhat nedoplatek zaniká ve lhůtě 6 let, pokud v dané době nedojde k učinění úkonů přerušujících běh lhůty pro placení daně dle odst. 3 tohoto ustanovení (subjektivní lhůta); v odstavci 5 je potom upravena objektivní lhůta pro zánik práva vybrat a vymáhat nedoplatek, která činí 20 let, a to s výjimkou dle odst. 6, která pouze prodlužuje objektivní prekluzivní lhůtu na 30 let a mění její počátek v případě zřízení zástavního práva.; odstavec šestý však neobsahuje výjimku ze standardní šestileté lhůty, nestanoví žádnou zvláštní jinou lhůtu pro placení daně, ale toliko lhůtu, v níž ještě lze nedoplatek vymáhat.

[21] Podle § 160 odst. 1 daňového řádu nelze nedoplatek vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že zákonem je stanovena lhůta pro placení daně 6 let; jinou lhůtu pro placení daní daňový řád nezná. Není přitom pochyb o tom, že k uplynutí lhůty je správce daně povinen přihlížet z úřední povinnosti, ani o tom, že tato lhůta je lhůtou prekluzivní a lhůtou hmotněprávní. Délku této (subjektivní) prekluzivní lhůty 6 let je možno ovlivnit úkony, které běh lhůty přeruší (v důsledku čehož se lhůta prodlouží); tyto jsou vyjmenovány v § 160 odst. 3 daňového řádu. Lhůtu lze takto opakovaně přerušovat až do uplynutí objektivní lhůty dle § 160 odst. 5 a 6 daňového řádu. Podle § 160 odst. 5 daňového řádu „*lhůta pro placení daně končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku podle odstavce 1, s výjimkou nedoplatku zajištěného podle odstavce 6 tohoto ustanovení.*“ Podle § 160 odst. 6 daňového řádu „*je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem, které se zapisuje do příslušného veřejného registru, zaniká právo vybrat a*

vymáhat nedoplatek uplynutím 30 let po tomto zápisu.“ Zákon tedy toliko umožňuje, aby v rámci základní lhůty pro placení daně správce daně zřídil (za předpokladu splnění všech zákonem stanovených podmínek) zástavní právo k zajištění daňového nedoplatku; tím se pravidla pro běh a počítání této lhůty změní. Nelze však již souhlasit s tím, že tímto úkonem správce daně prodlouží lhůtu k placení daně na 30 let, jak dovozuje stěžovatel.

[22] Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku dospěl k závěru: „*Lze tak uzavřít, že § 160 odst. 6 daňového řádu nelze vykládat tak, jak to učinil krajský soud, tedy, že po zápisu zástavního práva do veřejného registru běží nepřetržitá lhůta pro placení daně v délce 30 let. Naopak se jedná o úpravu maximální doby, po kterou lze na základě § 160 odst. 3 daňového řádu „prodlužovat“ lhůtu k vybrání a vymáhání příslušného nedoplatku. Jinými slovy, § 160 odst. 6 daňového řádu je lex specialis k § 160 odst. 5 daňového řádu. Hodlal-li by zákonodárce stanovit prekluzivní lhůtu (bez dalšího) pro případ zajištění nedoplatku zástavním právem v délce 30 let, musel by tak učinit již v § 160 odst. 1 daňového řádu (např. je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem, lhůta pro placení daně činí 30 let). K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. již v rozsudku ze dne 7. 1. 2021, č. j. 8 Afs 73/2019-84 nebo ze dne 4. 6. 2021, č. j. 5 Afs 337/2020-64.*“

[23] Podle § 156 odst. 5 daňového řádu posečkání nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta pro placení daně; lhůta pro placení daně je stanovena v § 160 odst. 1 daňového řádu a činí 6 let. Existence zástavního práva brání pouze nástupu účinků prekluze vůči zajištěnému nedoplatku po dobu 30 let od zápisu, ale nikterak neovlivňuje běh základní lhůty pro placení daně. Jinými slovy, samotný zápis zástavního práva správci daně sám o sobě negarantuje 30letou lhůtu, kterou má k dispozici pro vybrání daně, resp. kterou má k dispozici stěžovatel k úhradě nedoplatku. Pokud totiž základní 6letá lhůta marně uplyne (tj. není relevantním úkonem správce daně přerušena), zaniká právo vybrat daň, byť by maximální 30letá lhůta ještě neuplynula. V daném případě žádal o posečkání s úhradou nedoplatku stěžovatel, nelze tedy přenášet procesní aktivitu na správce daně. Dle Nejvyššího správního soudu nelze správci daně ničeho vyčítat, nepřistoupil-li na výši splátek navrhovaných stěžovatelem se splatností do roku 2046.

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že otázka časového rozložení splátkování je nicméně zcela podružná za situace, kdy stěžovatel neprokázal naplnění podmínek pro poskytnutí benefícia dle § 156 daňového řádu; tyto podmínky nevyplývaly ani z podkladů stěžovatele, které měl k dispozici správce daně ve správním spise. V § 156 odst. 1 daňového řádu je vyjádřena norma, která představuje nejen svolení zákonodárce správci daně, aby za splnění určitých podmínek (naplnění určitého důvodu) povolil posečkání s úhradou, ale zároveň i příkaz, aby naplnění těchto podmínek posoudil. Posečkání má v konečném důsledku umožnit daňovému subjektu dostat svým zákonným povinností, a tudíž i dosáhnout cíle správy daní.

[25] Správce daně není oprávněn povolit posečkání s úhradou daně z jakýchkoli jiných důvodů, než jsou uvedeny v zákoně. Stejně tak však nesmí libovůle existovat ani při posuzování splnění těch podmínek, které v zákoně výslovně stanoveny jsou. I při jejich posuzování je správce daně povinen postupovat v souladu se zásadami správy daní (cílem správy daní je rovněž i daň vybrat), jakož i obecnými zásadami činnosti správních orgánů ve veřejné správě, zejm. zásadou proporcionality, rovnosti, legitimního očekávání, právní

pokračování

jistoty a předvídatelnosti. Z hlediska těchto zásad je správce daně povinen zkoumat naplnění zákonných podmínek. Správce daně má především povinnost přezkoumat a vyhodnotit relevanci důkazů nebo jiných argumentů předložených daňovým subjektem v jeho žádosti, přičemž jeho rozhodnutí nesmí být zjevně nepřiměřené situaci, daňovým subjektem prokázané, resp. správcem daně zjištěné ex offo. Zákonné důvody vyplývající ze shora citované právní úpravy jsou vymezeny taxativním výčtem. V rámci správního uvážení musí správce daně především zvážit, zda je reálné, že daň bude skutečně ve stanovených lhůtách hrazena, a rovněž i to, zda bude dlužník schopen z povoleného posečkání hradit i úrok z odložené částky dle § 157 odst. 2. daňového řádu. Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že žalovaný uvedeným požadavkům dostál.

[26] Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že institut posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky 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 leží na daňovém subjektu jako žadateli, který se benefícia při úhradě daně domáhá. Není povinností správce daně aktivně vyhledávat a opatřovat si důkazy svědčící o tom, zda nedošlo k naplnění předpokladů pro posečkání. Správce daně při posouzení žádosti vychází především z tvrzení a důkazních prostředků obsažených v žádosti a nepochybně může vzít v úvahu i skutečnosti zřejmé z daňového spisu žadatele. Jestliže má správce daně i po zohlednění obsahu spisu pochybnosti o údajích, které mu daňový subjekt poskytl či má za to, že důvody žádosti nebyly prokazatelně doloženy, není povinen mu sdělovat, že neunesl důkazní břemeno, příp. jej vyrozumívát o tom, jaké důkazní prostředky by měl ke své žádosti předložit. Správce daně srozumitelně a přezkoumatelným způsobem vyložil, proč přílohy k daňovému přiznání za rok 2022, které zajistil v rámci své činnosti správce daně, neprokazovaly naplnění podmínek daných § 156 odst. 1 písm. a), c) a d) daňového řádu, nerefletovaly aktuální celkovou majetkovou a finanční situaci stěžovatele. Toliko obecné a nedoložené tvrzení týkající se špatné ekonomické situace daňového subjektu nelze automaticky považovat za relevantní důvod pro kladné rozhodnutí o žádosti, aniž by musel daňový subjekt určitým způsobem popsat hrozící vážnou újmu a doložit ji relevantními důkazy ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu.

[27] 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 (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014-29 či rozsudek ze dne 30. 9. 2020, č. j. 5 Afs 155/2019-40).

[28] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dostatečně vyložil, proč dokumenty které měl správce daně k dispozici z jiného řízení (nalézacího) nemohly prokázat naplnění podmínek § 156 odst. 1 písm. a), c) a d) daňového řádu, jelikož nerefletovaly aktuální celkovou majetkovou a finanční situaci stěžovatele; z poukazované rozvahy i výkazu zisku a ztráty je rovněž zřejmé, že tyto dokumenty byly sestaveny již ke dni 31. 12. 2022; jednotlivé položky zde uvedené představují pouze výsledné hodnoty hospodaření za rok 2022, a tudíž nemají vypovídací schopnost o tom, že to je právě neprodlená úhrada

dlužné daně, co bude pro stěžovatele znamenat vážnou újmu či povede k zániku jeho podnikání, popř. že není možné od stěžovatele vybrat daň najednou.

[29] Nejvyšší správní soud podotýká, že ze správního spisu vyplývá, že prvotní nedoplatek stěžovatele byl předán k vymáhání již v roce 2012, byl postihován exekucemi na bankovní účet, k plnění došlo pouze v minimální částce, naposledy v roce 2020, dobrovolně stěžovatel neuhradil nic, veškeré úhrady probíhaly formou převodu nadměrného odpočtu na DPH; tvrzení stěžovatele, že má snahu nedoplatek dobrovolně uhradit se nezakládá na pravdě. Okolnosti, z nich lze usuzovat na „inkasovatelnost“ daňové pohledávky, vyplývají rovněž ze správního spisu (správce daně zajistil nedoplatek zástavním právem již v roce 2018, soudním exekutorem byl vydán exekuční příkaz k provedení exekuce postižením závodu (ex. P. ze dne 20. 8. 2021, čj. 189EX2179/21), dle výpisu evidence vozidel ke dni 5. 7. 2023 nevlastní stěžovatel žádný automobil; na základě součinnosti byl zjištěn zůstatek na bankovní účtu vedeného u UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s. ke dni 12. 5. 2023 ve výši 24 019 Kč); z důvodu exekuce postižením závodu nemůže správce daně provést exekuci prostředků na bankovním účtu.

[30] Stěžovatel se mylí, spatřuje-li nezákonnost v postupu správce daně v nevydání výzvy dle § 74 odst. 1 daňového řádu. Výzva dle § 74 odst. 1 písm. a) daňového řádu se použije v případech, kdy podání v důsledku vad není vůbec projednatelné (není zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje - viz § 70 odst. 3 daňového řádu). Žádost stěžovatele však vykazovala všechny zákonné náležitosti a byla projednatelná. Stěžovatel podal žádost o rozložení úhrady daňového nedoplatku, kterou odůvodnil tím, že došlo ke změně okolností, které jsou důvodem pro vyhovění povolení splátkového kalendáře, tyto okolnosti spatřuje v celkové změně politického a společenského klimatu, kdy došlo k výraznému posunu vnímání dluhů a dlužníci mají možnost prostřednictvím institutů, jako je „milostivé léto“, požádat státní orgány o druhou šanci; odkazuje na § 156 daňového řádu, žádost koncipuje i jako žádost o posečkání v rámci „daňového milostivého léta“; rovněž přiznává, že jako podnikatel (právnícká osoba) nesplňuje jednu z hlavních podmínek „daňového milostivého léta“, proto požaduje zároveň posečkat z ekonomických nebo sociálních důvodů dle § 156 daňového řádu.

[31] Nejvyšší správní soud konstatuje, že „vady“ spočívající v nedoložení důkazních prostředků nelze označit za vady, které by způsobily neprojednatelnost podání, absence dokladů znamená *pouze* ztížení unesení důkazního břemene stěžovatelem.

[32] Správce daně je povinen vyzvat daňový subjekt pouze k odstranění takových vad, aby byla jeho žádost vůbec projednatelná, nikoli jej instruovat k tomu, aby byl se svojí žádostí úspěšný. Žalovaný, resp. správce daně nebyl povinen (ani oprávněn) vydat výzvu k odstranění vad podání jedinou možností byla neformální komunikace iniciovaná správcem daně, která, jak je zřejmé ze spisového materiálu, proběhla. Dle Nejvyššího správního soudu ani z § 92 odst. 4 daňového řádu nelze dovodit povinnost vydání výzvy k odstranění *vad podání*. Povinnost správce daně dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro povolení posečkání byly zjištěny co nejúplněji, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu), nelze zaměňovat s obecnou poučovací povinností správce daně stanovenou v § 74 daňového řádu. Daňový subjekt nese riziko, že pokud nedoloží svá tvrzení uvedená v žádosti, a správce daně ani na základě podkladů, které má k dispozici i z jiných řízení,

pokračování

neshledá naplnění podmínek dle § 165 daňového řádu, žádost bude nucen zamítnout. Jinými slovy, i za situace, kdy žadatel nedoloží svou žádost o posečkání dostatečnými podklady, je možné řízení o posečkání vést a žádost věcně projednat. Jak již bylo uvedeno, absence podkladů neznámá neprojednatelnost žádosti o posečkání, ale pouze neunesení důkazního břemene žadatelem. Nejvyšší správní soud podotýká, že řízení o posečkání daně nebo rozložení její úhrady na splátky je dílčím řízením při placení daní, nikoliv řízením nalézacím.

[33] Účelem institutu posečkání 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 tudíž o jakýsi „úvěr ze státního rozpočtu“, který bez dalšího umožní i subjektům disponujícím dostatečným majetkem k neprodlené úhradě daně „komfortní“ placení daně ve splátkách. Posečkat s úhradou daně lze pouze z důvodů taxativně stanovených v § 156 odst. 1 písm. a) až e) daňového řádu, a to jen tehdy, nemůže-li být úhrada daně pro ekonomické překážky provedena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013-34). Takové překážky však stěžovatel neprokázal.

[34] Nejvyšší správní soud stěžovatelem vytýkané vady rozsudku krajského soudu neshledal. Krajský soud se věcí stěžovatele řádně zabýval, přezkoumatelným způsobem se vypořádal s relevantními žalobními námitkami, přitom nikterak nevybočil ze zákona ani z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[35] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto mu soud náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. února 2025

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu