

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **J. K.**, zastoupeného JUDr. Ing. Milanem Chmelíkem, advokátem se sídlem Jindřichův Hradec, Rodvínov 106, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 11. 2010, č. j. 10 Af 71/2010 - 41,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 29. 6. 2010, č. j. 2763/10-1500 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl žalovaný podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), odvolání žalobce proti třem rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“), kterými byly podle § 60 odst. 1 daňového řádu žalobci povoleny splátky na zaplacení daňového nedoplatku. Rozhodnutím ze dne 19. 2. 2010, č. j. 31962/10/077910301229 bylo částečně vyhověno odvolání žalobce, a tedy změněno rozhodnutí správce daně ze dne 23. 10. 2009, č. j. 247239/09/077910301229, ve věci daně z přidané hodnoty; rozhodnutím ze dne 19. 2. 2010, č. j. 32345/10/077910301229; bylo částečně vyhověno odvolání žalobce, a tedy změněno rozhodnutí správce daně ze dne 23. 10. 2009, č. j. 247349/09/077910301229) na dani silniční; rozhodnutím ze dne 19. 2. 2010, č. j.

32201/10/077910301229; bylo konečně částečně vyhověno odvolání žalobce, a tedy změněno rozhodnutí správce daně ze dne 23. 10. 2009, č. j. 247386/09/077910301229, ve věci daně z příjmů fyzických osob.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Českých Budějovicích žalobou; ten ji rozsudkem ze dne 18. 11. 2010, č. j. 10 Af 71/2010 - 41, zamítl.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že z § 60 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že se při rozhodování o povolení splátek dlužné daně jedná o rozhodování na základě správního uvážení. Je na správci daně posoudit, zda splátky povolí či nikoliv a v jaké výši; citované ustanovení přitom formuluje kritéria pro takovou úvahu. Při rozhodování je správce daně vázán zásadou daňového řízení podle § 2 odst. 2 daňového řádu. Z napadeného rozhodnutí i z rozhodnutí správce daně krajský soud dovodil, že daňové orgány vzaly v úvahu výši neuhrazených daňových nedoplatků, dobu jejich splácení a přístup daňového dlužníka, který do doby nařízení daňové exekuce své daňové povinnosti dobrovolně neplnil; rovněž přihlédly k jeho ekonomické situaci. Krajský soud konstatoval, že žalovaný ani správce daně nepřekročili meze správního uvážení a s kritérii podle § 60 odst. 1 daňového řádu se vypořádali. Žádost o povolení splátek byla vyřízena způsobem, který předpokládá daňový řád, obsahuje odůvodněné správní uvážení podle zákonných kritérií a nejedná se o projev libovůle. Zásadou klientského přístupu argumentoval žalovaný až ve vyjádření k žalobě a napadené rozhodnutí takto odůvodněno není.

Krajský soud odmítl tvrzení, že správce daně je povinen akceptovat žadatelem navrženou výši splátek. Daňový řád stanoví kritéria, která je správce daně povinen při rozhodování o povolení splátek hodnotit a v jejich kontextu zvažuje, zda je možné splátky povolit a v jaké výši. Skutečnost, že řízení o povolení splátek je řízením návrhovým, neznamená, že nelze stanovit splátky vyšší, než daňový dlužník navrhuje. Výše splátek závisí na zhodnocení všech kritérií správcem daně a na zájmu řádně vybrat dlužný daňový nedoplatek. Krajský soud dále uvedl, že pokud správce daně zjistí, že jsou dány důvody pro povolení splátek, avšak v jiné výši, než navrhoval daňový dlužník, nemůže žádost o povolení splátek zamítnout; to by bylo v rozporu s hledisky správního uvážení, vyjádřenými v § 60 odst. 1 daňového řádu. Nadto konstatoval, že v dané věci bylo žádosti o povolení splátek vyhověno. Úhradou části dluhu na základě pravomocného exekučního rozhodnutí došlo ke snížení výše dlužného nedoplatku na dani. Proti nařízení exekuce a rozsahu exekuce se přitom žalobce nebránil řádným opravným prostředkem. Způsob opravy exekučních příkazů byl předmětem jiného řízení (sp. zn.10 Af 10/2010), přičemž o kasační stížnosti žalovaného v této věci nebylo dosud rozhodnuto.

Krajský soud konečně uvedl, že žalobcova námitka, že z napadeného usnesení není zřejmé, proč nepovolení splátek povede k naplnění cíle daňového řízení, zatímco jejich povolení nikoliv, byla uplatněna opožděně. Stejně námitka nedodržení lhůty pro vydání rozhodnutí správce daně nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě.

Rozsudek napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především zdůraznil, že řízení o povolení splátek daně je řízení návrhovým. Žádost o povolení splátek musí obsahovat, stejně jako každé jiné podání podle § 21 odst. 6 daňového řádu, základní náležitosti, tj. musí z ní patrno, kdo ji činí, čeho se týká a co se navrhuje. Podání žádosti o povolení splátek v konkrétní vymezené výši neotvírá správci daně prostor pro stanovení splátek v jakékoli výši, a to jen na základě jeho uvážení. Potom by bylo rozhodování finančních orgánů nepředvídatelné a stěžovatel by ani nemusel ve své žádosti výši požadovaných splátek uvádět; zcela by postačilo obecné konstatování, že žádá o povolení splátek. To stěžovatel považuje za absurdní.

Správce daně přitom není povinen akceptovat navrženou výši splátek. Je povinen žádost posoudit a buď jí vyhovět (včetně navrhované výše splátek), nebo ji zamítnout. V konkrétním stěžovatelově případě měl správce daně posoudit, zda nepovolení navrhovaných splátek, a tedy následné ukončení podnikatelské činnosti stěžovatele s prakticky nulovým daňovým výtěžkem, povede k lepšímu naplnění cíle daňového řízení než povolení splátek ve výši 10 000 Kč. Touto otázkou se daňové orgány vůbec nezabývaly a není pravdou, jak uvádí krajský soud, že stěžovatel touto námitkou rozšířil žalobní body po zákonem stanovené lhůtě. V žalobě stěžovatel uvedl, že se měl správce daně zabývat konkrétní žádostí stěžovatele a posoudit všechny důvody v ní uvedené; takto formulovaná námitka zahrnuje i otázku výše naznačenou, kterou se krajský soud odmítl zabývat.

Stěžovatel, v reakci na argumentaci krajského soudu, rovněž tvrdí, že správce daně by nebyl v případě důvodnosti podané žádosti o povolení splátek povinen akceptovat například navržené nepřiměřeně nízké splátky, které by odporovaly § 60 odst. 5 a § 2 daňového řádu. Nepřiměřeně nízké splátky by správce daně nemohl povolit, neboť by byly povoleny na dobu delší, než je lhůta, v níž se promlčuje vybrání daně, a rovněž pro rozpor se zájmem naplňovat základní cíle daňového řízení.

Dále stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 97/2008 – 54 (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), v němž je kladen požadavek na předvídatelnost rozhodování správních orgánů. Argument krajského soudu, že žalovaný a správce daně vycházeli z kritérií podle § 60 odst. 1 daňového řádu, není přesvědčivý, neboť sám žalovaný ve svém vyjádření k žalobě tvrdil, že mohl žádost jak zamítnout, tak nějaké splátky povolit, přičemž se řídil zásadami klientského přístupu, tj. kritérii (dle stěžovatele) tajemnými a nedefinovanými. Stěžovatel si, na rozdíl od krajského soudu, nemyslí, že uvedené vyjádření žalovaného je bezvýznamné; je k němu třeba přihlížet, ať už bylo uplatněno v napadeném rozhodnutí či kdykoliv později v soudním řízení. Podle stěžovatele se jedná o rozhodovací libovůli, neboť daňové orgány v rámci své správní úvahy zcela ignorovaly, že stěžovatel žádal o splátky alespoň na dobu jednoho roku, že šlo o prosperující subjekt, který o splátky žádal poprvé, že by nepovolení splátek vedlo k jeho hospodářskému zániku, a že jeho finanční problémy způsobil sám správce daně nezákonně prováděnou daňovou exekucí. Správce daně ani žalovaný se kritérii podle § 60 odst. 1 daňového řádu vůbec nezabývali; nezabývali se existencí vážné újmy ani existencí jiných závažných důvodů, pro které byla žádost podána.

Správce daně ve svých rozhodnutích uvedl, že pokud by vyhověl navrhované výši měsíční splátky, bylo by zaplacení daňového nedoplatku rozvrženo na nepřijatelnou dobu

sedmi let. Stěžovatel však uvádí, že žádal o povolení splátek ve výši 10 000 Kč alespoň na dobu jednoho roku (viz dopis ze dne 14. 10. 2009); po roční konsolidaci by mohly být povoleny splátky vyšší. Finanční problémy stěžovatele byly přitom způsobeny nezákonně prováděnou daňovou exekucí. Jako další důvod pro své rozhodnutí uvedl správce daně platební morálku stěžovatele. Stěžovatel k tomu uvádí, že žádost o povolení splátek byla jeho první takovou žádostí za celou dobu jeho podnikání. Správce daně proto nemohl mít žádnou zkušenost s jeho platební morálkou. Povolení navrhovaných splátek bylo jedinou možností, jak daňový dluh reálně uhradit, alternativou bylo jen ukončení podnikání stěžovatele. Na tuto skutečnost stěžovatel správce daně několikrát upozorňoval a je přesvědčen, že by byl na místě i postup podle § 65 daňového řádu

Ke své finanční situaci stěžovatel uvádí, že byl prosperujícím subjektem. V letech 2005 až 2007 vytvářel zisk; až v roce 2008 se jeho finanční situace rapidně zhoršila v souvislosti s nezákonně prováděnou daňovou exekucí. Správce daně vůbec nepřihlédl k tomu, že v důsledku nezákonně prováděné daňové exekuce měl stěžovatel cca rok a půl blokované příjmové platby a v důsledku toho přišel v letech 2008 a 2009 minimálně o částku 322 784 Kč. O tom, že správce daně v daňové exekuci postihoval pohledávky v celém rozsahu na místo zákonných 3/5, již pravomocně rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 31. 3. 2010, č. j. 10 Af 10/2010 – 31.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém tvrzení, že správní uvážení zahrnuje nejen posouzení důvodů pro povolení splátek daňového nedoplatku, ale i určení výše splátek. Poukázal rovněž na to, že otázka nezákonnosti daňové exekuce je předmětem samostatného řízení u zdejšího soudu pod sp. zn. 2 Afs 36/2010 a navrhl kasační stížnost zamítnout.

Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že se od počátku snažil najít řešení, jak postupně uhradit daňový dluh a nemuset přitom ukončit podnikatelskou činnost. Správce daně však přijal rozhodnutí pro stěžovatele likvidační a ve svém výsledku nevýhodné i pro stát. Stěžovatel byl rovněž v rozhodnutí správce daně nesprávně poučen o nepřípustnosti podání odvolání. Opět poukázal na nezákonnost daňové exekuce, což již bylo i pravomocně potvrzeno krajským soudem; nezákonnost exekuce podle stěžovatele nelze v nyní projednávané věci ignorovat, neboť právě ta byla příčinou jeho nepříznivé finanční situace.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžejní námitka stěžovatele spočívá v tvrzení, že správce daně je vázán rozsahem žádosti o povolení zaplacení daně ve splátkách a že tedy není oprávněn v rozhodnutí o povolení splátek stanovit splátky ve vyšším rozsahu, než jak žadatel navrhoval. V nyní projednávané věci stěžovatel žádal o povolení splátek ve výši 10 000 Kč měsíčně a správce daně je povolil ve výši 18 000 Kč měsíčně.

Ustanovení § 60 odst. 1 daňového řádu stanoví, že *na žádost může správce daně povolit daňovému dlužníkovi posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, bylo-li by neprodlené zaplacení spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo není-li z jiných důvodů možné vybrat celý daňový nedoplatek od daňového dlužníka najednou.*

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné připomenout, že daňový dlužník, jakožto osoba povinná podle zvláštního zákona daň platit nebo vybranou a sraženou daň odvádět (§ 57 odst. 1 daňového řádu), který nezaplatil splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti, je v prodlení. V odůvodněných případech, a pouze na žádost daňového dlužníka, pak § 60 daňového řádu zmocňuje správce daně, aby s platbou daně či daňového příslušenství daňovému dlužníkovi posečkal, nebo aby mu umožnil uhradit ji ve splátkách. Povolení splácení dlužné daně je poskytnutím určité výhody daňovému subjektu, u kterého již není sporu o povinnosti uhradit konkrétní částku na dani, ale je pro něho z jakýchkoliv subjektivních důvodů obtížné či nemožné ji uhradit jednorázově. Z hlediska správce daně naopak poskytnutí takové výhody daňovému subjektu výhodou pro státní rozpočet není.

Stěžovatel svou argumentací především zpochybňuje rozsah, ba samotnou existenci, správního uvážení správce daně při rozhodování o povolení splátek daně a tvrdí, že je vázán výší žadatelem navrhované splátky. Dle stěžovatelovy argumentace by to znamenalo, že správce daně povolí na žádost splátky daně, pokud pro to budou dány důvody a bude mít za to, že výše navržené splátky je optimální. Pokud by však výše navrhované částky byla například nepřiměřeně nízká, musel by správce daně žádost o povolení splátek daně zamítnout, i když by jinak byly splněny podmínky pro její povolení, byť v jiném rozsahu. S tímto výkladem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Z judikatury zdejšího soudu se podává, že „*instituty (...) prominutí příslušenství daně (§ 55a odst. věta druhá daňového řádu), prominutí daňového nedoplatku (§ 65 cit. zákona) a posečkání daně a povolení splátek (§ 60 cit. zákona) by měly zajistit, že v případech, kdy to sociální či ekonomická situace daňového dlužníka objektivně vyžaduje nebo kdy je to z jiných legitimních důvodů na místě, bude sankce v jeho konkrétním případě přiměřeně snížena či zcela eliminována nebo že mu budou alespoň ulehčeny časové podmínky jejího uhrazení. Jakkoliv totiž na tyto ´úlevy´ není dán právní nárok, plyne ze zásad zákazu libovůle a předvídatelnosti rozhodování správních orgánů požadavek jednotného a racionálního rozhodování v těchto případech tak, aby nedocházelo k bezdůvodnému zvýhodňování či naopak ke znevýhodňování některých daňových subjektů.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 97/2008 – 54).

Při výkladu § 60 odst. 1 daňového řádu vycházel Nejvyšší správní soud ze smyslu a účelu institutu povolení placení daně ve splátkách a přitom přihlédl k jeho komparaci s obdobnými instituty daňového řádu, konkrétně s prominutím daně a prominutím daňového nedoplatku.

Ustanovení § 55a daňového řádu stanoví, že *ministerstvo může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti.*

Ustanovení § 65 daňového řádu stanoví, že *správce daně může zcela nebo zčásti prominout daňový nedoplatek, byla-li by jeho vymáháním vážně ohrožena výživa daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných, nebo pokud by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku daňového dlužníka, při němž by výnos z jeho likvidace byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím daňovém období.*

Srovnání institutů prominutí daně podle § 55a daňového řádu a institutu prominutí daňového nedoplatku podle § 65 daňového řádu provedl vyčerpávajícím způsobem Nejvyšším správní soud v rozsudku ze dne 9. 10. 2009, č. j. 5 Afs 44/2009 - 64, v němž vymezil podstatné odlišnosti obou institutů. Především uvedl, že zatímco prominutí daně podle § 55a daňového řádu vede, jako mimořádný opravný prostředek, k definitivnímu zániku daňového dluhu bez ohledu na současné sociální či majetkové poměry žadatele a má tudíž trvalý charakter, prominutí daňového nedoplatku podle § 65 daňového řádu slouží k dočasnému odložení platební povinnosti žadatele ve stádiu placení daní. Tento institut je z hlediska systematiky zákona zakotven v části upravující placení daní, nejde tudíž o opravný prostředek směřující proti rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti. Účelem institutu prominutí daňového nedoplatku je mírnit dopad placení daně na daňové dlužníky, pokud by to jinak pro ně znamenalo zásadní ohrožení. Prominutím daňového nedoplatku nedochází k zániku daňové povinnosti, nýbrž se pouze odkládá po dobu splnění zákonných podmínek její splatnost. Další podstatnou odlišností obou institutů je možnost jejich využití. Zatímco k prominutí daně může dojít v jakékoliv fázi daňového řízení, i před stanovením daňové povinnosti, daňový nedoplatek z povahy věci lze prominout pouze v té fázi daňového řízení, kdy je již platební povinnost stanovena, neboť § 65 daňového řádu předpokládá existenci daňového nedoplatku.

S ohledem na uvedené lze v nyní posuzovaném případě konstatovat, že pokud by měl být institut povolení splátek daně svou povahou přirovnáván k některému institutu daňového řádu, tak právě k institutu prominutí daňového nedoplatku podle § 65 daňového řádu. Tyto instituty mají mnoho společného, a to především proto, že jsou oba systematicky zařazeny v daňovém řádu do části šesté, zvané *placení daní*. Oba tyto instituty počítají s existencí daňového nedoplatku nebo s jeho brzkým vznikem a byly do daňového řádu zakotveny proto, aby mírnily dopady placení daně na daňové dlužníky, kteří se ocitli v nouzi. V těchto případech vždy půjde o subjektivní důvody na straně daňového dlužníka, které mu, byť i dočasně, neumožňují zaplacení daňového nedoplatku, a proto žádá o dobrodiní ze strany státu (jakožto výběrčího daně), aby byl daňový nedoplatek dočasně prominut, či posečkán či rozložen do splátek podle splátkového kalendáře. Zákonodárce mezi důvody, pro které lze žádat o povolení splátek daně, zařadil situace, kdy by neprodlené zaplacení daně bylo pro daňového dlužníka spojeno s vážnou újmou, nebo případy, kdy není z jiných důvodů možné vybrat daňový nedoplatek najednou. Důvody pro prominutí daňového nedoplatku jsou koncipovány obdobně, jak již bylo výše uvedeno.

Institut prominutí daně podle § 55a daňového řádu je naopak institutu povolení splátek daně vzdálen, a to především proto, že slouží k odstraňování důsledků pochybení, kterých se v daňové legislativě dopustil stát; nepůjde tedy o subjektivní důvody na straně daňových subjektů.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k dílčímu závěru, že institut povolení splátek daně má blíže k institutu prominutí daňového nedoplatku, neboť systematicky jsou oba tyto instituty v daňovém řádu zařazeny na stejném místě, jejich aplikace vychází víceméně vždy ze subjektivních důvodů, spočívajících na straně daňového dlužníka, a oba směřují k ulehčení jeho zpravidla nepříznivé majetkové a sociální situace.

Rozhodnutí o povolení splátek daně podle § 60 daňového řádu je *prima facie* vydáváno ve sféře diskrečního oprávnění správce daně. To vyplývá z výrazu „*může*“ v její dispozici. Hypotéza této právní normy je nadto neurčitá, respektive v ní obsažené skutkové předpoklady (*vážná újma* a *jiné důvody* neumožňující vybrat celý daňový nedoplatek najednou) jsou neurčitými právními pojmy, jejichž obsah je vždy nutno nalézt v kontextu konkrétní věci. Nabízí se přitom dvojí výklad výrazu „*může*“; tedy zda při zjištění skutečností obsažených v hypotéze právní normy dává posuzované ustanovení správnímu orgánu ještě možnost se ve své úvaze rozhodnout, zda vydá kladné rozhodnutí (splátky povolí), anebo zda toto ustanovení správní orgán již bez dalšího zavazuje takové rozhodnutí vydat, tj. zda při naplnění skutkové podstaty z posuzovaného ustanovení plyne subjektivní právo a nárok na vydání rozhodnutí určitého obsahu. Je proto třeba zaměřit se na výklad výrazu „*může*“ v dispozici normy § 60 daňového řádu, k objasnění jeho skutečně zamýšleného významu.

K výkladu výrazu „*může*“, v rámci institutu prominutí daňového nedoplatku podle § 65 daňového řádu, se Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 85/2005 – 45, tak, že „*[v]ýznam slova „může“ prominout je (...) nutno vnímat tak, že nastanou-li zákonem předvídané podmínky pro prominutí (odst. 1), správce daně prominout musí, v žádném případě není na libovůli správního orgánu, zda k prominutí přikročí, nebo nikoliv.*“

K výkladu výrazu „*může*“ v rámci institutu prominutí daně podle § 55a daňového řádu se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, vyslovil v tom smyslu, že „*[p]okud (...) jde o smysl institutu prominutí daně a jejího příslušenství, vychází soud z toho, že promíjení daňových dluhů bylo vždy vnímáno jako milost, jako výjimečné osvobození konkrétního případu z všeobecné daňové povinnosti. Je to ostatně pozůstatek královských milostí a pardonů, kdy se stát vzdává daňové pohledávky, na kterou má dle zákona nárok. Tento charakter si přitom promíjení daní dochovalo i do dnešní doby, a lze uzavřít, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a d. ř. je rozhodnutím vydávaným ve sféře volného uvážení, přičemž správní orgán i při naplnění zákonných předpokladů daň prominout může, ale také nemusí.*“

Z uvedeného je zřejmé, že judikatura nazírá na výraz „*může*“ u každého z těchto institutů rozdílně. To je do jisté míry dáno právě jejich odlišným smyslem a účelem, jak bylo vyloženo shora. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nyní posuzovaný institut povolení splátek daně lze připodobnit spíše k institutu prominutí daňového nedoplatku, přiklání se k výkladu výrazu „*může*“, podanému v rozsudku ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 85/2005 – 45, a tedy konstatuje, že nastanou-li zákonem předvídané podmínky pro povolení splátek daně, musí je správce daně povolit. Správce daně tedy především hodnotí důvody, o které žadatel svou žádost o povolení splátek daně opřel, a

dospěje-li přitom k závěru, že podmínky uvedené v § 60 odst. 1 daňového řádu (bylo-li by neprodlené zaplacení spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo není-li z jiných důvodů možné vybrat celý daňový nedoplatek od daňového dlužníka najednou) jsou naplněny, pak samotné povolení splátek daně nezáleží na jeho úvaze, ale rozložení daně do splátek musí být povoleno.

Jestliže má tedy správce daně po podání žádosti o povolení splátek daně za osvědčené, že žadateli by byla například neprodleným zaplacením daňového dluhu způsobena vážná újma, je povinen za těchto podmínek jeho žádosti vyhovět a placení daně ve splátkách povolit. Přitom však není a ani nemůže být vázán žadatelem navrhovanou výší splátky, neboť to by vedlo k nelogickým a absurdním důsledkům. Především pokud by měl správce daně za osvědčené, že jsou dány podmínky pro povolení splátek daně, avšak žadatel by navrhoval nepřiměřeně nízké splátky, byl by správce daně při striktní vázanosti návrhem nucen takovou žádost zamítnout. Uvedené platí i opačně; pokud by žadatel navrhl splátky zbytečně vysoké a správce daně by měl za to, že pro řádné splnění jeho fiskálních povinností by stačily i splátky nižší, musel by zřejmě opět žádost zamítnout. I za splnění podmínek pro povolení splátek daně by tak byl správce daně při vázanosti návrhem výše splátky povinen žádost zamítat pokaždé, kdy by mu připadaly navržené splátky nepřiměřené a neodpovídající konkrétní individuální situaci. Žadatel by pak byl nucen podávat žádost o povolení splátek daně opakovaně stále znovu, dokud by nenavrhl splátky v optimální a odpovídající výši, které by mohl správce daně vyhovět. Jen zcela na okraj lze poznamenat, že za každou takovou žádost by byl žadatel povinen zaplatit správní poplatek ve výši 400 Kč [zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, Položka 1 bod 1 písm. d) Sazebníku, který tvoří přílohu citovaného zákona]. Taková konstrukce je vskutku absurdní a Nejvyšší správní soud ji odmítá.

Stanovení konkrétní výše splátky a splátkového kalendáře tedy spadá (na rozdíl od rozhodování, zda splátku povolit či nikoliv) do sféry správního uvážení správce daně, které samozřejmě nesmí být libovolné a nesmí překračovat zákonné meze. Při této úvaze je povinen vycházet především ze žadatelem navrhované výše splátky a poměřovat ji se všemi dalšími relevantními okolnostmi. Limitován je především § 60 odst. 5 daňového řádu, podle kterého nesmí být placení daně ve splátkách povoleno na dobu delší, než je lhůta, v níž se promlčuje vybrání daně. Zároveň je správce daně povinen dbát na fiskální zájmy státu v tom ohledu, aby bylo umožněno vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy státu (§ 2 odst. 2 daňového řádu). Správní úvahu je pak správce daně povinen odůvodnit v souladu s § 32 odst. 3 daňového řádu. Jedině takový přístup je logický a v praxi umožňuje reagovat správci daně právě na situace, kdy žadatel splňuje podmínky pro povolení splátek daně, avšak navrhuje například jejich výši nepřiměřeně nízkou. Správce daně je proto sám oprávněn uvážit o přiměřené a všem okolnostem případu odpovídající výši splátek, kterou promítne do splátkového kalendáře. Tvrzení, že je správce daně vázán návrhem splátek, je proto mylné. Jak správně uvedl krajský soud, to, že se jedná o návrhové řízení, neznamená, že nelze stanovit splátky vyšší, než navrhuje daňový dlužník.

Jestliže stěžovatel dále uvádí, že je jeho povinností podle § 21 odst. 6 daňového řádu uvést, co svým podáním navrhuje a dovozuje z toho, že je správce daně vázán navrhovanou výší splátek, lze k tomu uvést, že je jistě stěžovatelovou povinností podat určitou a

srozumitelnou žádost o povolení splátek daně (a to zpravidla i s uvedením výše navrhovaných splátek), jde však toliko informaci pro správce daně, ze které bude při svých úvahách vycházet. Pokud se od ní bude chtít odchýlit, bude povinen řádně odůvodnit, proč tak činí. To ostatně v nyní projednávané věci daňové orgány učinily, když podrobně vyložily, proč byl stěžovatelův návrh nepřijatelný, a proč stanovily výši splátek jinak.

Ostatně k ochraně práv žadatelů o povolení splátek daně nebo o posečkání daně je nutno připustit podání odvolání v případech, kdy není jejich žádosti zcela vyhověno, tj. i v případech, kdy je stanovena splátka v jiném rozsahu, než jak bylo žádáno. Přípustnost odvolání v těchto případech byla v minulosti dovozena judikatorním výkladem přípustnosti odvolání u institutu prominutí daňového nedoplatku podle § 65 odst. 5 daňového řádu; Nejvyšší správní soud má za to, že na § 60 odst. 7 daňového řádu lze tento výklad použít analogicky, což ostatně daňové orgány v nyní projednávané věci učinily, neboť, po jistých procesních zaváháních, samy stěžovatelovo odvolání posoudily jako přípustné (k tomu srov. analogicky rozsudky zdejšího soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 85/2005 – 45, a ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55, publikovaný pod č. 1472/2008 Sb. NSS). Pokud stěžovatel tvrdil, že byl v rozhodnutí správcem daně nesprávně poučen o nepřípustnosti odvolání, jde o námitku podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustnou, neboť v řízení před krajským soudem ničeho takového netvrdil. Lze nicméně znovu zopakovat, že k takovému pochybení sice v řízení došlo, nicméně bylo napraveno samotným postupem daňových orgánů.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval způsobem, jakým bylo shora vymezené diskreční oprávnění daňovými orgány užito. Zde lze nejprve obecně odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 47/2003 – 48, z něhož se podává, že *„[v] otázkách přezkumu správního rozhodnutí, které je ovládáno zásadami správního uvážení, zákon vytváří kriteria, podle nichž a v jejichž rámci se může uskutečnit volba, včetně výběru a zjišťování těch skutečností konkrétního případu, které nejsou správní normou předpokládány, ale uvážením správního orgánu jsou uznány za potřebné pro volbu jeho rozhodnutí. Samotné správní rozhodnutí podléhá přezkumu soudu pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem. Za splnění těchto předpokladů není soud oprávněn z týchž skutečností dovozovat jiné nebo přímo opačné závěry.“*

Stěžovatel v žalobě namítal, že se daňové orgány nezabývaly všemi důvody v jeho žádosti uvedenými, například svým vlastním nezákonným postupem v daňové exekuci vedené na majetek stěžovatele. V replice k vyjádření žalovaného pak stěžovatel uvedl, že se daňové orgány nezabývaly otázkou, proč by nepovolení splátek a následné ukončení podnikatelské činnosti stěžovatele s prakticky nulovým výtěžkem, vedlo k lepšímu naplnění cíle daňového řízení, než povolení splátek ve výši 10 000 Kč. Krajský soud zhodnotil, že správce daně rozhodoval ve věci povolení splátek daně s ohledem na důvody uvedené v žádosti a žalovaný se vypořádal i s námitkou nezákonné exekuce. Nezabýval se pak stěžovatelem předestřenou otázkou v replice k vyjádření žalovaného, neboť byla uplatněna opožděně. Při posouzení správního uvážení daňových orgánů krajský soud konstatoval, že bylo učiněno podle zákonných kritérií a nejednalo se o případ libovůle; proti těmto závěrům nelze namítat ničeho.

Jestliže stěžovatel dále namítal, že otázka, která byla uvedena až v replice a kterou se krajský soud odmítl zabývat, byla již formulována v žalobě, a to v rámci námitky, že se daňové orgány měly zabývat všemi důvody žádosti o povolení splátek a že tudíž nemohla být uplatněna opožděně, lze toliko uvést, že krajský soud nepochybil, pokud tuto námitku odmítl vypořádat pro její opožděnost. Nelze totiž přehlédnout, že žalobní body byly v žalobě vyjádřeny poněkud vágně. Stěžovatel v žalobě mimo jiné uvedl, že napadené rozhodnutí by mělo být zrušeno pro nezákonnost a že by mělo být ve věci rozhodnuto znovu, při posouzení všech důvodů v žádosti uvedených, například s ohledem na námitku nezákonné exekuce. Krajský soud k takto obecně uplatněnému žalobnímu bodu přistoupil tak, že porovnal obsah žádosti o povolení splátek daně, rozhodnutí správce daně, i napadené rozhodnutí, přičemž zhodnotil, že daňové orgány braly na důvody žádosti při svém rozhodování zřetel a nedopustily se libovůle. S ohledem na to, jak obecně byla uvedená námitka nezohlednění všech důvodů žádosti formulována, je skutečně nutno nahlížet na námitku, uvedenou v replice, jako na faktické rozšíření žalobních bodů, neboť se jedná o uplatnění nového tvrzení, které nebylo lze podřadit pod žádný žalobní bod včas uplatněný. Replika stěžovatele byla krajskému soudu doručena až dne 19. 10. 2009, tj. po uplynutí lhůty k podání žaloby. Tato dvouměsíční lhůta podle § 72 odst. 1 s. ř. s. uplynula dne 1. 9. 2009, neboť napadené rozhodnutí bylo stěžovateli oznámeno doručením jeho písemného vyhotovení dne 1. 7. 2009 (k počítání lhůt srov. § 40 s. ř. s.).

Stěžovatel dále namítal, že daňové orgány ignorovaly fakt, že žádal o splátky ve výši 10 000 Kč alespoň na dobu jednoho roku, že takto žádal poprvé, že by nepovolení splátek vedlo k jeho hospodářskému zániku coby podnikatele a že jeho finanční problémy způsobil sám správce daně nezákonně prováděnou exekucí; daňové orgány se prý vůbec nezabývaly kritérii § 60 odst. 1 daňového řádu, a to existencí vážné újmy ani existencí jiných závažných důvodů, pro které byla žádost podána.

Předně je třeba uvést, že námitka, že se daňové orgány nezabývaly kritérii podle § 60 odst. 1 daňového řádu, a to existencí vážné újmy ani existencí jiných závažných důvodů, je nepřípustná, neboť se jedná o nový důvod, který stěžovatel neuplatnil v řízení o žalobě, ačkoli tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Přesto se Nejvyšší správní soud posouzení těchto otázek nevyhýbá, neboť těmito kritérii se správce daně z povahy věci musel zabývat, protože jsou právě jedinými důvody, které mohly odůvodnit povolení splátek daně; případná nepřezkoumatelnost těchto závěrů ve správních rozhodnutích by tak pojmově vylučovala možnost vyjádřit se k dalším námitkám, rozporujícím zákonnost úvah daňových orgánů při aplikaci citovaného ustanovení. Vzhledem k tomu, že splátky daně stěžovateli povoleny byly, znamená to, že daňové orgány uznaly, že jsou u něj naplněna kritéria § 60 odst. 1 daňového řádu. Při úvaze o výši splátky je pak z rozhodnutí správce daně i z napadeného rozhodnutí zřejmé, že jednotlivé stěžovatelem uváděné argumenty byly daňovými orgány vzaty v úvahu a byly vypořádány. Odůvodnění výše splátek je provedeno jasným a srozumitelným způsobem, s vypořádáním námitek stěžovatele. Z rozhodnutí správce daně je zřejmé, proč nevyhověl navrhovaným splátkám ve výši 10 000 Kč. Vycházel přitom z výše daňových nedoplatků stěžovatele, přihlédl k jeho ekonomické situaci, k jeho platební morálce, a zohlednil též, že stěžovatel své daňové povinnosti v minulosti dobrovolně neplnil. Navrhovanou výši splátek považoval správce daně za nepřiměřenou, neboť by splácení daňového nedoplatku trvalo nepřiměřeně

dlouhou dobu. Správce daně reagoval i na návrh stěžovatele, aby mu byly nižší splátky povoleny aspoň na dobu jednoho roku; splátkový kalendář sestavil do konce roku 2011, přičemž posléze by mohl stěžovatel žádat o nový splátkový kalendář, ve kterém by mohla být zohledněna jeho aktuální situace. Námitku nezákonně prováděné exekuce pak vypořádal žalovaný ve svém rozhodnutí. Jelikož prvostupňové i odvolací rozhodnutí daňových orgánů tvoří jeden celek, který je v tomto kontextu předmětem soudního přezkumu, nelze než konstatovat, že tato rozhodnutí z hlediska přezkoumání mezí správního uvážení obstojí, neboť jsou dostatečně a srozumitelně odůvodněna, je z nich zřejmé, k jakým okolnostem bylo přihlédnuto a proč, a v žádném případě nejsou založena na libovůli.

Pokud stěžovatel opakovaně namítal, že nezákonně prováděná exekuce má být v nyní projednávané věci zohledněna, neboť právě ta způsobila jeho nepříznivou finanční situaci, je k tomu třeba uvést, že v nyní posuzované věci je předmětem soudního přezkumu rozhodnutí o povolení placení daně ve splátkách, tj. především posouzení otázek, zda daňové orgány postupovaly při svém rozhodování v souladu s § 60 daňového řádu a zda přitom nepřekročily zákonné meze správního uvážení při stanovení výše splátek. Okolnosti, které způsobily stěžovatelovu nepříznivou finanční situaci, jsou v tomto ohledu podružné, neboť splátkový kalendář jakožto dobrodiní ze strany státu mu byl povolen a při stanovení výše splátek byla zohledněna jeho majetková situace; výše splátky je ve všech směrech přesvědčivě odůvodněna. K existenci důvodů, z nichž by bylo možné dovodit splnění podmínek pro povolení splátek, je nutno přistupovat, jako ke skutečnostem objektivně daným; okolnosti, které ke vzniku těchto důvodů vedly, zde nejsou rozhodující.

Stěžovatel zpochybňoval i zásadu tzv. *klientského přístupu*, kterou žalovaný argumentoval ve vyjádření k žalobě s tím, že jde o kritérium tajemné a nedefinované. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že hlediskem klientského přístupu mínil základní zásadu daňového řízení dle § 2 odst. 2 daňového řádu, podle které postupuje správce daně v úzké součinnosti s daňovými subjekty, volí prostředky, které jej nejméně zatěžují a umožní přitom ještě dosáhnout cíle daňového řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Nejvyšší správní soud považuje vysvětlení této zásady za zcela dostačující a především smysluplné. Z obou rozhodnutí je zřejmé, že se daňové orgány řídily zásadou podle § 2 odst. 2 daňového řádu a snažily se vyjít vstříc stěžovatelově žádosti, což je patrné i z toho, že žádosti o povolení splátek vyhověly a stanovení splátky v jiné výši, než navrhoval stěžovatel, přesvědčivě odůvodnily.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s. rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě

nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 22. dubna 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu