



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce: **R. M.**, zastoupený Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem Liberec III - Jeřáb, 1. máje 97/25, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 6. 2012, č. j. 8471/12-1507-711055, o kasační stížnosti žalobce proti rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 10. 4. 2015, č. j. 62 Af 83/2012 – 113,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

Žalobce dne 7. 12. 2011 požádal správce daně o posečkání s úhradou daně a o upuštění od předepsání úroku za posečkání daně. Finanční úřad v Hustopečích tuto žádost rozhodnutím ze dne 3. 2. 2012, č. j. 10961/12/299921405843, zamítl.

Následné odvolání zamítlo Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 19. 6. 2012, č. j. 8471/12-1507 – 711055. Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 26. 3. 2014, č. j. 62 Af 83/2012 - 67, zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 78/2014 - 29, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně následně rozsudkem ze dne 10. 4. 2015, č. j. 62 Af 83/2012 - 113, žalobu zamítl. Při posouzení věci neshledal žádné formální ani procesní vady žalovaného rozhodnutí. Dále vyložil, že správce daně při rozhodování o žádosti o posečkání s úhradou daně

postupuje na základě správního uvážení a tato úvaha je omezena důvody uvedenými v žádosti a množstvím informací, které má správce daně o daňovém subjektu k dispozici. Krajský soud konstatoval, že stěžovatel v žádosti o posečkání s úhradou daně tvrdil pouze tolik, že žádné prostředky k úhradě dluhu nemá, že aktuální výše jeho zisku postačí k udržení vlastní činnosti a stávajících pracovních míst, a že neprodlená úhrada daně by pro stěžovatele znamenala vážnou újmu a vedla by k zániku jeho podnikání a k podání insolvenčního návrhu.

Krajský soud, vycházející z právního názoru Nejvyššího správního soudu, se ztotožnil se žalovaným, že stěžovatel ve věci neunesl důkazní břemeno. Vyslovil právní názor, že povinností správce daně nebylo prohlédnout celý daňový spis a zjišťovat, zda se v něm nacházejí listiny podporující žádost, s tím, že jiná situace by byla, pokud by na tyto listiny poukázal žalobce.

II. Kasační stížnost

Stěžovatel proti rozsudku Krajského soudu v Brně podal kasační stížnost, v níž k jednotlivým námitkám uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel namítl, že rozsudek krajského soudu trpí formálními vadami a jeho odůvodnění je nesourodé a rozporné. Na jedné straně totiž krajský soud konstatuje, že posouzení žádosti o posečkání je výsledkem správního uvážení správce daně na základě informací, které má správce daně o daňovém subjektu k dispozici, na druhé straně však krajský soud tvrdí, že správce daně nebyl povinen prohlédnout celý daňový spis, zda se tam nacházejí listiny, které by dokládaly tvrzení stěžovatele.

Stěžovatel s tímto názorem nesouhlasí, považuje jej za přepjatě formální a namítá, že si krajský soud právní názor Nejvyššího správního soudu vyložil chybně. Stěžovatel vychází z ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož lze jako důkazní prostředek užít všech podkladů, které má správce daně k dispozici. Je proto toho názoru, že nelze vycházet pouze z těch důkazů, které daňový subjekt výslovně označí. Podle stěžovatele z jeho daňového spisu vyplývají veškeré rozhodné skutečnosti pro posouzení žádosti. Stěžovatel dále uvedl, že správce daně může podle § 156 odst. 1 daňového řádu rozhodnout o posečkání úhrady daně taktéž z úřední povinnosti. Stěžovatel tvrdí, že pokud by měl správce daně v řízení o žádosti zohlednit jen výslovně označené důkazy a v řízení z moci úřední by naopak vycházel ze všech důkazů v daňovém spise, porušil by tím zásadu rovnosti a princip dobré správy daní. Stěžovatel v této souvislosti připomněl, že již v žádosti z 21. 12. 2011 uvedl důvody, na základě kterých bylo možno očekávat, že dodatečné platební výměry budou zrušeny. Tvrzení stěžovatele o nezákonnosti daňové kontroly tak správce daně mohl ověřit listinami ve správním spise (např. zprávou o daňové kontrole).

Stěžovatel dále tvrdí, že správce daně krajskému ani Nejvyššímu správnímu soudu nepředložil všechny relevantní písemnosti a v této souvislosti též namítl, že krajský soud nesprávně odmítl provést důkazy, které měly potvrdit neúplnost spisu. Stěžovatel uvedl, že v daňovém spise byla založena měsíční daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za rok 2011, obraty na osobním daňovém účtu u daně z příjmu fyzických osob a daně z přidané hodnoty za roky 2010 a 2011, platební výměry na úrok z prodlení za zdaňovací období roku 2006 a 2007, platební výměry Finančního úřadu v Hustopečích z 2. 2. 2012 na úrok z prodlení za úhrady daňových povinností daně z přidané hodnoty v měsících prosinec 2006 a leden – prosinec 2007. Z nich podle stěžovatele vyplývá, že není schopen okamžitě uhradit dodatečně doměřenou daň a její penále, tj. 8.801.902 Kč, a že jeho podnikání negeneruje potřebný zisk na okamžitou splátku této částky. Stěžovatel namítl, že v den rozhodnutí o jeho žádosti bylo správcem daně na osobní daňový účet předepsáno i splatné příslušenství, tj. úrok z prodlení ve výši 4.564.478 Kč, které jeho platební neschopnost významně prohloubilo. Tato částka dohromady s doměřenou

pokračování

daní činila 13.366.380 Kč. Stěžovatel se domnívá, že tato skutečnost byla správci daně známa z úřední činnosti.

Stěžovatel tvrdí, že jeho aktuální zisk slouží k udržení vlastní činnosti s ohledem na hospodářskou krizi, a že aktuálně zaměstnává 44 zaměstnanců. Toto je možno prokázat údaji z daňového spisu k závislé činnosti, kde je v hlášení deklarován počet zaměstnanců, a z obrátu na osobním daňovém účtu, odkud vyplývá, jaká platba záloh měsíčně probíhá; obdobně to podle stěžovatele vyplývá též z měsíčních daňových příznání k dani z přidané hodnoty za rok 2011.

Stěžovatel taktéž namítl, že žalované rozhodnutí je vnitřně rozporné a nicotné, neboť z něj není patrné, jak žalovaný rozhodl. Stěžovatel uvedl, že žalovaný rozhodl podle ustanovení § 156 odst. 1 daňového řádu, jež upravuje podmínky povolení posečkáni, ale žádost přitom zamítl; podle stěžovatele mohl správce daně žádost o povolení posečkáni úhrady daně zamítnout podle ustanovení § 36 a § 156 odst. 2 daňového řádu. Obdobně stěžovatel tvrdí, že krajský soud dostatečně neosvětlil, proč nemusel správce daně rozhodovat i o druhé části žádosti – o upuštění od předepsání úroku z posečkáni. Podle stěžovatele žalovaný ani neuvedl, v čem spočívá formálnost stěžovatelovy žádosti; ze žalovaného rozhodnutí (potažmo z rozhodnutí správce daně) je zřejmé, že správce daně akcentuje pouze schopnost stěžovatele uhradit nedoplatek po uplynutí žádané doby. Stěžovatel uvedl, že mu bylo v rozhodnutí o posečkáni vytykáno, že nenabídl žádný majetek do zástavy, že nepodal žádné informace o tom, z jakých zdrojů dodatečně daňové nedoplatky uhradí, a také to, že se odvolal proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Rozhodnutí dále obsahovalo nepravdivou informaci, že daňový nedoplatek je vymáhán exekučně. Stěžovatel uvedl, že mu nebylo známo, že by proti němu bylo vedeno exekuční řízení, není mu známo, že by byl správcem daně vyzván, aby nabídl majetek za účelem zajištění daně nebo aby uvedl, z jakých zdrojů zaplatí nedoplatek. Stěžovatel namítl, že ze žalovaného rozhodnutí není zřejmé, jak tyto skutečnosti ovlivnily rozhodnutí o posečkáni a na základě čeho dospěl správce daně ke svému závěru, že k úhradě posečkané daně a příslušenství nedojde v navrhovaném termínu. Stěžovatel poukázal na to, že se zde střetává veřejný zájem na stanovení, výběru daní a vymáhání daní na straně jedné a ochrana vlastnického práva na druhé straně. Stěžovatel namítl, že takovou situaci je třeba řešit testem proporcionality, krajský soud se však k této žalobní námitce nijak nevyjádřil.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém názoru a ztotožnil se s rozsudkem krajského soudu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud v této věci rozhodl ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014 - 29, zabýval se proto nejprve přípustností kasační stížnosti.

Podle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná tehdy, pokud krajský soud znovu rozhodne poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. To však neplatí v případech, kdy je jako kasační důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Stěžovatel v kasační stížnosti nijak nepolemizuje s právním názorem Nejvyššího správního soudu, naopak namítá, že se krajský soud tímto právním názorem neřídil. Na kasační stížnost stěžovatele se tedy bezesporu vztahuje výluka předvídaná § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. a kasační stížnost je proto přípustná. Kasační stížnost je dále přípustná i z toho důvodu, že Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku neposuzoval správnost vypořádání všech žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 4. 1. 2011, č. j. 8 Afs 27/2010 - 3, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval těmi námitkami, které s ohledem na jejich povahu podřadil ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud především nepovažuje za důvodnou námitku, že se krajský soud nepřezkoumatelným způsobem nevypořádal s dalšími předloženými důkazy. Z napadeného rozsudku je totiž zřejmé, že krajský soud vycházel ze skutkového stavu zjištěného správním orgánem, a toho, že sám stěžovatel důvody své žádosti prokázal nedostatečně. Z rozsudku dále vyplývá, že krajský soud právě na základě těchto zjištění vyslovil, že stěžovatel zákonné podmínky pro posečkání nesplnil. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy krajský soud vyložil dostatečně přesvědčivě stěžejní zjištění i důvody svého rozhodnutí. I když krajský soud nijak nezohlednil nově doložené důkazy a ani neodůvodnil, proč se jimi nezabýval, v tomto Nejvyšší správní soud neshledal ani vadu srozumitelnosti rozsudku a je toho názoru, že rozsudek netrpí ani vadou nedostatku důvodů rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud dále podotýká, že stěžovatel předložil důkazy až dne 9. 4. 2015 a novými námitkami navíc rozšířil žalobu o další žalobní bod. Stěžovatel tak učinil až po uplynutí lhůty dané pro rozšíření žaloby (srov. § 71 odst. 2 s. ř. s.) a krajský soud se touto námitkou věcně zabývat ani nemohl. Nejvyšší správní soud proto v postupu krajského soudu neshledal ani vadu řízení. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že samotnou otázku, v jakém rozsahu byl žalovaný povinen se zabývat daňovým spisem, podřadil ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud nezjistil žádnou další namítanou formální vadu napadeného rozsudku. Krajský soud interpretoval v odůvodnění podrobně své úvahy k vypořádání jednotlivých žalobních námitek, rozsudek je jako celek srozumitelný, je z něj patrné, jak soud o věcných otázkách uvažil, odůvodnění je v souladu s výrokovou částí rozsudku a ten netrpí ani jinou vadou řízení před soudem (podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

Stěžovatel v převážné části kasační stížnosti namítá, že krajský soud nesprávně interpretoval právní názor Nejvyššího správního soudu a omezil tak rozsah podkladů, ze kterých měl žalovaný vycházet při rozhodování o žádosti. Tyto námitky proto Nejvyšší správní soud podřadil k důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku ze 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014 - 29, vyložil, že při rozhodování o žádosti o povolení posečkání úhrady daně je správce daně vázán návrhem daňového subjektu. Ten je tedy povinen tvrdit ve své žádosti relevantní důvody pro posečkání a současně ke svým tvrzením předložit důkazní prostředky. Správce daně přitom vychází především z tvrzení a důkazních prostředků obsažených v žádosti a nepochybně může vzít v úvahu i skutečnosti zřejmé z daňového spisu žadatele. Nejvyšší správní soud konstatoval, že daňový subjekt nese riziko, že pokud nedoloží svá tvrzení uvedená v žádosti, bude správce daně nucen žádost zamítnout.

Nynější přesvědčení stěžovatele, že správce daně by k nijak konkrétně uplatněným důvodům žádosti byl povinen vyhledat důkazy v daňovém spise, by podle Nejvyššího správního soudu mohlo vést až k absurdním závěrům. Správce daně by takto *ex officio* vystupoval jako analytik daňového spisu žadatele a jen na základě takto zjištěných skutečností by usuzoval, zda je žádost důvodná. Toto pojetí by ovšem bylo v příkrém rozporu se závěrem předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu, který vyložil, že pro žadatele platí i v řízení o posečkání úhrady daně povinnost prokázat svá tvrzení podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Nelze proto vyžadovat současně i na žalovaném, aby sám vyhledal nijak neoznačené důkazy v daňovém spise a podřadil je k jednotlivým tvrzením stěžovatele. Nejvyšší správní soud je názoru, že ani v případě rozhodování o posečkání úhrady daně *ex officio* není na žalovaném, aby důvody

pokračování

a důkazy sám vyhledával, půjde především o případy, kdy by existence důvodů pro posečkání byla z okolností případu naprosto zřejmá.

Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s názorem krajského soudu, který konstatoval, že odlišný postup správce daně by byl na místě pouze tehdy, pokud by stěžovatel v žádosti alespoň odkázal na konkrétní skutečnosti zřejmé z daňového spisu. Tento výklad krajského soudu nepochybně zcela obстоjí ve světle právního názoru, který k důkaznímu břemenu o žádosti o posečkání úhrady daně zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze 4. 2. 2015, č. j. 3 Afs 74/2014 - 29.

Ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. podřadil Nejvyšší správní soud i další námitky. Uvážil o nich následovně.

Daňový řád obecně (ve srovnání např. s odvolacím řízením - srov. § 116 odst. 1 daňového řádu nebo s řízením o neúčinnosti doručení - srov. § 48 odst. 3 daňového řádu) neupravuje způsoby rozhodnutí o žádosti o posečkání úhrady daně. Nejvyšší správní soud je proto ve shodě s krajským soudem toho názoru, že upravuje-li ustanovení § 156 odst. 1 daňového řádu podmínky, za nichž je možno posečkání povolit, je namíste *a contrario* tuto žádost zamítnout podle téhož ustanovení, nebudou-li tyto podmínky splněny.

Nejvyšší správní soud má také za to, že upuštění od předepsání úroku z posečkání je podle § 157 odst. 7 daňového řádu (v tehdy platném znění) podmíněno povolením posečkání; žalovaný proto nebyl povinen zvláštním výrokem současně rozhodnout i o žádosti stěžovatele o upuštění od předepsání úroku z posečkání. Nejvyšší správní soud dodává, že obdobné konstatoval již žalovaný, když v rozhodnutí poukázal na to, že rozhodnout o tomto úroku lze podle § 157 odst. 3 daňového řádu až po skončení řízení o povolení posečkání, tedy za podmínky, že posečkání bylo povoleno.

I tyto námitky jsou tedy nedůvodné.

K důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. podřadil Nejvyšší správní soud souhrnně ty námitky, jejichž podstatou je, že správce daně nesprávně zjistil (resp. hodnotil) podklady pro rozhodnutí o posečkání daně.

Nejvyšší správní soud v rozsudku kromě výše uvedeného právního názoru konstatoval, že z předloženého daňového spisu (podle názoru Nejvyššího správního soudu správně vedeného jako součást daňového spisu v souladu s § 64 odst. 4 daňového řádu) žádné podklady vypovídající o aktuální hospodářské situaci žalobce nevyplyvají, neboť tento spis obsahuje pouze dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za období prosinec 2006 a rok 2007; stěžovatel tedy důvody své žádosti nepodpořil žádným konkrétním důkazním prostředkem, což nezpochybnil ani sám stěžovatel. Nejvyšší správní soud tedy neshledal žádný důvod odchýlit se od již dříve zjištěného skutkového stavu a uzavírá, že stěžovatel důvody své žádosti dostatečně neprokázal.

Nejvyšší správní soud dodává, že ani obecné tvrzení stěžovatele, který předjímal, že v žádosti označené platební výměry budou zrušeny, nemohly samy o sobě být důvodem pro povolení posečkání. Jakkoli je správce daně jistě oprávněn o těchto otázkách sám uvážit k důvodu podle § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu, nemůže tak činit v situaci, kdy již stěžovatel vyčerpал řádné opravné prostředky a existují zde pravomocné a vykonatelné platební výměry. Vyčkávání na procesní vyústění navazujících řízení by mnohdy znamenalo postup v rozporu se zákonným posláním správce daně (tj. výběrem daně). Podle názoru Nejvyššího správního soudu ani postup správce daně na základě eventuálně nezákonných

platebních výměrů obecně neznamená újmu na vlastnickém právu daňového subjektu, neboť ochranu tohoto práva vůči následkům takového rozhodnutí dostatečně poskytuje mj. úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu.

K dalším námitkám stěžovatele, že podkladem žalovaného rozhodnutí měla být nepravdivá informace o tom, že daňový nedoplatek je vymáhán exekučně, že stěžovatel nenabídl majetek do zástavy, že nepodal žádné informace o tom, z jakých zdrojů daňové nedoplatky uhradí, a že stěžovateli není jasné, o jaké domněnky opřel správce daně úvahy, že k zaplacení nedojde k navrhovanému termínu, uvádí Nejvyšší správní soud následující.

Povolením posečkání povinnost daňového subjektu zaplatit daň nezanikne; po dobu posečkání zájem státu vybrat daň trvá. Podle názoru Nejvyššího správního soudu bylo proto vhodné, pokud správce daně podpůrně vedle stěžejního důvodu pro rozhodnutí o žádosti taktéž posuzoval, zda by případným povolením posečkání byla úhrada daně zmařena. V žalovaném rozhodnutí je takový náhled na uvedené skutečnosti patrný a i Nejvyššímu správnímu soudu z nich souhrnně vyplývá, že stěžovatel neučinil nic, čím by správce daně přesvědčil, že povolením posečkání nebude zaplacení daně ohroženo (např. poskytnutím části majetku do zástavy). Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že ani v tomto ohledu v řízení u žalovaného neshledal žádnou vadu.

Z vyložených důvodů se Nejvyšší správní soud s námitkami stěžovatele neztotožnil a kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 in Fine s. ř. s.).

IV. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti vychází z ustanovení § 60 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti neuplatnil a ani ze spisu nevyplývaly náklady přesahující běžný rámec výdajů na jeho administrativní činnost. Nejvyšší správní soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 12. srpna 2015

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu