



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Ing. V. S.**, zastoupeného JUDr. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15. 11. 2011, č. j. 7381/11-1500-807169, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 2. 2013, č. j. 22 Af 177/2011 – 21,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Dne 13. 7. 2011 požádal žalobce příslušného správce daně (Finanční úřad v Hranicích) o zpětné posečkání s úhradou doměřené daně z přidané hodnoty za období za 2. čtvrtletí roku 2007 až 4. čtvrtletí roku 2009 a dále daně z příjmů fyzických osob za roky 2007 a 2008.

[2] Správce daně rozhodnutím ze dne 17. 8. 2011 řízení zastavil podle § 106 odst. 1 písm. f) zákona č 280/2009 Sb., daňový řád, neboť řízení o žádosti se stalo bezpředmětným; žalobce totiž daně, s jejichž úhradou žádal posečkat, již zaplatil.

[3] Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Zdůraznil, že podmínky pro povolení posečkání s úhradou daně jsou v zákoně taxativně stanoveny a jsou v podstatě navázány na objektivní nemožnost žalobce své platební povinnosti

splnit. V okamžiku, kdy však byla platební povinnost splněna (kdy na dani neexistuje nedoplatek), odpadl důvod řízení o posečkání s platbou daně. Právomoc správce daně povolit posečkání s úhradou daně zpětně (§ 156 odst. 4 daňového řádu) znamená, že žádost je podána daňovým subjektem sice již po splatnosti daně, jejíž posečkání je žádáno, avšak daň dosud nebyla uhrazena. Zmíněný institut nemá v žádném případě eliminovat zpětně sankční důsledky jež by vyvstaly v důsledku neuhrazení daně.

II.

Argumenty napadeného rozsudku krajského soudu

[4] Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku v podstatě převzal závěry žalovaného; zdůraznil však, že § 156 daňového řádu umožňuje správci daně posečkat pouze s úhradou daně, u níž dosud nenastala její splatnost. Podmínku zpětného posunu termínu úhrady soud posoudil tak, že se vztahuje na případy, kdy žádost je u správce daně podána těsně před splatností daně, avšak správce daně o takové žádosti rozhoduje až poté, co se daň stala splatnou. Soud uzavřel, že všechny daně, s jejichž platbou žádal žalobce posečkat, byly splatné před podáním žádosti; správce daně se proto nemohl již žádostí zabývat, neboť ta se stala bezpředmětnou. V tomto ohledu odkázal soud na prejudikaturu Městského a Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 5 A 72/2011, sp. zn. 2 As 24/2012, či sp. zn. 2 As 74/2012). Závěrem soud zdůraznil, že jakmile uplyne lhůta splatnosti daně, nelze o posečkání žádat, ale nastupují další sankční kroky.

III.

Argumenty kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobce

[5] Proti rozsudku krajského soudu brojil žalobce (stěžovatel) kasační stížností, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle jeho názoru je rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů; soud sice argumentoval judikaturou Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že o posečkání nelze žádat u platebních povinností, s jejichž nesplněním v dané lhůtě je spojen zákonem předvídaný právní důsledek, avšak nevysvětlil, proč by tomu tak mělo být i v souzeném případě, resp. proč soud považoval žalobcovu daňovou povinnost za platební povinnost vztahující se k soudním poplatkům.

[6] Podle žalobce soud zřejmě vycházel ze svých zkušeností se soudními poplatky a závěry z nich plynoucí uplatnil i pro účely řízení o daních. Soud uvedl, že s nezaplacením daně jsou spojeny účinky obdobné účinkům § 9 odst. 1 zákona o soudních poplatcích a tedy, že pro nezaplacení daně by měl soud řízení zastavit. Rovněž není správný závěr, že nelze požádat o posečkání s úhradou daně po její splatnosti; takový závěr nejen, že neplyne z právní úpravy, ale vymyká se i dlouholeté daňové praxi. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení a aby současně rozhodl o přiznání náhrady nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační námitky stěžovatele odmítá jako nedůvodné; vyjádřil jen nesouhlas s větou v odůvodnění rozsudku, že žádat o posečkání s platbou daně lze pouze do lhůty její splatnosti. Žalovaný zastavil řízení o žádosti pouze z důvodu, že na uvedených daních nebyl evidován žádný nedoplatek; žalobce daně uhradil a proto řízení o žádosti o posečkání s jejich úhradou bylo již zcela bezpředmětné. Kasační stížnost je zcela nedůvodná a proto žalovaný navrhl její zamítnutí.

pokračování

[8] V reakci na vyjádření žalovaného (podáním ze dne 21. 5. 2013) žalobce znovu odmítl názor soudu, že žádat o posečkání s úhradou daně lze pouze před splatností daně; zpochybnil i interpretaci § 156 daňového řádu provedenou žalovaným, totiž, že nelze posečkat s úhradou daně již uhrazené. Podle jeho názoru to lze a právě takovýmto postupem by se eliminovaly nepříznivé důsledky, spojené s nevčasnou úhradou daně. Kdyby mu totiž správce daně vyhověl a posunul lhůtu pro úhradu daně, snížily by se dopady způsobené doměřením daní.

IV.

Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost.

[10] K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční úřady a finanční ředitelství zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešla působnost Finančního ředitelství v Ostravě jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Hlavní kasační výtkou je tvrzená nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, která měla spočívat v nesrozumitelnosti; podle stěžovatele absentuje v odůvodnění rozsudku vysvětlení, proč soud spojuje s nezaplacením daně zákonem předvídaný důsledek, jako je tomu u soudních poplatků.

[13] Tato výtka je nedůvodná. Krajský soud vyvodil z judikatury Městského soudu v Praze a Nejvyššího správního soudu, která však dopadá na odlišný režim pro řízení o soudních poplatcích, že řízení o daních z příjmů a z přidané hodnoty je ovládáno stejným principem a proto musí být i s jejich neuhrazením spojeny stejné důsledky. Výslovně odkázal na rozsudky sp. zn. 5 A 72/2011, sp. zn. 2 As 24/2012 a sp. zn. 2 As 74/2012 a důvody zde uvedené a uzavřel, že se od jejich závěrů nehodlá odchýlit. Skutečnost, že závěr, který soud z odkazovaných rozsudků vyvodil je ve své podstatě nesprávný, však nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku. Ostatně i sám stěžovatel zcela zřejmě obsahu soudem sdělovaných závěrů rozuměl, protože na nesprávnost vyjádřeného právního názoru rovněž upozornil.

[14] Rozsudek krajského soudu tedy Nejvyšší správní soud neshledal nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost, souhlasí však se stěžovatelem v tom, že některé závěry, vyjádřené v napadeném rozsudku jsou nesprávné.

[15] Podstatné je, že žalobou napadeným rozhodnutím správní orgány zastavily řízení o posečkání s úhradou daně pro jeho bezpředmětnost. V této souvislosti soud správně uzavřel, že řízení vyvolané žalobcovou žádostí muselo být zastaveno jako bezpředmětné, avšak důvod

„bezpředmětnosti“ soud spatřoval ve skutečnosti, že již u daní, s jejichž úhradou žalobce žádal posečkat, uplynula jejich splatnost. Tento dílčí závěr je nesprávný.

[16] Podle § 156 odst. 1) daňového řádu může na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední správce daně povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“), pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu, pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných, pokud by neprodlená úhrada vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období, není-li možné vybrat daň od daňového subjektu najednou, nebo při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň.

[17] Již ze samotného obsahu a smyslu zkoumaného ustanovení je zřejmé, že v případě, kdy daňový subjekt není schopen z různých důvodů ekonomické nedostatečnosti uhradit svoji daňovou povinnost ve lhůtách, které příslušné zákony určují, může správce daně eliminovat dopady vážné újmy daňového subjektu či osob na něho ekonomicky odkázaných „posunutím“ lhůty pro platbu daně v konkrétním případě a nebo platbu daně rozložit na několik dílčích plateb tak, aby neblahé fiskální důsledky byly co nejmenší.

[18] Ustanovení § 156 daňového řádu tak normuje, že taxativně stanovené podmínky, pouze při jejichž splnění může správce daně posečkat s úhradou daně, jsou navázány na nemožnost splnění platební povinnosti včas, tedy ve lhůtě splatnosti té které daně. Jinými slovy, jen tehdy, nastane-li některá z taxativně uvedených podmínek, pro kterou nemůže daňový subjekt daň uhradit, smí správce daně zmírnit důsledky nevčasné úhrady tím, že rozhodne o posečkání s platbou daně. V takových (sociálně-ekonomických) případech také zákon přímo stanoví, že po dobu povoleného posečkání nevzniká povinnému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení (§ 157 daňového řádu), neboť se rozhodnutím o „posunutí“ lhůty pro úhradu daně subjekt v prodlení neocitá. Rovněž tak je na takto „posunutou“ lhůtu pro úhradu daně navázán odlišný režim pro výpočet úroku z posečkané částky.

[19] Z uvedeného tak plyne jediný možný závěr, a to, že posečkat s úhradou daně lze z důvodů (jak již bylo zdůrazněno) taxativně stanovených jen tehdy, nemůže-li být úhrada daně provedena. Pokud však správce daně v době podané žádosti neevidoval na konkretizovaných daních žádné nedoplatky, neboť tyto daně byly již zcela uhrazeny, pozbývá významu vést řízení o žádosti, která se domáhá posečkání s úhradou daně.

[20] Jak již soud zdůraznil, užití ustanovení umožňuje výjimku z pravidla, že daň je splatná v zákonem stanovených lhůtách a při jejich nedodržení následuje finanční sankce, jejíž výše plyne přímo ze zákona. Takovou výjimku lze však učinit pouze z důvodů, které zákon stanoví. V žádném případě však § 156 daňového řádu neslouží k obcházení pravidel v daňovém řádu stanovených pro placení daně či k jinému mírnění důsledků, jež vzešly z doměření daně. Měl-li tedy daňový subjekt finanční prostředky k úhradě daně a daň také uhradil, nenastaly-li tedy u něho důvody, pro které by daň uhradit nemohl, pak řízení o posečkání s úhradou daně se skutečně stává bezpředmětným; daň je již uhrazena a není s čím tedy posečkávat. V takovém případě se řízení zastaví, jak ostatně správce daně rovněž učinil.

[21] Nejvyšší správní soud jen pro pořádek připomíná, že situace předvídaná v § 156 může nastat i po splatnosti daně; není tedy důvodu pro vyloučení užití nástroje posečkání s úhradou daně v situaci, kdy daň již dávno splatnou je, daňový subjekt ji neuhradil a poté požádal o posečkání. Byly-li by správcem daně zjištěn (a daňovým subjektem) prokázán některý z důvodů, pro který může správce daně s úhradou daně posečkat, ve své podstatě takové žádosti vyhovět

pokračování

musí. Pravomoc správce daně povolit posečkáni s úhradou daně zpětně (§ 156 odst. 4 daňového řádu) tedy znamená, že žádost je podána daňovým subjektem sice již po splatnosti daně, jejíž posečkáni je žádáno, avšak daň dosud nebyla uhrazena. Není tedy správný názor krajského soudu, že je-li žádost o posečkáni s úhradou daně podána daňovým subjektem po lhůtě splatnosti této daně, řízení se automaticky zastaví, tak tomu není (jak je vyloženo shora).

[22] Nesprávný dílčí závěr krajského soudu, spočívající v tom, že zkoumaný institut nelze použít poté, co daň se stala splatnou, není takového rozsahu, pro který by musel Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušit. Po dílčí korekci odůvodnění napadeného rozsudku obstojí.

[23] Vzhledem k výše uvedenému se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěry odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, že správce daně v dané situaci správně řízení o žádosti o posečkáni s úhradou již zaplacené daně zastavil podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

V.

Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[24] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatele nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak, jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 3. července 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu