



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jana Kašpara a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **J. H.**, zast. UNTAX, s. r. o., se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 525/15, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2012, čj. 904/74578/2011

t a k t o :

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

Odůvodnění

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví, kterým bylo částečně vyhověno jeho žádosti o prominutí penále na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1996, a z pravomocně sděleného penále ve výši 786.662 Kč byla žalobci prominuta částka 235.999 Kč.

Žalobce v žalobě namítá, že žalovaný nepostupoval v souladu s metodickým pokynem D-330 a v důsledku toho zatížil své rozhodování nepřipustnou libovůlí, když při rozhodování skutkově podobných případů činí nedůvodné rozdíly a postupuje v rozporu se zažitou správní praxí.

K tomu uvádí, že žalovaný nesprávně shledal naplnění kritéria dle článku II.D. bod 2 pokynu D-330, kde jsou uvedeny důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a snížit tak výši promíjeného příslušenství daně. Konkrétně se jedná o kritérium, kdy daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, byla stanovena na základě pomůcek z důvodu absence součinnosti daňového dlužníka. V daném případě byla žalobci daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1996, ke které se penále váže, sice

stanovená podle pomůcek, nicméně z důvodů metodických nesprávností při vedení evidence zásob, nikoliv z důvodu absence součinnosti, jak nepravdivě tvrdí žalovaný.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že ustanovení § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků upřednostňuje stanovení základu daně a daně podle odstavců 1 až 4 dokazováním a teprve v případě, že nelze dostatečně spolehlivě stanovit daň podle pomůcek, které má správcem daně k dispozici, může správce v dohodě s daňovým subjektem základ daně a daň sjednat. Stanovení daně pomůckami je tedy náhradním způsobem stanovení daně. V případě žalobce dosáhly vady účetnictví takové intenzity, že nebylo možno stanovit daň dokazováním, neboť žalobce například neprokázal provedení inventarizace zásob, nevyúčtoval inventarizační rozdíly do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav zásob, v pomocných knihách nezaznamenával veškeré nakoupené zboží atd. Ze zprávy o výsledku daňové kontroly, již se žalobce dovolává ve svůj prospěch, vyplývá, že žalobce porušil několik ustanovení zákona o účetnictví tím, že nesplnil povinnosti, které mu tento zákon ukládá. Právě z důvodu těchto porušení nemohla být daň stanovena prostřednictvím dokazování, ale musel být zvolen náhradní způsob.

Žalovaný rovněž zmínil skutečnost, že žalobce vykázal ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období roku 1996 daňovou ztrátu ve výši 396.567 Kč a za zdaňovací období 1997 daňovou ztrátu ve výši 4.416.137 Kč. Správce daně doměřil za zdaňovací období roku 1996 daň ve výši 1.058.640 Kč a za zdaňovací období roku 1997 daň ve výši 1.960.840 Kč. Rozdíl mezi daní přiznanou a mezi daní vyměřenou je tedy poměrně výrazný. Tato skutečnost by dle žalovaného neměla být opomenuta.

Žalovaný je proto toho názoru, že při vydání rozhodnutí postupoval v souladu s platnými právními předpisy, a proto navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Žalobce podal k tomuto vyjádření repliku, ve které zdůraznil, že kritériem pro užití malusu není samotný fakt, že daň byla stanovena podle pomůcek, ale kritériem je to, že musela být stanovena na základě pomůcek výlučně z důvodu absence součinnosti daňového subjektu. Žalobce připouští, že se dopustil určitých metodických nesprávností při vedení své evidence zásob, a to takovou měrou, že bylo nezbytné stanovit daň na základě pomůcek. Ve zprávě o daňové kontrole však není jediná zmínka v tom smyslu, že by daňový subjekt neposkytoval součinnost. Je nutné rozlišovat mezi poskytováním součinnosti v daňovém řízení a mezi tím, kdy daňový subjekt vedl některé evidence nesprávně či dokonce nevedl vůbec. Neunesení důkazního břemene v důsledku metodických nesprávností při vedení evidencí či jejich nevedení v rozporu se zákonem není možné bez dalšího podřadit pod pojem neposkytnutí součinnosti, jak se snaží žalovaný argumentovat. Žalobce správci daně vždy poskytoval dostatečnou součinnost, jen jeho evidence nebyly vedeny správně tak, aby bylo možné stanovit daň dokazováním.

K poznámce žalovaného, že by neměla být opomenuta skutečnost, že žalobci byla za zmíněná zdaňovací období doměřena nezanedbatelná daňová povinnost ve srovnání se žalobcem vykázanou ztrátou v řádném daňovém přiznání, žalobce uvedl, že tento fakt není relevantním kritériem pro posouzení toho, zda žalobci má být příslušenství daně prominuto. Žalobce je proto toho názoru, že žalovaný místo toho, aby dbal na pro něj závazná pravidla pro prominutí příslušenství, rozhoduje spíše citem než rozumem. Žalobci tak nehodlá příslušenství prominout z důvodu zcela irelevantního, což žalobce utvrzuje v závěru, že rozhodování žalovaného nese nepřípustné znaky libovůle.

Žalovaný na tuto repliku reagoval dalším vyjádřením, ve kterém uvedl, že podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže nebude možno stanovit daňovou povinnost dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. Zdůraznil rovněž, že z obsahu správního spisu a z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nijak nevyplývá, že by při rozhodování o prominutí příslušenství daně byl vzat do úvahy rozdíl mezi žalobcem doměřenou daní za jednotlivá zdaňovací období a tím, co žalobce uvedl do řádného přiznání.

Ze správního spisu vyplývají následující pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti:

U žalobce byla provedena daňová kontrola, na jejímž základě mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 ve výši 1.058.640 Kč při základu daně 2.876.480 Kč oproti daňové ztrátě vykázané v daňovém přiznání ve výši 377.648 Kč.

Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou vydal dne 25. 11. 2010 platební výměr na daňové penále čj. 57536/10/25392160226, jímž bylo žalobci sděleno daňové penále ve výši 1.386.440 Kč. Žalobci podal proti tomuto platebnímu výměru odvolání, jemuž bylo částečně vyhověno rozhodnutím Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou ze dne 17. 3. 2011, čj. 20065/11/253921602226, a předpis daňového penále byl snížen na částku 786.662 Kč. Také proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž rozhodlo Finanční ředitelství v Hradci Králové, a to rozhodnutím ze dne 1. 11. 2011, čj. 6367/11-1100-604189, a to tak, že odvolání žalobce bylo zamítnuto a rozhodnutí Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou o odvolání potvrzeno.

Žalobce dne 22. 12. 2010 podal žádost o prominutí penále. O jeho žádosti rozhodl žalovaný rozhodnutím napadeným žalobou ze dne 9. 1. 2012, čj. 904/74578/2011, tak, že žádosti bylo částečně vyhověno a penále prominuto v částce 235.999 Kč. V odůvodnění žalovaný uvedl, že vzal do úvahy skutečnost, že daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně, že žalobce nemá na daňových platebních povinnostech u územních finančních orgánů a u celních orgánů nedoplatky, a k tomu, že spolupráce daňového subjektu se správcem daně při plnění povinností nepeněžité povahy je na dobré úrovni. Na druhé straně žalovaný uvedl, že nemohl odhlédnout od skutečnosti, že daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je žádáno, byla stanovena na základě pomůcek z důvodu absence součinnosti daňového subjektu.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. O věci přitom rozhodl bez jednání, neboť s tím oba účastníci řízení souhlasili, resp. nevyslovili ve stanovené lhůtě nesouhlas.

Městský soud v Praze věc posoudil takto:

Podle § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *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. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.*

Je zřejmé, že zákon tu dává správnímu orgánu možnost správního uvážení, za jakých okolností daňovému subjektu příslušenství daně promine, neboť podmínky jsou vymezeny za

pomoci neurčitěho pojmu „z důvodu tvrdosti“. Ministerstvo financí vydalo k výkladu těchto podmínek pokyn č. D-330, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Žalobce pak v žalobě namítá, že Ministerstvo financí nepostupovalo podle tohoto pokynu, když nesprávně vyšlo z toho, že *daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, byla stanovena na základě pomůcek z důvodu absence součinnosti daňového dlužníka* (čl. II bod D tohoto pokynu).

Spor je tu o výklad textu uvedeného kritéria: Žalobce zastává názor, podle něhož musí být splněny kumulativně dvě podmínky: za prvé daň byla stanovena na základě pomůcek a za druhé k tomu došlo z důvodu absence součinnosti daňového dlužníka. Žalovaný je oproti tomu přesvědčen, že se jedná o podmínku jedinou, jen vyjádřenou dvěma různými způsoby: Podle jeho názoru zjednodušeně řečeno platí, že daň může být na základě pomůcek stanovena jediné z důvodu absence součinnosti daňového dlužníka.

Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném v době provedení daňové kontroly, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem*.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*.

Soud dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v souladu se zásadami vytyčenými v citovaném pokynu a jeho text formuloval a aplikoval způsobem, který odpovídá zákonu. Dokazování v daňovém řízení je založeno primárně na zásadě, podle níž břemeno tvrzení i důkazní primárně tíží daňový subjekt. Je tedy primárně jeho zákonnou povinností správci daně předložit či případně alespoň označit důkazní prostředky, jimiž bude prokázána správnost tvrzení, která uvedl ve svém daňovém přiznání. V tomto smyslu je nutno chápat povinnost daňového subjektu k součinnosti. Zákon jednoznačně stanoví, že daň je možno stanovit za použití pomůcek jediné tehdy, pokud daňový subjekt nesplní některou ze svých zákonných povinností, kterou ze zákona má, tedy jinými slovy řečeno, daň lze stanovit podle pomůcek jediné v případě absence součinnosti daňového subjektu.

Žalobce se mýlí, pokud tvrdí, že pod pojem nesoučinnosti není možno podřadit případ, kdy daňový subjekt neplnil povinnosti vyplývající ze zákona o účetnictví. Je povinností daňového subjektu, aby správci daně na jeho výzvu předložil účetní doklady, jejichž původem bude účetnictví vedené úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem (§ 7 odst. 1 zákona o účetnictví). Jestliže žalobce v daném případě předložil účetní doklady, které se vyznačovaly natolik vysokou mírou neúplnosti a nesprávnosti, že podle nich nebylo možno dokazováním stanovit daň, nesplnil žalobce svoji zákonnou povinnost a tím neprojevil zákonem vyžadovanou míru součinnosti, neboť tu by projevil jediné v případě, pokud by svoji zákonnou povinnost splnil a předložil účetnictví vedené řádně.

Soud je proto toho názoru, že text pokynu D-330 skutečně v čl. D bod 2 zakotvuje pouze jedinou podmínku, vyjádřenou toliko dvěma různými způsoby. Je třeba připomenout, že pokyn D-330 není obecně závazným právním předpisem, jde primárně o pokyn určený pracovníkům správce daně příslušným rozhodnout o žádosti o prominutí příslušenství daně. Právě z toho důvodu nelze spatřovat nic překvapivého v tom, pokud text pokynu obsahuje

nejen čistě normativní instrukce k postupu, ale také určité upřesňující dodatky či vysvětlivky. Lze to demonstrovat na následujících částech předmětného pokynu:

Např. v čl. A bod 2 je vymezen důvod vylučující prominutí příslušenství daně jako „úhrada daně, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, nebyla provedena dobrovolně, ale byla vymožena exekučně.“ Zde jde zcela evidentně o případ, kdy je dvěma různými způsoby vyjádřen tentýž obsah, neboť „úhrada nebyla provedena dobrovolně“ a „úhrada byla vymožena exekučně“ jsou dvě totožné situace, jen jinak vyjádřené. Lze poukázat také na text čl. C bod 3, kde je jako možný důvod pro prominutí příslušenství daně uvedeno „zjištěné důvody vyměření daně nemají charakter zatajení skutečností daňovým subjektem, ale jedná se např. o pouhé administrativní pochybení v rámci vedení účetnictví.“ Také zde je uvedena v textu pokynu jakási vysvětlivka, a to způsobem, který neodpovídá legislativní technice zpravidla užívané při tvorbě obecně závazných právních předpisů.

Soud proto uzavírá, že Ministerstvo financí nepostupovalo v rozporu s pravidly, která si samo stanovilo, jak žalobce namítá. Jeho rozhodnutí proto nelze označit za překvapivé. Pokud jde o žalobcovo tvrzení, že žalobou napadené rozhodnutí je v rozporu se zažitou správní praxí a že žalovaný při rozhodování skutkově podobných případů rozhoduje odlišně, je třeba konstatovat, že toto tvrzení nebylo nijak konkretizováno a zůstalo jen ve zcela obecné rovině. Žalobce totiž nedoložil a ani netvrdil, že by v jiných případech bylo sporované kritérium uvedené v pokynu D-330 vyloženo jinak. Proto se soud k této námitce pro její nekonkrétnost nemůže nijak blíže vyjádřit.

Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 23. října 2014

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu