



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jany Brothánkové ve věci žalobkyně: **A.B.**, zast. RNDr. Peterem Ferencem, daňovým poradcem, sídlem U Průhonu 5, Praha 7, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, sídlem Letenská 15, Praha 1, zast. JUDr. Alanem Korbelem, advokátem, sídlem Vodičkova 736/17, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.6.2010, č.j. 39/24 019/2010-392,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se domáhá přezkumu rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozhodnutí, kterým žalovaný nevyhověl žádosti žalobkyně o prominutí části daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997-1999.

Žalobkyně v podané žalobě namítá, že v podané žádosti o prominutí daně poukázala na nesrovnalosti v zákoně č. 337/1992 Sb. (dále jen daňový řád nebo d.ř.). Podle § 31 odst. 7 d.ř. lze v případě, že poplatník neprokázal své údaje ohledně daňového základu a výši daně nelze dostatečně stanovit ani podle pomůcek, může správce daně v dohodě s daňovým subjektem základ daně a daň sjednat. Žalobkyně má za to, že tyto skutečnosti v jejím případě nastaly, a přesto správce daně daně ustanovení nepoužil a základ daně stanovil pomůckami dle § 31 odst. 5 d.ř.

Další nesrovnalost zákona spatřuje žalobkyně v ust. § 50 odst. 5 d.ř., neboť odvolací orgán nemá možnost přezkoumat, zda byly pomůckami základ daně a daň stanoveny

spolehlivě. Odvolací orgán spolehlivost stanovení daně neposuzoval, neboť takový postup § 50 odst. 5 d.ř. neumožňuje, odvolací orgán pouze přezkoumává zákonné předpoklady ke stanovení daně podle pomůcek.

Žalobkyně namítá, že nežádala revizi stanovené daně, ale její prominutí. Pokud se v žádosti o prominutí daně dovolávala zde uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu, činila tak na podporu svého tvrzení o tom, že daň nebyla vyměřena dostatečně spolehlivě. K čemuž dále předložila tři prohlášení jiných daňových subjektů podnikajících ve stejném oboru, kterými hodlala dokázat obvyklé náklady v uvedené době a místě. Dle žaloby měl žalovaný „posoudit skutečnost, že ust. § 31 odst. 7 d.ř. není podpořeno ust. § 50 odst. 5 d.ř., a díky této nesrovnalosti odvolací orgán nemohl odhalit nespolehlivě vyměřenou daň.“

Dále žalobkyně namítá, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného je velice obecné.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, neboť jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, žalobkyně v rámci daňové kontroly ani v rámci odvolacího řízení nebyla schopna prokázat svá tvrzení, resp. skutečnosti, které uvedla do přiznání k dani z příjmu fyzické osoby. Není úkolem správce daně dohledávat důkazní prostředky ve prospěch tvrzení žalobkyně ani rekonstruovat údaje v účetnictví tak, aby mohlo sloužit jako důkaz pro stanovení daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním, nastane-li však taková absence důkazních prostředků, že daň nelze stanovit dokazováním, nastupuje druhý způsob v pořadí, tj. užití pomůcek. Nastane-li nemožnost stanovení daně podle pomůcek, daň se sjedná. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň za použití pomůcek. Řízení o prominutí daně je zaměřeno pouze na zjištění existence případných nesrovnalostí a v tomto rozsahu je omezeno vlastní posuzování navrhovaných a shromážděných podkladů. Tyto nesrovnalosti či zvláštní důvody u žalobce shledány nebyly.

Ze správního spisu plynou tyto rozhodné skutečnosti :

Žalobkyně podáním ze dne 14.1.2010 požádala o prominutí daně z příjmu fyzických osob dle § 55a d.ř. ji vyměřené za rok 1997 až 1999. Jako důvod prominutí daně uvedla ust. § 31 odst. 7 d.ř., ze kterého dle žalobkyně plyne povinnost správce daně uzavřít s daňovým subjektem dohodu o určení daně, pokud nelze daň dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, jestliže daňový subjekt neprokázal údaje ohledně daňového základu. Další nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů žalobkyně spatřovala v ust. § 50 odst. 5 d.ř., neboť daně ust. neumožňuje odvolacímu orgánu posoudit, zda byla základ daně a daň stanoveny pomůckami dostatečně spolehlivě. Správce daně měl zajistit pomůcky od provozovatelů pily v dané oblasti, což by vedlo ke spolehlivějšímu určení daně. K čemuž žalobkyně předložila prohlášení tří podnikatelů provozujících pilu, jimž dotčený správce daně (FÚ v Rokycanech) akceptoval výdaje 90 a více % příjmů. Žalobkyně namítala, že v její věci byly nesprávně použity pomůcky k vyměření daně, nehledě k nepřipustné kombinaci pomůcek a dokazování při vyměření daně, jestliže správce daně v rámci dokazování přijal poplatníkem deklarované příjmy, připustil výdaj na pojistné a výdaj zjištěný u společnosti Lesy Spálené Poříčí a jako pomůcku uplatnil pro stanovení výdajů procentuální částku 25 % z příjmů.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 14.6.2010, č.j. 39/24 019/2010-392, uvedl obecný výklad o institutu prominutí daně dle § 55a d.ř. a shrnul průběh řízení počínaje daňovou kontrolou a konče zamítnutými odvoláními proti dodatečným platebním

výměrům za jednotlivá zdaňovací období. Žalovaný zdůraznil, že za nesrovnalost při uplatňování zákona nelze považovat neunesení důkazního břemene ani změnu výkladu daňových zákonů. Dále pak žalovaný uvedl, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zmíněná v žádosti žalobkyně byla vydána až po ukončení kontroly daně z příjmů, proto k nim nemohl správce daně přihlídnout a řídit se jimi, když postupoval v souladu s ustálenou judikaturou a výkladem právních norem platných v dané době. Dále uvedl, že postupuje v souladu s unesením rozšířeného senátu NSS č.j. 8 As 47/2005-86 a č.j. 6 As 7/2005-97 a to dle části věnované temporálním účinkům rozhodnutí, tedy ve smyslu nemožnosti revidovat cestou mimořádných opravných prostředků pravomocně stanovenou daňovou povinnost dle tehdy zastávaného výkladu. Žalovaný uzavřel, že neshledal nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů, a žádosti proto nevyhověl.

Městský soud v Praze přezkoumal bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s.ř.s. žalobou napadená rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, vycházejíc přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Věc posoudil následovně.

Dle § 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.*“

Posouzení žádosti daňového dlužníka o prominutí daně spočívá zásadně na správním uvážení správního orgánu. Ústavní soud v rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 2556/07 uvedl, že *ustanovení § 55a daňového řádu, upravujícího prominutí daně či jejího příslušenství, ... je právní normou, která zahrnuje kombinaci neurčitěho právního pojmu a správního uvážení; neurčitý právní pojem, zde představovaný "důvody nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů" a "důvodem odstranění tvrdosti" nelze obsahově dostatečně přesně vymezit a jeho aplikace závisí na posouzení v každém jednotlivém případě. Zákonodárce tím vytváří prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace je neurčitěmu právnímu pojmu podřaditelná či nikoli, přičemž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný možný právní následek; je pak právě na uvážení správního orgánu - ve stanovených mezích - takový následek určit, jmenovitě zda žádosti daňového dlužníka vyhovět a daň či její příslušenství prominout. Právě dodržení těchto mezí - správního uvážení či jejich zneužití - však ve správním soudnictví přezkoumatelné je, jak ostatně plyne výslovně z ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s.; je zde totiž oprávnění účastníka řízení požadovat, aby rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního ("daňového") práva a s vyloučením případné svévole. Právo na řádný proces je proto tím veřejným subjektivním procesním právem, jež by mohlo být dotčeno, resp. porušeno a jehož ochrany se lze u soudu dovolat, i když zde subjektivní právo na poskytnutí posuzované úlevy není.*

Nejvyšší správní soud pak, jde-li o otázku přezkoumatelnosti rozhodnutí následně uvedl, že *ačkoliv zde není veřejné subjektivní právo daňového dlužníka na poskytnutí daňové úlevy ve formě „prominutí daně“, je rozhodnutí příslušného správce daně vydané podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přezkoumatelné ve správním soudnictví. Správní soud pak při přezkoumávání takového rozhodnutí o prominutí daně, které vychází toliko ze správního uvážení rozhodujícího orgánu, zkoumá, zda bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva s vyloučením případné svévole rozhodujícího orgánu* (rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2010, čj. 7 Afs 15/2007-106). Co do

podstaty vědci samé pak NSS již dříve judikoval, že *prominutí daně podle § 55a daňového řádu slouží k odstranění nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, u příslušenství slouží k odstranění tvrdosti. Předmětem tohoto řízení je tedy posouzení skutečností jiných, než které vedly k vyměření daně. Při vyměření daně byl zkoumán skutkový stav a naplnění zákonných podmínek, při prominutí daně je zkoumán stav těchto právních předpisů ve vztahu k jejich aplikaci, případně skutečnost, zda penalizace není za daných podmínek přílišnou tvrdostí. Při zkoumání podmínek ust. § 55a daňového řádu tedy oprávněný správní orgán řeší jiné otázky než v původním daňovém řízení* (rozsudek č. j. 2 Afs 170/2006 – 59).

Se zřetelem ke shora citované judikatuře je patrné, že rozhodnutí vydané dle § 55a d.ř. je založeno pouze na správním uvážení správního orgánu, přesto je však přezkoumatelné ve správním soudnictví, avšak pouze co do dodržení mezí správního uvážení a procesního postupu. Proto pouze v tomto rozsahu mohl soud žalobou napadené rozhodnutí přezkoumat.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně při zahájení daňové kontroly správci daně sdělila, že daňové doklady nemohou být předloženy, neboť byly spáleny neznámým pachatelem. Správce daně poskytl žalobkyni možnost rekonstruovat účetnictví, k výzvám však nebyly žádné doklady doloženy. Správce daně proto stanovil daň podle pomůcek, kdy vzal za základ příjmy daňového subjektu vykázané v daňovém přiznání, k nimž přiřadil paušální výši výdajů ve výši 25%. Při posuzování odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru odvolací orgán dle § 50 odst. 5 d.ř. pouze zkoumá, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Oněmi zákonnými podmínkami je nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7), to vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení (shodně rozsudek NSS sp.zn. 1Afs 70/2004 ze dne 27.7.2005). Žalovaný proto v žalobou napadeném rozhodnutí neshledal žalobkyní namítanou nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů a dodal, že pojem nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů nelze zaměňovat se změnou výkladu daňových zákonů a neunesením důkazního břemene. Žalovaný konstatoval, že při kontrole daně z příjmu fyzických osob za období 1997-1999 postupoval správce daně v souladu s ustálenou judikaturou a výkladem právních norem platných v době provádění daňového řízení. Poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS č.j. 8As 47/2005-86 a č.j. 6As 7/2005-97 a temporální účinky rozhodnutí rozšířeného senátu s tím, že uplatnění těchto temporálních účinků znamená nemožnost revidovat cestou mimořádných opravných prostředků pravomocně stanovenou daňovou povinnost, byť i tato byla stanovena v původně i soudně zastávaném výkladu. Žalovaný tak dle názoru soudu dostatečně osvětlil, proč má za to, že v daném případě nejde o situaci, kterou by bylo možno posoudit jako nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, aniž by byla důvodná žalobní námitka nepřezkoumatelnosti odůvodnění, neboť v odůvodnění uvedeným výkladem institutu prominutí daně dle § 55a d.ř. společně s vyloučením neunesení důkazního břemene jako tvrzené nesrovnalosti zákona se žalovaný vypořádal s důvody žádosti žalobkyně o prominutí daně.

Soud neshledal, že by žalovaný vybočil z mezí správního uvážení či porušil procesní pravidla, neboť žalobkyně zaměňuje institut prominutí daně dle § 55a d.ř. s opravným prostředkem. Účelem prominutí daně dle § 55a d.ř. není nový věcný přezkum vyměření daně, nýbrž „odstranění“ *nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů* ve smyslu následného prominutí již stanovené daně (srovnej výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 170/2006 – 59 : *Předmětem tohoto řízení je tedy posouzení skutečností jiných, než které vedly k vyměření daně*). Žalobkyní namítané důvody nesprávného vyměření daně co do výše

(předložené prohlášení tří podnikatelských subjektů z téže oblasti) i co do způsobu určení (tvrzená kombinace dokazování a pomůcek, sjednání daně dle § 31 odst. 5 d.ř.) se mívá s účelem institutu prominutí daně dle § 55a d.ř., neboť žalobce se ve skutečnosti domáhá věcného přezkumu správnosti mu vyměřené daně, resp. přezkumu postupu správce daně. Taktéž nesouhlas žalobkyně se zákonem stanoveným rozsahem přezkumné činnosti odvolacího orgánu dle § 50 odst. 5 d.ř. nemůže založit objektivizovanou *nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*, jestliže takovýto rozsah přezkumu plyne výslovně ze zákona, zde § 50 odst. 5 d.ř. (...*zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně*). Zároveň žalobkyně nijak nespecifikovala, v čem má spočívat nesrovnalost ust. § 50 odst. 5 d.ř. Žalobou tvrzený "nesoulad" ust. § 31 odst. 7 d.ř. a § 50 odst. 5 d.ř. je nesrozumitelný. Institut stanovení daně pomůckami dle § 31 odst. 7 d.ř. je výjimkou ze zásady materiální pravdy, čemuž odpovídá i omezený rozsah přezkumu odvolacím orgánem dle § 50 odst. 5 d.ř.

Lze přisvědčit žalobkyni, že žalovaným uvedená argumentace o vyloučení změny judikatury jakožto důvodu prominutí daně dle § 55a d.ř. se mívá s důvody žádosti o prominutí daně, neboť žalobkyní uvedená judikatura směřovala pouze k podpoře důvodů žádosti o uzavření dohody dle § 31 odst. 7 d.ř. a nemožnosti stanovení daně kombinací pomůcek a dokazování, nikoli k prokázání změny judikatury. Jde však o dílčí nesprávnost žalobou napadeného rozhodnutí, jež nezakládá nezákonnost rozhodnutí žalovaného jako takového.

Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl pro nedůvodnost žalobních bodů.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalovaný měl ve věci úspěch, avšak dle ustálené judikatury nelze náklady za zastupování státu advokátem považovat za účelně vynaložené náklady řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 3.12.2013

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu