



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **JUDr. Z. K.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2000, č. j. FŘ – 9149/11/99, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2003, č. j. 38 Ca 302/2000-37,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2003, č. j. 38 Ca 302/2000-37, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 8. 6. 2000, č. j. FŘ - 9149/11/99 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 26. 8. 1999, č. j. 200279/99/004514/7042, kterým správce daně nevyhověl žalobcově žádosti o stanovení zálohy na daň z příjmů fyzických osob za II. čtvrtletí roku 1999 jinak a o její posečkání.

V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobce uvedl, že napadené rozhodnutí není vyloučeno z přezkoumání soudem. Žalovaný nerespektoval zákonný rámec volné úvahy, když zálohy vysoce překračovaly předpokládanou konečnou daňovou povinnost, nebyly tak respektovány právem chráněné zájmy žalobce. Došlo též k porušení zásady daňového řízení, žalovaným měly být voleny jen takové prostředky, které žalobce co nejméně zatěžují při současném umožnění dosažení cílů daňového řízení. Žalobce dále vyslovil nesouhlas se stanoviskem žalovaného, že na úpravu záloh jinak nemá zákonný nárok; při prokázání hospodářského výsledku nemůže nárok žadatele záviset pouze na uvážení správce daně, neboť se jedná o záležitost nárokovou. Nebyly-li správci daně z žalobcem předložených dokladů zřejmé veškeré souvislosti, měl tento vyzvat žalobce k odstranění případných vad ve smyslu ustanovení § 43 daňového řádu. Správce daně prvního stupně nesprávně v rozhodnutí uvedl, že se nevyhovuje žádosti o stanovení zálohy na daň z příjmů fyzických

osob na zálohové období k 31. 6. 1999, takové datum však neexistuje, rozhodnutí je tedy třeba označit za zmatečné a nepřezkoumatelné.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 3. 2003 žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. V odůvodnění konstatoval přípustnost žaloby, napadené rozhodnutí nespadá pod žádnou z kompetenčních výluk a podléhá tak soudnímu přezkumu. K věci samé uvedl, že povinnost platit zálohy na daň ve stanovené výši a v určených termínech je dána zákonem, a naopak, ani daňový řád, ani zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nestanoví, že by výše záloh měla být v průběhu zdaňovacího období měněna s přihlédnutím k dosahovaným hospodářským výsledkům. Pokud nebylo vyhověno žalobcově žádosti o stanovení nižší zálohy na II. čtvrtletí roku 1999, nelze takový postup hodnotit jako nezachování jeho práv a právem chráněných zájmů, výše zálohy vyplývá ze zákona a odvíjí se od poslední známé daňové povinnosti. Rozhodnutím o nevyhovění žádosti o stanovení záloh jinak není na žalobci vyžadováno žádné nové plnění povinností. Skutečnost, že rozhodnutí správce daně prvního stupně obsahuje odkaz na neexistující datum 31. 6. 1999, je zřejmou chybou v psaní, která nemůže mít za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. Namítl, že soudem konstatované důvody pro zamítnutí žaloby jsou kontradiktorní. Na jedné straně soud uvedl, že na vyhovění žádosti na stanovení záloh na daňovou povinnost v jiné výši než zákonné není právní nárok, přesto napadené rozhodnutí žalovaného meritorně přezkoumal a zdůvodnil, proč správce daně postupoval v souladu se zákonem, když žalobcově žádosti nevyhověl. Žalobce dále uvedl, že § 67 odst. 5 daňového řádu je nutno v intencích veřejného práva vyložit tak, že jsou-li zjištěny důvody pro stanovení jiné než zákonné výše záloh na daňovou povinnost, pak správce daně musí žádosti vyhovět, není přijatelné, aby možnost vyhovění spočívala jen na volné úvaze správce daně. Existence takového nároku plyne i ze základních zásad daňového řízení, podle nichž má správce daně povinnost postupovat tak, aby co nejméně zatěžoval daňové subjekty, umožnil však ještě zachovat cíl řízení, tedy stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Žalobce dále specifikoval, v jaké výši měl zákonnou povinnost platit zálohy na daň a jak se z údajů v peněžním deníku dala odvodit následná skutečná daňová povinnost. Odůvodněnost své žádosti o snížení placení zálohové povinnosti přitom doložil i správci daně. Neměl-li správce daně tyto důvody za prokázané, měl žalobce vyzvat podle § 43 daňového řádu k odstranění pochybností.

Soud nehodnotil důvody pro snížení zálohové povinnosti, pouze opisoval údaje sdělené žalovaným.

Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podle žalobcem navržené aplikace § 67 odst. 5 daňového řádu by změnu či zrušení zákonné zálohové povinnosti vlastně určoval daňový subjekt sám, důvodem by pak byl pouze jeho subjektivní pocit o míře jeho zatížení, správce daně by pak nemusel vydávat žádné rozhodnutí o žádosti o změnu výše či lhůty pro placení záloh, neboť by nemohl rozhodnout jinak, než kladně. Žalovaný zopakoval, že na změnu či zrušení zálohové povinnosti podle § 67 odst. 5 daňového řádu není právní nárok.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 11. 2003, č. j. 3 Afs 10/2003-54, rozsudek městského soudu zrušil. Současně však předmětnou žalobu proti rozhodnutí žalovaného odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. s tím, že rozhodnutí o stanovení záloh jinak není rozhodnutím přezkoumatelným ve správním soudnictví, neboť se jím nezasahuje do subjektivních práv žalobce [§ 68 písm. e), § 70 písm. a) s. ř. s.].

Tento rozsudek kasačního soudu následně k žalobcově ústavní stížnosti zrušil Ústavní soud (nález ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04), neboť jím bylo porušeno žalobcovo základní právo podle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. V odůvodnění pak vyjádřil následující právní názor: *„Z podstaty institutu zálohy na daň vyplývá, že tato záloha by měla, se zřetelem na daňový poplatníkem prokázané skutečnosti, v zásadě přibližně odpovídat předpokládané budoucí daňové povinnosti, která má být zálohou „založena“. Daňový poplatník by neměl být nucen „zálohovat“ stát v rozsahu zjevně nepřiměřeném vůči předpokládané daňové povinnosti za dané zdaňovací období. Je přitom patrné, že existuje veřejné subjektivní právo poplatníka na to, aby zálohy na daň jím hrazené se pokud možno blížily předpokládané dani za dané období (V/c).*

S ohledem na specifika přezkumu správního uvážení, daná mj. ohledem na princip dělby moci, správní soud, u rozhodnutí vydaných podle § 67 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., přezkoumává pouze, zda nevybočila z mezí a hledisek stanovených zákonem. Součástí přezkumu je i posouzení, zda správní uvážení je logickým vyústěním řádného hodnocení skutkových zjištění. Pokud byly výše uvedené podmínky splněny, soud nemůže, ze stejných skutkových zjištění, vyvodit jiné závěry. To také vylučuje, aby soudy přezkoumávaly účelnost napadeného rozhodnutí, resp. aby dokonce uvážení správního orgánu nahradily uvážením vlastním (V/d).“

Z těchto závěrů vycházel Nejvyšší správní soud v dalším řízení a shledal, že kasační stížnost je důvodná.

Podle § 67 odst. 5 daňového řádu může správce daně v odůvodněných případech stanovit zálohy jinak, popřípadě zrušit povinnost daň zálohovat, a to i za celé zdaňovací období. Mechanismus stanovení záloh jinak tak spočívá v kombinaci neurčitého právního pojmu „*odůvodněný případ*“ a správního uvážení, které je vlastním rozhodnutím správce daně a je vyjádřeno slovy „*může ... stanovit zálohy jinak*“. Míra volnosti rozhodování správce daně je tak v daném případě omezena zmíněným neurčitým právním pojmem a dále zákazem libovůle, jenž pro orgány veřejné moci vyplývá obecně z ústavně zakotvených náležitostí demokratického a právního státu.

Dotčený neurčitý právní pojem, jehož obsah si musí správní orgán v každém konkrétním případě vyhodnotit, v souzené věci tedy „*odůvodněnost*“ případu, je nutno interpretovat zejména s ohledem na podstatu institutu zálohy na daň, z níž, jak konstatoval Ústavní soud, vyplývá předpoklad přibližné shody zálohy s budoucí daňovou povinností a s tím související přiměřenosti výše zálohy. „*Odůvodněnost*“ případu zároveň implikuje povinnost žadatele prokázat tvrzení, na nichž svou žádost postavil. Tomu pak odpovídá povinnost správce daně přezkoumat a vyhodnotit pádnost snesených argumentů a průkaznost předložených důkazů.

Jak vyplynulo ze správního spisu, žalobce ještě před splatností zálohy daně z příjmů fyzických osob za II. čtvrtletí roku 1999 požádal o úpravu této zálohy. Tuto žádost řádně odůvodnil a doložil přehledem peněžního deníku za uplynulou část zdaňovacího období.

Správce daně prvního stupně žádosti nevyhověl, žalovaný odvolací orgán zamítl žalobcovu odvolání s tím, že zcela logicky a v souladu se zákonem dochází k disproporci mezi výší příjmů dosahovaných v běžném zdaňovacím období a výší záloh plynoucí podle zákona z hospodářského výsledku minulého zdaňovacího období. Dodal, že zájem žalobce není chráněn právem a je tak zcela na uvážení správce daně, jak o žádosti rozhodne. K zaplacení daňových povinností v zákonné výši při předem známé lhůtě splatnosti stačilo odvolateli odložit část osobní spotřeby. S těmito závěry se pak ztotožnil též městský soud.

Z uvedeného je však zřejmé, že se správní orgány, ani městský soud správně nevypořádaly s konkrétním obsahem neurčitého právního pojmu – odůvodněností případu – ve smyslu výše naznačeném. Žalobcem předložený přehled peněžního deníku přitom obsahoval základní nástin výše aktuálních daňově uplatnitelných výdajů, dani podléhajících příjmů a z toho vyplývajících základu daně. Žalovaný a následně ani městský soud se však žalobcem doloženým výsledkem hospodaření za předmětné období nijak nezabývali, zejména pak nechali bez povšimnutí zjevnou nepřiměřenost (in concreto: trojnásobek) výše daně vyplývající z hospodářského výsledku za II. čtvrtletí roku 1999 ve vztahu k zákonem stanovené výši zálohy.

Žalovaný tedy nerozporoval žalobcem předložené údaje (přitom mu nic nebránilo vyzvat žalobce k upřesnění případných nejasností), z takto zjištěného skutkového stavu však vyvodil nelogický závěr, jímž překročil zákonem stanovenou mez správního uvážení, spočívající v nepřijatelnosti zjevně nepřiměřeného rozsahu výše zálohy vůči předpokládané daňové povinnosti za danou část zdaňovacího období.

Nutno podotknout, že odvolací orgán v době svého rozhodování již znal výši žalobcovy daňové povinnosti za zdaňovací období roku 1999, a mohl k ní tak v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu přihlédnout.

Městský soud pak pochybil, když neshledal překročení mezí správního uvážení žalovaným.

Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. prosince 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu