



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **A. B.**, zastoupené Mgr. Ondřejem Múkou, advokátem se sídlem Vyšehradská 423/27, Praha 2, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, zastoupenému JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem Vodičkova 736/17, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2010, čj. 39/24019/2010 - 392, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 12. 2013, čj. 7 Af 29/2010 - 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **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** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Finanční úřad v Rokycanech doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob, a to (1) dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 2. 2001, čj. 10344/01/150920, daň za zdaňovací období roku 1997 ve výši 263 920 Kč, (2) dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 2. 2001, čj. 10355/01/150920, daň za zdaňovací období roku 1998 ve výši 770 196 Kč a (3) dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 10. 2000, čj. 58614/00/150920, daň za zdaňovací období roku 1999 ve výši 612 335 Kč.

2. Finanční ředitelství v Plzni zamítlo odvolání žalobkyně rozhodnutími ze dne 7. 8. 2001, čj. 3560/110/2001, čj. 6911/110/2001 a čj. 1299/110/2001. Rozhodnutími ze dne 4. 7. 2002 finanční ředitelství zamítlo žádosti o povolení obnovy řízení ve věci shora citovaných platebních výměřů. Žalovaný zamítl odvolání proti nepovolení obnovy řízení rozhodnutími ze dne 29. 10. 2002.

3. Žalobkyně opakovaně žádala u žalovaného o prominutí výše uvedených daní. V pořadí třetí žádost o prominutí daně ze dne 15. 1. 2010 žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 14. 6. 2010, čj. 39/24019/2010 - 392.

II.

4. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 3. 12. 2013, čj. 7 Af 29/2010 - 46, zamítl. Rozsudek městského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

5. Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

6. Stěžovatelka považovala napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, protože se městský soud nevypořádal se třemi prohlášeními jiných daňových subjektů, podnikajících ve stejném oboru jako stěžovatelka a spadajících pod stejného místně příslušného správce daně. Stěžovatelka těmito prohlášeními prokazovala, jaké byly obvyklé náklady v uvedené době a místě.

7. Podle stěžovatelky žalovaný nedodržel předepsaný procesní postup ani meze správního uvážení při posouzení žádosti o prominutí daně podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Tyto vady neodstranil ani městský soud.

8. Stěžovatelka byla přesvědčena, že v posuzované věci byly splněny podmínky pro použití § 31 odst. 7 daňového řádu, podle kterého je možné základ daně sjednat. Přesto správce daně stanovil daň podle pomůcek. Odvolací orgán neposoudil spolehlivost stanovení daně a s odkazem na § 50 odst. 5 daňového řádu se zabýval pouze zákonnými předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatelka spatřovala nesrovnalost daňových zákonů v tom, že odvolací orgán neměl možnost přezkoumat, zda byla daň pomůckami stanovena spolehlivě. Ačkoliv podle judikatury má odvolací orgán povinnost zkoumat i to, zda daň byla prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, ve věci stěžovatelky tuto povinnost nedodržel.

9. Pomůcky zvolené správcem daně byly nevhodné a vedly ke stanovení daně v nereálné výši. V žádosti o prominutí daně stěžovatelka doložila významný rozdíl mezi uznanými výdaji v nyní posuzované věci, které činily 25 % příjmů, a výdaji uznanými u tří daňových subjektů se stejným předmětem činnosti, které se pohybovaly nad 90 % příjmů. Tuto námitku žalovaný nezohlednil a nepřihlédl ani k intenzitě zásahu, který předmětná daň pro stěžovatelku znamenala. I pokud by byly dány podmínky pro stanovení daně za

použití pomůcek, správce daně byl povinen postupovat podle § 46 odst. 3 daňového řádu a přihlédnout k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt.

10. Dále stěžovatelka namítla, že správce daně sloučil vyměření daně pomůckami a dokazováním. Správce daně totiž přijal stěžovatelkou deklarované příjmy a současně připustil některé výdaje zjištěné prostřednictvím dokazování. Tímto postupem došlo ke zhoršení účinné obrany stěžovatelky v odvolacím i soudním řízení.

11. Závěrem stěžovatelka odkázala na úplné znění bodu 22 (patrně myšlen bod 57) usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, čj. 6 As 7/2005 – 97, podle kterého změna ani zpřesnění judikatury nejsou dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků. Soudy však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu postupovat podle jeho názoru ve všech probíhajících i v budoucnu zahájených řízeních. V napadeném rozhodnutí žalovaný pouze konstatoval, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zmíněná v žádosti stěžovatelky o prominutí daně byla vydána až po ukončení kontroly daně z příjmů fyzických osob, proto je žalovaný nemohl zohlednit. V rozporu s citovaným názorem rozšířeného senátu se tak žalovaný nezabýval dopadem judikatury týkající se výkladu slova „*může*“ ve smyslu „*musí*“ a nemožnosti kombinace pomůcek a dokazování.

IV.

12. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že podle § 55a odst. 1 může daň prominout zčásti nebo zcela pouze z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. V napadeném rozhodnutí žalovaný dostatečně vysvětlil pojem „*nesrovnalosti v uplatňování daňových zákonů*“ a městský soud potvrdil, že žalovaný dostatečně zdůvodnil, proč se v posuzované věci o nesrovnalost v uplatňování daňových zákonů nejednalo. Stěžovatelka neprokázala tvrzení, která uvedla ve svých daňových přiznáních. Správce daně nebyl povinen dohledávat důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu, ani jakkoliv rekonstruovat účetnictví žalobkyně, aby daň mohla být stanovena dokazováním. V rámci posouzení žádosti o prominutí daně nelze stanovit daňovou povinnost ani revidovat postup správce daně. Zjištění skutkového stavu je v tomto řízení omezeno pouze na odhalení nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.

V.

13. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

14. Kasační stížnost není důvodná.

15. Úvodem Nejvyšší správní soud připomíná, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a daňového řádu je rozhodnutím, na které není právní nárok a které je vydáváno na základě správního uvážení. Otázka správního uvážení je bohatě rozpracována v judikatuře i v řadě akademických prací, soud na tomto místě pouze stručně shrnuje, že v případě správního uvážení zákon poskytuje správnímu orgánu ve stanovených hranicích volný prostor k úvaze (a rozhodnutí). Správní uvážení se uplatní tehdy, pokud s existencí

určitého skutkového stavu není v příslušné právní normě jednoznačně spojen jediný nutný právní následek a zákonodárce dává správnímu orgánu možnost zvolit po zvážení daných okolností jedno z více řešení předvídaných právní normou [viz např. rozsudky ze dne 19. 7. 2004, čj. 5 Azs 105/2004 – 72, č. 375/2004 Sb. NSS, ze dne 23. 3. 2005, čj. 6 A 25/2002 – 42, č. 906/2006 Sb. NSS, ze dne 23. 10. 2008, čj. 8 As 56/2007 – 151, nebo rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 9. 2. 2001, sp. zn. I. ÚS 229/2000, ze dne 17. 9. 2008, sp. zn. I. ÚS 1744/08, nebo ze dne 23. 10. 2009, sp. zn. IV. ÚS 226/09, příp. srov. např. Mates P., *Správní uvážení v judikatuře správních soudů*, 26. 8. 2010, pravniradce.ihned.cz (on-line přístup dne 8. 4. 2014), a zejm. seznam literatury v poznámce pod čarou č. 1 uvedeného článku].

16. V případě žádosti podle § 55a daňového řádu má správní orgán možnost i při naplnění zákonných předpokladů daň nebo její příslušenství neprominout. Nesmí však rozhodnout libovolně a nesmí porušit principy platící v právním státě, zejména princip legitimního očekávání. Žadatel o prominutí daně tedy nemá nárok na kladné vyřízení žádosti, ale má právo na řádný proces (blíže viz např. rozsudek ze dne 21. 7. 2009, čj. 8 Afs 85/2007 – 54).

17. Kromě správního uvážení obsahuje hypotéza § 55a odst. 1 daňového řádu také neurčitý právní pojem „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“. Podle Ústavního soudu zákonodárce tímto způsobem „*vytvořil prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého právního pojmu či nikoli, přičemž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek; je pak na uvážení správního orgánu – ve stanovených mezích – takový následek určit, jmenovitě rozhodnout, zda žádosti daňového dlužníka vyhovět a daň či její příslušenství prominout či nikoli*“ (usnesení ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07).

18. Z výše popsané povahy rozhodnutí vydaného na základě správního uvážení pak vyplývá také omezený rozsah soudního přezkumu. Soud zkoumá pouze to, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení nebo zda toto uvážení nezneužil (viz § 78 odst. 1 s. ř. s.). Za tímto účelem pak posuzuje, zda správní rozhodnutí bylo vydáno v řádném řízení vymezeném v souladu se zákonem a zda nebylo zatíženo případnou svévolí rozhodujícího orgánu (blíže viz např. rozsudky ze dne 4. 2. 2010, čj. 7 Afs 15/2007 – 106, č. 2066/2010 Sb. NSS, ze dne 27. 6. 2013, čj. 1 Afs 1/2013 – 47, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07). Obdobně v případě, kdy právní norma obsahuje neurčité právní pojmy, správní soud posuzuje především, zda úvaha správního orgánu neodporuje zásadám logiky a má dostatečnou oporu ve zjištěných skutečnostech (viz např. rozsudek čj. 8 As 56/2007 – 151).

19. V těchto mantinelech se pohyboval i soudní přezkum v nyní posuzované věci. Nejvyšší správní soud, ve shodě s městským soudem, neshledal, že by žalovaný překročil meze správního uvážení, nebo že by správní uvážení zneužil, a rozhodl tak svévolně.

20. V žádosti o prominutí daně stěžovatelka tvrdila, že nesrovnalost v uplatňování daňových zákonů byla způsobena tím, že jí správce daně vyměřil daň podle pomůcek, namísto sjednání daně. Podle stěžovatelky § 31 odst. 5 a 7 daňového řádu umožňuje vyměřit daň prostřednictvím pomůcek pouze tehdy, pokud je možné stanovit její výši

dostatečně spolehlivě. V opačném případě správce daně musí umožnit sjednání daně dohodou. Další nesrovnalost v uplatňování daňových zákonů měla podle stěžovatelky spočívat v nemožnosti odvolacího orgánu posoudit, zda správce daně vyměřil daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě (§ 50 odst. 5 daňového řádu). Stěžovatelka poukázala na své námitky uplatněné v odvolání proti platebním výměrům, v nichž brojila proti nespolehlivě stanovené výši daně. Finanční ředitelství však nemělo možnost tyto námitky přezkoumat. Ve zbývajících částech žádosti o prominutí daně stěžovatelka popsala důvody, pro které se domnívala, že daň nebyla stanovena spolehlivě a ve správné výši. Na výše uvedených tvrzeních o nesrovnalostech v uplatňování daňových zákonů stěžovatelka setrvala v žalobě i kasační stížnosti.

21. Skutečnosti, v nichž stěžovatelka spatřovala „*nesrovnalosti v uplatňování daňových zákonů*“, nelze pod tento právní pojem podřadit.

22. Daňový řád stanoví hierarchii prostředků pro stanovení daně, přičemž upřednostňuje stanovení daně dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek je postupem „*náhradním*“, který nastupuje, pokud shromážděné důkazní prostředky jsou ve svém celku tak neúplné nebo nevěrohodné, že je nelze ke stanovení daně použít. Teprve nelze-li ani tímto způsobem daň dostatečně spolehlivě stanovit, může správce daně základ daně a daň sjednat. Se stěžovatelkou lze souhlasit pouze potud, že i na základě pomůcek musí být daň stanovena dostatečně spolehlivě. To znamená, že použití pomůcek musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně a usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě (viz např. rozsudky ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 – 55, nebo ze dne 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 128/2005 – 126, č. 1356/2007 Sb. NSS). Stěžovatelka dostatečně nevysvětlila, v čem by měla spočívat nesrovnalost při uplatňování výše popsané hierarchie prostředků pro stanovení daně předvídaných daňovým řádem. V kontextu ostatních stížných bodů se tak předmětná námitka jeví pouze jako další argument, jímž stěžovatelka vyjadřuje svůj nesouhlas s výší doměřené daně. Tento nesouhlas však nemůže být důvodem pro prominutí daně.

23. Za nesrovnalost vyplývající z daňového řádu nelze považovat ani zákonodárcem zvolený rozsah přezkumu daně stanovené podle pomůcek. Stanovení daně za použití pomůcek je výjimkou ze zásady materiální pravdy. Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení zakotvený v § 50 odst. 5 daňového řádu. Správce daně má široký prostor pro správní uvážení, jaké pomůcky zvolí a jakým způsobem je bude uplatňovat. Odvolací orgán a následně ani správní soudy proto nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit. Pokud by však k takovému pochybení správce daně došlo, nebylo by možné takové rozhodnutí považovat za rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, a § 50 odst. 5 daňového řádu by tudíž přezkumu takového rozhodnutí správce daně nebránil (blíže viz rozsudek čj. 8 Afs 128/2005 – 126).

24. Nejvyšší správní soud považuje rozsah přezkumu rozhodnutí o vyměření daně podle pomůcek za dostatečný pro ochranu práv daňových subjektů. Se stěžovatelkou nelze souhlasit, že § 50 odst. 5 daňového řádu brání odvolacímu orgánu přezkoumat, zda byla

daň zjištěna dostatečně spolehlivě. Odvolací orgán je oprávněn zkoumat nejen splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, ale i to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě, aniž by však zasáhl do správního uvážení při volbě pomůcek (rozsudek ze dne 23. 2. 2005, čj. 1 Afs 74/2004 – 64, č. 633/2005 Sb. NSS). Pokud by tedy odvolací orgán neposoudil, zda nedostatek důkazů znemožnil stanovit daň dokazováním a zda byla daň podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, nejednalo by se o nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, jak tvrdila stěžovatelka, ale o případnou nezákonnost jeho postupu.

25. Považovala-li stěžovatelka rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům za nezákonná z důvodu nesprávné výše vyměřené daně nebo pro samotné použití pomůcek, mohla tato rozhodnutí napadnout správními žalobami, příp. kasačními stížnostmi. Tyto námitky však nemůže úspěšně uplatňovat v nyní posuzované věci. V řízení, jehož předmětem je rozhodnutí o prominutí daně, je vyloučeno, aby soud zkoumal správnost vyměření daně v předchozím daňovém řízení (srov. rozsudek ze dne 9. 11. 2006, čj. 2 Afs 170/2006 – 59).

26. Také námitky, že zvolené pomůcky byly nevhodné, že správce daně nepřipustně kombinoval stanovení daně prostřednictvím dokazování a pomůcek a nezohlednil prohlášení jiných daňových subjektů o výši výdajů, kterou jim správce daně uznal, se zcela zjevně mýjely s předmětem řízení. Jedná se pouze o tvrzené vady daňového řízení, které nelze přezkoumat či zhojit v rámci žádosti o prominutí daně.

27. Jakkoliv stěžovatelka formálně tvrdila, že nežádá přezkum pravomocně vyměřené daně, její věcná argumentace směřovala právě tímto směrem. Stěžovatelka zaměňuje institut prominutí daně podle § 55a daňového řádu s opravným prostředkem, a fakticky se tak domáhá nového věcného přezkumu stanovení daně. Takový postup však není právně přípustný. Městský soud proto nepochybil, pokud námitky stěžovatelky nepovažoval za důvodné.

28. Stěžovatelka nedůvodně vytkla městskému soudu, že se opomněl zabývat předloženými prohlášeními tří daňových subjektů. Městský soud tato prohlášení nepřehlédl, ale nepovažoval je za rozhodná pro posuzování důvodů pro prominutí daně. Sama stěžovatelka připustila, že těmito prohlášeními hodlala doložit, jaké byly obvyklé náklady v uvedené době a místě. Tyto důkazy tedy nepochybně směřovaly k posouzení věcné správnosti výše vyměřené daně a nebyly způsobily prokázat existenci nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů.

29. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že se žalovaný v rozporu s usnesením rozšířeného senátu čj. 6 As 7/2005 – 97 nezabýval nemožností kombinace pomůcek a dokazování a výkladem slova „může“ ve smyslu „musí“ v souvislosti s možností sjednat daň podle § 31 odst. 7 daňového řádu. Tyto otázky se mýjely s předmětem řízení o prominutí daně, případná změna judikatury týkající se těchto otázek proto byla v posuzované věci irelevantní.

30. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

31. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. V kontextu běžné úřední činnosti je třeba hodnotit také vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti ze dne 27. 2. 2014, které bylo podáno zástupcem žalovaného. Nejvyšší správní soud nepovažuje případný náklad související s tímto úkonem za účelně vynaložený, protože vyjádření se týká působnosti ústředního orgánu státní správy, který by měl být schopen své rozhodnutí obhájit v řízení před správními soudy, aniž by potřeboval odbornou pomoc advokáta.

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

V Brně 30. dubna 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu