



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **F. B.**, zastoupen 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. 39/25 467/2010-392, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 12. 2013, čj. 7 Af 30/2010 - 32,

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** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 6. 2010, čj. 39/25 467/2010 - 392, nevyhověl žádosti žalobce o prominutí části daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a 1998.

II.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 3. 12. 2013, čj. 7 Af 30/2010 - 32.

[3] Městský soud předně uvedl, že rozhodnutí o prominutí daně vydané podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, slouží k odstranění nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Předmětem řízení o prominutí daně je posouzení jiných skutečností, než které vedly k vyměření daně. Žalovaný podle městského soudu dostatečně vysvětlil, proč případ žalobce nepředstavuje nesrovnalost vyplýající z uplatňování daňových zákonů. Napadené rozhodnutí není ani nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se v odůvodnění vypořádal jak s důvody žádosti žalobce o prominutí daně, tak i vyloučil, že by neunesení důkazního břemene představovalo tvrzenou nesrovnalost zákona.

[4] Soud neshledal, že by žalovaný vybočil z mezí správního uvážení nebo že porušil procesní pravidla. Účelem prominutí daně není nový věcný přezkum vyměření daně. Žalobcem namítané důvody nesprávného vyměření daně co do výše (předložené prohlášení tří podnikatelských subjektů z téže oblasti) i způsobu jejího určení (tvrzená kombinace dokazování a pomůcek, sjednání daně dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) se mívají s účelem institutu prominutí daně. Ani nesouhlas žalobce se zákonem stanoveným rozsahem přezkumné činnosti odvolacího orgánu nezakládá nesrovnalost vyplýající z uplatňování daňových zákonů. Rozsah přezkumu při stanovení daně pomůckami plyne výslovně z § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Žalobcem tvrzený nesoulad mezi § 31 odst. 7 a § 50 odst. 5 daného zákona je nesrozumitelný.

[5] Městský soud přesvědčil žalobci, že žalovaným uvedená argumentace o vyloučení změny judikatury jakožto důvodu prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků se mívají s důvody žalobcovy žádosti o prominutí daně, neboť jím uvedená judikatura směřovala k podpoře důvodů žádosti o uzavření dohody dle § 31 odst. 7 téhož zákona a nemožnosti stanovení daně kombinací pomůcek a dokazování a nikoliv k prokázání změny judikatury. Jedná se však o dílčí nesprávnost, která nezakládá nezákonnost rozhodnutí žalovaného jako takového.

III.

[6] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný proto, že městský soud se nevypořádal se třemi prohlášeními jiných daňových subjektů, podnikajících ve stejném oboru jako stěžovatel a spadajících pod stejného místně příslušného správce daně. Stěžovatel těmito prohlášeními prokazoval, jaké byly obvyklé náklady v uvedené době a místě.

[8] Žalovaný v posuzované věci nedodržel předepsaný procesní postup ani meze správního uvážení. Tyto vady nebyly odstraněny ani v soudním řízení. Ve stěžovatelově případě nastaly podmínky pro aplikaci § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého je možné základ daně sjednat. Správce daně přesto daň stanovil podle pomůcek. Žalovaný neposoudil spolehlivost stanovení daně s odkazem na § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel spatřuje nesrovnalost v daňových zákonech v tom, že odvolací orgán nemá možnost přezkoumat, zda byla daň pomůckami stanovena spolehlivě. V důsledku toho nemohl odvolací orgán odhalit nespolehlivě vyměřenou daň. Ačkoliv

podle judikatury má odvolací orgán zkoumat i to, zda je daň pomocí pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, žalovaný tuto povinnost nereflektoval a rozhodnutí ve věci stěžovatele takto nepřezkoumal.

[9] Stěžovatel je přesvědčen, že užití pomůcky byly nevhodné a vedly ke stanovení daně v nereálné výši. V žádosti o prominutí daně doložil významný rozdíl mezi správcem daně jemu uznanou 25% nákladovostí a nákladovostí u tří daňových subjektů, která se pohybovala nad 90 %. Žalovaný nezohlednil ani tuto skutečnost a ani míru zásahu, kterou předmětná daň pro stěžovatele znamenala. I pokud by byly dány podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, správce daně byl povinen postupovat podle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a přihlédnout k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Stěžovatel se dále domnívá, že v jeho případě došlo ke sloučení vyměření daně pomůckami a dokazováním. Správce daně totiž přijal stěžovatelem deklarované příjmy a připustil některé výdaje. Tímto postupem došlo ke zhoršení účinné obrany stěžovatele v odvolacím i soudním řízení.

[10] Stěžovatel odkázal na celé znění bodu XXII usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 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. Stěžovatel zdůraznil, že žalovaný ve svém rozhodnutí pouze konstatoval, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zmíněná ve stěžovatelově žádosti o prominutí daně byla vydána až po ukončení kontroly daně z příjmů fyzických osob, tudíž je nebylo možno zohlednit. V rozporu s citovaným názorem rozšířeného senátu se žalovaný nezabýval dopadem judikatury vydané po provedení daňové kontroly, kterou stěžovatel uplatnil ohledně výkladu slova „může“ ve smyslu „musí“ a nemožnosti kombinace pomůcek a dokazování.

IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ve svém rozhodnutí dostatečně vysvětlil pojem „nesrovnalosti v uplatňování daňových zákonů“ a to, proč se v daném případě o onu nesrovnalost nejedná. Stěžovatel neprokázal tvrzení, která uvedl ve svých daňových přiznáních. Není úkolem správce daně dohledávat důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu ani jakkoli rekonstruovat účetnictví tak, aby daň mohla být stanovena dokazováním. V rámci prominutí daně nelze stanovit daňovou povinnost ani revidovat postup správce daně, a proto zjištění skutkového stavu je omezeno pouze na odhalení nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.

V.

[12] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti 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.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Jak vyplývá z předloženého správního spisu, stěžovatel požádal žalovaného o prominutí částky 243 320 Kč a 75 934 Kč z vyměřené daně z příjmů fyzických osob za

zdaňovací období roku 1997 a 1998 s odkazem na § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků s tím, že v daném ustanovení obsaženou možnost sjednat daň je třeba vykládat jako povinnost správce daně. Další nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů stěžovatel spatřoval ve znění § 50 odst. 5 téhož zákona, neboť odvolací orgán nemá možnost posoudit, zda byla daň stanovena pomůckami dostatečně spolehlivě. Podle stěžovatele byly při vyměření jeho daňové povinnosti nesprávně použity pomůcky a rovněž došlo k nepřipustné kombinaci pomůcek a dokazování.

[15] Žalovaný zamítl stěžovatelovu žádost proto, že přiznání výjimky ze zákona o správě daní a poplatků ani neunesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 tohoto zákona nelze považovat za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Onu nesrovnalost nelze zaměňovat ani se změnou výkladu daňových zákonů. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která stěžovatel zmínil ve své žádosti, byla vydána až po ukončení kontroly daně z příjmů. Správce daně k nim proto nemohl přihlídnout ani se jimi řídit. Správce daně postupoval v souladu s ustálenou judikaturou a výkladem právních norem platných v dané době. Žalovaný dále odkázal na unesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 8 As 47/2005 - 86 a čj. 6 As 7/2005 - 97. S ohledem na temporální účinky těchto rozhodnutí nelze revidovat pravomocně stanovenou daňovou povinnost cestou mimořádných opravných prostředků.

[16] Již městský soud ve svém odůvodnění poukázal na rozsudek ze dne 9. 11. 2006, čj. 2 Afs 170/2006 - 59, v němž Nejvyšší správní soud vyložil, že žaloba proti rozhodnutí o vyměření daně a žaloba proti rozhodnutí o prominutí daně mají různé předměty. Při aplikaci § 55a zákona o správě daní a poplatků dochází k prominutí platební povinnosti z důvodu odstranění existujících nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, v jejichž důsledku se daňový subjekt nalézá v situaci, kterou zákonodárce nezamýšlel nebo nepředvídal. Předmětem řízení konaného podle § 55a zákona o správě daní a poplatků je posouzení jiných skutečností, než těch, které vedly k vyměření daně. Zatímco při vyměření daně je zkoumán skutkový stav a naplnění zákonných podmínek, při prominutí daně je zkoumán stav právních předpisů ve vztahu k jejich aplikaci. Institut prominutí daně není typickým mimořádným opravným prostředkem a není ani alternativou k odvolacímu řízení, jehož účelem je napravit nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně či zhojit procesní pochybení správce daně.

[17] Ze shora podaného výkladu vyplývá, že aby mohl být stěžovatel se svou žádostí o částečné prominutí daňové povinnosti úspěšný, musel jednak tvrdit a jednak prokázat nesrovnalost daňových zákonů, které byly v jeho případě aplikovány. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovateli se v daňovém ani v soudním řízení nepodařilo prokázat, že právě v jeho případě vyšla najevo nějaká nesrovnalost v obsahu daňových zákonů. Ačkoliv stěžovatel tvrdil, že namítá nesrovnalost ve smyslu § 55a zákona o správě daní a poplatků, ve skutečnosti se domáhal věcného přezkumu správnosti vyměřené daně a přezkumu postupu správce daně. Výtku, že správce daně vyměřil daňovou povinnost nepřipustnou kombinací dokazování a pomůcek ani stěžovatelovo tvrzení, že daň s ním měla být sjednána, nejsou nesrovnalostí zákona, ale pouze tvrzenou vadou daňového řízení, kterou ovšem nelze přezkoumat či zhojit v rámci žádosti o prominutí daně.

[18] Za nesrovnalost vyplývající ze zákona o správě daní a poplatků nelze považovat ani stěžovatelovu argumentaci ohledně zákonodárcem zvoleného přezkumu stanovení daně pomocí pomůcek v odvolacím řízení. Stanovení daně pomůckami je výjimkou ze zásady materiální pravdy, čemuž odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení zakotvený v § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by odvolací orgán neposoudil, zda nedostatek důkazů znemožnil stanovit daň dokazováním a zda byla daň pomocí pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, nejednalo by se o nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, ale o případnou nezákonnost jeho postupu. Považoval-li tedy stěžovatel dodatečné platební výměry, kterými byla stanovena jeho daňová povinnost a rozhodnutí o odvolání za nezákonná z důvodu nesprávné výše vyměřené daně nebo pro samotné použití pomůcek, mohl tato rozhodnutí napadnout správními žalobami, příp. kasačními stížnostmi. Tyto námitky však nemůže úspěšně uplatňovat v řízení o prominutí daně.

[19] K namítané nepřezkoumatelnosti spočívající v opomenutí předložených prohlášení tří daňových subjektů, Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud tato prohlášení nepřehlédl, ale správně uvedl, že nemají vliv na posuzovanou existenci důvodů pro prominutí daně. Sám stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že těmito prohlášeními hodlal doložit, jaké byly obvyklé náklady v uvedené době a místě. Tyto důkazy tedy nepochybně směřovaly k samotné věcné správnosti vyměřené daně, ale nejsou s to prokázat nesrovnalost jednotlivých ustanovení daňových zákonů, které byly ve stěžovatelově případě aplikovány.

[20] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem i v tom, že poukaz žalovaného na temporální účinky rozhodnutí rozšířeného senátu čj. 6 As 7/2005 - 97 a na to, že pojem nesrovnalost nelze zaměňovat se změnou výkladu daňových zákonů nebyly v daném případě na místě. Stěžovatel totiž netvrdil, že by došlo ke změně judikatury týkající se skutečností, o něž opíral svou žádost o prominutí daně. Vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zmiňoval pro podporu svého názoru, že v jeho případě měla být daň stanovena dohodou podle § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a toho, že není možné stanovit daň kombinací pomůcek a dokazování. Tento nepřipadný odkaz však nemůže mít za následek nezákonnost či nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného.

[21] Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek městského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným. Protože v řízení neshledal ani jiné nedostatky, ke kterým je podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti, kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. V tomto kontextu je třeba hodnotit rovněž vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti ze dne 21. 2. 2014, které bylo podáno zástupcem žalovaného. Nejvyšší správní soud nepovažuje případný náklad související s tímto úkonem za účelně vynaložený, neboť vyjádření se týká působnosti ústředního orgánu státní správy,

který by měl být schopen své rozhodnutí obhájit jak v řízení před krajským soudem, tak v řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně 9. června 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu