



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: **Ing. J. L. V.**, zastoupeného JUDr. Irenou Pražanovou, advokátkou se sídlem V Dolině 1516/1a, Praha 10, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2010, čj. 39/10 874/2010-392, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 11. 2013, čj. 11 Af 37/2010 – 38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1) Rozhodnutím ze dne 30. 4. 2010, čj. 39/10 874/2010-392 (dále též „napadené rozhodnutí“), Ministerstvo financí (dále jen „žalovaný“) zamítlo žádost žalobce o prominutí daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 5 271 200 Kč, vyměřené dodatečným platebním výměrem vydaným Finančním úřadem ve Zlíně ze dne 29. 6. 2006, čj. 161530/06/303915/4141.

2) Žalobce žádal o prominutí daně z důvodu, že po vyměření daně došlo k zásadní změně výkladu § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“). Tuto zásadní změnu přinesl nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Ústavní soud tímto nálezn překonal dlouhodobě

zastávaný právní názor, že daňová povinnost se podle § 47 daňového řádu prekluduje po uplynutí tří let od konce roku, ve kterém daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání (pravidlo „3+1“). Podle Ústavního soudu lhůta podle § 47 daňového řádu neběží od data, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, ale od konce zdaňovacího období, za které se daňové přiznání podává (pravidlo „3+0“). V žalobcově případě uplynula lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2001 dne 31. 12. 2004. Správce daně však zahájil daňovou kontrolu až 24. 5. 2005 a daň doměřil platebním výměrem ze dne 29. 6. 2006, tedy v době, kdy právo vyměřit daň již prekludovalo.

3) Žalovaný daň neprominul. Důvodem pro prominutí daně podle § 55a daňového řádu byla v zásadě pouze existence nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů, přičemž nesrovnalostí není nezákonnost ani jiná nesprávnost aplikace platných daňových norem. O nesrovnalost se jedná zejména v případě účinků zákonem nepředvídaných nebo nezamýšlených, např. pokud by striktní dodržení zákona mělo za následek dvojí zdanění, aniž by to tak zákon zamýšlel.

4) Daňová kontrola byla u žalobce zahájena v zákonné tříleté lhůtě podle tehdy ustáleného výkladu zákona. Zahájení daňové kontroly je úkon přerušující běh lhůty pro vyměření daně. Nová tříletá lhůta tedy počala běžet 31. 12. 2005. Dodatečný platební výměr byl vydán 29. 6. 2006 a nabyl právní moci dne 17. 8. 2006, tedy v nové tříleté lhůtě. Ustanovení § 47 daňového řádu nebylo porušeno. Daňová správa postupuje podle právního názoru vyjádřeného v usneseních rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, čj. 8 As 47/2005 – 86 a čj. 6 As 7/2005 – 97, a to v části VIII. nazvané „*K temporálním účinkům rozhodnutí rozšířeného senátu*“. Právní věty zde uvedené lze považovat za „*přechodná ustanovení*“ pro využití mimořádných opravných prostředků při změně či zpřesnění dosavadního výkladu. Uplatnění těchto temporálních účinků zkráceně řečeno znamená nemožnost revidovat pravomocně stanovenou daňovou povinnost cestou mimořádných opravných prostředků, byť by byla pravomocně stanovena podle dříve zastávané teorie „3+1“.

II.

5) Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze. Městský soud žalobu zamítl. Za nesrovnalosti podle § 55a daňového řádu bylo možné považovat případy, kdy jednotlivé daňové zákony nejsou dostatečně provázány, takže při jejich striktní aplikaci by mohlo dojít například k porušení základních zásad daňového řízení. Za takovéto nesrovnalosti však nelze považovat změnu judikatury. Sjednání judikatury není podle názoru městského soudu důvodem pro revizi pravomocně stanovené daňové povinnosti cestou mimořádného opravného prostředku, kterým je prominutí daně podle § 55a daňového řádu.

III.

6) Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítl, že nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů nespočívá pouze ve změně judikatury, ale i v tom, že v důsledku mylné interpretace daňového řádu se předmětem daně stalo něco, co zákon s jistou mírou určitosti ani nepředpokládal. Pochybení správce daně ve výkladu daňového řádu nemůže jít k tíži daňového subjektu. Smyslem daňového řádu evidentně nebylo zakotvit možnost doměření daně po prekluzi.

To je zřejmé, neboť ke změně zákona v této souvislosti nedošlo. V důsledku nesprávné aplikace daňového řádu, tj. doměřením daně po prekluzi daňové povinnosti, vznikla stěžovateli škoda v podobě nesprávně doměřené daně. K prekluzi se přihlíží z úřední povinnosti.

7) Nesrovnalostí, resp. důvodem pro prominutí daně ve smyslu § 55a daňového řádu je také nezbytná míra zachování rovnováhy a spravedlnosti ve vztazích mezi daňovými subjekty a správcem daně.

8) Stěžovatel neusiluje o dosažení retroaktivity daňových zákonů prostřednictvím prominutí daně. O retroaktivitu se nejedná, neboť ke změně zákona nedošlo. Nesprávný postup správce daně byl zapříčiněn pouze nesprávným výkladem zákona.

9) Prominutí daně je podle stěžovatele korektivem nesprávné a nespravedlivé aplikace daňových zákonů. Zakonodárce nepředpokládal, že možným důvodem pro uplatnění zvláštního mimořádného opravného prostředku bude změna výkladu soudu. Nesprávné doměření daně v důsledku nesprávného výkladu zákona lze odstranit právě cestou prominutí daně. Jedině tak je možné dostát základnímu požadavku daňového práva stanovit daň ve správné výši.

IV.

10) Žalovaný uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti, že aplikace § 55a daňového řádu byla určena pouze pro výjimečné případy, pro které zákon musí mít adekvátní řešení jako projev vyšší daňové spravedlnosti. U stěžovatele se nejednalo o takový případ. Prominutím daně nedochází k odstranění vad rozhodnutí nebo postupu správce daně, ani jím nelze dodatečně přiznat práva, která daňový subjekt neuplatnil včas v daňovém řízení. Ustanovení § 55a daňového řádu nezajišťuje daňovému subjektu právo na prominutí daně. Žalovaný se ztotožnil s názorem Městského soudu v Praze, že změny či zpřesnění judikatury nejsou důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků. Změnu výkladu § 47 daňového řádu, vyjádřenou v nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, tedy nelze považovat za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Ustanovení § 55a daňového řádu nebylo prostředkem k dosažení retroaktivity daňových zákonů. Řízení o prominutí daně se zaměřuje pouze na zjištění existence případných nesrovnalostí, čemuž odpovídá i rozsah posouzení shromážděných podkladů.

V.

11) 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.).

12) Kasační stížnost není důvodná.

13) Podle § 55a odst. 1 daňového řádu mohlo ministerstvo financí daň zcela nebo částečně prominout z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak mohlo učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí mohlo dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.

14) Ústavní soud zdůraznil v usnesení ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07, že „ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků upravující 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“ (jako předpoklad prominutí daně) a „důvodem odstranění tvrdosti“ (jako další možný předpoklad prominutí příslušenství daně) nelze obsahově dostatečně přesně vymezit, a jeho aplikace závisí na posouzení v každém jednotlivém případě. Zákonodárce takto vytvořil prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitěho 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.“ Na kladné rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a daňového řádu tedy není právní nárok a je vydáváno na základě správního uvážení, poté, co je vymezen neurčitý právní pojem „nesrovnalost vyplývajících z uplatňování daňových zákonů“.

15) 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 26. 10. 2007, čj. 4 As 10/2007 – 109, ze dne 15. 8. 2007, čj. 3 Ads 14/2007 – 74, 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]. 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 nález Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07).

16) Žalovaný zdůraznil v rozhodnutí o zamítnutí žádosti, že za nesrovnalost dle § 55a odst. 1 daňového řádu považuje případy, kdy jsou účinky striktního dodržení platné právní úpravy nepředvídané, či nezamýšlené s tím, že smyslem tohoto pojmu je pružně reagovat na možné protiklady v daňových zákonech. Dále vymezil, že daňový subjekt spatřoval nesrovnalost ve změně hodnocení počátku běhu lhůty pro doměření daně dle § 47 daňového řádu a vysvětlil, proč nepovažuje změnu právního názoru v tomto případě za důvod pro prominutí daně z příjmů. Obdobně argumentoval městský soud. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že takové, byť relativně stručné, odůvodnění v této konkrétní věci postačuje a je správné.

17) Stěžovatel vychází ze základní úvahy, že změna právního názoru o běhu lhůty k doměření daně podle § 47 daňového řádu odůvodňuje prominutí základu daně. Stěžovatelův názor v podstatě znamená, že jakákoli změna v interpretaci právní normy odůvodňuje zpětné nahlížení na předchozí interpretaci jako na nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tímto názorem.

18) Správce daně doměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, stalo se tak dodatečným platebním výměrem z 29. 6. 2006 poté, co zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu dne 24. 5. 2005. Ani stěžovatel netvrdí, že by správce daně vůči němu neučinil úkon (daňovou kontrolu) směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (§ 47 odst. 2 daňového řádu). Tříletá lhůta proto běžela znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Finanční orgány postupovaly v souladu s tehdy přijímaným výkladem § 47 daňového řádu, podle kterého je možné daň vyměřit nejpozději do tří let od konce roku, ve kterém byl stěžovatel povinen podat daňové přiznání (tzv. pravidlo „3+1“). Tento výklad byl překonán až nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle něhož je nutné § 47 daňového řádu vyložit tak, že daň je možné vyměřit nejpozději do tří let od konce roku, v němž vznikla daňová povinnost (tzv. pravidlo „3+0“). Nález Ústavního soudu byl vydán dne 2. 12. 2008. V té době již byla stěžovatelova daň z příjmů za rok 2001 pravomocně vyměřena a uhrazena.

19) Stěžovatel netvrdil, že by správce daně vůči němu postupoval jakkoli atypicky. Bez souvislosti rovněž není to, že stěžovatel proti doměření daně nebrojil odvoláním a následně ve správním soudnictví. Stěžovatel nevysvětluje, v čem byl jeho případ jakkoli výjimečný od případů jiných a proč by právě ona výjimečnost měla být důvodem ke specifickému postupu, kterým prominutí pravomocně doměřené daně nepochybně je. Naopak, vyhovět stěžovateli v situaci, která nevykazuje žádné (a ostatně ani tvrzené) skutkové odlišnosti od případů jiných, by vedlo k ohrožení rovnováhy mezi správcem daně a daňovým subjektem, o které se zmiňuje stěžovatel v kasační stížnosti a naopak by představovalo vybočení z mezí správního uvážení při rozhodování o prominutí daně.

20) Soud neshledal důvodnou námitku, že v důsledku mylné interpretace daňového řádu se předmětem daně stalo něco, co zákon s jistou mírou určitosti ani nepředpokládá. Tak tomu nebylo. Nedošlo k tomu, že by nesprávnou interpretací hmotného daňového práva vznikla nesrovnalost v uplatňování daňových předpisů, nedošlo např. ke zdanění něčeho, co dani podle jiných předpisů vůbec nepodléhá. Nelze tvrdit, že zákon nepředpokládal zdanění stěžovatele daní z příjmů jenom proto, že následně došlo ke změně výkladu lhůty pro doměření daně. Lhůta k vyměření či doměření daně, resp. k přiznání nároku na daňový odpočet podle § 47 daňového řádu je procesním nástrojem, který má zajistit rozumnou rovnováhu mezi oprávněním daňových subjektů předpokládat, že již nedojde ke změně jejich daňové povinnosti a zájmem daňové správy zajistit řádné vyměření daní. Lze proto obtížně uvažovat, že odlišným výkladem pravidel o počátku a tedy i trvání lhůty došlo ke zdanění něčeho, co zákonodárce původně nepředpokládal.

21) Stěžovatel namítl, že pochybení správce daně nemůže být přičítáno k tíži daňového subjektu. Daňový řád však nezařazoval mezi podmínky pro případné prominutí daně pochybení správce daně v konkrétním případě, ale okolnosti svojí povahou objektivnější - nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Pokud se stěžovatel domníval, že správce daně pochybil, mohl využít řádného opravného prostředku, popř. následně žalobu ke správnímu soudu a tam správci daně pochybení vytýkat.

22) Stěžovatel namítl, že smyslem daňového řádu jistě nebylo zakotvit možnost doměřit daň po prekluzi. To je jistě pravda. Avšak splnění podmínek pro doměření daně, mezi něž nepochybně patří i to, aby byla daň doměřena ve stanovené lhůtě, je typicky otázkou zákonnosti doměření daně a nikoli podmínek pro prominutí daně.

23) Stěžovatel opakovaně hovoří o nespravedlivé aplikaci právních předpisů o nespravedlnosti či nepřiměřenosti, kterou lze podle něj odstranit právě prominutím daně. K tomu je však třeba zdůraznit, že spravedlivost rozhodnutí je jeho vlastností, která je chápána spíše subjektivně. Obdobné rozhodnutí se může různým adresátům jevit jednou jako spravedlivé a podruhé jako nespravedlivé. Podstatnou roli při takovém nazírání nepochybně hrají konkrétní okolnosti dané věci. Ty však stěžovatel netvrdil. Nenamítal, že by k nesrovnalosti došlo tím, že zatímco jiným subjektům v obdobné situaci byla daňová kontrola v důsledku prekluze daně ukončena a nedošlo k doměření daně, v jeho případě tomu tak nebylo. Omezil se na obecné tvrzení, že v důsledku změny právního výkladu mu byla ve zcela typické situaci doměřena daň, na jejíž doměření je třeba nahlížet ve světle pozdějšího výkladu jako na daň prekludovanou. Je proto případný poukaz městského soudu na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, čj. 8 As 47/2005 - 86, který k temporálním účinkům rozhodnutí rozšířeného senátu uvedl, že *„ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má.“*

24) S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

25) Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. října 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu