

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Mgr. D. K.**, zast. JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platnéřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 525/15, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2013, č. j. MF-84403/2013/39, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 7. 2016, č. j. 10 Af 8/2014 – 110,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného specifikovanému tamtéž. Žalovaný jím zamítl stěžovatelčinu žádost o prominutí spotřební daně z lihu ve výši 313 333 Kč.

[2] Městský soud vyhodnotil rozhodnutí žalovaného jako přezkoumatelné a přisvědčil mu. Vycházel z toho, že podle § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), lze daň prominout pouze z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Při jeho aplikaci se tedy řeší jiné skutečnosti, než ty, které vedly k vyměření daně.

[3] Stěžovatelka přiznala daň nesprávně, její situace však není výsledkem nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, ale jejího chybného postupu. Z § 41 odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních"), dle soudu jednoznačně plyne, že měla k 31. 12. 1992 provést fyzickou inventuru zásob a z takto inventarizovaných zásob daň odvést. Ze zboží, které jí bylo před tímto datem odcizeno, tedy daň odvádět neměla.

[4] Nepřisvědčil námitce, že nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů spočívala v tom, že právní předpisy neposkytovaly odpověď na otázku, jak danit zboží, které bylo do 31. 12. 1992 vyvezeno na Slovensko. V projednávané věci nebyla tato otázka relevantní, neboť stěžovatelka tvrdila, že jí zboží bylo před tímto datem odcizeno.

[5] Opodstatněné nebylo ani její tvrzení o zdanění jak daní z obratu, tak daní spotřební. Městský soud podrobně vysvětlil, že kdyby řádně aplikovala daňové předpisy, k takové situaci by dojít nemohlo.

[6] K ostatním žalobním tvrzením uvedl, že se vztahují pouze k nezákonnostem nebo nesrovnalostem daňového řízení. Pokud stěžovatelka podala nesprávně daňové přiznání ke spotřební dani, která jí tak byla konkludentně vyměřena, měla situaci řešit podáním včasného opravného či dodatečného daňového přiznání s využitím řádných a mimořádných opravných prostředků ve vyměřovacím řízení, nikoli prostřednictvím institutu prominutí daně. V této fázi jsou již irelevantní tvrzení, že postupovala na základě nesprávného poučení správce daně a že proti výši vyměřené daně začala brojit s mnohaletým odstupem z důvodu zdravotních problémů. Stejně tak není podstatné, zda měla v daňovém řízení možnost a podařilo se jí prokázat, že jí zboží bylo v roce 1992 odcizeno.

[7] Městský soud uzavřel, že v projednávané věci k žádné nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů nedošlo, nebyly tedy naplněny podmínky § 55a odst. 1 zákona o správě daní a žalovaný vůbec nepřistupoval ke správnímu uvážení ohledně otázky, zda daň prominout. Žalobní tvrzení o překročení správního uvážení se tak míjelo s okolnostmi věci.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky stěžovatelky

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti zejména zdůrazňovala, že jí nikdy nevznikla zákonná povinnost daň přiznat a zaplatit, přesto je na ní vymáhána. Její současná situace je tíživá, neboť je v invalidním i starobním důchodu, manžel je po smrti a jejím jediným majetkem je dům, který je postižený výkonem rozhodnutí. Domnívá se, že je třeba zohlednit, že daňové předpisy neumožňují nápravu jejího procesního pochybení po uplynutí zákonných lhůt ani za situace, kdy je placení daně zjevně nedůvodné a nemá oporu v hmotném právu.

[9] Nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů spatřuje jednak v tom, že zákon o spotřebních daních neřešil, jak vypořádat daň u zboží, které nebylo ke dni 31. 12. 1992 na skladě z důvodu odcizení, daňový subjekt k tomu však nedisponoval pravomocným dokladem. Dále neskýtal odpověď na otázku, jak vypořádat daň u zboží, které sice nebylo vyvezeno, přesto bylo 1. 1. 1993 v zahraničí v důsledku zániku České a

Slovenské Federativní republiky. V projednávané věci je přitom třeba přihlédnout k výkladu aplikovaných ustanovení, jak byl prováděn v tehdejší době.

[10] Má za to, že krajský soud ani žalovaný správní orgán se těmito otázkami dostatečně nezabývaly, proto jsou jejich rozhodnutí nepřezkoumatelná. Městský soud navíc pochybil v tom, že se odchýlil od svého názoru vyjádřeného v rozsudku ze dne 20. 8. 2013, č. j. 10 Af 4/2011 – 74 (tímto rozsudkem bylo pro nepřezkoumatelnost zrušeno první rozhodnutí žalovaného vydané ve věci žádosti stěžovatelky, následně bylo vydáno rozhodnutí, jehož zrušení se stěžovatelka domáhá nyní, pozn. NSS). Tehdy totiž uzavřel, že zákon o spotřebních daních uvedené otázky neřešil.

[11] Proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření upozornil, že stěžovatelka nereflektuje odůvodnění napadeného rozsudku. Městský soud se s jejími námitkami náležitě a přesvědčivě vypořádal a žalovaný se s jeho názorem ztotožnil. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[13] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného především znovu popisovala průběh událostí a svůj náhled na vývoj celé věci. Lze jej stručně shrnout takto. V roce 1992 obchodovala s lihovinami dovezenými ze zahraničí, které na základě komisionářských smluv dodávala svým obchodním partnerům na celém území tehdejší České a Slovenské Federativní republiky. Před koncem roku mělo dojít k odcizení zboží (není zcela zřejmé, zda třetími osobami nebo komisionáři). Situaci řešila také z daňového pohledu a na to, jak postupovat, se informovala u správce daně, který jí měl sdělit, že pokud nedisponuje pravomocným rozsudkem ve věci odcizení zboží, je povinna přiznat spotřební daň, jinak jí hrozí pokuta až 500 000 Kč. Stěžovatelka takto postupovala, daň ale neuhradila. S ohledem na svoji tehdejší zdravotní a sociální situaci se o věc začala zajímat až s mnohaletým odstupem.

[14] Zopakovala některé námitky, které uvedla již v kasační stížnosti. Dále uvedla, že není možné, aby zboží bylo zdaněno jak daní z obratu, tak daní spotřební. Nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů spatřuje také v tom, že tehdejší právní úprava neumožňovala přerušení řízení z důvodu vedení civilního sporu, jehož výsledek je podstatný pro výši daňové povinnosti. Zmínila, že bylo nerealizovatelné, aby dne 31. 12. 1992 provedla fyzickou inventuru u několika svých komisionářů, když navíc byla nemocná. V souvislosti s tím namítala, že tato povinnost byla stanovena až zákonem účinným od 1. 1. 1993. Naznačila, že o její žádosti rozhodovala podjatá osoba. Zřejmě má za to, že podané daňové přiznání je nicotným správním aktem, stejně jako výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, výkaz nedoplatků a rozhodnutí o uplatnění rozsahu zástavního práva.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je zastoupena advokátem [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále

jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přezkumem rozsudku v tomto rozsahu dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejprve se zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Tvrzená vada je totiž natolik závažná, že k ní Nejvyšší správní soud přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a z povahy věci plyne, že pouze přezkoumatelné rozhodnutí lze posuzovat po věcné stránce.

[17] Předně je třeba uvést, že městský soud se celou věcí pečlivě zabýval. Vypořádal všechny žalobní námitky a přesvědčivě zdůvodnil, proč nejsou opodstatněné. Stěžovatelka se mýlí, pokud se domnívá, že neposuzoval otázky shrnuté v bodě [9] tohoto rozsudku (k tvrzenému důvodu nepřezkoumatelnosti srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, či ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Na straně 8 napadeného rozsudku vysvětlil, proč bylo na základě § 41 odst. 2 zákona o spotřebních daních jednoznačné, že se na zboží odcizené před 31. 12. 1992 povinnost odvést spotřební daň z lihovin nevztahovala. Uvedl také, proč bylo irelevantní, že v tehdejší době nemohla doložit pravomocné rozhodnutí soudu ve věci odcizení zboží. V prvním odstavci na str. 9 napadeného rozsudku jasně vyložil, že za okolností projednávané věci nebylo podstatné řešit, jakým způsobem v roce 1993 danit zboží „vyvezené“ na Slovensko ještě před rozpadem České a Slovenské Federativní republiky.

[18] Lichá je také námitka, že se odchýlil od svého právního názoru uvedeného v prvním rozsudku vydaném ve věci prominutí spotřební daně stěžovatelce. V citované věci sp. zn. 10 Af 4/2011 zrušil první rozhodnutí žalovaného o stěžovatelčině žádosti o prominutí spotřební daně, jelikož bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Postupoval tak proto, že žalovaný se v prvním rozhodnutí nevyjádřil k některým argumentům stěžovatelky, které mohly být relevantní. S ohledem na to se městský soud nevyjadřoval k meritu věci, proto ani neposuzoval, zda daňové zákony v roce 1992, respektive 1993 poskytovaly řešení pro stěžovatelčinu situaci. Pasáže, kde tak dle stěžovatelky činil, jsou převzaty z narativní části rozsudku, kde městský soud shrnoval obsah stěžovatelčiných podání. Nejedná se o vlastní odůvodnění, které by obsahovalo jeho právní názor.

[19] Další rozhodnutí žalovaného, tj. rozhodnutí, které je předmětem přezkumu správních soudů v projednávané věci, již bylo vydáno plně v souladu s požadavkem na přezkoumatelnost rozhodnutí. Není pravdivé stěžovatelčino tvrzení, že se dostatečně nezabýval odůvodněním její žádosti. Jak uvedl již městský soud, žalovaný popsal, jak interpretuje pojem *nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů*, a vyložil, z jakého důvodu se o ně v případě stěžovatelky nejednalo. Srozumitelně a logicky se vyjádřil k podstatě věci a bylo irelevantní, že nereagoval na každé dílčí stěžovatelčino tvrzení.

[20] Nejvyšší správní soud tedy mohl přistoupit k námitkám, které se týkají podstaty věci, tj. otázky, zda byly v případě stěžovatelky splněny podmínky pro prominutí daně podle § 55a odst. 1 zákona o správě daní. Podle tohoto ustanovení [m]*inisterstvo 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 kterémkoliv stadiu daňového řízení.

[21] Z dikce ustanovení plyne, že při posuzování stěžovatelčiny žádosti o prominutí daně (nikoli příslušenství) musel žalovaný nejprve zvážit, zda lze okolnosti její věci podřadit pod neurčitý pojem *nesrovnalosti vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.* Pouze tehdy by mohl přistoupit ke správnímu uvážení, zda stěžovatelce daň prominout, či nikoli (srovnej také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 9 Afs 71/2013 – 42). Vzhledem k tomu, že v projednávané věci relevantní nesrovnalosti neshledal, předmětem posouzení správních soudů byla výlučně tato otázka.

[22] Důvodem stěžovatelčiny žádosti byla skutečnost, že daň zřejmě nesprávně přiznala a v době, kdy začala situaci řešit, již uplynuly zákonné lhůty pro uplatnění institutů, které k nápravě této situace slouží (ve věci začala jednat až v roce 2001, tedy po uplynutí lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků).

[23] Nejvyšší správní soud k tomu shodně jako žalovaný a městský soud uvádí, že k tomuto účelu institut prominutí daně neslouží. Nemá vést k nápravě nezákonného rozhodnutí správce daně o stanovení daně (v projednávané věci byla daň konkludentně vyměřena na základě podaného daňového přiznání). Jeho smyslem je reagovat na situace, kdy by postup nařízený jednou právní normou ve svých důsledcích vedl k porušení druhé právní normy, respektive výklad kterékoli z nich by vedl k nemožným, popř. vzájemně se vylučujícím pravidlům chování (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2017, č. j. 5 Afs 99/2016 – 28).

[24] Není pochyb o tom, že stěžovatelka měla svoji situaci řešit za pomocí institutů k tomu sloužících a v zákonných lhůtách k tomu určených. Pokud tak neučinila, jde současná situace na její vrub a snaha zvrátit ji prostřednictvím institutu prominutí daně nemůže být úspěšná. Nic na tom nemění její tvrzení o nepříznivé zdravotní a finanční situaci; byť jsou lidsky pochopitelná, pro projednávanou věc nemají význam, neboť se nejedná o zákonné důvody pro prominutí daně. V žalobě i kasační stížnosti sice argumentovala tím, že okolnosti její věci lze podřadit pod pojem nesrovnalostí v uplatňování daňových zákonů ve smyslu § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, při bližším zkoumání je však evidentní, že tyto námitky jsou vedeny účelově a ve vztahu k projednávané věci nemohou mít relevanci, případně nejsou opodstatněné.

[25] Především se mýlí, pokud se domnívá, že jí aplikovaný § 41 odst. 2 zákona o spotřebních daních neposkytoval jasnou odpověď na to, jak postupovat.

[26] Podle tohoto ustanovení [p]*rávnická nebo fyzická osoba, která byla do 31. prosince 1992 plátcem daně z obratu a která nakoupila vybrané výrobky do 31. prosince 1992 za cenu bez daně z obratu, je povinna u vybraných výrobků, s výjimkou vybraných výrobků, na které se vztahují ustanovení § 8, § 12 odst. 1 písm. b) až d), § 23, § 29 písm. a) a b), a vybraných výrobků, pro které je stanovena sazba daně nula, provést fyzickou inventuru zásob k 31. prosinci 1992* [písm. a)] *a přiznat a odvést spotřební daň podle § 13 a 14 z inventarizovaných zásob* [písm. b)].

[27] Vzhledem k tomu, že v projednávané věci není sporu o naplnění hypotézy uvedené právní normy, stěžovatelka nepochybně měla povinnost provést fyzickou inventuru zásob k 31. 12. 1992 a z takto inventarizovaných zásob odvést spotřební daň, v jejím případě spotřební daň z lihu. Je přitom zřejmé, že pokud jí zboží bylo odcizeno, jak tvrdí, fyzicky je nemohla mít v zásobách, nemohlo spadat do inventarizovaného zboží a spotřební daň z něj tedy neměla přiznávat ani odvádět. Výklad aplikované právní normy je zcela jednoznačný a k relevantní nesrovnalosti proto nemohl vést. Pro úplnost soud dodává, že neshledává jediný rozumný důvod, proč by její interpretace měla být v roce 1993 odlišná.

[28] Ze stěžovatelčiny argumentace ostatně vyplývá, že o výkladu § 41 odst. 2 zákona o spotřebních daních ve skutečnosti neměla a nemá pochybnosti. Celý problém vznikl proto, že se v rozhodné době domnívala, že odcizení zboží musí prokázat pravomocným rozsudkem soudu, kterým nedisponovala (z jejích tvrzení není zcela zřejmé, o rozsudky v jakých konkrétních věcech se mělo jednat). V tomto ohledu však lze jen zopakovat, že institut prominutí daně neslouží k nápravě případných nezákonností procesu vedoucího k vyměření daně. Městský soud navíc v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně vysvětlil, proč byla stěžovatelčina úvaha chybná, na což v kasační stížnosti nijak nereagovala.

[29] Zbývajícími námitkami se Nejvyšší správní soud nezabýval, protože nebyly řádně uplatněné. Námitka, že není zřejmé, jak vypořádat daň u zboží, které sice nebylo vyvezeno, přesto bylo 1. 1. 1993 v zahraničí v důsledku zániku České a Slovenské Federativní republiky, se míjí s rozhodovacími důvody městského soudu. V odůvodnění napadeného rozsudku vysvětlil, že tato otázka je v kontextu projednávané věci zcela irelevantní, na což stěžovatelka nereagovala. Podobně je tomu u námitky, že není možné, aby zboží bylo zdaněno jak daní z obratu, tak daní spotřební. Městský soud popsal, proč při řádné aplikaci právních předpisů nemohla tato situace nastat, a ani tyto důvody stěžovatelka nijak nerozporovala. U námitek, které se týkaly konkrétních nezákonností či nesrovnalostí daňového řízení (v řízení o kasační stížnosti se jedná o tvrzení o rozhodování podjatou osobou a nesprávném poučení správce daně), městský soud popsal, že institut prominutí daně k jejich nápravě neslouží. Ani proti tomuto závěru stěžovatelka relevantně nebrojila a je navíc zcela v souladu s východisky, kterými byl veden i Nejvyšší správní soud.

[30] Dalšími námitkami se Nejvyšší správní soud nezabýval, protože je stěžovatelka nepřípustně uplatnila až v řízení o kasační stížnosti, případně je sice uplatnila již v řízení před městským soudem, avšak po uplynutí lhůty k podání žaloby (viz § 104 odst. 4 a § 71 odst. 2 s. ř. s.; lhůta k podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. skončila 31. 12. 2013, neboť napadené rozhodnutí bylo stěžovatelce doručeno 31. 10. 2013). Jednalo se o námitky, že dřívější právní úprava neumožňovala přerušení řízení z důvodu vedení soudního sporu, jehož výsledek je podstatný pro výši daňové povinnosti, že bylo nerealizovatelné, aby dne 31. 12. 1992 provedla fyzickou inventuru a že tato povinnost byla stanovena až zákonem účinným od 1. 1. 1993.

[31] K námitkám nicotnosti nejrůznějších úkonů správce daně ve shodě s městským soudem dodává, že se jednalo o akty, které neměly ve vztahu k projednávané věci žádný význam. U daňového přiznání pak vůbec nepřichází v úvahu, aby se jednalo o nicotný správní akt, jelikož není správním aktem; nečiní jej správní orgán, ale daňový subjekt.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnosti proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, právo na náhradu nákladů řízení proto také nemá.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. dubna 2017

JUDr. Radan Malík
předseda senátu