ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Ing. S. K.,** zastoupený JUDr. Jaromírem Malým, advokátem se sídlem T. G. Masaryka 623/12, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 8. 2016, č. j. 35083/16/5200-10422-705050, č. j. 35471/16/5200-10422-705050 a č. j. 35473/16/5200-10422-705050, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 1. 2018, č. j. 30 Af 49/2016 - 225,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

IV. Ustanovenému zástupci žalobce JUDr. Jaromíru Malému, advokátovi, **se přiznává** odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů ve výši 4114 Kč. Tato částka mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

I. Rozsudek krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí

[1] Rozsudkem ze dne 17. 1. 2018, č. j. 30 Af 49/2016 - 225, Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 8. 2016,

č. j. 35083/16/5200-10422-705050, č. j. 35471/16/5200-10422-705050 a č. j. 35473/16/5200-10422-705050, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 4. 3. 2016, č. j. 171591/16/2401-50522-403401 a č. j. 171697/16/2401-50522-403401, a ze dne 22. 3. 2016, č. j. 234759/16/2401-50522-403401. Rozhodnutími prvoinstančního správního orgánu byla žalobci jakožto daňovému subjektu dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009, 2010 a 2011, přičemž mu byla zároveň uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně za uvedená období.

[2] Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Předmětem sporu byla otázka, kdo byl plátcem daně z příjmů fyzických osob z finančních obnosů, které žalobce coby komitent obdržel na základě komisionářských smluv od komisionáře. V předmětných smlouvách se komisionář mj. zavázal zaplatit za komitenta daň z příjmu. Soud předně zdůraznil právní zásadu zákazu přenosu daňové povinnosti a skutečnost, že dohody, podle nichž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, nejsou vůči správci daně účinné [§ 45 zákona č. 337/1991 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, obdobně § 241 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. Dále konstatoval, že žádná ze zákonem předvídaných situací připouštějících prolomení zákazu přenosu daňové povinnosti v žalobcově případě nenastala. Ani existence dobré víry žalobce není právní skutečností, která by jej mohla ze zákona zprostit daňové povinnosti. Vzhledem k uvedenému soud shledal nadbytečným zabývat se dalšími okolnostmi věci, neboť žádná z namítaných skutečností nemůže změnit fakt, že daňová povinnost smluvním ujednáním nepřešla na jinou osobu (komisionáře).

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozsudku krajského soudu podal včasnou kasační stížnost, kterou napadl rozsudek krajského soudu v celém jeho rozsahu z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[4] Stěžovatel v kasační stížnosti především namítal, že do předmětné situace se dostal bez svého zavinění, důsledkem podvodu komisionáře, který již byl za uvedenou trestnou činnost pravomocně shledán vinným. Stěžovatel uvedl, že si je vědom soudem namítané nepřenositelnosti daňové povinnosti, avšak napadená rozhodnutí jsou pro něj svými důsledky zcela likvidační. Z tohoto důvodu se domnívá, že v tak výjimečné situaci je potřeba přihlédnout k okolnostem případu a zohlednit základní zásady správního práva, a sice zásadu ochrany dobré víry a oprávněných zájmů a zásadu přiměřenosti. Úhrada doměřené daně včetně z ní vyměřeného penále a úroků v souhrnu převyšuje částku 2,5 milionu Kč a ve vztahu k majetkovým poměrům stěžovatele tak dosahuje likvidační výše.

[5] Dále stěžovatel poukázal na daňovou judikaturu Ústavního soudu, podle níž sankce ani daň nesmí mít rdousící, resp. likvidační efekt, a pokud jej má, může být moderována i tehdy, když to zákon výslovně nedovoluje (např. nález Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 37/11, nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14). Možný rdousící efekt by správní orgány i soudy měly zvažovat

v každém jednotlivém případě, zejména pak v takovém, kdy k porušení daňových předpisů došlo v souvislosti s úmyslným trestným činem spáchaným na plátci daně. Závěrem kasační stížnosti stěžovatel opětovně poukázal na potenciálně likvidační charakter napadených rozhodnutí prvoinstančního správního orgánu, jejichž výkon by měl za následek významné omezení ústavně garantovaného práva vlastnit majetek.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a shrnul, že existence dobré víry stěžovatele není ve vztahu k jeho povinnosti odvést daň z příjmů relevantní. Dle mínění žalovaného nálezy Ústavního soudu zmiňované v kasační stížnosti na nyní projednávanou věc přímo nedopadají. Za přiléhavé označil naopak usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1991, sp. zn. IV. ÚS 499/98, přímo se vztahující k zákazu přenosu daňové povinnosti. Žalovaný dále uvedl, že při aplikaci institutu penále není správci daně dán prostor pro správní uvážení, neboť důvody vzniku a výše penále vyplývají přímo ze zákona. Závěrem svého vyjádření poukázal na „moderační instituty" obsažené v daňovém řádu, jako je žádost daňového subjektu o prominutí části penále nebo prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a stěžovatelem uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by měl v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že takovými vadami netrpí.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatel nerozporuje krajským soudem namítanou zásadu nepřenositelnosti daňové povinnosti. Jedinou kasační námitkou tudíž zůstává opakovaný odkaz na zásadu ochrany dobré víry a oprávněných zájmů a zdůraznění likvidačního charakteru napadených rozhodnutí.

[10] Ohledně námitky dobré víry Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než se ztotožnit se závěry krajského soudu. Existence dobré víry stěžovatele není způsobilým důvodem k přenosu daňové povinnosti, která je povinností veřejnoprávní povahy, vycházející z nadřazeného postavení veřejné moci ve vztahu k daňovému subjektu. Daňovou povinnost tudíž nelze měnit smluvním ujednáním (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2005, č. j. 2 Afs 181/2004 - 53; další relevantní rozhodnutí vztahující se k zákazu přenosu daňové povinnosti jsou ostatně citována v napadeném rozsudku).

[11] V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na doktrínu tzv. skutečného příjmu, podle níž příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob ve smyslu zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný, nikoliv pouze zdánlivý. Zvýšení majetku se proto musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit a být pro poplatníka skutečně využitelné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136). V nyní projednávané věci je přitom nesporné, že v období let

2004 - 2011 byla stěžovateli vyplacena částka 15 354 172 Kč oproti vkladu ve výši 3 750 000 Kč, tzn. že o svůj vklad nepřišel, ba naopak, vklad byl značně zhodnocen. Bezpochyby tak došlo k reálnému zvýšení majetku stěžovatele jako daňového subjektu, což mělo za následek vznik daňové povinnosti.

[12] Ve vztahu k tvrzenému likvidačnímu účinku napadených rozhodnutí uvádí zdejší soud následující. Stěžovatel poukázal na nálezy Ústavního soudu zabývající se možnou moderací sankce, konkrétně v případě majetkové sankce v podobě propadnutí věci nebo jiných majetkových hodnot pachatele správního deliktu (nález Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 37/11) a pokuty za opožděné tvrzení daně (nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14). V druhém z citovaných rozhodnutí však Ústavní soud výslovně uvádí, že institut moderace sankce je typický pro správní delikty v užším slova smyslu, zatímco pro tzv. platební delikty je typická absence diskrece při jejich ukládání, neboť vznikají *ex lege* a výše sankce je určena zpravidla procentem z výše peněžitého plnění, kterého se porušení daňové povinnosti v konkrétním případě týká. Sankce za správní delikty při správě daní nejsou běžně nastaveny tak, aby docházelo k individuálnímu přezkumu poměrů sankcionovaného subjektu v každém jednotlivém případě; jsou založeny na „sankčním automatismu“, tedy na tom, že výše sankce je určena zákonodárcem přímo v zákoně typicky pomoci procenta nebo jiné odvozeniny nějakého základu (daňové povinnosti) a sama právě takto zohledňuje závažnost porušení daňové povinnosti a do určité míry i individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu (výše daňové povinnosti je zpravidla závislá na výnosnosti ekonomických aktivit, přírůstku majetku či jiných parametrech hospodaření daňového subjektu).

[13] Likvidačním účinkem daně se zdejší soud zabýval mj. v usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, č. 3000/2014 Sb. NSS, a to v souvislosti s dopady odvodu z elektřiny ze slunečního záření (tzv. solární odvod). V něm dospěl k závěru, že konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit v soudním řízení navazujícím na řízení o stížnosti na postup plátce daně. Pokyn Ústavního soudu zohledňovat v individuálních případech likvidační účinky solárního odvodu je proto proveditelný toliko prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu. Nepřiměřeně tvrdý dopad právní úpravy tak lze zmírnit prostřednictvím (těchto) nástrojů daňového řádu.

[14] V nyní projednávané věci lze uvažovat o užití institutu prominutí penále, případně prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky (§ 259a až § 259c daňového řádu), jak ostatně konstatoval žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti (bod 12). Dalším potenciálně využitelným institutem je posečkání úhrady daně na žádost daňového subjektu ve smyslu § 156 daňového řádu. Z výše uvedeného vyplývá, že moderace daně z příjmu fyzických osob ani jejího příslušenství není prostřednictvím rozhodnutí soudu možná. Daňový řád nicméně nabízí určité prostředky (byť nenárokové), jimiž lze docílit zmírnění újmy spojené s neprodlenou úhradou daně, resp. s úhradou příslušenství daně v plné výši. Zároveň platí, že v případě aplikace předmětných institutů správce daně zohlední individuální poměry daňového subjektu a v rozhodnutí řádně odůvodní své závěry.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Závěrem tak Nejvyšší správní soud uvádí, že se neztotožňuje s námitkami stěžovatele, z výše uvedených důvodů považuje kasační stížnost za nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[16] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, *(n)estanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl*. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, a Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalovanému, který by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti nárok na náhradu nákladů tohoto řízení zásadně měl, se tato náhrada nepřiznává.

[17] Stěžovateli byl usnesením krajského soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 30 Af 49/2016 – 201, ustanoven zástupcem advokát JUDr. Jaromír Malý. V takovém případě platí hotové výdaje a odměnu za zastupování stát (§ 35 odst. 9 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud určil odměnu advokáta částkou 3100 Kč za jeden úkon právní služby (tj. podání kasační stížnosti) a dále 300 Kč jako paušální náhradu hotových výdajů v souladu s § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, celkem tedy 3400 Kč. Tuto částku pak Nejvyšší správní soud zvýšil ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 714 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce jako plátce daně povinen odvést. Částka v celkové výši 4114 Kč bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

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

V Brně dne 24. září 2019

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu