



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **T. B** zast. Mgr. Ondřejem Múkou, advokátem se sídlem Vyšehradská 423/27, Praha 2, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, zast. JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem Vodičkova 17, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2010, č. j. 39/24 020/2010-392, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2013, č. j. 5 Af 33/2010-38,

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. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Rokycanech (dále též „správce daně“) doměřil žalobci (dále jen „stěžovatel“) daň z příjmů fyzických osob, a to: 1. dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 2. 2001, č. j. 10444/01/150920, daň za zdaňovací období roku 1998 ve výši 335 716 Kč, 2. dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 2. 2001, č. j. 10431/01/150920, daň za zdaňovací období roku 1997 ve výši 263 920 Kč, a 3. dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 11. 2000, č. j. 62231/00/150920, daň za zdaňovací období roku 1999 ve výši 600 220 Kč. Následná odvolání stěžovatele zamítlo Finanční ředitelství v Plzni (dále též „odvolací orgán“) rozhodnutími ze dne 7. 8. 2001, č. j. 6912/110/2001, č. j. 1300/110/2001 a č. j. 3561/110/2001. Rozhodnutími ze dne 4. 7. 2002, č. j. 3851/110/2002, č. j. 6322/110/2002 a č. j. 6323/110/2002 Finanční ředitelství v Plzni zamítlo žádosti stěžovatele o povolení obnovy řízení ve věci shora uvedených dodatečných platebních výměrů. Žalovaný zamítl rozhodnutími ze dne 4. 11. 2002, č. j. 533/100 729/2002, č. j. 533/121 888/2002 a č. j. 533/121 889/2002 následná

odvolání stěžovatele proti nepovolení obnovy řízení. Stěžovatel poté opakovaně žádal o prominutí části uvedených daní; poslední jeho žádost byla zamítnuta rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 6. 2010, č. j. 39/24 020/2010-392 (dále též „napadené rozhodnutí“). Stěžovatel proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobu, jež byla rozsudkem Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 24. 9. 2013, č. j. 5 Af 33/2010-38, zamítnuta.

II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel podal včasnou kasační stížnost, a to z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[3] Dle stěžovatele je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť městský soud považoval napadené rozhodnutí žalovaného ve vztahu k otázce „*nesrovnalosti vyplývající z uplatňovaných daňových zákonů*“ za dostatečně odůvodněné, avšak dle stěžovatele se žalovaný nevypořádal s konkrétními argumenty uvedenými v žádosti. Městský soud měl (také) opomenout žalobní námitku stěžovatele o doložení třech prohlášení jiných daňových subjektů, kterými stěžovatel prokazoval, jaké byly obvyklé náklady v uvedené době a místě.

[4] Stěžovatel měl dále za to, že žalovaný vybočil z mezí správního uvážení a městský soud na to měl reagovat. V případě stěžovatele nastaly okolnosti dle § 31 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), pročez měla být daň sjednána se stěžovatelem a nikoliv vyměřena dle pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tím, že daň byla vyměřena dle pomůcek, neměl odvolací orgán možnost přezkoumat, zda byla daň pomůckami stanovena spolehlivě, neboť přezkum je omezen dle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Právě tuto skutečnost přitom považoval stěžovatel v žádosti o prominutí daně za „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“ ve smyslu § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

[5] Stěžovatel rovněž namítl, že užití pomůcky pro vyměření daně byly nevhodné a daň byla stanovena v nereálné výši; to má vyplývat i ze tří prohlášení jiných daňových subjektů, které předložil, avšak které žalovaný nijak nezohlednil. I kdyby byly dány podmínky pro vyměření daně dle pomůcek, byl správce daně povinen přihlédnout dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků i k okolnostem, z nichž vyplývají pro stěžovatele výhody; žalovaný konkrétně nepřihlédl k uvedeným třem prohlášením jiných daňových subjektů. Současně měl stěžovatel za to, že správce daně nesprávně sloučil vyměření pomůckami a vyměření dokazováním, neboť přijal stěžovatelem deklarované příjmy a také některé výdaje, tedy údaje zjištěné prostřednictvím dokazování.

[6] Stěžovatel závěrem poukázal na to, že v žádosti o prominutí daně argumentoval i čtyřmi rozsudky Nejvyššího správního soudu, a to ohledně výkladu slova „může“ ve smyslu „musí“ a ohledně nemožnosti kombinace pomůcek a dokazování. K těmto však žalovaný nepřihlédl z důvodu jejich vydání až po daňové kontrole a s odůvodněním, že nelze cestou mimořádných opravných prostředků revidovat pravomocně stanovenou daňovou povinnost; odkázal přitom na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 6 As 7/2005-97 (tato, jakož i dále uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Stěžovatel v kasační stížnosti citoval z tohoto usnesení část oddílu o temporálních účincích rozhodnutí rozšířeného senátu, přičemž zdůraznil větu: „*Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tohoto právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních*“. Namítl, že tento citovaný závěr rozšířeného senátu nebyl při řešení otázky aplikace stěžovatelem poukazovaných čtyř rozsudků Nejvyššího správního soudu respektován (pozn. z textu kasační

pokračování

stížnosti není zřejmé, zda tato výtka směřuje vůči městskému soudu nebo vůči žalovanému; z kontextu stěžovatelem citované věty mířící na „soudy“ se však spíše podává výtka vůči městskému soudu).

III. Vyjádření žalovaného, replika stěžovatele

[7] Dle žalovaného byl v jeho rozhodnutí dostatečně vysvětlen pojem „nesrovnalosti vyplývající z uplatňovaných daňových zákonů“ a rovněž dostatečně odůvodněna nemožnost aplikace této podmínky (pojmu) v § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků na situaci stěžovatele; městský soud považoval odůvodnění rozhodnutí za dostatečné. Žalovaný konstatoval, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením uvedeným v daňových příznacích, přičemž není povinností správce daně dohledávat důkazní prostředky ve prospěch tvrzení stěžovatele. Řízení o prominutí daně je pak zaměřeno na zjištění případných „nesrovnalostí vyplývajících z uplatňovaných daňových zákonů“; nelze v rámci něj revidovat postup správce daně při stanovení daňové povinnosti.

[8] Repliku stěžovatel nepodal.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadený rozsudek či řízení, jež jeho vydání předcházelo, netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Argumentačně v nynějším řízení neshledal Nejvyšší správní soud žádné důvody k odchýlení se od závěrů formulovaných v jeho rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 8 Afs 14/2014-29 (věc stěžovatelky A. B. zastoupené rovněž Mgr. Ondřejem Múkou) vypořádávajícím námitky obsahově shodné s námitkami uplatněnými v nynějším řízení stěžovatelem.

[11] Předmětem přezkumu bylo rozhodnutí ve věci žádosti o prominutí daně vydané dle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Dle § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků „[m]inisterstvo může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů“. Zákonodárce tak poskytl správnímu orgánu volný prostor pro uvážení a rozhodnutí; účelem je umožnit správnímu orgánu v rámci mantinelů zákonem vymezených zohlednit okolnosti konkrétního případu. Takto zakotvená diskrece však není neomezená a podléhá v určitém rozsahu soudnímu přezkumu. Správní soud přezkoumává případné zneužití správního uvážení či překročení jeho mezí ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. (zda nedošlo ke svévoli), jakož i to, zda byl zachován řádný proces a zda úvaha správního orgánu neodporuje zásadám logiky a má dostatečnou oporu ve zjištěných skutečnostech (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002-42, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2004, č. j. 5 Azs 105/2004-72, nebo ze dne 23. 10. 2008, č. j. 8 As 56/2007-151, anebo nález Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07, tento i dále uvedené nálezy jsou dostupné na www.usoud.cz).

[12] V těchto mantinelech se pohyboval i soudní přezkum ve věci stěžovatele a Nejvyšší správní soud shodně se závěry městského soudu konstatuje, že v dané věci nedošlo ke zneužití správního uvážení či překročení jeho mezí. Žalovaný se tedy nedopustil libovůle.

[13] Argumentaci o tom, že za „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“ ve smyslu § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je nutno považovat (také) stěžovatelem tvrzenou nemožnost odvolacího orgánu přezkoumat spolehlivost stanovení daně dle pomůcek, namítl stěžovatel již v žalobě. Městský soud i žalovaný přitom vysvětlili pojem „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“, a to včetně případů, kterých se zpravidla může tento neurčitý právní pojem především týkat. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s jejich závěry, přičemž konstatuje, že stěžovatelem namítané nelze pod tento pojem podřadit.

[14] Z § 31 zákona o správě daní a poplatků je zřejmá hierarchie prostředků pro stanovení daně. Prioritu má vždy stanovení daně dokazováním. Neunese-li však daňový subjekt důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, je správce daně povinen stanovit daň za použití pomůcek; nelze-li takto daň spolehlivě stanovit, může správce daně v dohodě s daňovým subjektem daň sjednat. Se stěžovatelem lze souhlasit, že i v případě postupu dle pomůcek musí být daň správcem daně stanovena dostatečně spolehlivě; použití pomůcek musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně a usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, nebo ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126). Nelze však již stěžovateli přisvědčit v tom, že rozsah přezkumu rozhodnutí o dani stanovené dle pomůcek, jenž je vymezen v daňovém řádu, představuje „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“.

[15] Stanovení daně za užití pomůcek je výjimkou ze zásady materiální pravdy. Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení zakotvený v § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. 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 dle pomůcek a § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků by tudíž přezkumu takového rozhodnutí správce daně nebránil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126).

[16] Nejvyšší správní soud současně považuje rozsah přezkumu rozhodnutí o vyměření daně dle pomůcek za dostatečný pro ochranu práv daňového subjektu. Odvolací orgán je totiž oprávněn (jak již uvedl městský soud) zkoumat nejen splnění zákonných podmínek pro stanovení daně dle pomůcek, ale i to, zda daň byla tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě, aniž by však zasáhl do správního uvážení při volbě pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004-64, nebo ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80). Pokud by však odvolací orgán takové přezkoumání spolehlivosti stanovení daně dle pomůcek pominul, nejednalo by se o „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“ (jak se domnívá stěžovatel), nýbrž o případnou nezákonnost jeho postupu.

[17] Stěžovatel dále nesouhlasil s výší vyměřené daně, považoval správcem daně užitě pomůcky za nevhodné, tvrdil nesprávný postup spočívající ve sloučení vyměření pomůckami a dokazováním, poukázal na předložená tři prohlášení jiných daňových subjektů (ta měla prokazovat reálně možnou výši nákladů stěžovatele) a argumentoval povinností správce daně přihlédnout i k okolnostem, z nichž pro stěžovatele vyplývají výhody. Předně je třeba uvést, že nikoliv všechny z těchto námitek byly předestřeny stěžovatelem v předchozím žalobním řízení. Přesto však Nejvyšší správní soud věcně konstatuje souhrnně ke všem pěti námitkám,

pokračování

že tyto se zjevně míjí s předmětem řízení. V řízení přezkoumávajícím rozhodnutí o prominutí daně je vyloučeno zkoumat správnost vyměření daně v předchozím daňovém řízení (z hlediska námitek a tvrzení zde stěžovatelem uplatněných); stěžovatel zaměňuje institut prominutí daně s opravným prostředkem či procesním prostředkem ochrany práv ve věci stanovení daně. Tyto námitky jsou tak v dané věci nedůvodné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2006, č. j. 2 Afs 170/2006-59).

[18] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že se městský soud (případně i žalovaný) v rozporu s usnesením rozšířeného senátu č. j. 6 As 7/2005-97 nezabýval výkladem slova „může“ ve smyslu „musí“ a nemožností kombinace pomůcek a dokazování (s ohledem na stěžovatelem poukazované čtyři rozsudky Nejvyššího správního soudu). Rovněž tyto otázky se totiž míjely předmětem řízení o prominutí daně a městský soud je správně nepovažoval za rozhodné; případná změna judikatury týkající se těchto otázek proto byla v posuzované věci irelevantní (srov. zde odst. [17]).

[19] Jako nedůvodnou hodnotil Nejvyšší správní soud i námitku o nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Stěžovatel konkrétně vytykal opomenutí tří předložených prohlášení jiných daňových subjektů. Sám stěžovatel v kasační stížnosti zopakoval, že těmito prohlášeními chtěl prokázat obvyklé náklady v uvedené době a místě v jeho oboru podnikání. Tyto důkazy tak nepochybně směřovaly k posouzení věcné správnosti výše vyměřené daně a nebyly způsobilé prokázat existenci nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů (znovu srov. zde odst. [17]).

V. Závěr a náklady řízení

[20] Pro uvedené neshledal Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný ani nezákonný; protože ani řízení předcházející jeho vydání nevykazovalo vady, kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[21] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). 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 11. 12. 2013, které bylo podáno zástupcem žalovaného - advokátem. 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 (k tomu srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2008, sp. zn. I. ÚS 2929/07, nebo ze dne 2. 3. 2010, sp. zn. IV. ÚS 3243/09).

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

V Brně dne 14. května 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu