



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: **J. H.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 525/15, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2012, č. j. 904/74578/2011, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2014, č. j. 10 Af 10/2012 - 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **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** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Rozsudkem ze dne 23. 10. 2014, č. j. 10 Af 10/2012 – 43, zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2012, č. j. 904/74578/2011. Tímto rozhodnutím žalovaný prominul žalobci podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) částku 235 999 Kč, čímž částečně vyhověl jeho žádosti o prominutí penále ve výši 1 386 440 Kč na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996, sděleného platebním výměrem ze dne 25. 11. 2011, č. j. 57536/10/253921602226, vydaným Finančním úřadem v Rychnově nad Kněžnou (dále jen „správce daně“), a sníženého rozhodnutím správce daně o odvolání ze dne 17. 3. 2011, č. j. 20065/11/253921602226, na částku 786 662 Kč.

[2] Městský soud v odůvodnění svého rozsudku především uvedl, že § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dává žalovanému možnost správního uvážení, za jakých podmínek promine daňovému subjektu příslušenství daně. K výkladu těchto podmínek vydal žalovaný

pokyn č. D-330 (dále jen „pokyn D-330“). Za podstatu sporu označil městský soud otázku výkladu textu kritéria dle čl. II oddílu D bod 2 pokynu D-330 Ministerstva financí ČR, tedy zda musí být splněny kumulativně dvě podmínky, jak tvrdí žalobce, tedy zaprvé daň byla stanovena na základě pomůcek a zadruhé k tomu došlo z důvodu absence součinnosti daňového dlužníka, nebo zda se jedná o podmínku jedinou, jen vyjádřenou dvěma různými způsoby, tedy tak, že daň může být na základě pomůcek stanovena jediné z důvodu absence součinnosti daňového dlužníka. Městský soud dal za pravdu žalovanému a konstatoval, že žalovaný postupoval v souladu se zásadami vytyčenými v citovaném pokynu, neboť daň lze stanovit podle pomůcek jediné v případě absence součinnosti daňového subjektu. Žalobce se tedy mýlí, pokud tvrdí, že pod pojem nesoučinnosti není možno podřadit případ, kdy daňový subjekt neplnil povinnosti vyplývající ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (resp. § 7 odst. 1 citovaného zákona). Jestliže žalobce předložil účetní doklady, které se vyznačovaly natolik vysokou mírou neúplnosti a nesprávnosti, že podle nich nebylo možno dokazováním stanovit daň, nesplnil svou zákonnou povinnost a neprojevil tím zákonem požadovanou míru součinnosti. Pokyn D-330 není obecně závazným právním předpisem, ale jde o pokyn primárně určený pracovníkům správ a obsahuje tak nejen čistě normativní instrukce k postupu, ale také určité upřesňující dodatky či vysvětlivky. Městský soud tedy uzavřel, že žalovaný nepostupoval v rozporu s pravidly, jež si sám stanovil, a napadené rozhodnutí nelze označit za překvapivé. Tvrzení žalobce, že napadené rozhodnutí je v rozporu se zažitou správní praxí a žalovaný při rozhodování skutkově podobných případů rozhoduje odlišně, pak nebylo nijak konkretizováno a zůstalo jen ve zcela obecné rovině.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného k ní

[3] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti namítá, že nelze souhlasit s městským soudem v tom, že v čl. II oddílu D bodu 2 pokynu D-330 je uvedena pouze jediná podmínka, a to stanovení daně na základě pomůcek. Názor městského soudu vyvrací samotné znění § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, dle něhož je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek tehdy, pokud daňový subjekt nesplnil při dokazování některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. Povinnost součinnosti daňového subjektu je přitom jednou z mnoha povinností, které je daňový subjekt povinen plnit. V nyní posuzovaném případě byla důvodem pro stanovení daně podle pomůcek skutečnost, že na straně stěžovatele došlo k metodickým nesprávnostem při evidenci zásob, což jistě nepředstavuje absenci součinnosti. K prokázání tohoto tvrzení navrhl stěžovatel provedení důkazu (zpráva o výsledku daňové kontroly), městský soud však tento důkaz neprovedl a nevyhodnotil, čímž zatížil soudní řízení vadou. Metodickým a jiným nesprávnostem při vedení účetnictví (evidence zásob) se nelze zcela vyhnout, a nebyl proto důvod k extenzivnímu výkladu čl. II oddílu D bodu 2 pokynu D-330, potažmo k tvrzení, že jakékoli důvody vedoucí ke stanovení daně podle pomůcek znamenají absenci součinnosti. Stěžovatel s poukazem na účel daňového řízení, čl. 1 a 2 Ústavy, čl. 4 Listiny základních práv a svobod a zásadu *in dubio mitius* závěrem konstatoval, že výklad daňového práva v neprospěch daňového subjektu není přípustný.

[4] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s napadeným rozsudkem. Konstatoval, že v případě stěžovatele dosáhly vady účetnictví takové intenzity, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Součinnost daňového subjektu je nutno chápat jako jeho povinnost předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky, jimiž bude prokázána správnost daňových tvrzení. Povinností daňového subjektu je také předložit správci daně účetní doklady zakládající se na úplném, průkazném a správně vedeném účetnictví; tuto povinnost

pokračování

však stěžovatel nesplnil. V nyní posuzované věci také nedošlo k žádným pochybnostem, které by umožňovaly postup podle zásady *in dubio mitius*.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[6] Úvodem Nejvyšší správní soud konstatuje, že se skutkově a právně obdobnou věcí zabýval již v rozsudku ze dne 25. 2. 2015, č. j. 2 Afs 214/2014 - 33. V projednávané věci neshledává důvod se od zaujatého stanoviska odchýlit a s argumentací uvedenou v citovaném rozsudku se ztotožňuje.

[7] Předně Nejvyšší správní soud podotýká, že podle přechodného ustanovení § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), se žádosti o prominutí příslušenství daně, které byly podány podle dosavadních právních předpisů a které nebyly vyřízeny do dne nabytí účinnosti citovaného zákona, posoudí podle podmínek obsažených v dosavadních právních předpisech, tedy podle zákona o správě daní a poplatků.

[8] Podle § 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. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.*“

[9] Rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutím, na které není právní nárok a které je vydáno na základě správního uvážení. Otázka správního uvážení je bohatě rozpracována v judikatuře i v řadě akademických prací, Nejvyšší správní soud na tomto místě pouze stručně připomíná, že v případě správního uvážení zákon poskytuje správnímu orgánu ve stanovených hranicích volný prostor k úvaze (a rozhodnutí). 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 [např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2004, č. j. 5 Azs 105/2004 – 72, č. 375/2004 Sb. NSS, ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42, č. 906/2006 Sb. NSS, ze dne 26. 10. 2007, č. j. 4 As 10/2007 – 109, ze dne 15. 8. 2007, č. j. 3 Ads 14/2007 – 74, ze dne 23. 10. 2008, č. j. 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].

[10] Prostor pro uvážení správního orgánu není neomezený, ale má vždy své limity. Ty jsou stanoveny zákonem nebo si je správní orgán musí vymezit ve své rozhodovací praxi sám a následně je také musí dodržovat. Předem stanovená kritéria pro rozhodování nesmí být excesivní, tj. nesmí například stanovit pro rozhodnutí diskriminační podmínky. Je nutné také zohlednit konkrétní okolnosti daného případu a dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Důvody svého rozhodnutí musí správní orgán promítnout do odůvodnění (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2012, č. j. 1 As 35/2012 – 40, č. 2736/2013 Sb. NSS). V případě žádosti podle § 55a

odst. 1 zákona o správě daní a poplatků má správní orgán možnost i při naplnění zákonných předpokladů daň nebo její příslušenství neprominout. Nesmí však rozhodnout libovolně a nesmí porušit principy platící v právním státě, zejména princip legitimního očekávání (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54). Kromě správního uvážení obsahuje hypotéza § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků také neurčité právní pojmy „*nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“ a „*tvrdost zákona*“. Podle Ústavního soudu zákonodárce tímto způsobem „*vytvořil prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého 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*“ (viz usnesení ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07).

[11] Z výše popsané povahy rozhodnutí vydaného na základě správního uvážení pak vyplývá také omezený rozsah soudního přezkumu. Soud zkoumá pouze to, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení nebo zda toto uvážení nezneužil (§ 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 (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 15/2007 – 106, č. 2066/2010 Sb. NSS, nebo náleží Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07). Obdobně v případě, kdy právní norma obsahuje neurčité právní pojmy, správní soud posuzuje především, zda úvaha správního orgánu neodporuje zásadám logiky a má dostatečnou oporu ve zjištěných skutečnostech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2008, č. j. 8 As 56/2007 – 151). Podle judikatury Ústavního soudu je pojem svévole či libovůle vykládán „*ve smyslu extrémního nesouladu právních závěrů s vykonanými skutkovými a právními zjištěními, dále ve smyslu nerespektování kogentní normy, interpretace, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti (příkladem čehož je přepjatý formalismus), interpretace očitající se v extrémním nesouladu s obsahem jak právní praxí, tak i doktrínou obecně akceptovaných výkladových metod, jakož i interpretace a aplikace zákonných pojmů v jiném než zákonem stanoveném a právním myšlením konsenzuálně akceptovaném významu, v tom rámci i odklonu od ustálené judikatury, aniž by byly dostatečně vyloženy důvody, na základě nichž soud výkladovou praxi dosud převažující a stabilizovanou odmítá, a konečně ve smyslu rozhodování bez bližších kritérií či alespoň zásad odvozených z právní normy*“ (např. náleží ze dne 6. 2. 2008, sp. zn. IV. ÚS 535/05).

[12] Žalovaný částečně prominul stěžovateli příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti. Uvedl, že daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně, že stěžovatel nemá daňové nedoplatky a jeho spolupráce se správcem daně při plnění povinností nepeněžité povahy je na dobré úrovni, na druhé straně však nemohl odhlédnout od skutečnosti, že daň, ke které dotčené příslušenství náleží, byla stanovena na základě pomůcek z důvodu absence součinnosti stěžovatele. Tvrzení stěžovatele, že příslušenství daně převyšuje daň, k níž se váže, žalovaný nezohlednil, neboť daňové penále bylo v době po podání žádosti o jeho prominutí sníženo na částku, která již dodatečně doměřenou daň nepřevyšovala. Nejvyšší správní soud má za to, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je sice stručné, avšak je zřejmé, že reaguje na stěžovatelovu žádost o prominutí daně, v níž se stěžovatel užití pokynu D-330 výslovně dovolával a skutečnosti, v nichž spatřoval důvody pro prominutí penále na dani, podřadil pod konkrétní ustanovení citovaného pokynu. Tvrzený důvod pro prominutí daně spočívající v tom, že příslušenství daně převyšuje daň, ke které se váže, po podání žádosti odpadl, neboť správce daně rozhodnutím ze dne 17. 3. 2011, č. j. 20065/11/253921602226, snížil daňové penále z částky 1 386 440 Kč na 786 662 Kč, která již dodatečně doměřenou daň za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 058 640 Kč nepřevyšovala. K dalším třem stěžovateli tvrzeným důvodům (daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně, jejíž příslušenství je dotčeno danou žádostí, byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti

pokračování

daně; bezdlužnost na daňových platebních povinnostech; dobrá úroveň spolupráce se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností) lze konstatovat, že pokyn D-330 je podřazuje pod důvody, které je správce daně (resp. žalovaný) při promíjení daně oprávněn zohlednit a zvýšit promíjené příslušenství daně. Žalovaný zohlednil výše uvedené důvody a prominul stěžovateli z penále částku 235 999 Kč. Stěžovatel však uvádí, že žalovaný mu prominul uvedené penále pouze v rozsahu 30%, ačkoliv podle pravidel správní praxe vytvořených samotným žalovaným mu mělo být prominuto minimálně v rozsahu 90%. V kasační stížnosti pak v podstatě zpochybňuje pouze důvod, že „daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, byla stanovena na základě pomůcek z důvodu absence součinnosti daňového dlužníka“. Stěžovatel tento důvod správně podřadil pod čl. II oddíl D bod 2 citovaného pokynu, tedy pod důvody, které je správce oprávněn zohlednit a na základě nichž je na místě snížit promíjené příslušenství daně (tedy zohlednit je k tíži daňového subjektu). Stěžovatel připustil, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 mu sice byla vyměřena na základě pomůcek, avšak dle jeho názoru se tak nestalo z důvodu jeho nesoučinnosti, a žalovaným (a potažmo krajským soudem) provedený výklad čl. II oddílu D bodu 2 pokynu D – 330 je nepřipustně extenzivní.

[13] Předně je třeba připomenout, že v nyní posuzované věci není předmětem soudního přezkumu výklad právního předpisu, ale pouze to, zda žalovaný nepřekročil meze správního uvážení nebo zda toto uvážení nezneužil. Již z tohoto důvodu nemůže uspět stěžovatelova námitka, že žalovaný měl aplikovat zásadu *in dubio mitius*. Tato zásada se totiž může uplatnit pouze tehdy, jestliže existuje různost možných výkladů aplikované zákonné normy. Pokyn D-330 a jemu obdobné pokyny jsou vydávány jako interní normativní instrukce a nejsou obecně závazné – nejsou tedy *stricto sensu* pramenem práva. Stěžovatel tedy může v této souvislosti namítat pouze to, že se na základě citovaného pokynu vytvořila správní praxe, od níž se žalovaný nemůže svévolně odchýlit, neboť takový postup by byl libovůl, která je v právním státě nepřipustná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, č. 605/2005 Sb. NSS).

[14] Nejvyšší správní soud je pak toho názoru, že postup žalovaného, který pod čl. II oddíl D bod 2 pokynu D – 330 podřadil i případ, v němž došlo ke stanovení daně pomocí pomůcek v důsledku nesprávně vedeného účetnictví, nelze pokládat za v právním státě nepřipustnou libovůli. Za absence součinnosti ve vztahu k podmínkám stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je třeba považovat i to, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, resp. nesplní své povinnosti při dokazování (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, nebo ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 – 90). Městský soud tedy nepochybil, když při svém rozhodování nevycházel ze zprávy Finančního úřadu v Hradci Králové č. 1152/98 o výsledku daňové kontroly provedené u stěžovatele, neboť zákon ani pokyn D-330 neukládal žalovanému při rozhodování o prominutí příslušenství daně zohlednit konkrétní okolnosti nesplnění důkazní povinnosti (nesoučinnosti) daňového subjektu při stanovení daně. Pro úplnost je třeba dodat, že postup správce daně při vyměření daně z příjmů fyzických osob stěžovateli za zdaňovací období roku 1996 již byl Nejvyšším správním soudem přezkoumáván, a to v rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 2 Afs 10/2003 – 101. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že při stanovení této daně byly splněny podmínky pro použití § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť účetnictví stěžovatele vykazovalo vážné vady, zejména neprokázání inventarizace zásob, nevyúčtování inventarizačních rozdílů do příslušného období, nezaznamenání veškerého zakoupeného zboží přijatého na sklad a neúplné vedení účetnictví. Na tato pochybení přitom nelze nahlížet jako na pouhé „metodické nesprávnosti při vedení zásob“, jak tvrdí stěžovatel, naopak lze konstatovat, že taková pochybení podstatně ztěžují

dosažení účelu daňového řízení a není tedy svévolí žalovaného, pokud je v rozhodování o prominutí příslušenství daně zohlednil k tíži stěžovatele.

[15] Nejvyšší správní soud má tedy ve shodě s městským soudem za to, že žalovaný postupoval v souladu s § 55a zákona o správě daní a poplatků a podle pravidel stanovených v pokynu č. D-330, přičemž srozumitelně vysvětlil, z jakých důvodů částečně vyhověl žádosti stěžovatele o prominutí příslušenství daně. V jeho postupu tedy nelze spatřovat libovůli (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47).

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Z výše uvedeného vyplývá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl.

[17] Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 za použití ust. § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 26. února 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu