



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové 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. 904/74577/2011, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2014, č. j. 10 Af 11/2012 – 40,

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** 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. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 25. 11. 2010, č. j. 57537/10/25392160226, penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 2 293 221 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, kterému správce daně částečně vyhověl a rozhodnutím ze dne 17. 3. 2011, č. j. 21747/11/25392160226, daňové penále snížil na 794 356 Kč. Žádost žalobce ze dne 22. 12. 2010 o prominutí daňového penále zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 1. 2012, č. j. 904/74577/2011 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí žalobu, kterou Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 23. 10. 2014, č. j. 10 Af 11/2012 – 40 (dále jen „městský soud“ a „napadený rozsudek“), zamítl. Uvedl, že § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, 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“). Žalobce v žalobě namítl, že žalovaný podle tohoto pokynu nepostupoval, když nesprávně vyšel z toho, že „*daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, byla stanovena na základě pomůcek z důvodu absence součinnosti daňového dlužníka*“ (čl. II oddíl D bod 2 citovaného pokynu). Žalobce byl toho názoru, že dle tohoto ustanovení musí být kumulativně splněny dvě podmínky (stanovení daně na základě pomůcek a absence součinnosti daňového dlužníka). Žalovaný byl oproti tomu přesvědčen, že se jedná jen o podmínku jedinou, jen vyjádřenou dvěma způsoby. 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 jedinečně v případě absence součinnosti daňového subjektu. Žalobce se tedy mylí, 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 správce daně 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 a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Konstatoval, 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

pokračování

doklady zakládající se na úplném, průkazném a správně vedeném účetnictví; tuto povinnost však stěžovatel nesplnil. V nyní posuzované věci také nedošlo k žádným pochybnostem, které by umožňovaly postup podle zásady *in dubio mitius*.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Podmínka povinného zastoupení ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. je také splněna. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[6] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti. Zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

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

[8] Rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutím, na které není právní nárok a které je vydáváno 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 [viz 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, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz, 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, všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>].

[9] 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 skutkové shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Důvody svého rozhodnutí musí správní orgán promítnout do odůvodnění (viz 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 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 (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54). Kromě správního uvážení obsahuje hypotéza § 55a 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).

[10] 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 (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. 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 (viz 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“ (viz např. náleží ze dne 6. 2. 2008, sp. zn. IV. ÚS 535/05).

[11] Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že stěžovatel sice nemá daňové nedoplatky a jeho spolupráce se správcem daně při plnění povinností nepeněžitě 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. 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. První tvrzený důvod pro prominutí daňového penále (tj. že příslušenství daně převyšuje daň, ke které se váže) po podání žádosti odpadl, neboť správce daně rozhodnutím ze dne 17. 3. 2011, č. j. 21747/11/253921602226, snížil daňové penále z částky 2 293 221 Kč na 794 356 Kč, která již dodatečně doměřenou daň za zdaňovací období roku 1997 ve výši 1 960 840 Kč nepřevyšovala. K dalším dvěma stěžovatelem tvrzeným důvodům (bezdlužnost na daňových platebních povinnostech a 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. Stěžovatel v kasační stížnosti tedy v podstatě zpochybňuje pouze důvod (tj. „daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, byla stanovena na základě pomůcek

pokračování

z důvodu absence součinnosti daňového dlužníka“), proč žalovaný nevyužil svého oprávnění zohlednit při svém rozhodování bezdlužnost stěžovatele a jeho spolupráci se správcem daně. Stěžovatel tento důvod správně podřadil pod čl. II oddíl D bod 2 citovaného pokynu, tedy pod důvody, které je správce oprávněn zohlednit a snížit promíjené příslušenství daně (tedy zohlednit je k tíži daňového subjektu). Stěžovatel připustil, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 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.

[12] 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 odchýlit, neboť takový postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřipustná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, č. 605/2005 Sb. NSS).

[13] 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 absenci 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). Krajský 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 1997 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.

[14] 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 žádost stěžovatele o prominutí příslušenství daně zamítl. 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 rozhodnutí o nákladech řízení

[15] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[16] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. února 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu