



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **J. Z.**, zast. JUDr. Annou Burdovou, advokátkou se sídlem Rohanské nábřeží 657/7, Praha 8 - Karlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2015, čj. 29547/15/5100-41454-704293, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 9. 2016, čj. 30 Af 87/2015-35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Bystřici pod Pernštejnem (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 21. 9. 2009 prominul žalobkyni nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob ve výši 1 948 675 Kč; postupoval při tom podle § 65 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle třetího odstavce tohoto ustanovení podmínil prominutí trváním stavu, na jehož základě rozhodnutí vydal, a uhrazením částky 100 000 Kč, což žalobkyně učinila. Dne 1. 6. 2012 rozhodl správce daně o pozbytí účinnosti předchozího rozhodnutí z důvodu nedodržení stanovených podmínek, neboť zjistil, že žalobkyně s manželem prodali dne 28. 2. 2011 (s právními účinky vkladu ke dni 11. 3. 2011) nemovitost (rekreační chatu) za 1 000 000 Kč.

[2] Žalobkyně se odvolala k tehdejšímu Finančnímu ředitelství v Brně (jehož právním nástupcem je Odvolací finanční ředitelství, dále jen „žalovaný“), které změnilo rozhodnutí o pozbytí účinnosti prominutí daňového nedoplatku tak,

že doplnilo výzvu k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě 15 dnů od právní moci jeho rozhodnutí.

[3] Krajský soud v Brně zrušil rozhodnutí finančního ředitelství rozsudkem ze dne 27. 11. 2014 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Důvodem pro zrušení byla skutečnost, že z obsahu spisu nebylo možno dovodit, která podmínka či podmínky vedly správce daně k prominutí daňového nedoplatku. Zjištění, zda tato podmínka či tyto podmínky již netrvají a od jakého data, je přitom klíčové pro rozhodnutí o pozbytí účinnosti prominutí daňového nedoplatku.

[4] Žalovaný v novém řízení o odvolání vydal dne 5. 6. 2015 listinu „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ (dále jen „Seznámení a výzva“). Zde uvedl, že v době prominutí daňového nedoplatku byla u žalobkyně naplněna podmínka vážného ohrožení výživy daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných. Zároveň vyzval žalobkyni, aby navrhla a doplnila důkazy o tom, že u ní tato podmínka nadále trvala i ke dni, kdy správce daně vyslovil, že rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku pozbývá účinnosti. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala celkem třikrát, nikdy však nedoložila konkrétní listiny k žádnému z navrhovaných důkazů. Žalovaný proto znovu rozhodl o odvolání dne 14. 9. 2015 tak, že doplnil a upravil odůvodnění, výrok však zůstal nezměněn.

[5] Krajský soud v Brně zamítl dne 8. 9. 2016 žalobu proti novému rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně podle něj neprokázala, že se v jejím případě nezměnily podmínky, které umožňují prominout nedoplatek daně.

II. Shrnutí argumentů v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Nesouhlasí s názorem soudu a žalovaného, podle něž dostatečně neprokázala, jak naložila s penězi získanými prodejem nemovitosti a že se nezměnily její špatné majetkové poměry. Opakuje, že na tuto otázku nemohla v předchozích řízeních konkrétně odpovědět, protože její manžel, který vždy spravoval finanční záležitosti, byl ve velmi špatném zdravotním stavu, nemohl mluvit a zhoršila se mu paměť. Po jeho rehabilitaci již ale lze tvrzení stěžovatelky upřesnit takto: Spolumajitel nemovitosti manželů Z., pan K. J., jim půjčil 600 000 Kč na rekonstrukci jejich části nemovitosti (tu provedla jeho stavební společnost). Po vyměření daňového nedoplatku zablokoval správce daně veškerý majetek manželů Z. a prominutí nedoplatku podmínil zaplacením částky cca 300 000 Kč na jeho účet. Tuto částku manželům opět půjčil pan J., jelikož se následným odblokováním majetku a jeho prodejem nabízela možnost splacení dluhu (který v tuto chvíli činil již 900 000 Kč). Stěžovatelka a její manžel proto mohli splnit podmínku vůči správci daně. Poté prodali svou polovinu nemovitosti za částku 1 000 000 Kč, ze které vrátili panovi J. dlužných 900 000 Kč. Zbylou část prodejní ceny, tj. 100 000 Kč, rozdělili takto: 30 000 Kč tvořila daň z převodu nemovitosti (uvedeno v databázi správce daně), 50 000 Kč byla výše provize realitní kanceláři (stěžovatelka nemá doklad o úhradě k dispozici) a 20 000 Kč stěžovatelka použila na náklady vyklizení prodané chaty a úhradu vodného a elektřiny. Zaplacení dluhu 900 000 Kč stěžovatelka dokládá listinou nazvanou „Potvrzení o vrácení půjčky“, podepsanou panem J..

[7] Stěžovatelka také namítá, že rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku neobsahuje odůvodnění, takže nelze zjistit, podle jaké podmínky v § 65 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků správce daně rozhodl. K tomu uvádí argumentaci z rozsudku krajského soudu ze dne 27. 11. 2014.

[8] Stěžovatelka proto navrhuje, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti v zásadě trvá na svých závěrech; odkazuje na odůvodnění rozsudku krajského soudu a současně na odůvodnění svého druhého rozhodnutí o odvolání a na své vyjádření k žalobě. K námitce chybějícího odůvodnění v rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku žalovaný zopakoval, že v době jeho vydání postupoval správce daně ještě podle zákona o správě daní a poplatků, podle kterého odůvodnění nemuselo být součástí tohoto rozhodnutí. Po rušícím rozsudku krajského soudu však žalovaný stěžovatelku v dalším odvolacím řízení seznámil s důvodem prominutí daňového nedoplatku. K tvrzení stěžovatelky, že nemohla doložit konkrétní důkazní prostředky kvůli manželově hospitalizaci, dodal, že jak ona, tak její manžel byli k předložení důkazů vyzváni již v roce 2011. Navrhuje, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] NSS nezlehčuje těžkou životní situaci stěžovatelky. Ta se však dostala do postavení dlužníka proto, že nesplnila zákonem stanovenou povinnost - zaplatit daň z příjmů fyzických osob. Tím jí vznikl daňový nedoplatek ve výši 1 948 675 Kč. Správce daně na žádost stěžovatelky rozhodl podle tehdejšího § 65 zákona o správě daní a poplatků o prominutí tohoto nedoplatku; za obdobný institut lze nyní považovat posečkání úhrady daně podle § 156 a § 157 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Tyto instituty však stěžovatelku nezabavují její povinnosti zaplatit daň. Pouze odkládají splatnost daně po dobu, po kterou trvají nepříznivé okolnosti, které by při vymáhání daňového nedoplatku představovaly zásadní ohrožení poplatníka (k tomu viz rozsudky NSS ze dne 21. 2. 2008, čj. 7 Afs 19/2007-129, a ze dne 9. 10. 2009, čj. 5 Afs 44/2009-64).

[12] K námitce nesprávného posouzení otázky, zda pominuly podmínky k prominutí daňového nedoplatku, NSS uvádí následující. Správce daně ze své úřední činnosti zjistil, že stěžovatelka prodala nemovitost, čímž mohly na její straně pominout podmínky pro prominutí daňového nedoplatku. Vyzval proto stěžovatelku, aby prokázala, jak naložila s polovinou prodejní ceny nemovitosti, za kterou mohla uhradit část prominutého nedoplatku. Na to stěžovatelka odpověděla, že za prodej nemovitosti dostala 940 000 Kč (realitní kancelář si strhla provizi a daň z převodu nemovitosti) a tuto částku převedla na účet věřitelské společnosti, od které si půjčila peníze na úhradu 317 026 Kč správci daně a na úhradu dalších výdajů (půjčky na živobytí, soudní poplatky, úhrada vody z prasklého potrubí, asanace chaty po jejím vytopení). Správce daně vyzval stěžovatelku, aby doplnila své vyjádření o kopie dokladů, které by použití uvedených částek prokázaly. To stěžovatelka odmítla (tedy nedoložila, jak s výtěžkem z prodeje nemovitosti naložila). Z tohoto důvodu rozhodl správce daně o pozbytí účinnosti prominutí daňového nedoplatku.

[13] V prvním odvolacím řízení stěžovatelka pouze obecně tvrdila, že z prodeje nemovitosti uhradila své závazky, nezbytné poplatky a částečné opravy na chátrajícím domě. Ve druhém odvolacím řízení stěžovatelka ve vyjádřeních k Seznámení a výzvě nejprve uvedla, že nemůže vysvětlit, jak naložila s penězi za prodej chaty, protože s financemi disponoval vždy manžel, který byl momentálně (od 1. 6. 2015) po mozkové mrtvici a nemluvil. Podruhé navrhla jako důkazní prostředky daňové příznání své a svého manžela za roky 2010 a 2011 a doklady o úhradě vodného za rok 2011, soudních poplatků, nákladů za asanaci chaty a nákladů bydlení. Dále opět uvedla, že částku 317 026 Kč zaplatila věřitelské společnosti za půjčku na úhradu dluhu u správce daně. V poslední písemnosti uvedla, že si od přítele s manželem půjčili cca 400 000 Kč pro splnění podmínky prominutí zbytku daňového nedoplatku, 30 000 Kč tvořila daň z převodu nemovitosti, 50 000 Kč provize realitní kanceláři, zbytek použila na „nějaké nedoplatky na vodném

a *elektřině*“ a výdaje na vystěhování starého vybavení nemovitosti. Ani tentokrát nepřiložila žádné průkazné listiny.

[14] V žalobě proti druhému rozhodnutí o odvolání, které následovalo po rušícím rozsudku krajského soudu, stěžovatelka poprvé navrhla výslech pana J., který měl prokázat, že si od něj půjčila 400 000 Kč. Nedodala však soudu jeho adresu ani jiné kontaktní údaje, ani nepředložila žádné jiné listiny prokazující její tvrzení. Až ke kasační stížnosti stěžovatelka přiložila jako důkaz listinu nazvanou „Potvrzení o vrácení půjčky“ od pana J., podle které půjčil manželům Z. celkem 900 000 Kč.

[15] NSS nezpochybňuje, že stěžovatelka v průběhu řízení vysvětlovala, jak naložila s nabytými penězi z prodeje nemovitosti. Ke svým tvrzením však nedoložila žádné listiny, které by prokazovaly jejich pravdivost. Svá tvrzení navíc několikrát změnila. NSS přitom nemůže přihlížet k tomu, že tak činila z důvodu, že za finanční záležitosti byl vždy odpovědný její momentálně nemocný manžel. Jak uvedl žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, vyzýval stěžovatelku k doložení průkazných listin i před onemocněním jejího manžela. Obecně pokud daňový subjekt něco tvrdí, navrhuje či je správcem daně vyzván k prokázání určitých skutečností, přechází podle § 92 daňového řádu či § 31 zákona o správě daní a poplatků důkazní břemeno na něj. Správce daně i žalovaný vycházeli stěžovatelce v průběhu řízení vstříc např. opětovnými výzvami či poskytnutím dodatečné lhůty k předložení důkazů o použití nabytých peněz. Stěžovatelka však ani poté důkazní břemeno neunesla.

[16] Potvrzení od pana J. je dokument bez data a adresy a nelze jej (vzhledem k předchozím nekonzistentním tvrzením stěžovatelky) přijmout jako hodnověrný důkaz o tom, jak stěžovatelka naložila s penězi za prodej nemovitosti. Krajský soud neměl možnost se s touto listinou seznámit, a mohl tedy vycházet pouze ze skutečností, které zjistily správní orgány. Námitka, že krajský soud nesprávně posoudil otázku prominutí podmínek k prominutí daňového nedoplatku, proto není důvodná.

[17] K námitce, podle níž se prodejem nemovitosti nezměnily stěžovatelčiny majetkové poměry, NSS odkazuje na rozsudek ze dne 28. 1. 2016, sp. zn. 10 Afs 127/2015, kde v obdobné věci vystupoval jako stěžovatel manžel stěžovatelky. Podle NSS je změna struktury majetku relevantní vzhledem ke změně podmínek pro prominutí daňového nedoplatku. Za změnu majetku totiž nelze považovat jen změnu jeho celkové hodnoty (výše), nýbrž také změnu jeho složení z hlediska struktury a likvidity. Po prodeji nemovitosti stěžovatelka disponovala penězi, které mohla použít na zaplacení alespoň části daňového nedoplatku. Je pochopitelné, že správce daně i žalovaný proto od stěžovatelky požadovali, aby prokázala, proč tak neučinila. Jak je již uvedeno výše, stěžovatelce se nepodařilo hodnověrně doložit, jak se získanými penězi naložila, a proto správce daně rozhodl o pozbytí účinnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku.

[18] Výtka stěžovatelky, že rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku neobsahuje odůvodnění, není opodstatněná. Jak ve vyjádření ke kasační stížnosti podotkl žalovaný, tento nedostatek byl zhojen v odvolacím řízení, které následovalo po rušícím rozsudku krajského soudu. Žalovaný v odůvodnění tohoto rozhodnutí o odvolání jasně vysvětlil, která podmínka pro prominutí daňového nedoplatku byla u stěžovatelky v době rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku naplněna, a stěžovatelku s tímto svým závěrem seznámil ještě v průběhu odvolacího řízení.

[19] Soud si je vědom neblahých důsledků spojených s tím, že stěžovatelce se nepodařilo zvrátit pozbytí účinnosti rozhodnutí o prominutí daně ani v odvolacím řízení, ani v řízení u správních soudů: na stěžovatelku tím totiž opět dolehne (nebo spíše již dolehla) povinnost zaplatit daňový nedoplatek v původně stanovené výši téměř 2 miliony Kč. Stěžovatelka a její manžel však mohou znovu požádat o posečkání s úhradou daně podle § 156 daňového řádu, je-li u nich dán některý ze zákonných předpokladů (tj. např. pokud by neprodlená úhrada pro ně znamenala vážnou

pokračování

újmu, nebo pokud by byla ohrožena výživa jich samotných nebo osob na ně odkázaných). Za dobu posečkání vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z posečkané částky; správce daně však může upustit do předepsání úroku z posečkání, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku (§ 157 odst. 7 daňového řádu).

IV. Závěr a náklady řízení

[20] NSS proto zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. O nákladech řízení rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. května 2017

Zdeněk Kühn
předseda senátu