



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **ATIP, spol. s r. o.** se sídlem Chotyně, Chotyně 177, IČ 499 01 001, zast. JUDr. Tomášem Sokolem, advokátem se sídlem Praha 2, Sokolská 60, proti žalovanému: **Ministerstvo financí** se sídlem Praha 1, Letenská 15, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2013, č. j.: MF-80396/2013/39,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá nárok na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým Ministerstvo financí (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho žádost dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve spojení s § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Touto žádostí, podanou dne 1. 7. 2009, žalobce žádal o prominutí daně z příjmů právnických osob ve výši 1 692 600,- Kč (a příslušenství daně ve výši 2 024 923,- Kč), kterou mu vyměřil Finanční úřad v Liberci (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 11. 2005, č. j. 207041/05/192913/5326, na základě kontroly za zdaňovací období roku 1998.

Žalobce předně zdůraznil, že podaná žaloba je dle soudního řádu správního přípustná, byť prominutí daně v jádru závisí na správním uvážení žalovaného. Ačkoliv správní soudy dříve dovozovaly, že žádost o prominutí daně závisí toliko na správním uvážení správce daně, a je proto vyloučena z přezkumu ve správním soudnictví (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000-55), tento názor byl překonán usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002-42 (zabývající se otázkou udělení státního občanství). Z daného usnesení vyplývá, že i rozhodnutí závisející výhradně na volné úvaze správního orgánu nejsou vyloučena

z přezkumu ve správním soudnictví – tato rozhodnutí jsou přezkoumatelná co do dodržení předepsaného procesního postupu a mezi správního uvážení (viz rovněž nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III ÚS 2556/07, podle něhož „*právě dodržení těchto mezi – správního uvážení či jeho zneužití – však ve správním soudnictví přezkoumatelné je, jak ostatně plyne výslovně z § 78 odst. 1 s. ř. s.; je zde totiž oprávnění účastníka řízení požadovat, aby rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva a s vyloučením případné svévole*“). V rozsudku ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007-54, se pak Nejvyšší správní soud blíže vyjádřil k žalobní legitimaci dle § 65 s. ř. s., která je obecně založena tvrzením o porušení hmotného práva. Ačkoliv se o takový případ nejedná v případě rozhodnutí o žádosti o prominutí daně, žalobce svou žalobní legitimaci může opřít o § 65 odst. 2 s. ř. s., tvrdí-li, že byl postupem správního orgánu zkrácen na právech, která jemu přísluší, takovým způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. Dané ustanovení tedy zaručuje právní ochranu i tomu, kdo není zamítnutím žádosti zkrácen na žádném hmotném právu.

Z citovaných rozhodnutí zároveň plyne rozsah soudního přezkumu rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prominutí daně, který je omezen výhradně na přezkoumání předepsaného procesního postupu a na dodržení zákonných mezi správního uvážení. Toto uvážení se v případě žádosti o prominutí daně vztahuje k posouzení „*nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů*“ (viz § 55a zákona o správě daní a poplatků). Ve výše uvedeném rozsudku č. j. 8 Afs 85/2007-54 Nejvyšší správní soud judikoval, že „*rozhodnutí o prominutí daně a jejího příslušenství podle § 55a daňového řádu je vydáváno ve sféře volného uvážení. Plyne to zejména z použití výrazu – může – v dispozici právní normy. Vedle toho je neurčitá také hypotéza normy, resp. v ní obsažené skutkové předpoklady (nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů a tvrdost zákona). Posuzované ustanovení je tak kombinací neurčitého právního pojmu a správního uvážení*“. Soudní přezkum správního uvážení je rozsahově omezen v § 78 odst. 1 s. ř. s., podle něhož soud zruší napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil. Ohledně neurčitých právních pojmů správní soudy konstantně judikují, že jejich výklad je podroben soudnímu přezkumu a nepostačí, pokud správní orgán nějakou činnost podřadí pod neurčitý právní pojem, jestliže zároveň neobjasní jeho význam. Soudu totiž musí být umožněno přezkoumat, zda úvaha správního orgánu odpovídá zákonu, zda k ní byly opatřeny postačující skutkové podklady a zda jejich hodnocení odpovídalo logickým pravidlům. Ke stejnému závěru dospěl rovněž Ústavní soud v usnesení ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07, kde konstatoval, že použitím neurčitých právních pojmů v § 55a daňového řádu zákonodárce „*vytvořil prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého právního pojmu či nikoliv, přičemž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek (...)*“.

Ve světle výše uvedené judikatury je žalobce přesvědčen, že žalovaný svým rozhodnutím meze správního uvážení překročil (*první žalobní bod*), neboť ve svém odůvodnění dostatečně nevymezil aplikovaný neurčitý právní pojem (nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů) a nezhodnotil, zda žalobcova situace spadá do jeho rozsahu či nikoliv. Žalovaný dále žádost neposoudil z hlediska principu legitimního očekávání, a to navzdory konstantní judikatuře Nejvyššího správního i Ústavního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007-54, podle něhož „*i při volném správním uvážení je správní orgán omezován principy platícími v moderním právním státě, a to zejména principem legitimního očekávání, který ač nebývá v zákonných textech výslovně pojmenován, je tradičně považován za součást českého právního řádu*.“).

Žalobce podal žádost o prominutí daně z toho důvodu, že daň mu byla vyměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 11. 2005, č. j. 207041/05/192913/5326, na základě kontroly, která proběhla ve dnech 24. 6. 2002 až 18. 11. 2005. Dne 23. 10. 2007 vydal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesení č. j. 9 Afs 86/2007-161, v němž dospěl k závěru, že zákonem stanovená lhůta pro zánik práva vyměřit daň se má počítat již od konce roku, *za který* se daňové přiznání podává, a nikoliv až od konce roku, *ve kterém* se podává. Tento názor následně potvrdil Ústavní soud nálezem ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Podle tohoto výkladu mohla být daňová kontrola za zdaňovací období roku 1998 zahájena nejpozději do 31. 12. 2001 a dodatečné vyměření daně mohlo být pravomocně uskutečněno do 31. 12. 2004. Z výše uvedeného vyplývá, že postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 1998 až dne 24. 6. 2002, nelze považovat za právně souladný. Žalobce si je vědom, že institut prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků je pojímán jako mimořádný opravný prostředek (byť ne typické povahy), kdy se stát ve výjimečných případech vzdává daňové pohledávky, na kterou má dle zákona nárok (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 85/2007-54). V řešeném případě však stát v materiálním smyslu nemá nárok na daňovou pohledávku, o jejíž prominutí žalobce žádal, neboť byla vyměřena na základě právně nesouladného postupu správce daně.

Ve *druhém žalobním bodě* žalobce namítal, že výklad zákona, podle něhož se má počítat lhůta pro zánik práva vyměřit daň již od konce roku, *za který* se daňové přiznání podává, by měl být aplikován na všechny případy. Z toho pak vychází i žalobcovo legitimní očekávání, že v případě uplynutí stanovené lhůty by daň již neměla být doměřena. A pokud se tak již stane a platební výměr o doměření daně formálně nabude právní moci, měl by žalovaný tuto skutečnost zohlednit při rozhodování o žádosti o prominutí daně a žalobcovo legitimní očekávání naplnit. Žalobce má za to, že žalovaný uvedené legitimní očekávání žalobce porušil a ačkoliv své rozhodnutí odůvodnil, stalo se tak s poukazem na ryze formální stránku věci. Při svém rozhodování vyšel toliko z tvrzení, že žalobcem namítanou nezákonnost nelze odstranit skrze žádost o prominutí daně, neboť nespadá pod pojem „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“.

Podle žalobce se jedná o neurčitý právní pojem, pod nějž lze podřadit i jiné případy, než které žalovaný uvádí v napadeném rozhodnutí. Pokud Ústavní i Nejvyšší správní soud dospěly k jednoznačnému výkladu lhůty pro doměření daně a správce daně se při svém postupu řídil odlišným výkladem, jednalo se bezpochyby o nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Pod tento pojem lze totiž dle žalobce podřadit i nesrovnalost při aplikaci a interpretaci zákonného ustanovení (zde § 47 zákona o správě daní a poplatků), které bylo do okamžiku vydání výše uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního a Ústavního soudu vykládáno chybně. V důsledku této interpretace vznikla žalobci majetková újma spočívající v odvedení daně dodatečně doměřené na základě chybného uplatňování daňového zákona. Tímto postupem byl žalobce zkrácen na svém právu zaručeném čl. 11 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod (viz rovněž rozsudek Evropského soudu pro lidská práva Dangeville, a. s. proti Francii, 2002, který zavazuje soud zkoumat, zda byla dodržena spravedlivá rovnováha mezi požadavky obecného zájmu společnosti a nutností chránit základní práva jedince). Je zřejmé, že tato rovnováha je porušena, pokud žalovaný zcela formálně a restriktivně vykládá neurčitý pojem „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“, čímž legitimizuje předchozí nesprávný postup správce daně. Jeho interpretace rovněž nerespektuje princip proporcionality, který zavazuje správní orgán k minimalizaci zásahu do základního práva vlastnit majetek. Tato nesrovnalost narušující ústavní princip *in dubio pro libertate* (vyjadřující prioritu

jednotlivce a jeho svobody před státem) žalobce poškodila, neboť porušila jeho právní jistotu a legitimní očekávání, že veřejná moc bude realizovat svá práva ve vztahu k výběru daně včas.

Žalobce dodal, že podanou žalobou neusiluje o přezkoumání skutečností, které vedly k dodatečnému vyměření daně za rok 1998, ale především o přezkum diskreční pravomoci žalovaného. Zároveň doplnil, že žalovaný o jeho žádosti rozhodl po více než 4,5 letech, přestože lhůta pro její vyřízení byla stanovena pokynem D-308 na šest měsíců. Žalobce nadto žalovaného na tuto skutečnost upozornil dopisem ze dne 4. 2. 2013, a i přesto žalovaný o žádosti rozhodl až po uplynutí dalších deseti měsíců.

Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že vyřízení žalobcovy žádosti o prominutí dodatečně vyměřené daně předcházelo podání žalobcova zástupce JUDr. Tomáše Sokola, který žádal o sdělení stavu řízení, neboť žádost nebyla ze strany žalovaného v té době ještě vyřízena. Z podání žalobcova zástupce vyplynulo, že žádost o prominutí daně podal žalobce žalovanému prostřednictvím správce daně (Finančního úřadu v Liberci) dne 1. 7. 2009, o čemž svědčí příloha podání (kopie žádosti s podacím razítkem správce daně spolu s dokladem o zaplacení správního poplatku s poznámkou, že se správní poplatek týká žádosti o prominutí daně). Z informací, které v uvedené věci podal správce daně, vyplynulo, že předmětná žádost ze dne 1. 7. 2009 není zanesena do evidence písemností v systému EPI a není ani součástí spisového materiálu. S ohledem na průběh daňového řízení bylo pracovníky žalovaného provedeno šetření přímo u správce daně (viz úřední záznam ze dne 5. 9. 2013). Šetřením bylo zjištěno, že podání žádosti žalobcem, ani příslušné podací razítko nelze zpochybňovat; datum podání žádosti je pro podatelnu správce daně kritické z důvodu podávání daňových přiznání (1. 7. 2009); k správnímu poplatku zaplacenému dne 1. 7. 2009 správce daně uvedl, že v roce 2009 žalobce uhradil zcela nahodile čtyřikrát správní poplatek v hodnotě 1000 Kč, u něhož nebylo zřejmé, ke které žádosti náleží. Na základě provedeného šetření bylo navrženo vyřídit předloženou kopii žádosti o prominutí daně standardním způsobem jako u žádostí podaných do 31. 12. 2010.

Ke lhůtě na vyřízení žádosti žalovaný konstatoval, že dle čl. III., odst. 4 Pokynu č. 2 k pravomoci a postupu Ministerstva financí při rozhodování o žádostech o prominutí daně a příslušenství daně (dále jen „Pokyn č. 2“), se celková délka lhůty pro vydání rozhodnutí o prominutí daně skutečně stanovuje na 6 měsíců ode dne doručení žádosti daňového subjektu správci daně. Nutno však podotknout, že se jedná o lhůtu toliko pořádkovou, nikoliv zákonnou a nadto měl žalobce možnost podat podnět na ochranu před nečinností správce daně dle § 38 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, což neučinil.

K otázce přípustnosti žaloby žalovaný uvedl, že nechává na úvaze soudu, zda žalobu projedná či nikoliv a nebude se k ní sám vyjadřovat. Z věcného hlediska je žalovaný přesvědčen, že správce daně postupoval při dodatečném vyměření daně v souladu s § 47 zákona o správě daní a poplatků. Tvrzení žalobce, podle něhož byla dodatečně doměřená daňová povinnost stanovena až po uplynutí lhůty pro zahájení daňové kontroly, žalovaný považuje za irelevantní, neboť výklad soudních rozhodnutí (usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 86/2007-161 a nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07) nelze aplikovat retroaktivně. Platební výměr ze dne 30. 11. 2005 je již několik let v právní moci a nelze ho napadnout žádným opravným prostředkem.

Tato námitka je nadto jako celek bezpředmětná, neboť otázka uplynutí lhůty není zákonným předpokladem pro prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Prominutí daně je specifickým prostředkem liberační povahy, jehož smyslem není náprava či odstranění vad rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně při aplikaci daňového zákona – tomuto účelu slouží jiné opravné prostředky předvídané zákonem. Důvodem pro aplikaci institutu prominutí daně je pouze existence nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů, kterou ovšem nelze chápat jako nezákonnost či jinou nesprávnost při uplatňování daňových norem. O nesrovnalost půjde zejména v případech účinků zákonem nepředvídaných nebo nezamýšlených, např. pokud by při striktním dodržení platné zákonné úpravy došlo v některých případech ke dvojímu zdanění u téhož daňového poplatníka, aniž by dvojí zdanění bylo zákonem výslovně zamýšleno. Aplikace tohoto institutu je vzhledem ke své povaze výjimečná, neboť jejím hlavním smyslem je pružně reagovat na možné protiklady v daňových zákonech.

Žalovaný proto žádal, aby soud žalobu zamítl.

V replice ze dne 7. 7. 2014 žalobce reagoval na část vyjádření, v níž žalovaný uvedl, že v roce 2009 žalobce uhradil zcela nahodile čtyřikrát správní poplatek v hodnotě 1000 Kč, aniž bylo zřejmé, ke které žádosti náleží. S tímto tvrzením žalobce nesouhlasil. Je pravdou, že v roce 2009 žalobce uhradil čtyřikrát správní poplatek v hodnotě 1000 Kč, nestalo se tak však nahodile, ale vždy v souvislosti s konkrétní žádostí žalobce. Na tyto žádosti (s výjimkou žádosti č. 4/2009 ze dne 1. 7. 2009) správce daně vždy reagoval, resp. je vyřídil. Žalobce tak od správce daně obdržel např. rozhodnutí o prominutí příslušenství daně č. j. 246187/09/192913505204, rozhodnutí o povolení splátek daně a příslušenství daně č. j. 208978/09/192913505204 (k žádosti č. 5/2009) a rozhodnutí o povolení splátek daně a příslušenství daně č. j. 209490/09/192913505204 (k žádosti č. 6/2009). Sám správce daně se přitom ani jednou žalobce nedotázal, k jaké jeho žádosti se správní poplatek vztahuje. Zjevně z toho důvodu, že mu tato skutečnost byla zřejmá. Pokud tedy až nyní uvádí, že správní poplatek byl žalobcem hrazen nahodile a správci daně nebylo zřejmé, ke které žádosti náleží, žalobce se s tímto tvrzením nemůže ztotožnit z výše uvedených důvodů.

Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání postupem podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci takový postup soudu akceptovali. Důkazy navržené žalobcem soud neprovedl, neboť jsou součástí správního spisu, který si soud k přezkumu zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí od žalovaného vyžádal a z něhož vychází, provedení takových důkazů by proto bylo nadbytečné.

Soud dle § 75 s. ř. s. přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Úvodem se soud zabýval otázkou přípustnosti žaloby. Dle § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků „*Ministerstvo 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 (...)*“. S ohledem na znění citovaného ustanovení je nesporné, že rozhodnutí o prominutí daně a jejího příslušenství je vydáváno ve sféře volného uvážení správního orgánu (Ministerstva financí), což plyne zejména z použití výrazu „*může*“ v dispozici právní normy. Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom zcela konstantně dovozuje, že rozhodnutí vydaná ve sféře správního uvážení nejsou vyloučena ze soudního

přezkumu, a to s ohledem na § 78 odst. 1, větu druhou s. ř. s., podle níž soud pro nezákonnost zruší napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil. V tomto smyslu lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002-42, podle něhož „i rozhodnutí správního orgánu v případech, kde účastník řízení nemá právní nárok na vyhovění žádosti, může zasahovat do právní sféry tohoto žadatele, a pokud tak činí, je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a podléhá tudíž soudnímu přezkumu. Samotná skutečnost, že zákon poskytuje správnímu orgánu prostor ke správnímu uvážení, totiž ještě nevylučuje možnost soudního přezkoumání takového rozhodnutí, naopak dle § 78 odst. 1 s. ř. s. správní soud v takovém případě zkoumá, zda správní orgán při rozhodování na základě správního uvážení nepřekročil jeho zákonem stanovené meze či správní uvážení nezneužil.“).

Výše uvedený názor pak Nejvyšší správní soud aplikoval i ve věci rozhodnutí o prominutí daně, a to v rozsudku ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007-54; v něm konstatoval, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutím vydávaným ve sféře volného uvážení, přičemž správní orgán i při naplnění zákonných předpokladů daň prominout může, ale také nemusí. Tento závěr však neznamená, že správní orgán rozhoduje v absolutní libovůli – jeho úvaha musí být naopak přezkoumatelná v intencích § 78 odst. 1 s. ř. s. (viz rovněž rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 127/2005-71, ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012-24 a ze dne 30. 4. 2014, č. j. 8 Afs 14/2014-29).

Na základě právě uvedeného lze uzavřít, že podaná žaloba je přípustná a není zde dán důvod pro její odmítnutí postupem dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Z věcného hlediska soud žalobu posoudil následovně:

K *prvnímu žalobnímu bodu* soud opětovně uvádí, že rozhodnutí o prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků je vydáváno na základě volného uvážení, což vyjadřuje výraz „může“ v dispozici právní normy. Vedle toho je neurčitá také hypotéza normy, resp. v ní obsažené skutkové předpoklady (nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů a tvrdost zákona). Posuzované ustanovení je tak kombinací neurčitého právního pojmu „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů a tvrdost zákona“ a správního uvážení vyjádřeného slovy „může daň (příslušenství daně) zcela nebo částečně prominout“. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 12. 2015, č. j. 9 Afs 200/2015-99, konstatoval, že hodnocení prominutí daně nebo jejího příslušenství probíhá ve dvou fázích. „V první fázi je třeba posoudit, zda je dána nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, případně tvrdost zákona (při rozhodování o prominutí příslušenství daně). Jde o hodnocení, zda konkrétní skutkové okolnosti případu naplňují znaky neurčitého právního pojmu. Pokud jsou tyto znaky naplněny, správní orgán v druhé fázi zvažuje, zda daň promine, přičemž zde disponuje správním uvážením.“

V nyní projednávaném případě se žalovaný zabýval důvodem uvedeným v žádosti o prominutí daně (tj. tvrzením, že daňová povinnost mu byla doměřena nezákonným způsobem, tj. po uplynutí lhůty určené k jejímu doměření), avšak uzavřel, že tvrzený důvod není nesrovnalostí ve smyslu § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k tomu, že žalobce nesplnil předpoklady pro prominutí daně, byla žádost zamítnuta. Žalovaný tedy interpretoval neurčitý právní pojem „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ a aplikoval jej na daný případ; nedospěl do druhé fáze, v níž by žádost o prominutí daně podrobil správnímu uvážení.

Nelze přisvědčit žalobcově námitce, že žalovaný interpretuje prominutí daně nesprávně. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný tento institut považuje za specifický prostředek liberační povahy, při jehož uplatnění nedochází k nápravě či odstranění vad rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně. Za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, která dle § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků může představovat jediný důvod pro prominutí daně, nelze považovat nezákonnost rozhodnutí správce daně ani jinou nesprávnost při aplikaci daňových norem. Z tohoto důvodu žalovaný konstatoval, že skutečnosti uvedené v žalobcově žádosti o prominutí daně nelze považovat za nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů. S touto argumentací žalovaného, jehož úvahy neodporují zásadám logiky, se soud zcela ztotožňuje a dodává, že k nápravě nezákonných rozhodnutí o stanovení daně slouží zejména řádné opravné prostředky, případně podání žaloby ve správním soudnictví. Ke stejnému závěru ostatně dospěl rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2017, č. j. 5 Afs 99/2016, v němž uvedl, že *„smyslem a účelem zavedení institutu prominutí daně není náprava nezákonného rozhodnutí správce daně o stanovení daňové povinnosti, nýbrž snaha pružně reagovat na nesoulad v daňových zákonech, tedy nedopustit, aby byl v důsledku aplikace protichůdných daňových norem daňový subjekt nepřiměřeně zatížen povinnostmi“*.

Výše uvedená interpretace nadto odpovídá záměru zákonodárce při zavedení institutu prominutí daně. V důvodové zprávě k zákonu č. 35/1993 Sb., kterým byl zaveden institut prominutí daně a prominutí příslušenství daně, se uvádí, že *„tato úprava je zvlášť důležitá v současné době, kdy při zavádění nové daňové soustavy nutno předpokládat vznik nesrovnalostí a tvrdostí, zejména s ohledem na okolnosti, za kterých je nová daňová soustava zakládána.“* Obdobnou úpravu obsahuje i současný zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném, dle jehož § 260 odst. 1 písm. a) může ministr financí z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány, zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Důvodová zpráva vysvětluje, že *„o nesrovnalost půjde v případě, kdy nastane kolize při aplikaci dvou právních norem (může se jednat i o normy obsažené ve stejném právním předpise). Jinými slovy, v případě, že postup nařízený normou první by ve svých důsledcích znamenal porušení normy druhé, výklad by tedy vedl k nemožným nebo nesmyslným požadavkům na chování daňových subjektů. Zachování obecné možnosti řešení případných nesrovnalostí je nutný vzhledem k charakteru daňových zákonů daného především politickým tlakem, který provází jejich přijímání. K nesrovnalostem proto může vzhledem k tomu, v jakém spěchu jsou někdy změny v daňových zákonech přijímány, docházet i do budoucna.“*

Z citovaných pasáží důvodových zpráv je zřejmé, že smyslem a účelem zavedení prominutí daně není náprava nezákonného rozhodnutí správce daně o stanovení daňové povinnosti, nýbrž snaha pružně reagovat na nesoulad v daňových zákonech, tedy nedopustit, aby byl v důsledku aplikace protichůdných daňových norem daňový subjekt nepřiměřeně zatížen povinnostmi. V posuzovaném případě však žádná kolize daňových norem opravňující uplatnění prominutí daně nenastala.

Důvodná není ani námitka, že žalovaný svým rozhodnutím porušil žalobcovo legitimní očekávání. Jak bylo uvedeno výše, žalovaný při posuzování žádosti o prominutí daně nedospěl do fáze správního uvážení, ale toliko interpretoval neurčitý pojem „nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů“. Přitom postupoval v souladu se zákonem, objasnil jeho význam a zdůvodnil, proč žalobcova situace pod tento pojem nespadá. Rovněž nelze přisvědčit argumentaci žalobce, že rozhodnutí žalovaného se přičí ústavně zaručenému právu vlastnit majetek. Soud nezpochybňuje ústavní principy ovládající ukládání daní, na které žalobce odkazuje; zároveň však zdůrazňuje, že žalovaný je jako správní orgán vázán zákonem a dalšími právními předpisy, které je povinen plně respektovat a postupovat

v souladu s jejich zněním. Není proto oprávněn prominout daň na základě jiných důvodů než pro nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Nadto se žalobce mohl domáhat ochrany svých práv cestou řádných opravných prostředků, případně napadnout rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru správní žalobou. Pokud tedy žalobce nepodal proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru, resp. proti rozhodnutí o odvolání, správní žalobu, ač tak učinit mohl, nemůže se s úspěchem dovolávat ochrany svých práv prostřednictvím institutu prominutí daně, který mu může ochranu poskytnout jen v zákonem stanoveném rozsahu.

Nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů ve smyslu § 55a zákona o správě daní a poplatků není ani změna do té doby ustálené daňové a soudní judikatury v důsledku nálezu Ústavního soudu sp.zn. I.ÚS 1611/07 (změna počítání běhu lhůty z 3+1 na 3+0). Správce daně uvedený nález při rozhodování o věci samé (vydání platebního výměru dne 30.11.2005) nemohl zohlednit, neboť byl vyhlášen až dne 2.12.2008, a pokud žalobce plně svých procesních práv nevyužil, nemůže se nyní s odstupem času dovolávat zpětných účinků této pozdější judikatury prostřednictvím institutu prominutí daně. K tomu soud odkazuje na nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV.ÚS 613/06, v němž je zdůrazňována priorita stálosti judikatury právě s ohledem na princip předvídatelnosti (soudního) rozhodování a lze z něj dovodit, že judikatorní vývoj má působit především do budoucna.

K námitce o uplatnění principu *in dubio pro libertate* soud uvádí, že ne každá odlišná interpretace práva zakládá povinnost uplatnit zásadu v pochybnostech ve prospěch základních práv. Uvedený princip by bylo nutno aplikovat pouze za situace, pokud by existovaly alespoň dvě srovnatelně přesvědčivé interpretace předmětného ustanovení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155). Soud nicméně shledal, že v projednávaném případě lze za pomoci standardních výkladových metod dospět k jedinému přesvědčivému výkladu ustanovení § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a to že pod neurčitý pojem nesrovnalosti není možné podřadit nezákonnost rozhodnutí správce daně. Ústavně garantovaná práva žalobce tak nebyla postupem žalovaného ani vydáním napadeného rozhodnutí dotčena.

Ohledně námitky průtahů v řízení se soud ztotožňuje s žalovaným, neboť lhůta určená pro rozhodování o žádostech o prominutí daně určená Pokynem č. 2 na 6 měsíců je lhůtou toliko pořádkovou, a proto její nedodržení nemůže založit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Nadto měl žalobce možnost upozornit na nestandardní postup žalovaného podnětem dle § 34c zákona o správě daní a poplatků, což neučinil.

S ohledem na shora uvedené soud dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil a postupoval v souladu se zákonem, když shledal, že důvod uvedený v žádosti o prominutí daně (skutečnost, že v důsledku pozdějšího nálezu Ústavního soudu byla daň doměřena až po uplynutí lhůty) nelze podřadit pod neurčitý pojem „nesrovnalosti při uplatňování daňových zákonů“, a žalobcovu žádost o prominutí daně tak právem zamítl.

Soud proto nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, žalovanému, který byl procesně úspěšný, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s.; kromě obecných náležitostí podání musí kasační stížnost obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 30. března 2017

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová