



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci žalobkyně: **Mgr. D. K.**, bytem P., H., zast. JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou, sídlem Platněrská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31.10.2013, č. j. MF-84403/2013/39,

t a k t o :

- I. Žaloba **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 :

Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta její žádost podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „*zákon o správě daní*“), o prominutí daně spotřební daně ve výši 313.333,- Kč, kterou žalobkyně přiznala ke dni 31. 12. 1992 dle § 41 odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních (dále jen „*zákon o spotřebních daních*“).

V žalobě nejprve žalobkyně rekapitulovala skutkové okolnosti případu; uvedla, že v průběhu roku 1992 dovezla ze zahraničí alkoholické nápoje, které následně předala komisionářům ke zprostředkování prodeje. Dne 16. 4. 1993 žalobkyně podala daňové přiznání ke spotřební dani z těchto výrobků, avšak dle jejího tvrzení tak učinila v omylu, neboť k odvedení daně nebyl důvod, předmětné zboží totiž vyskladnila již v průběhu roku 1992, a předala jej komisionářům, avšak ti již zboží neprodali, neboť bylo odcizeno. Žalobkyně upozorňuje, že tyto skutečnosti žalovaný v napadeném rozhodnutí nezpochybnil.

Žalobkyně dále uvádí, že není daňovou poradkyní a již od začátku 90. let trpí vážnými zdravotními problémy, proto promeškala všechny procesní možnosti, jak se domoci snížení

daňové povinnosti ve vyměřovacím řízení. Žalobkyně se od roku 2001 domáhá nápravy nezákonného stavu, avšak její dodatečné daňové přiznání ani žádost o obnovu řízení nebyly úspěšné a všechna návazná soudní řízení skončila neúspěšně, žalobkyni proto zbývá prominutí daně jako jediná možnost nápravy.

V rámci prvního žalobního bodu žalobkyně tvrdí, že se žalovaný nevypořádal s její argumentací odůvodňující prominutí daně, kterou uvedla ve svém vyjádření ze dne 15.7.2010. Jelikož není možné z rozhodnutí seznat, jak žalovaný o jednotlivá tvrzení žalobkyně posoudil, jedná se o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Druhý žalobní bod směřuje do merita věci; žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný překročil meze svého správního uvážení, když neuznal existenci nesrovnalostí při aplikaci daňových zákonů, které byly ve věci žalobkyně objektivně přítomny. Žalovaný se nesprávně zaměřil pouze na skutečnost, že žalobkyně daň sama přiznala, a nepřihlédl k faktu, že by na tom žalobkyně byla lépe, pokud by daňové přiznání vůbec nepodala. Žalobkyně upozorňuje, že chybné daňové tvrzení učinila po konzultaci se správcem daně, který jí tvrdil, že postupuje správně. I Finanční úřad v Havířově doporučil žalovanému žádosti o prominutí daně vyhovět; Taktéž Finanční ředitelství v Ostravě, ačkoliv doporučilo žádosti nevyhovět, uznalo, že vyměřená daňová povinnost žalobkyni pravděpodobně ve skutečnosti nevznikla. Nesrovnalosti při aplikaci daňových zákonů žalobkyně spatřuje ve dvou aspektech své situace. Zaprvé upozorňuje, že povinnost odvést spotřební daň se vztahovala pouze na to zboží, které měl k 31. 12. 1992 subjekt daně fyzicky na skladě. Žalobkyně však zboží, z něhož daň zaplatila, na skladě neměla, neboť bylo předtím odcizeno, o čemž ovšem žalobkyně v době, kdy daňové přiznání podávala, neměla žádný pravomocný doklad. Nadto žalobkyně zboží ještě před koncem roku 1992 vyvezla na Slovensko, přičemž podle jejího názoru by se od 1. 1. 1993, kdy došlo k zániku ČSFR, mělo na toto zboží hledět jako na zboží vyvezené do zahraničí, a tedy od daně osvobozené. Podle názoru žalobkyně je pojem „*nesrovnalosti vyplývající z daňových předpisů*“ ve smyslu § 55a zákona o správě daní třeba vykládat tak, že jde o situace daňového subjektu, které příslušné daňové zákony vůbec neřeší, případně kdy je právní předpis nesprávně uplatňován v praxi. O takové situaci lze hovořit i v případě, kdy na určitý skutkový stav nedopadá jednoznačná právní norma. Daňové zákony dle názoru žalobkyně v rozhodné době neřešily, jak danit zboží, které k 31.12.1992 nebylo fyzicky na skladu, neboť bylo odcizeno, o čemž však neexistovalo pravomocné rozhodnutí. Dále daňové zákony neřešily situaci, kdy zboží sice nebylo vyvezeno, avšak přesto se dne 1.1.1993 nacházelo v zahraničí, tedy na území Slovenské republiky.

Ve třetím žalobním bodu žalobkyně uvádí, že žalovaný nerespektoval závazný názor Městského soudu v Praze plynoucí z rozsudku vydaného v této věci dne 20.8.2013, č. j. 10 Af 4/2011-74. Zde bylo výslovně uvedeno, že má žalovaný vyřešit výše uvedené dvě právní otázky, na které dle žalobkyně daňové zákony v rozhodné době neposkytovaly žádnou odpověď.

V doplnění žaloby ze dne 28.12.2013, podaném k poštovní přepravě dne 30.12.2013, tj. ve lhůtě pro podání žaloby, žalobkyně uvedla, že předmětné zboží bylo žalobkyni odcizeno již v roce 1992, o čemž soudy pravomocně rozhodly až poté, kdy uplynula lhůta k podání dodatečného či opravného daňového přiznání. Dále žalobkyně polemizuje se závěrem žalovaného, že nesrovnalosti v uplatňování daňových zákonů se rozumí jen dvojí zdanění, k němuž údajně v případě žalobkyně nedošlo. Žalobkyně má za to, že jelikož jí bylo zboží

odcizeno ještě v průběhu roku 1992, mělo podléhat dani z obratu, a bylo-li tedy zároveň zatíženo spotřební daní, došlo ke dvojímu zdanění.

V doplnění žaloby ze dne 4.2.2014 žalobkyně uvedla, že soudu předkládá přípis zaslaný též žalovanému, v němž zdůraznila, že v roce 1993 nepřivezla ze zahraničí žádné zboží, které by podléhalo spotřební dani, naopak daň z obratu, která jí byla vyměřena za rok 1992, zaplatila v plné výši včetně penále. Pokud jde o zboží odcizené v průběhu roku 1992, žalobkyně jej měla k 31.12.1992 na skladech pouze účetně, nikoliv fyzicky, přičemž však byla správcem daně poučena, že i z takového zboží je povinna do 15.4.1993 přiznat daň, pokud nepředloží „*pravomocné potvrzení soudu*“, že zboží bylo odcizeno. Vzhledem k tomu, že žalobkyně byla správcem daně poučena o tom, že jí hrozí pokuta ve výši 500.000,- Kč, raději daň v nesprávné výši přiznala. Následně požádala o posečkání daně, čemuž však správce daně nevyhověl a podal návrh na výkon rozhodnutí, který Okresní soud v Karviné – pobočka v Havířově usnesením ze dne 30. 10. 2002, č. j. 39 E 1227/98-331, zamítl, a to především z toho důvodu, že výkaz nedoplatků předložený správcem daně nebyl opatřen řádnou doložkou vykonatelnosti. Jakmile měla žalobkyně k dispozici potvrzení soudů o odcizení zboží, požádala správce daně dne 10. 4. 2001 o obnovu řízení, avšak této žádosti nebylo vyhověno z důvodu její opožděnosti. Dne 16. 8. 2001 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání, které však správce daně opomněl vyřídit, jak sám přiznal. Žalobkyně měla za to, že dodatečným daňovým přiznáním na nižší daň věc vyřídila, avšak následně se ukázalo, že je na ní daň nadále vymáhána. Dále žalobkyně zrekapitulovala svůj názor, že došlo ke dvojímu zdanění, neboť z odcizeného zboží měla být přiznána daň z obratu, byť nulová. Nesrovnalost v uplatňování daňových zákonů dle ní spočívá především v tom, že zákony neřeší, jak má být zdaněno zboží, které bylo odcizeno před 31.12.1992, avšak soudy toto odcizení potvrdily až po 15.4.1993. Žalobkyně v roce 1992 vážně onemocněla, a proto Finanční úřad v Havířově již v roce 1996 doporučil žalovanému daň prominout. Dále žalobkyně uvedla, že je přesvědčena, že za pro ni „*uměle vytvořenými daněmi*“ stála Ing. L., bývalá zaměstnankyně Finančního ředitelství v Ostravě, která si s žalobkyní vyřizovala soukromý spor.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Především uvedl, že žalobkyně spotřební daň za zboží, které měla mít na skladě k 31.12.1992, sama přiznala, přičemž správce daně akceptoval jí deklarovaný skutkový stav. Následně žalobkyně nepodala ve stanovených lhůtách opravné ani dodatečné daňové přiznání a včas nevyužila ani jiných řádných či mimořádných opravných prostředků. Svá původní tvrzení začala žalobkyně zpochybňovat až se značným časovým odstupem, přičemž nikdy neprokázala, že zboží v roce 1992 předala komisionáři, ani že zboží bylo odcizeno. Důvodem pro prominutí daně jsou dle § 55a zákona o správě daní výhradně nesrovnalosti při uplatňování daňových zákonů, přičemž však za nesrovnalost nelze považovat nesprávnou aplikaci daňových norem ani jinou nezákonnost při stanovení daně. I v případě, že je důvod pro prominutí daně dán, je ponecháno na správním uvážení žalovaného, zda daň skutečně promine.

Žalovaný upozorňuje, že dle § 41 odst. 2 zákona o spotřebních daních byla žalobkyně povinna k 31.12.1992 provést inventuru svých skladů, a podle toho spotřební daň přiznat. To také žalobkyně podle všeho učinila a daň přiznala. O odcizení zboží v průběhu roku 1992 nepředložila žádný důkaz. Žalovaný je přesvědčen, že ve věci rozhodl na základě správně zjištěného skutkového stavu a že se vypořádal se všemi námitkami žalobkyně. Také upozorňuje, že žalobkyni bylo z důvodu odstranění tvrdosti prominuto veškeré příslušenství daně, o niž se v tomto řízení jedná. Dle žalovaného za důvod pro prominutí daně rozhodně

nelze považovat skutečnost, že žalobkyně přiznala daň v nesprávné výši. Ke stanoviskům správce daně I. a II. stupně žalovaný uvedl, že se jedná pouze o doporučení, jak s žádostí o prominutí daně naložit, jimiž žalovaný není nikterak vázán. Finanční úřad v Havířově navrhl prominutí daně z toho důvodu, že žalobkyně daň zřejmě přiznala v nesprávné výši, avšak dle názoru žalovaného tato skutečnost nenaplňuje důvod k prominutí daně. K respektování předchozího rozhodnutí Městského soudu v Praze v této věci žalovaný uvedl, že nyní napadené rozhodnutí již řádně zdůvodnil, a tedy se pokyny městského soudu řídil. Žalovaný se též neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že v jejím případě došlo ke dvojímu zdanění. Daň z obratu žalobkyně ze zboží nepřiznala, a právě proto z něj přiznala daň spotřební dle § 41 odst. 2 a 3 zákona o spotřebních daních. Je tedy zřejmé, že žalobkyni byla vyměřena jen jedna daňová povinnost, a to spotřební daň. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že v případě žalobkyně nedošlo k takové aplikaci daňových zákonů, která by odůvodňovala prominutí daně.

Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala replikou. Zopakovala, že odcizení zboží v roce 1992 potvrdily soudy, avšak k tomu došlo až poté, kdy byla povinna podat daňové přiznání. Odcizené zboží sice podléhalo dani z obratu, avšak nebylo třeba ji z něj hradit. Naopak nepodléhalo dani spotřební. Dále žalobkyně uvádí, že i zboží, které vyvezla v roce 1992 na Slovensko, bylo odcizeno, a tedy se na něj zákon o spotřebních daních nevztahoval. Příslušná soudní rozhodnutí, kterými tato skutečnost byla potvrzena, žalobkyně založila do spisu Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 10 Af 4/2011 (předchozí řízení ve věci). Žalobkyně navrhuje, aby soud, pokud to zákon umožňuje, nařídil žalovanému daň prominout, neboť je žalobkyně starobní důchodkyní se zdravotními problémy a během svého podnikání odvedla na daních státu několik milionů korun.

Dále žalobkyně uvedla, že správce daně pochybil, pokud akceptoval její vadné daňové přiznání na spotřební daň. Žalobkyně očekávala, že bude zahájeno vytýkácí řízení, k čemuž ovšem nedošlo. Žalobkyni nemůže být kladeno k tíži, že přetížené soudy rozhodly o odcizení zboží až poté, co uplynuly všechny lhůty k podání opravných prostředků proti nesprávně vyměřené dani. Dále se žalobkyně zabývá vykonávacím řízením, které vůči ní bylo vedeno, a upozorňuje, že poté, co Okresní soud v Karviné návrhu na výkon rozhodnutí nevyhověl, podal neoprávněný Finanční úřad v Havířově odvolání, kterému Krajský soud v Ostravě bez nařízení jednání vyhověl. Tím pochybil i Krajský soud v Ostravě. Žalobkyně má za to, že právní předpisy neumožňovaly až do roku 2001 přerušit vyměřovací řízení za účelem vyčkání na rozhodnutí soudů o odcizení zboží, v čemž spatřuje nesrovnalost při uplatňování daňových předpisů. Žalobkyně tedy trvá na tom, že spotřební daň jí vyměřena být neměla, její daňové přiznání je nicotné, a žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostatečně odůvodnil, proč nevyhověl žádosti o prominutí daně. Nadto vycházel z nesprávně zjištěného skutkového stavu, neboť neoznačil důkazy, z nichž vycházel.

Dne 8.10.2015 žalobkyně opět žalobu doplnila. Nad rámec dříve uplatněných tvrzení uvedla, že správce daně se dopustil procesního pochybení, když žalobkyni nedoručil výzvu k úhradě daňového nedoplatku. Výzva také nebyla podepsána oprávněnou úřední osobou, a nadto byla označena jako výzva k zaplacení daně za rok 1993, když žalobkyně daňové přiznání označila jako přiznání k dani z 31.12.1992. Dále má žalobkyně za to, že nicotné bylo rozhodnutí o uplatnění rozsahu zástavního práva, které vydal Finanční úřad v Havířově.

Ve věci se dne 27.7.2016 konalo soudní jednání, při kterém žalobkyně namítla, že dodatečné daňové přiznání bylo možné podat teprve poté, co bylo prokázáno odcizení zboží, avšak trestní řízení probíhalo 7 let. Mezeru v zákoně, resp. nesrovnalost v právní úpravě, tak spatřuje v tom, že žalobkyni bez vlastního zavinění uplynuly lhůty k nápravě (k podání

dodatečného daňového přiznání), přitom současný daňový řád upravuje přerušení řízení, pokud probíhá soudní řízení, které má význam pro vyměření daně. Žalobkyně namítla, že žalovaný měl v zájmu spravedlivého vyřízení věci přihlídnout k rozsahu žalobkyní dosud odvedené daně.

Žalovaný uvedl, teprve po marném uplynutí lhůt k řádnému nebo mimořádnému opravného prostředku proti vyměření daně, žalobkyně dospěla k závěru, že daň neměla vůbec přiznávat. Nesrovnalost při uplatňování zákona musí vyplývat přímo z daňových zákonů, které jsou v rozporu, nikoliv na základě změny procesního zákona. Nová právní úprava nezakládá nesrovnalost při uplatňování zákona.

Ze správního spisu vyplývají následující pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti.

Podáním ze dne 19. 6. 2009 žalobkyně požádala žalovaného o prominutí spotřební daně ve výši 313.333,- Kč, kterou nesprávně přiznala dne 14. 4. 1993. Za nesrovnalosti při uplatňování právních předpisů označila skutečnost, že zákon o spotřebních daních dle jejího názoru ukládal zaplatit daň i z odcizeného zboží, a dále neřešil situaci, kdy subjekt daně zboží předal komisionáři k prodeji, takže jej k 31. 12. 1992 neměl na skladě, avšak měl přiznat daň z inventarizovaných zásob. Žalobkyně uvedla, že část zboží, za nějž přiznala spotřební daň, se k 1. 1. 1993 nacházela u komisionáře ve Spišské Nové Vsi, přičemž však nebylo možno prokázat vyvezení tohoto zboží do zahraničí, neboť bylo na Slovensko vyvezeno ještě před zánikem ČSFR. Zároveň však žalobkyně uvedla, že zboží dodané v roce 1992 bylo ještě před koncem tohoto roku odcizeno. Podrobná argumentace uvedená v žádosti je v podstatných rysech totožná s obsahem žaloby.

Žalobkyně původní žádost doplnila celkem šesti podáními ze dne 26. 6. 2009, 7. 9. 2009, 4. 12. 2009, 23. 1. 2010, 8. 7. 2010 a 14. 9. 2010, v nichž v zásadě rekapitulovala tvrzení, která uplatnila i v řízení před soudem a předkládala dokumenty, které považovala za relevantní, a to především listiny z předchozích řízení před správci daně. Předložila též kopii přiznání ke spotřebním daním pro fyzické osoby k 31. 12. 1992 ze dne 14. 4. 1993, kterým přiznala daň ve výši 313.333,2 Kč.

Součástí správního spisu je též vyjádření Finančního úřadu v Havířově ze dne 8. 7. 2009, v němž finanční úřad konstatuje, že žalobkyně daň nejspíš nesprávně přiznala, ačkoliv příslušné zboží spotřební dani nepodléhalo. Z tohoto důvodu finanční úřad doporučil žádosti o prominutí daně vyhovět. Své vyjádření poskytlo též Finanční ředitelství v Ostravě dne 6. 11. 2009, přičemž uvedlo, že právní předpisy situaci, ve které se žalobkyně ocitla, řešily zcela jednoznačně. Skutečnost, že žalobkyně podala přiznání ke spotřební dani, na základě něhož byla daň konkludentně vyměřena, je pro posouzení žádosti o prominutí daně zcela irrelevantní. Proto finanční ředitelství doporučilo žádost zamítnout.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 12. 2010, č. j. 052/97 174/2010-905, žádost o prominutí daně zamítl. Toto rozhodnutí však bylo rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 20. 8. 2013, č. j. 10 Af 4/2011-74, zrušeno dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost. V odůvodnění tohoto rozsudku městský soud uvedl, že z rozhodnutí žalovaného nelze vůbec seznat, jak hodnotil důvody, o něž žalobkyně svou žádost o prominutí daně opřela. V dalším řízení měl tedy žalovaný argumenty žalobkyně řádně zhodnotit a odůvodnit, jak se s nimi vypořádal.

Dne 31.10.2013 žalovaný ve věci opětovně rozhodl nyní napadeným rozhodnutím. V jeho odůvodnění uvedl, že důvodem pro prominutí daně je dle § 55a zákona o správě daní

výhradně existence nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů, přičemž za takovou nesrovnalost nelze považovat nezákonnost ani jinou nesprávnost aplikace platných právních předpisů v daňovém řízení. Za nesrovnalost by žalovaný považoval zejména účinky zákonem nepředvídané či nezamýšlené, například situace, kdy by při striktním dodržení platné zákonné úpravy došlo ke dvojímu zdanění u téhož daňového poplatníka. Institut prominutí daně by dle žalovaného měl být aplikován jen výjimečně.

K jednotlivým tvrzením žalobkyně žalovaný uvedl, že pokud skutečně bylo zboží, za něž žalobkyně přiznala spotřební daň, odcizeno ještě v průběhu roku 1992, bylo namístě jej případně zdanit dle zákona o dani z obratu, v žádném případě se na něj však nemohl vztahovat § 41 zákona o spotřebních daních. Pokud však žalobkyně spotřební daň za takové zboží přiznala, nejedná se o nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů. Pokud jde o tvrzení žalobkyně, že byla správcem daně poučena, že má daňové přiznání ke spotřební dani z uvedeného zboží podat, žalobkyně k němu nepředkládá žádné důkazy a se značným časovým odstupem již lze stěží zjistit, jaký byl obsah případné komunikace mezi žalobkyní a správcem daně. Pokud žalobkyně podala daňové přiznání omylem, nejedná se o důvod pro prominutí daně. Nápravu tohoto stavu bylo možné zjednat prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání či opravných prostředků ve stanovených lhůtách. Pokud žalobkyně těchto možností nevyužila, nejedná se o důvod pro prominutí daně. Ani tvrzení žalobkyně ohledně jejího zdravotního stavu žalovaný nepovažoval za relevantní pro posouzení věci. Pokud žalobkyně namítá, že správce daně nevydal platební výměr, upozorňuje žalovaný, že žalobkyně daň sama přiznala, správce daně neshledal důvod pro zahájení vytykácího řízení, a tak byla daň vyměřena konkludentně. Další námitky žalobkyně k průběhu daňového řízení považoval žalovaný za irrelevantní, neboť se nejedná o skutečnosti rozhodné pro posouzení odůvodněnosti prominutí daně. Ani tvrzení žalobkyně, že v rozhodné době nebylo možné daňové řízení přerušit za účelem vyčkání rozhodnutí soudů o odcizení zboží, není pro posouzení věci relevantní, neboť pozdější právní úpravu, která přerušování řízení umožnila, nelze aplikovat retroaktivně. Žalovaný tedy uzavřel, že podmínky § 55a zákona o správě daní pro prominutí daně splněny nebyly.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. v rozsahu včas uplatněných žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.

Nejprve soud posoudil, zda je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (první žalobní bod). O nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů lze hovořit v situaci, kdy se správní orgán nevypořádá se všemi námitkami účastníků řízení, případně své rozhodnutí neodůvodní vůbec nebo nedostatečně vzhledem k požadavkům zákona (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006-63, č. 1112/2007 Sb. NSS). Žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela jednoznačně vyložil, jak interpretuje neurčitý právní pojem „*nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“, a sice že se nejedná o nezákonnosti v jednotlivém daňovém řízení, ale situace, kdy mají daňové zákony při své důsledné aplikaci účinky nepředvídané či nežádoucí. Následně žalovaný jednoznačně vyložil, z jakého důvodu se dle jeho názoru v případě žalobkyně o nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů nejedná. Zásadní je, že dle názoru žalovaného daňové zákony skutkovou situaci, v níž se žalobkyně nacházela, řešily jednoznačně, avšak kvůli nesprávnému postupu žalobkyně při podání daňového přiznání došlo k vyměření daně v nesprávné výši. Tuto skutečnost však žalovaný nehodnotil jako důvod pro prominutí daně.

Ačkoliv se žalovaný podrobně nevypořádal se všemi dílčími tvrzeními, která žalobkyně ve svých mnoha vyjádřeních uvedla, identifikoval všechny důležité okruhy její

argumentace a vyložil, jak je posoudil, případně proč je považuje ve vztahu k řízení za irelevantní. Na tomto místě je třeba připomenout, že dle judikatury Ústavního soudu je právu na řádné odůvodnění rozhodnutí učiněno zadost, pokud rozhodující orgán vystaví vlastní ucelený argumentační systém, který sám o sobě dostatečně podporuje správnost jeho závěrů. Za takových okolností není třeba podrobně oponovat každé jednotlivé vznesené námitce účastníka řízení (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/09). Uvedl-li žalovaný, že pokud lihoviny byly odcizeny v roce 1992, byla dána aplikace zákona o dani z obratu z důvodu neexistence zásob lihovin, lze mít za to, že tímto se žalovaný také vypořádal s námitkou žalobkyně o tom, jak mělo být zdaněno zboží odcizené v roce 1992, tedy v době, kdy Slovensko bylo součástí společné federace. Jak dále uvedeno, námitka žalobkyně o „vývozu zboží do zahraničí“ je v logickém rozporu s tvrzením samotné žalobkyně o odcizení zboží. Žalovaný tedy své rozhodnutí odůvodnil dostatečně, a proto jej nelze považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

S tím úzce souvisí i třetí žalobní bod, v němž žalobkyně namítá, že se žalovaný nedržel závazného právního názoru, který Městský soud v Praze vyjádřil v rozsudku ze dne 20. 8. 2013, č. j. 10 Af 4/2011-74. Vzhledem k tomu, že původní rozhodnutí žalovaného bylo tímto rozsudkem zrušeno pro nepřezkoumatelnost z důvodu nedostatku odůvodnění, byl žalovaný v dalším řízení povinen vydat takové rozhodnutí, jehož odůvodnění bude způsobilé soudního přezkumu. Jak plyne z výše uvedeného, nyní napadené rozhodnutí již řádně odvodněno bylo, a tedy žalovaný svou povinnost držet se závazného názoru soudu neporušil.

Dále se soud zabýval druhým žalobním bodem vztahující se k hmotněprávní argumentaci žalobkyně. Žalobkyně se domáhala prominutí daně podle § 55a odst. 1 zákona o správě daní. Toto ustanovení stanoví následující: *„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. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.“*

Nejdříve je třeba vyložit podstatu institutu prominutí daně. Nejvyšší správní soud dovodil, že předmětem řízení o prominutí daně je *„posouzení skutečností jiných, než které vedly k vyměření daně. Při vyměření daně byl zkoumán skutkový stav a naplnění zákonných podmínek, při prominutí daně je zkoumán stav těchto právních předpisů ve vztahu k jejich aplikaci. ... Při zkoumání podmínek ust. § 55a daňového řádu tedy oprávněný správní orgán řeší jiné otázky než v původním daňovém řízení. Žaloba proti rozhodnutí o vyměření daně a žaloba proti rozhodnutí (postupu) o prominutí daně mají různé předměty. Při vymezení soudního přezkumu ve vztahu k rozhodnutí o prominutí daně, tak je vyloučeno, aby soud zkoumal správnost vyměření daně v předchozím daňovém řízení.“* (rozsudek NSS ze dne 9.11.2006, č. j. 2 Afs 170/2006-59).

Žalobkyně se domáhá prominutí samotné daně, tedy se v jejím případě uplatní § 55a odst. 1 věta první zákona o správě daní, a prominutí tak přichází v úvahu jen v případě nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Z důvodu odstranění tvrdosti lze prominout pouze příslušenství daně, což také žalovaný v případě žalobkyně v jiném řízení učinil. Žalobkyně tedy musela tvrdit i prokázat nesrovnalost daňových zákonů, které byly v jejím případě aplikovány, přičemž tvrzené vady daňového řízení takovými nesrovnalostmi nejsou a v rámci řízení o prominutí daně je zhojit nelze (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2014, č. j. 8 Afs 15/2014-32, bod 17). Až v případě, že by byla prokázána přítomnost nesrovnalostí daňových zákonů, by mohl žalovaný přistoupit ke správnému uvážení ohledně toho, zda skutečně daň promine, přičemž by soud byl oprávněn přezkoumat, zda žalovaný správní uvážení nezneužil či nepřekročil jeho meze (srov. nálezy Ústavního

soudu ze dne 22.7.2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07). Nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů je kategorií objektivní nikoli subjektivní, tedy musí být objektivně dána nikoli takto daňovým subjektem pouze vnímána. Nesprávný výklad normy daňovým subjektem nebo správcem daně bez dalšího nezakládá nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů ve smyslu ust. § 55a zákona o správě daní.

Žalobkyně v žalobě uvedla, že nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů spatřuje dvojí. Zaprvé dle jejího názoru příslušné předpisy neposkytovaly odpověď na otázku, jak zdanit zboží, které jí bylo v roce 1992 odcizeno, přičemž tato skutečnost v době vyměření daně nebyla postavena najisto pravomocným rozhodnutím soudu.

Podle ust. § 41 odst. 2 zákona o spotřebních daních *právnická nebo fyzická osoba, která byla do 31. prosince 1992 plátcem daně z obratu a která nakoupila vybrané výrobky do 31. prosince 1992 za cenu bez daně z obratu, je povinna u vybraných výrobků, s výjimkou vybraných výrobků, na které se vztahují ustanovení § 8, § 12 odst. 1 písm. b) až d), § 23, § 29 písm. a) a b), a vybraných výrobků, pro které je stanovena sazba daně nula,*

a) provést fyzickou inventuru zásob k 31. prosinci 1992,

b) přiznat a odvést spotřební daň podle § 13 a 14 z inventarizovaných zásob.

Žalobkyně byla v souladu s § 41 odst. 2 zákona o spotřebních daních povinna u výrobků, které od 1.1.1993 podléhaly spotřební dani, provést fyzickou inventuru ke dni 31.12.1992 a z inventarizovaných zásob přiznat daň, a to dle ust. § 41 odst. 3 zákona o spotřebních daních nejpozději ve třetím zdaňovacím období po 1.1.1993. Z této právní úpravy zcela jednoznačně plyne, že na zboží, které bylo subjektu daně odcizeno ještě před 31.12.1992, se povinnost odvést spotřební daň nevztahovala, neboť takové zboží nemohlo být k tomuto dni fyzicky inventarizováno. Lze tedy uzavřít, že situaci, kdy subjektu daně byly výrobky zakoupené před účinností zákona o spotřebních daních odcizeny ještě před 31.12.1992, zákon zcela zjevně řešil tak, že z takových výrobků není třeba spotřební daň platit, nelze tedy v této situaci spatřovat existenci nesrovnalostí při aplikaci daňových zákonů.

Přitom není relevantní tvrzení žalobkyně, že nemohla v daňovém řízení prokázat, že k odcizení výrobků skutečně došlo, neboť o věci dosud nerozhodly soudy. Ačkoliv o spáchání trestného činu může rozhodnout pouze soud v trestním řízení, pro účely zjištění daňové povinnosti žalobkyně postačovalo prokázat, že příslušné zboží bylo svévolně neznámou osobou odňato z její dispozice. Podle § 31 odst. 4 věty první zákona o správě daní mohlo jako důkazní prostředek sloužit cokoli, co bylo způsobilé prokázat rozhodné skutečnosti. Žalobkyně tedy mohla v daňovém řízení případně navrhnout výslech svědků či předkládat listinné důkazy, jako například trestní oznámení, sdělení obvinění, nepravomocný rozsudek, z nichž by vyplývalo, že zboží k 31.12.1992 již neměla k dispozici. Ani z procesního hlediska tedy žalobkyni nic nebránilo, aby včas prokázala skutečnosti, které vedly k závěru, že spotřební daň platit nemá. Na takové dokazování by však přirozeně došlo pouze za situace, že by správce daně zahájil vytykácí řízení nebo daňovou kontrolu poté, co žalobkyně přiznala daň ve správné výši. Pokud žalobkyně v rozporu se svou zákonnou povinností neprovedla fyzickou inventuru zboží k 31.12.1992, respektive přiznala vyšší daň, než která jí měla být vyměřena, nejedná se o postup, k němuž by byla nucena právními předpisy.

Druhá nesrovnalost v uplatňování daňových zákonů má dle žalobkyně spočívat v tom, že právní předpisy neposkytovaly odpověď na otázku, jak zdanit zboží, které bylo před 1.1.1993 vyvezeno na Slovensko, a tedy se po zániku ČSFR nacházelo v zahraničí, aniž

by existoval celní doklad o jeho vývozu. Soud konstatuje, že i kdyby uvedená nesrovnalost v zákoně o spotřebních daních přítomna byla, nemohla by se dotknout skutkového stavu, který předestřela žalobkyně. Již v původní žádosti adresované žalovanému žalobkyně uvedla, že zboží, které v roce 1992 uskladnila u komisionáře na Slovensku, mu bylo ještě před 31.12.1992 odcizeno. Na tomto tvrzení pak setrvala i v soudním řízení, když například v doplnění žaloby ze dne 4.2.2014 a v replice k vyjádření žalovaného ze dne 1.5.2014 opakovaně uváděla, že zboží, které v roce 1992 předala na Slovensko komisionáři, bylo ještě před koncem tohoto roku odcizeno. Pokud tedy sama žalobkyně uvádí, že dne 31.12.1992 již v její dispozici na území Slovenska žádné zboží nebylo, neboť jí předtím bylo odcizeno, nemůže být poškozena případnou nesrovnalostí plynoucí z daňových zákonů, která by se týkala právě zboží, které se nacházelo na Slovensku v okamžiku zániku ČSFR.

Soud se dále zabýval tvrzením žalobkyně o dvojím zdanění, neboť bylo uplatněno v doplnění žaloby ze dne 28.12.2013 ve lhůtě podle § 71 odst. 2 s. ř. s. Při řádné aplikaci daňových předpisů však v případě žalobkyně ke dvojímu zdanění dojít nemohlo. Představitelné jsou pouze dvě varianty skutkového stavu. Buď žalobkyně v roce 1992 zboží koupila a dne 31.12.1992 jej měla uskladněno (u komisionáře), a tedy toto zboží podléhalo jen spotřební dani v souladu s § 41 odst. 2 zákona o spotřebních daních, a nikoliv dani z obratu podle zákona č. 73/1952 Sb., o dani z obratu. Pokud by žalobkyně předmětné zboží vyskladnila, jak uvádí po uplynutí lhůty k podání žaloby, vznikla by jí daňová povinnost dle § 5 odst. 1 nebo § 29 písm. b) zákona o spotřebních daních, jestliže by naplnila zde uvedené podmínky. Za takové situace by žalobkyně postupovala správně, pokud by podala přiznání ke spotřební dani, jak to učinila. Druhá možná varianta je, že žalobkyně zboží nakoupila v roce 1992 a ještě před 31.12.1992 zboží pozbyla, ať už odcizením či prodejem. V případě prodeje by však zboží podléhalo výhradně dani z obratu, neboť spotřební daň se dle § 41 odst. 2 zákona o spotřebních daních ze zboží, které opustilo majetkovou sféru daňového subjektu před koncem roku 1992, neuhradila. V případě odcizení zboží by žalobkyni nevznikla povinnost daně z obratu, neboť předmětem této daně je prodej zboží (§ 3 zákona o dani z obratu). Odcizení zboží však nelze bez dalšího zaměňovat s nesplněním povinností komisionářů cenu prodaného zboží odvést komitentovi (zde žalobkyni). Pokud žalobkyně nesprávně podala přiznání ke spotřební dani, nepostupovala způsobem, který daňové zákony předvíдалy, a tedy se nemohlo jednat o nesrovnalost plynoucí z jejich aplikace ve smyslu § 55a zákona o správě daní. Tvrzení žalobkyně o dvojím zdanění tedy není opodstatněné, přičemž pojem „dvojí zdanění“ je nutné vykládat ve smyslu opakované daňové povinnosti subjektu za totožné plnění dle aplikovatelné právní úpravy, nikoli jako žalobkyní tvrzený souběh daňové povinnosti dle zákona o spotřební dani na základě nesprávného postupu daňového subjektu a zákonné daňové povinnosti dle zákona o spotřebních daních, jestliže aplikaci příslušného zákona a tedy i daňového režimu zcela určil daňový subjekt svým tvrzením o existenci zásob daňového subjektu.

Ostatní žalobní tvrzení se vztahují pouze k nezákonnostem či nesrovnalostem daňového řízení. S žalovaným se lze ztotožnit v tom, že pokud žalobkyně podala nesprávně daňové přiznání ke spotřební dani, která jí tak byla konkludentně vyměřena, měla řadu příležitostí tento svůj nesprávný postup napravit podáním včasného opravného či dodatečného daňového přiznání či využitím řádných a mimořádných opravných prostředků ve vyměřovacím řízení, nikoliv prostřednictvím žádosti o prominutí daně. To by platilo i za situace, kdy by žalobkyně chybně postupovala na základě nesprávného poučení správce daně, o němž však žalobkyně nepředložila žádný důkaz. Ani tvrzení žalobkyně, že začala proti výši vyměřené daně brojit až s mnohaletým odstupem z důvodu zdravotních problémů, není pro posouzení věci relevantní, neboť se opět jedná o okolnost spojenou s konkrétním daňovým řízením, a nikoliv s nesrovnalostmi plynoucími z daňových zákonů. Ze stejných

důvodů jsou zcela irelevantní i veškerá další tvrzení žalobkyně o vadách daňového řízení a nesprávném postupu konkrétních úředních osob.

Spor mezi žalobkyní a žalovaným o to, jestli se žalobkyni v řízení o prominutí daně podařilo prokázat, že jí zboží bylo v roce 1992 odcizeno, je pro posouzení věci též zcela nerozhodný, neboť takové dokazování by mělo místo v původním vyměřovacím řízení, nikoliv však v řízení o prominutí daně, jak výše uvedeno. Žalobkyně tvrdila, že odcizení zboží potvrdil soud v rozhodnutí, které založila do soudního spisu Městského soudu v Praze vedeného ve věci sp. zn. 10 Af 4/2011. Soud si tento spis opatřil, přičemž zjistil, že na čísle listu 41 se nachází první dvě strany rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 2 T 88/92-732. Z rozsudku se podává, že obviněný v dané věci byl v prvním stupni uznán vinným ze spáchání trestného činu (zřejmě podvodu), jehož se dopustil tím, že dne 2.1.1992 vylákal z žalobkyně lihoviny, načež toto zboží rozprodal a peníze utratil. S žalovaným se lze ztotožnit, že tento fragment trestního rozsudku ani jiné podklady shromážděné během správního řízení nelze považovat za prokázání skutečností, které žalobkyně ohledně odcizení zboží tvrdí. Jak ovšem vyplývá z výše uvedeného, i za situace, kdy soud přistoupil na veškerá, byť neprokázaná tvrzení žalobkyně ohledně skutkového stavu, neshledal, že by byla postižena nesrovnalostmi plynoucími z aplikace daňových zákonů.

Lze tedy uzavřít, že v případě žalobkyně nedošlo k nesrovnalostem vyplývajícím z uplatňování daňových zákonů ve smyslu § 55a odst. 1 věty první zákona o správě daní. Z tohoto důvodu nebyly dány objektivní podmínky pro prominutí daně. Žalovaný neměl prostor pro uplatnění návazného správního uvážení, zda daň při splnění zákonných podmínek skutečně promine, nebo nikoliv. Pokud ke správnímu uvážení žalovaného v této věci nedošlo, nemohl jej soud přezkoumávat, a žalobní tvrzení o překročení správního uvážení se tak míjí s okolnostmi věci.

Soud se nezabýval námitkami, které žalobkyně poprvé uplatnila nad rámec žalobních bodů poté, co nastala koncentrace řízení. Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. lze žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 31. 10. 2013, uplynula dvouměsíční lhůta pro podání žaloby plynoucí z § 72 odst. 1 s. ř. s. dne 31. 12. 2013. K žalobním bodům uplatněným po tomto datu již nebylo možno přihlédnout. Proto se soud nezabýval tvrzeními žalobkyně souvisejícími s vykonávacím řízením, které proti ní bylo vedeno, neboť tato argumentace byla uplatněna jen v doplnění žaloby ze dne 4.2.2014, respektive v replice k vyjádření žalovaného ze dne 1.5.2014, shodně jako námitky o nicotnosti výkazu nedoplatků ze dne 26.9.1994 a daňového přiznání ze dne 14.4.1993, o nesrovnalosti zákona ve smyslu nemožnosti přerušit daňové řízení do doby rozhodnutí o odcizení předmětného zboží, o vyskladnění předáním komisionářům, o akcentu na „spravedlivé vyřízení věci“.

Shodně se soud nezabýval tvrzeními procesními pochybeními Finančního úřadu v Havířově, jež žalobkyně namítala v doplnění žaloby ze dne 8.10.2015 (tvrzená nicotnost výzvy správce daně k zaplacení daňového nedoplatku ze dne 5.8.1994, rozhodnutí o uplatnění rozsahu zástavního práva ze dne 5.4.1995). Je však třeba uvést, že výše uvedená tvrzení žalobkyně se týkala konkrétních pochybení v daňovém řízení, nejsou tedy předmětem rozhodnutí o prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní (viz výše citovaný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 170/2006-59). K nicotnosti soud přihlíží z úřední povinnosti, proto lze žalobní námitku nicotnosti uplatnit kdykoli v průběhu soudního řízení, avšak pouze tehdy je-li namítána nicotnost žalobou napadeného rozhodnutí nebo rozhodnutí, které je podkladem pro žalobou napadené rozhodnutí. Předmětem žalobkyní namítané nicotnosti nebylo žalobou napadené rozhodnutí nebo rozhodnutí podkladové, nýbrž správní akty související s výkonem

vyměřené daňové povinnosti (výkaz nedoplatků, výzva k zaplacení daňového nedoplatku, rozhodnutí o uplatnění rozsahu zástavního práva), tedy nikoli správní akty související s vyměřením daně. Žalobní námitka nicotnosti jiného správního aktu než žalobou napadeného rozhodnutí nebo jeho podkladu musí být uplatněna v lhůtě dle § 72 odst. 1 s.ř.s., jinak k ní soud nepřihlédne (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.7.2015, č.j. 9 As 235/2014-51).

Dále soud konstatuje, že nicotným může být pouze správní akt nikoli úkon účastníka. „*Nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2005, č.j. 6 A 76/2001 – 96). Soudu není zřejmé, v čem žalobkyně spatřuje „nicotnost“ jí podaného daňového přiznání, jestliže nečiní sporným, že takový úkon učinila, jakkoliv dle svého tvrzení v „omylu“. Prostředkem nápravy nesprávně uvedeného údaje, což se vztahuje i na omyl v údajích daňového přiznání je pouze podání opravného nebo dodatečného daňového přiznání, nesprávný nebo omylem tvrzený údaj v daňovém přiznání nemůže způsobovat jeho nicotnost, jelikož se nejedná o úkon ani rozhodnutí správního orgánu ale tvrzení daňového subjektu.

Včas uplatněné žalobní body neshledal soud důvodnými, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné 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 (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej 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 27. července 2016

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková