



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci žalobce: **L. N.**, zast. JUDr. Ladislavou Palatinovou, advokátkou se sídlem Kroměříž, Tovačovského 2784/24, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Praha 1, Letenská 15, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2013, č. j. 904/32834/2012-39

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 :

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl žalobcovu žádost ze dne 3. 7. 2008 o prominutí daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 19.780,- Kč vyměřené platebním výměrem Finančního úřadu v Kojetíně (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 9. 2000 č. j. 11583/00/395970/1179.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že po posouzení žalobcovy žádosti neshledal naplnění zákonné podmínky pro prominutí daně, a proto žádost zamítl rozhodnutím ze dne 7. 11. 2008, č. j. 39/88 551/2008-392. Žalobce se domáhal přezkoumání tohoto rozhodnutí žalobou podanou u Městského soudu v Praze. Ten rozsudkem ze dne 22. 2. 2012 č. j. 7 Ca 7/2009-23 rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2008, č. j. 39/88 551/2008-392 pro nepřezkoumatelnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný dále uvedl, že žalobcovu žádost posoudil podle obsahu jako žádost o prominutí daně podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d.ř.“). Dle přechodného ustanovení § 264 odst. 6 d.ř. se žádost daňového

subjektu, jež byla doručena správci daně dne 4. 7. 2008 a nebyla do doby nabytí účinnosti d.ř. vyřízena, posoudí podle dosavadních právních předpisů, tedy dle podmínek obsažených v ZSDP.

Následně žalovaný uvedl, že prominutí daně podle § 55a ZSDP je specifickým prostředkem liberační povahy, při jehož uplatnění nedochází k nápravě či odstranění vad rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně při aplikaci daňového zákona. K nápravě či odstranění vad zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně v daňovém řízení jsou určeny jiné opravné prostředky než prominutí daně. Důvodem pro aplikaci tohoto institutu je v zásadě pouze existence nesrovnalosti při uplatňování daňových zákonů, přičemž nesrovnalostí není nezákonnost ani jiná nesprávnost aplikace platných daňověprávních norem. O nesrovnalosti jde zejména v případech účinků zákonem nepředvídaných nebo nezamýšlených, např. pokud by při striktním dodržení platné normy došlo ke dvojímu zdanění u téhož poplatníka, aniž by toto dvojí zdanění bylo zákonem výslovně zamýšleno. Aplikace uvedených důvodů je vzhledem k jejich povaze výjimečná, neboť jejím hlavním smyslem je pružně reagovat na možné protiklady v daňových zákonech.

Žalobce spatřuje důvody pro prominutí daně v tom, že platební výměr ze dne 20. 9. 2000 byl správcem daně vydán v rozporu se ZSDP a v daňovém řízení žalobce zastupovala neoprávněná osoba, která daň sjednala. Žalovaný k tomu uvedl, že správci daně byly postupně doručeny dvě plné moci, kterými žalobce zmocnil k zastupování Ing. B. První plná moc ze dne 20. 3. 2000 byla doručena správci daně 3. 4. 2000 a obsahovala mimo jiné zmocnění k zastupování žalobce ve věci podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1999. V souladu s ustanovením § 10 odst. 3 a § 21 odst. 1 ZSDP byla vůči správci daně tato plná moc účinná ode dne, kdy správci daně došla. Dále byla dne 27. 6. 2000 správci daně doručena v pořadí druhá plná moc s datem vystavení dne 19. 1. 2000 s rozsahem zmocnění k veškerým úkonům spojeným s vedením účetnictví a k zastupování před úřady, přičemž tato nabyla vůči správci daně účinnosti taktéž doručením. Ke zrušení plných mocí v daňovém řízení žalobcem došlo až dne 12. 3. 2002, a to na základě správci daně doručeného oznámení žalobce z předchozího dne. Na základě výše uvedeného zmocnění správce daně dne 11. 7. 2000 oprávněně jednal se zvoleným zástupcem žalobce Ing. B. a ujednání přijatá v rámci tohoto jednání jdou plně k tíži žalobce. V rámci uvedeného jednání došlo ke sjednání základu daně z příjmů fyzických osob za rok 1999 ve výši 19.780 Kč. Daň v uvedené výši byla následně správcem daně vyměřena platebním výměrem. Jelikož žalobci byly odcizeny doklady do poloviny října 1999, bylo Ing. B. předloženo zpracované jednoduché účetnictví za zbývající část roku, a žalobce tak nemohl prokázat údaje ohledně daňového základu a výše daně za celý rok 1999. Vzhledem k tomu, že v rozhodné době nebyl v evidenci správce daně žádný srovnatelný daňový subjekt s předmětem činnosti zprostředkování nákupu a prodeje ojetých automobilů ze zahraničí, a nebylo tedy možné stanovit daň podle pomůcek, uplatnil správce daně postup podle § 31 odst. 7 ZSDP a základ daně a daň se zástupcem žalobce sjednal.

Žalovaný k otázce zastoupení žalobce dále poznamenal, že zastupování daňového subjektu před správcem daně bylo v době vedení předmětného řízení upraveno v § 10 ZSDP. Podle § 10 odst. 3 se daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci však může mít jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je daná plná moc pro daňové řízení neomezená. Podle ustálené judikatury je plná moc jednostranný právní úkon zastoupeného, jenž je adresován třetím osobám, kterým se jím dává na vědomí, že zástupce je oprávněn

zastoupeného zastupovat a v jakém rozsahu. Podpis zmocněnce o přijetí zmocnění nemá vliv na platnost takto udělené plné moci. Je-li písemně udělena plná moc zmocněnci, aby zmocnitele zastupoval, jedná se o plnou moc generální. Správce daně tedy v daném případě postupoval v souladu se ZSDP.

Žalovaný uzavřel, že vzhledem k výše uvedenému neshledal důvody vedoucí k naplnění podmínek pro prominutí daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 19.780,- Kč, tj. existenci nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.

V žalobě nejprve žalobce shrnul průběh řízení, jež vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí. Poté namítl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Přestože žalovaný na rozdíl od předchozího rozhodnutí (ze dne 7. 11. 2008) pouze necitoval zákonná ustanovení, jeho žádosti se řádně nezabýval a řádně nezkoumal spis vedený správcem daně, na jehož základě byl předmětný platební výměr vydán, a stejně tak se opakovaně nezabýval námitkami, které žalobce uvedl v žádosti (o prominutí daně) a kterými odůvodňoval vady platebního výměru a postup správce daně. V těchto námitkách zejména namítal, že v polovině října 1999 mu byl vykraden osobní automobil, v němž měl mimo jiné také účetnictví od 1. 1. 1999 do 15. 10. 1999. Ačkoliv byla tato skutečnost ohlášena jak Policii České republiky, tak správci daně, nebylo k této okolnosti nijak přihlédnuto. Protože žalobce věděl, že za rok 1999 vykazuje ztrátu, požádal daňového poradce Ing. B., aby za něj podal daňové přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 1999, neboť žalobce odjížděl do zahraničí. Za tímto účelem udělil Ing. B. dne 20. 3. 2000 plnou moc. Již předtím, dne 19. 1. 2000, udělil Ing. B. jinou plnou moc, v níž byl rozsah zmocnění širší, neboť v ní byl Ing. B. zmocněn k veškerým úkonům spojeným s vedením účetnictví žalobce a k zastupování před úřady. Dřívější plnou moc však Ing. B. nikdy nepřijal. Chybí tedy podstatná náležitost plné moci, kterou je její přijetí ze strany zmocněnce. Následkem toho je tento dvoustranný právní úkon neplatný. Navíc později udělená plná moc ruší plnou moc předchozí. Plná moc ze dne 19. 1. 2000 byla dále natolik neurčitým právním úkonem, že ji nelze za řádnou plnou moc považovat. Přesto správce daně jednal s Ing. B. jako se zástupcem žalobce a bez podkladů a zdůvodnění vyměřil žalobci daň ve výši 19.780,- Kč, což vůbec neodpovídá skutečnosti. Veškeré listiny správce daně zasílal Ing. B., který k tomu nebyl zmocněn a jednal na základě neplatného právního úkonu. Po svém návratu do ČR žalobce dne 11. 3. 2001 plné moci odvolal, avšak veškeré jím podané opravné prostředky byly zamítnuty s odůvodněním, že listiny byly dle § 17 odst. 7 ZSDP doručovány jeho zástupci Ing. B. Ani žalovaný se nezabýval neplatností udělené plné moci, tím, že později udělená plná moc rušila plnou moc předchozí, ani tím, že žalobce v později udělené plné moci omezil oprávnění zmocněnce, které mu udělil plnou mocí ze dne 19. 1. 2000.

Žalobce nesouhlasí s argumentem žalovaného, že v případě plné moci se jedná o jednostranný právní úkon. Plná moc je vždy vystavována na základě dohody, tedy dvoustranného právního úkonu mezi zmocněncem a zmocnitelem. Dále žalovanému vytýká, že nezkoumal listiny, které jsou součástí spisu Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, Územního pracoviště Přerov a týkají se roku 2000 a let následujících. Žalobce správci daně již v roce 2000 podal zprávu, že nepodniká a nedosáhl příjmu podléhajícího zdanění, neboť v roce 1999 vykázal ztrátu. Neměl tedy hradit žádnou daň. Pokud by se žalovaný zabýval veškerým spisovým materiálem a předmětnou žádostí, musel by dojít k závěru, že správce daně nepostupoval v souladu se ZSDP, došlo k nesrovnalostem při uplatňování daňových zákonů a byly dány podmínky pro prominutí daně. Žalobce má za to, že žalovaný byl povinen zabývat se v rozhodnutí jednotlivými námitkami žadatele, a pokud k nim nepřihlédl, měl

uvést, z jakého důvodu tak učinil, a dále se měl vypořádat se všemi listinami, které jsou ve spise založeny.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že s ohledem na skutečnost, že žalobci byly odcizeny doklady do poloviny října zdaňovacího období roku 1999, bylo správci daně předloženo jednoduché účetnictví za zbývající část zdaňovacího období roku 1999. Žalobce tedy nemohl prokázat údaje ohledně daňového základu a výše daně za celé zdaňovací období uvedeného roku. Jelikož nebylo možno určit daň ani podle pomůcek, sjednal správce daně daň v souladu s § 31 odst. 7 ZSDP se zástupcem žalobce Ing. B.

K námitce žalobce, že správce daně jednal s Ing. B. na základě neplatného právního úkonu, neboť plná moc je dvoustranný právní úkon a Ing. B. plnou moc ze dne 19. 1. 2000 nikdy nepřijal, a proto nebyl oprávněn se správcem daně o sjednání daně jednat, žalovaný zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí a dodal, že ke zrušení plných mocí žalobcem v daňovém řízení došlo až dne 12. 3. 2002, kdy bylo správci daně doručeno oznámení žalobce ze dne 11. 3. 2001. Je zřejmé, že daňový poradce Ing. B. jednal se správcem daně jménem žalobce v mezích oprávnění jej zastupovat, čímž vznikla práva a povinnosti přímo žalobci.

Námitku, že nezkoumal listiny, které jsou součástí spisu správce daně, žalovaný označil za irelevantní s tím, že v daném případě není dán zákonný předpoklad pro prominutí daně podle § 55a ZSDP. Prominutím daně nedochází k nápravě či odstranění vad rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně při aplikaci daňového zákona. K tomu jsou určeny jiné opravné prostředky. Důvodem prominutí daně je v zásadě pouze existence nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů, přičemž nesrovnalost není ani nezákonnost ani jiná nesprávnost aplikace daňových předpisů. Jedná se naopak o případy zákonem nepředvídané či nezamýšlené, kdy by při striktním dodržení platné zákonné normy došlo např. ke dvojímu zdanění u téhož daňového poplatníka, aniž by se jednalo o zamýšlený důsledek normy. V rámci řízení o prominutí daně proto není povinností žalovaného detailně přezkoumávat celé daňové řízení.

V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 55a odst. 1 ZSDP 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.

V rámci vlastního posouzení věci považuje soud za potřebné nejprve vymezit účel a principy institutu prominutí daně podle § 55a ZSDP. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 12. 2015 č. j. 9 Afs 200/2015-29 „rozhodnutí o prominutí daně či příslušenství daně podle § 55a ZSDP je rozhodnutím, na které není právní nárok a které je vydáváno na základě správního uvážení (ministerstvo či správce daně může daň zcela nebo zčásti prominout). Hodnocení 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. Takový postup má dle názoru Nejvyššího správního soudu za následek „omezený

rozsah soudního přezkumu. Soud zkoumá pouze to, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení nebo zda toto uvážení nezneužil. 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.“

Po posouzení věci dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem. Žalovaný v něm dostatečně určitým a srozumitelným, a tedy i soudně přezkoumatelným způsobem vysvětlil, z jakých důvodů není možné vyhovět žalobcově žádosti o prominutí daně. Nejprve vyložil účel institutu prominutí daně a objasnil, co lze rozumět neurčitým právním pojmem „*nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů*.“ Poté náležitě popsal skutkové okolnosti případu, tedy to, z jakých důvodů žalobce žádá o prominutí daně, aby následně dospěl k příslušnému závěru, že tyto okolnosti nelze pod neurčitý právní pojem „*nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“ podřadit. Vzhledem k nenaplnění znaků tohoto neurčitého právního pojmu již žalovaný nemohl přikročit k výše nastíněné „*druhé fázi*“ a v rámci správního uvážení zvažovat, zda a popř. v jakém rozsahu daň žalobci prominout. S ohledem na shora uvedené nelze napadené rozhodnutí označit za nepřezkoumatelné.

Soud se plně ztotožňuje s názorem žalovaného, že v případě prominutí daně dle § 55a ZSDP se jedná o institut mimořádný, jehož účelem není nahrazovat funkci řádných či mimořádných opravných prostředků. Jinak řečeno, účelem prominutí daně není náprava možných nezákonností rozhodnutí správce daně či jeho případných procesních pochybení, které mohly mít za následek nezákonnost vydaného rozhodnutí. Prominutím daně má být dosaženo nápravy takových důsledků (nesrovnalostí), které plynou z aplikace jednotlivých ustanovení daňových zákonů, které zjevně nebyly zákonodárcem zamýšleny a jimiž by ve výsledku došlo k nepřiměřenému zásahu do právní sféry účastníka daňového řízení. Žalovaný v této souvislosti příkladmo zmínil situaci, kdy by při striktní aplikaci daňových norem došlo k nezamýšlenému dvojímu zdanění téhož daňového subjektu.

V nyní projednávané věci žalovaný právem dovodil, že žalobcem tvrzené skutečnosti nelze pod neurčitý právní pojem „*nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“ podřadit. Námitka, že správce při vydání a následném doručování platebního výměru, jímž byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 19.780,- Kč, ve skutečnosti nejednal se zástupcem žalobce disponujícím řádnou plnou mocí, ani námitka, že žalobci za rozhodné období vůbec neměla být daň vyměřena, protože v roce 1999 vykázal ztrátu a nedosáhl příjmu podléhajícího zdanění, není námitkou, kterou by žalobce poukazoval na nějakou nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, v důsledku níž by byl nepřipustně zkrácen na svých právech. Žalobce těmito námitkami správci daně a potažmo též žalovanému vytýká individuální procesní pochybení či nezákonnost, nepoukazuje však na žádné normy daňového práva (zákony), v důsledku jejichž aplikace v dané věci došlo k nesrovnalostem, což jedině by podle zákona mohlo být důvodem pro prominutí daně.

Úvahy žalovaného ohledně plné moci jakožto jednostranného právního úkonu a správnosti postupu správce daně spočívajícího v jednání se zástupcem žalobce Ing. B., které jsou v napadeném rozhodnutí rovněž obsaženy, jdou již nad rámec nutného zdůvodnění zamítnutí žádosti o prominutí daně, pro které byl zcela postačující závěr žalovaného, že konkrétní důvody uváděné žalobcem v žádosti nelze podřadit pod pojem „*nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“.

Soud neshledal důvodnou ani námitku, v níž žalobce vytýká žalovanému, že se při posouzení žádosti nezabýval všemi listinami, které jsou součástí spisového materiálu Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, Územního pracoviště Přerov a týkají se jeho případu. Povinností žalovaného při posouzení žádosti o prominutí daně bylo posoudit, zda žalobcem tvrzené skutkové okolnosti případu naplňují znaky neurčitého právního pojmu „*nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů*“, nikoliv posuzovat veškeré listiny ve správním spise za účelem opětovného posouzení, zda žalobci byla v daném případě daň vyměřena v souladu se zákonem. Nedostatečné či chybně provedené dokazování, které vedlo k nezákonnému vyměření daně, je individuální nezákonností daňového rozhodnutí, která může být v daňovém řízení napravena prostřednictvím opravných prostředků, popř. proti ní lze brojit žalobou podanou ke správnímu soudu. Nejedná se však o důvod pro prominutí daně podle § 55a ZSDP. Žalovaný proto v rámci řízení o žádosti o prominutí daně nebyl povinen zkoumat a hodnotit veškeré listiny založené v daňovém spise a na jejich základě posuzovat, zda žalobci byla daň vyměřena v souladu se zákonem či nikoliv. Žalovaný stejně tak nebyl povinen meritorně posuzovat a vypořádávat jednotlivé hmotněprávní námitky žalobce upínající se k předchozímu daňovému řízení, pokud shledal, že tyto námitky (tvrzení) neprokazují existenci zákonem stanoveného důvodu pro prominutí daně, to jest existenci nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Vypořádání takových námitek by na výsledek řízení (zamítnutí žádosti o prominutí daně) nemělo žádný vliv.

Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení jednání.

Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

V Praze dne 31. října 2016

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová