



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Dany Černé v právní věci žalobkyně: **D. Č.**, zastoupena JUDr. Mgr. Jiřím Drobečkem, advokátem se sídlem Štefánikova 14, Hodonín, proti žalovanému: **Ministerstvo financí** se sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2012, č.j. 904/91323/2011,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í:

Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2012, č.j. 904/91323/2011 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým byla podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s ustanovením § 246 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta žádost žalobkyně ze dne 27. 12. 2010, doplněná dne 25. 7. 2011, dne 27. 7. 2011 a dne 12. 8. 2011, o prominutí daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období ve výši 49.725,- Kč, vyměřené dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 10. 2008, č.j. 77817/08/310912/5230, vydaným Finančním úřadem v Kyjově.

Žalobkyně v žalobě uvedla, že byla napadaným rozhodnutím zkrácena na svých právech, protože bylo toto rozhodnutí vydáno v rozporu se zákonem. Svoji argumentaci shrnula žalobkyně do následujících žalobních bodů:

V žalobním bodu III. žalobkyně uvedla, že podle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků musí rozhodnutí obsahovat výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Žalobkyně namítla, že žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí uvedl pouze jeden právní předpis, podle kterého rozhodoval, konkrétně ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků. Zákonodárce uvedl v ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) citovaného zákona množné číslo. K tvrzení, že ve výrokové části napadeného rozhodnutí musí být uvedeny minimálně dva právní předpisy, žalobkyně odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06, kde plénium Ústavního soudu potvrdilo povinnost uvádět ve výroku rozhodnutí právní předpisy (hmotně právní i procesní), podle nichž bylo rozhodováno. Z uvedeného důvodu dovodila žalobkyně zmatečnost a neplatnost napadeného rozhodnutí.

Pod žalobním bodem IV. A) žalobkyně namítala, že ji žalovaný nesprávně poučil o nemožnosti podat odvolání proti napadenému rozhodnutí. V případě napadeného rozhodnutí se jedná o rozhodnutí, které závisí pouze na volné úvaze správního orgánu. Z toho důvodu bylo podle názoru žalobkyně povinností žalovaného připustit proti napadenému rozhodnutí odvolání, což však žalovaný neučinil. K těmto svým závěrům žalobkyně odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, č.j. 6 A 25/2002-42, rozsudek ze dne 30. 11. 2005, č.j. 6 A 69/2000-55 a rozsudek ze dne 24. 5. 2006, č.j. 1 Afs 85/2005-43).

V dalším žalobním bodu IV. B) žalobkyně namítala, že výrok napadeného rozhodnutí je ve vztahu k odůvodnění nepřezkoumatelný. Žalovaný se dle žalobkyně v odůvodnění nevypořádal se všemi důvody uvedenými žalobkyní v její žádosti a neprovedl správní úvahu, na jejímž základě by mohl vydat napadené rozhodnutí. Z odůvodnění je podle názoru žalobkyně pouze částečně zřejmé, jaké důvody žalovaný posuzoval, přičemž i tyto posoudil zcela nesprávně bez ohledu na skutkový stav. Z odůvodnění není ani zřejmé, ke kterým skutečnostem daňového řízení přihlédl a ke kterým nikoli.

S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č.j. 6 A 25/2002-42 žalobkyně namítla, že žalovaným došlo ke zneužití správního uvážení. Žalobkyně uvedla, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že podle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků dovodil, že k prominutí daně může dojít v případě, kdy rozhodnutí správce daně je naprosto zákonné, odpovídá platným právním předpisům, nicméně je shledána nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů (např. dojde k dvojímu zdanění). Žalobkyně namítla, že v ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků se hovoří o nesrovnalostech z uplatňování daňových zákonů. Může se tak dle jejího názoru jednat i o nesoulad postupu správce daně či daňového subjektu s daňovými zákony, který vzniká v průběhu jejich nesprávného či nezákonného uplatňování. Pokud by bylo tvrzení žalovaného správné, muselo by v předmětném ustanovení zákona o správě daní a poplatků být uvedeno pouze „nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů“, bez uvedení slova „vyplývajících“. Žalobkyně uvedla, že o tom, že jí uvedený výklad tohoto ustanovení je v souladu s judikaturou Ústavního soudu (nález Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2007, sp. zn. III. ÚS 103/06) a Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č.j. 6 A 25/2002-42).

Na základě uvedených skutečností dospěla žalobkyně k závěru, že její žádost o prominutí daně splňuje podmínky k prominutí daně stanovené v § 55a zákona o správě daní a poplatků. Správce daně má dle žalobkyně postupem podle tohoto ustanovení možnost napravit nezákonný postup správce daně I. stupně a to za stavu, kdy byla tato nezákonnost zjištěna s časovým odstupem.

Nezákonnost, spočívající v případě žalobkyně v doměření předmětné daňové povinnosti po uplynutí prekluzivní lhůty dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, je podle názoru žalobkyně zřejmá, jelikož Finanční ředitelství v Brně ve sděleních k žádosti žalobkyně o přezkoumání napadeného rozhodnutí čj. 6362, 6367 a 6368/11-1100-709857 uvedlo následující: „*Přestože byla daňová kontrola zahájena až po uplynutí prekluzivní lhůty, není možné ji revidovat cestou přezkumného řízení.*“ Žalobkyně namítala, že samotným správcem daně je tak deklarována skutečnost, že kontrola byla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty a nebylo tedy možné žalobkyni daňovou povinností doměřit. K uplynutí prekluzivní lhůty je správce daně povinen přihlížet z úřední povinnosti, což žalobkyně podpořila odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č.j. 2 Afs 52/2005.

Žalobkyně dále pod žalobním bodem IV. C) namítla, že tvrzení žalovaného, že kontrola byla zahájena dne 7. 11. 2006, je pouze účelové, když správce daně nebral ohled na fakta uvedená žalobkyní, ani na tu skutečnost, že správce daně vydal rozhodnutí po uplynutí prekluzivní lhůty dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Má za to, že dodatečný platební výměr byl vydán věcně nepřislusným správcem daně. Z toho důvodu je dle žalobkyně rozhodnutí nicotné.

V žalobním bodu IV. D) žalobkyně namítla, že tvrzení žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou nedostatečná, neboť zcela opomíjejí to, že v průběhu řízení nebyl ze strany správce daně učiněn žádný úkon, s nímž by zákon spojoval účinky prolongace prekluzivní lhůty. Přerušení prekluzivní lhůty s důsledky podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků může způsobit pouze takový úkon, který kumulativně naplňuje tyto znaky: a) směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, přičemž tato skutečnost musí být patrná z obsahu a charakteru úkonu, nikoliv pouze z jejího názvu (pozn. soudu: žalobkyně zde odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č.j. 7 Afs 22/2003-109, ze dne 29. 8. 2007, č.j. 8 Afs 19/2006-72 a ze dne 15. 5. 2007, č.j. 2 Afs 151/2006-63) a b) je úkonem správce daně a daňový subjekt byl o tomto úkonu informován a to ještě v době, kdy běžela lhůta pro vyměření daně. Může jít tedy podle názoru žalobkyně pouze o úkony správce daně, nikoliv o úkony daňového subjektu, přičemž úkon správce daně je způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty až v okamžiku, kdy je o něm daňový subjekt zpraven. Tento názor doplnila žalobkyně odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

Podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků je nutné daň vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě 3 let do konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků je dle žalobkyně zásadní vadou řízení a povinností správce daně bylo přihlídnout k prekluzi z úřední povinnosti.

Žalobkyně uvedla, že považuje za zcela účelový a zmatečný výrok napadeného rozhodnutí vzhledem k odůvodnění týkajícího se „temporálních účinků rozhodnutí“. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č.j. 8 As 47/2005-86 a ze dne 21. 10. 2008, č.j. 6 As 7/2005-97 žalobkyně uvedla, že temporální účinky rozhodnutí nelze aplikovat z důvodu, že žalobkyně nenamítá uplatnění prekluze dle teorie 3+0 a z důvodu, kdy opakovaně žalovanému sdělila, že tyto nelze aplikovat.

Žalobkyně shrnula, že má za to, že naplnila zákonné podmínky ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků a že dodatečná daňová povinnost, o jejíž prominutí žádala, byla

doměřena věcně nepřislušným správce daně po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a k jednotlivým žalobním bodům uvedl následující:

K žalobnímu bodu III. uvedl, že lze přisvědčit žalobkyni, že dle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků má správce daně v souladu s ustálenou judikaturou povinnost uvést ve výroku rozhodnutí veškeré relevantní předpisy, na jejichž základě je rozhodováno. Žalovaný podotknul, že závěry žalobkyni citovaného judikátu Pl. ÚS 9/06 se týkaly platebního výměru, jednalo se tedy o rozhodnutí, kterým se stanoví daň, a to vždy na základě některého z hmotněprávních daňových zákonů. V případě rozhodování ve věci prominutí daně nebo příslušenství daně podle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků se jedná o rozhodnutí procesní povahy, přičemž veškeré hmotněprávní aspekty jsou zahrnuty v samotném ustanovení § 55a předmětného zákona. V napadeném rozhodnutí tak nebylo možné odkázat na další hmotněprávní ustanovení, které by se vztahovalo k dané věci z toho důvodu, že žádné takové ustanovení neexistuje.

K žalobnímu bodu IV. A) žalovaný uvedl, že argumentace žalobkyně rozhodnutími Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č.j. 6 A 25/2002-42 a ze dne 30. 11. 2005, č.j. 6 A 69/2000-55 není přílehavá, jelikož předmětem citovaných judikátů je pouze otázka, zda je v případě rozhodnutí správního orgánu, které je založené na tzv. absolutní volné úvaze, resp. rozhodnutí procesní povahy, možný přezkum ve správním soudnictví. Otázkou přípustnosti řádných opravných prostředků se dané judikáty nezabývají. V dalším žalobkyni citovaném rozsudku ze dne 24. 5. 2006, č.j. 1 Afs 85/2005-43 Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ust. § 65 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého proti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku není přípustné odvolání, by mělo být vykládáno restriktivně v tom smyslu, že odvolání je nepřípustné, pouze bylo-li žádosti o prominutí daňového nedoplatku zcela vyhověno, jinak se odvolání připouští. Tento závěr však dle žalovaného nelze vztahovat na institut prominutí daně podle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků. Odstavec 4 tohoto ustanovení navíc jednoznačně stanoví, že rozhodnutí o žádosti o prominutí daně (tj. dle názoru žalovaného i rozhodnutí zamítavé) nemusí obsahovat odůvodnění a opravné prostředky proti němu nejsou přípustné.

K žalobnímu bodu IV. B) žalovaný uvedl, že má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po řádné správní úvaze. V odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo žalobkyni dostatečně vysvětleno, proč nelze důvody uvedené v její žádosti o prominutí daně hodnotit jako nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů.

Žalovaný setrval na svém právním názoru, že ačkoliv je institut prominutí daně nebo příslušenství daně zařazen v části páté zákona o správě daní a poplatků, nazvané „mimořádné opravné prostředky“, nejedná se o opravný prostředek v pravém slova smyslu, nýbrž o specifický prostředek liberační povahy, jehož předmětem je posouzení jiných skutečností, než které vedly k vyměření daně. Při uplatnění tohoto institutu nedochází k nápravě či odstranění vad rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně při aplikaci daňového zákona, ale k úplnému či částečnému prominutí platební povinnosti daňového poplatníka. Důvodem pro prominutí daně je pouze existence nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů, a pokud jsou zjištěny, pak správce daně rozhoduje zcela shodně u všech daňových subjektů v obdobné situaci. Aplikace důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů je vzhledem ke své povaze výjimečná, neboť jejím hlavním smyslem je pružně reagovat na možné rozpory v daňových zákonech, přičemž podle žalovaného

nesrovnalost není ani nezákonnost ani jiná nesprávnost aplikace platných daňověprávních norem. Za tuto nesrovnalost lze považovat např. situaci, kdy by při striktním dodržení jedné právní normy došlo v důsledku aplikace druhé právní normy v některém případě ke dvojímu zdanění daňového subjektu, aniž by toto dvojí zdanění bylo výslovně zákonem zamýšleno.

K nápravě či odstranění vad zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně jsou určeny jiné opravné prostředky, než je prominutí daně. V předmětné věci žalobkyně nevyužila svého práva a nepodala proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 odvolání. V závěru roku 2010 byla žalobkyní ve věci tohoto platebního výměru podána žádost o přezkoumání rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství v Brně však neshledalo zákonné důvody pro nařízení přezkoumání daného platebního výměru.

Dle žalovaného nemá institut prominutí daně sloužit k nahrazení funkce ostatních opravných prostředků podle zákona o správě daní a poplatků (popř. správní žaloby), či k obcházení lhůt pro jejich podání, pokud již uplynuly. Tento výklad by dle žalovaného znamenal, že tyto opravné prostředky jsou nadbytečné, když by daňové subjekty nemusely střežit svá práva a využívat všechna opravná stadia řízení a stačilo by jim pouze v nesrovnatelně delším čase požádat o prominutí daně. Výše uvedené by nebylo v souladu s principem *vigilantibus iura* ani s principem právní jistoty a zakládalo by nerovnost vůči daňovým subjektům, které o prominutí daně nepožádaly.

K tvrzení žalobkyně směřující proti zákonnosti vyměření daně a k žalobním bodům IV. C) a IV. D) žalovaný dále uvedl, že s ohledem na výše uvedené nejsou tvrzení žalobkyně v dané věci relevantní. Uvedl, že s těmito tvrzeními skutečnostmi se nicméně již vypořádalo Finanční ředitelství v Brně ve svém sdělení k podnětu žalobkyně na nařízení přezkoumání dotčeného platebního výměru č.j. 7167/11-1100-709857, jakož i sám žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyni bylo v těchto dokumentech podrobně vyloženo, z jakých důvodů je třeba na dodatečné platební výměry nahlížet jako na rozhodnutí vydaná ještě ve lhůtě pro vyměření daně dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

K argumentaci žalobkyně textem sdělení Finančního ředitelství v Brně k podnětu na nařízení přezkoumání rozhodnutí, č.j. 6362, 6367 a 6368/11-1100-709857, žalovaný uvedl, že daná sdělení se vůbec netýkají předmětné věci, ale vztahují se k související věci dodatečného vyměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 2002, 2003 a 2004 manželovi žalobkyně, panu S. Č. Žalovaný uvedl, že se v případě citované věty jedná o větu vytrženou z kontextu, přičemž z celkového obsahu předmětných sdělení je dostatečně zřejmé, že daňová kontrola byla zahájena ještě ve lhůtě pro vyměření daně, čímž došlo k prolongaci této lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Smyslem citované věty bylo zřejmě poukázat na možný výklad prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků podle tzv. teorie 3+0, což by však ve věci pana Č. vedlo k odlišnému závěru ohledně zachování prekluzivní lhůty pro vyměření daně v případě zdaňovacího období roku 2002.

K námitkám žalobkyně vůči argumentaci „temporálními účinky rozhodnutí“ žalovaný uvedl, že lze s žalobkyní souhlasit, že v době vydání dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 dne 6. 10. 2008 bylo ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vykládáno podle tzv. teorie 3+1. Zmínil-li žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí též tzv. teorii 3+0, učinil tak proto, aby zdůraznil, že dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2004 by obstál i podle této správními soudy nově zastávané teorie.

S ohledem na výše uvedené žalovaný závěrem svého písemného vyjádření konstatoval, že trvá na svém právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, podle něhož

nebyly shledány zákonné podmínky pro prominutí daně spočívající v nesrovnalostech vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, a že má za to, že žalobkyně nebyla napadeným rozhodnutím zkrácena na svých právech.

Při ústním jednání žalobkyně setrvala na své žalobě, přičemž na ni plně odkázala. Žalovaný plně odkázal na obsah svého písemného vyjádření k žalobě a obsah správního spisu.

Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:

Ve spise je založeno Přiznání k dani z příjmů fyzických osob žalobkyně za zdaňovací období roku 2004 ze dne 18. 4. 2005.

Ze spisu dále vyplývá, že Finanční úřad v Kyjově zahájil dne 7. 11. 2006 u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmu fyzických osob za rok 2004.

Ze zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 6. 10. 2008, č.j. 75363/08/310931/2431 je patrné, že kontrola byla zahájena dne 7. 11. 2006, v roce 2006 dále probíhala ve dnech 9., 10., 20., 24. 11., 4. až 6. 12., 13. 12., pokračovala v roce 2007 a byla ukončena 6. 10. 2008.

Na základě výsledků této daňové kontroly vydal Finanční úřad v Kyjově dne 6. 10. 2008 pod č.j. 77817/08/310912/5230 dodatečný platební výměr č. 1080000473, kterým žalobkyni dodatečně doměřil daň z příjmů za rok 2004 ve výši 49.725,- Kč.

Ze spisového materiálu je dále zřejmé, že dne 16. 12. 2010 žalobkyně podala žádost podle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků o přezkoumání výše uvedeného platebního výměru. Tato žádost nebyla shledána odůvodněnou. Sdělením Finančního ředitelství v Brně č.j. 7167/11-1100-709857 ze dne 27. 6. 2011, které bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 29. 6. 2011 byly žalobkyni sděleny důvody, pro které nebylo v dané věci přezkumné řízení Finančním ředitelstvím v Brně zahájeno.

Podáním ze dne 27. 12. 2010 požádala žalobkyně podle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků o prominutí daně z příjmu fyzických osob a příslušenství, která ji byla dodatečně doměřena výše uvedeným platebním výměrem. Žalobkyně následně tuto žádost doplnila podáními ze dne 25. 7., 27. 7. a 12. 8. 2011, přičemž uváděla důvody obdobné těm, které uvedla v podané žalobě.

O žádosti žalobkyně o prominutí daně rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 24. 10. 2012, č.j. 904/91323/2011 tak, že tuto žádost zamítl. V odůvodnění správní orgán konstatoval, že prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků je specifickým prostředkem liberační povahy, při jehož uplatnění nedochází k nápravě či odstranění vad rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně při aplikaci daňového zákona. Poukázal na znění uvedeného ustanovení s tím, že za nesrovnalost nelze považovat nezákonnost ani jinou nesprávnost aplikace platných daňových právních norem. O nesrovnalost půjde zejména v případech účinků zákonem nepředvídaných nebo nezamýšlených, např. kdyby při striktním dodržení platné zákonné úpravy došlo v některém případě ke dvojímu zdanění téhož poplatníka, aniž by bylo toto dvojí zdanění zákonem výslovně zamýšleno. Aplikace důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování zákonů je vzhledem ke své povaze výjimečná, jejím hlavním smyslem je pružně reagovat na možné protiklady v daňových zákonech. Dále poukázal na ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků s tím, že ze spisového materiálu

vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena protokolem ze dne 7. 11. 2006. Protože daňová kontrola je úkonem směřujícím k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně počala běžet od 31. 12. 2006 nová tříletá lhůta. Dodatečný platební výměr byl vydán dne 6. 10. 2008. Dále bylo poukázáno na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č.j. 8 As 47/2005-86 a č.j. 6 As 7/2005-97 s tím, že cestou mimořádných opravných prostředků nelze revidovat pravomocně stanovenou daňovou povinnost s tím, že změnu výkladu daňových zákonů nelze považovat za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Prominutím daně nelze dodatečně přiznávat práva, která daňový subjekt neuplatnil v rámci provedení daňového řízení. Nebyly shledány nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů, proto žádosti nebylo vyhověno. Závěrem je v napadeném rozhodnutí uvedeno, že podnět k nicotnosti rozhodnutí Finančního úřadu v Kyjově bude vyřízen kompetentním správcem daně.

Ve správním spise je rovněž založeno vyrozumění o odložení podnětu žalobkyně na ověření nicotnosti (neplatnosti) dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob, které vydalo Finanční ředitelství v Brně dne 31. 10. 2011 pod č.j. 13336/11-1505-704293. Finanční ředitelství v tomto vyrozumění uvedlo, že případná prekluze práva správce daně vyměřit či doměřit daň by mohla být důvodem nezákonnosti rozhodnutí, nikoli však jeho nicotnosti, přičemž v rámci prošetření podnětu na nicotnost postupem podle § 105 daňového řádu Finanční ředitelství v Brně neprověřuje důvody případně nezákonnosti rozhodnutí. Finanční ředitelství v Brně konstatovalo, že Finanční úřad v Kyjově byl věcně příslušný k vydání dodatečného platebního výměru. Vzhledem k tomu Finanční ředitelství v Brně neshledalo, že by u dodatečného platebního výměru byly splněny podmínky nicotnosti tohoto rozhodnutí, které jsou stanoveny v ust. § 105 odst. 2 daňového řádu, a nemohlo tak ani podle § 264 odst. 9 daňového řádu shledat naplnění podmínek pro případné ověření neplatnosti tohoto rozhodnutí podle dosavadních právních předpisů. Z toho důvodu byl podnět žalobkyně odložen.

Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.

Pod bodem III. žaloby žalobkyně poukazovala na to, že dle § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků musí rozhodnutí jako jednu ze základních náležitostí obsahovat uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno s tím, že z použitého množného čísla vyplývá, že musí být uvedeny minimálně dva právní předpisy, což je doloženo i nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06. Žalobkyně má z tohoto důvodu za to, že napadené rozhodnutí je neplatné.

Tuto námitku neshledal soud důvodnou. V daném případě bylo napadeným rozhodnutím rozhodováno o žádosti žalobkyně o prominutí daně z příjmů podle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků, která byla pravomocně vyměřena dodatečným platebním výměrem. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který je hmotněprávním předpisem ve vztahu k této dani, žádné obecné ustanovení o prominutí pravomocně vyměřené či doměřené daně neobsahuje. Takové ustanovení je obsaženo pouze v zákoně o správě daní a poplatků, a to v ustanovení § 55a tohoto zákona, na které žalobkyně sama v žádosti o prominutí odkazuje. Je tedy zřejmé, že jediný právní předpis, podle něhož bylo rozhodováno a na jehož ustanovení tím mohlo být v rozhodnutí o žádosti žalobkyně poukazováno, je jediné ustanovení § 55a zákona o správě daní

a poplatků. Lze jen dodat, že žalovaný správní orgán v souladu se zákonem odkázal i na ustanovení § 264 odst. 6 daňového řádu, tedy na přechodné ustanovení nyní platného procesního předpisu na úseku daní. Pro úplnost lze konstatovat, že ani žalobkyně neuvádí žádný konkrétní předpis, který by měl být v napadeném rozhodnutí uveden.

Žalobkyně pod bodem IV. A) namítala nedostatečné poučení, když v napadeném rozhodnutí je uvedeno, že proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky. Žalobkyně odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č.j. 6 A 25/2002-42, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č.j. 6 A 69/2000-55 a ze dne 24. 5. 2006, č.j. 1 Afs 85/2005-43. Ani tuto námitku neshledal soud důvodnou.

Odkazy na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu považuje soud za neopodstatněné. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č.j. 6 A 25/2002-42 je patrné, že soud se zde zabýval otázkou, zda rozhodnutí, jejichž vydání závisí na volném uvážení správního orgánu, jsou rozhodnutími, které podléhají přezkumu, a otázkou, zda účastník správního řízení, jehož výsledkem je takovéto správní rozhodnutí, je aktivně legitimován k podání žaloby ve správním soudnictví. Obdobně to platí o rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č.j. 6 A 69/2000-55, když z obsahu tohoto rozsudku je zřejmé, že předmětem přezkoumání Nejvyšším správním soudem bylo rozhodnutí o zamítnutí odvolání žalobce proti rozhodnutí finančního ředitelství o zastavení řízení ve věci žádosti o prominutí daně z převodu nemovitostí, přičemž však šlo o posouzení otázky splnění podmínek prominutí daně podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a o dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 169/1998 Sb. Předmětem přezkoumání soudem nebylo rozhodnutí, které by bylo vydáno podle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Ani jedno ze zmíněných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu však neřeší otázku poučení o řádných opravných prostředcích, není proto zřejmé, z jakých důvodů žalobkyně uvedenými rozhodnutími v této části podané žaloby argumentuje.

K argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č.j. 1 Afs 85/2005-43 je nutno konstatovat, že předmětem přezkoumání Nejvyšším správním soudem bylo v tomto případě rozhodnutí správce daně ve věci prominutí daňového nedoplatku podle § 65 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že odvolání proti rozhodnutí, které je vydáno podle § 65 zákona o správě daní a poplatků není přípustné pouze tehdy, je-li žádosti o prominutí daňového nedoplatku vyhověno, v případě nevyhovění žádosti o prominutí nedoplatku je nutno užití opravného prostředku připustit. Žalobkyně neuvádí žádné skutečnosti, ze kterých by bylo možno dovodit, že závěr uvedený v tomto rozsudku je nutno vztáhnout i na rozhodování podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, když je zřejmé, že dikce obou ustanovení (§ 65 odst. 5 a § 55a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků) je rozdílná. Zatímco v ustanovení § 65 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je uvedeno, že není přípustné odvolání proti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku, z výslovné dikce ustanovení § 55a odst. 4 uvedeného zákona vyplývá, že se nepřipouštějí opravné prostředky proti rozhodnutí o žádosti o prominutí daně. To znamená, že výklad ve vztahu k ustanovení § 65 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nelze na případy, kdy je rozhodováno podle ustanovení § 55a uvedeného zákona použít. Z ustanovení § 55a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků zcela jednoznačně vyplývá, že se nepřipouštějí žádné opravné prostředky proti rozhodnutím o žádostech o prominutí daně, tedy proti rozhodnutím jak pozitivním, tak negativním. Na rozdílnost obou institutů i na rozdílnost dikce uvedených právních ustanovení poukázal i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 9. 10. 2009, č.j. 5 Afs 44/2009-64, kde rovněž dospěl k závěru, že proti rozhodnutím o prominutí daně,

kteřá jsou vydávána podle § 55a zákona o správě daní a poplatků nelze opravné prostředky uplatnit. Soud proto ani tuto námitku neshledal důvodnou.

Pod bodem IV. B) žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí s tím, že žalovaný se nevypořádal se všemi důvody uvedenými žalobkyní v její žádosti a s tím, že chybí správní úvaha, důvody rozhodnutí jsou zřejmě pouze částečné. Dále s odkazem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č.j. 6 A 25/2002-42 poukázala na to, že každé správní uvážení není neomezené, má své meze, proto soud zkoumá, zda správní uvážení správní orgán nezneužil či jeho meze nepřekročil. Žalobkyně má za to, že došlo ke zneužití správního uvážení, poukázala na znění ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků se zdůrazněním, že uvedené ustanovení hovoří o nesrovnalostech vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, tento nesoulad vzniká v průběhu nesprávného či nezákonného uplatňování právních předpisů. Poukázala na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 103/6 a rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 6 A 25/2002-42, ze kterých vyplývá, že naplnění podmínek pro prominutí daně nelze zužovat pouze na nesrovnalosti legislativního charakteru. Jestliže má jít o nesrovnalosti z uplatňování daňových zákonů, má správce daně postupem podle § 55a zákona o správě daní a poplatků možnost napravit nezákonný postup správce daně prvního stupně a to za stavu, kdy tato nezákonnost byla zjištěna s časovým odstupem. V daném případě došlo k doměření daňové povinnosti po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, což akceptovalo i Finanční ředitelství v Brně ve sděleních k podnětu na přezkoumání rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Poukázala na to, že k uplynutí prekluzivní lhůty je povinen správce daně přihlížet z úřední povinnosti.

Pokud jde o námitky uvedené v této části žaloby, považuje soud za nezbytné poukázat na charakter žalobou napadeného rozhodnutí v této věci. Lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č.j. 8 Afs 14/2014-29, ve kterém se tento soud zabýval povahou rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků a konstatoval, že jde o rozhodnutí, na které není právní nárok, jde o rozhodnutí, které je vydáváno na základě správního uvážení. Správní uvážení se uplatní tehdy, pokud s existencí určitého skutkového stavu není v příslušné právní normě jednoznačně spojen jediný nutný právní následek a zákonodárce dává správnímu orgánu možnost zvolit po zvážení daných okolností jedno z více řešení předvídaných právní úpravou. V případě žádosti podle § 55a zákona o správě daní a poplatků má správní orgán možnost i při naplnění zákonných předpokladů daň neprominout. Nesmí však rozhodnout libovolně, žadatel o prominutí daně nemá nárok na kladné vyřízení žádosti, ale má právo na řádný proces. Kromě správního uvážení obsahuje ustanovení § 55a neurčitý právní pojem „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“. Z popsané povahy rozhodnutí pak vyplývá také 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. Současně posuzuje, zda úvaha správního orgánu neodporuje zásadám logiky a má dostatečnou oporu ve zjištěných skutečnostech.

Podle Ústavního soudu tím zákonodárce vytvořil prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitěho právního pojmu či nikoliv, přičemž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek. Je pak na uvážení správního orgánu takový následek určit, jmenovitě rozhodnout, zda žádosti daňového dlužníka vyhovět a daň prominout či nikoliv (usnesení ze dne 13. 11.

2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07, shodně též nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 103/06, na který poukazuje žalobkyně).

Je vhodné konstatovat, že žalobkyně v této části podané žaloby v podstatě obecně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, když uvádí, že se žalovaný nevypořádal se všemi důvody, které žalobkyně uvedla v žádosti. Z podané žaloby není zřejmé, jaké konkrétní důvody má žalobkyně na mysli, resp. jaké jí tvrzené důvody nebyly žalobou napadeným rozhodnutím vypořádány. Ve zcela shodné obecné poloze soud považuje za potřebné konstatovat, že bylo povinností správního orgánu, aby se vypořádal s otázkou, zda jsou splněny zákonem stanovené podmínky pro prominutí daně či nikoliv, bylo tedy jeho povinností posoudit, zda jsou zde dány nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Žalobkyně tvrdí, že tato úvaha v napadeném rozhodnutí uvedena není, konstatuje část odůvodnění napadeného rozhodnutí a projevuje nesouhlas se závěrem, že institut prominutí daně neslouží k odstranění nesouladu postupu správce daně či daňového subjektu s daňovými zákony. Uzavírá, že tím, že v ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků uvedeno slovo „vyplývající“, má správce daně možnost napravit nezákonný postup správce daně prvního stupně, a to za stavu, kdy tato nezákonnost byla zjištěna s časovým odstupem.

Nezákonnost pak spatřuje v tom, že k doměření daňové povinnosti došlo po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků.

K nesourodé formulaci uplatněných námitek v této části žaloby je vhodné poukázat na znění ustanovení § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož lze daň zcela nebo částečně prominout z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Žalobkyně má za to, že z formulace a použití slova „**vyplývající**“ se nelze omezit jen na nesrovnalosti v zákoně, nýbrž tak lze napravit i nezákonný postup správních orgánů, který byl zjištěn následně. Soud má za to, že formulace „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ a „nesrovnalost uplatňování daňových zákonů“ má zcela shodný obsah. Při úvaze o důvodnosti podané žaloby soud vycházel ze závěrů Ústavního soudu, který, jak je výše uvedeno, konstatoval, že uvedený právní pojem „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ umožňuje správním orgánům vyhodnotit, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého právního pojmu, přičemž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek. To je pak na uvážení správního orgánu, který takový následek určí (již zmíněné usnesení ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07).

Z obsahu spisového materiálu i z obsahu podané žaloby je zřejmé, že žalobkyně podala žádost o prominutí daně proto, že má za to, že k doměření předmětné daňové povinnosti došlo po uplynutí prekluzivní lhůty, která je stanovena v § 47 zákona o správě daní a poplatků, když – jak uvedla v žádosti o prominutí daně, resp. v jejím doplnění – má za to, že kontrola byla zahájena dne 7. 11. 2006 pouze účelově.

Podle názoru soudu nelze v případě tvrzeného vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty hovořit o nesrovnalostech vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Vycházíme-li z teze, kterou vyjádřil Ústavní soud, je nutno konstatovat, že s existencí takového skutkového stavu je spojen pouze jeden jediný právní následek. To znamená, je-li v průběhu správního řízení (nutno zdůraznit řízení o vyměření či doměření daně) zjištěno, že uplynula marně lhůta pro vyměření či doměření daně, je s touto skutečností spojen jediný následek, tj. nemožnost vyměřit či doměřit daň. To znamená, že případné vyměření či doměření daně po uplynutí zákonem stanovené lhůty je nezákonností, kterou je nutno napravit v průběhu daňového řízení (původního daňového řízení o vyměření či doměření daně), nikoli v rámci institutu prominutí daně, neboť v takovémto případě nejde o nesrovnalost vyplývající

z uplatňování daňových zákonů. Opačný závěr by znamenal, že by v každém případě, kdy by daňový subjekt dospěl k závěru, že jeho daňová povinnost byla vyměřena či doměřena v rozporu se zákonem, bez ohledu na svoji procesní aktivitu v původním řízení, mohl tvrdit, že jsou splněny podmínky pro prominutí daně, a to v zásadě bez časového omezení. K nápravě tvrzeného rozporu vydaného rozhodnutí o vyměření či doměření daně se zákonem pro prekluzi institut prominutí daně neslouží.

K tomu, co bylo uvedeno, je nutno konstatovat, že jinou otázkou je otázka, zda tvrzení žalobkyně o tom, že dodatečný platební výměr na daň z příjmu ze dne 6. 10. 2008 byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty či nikoliv, má oporu ve správním spisu. Žalobkyně svůj závěr opírá o tvrzení, že daňová kontrola, která byla zahájena dne 7. 11. 2006, byla zahájena pouze formálně a účelově. Je však nutno konstatovat, že žalobkyně zcela bez povšimnutí ponechává skutečnost, že uvedeného dne sice bylo žalobkyni oznámeno zahájení daňové kontroly, ze zprávy o výsledku daňové kontroly však vyplývá, že daňová kontrola byla prováděna v závěru roku 2006 ve dnech 9., 10., 20., 24. 11., 4. až 6. 12., 13. 12., pokračovala v roce 2007 a byla ukončena 6. 10. 2008. Již z tohoto důvodu má soud pochybnost o tom, že šlo o formální zahájení daňové kontroly, když ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že v závěru roku 2006 (datum do 31. 12. 2006 je rozhodné pro posouzení otázky, zda došlo k opakovanému běhu tříleté prekluzivní lhůty a do jakého data) provedl správce daně řadu kontrolních úkonů, ke kterým se žalobkyně v podané žalobě vůbec nevyjadřuje. Daňovou kontrolu je přitom nutno brát za jeden celek. V situaci, kdy bezprostředně po oznámení zahájení kontroly následovaly další úkony správce daně, lze jen obtížně hovořit o formálním a účelovém zahájení a provádění kontroly.

Žalobkyně v podané žalobě namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s tím, že chybí úvaha o tom, proč nejsou naplněny důvody pro vyhovění její žádosti o prominutí daně. Ačkoliv si lze jistě představit podrobnější odůvodnění, má soud za to, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je dostatečné, když žalovaný správní orgán uvedl, že musí posuzovat otázku nesrovnalosti při uplatňování daňových zákonů, s tím, že o takovou nesrovnalost jde v případě účinku zákonem nepředvídaných či nezamýšlených, jde tedy o situaci výjimečnou. Za nesrovnalost nelze považovat přiznání výjimky ze zákona a odstraňování případných vad rozhodnutí nebo postupu správce daně. Prominutím nelze dodatečně přiznávat práva, která daňový subjekt neuplatnil v rámci provedeného daňového řízení. Dále je ze spisového materiálu zřejmé, že se žalovaný zabýval i ustanovením § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků s konstatováním data zahájení kontroly s tím, že od 31. 12. 2006 počala běžet nová tříletá lhůta k doměření či vyměření daně. Dále bylo konstatováno, že dodatečný platební výměr byl vydán dne 6. 10. 2008. Jakkoliv to z odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně nevyplývá, je zřejmé, že žalovaný vyjádřil, že dodatečný platební výměr ze dne 6. 10. 2008 byl vydán v rámci běhu nové tříleté lhůty, která počala běžet od 31. 12. 2006, tedy uplynula dne 31. 12. 2009. Proto ani tuto námitku neshledal soud důvodnou.

Pokud žalobkyně poukazuje na sdělení Finančního ředitelství v Brně, kterými tento orgán vyřídil žádosti o přezkoumání rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, je nutno konstatovat, že toto sdělení není předmětem posouzení v řízení o této žalobě. Nicméně věta, kterou žalobkyně cituje, je obsažena ve sdělení Finančního ředitelství v Brně č.j. 6368/11-1100-709857, které je adresováno jejímu manželovi S. Če. jako daňovému subjektu, a je rovněž obsahem správního spisu. Není zřejmé, z jakých důvodů je v tomto sdělení uvedena věta, že byla daňová kontrola zahájena až po uplynutí prekluzivní lhůty, když z celého obsahu sdělení vyplývá, že finanční ředitelství dospělo k závěru, že dodatečný

platební výměr ze dne 6. 10. 2008 byl vydán v rámci běhu nové tříleté lhůty. Tato nová lhůta běžela od 31. 12. 2006 do 31. 12. 2009. Finanční ředitelství v Brně se zabývalo otázkou daňové kontroly a dospělo k závěru, že 7. 11. 2006 byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly, následně bylo pokračováno faktickou kontrolou daňových a účetních dokladů, kontrola pokračovala v následujících dnech v listopadu a prosinci roku 2006. Nelze tedy projevit souhlas s tvrzením žalobkyně, že finanční ředitelství deklarovalo skutečnost, že kontrola byla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty. Z celkového obsahu uvedeného sdělení tato skutečnost nevyplývá. Jak již však bylo uvedeno výše, toto sdělení, které bylo adresováno jinému daňovému subjektu, není předmětem řízení v této věci.

Pokud žalobkyně namítala, že správce daně byl povinen přihlížet k prekluzi z úřední povinnosti, je nutno konstatovat, že takovouto povinnost má správce daně v rámci řízení o vyměření či doměření daně, tedy v rámci původního řízení. Skutečnost, zda kontrola byla zahájena v rámci běhu prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně, je otázkou právního posouzení běhu lhůt, tato otázka je předmětem řízení ve stádiu, kdy je rozhodováno o tom, zda jsou splněny podmínky pro vyměření či doměření daně. Posouzení otázky, zda byla daňová kontrola zahájena v rámci běhu prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně, nelze považovat za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, proto tato otázka nemůže být důvodem pro prominutí daně.

Žalobkyně dále v podané žalobě pod bodem IV. C) namítala, že správce daně nebyl příslušný k vydání rozhodnutí a rozhodnutí je tak nicotné, a to proto, že správce daně vydal rozhodnutí po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Ani tuto námitku soud neshledal důvodnou. Případné rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti poté, kdy uplynula zákonem stanovená prekluzivní lhůta, může znamenat nezákonnost rozhodnutí, rozhodně však nejde o skutečnost, která by způsobovala, že správce daně, který takové rozhodnutí vydal, by nebyl k vydání rozhodnutí věcně příslušným. Pokud by marně uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření, resp. doměření daně, šlo by o nezákonnost rozhodnutí, to však neznamená, že by nastala fikce, že uplynutím prekluzivní lhůty přestává být dosud věcně a místně příslušný správce daně daň vyměřit či doměřit věcně nepřislušným.

Žalobkyně dále pod bodem IV. D) namítala, že dodatečné platební výměry byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty se zdůrazněním, že podle judikatury musí být ze strany správce daně učiněn takový úkon, z jehož obsahu a charakteru vyplývá, že směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a nezáleží nikoliv na názvu takového úkonu a o tomto úkonu musí být daňový subjekt zpraven v rámci běhu lhůty pro vyměření daně. Žalobkyně poukázala na to, že podle judikatury musí být daň vyměřena či doměřena ve lhůtě tří let pravomocně (odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č.j. 9 Afs 86/2007-161, rozhodnutí ze dne 31. 5. 2006, č.j. 5 Afs 42/2004-61, rozhodnutí ze dne 21. 12. 2006, č.j. 7 Afs 86/2005-133). Dále zopakovala, že doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty je zásadní vadou v řízení a je povinností správce daně přihlídnout k této skutečnosti z úřední povinnosti (odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2006, č.j. 3 As 5/2003-107, ze dne 27. 9. 2005, č.j. 3 Afs 19/2004-91, usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 8. 2006, č.j. 2 Afs 52/2005).

K těmto námitkám, které jsou formulovány zcela obecně, lze ve shodně obecné poloze konstatovat, že jde o právní názor a výčet judikatury k otázce běhu prekluzivní lhůty, jež je stanovena v § 47 zákona o správě daní a poplatků, aniž by bylo zřejmé, jaké konkrétní skutečnosti, jež z uvedené judikatury vyplývají, mohou být podkladem pro závěr o tom, že

byly naplněny znaky ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků a byly tak dány důvody pro to, aby žalovaný správní orgán žádosti o prominutí daně vyhověl.

Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platilo, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. V daném případě to znamená, že uvedená tříletá prekluzivní lhůta ve vztahu k dani z příjmů za rok 2004 uplynula dne 31. 12. 2008.

Podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byl-li před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty stanovené v § 47 odst. 2 tohoto zákona učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Za úkon správce daně směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení je nutno považovat daňovou kontrolu. O tom, že je zahájena daňová kontrola, byla žalobkyně informována dne 7. 11. 2006. V daném případě nelze vycházet pouze z data 7. 11. 2006, kdy byla daňová kontrola oficiálně zahájena, je nutno přihlídnout k tomu, že v průběhu listopadu a prosince roku 2006 prováděli pracovníci správce daně řadu faktických úkonů, kterými prověřovali doklady žalobkyně, jež byly podkladem pro stanovení výše její daňové povinnosti.

Jak již bylo výše uvedeno, soud má za to, že daňová kontrola, jež byla zahájena dne 7. 11. 2006 nebyla účelovým a formálním úkonem. Ze spisového materiálu vyplývá, že bezprostředně po oznámení zahájení daňové kontroly byly prováděny ještě v listopadu a následně v prosinci roku 2006 další úkony směřující ke zjištění výše daňové povinnosti žalobkyně. Žalobkyně považuje skutečnost, že byla zahájena dne 7. 11. 2006 za tvrzení účelové (viz žaloba pod bodem IV. B), žádné konkrétní důvody však již dále neuvádí, zejména zcela ponechává stranou skutečnost, že bezprostředně po oznámení zahájení daňové kontroly správce daně činil faktické úkony ke skutečnému provedení kontroly. Jestliže podle tehdejší judikatury uplynula tříletá prekluzivní lhůta ve vztahu k daňové povinnosti za rok 2004 dnem 31. 12. 2008, je zřejmé, že daňová kontrola byla zahájena v rámci běhu této tříleté lhůty, jež je stanovena v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Šlo přitom o úkon, který měl za následek prodloužení, resp. nový běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, která tak uplynula pro uvedené období dne 31. 12. 2009.

Žalobkyně dále v této části žaloby opakovala námitku o tom, že doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty je zásadní vadou řízení s tím, že je povinností správce daně k prekluzi přihlídnout z úřední povinnosti. S tímto tvrzením lze ve zcela obecné poloze souhlasit, nikoli však již ve vztahu k žalobou napadenému rozhodnutí. Jak již bylo výše uvedeno, otázka, zda k vyměření či doměření daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty, je otázkou skutkovou a právní, kterou je nutno vyřešit v rámci původního řízení o vyměření či doměření daně. Měla-li žalobkyně za to, že dodatečný platební výměr, kterým ji byla doměřena daň z příjmů za rok 2004, byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty, nic jí nebránilo v tom, aby se v rámci tohoto původního vyměřovacího řízení bránila jak podáním odvolání, tak případně správní žalobou k soudu. Posouzení otázky, zda došlo k vyměření či doměření daně po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty, je otázkou, kterou nelze považovat za nesrovnalost vyplývající z daňových zákonů.

Žalobkyně dále v této části žaloby namítala účelovost a zmatečnost výroku napadeného rozhodnutí v souvislosti s odůvodněním, že se týká temporálních účinků

rozhodnutí s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č.j. 8 Af 47/2005-86, neboť žalobkyně nenamítala uplatnění prekluze podle teorie 3 + 0, když opakovaně uvedla, že dodatečný platební výměr byl vydán dne 6. 10. 2008, proto nelze závěry rozšířeného senátu aplikovat.

Ani tuto námitku neshledal soud důvodnou. Uvedený odkaz na usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008 má v určité míře své opodstatnění s přihlédnutím k tomu, že sama žalobkyně otázku teorií 3 + 0 a 3 + 1 údajně zmiňovala v doplnění své žádosti o prominutí daně ze dne 31. 8. 2011 (Pozn. soudu: zde se pravděpodobně jedná o nepřesné tvrzení v žalobě. Žádné ze tří doplnění žádosti žalobkyně neobsahuje pasáž, ve které by žalobkyně správce daně na tuto problematiku upozorňovala.) Jde o část odůvodnění, která je nadbytečná, nemůže však způsobovat sama o sobě nezákonnost napadeného rozhodnutí.

V závěru žaloby žalobkyně uvedla, že má za to, že naplnila zákonné znaky ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků, rozhodnutí o doměření daně bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty věcně nepříslušným správcem daně. Je zřejmé, že žalobkyně v zásadě shrnuje své námitky, ke kterým se soud již výše vyjádřil. Lze proto odkázat na výše uvedené odůvodnění rozsudku s tím, že je nutno zdůraznit charakter rozhodnutí, jež je vydáváno podle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Je vhodné zopakovat, že otázka uplynutí prekluzivní lhůty, resp. doměření daně po uplynutí této lhůty, je otázkou, která musí být vyřešena v rámci řízení o doměření daně, nikoli v rámci řízení o prominutí daně. Je třeba zdůraznit charakter rozhodnutí podle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Je nepochybné, že ani v případě, kdy by byly splněny tímto ustanovením stanovené podmínky, nemá žalobkyně právní nárok na prominutí daně. Soud se ztotožňuje se stanoviskem žalovaného, že institut prominutí daně je institutem specifickým, v jehož rámci nelze řešit otázky, které měly být řešeny v rámci původního řízení. Bylo na žalobkyni, aby tvrzení, která uvedla v žádosti o prominutí daně a doplnění této žádosti, tvrdila i v průběhu původního řízení, popř. podala odvolání či správní žalobu. V rámci těchto řízení by pak bylo na místě posoudit, na kolik jsou tvrzení žalobkyně opodstatněná.

Ze všech výše uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

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 učil 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 internetových stránkách www.nssoud.cz.

V Praze dne 10. května 2016

JUDr. Ladislav Hejtmánek v.r.
předseda senátu

za správnost vyhotovení:
S. Š.