



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Gabriely Bašné a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **M.F.**, bytem B. 100, B., zast. Ing. T. H., daňovým poradcem se sídlem K., Š. 419, proti žalovanému: **Ministerstvo financí** se sídlem Praha 1, Letenská 15, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2011, č. j.: 904/31 400/2011,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, který podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z roku 1992“) ve spojení s § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z roku 2009“) zamítl její žádost ze dne 8. 11. 2010 o prominutí příslušenství daně z příjmu fyzických osob (dále jen „DPFO“) v úhrnné výši 3 556 243 Kč, a to nesděleného příslušenství, které bylo vypočteno do dne 4. 11. 2009 za zdaňovací období 2004 ve výši 1 067 609 Kč, nesděleného příslušenství, které bylo vypočteno do dne 4. 11. 2009 za zdaňovací období 2005 ve výši 1 375 994 Kč, nesděleného úroku z prodlení, který byl vypočten do dne 4. 11. 2009 ve výši 677 730 Kč za zdaňovací období 2006, penále sděleného platebním výměrem č. j. 18808/09/106970304684 ze dne 1. 10. 2009 ve výši 388 940 Kč a úroku z prodlení z dodatečně přiznané daně sděleného platebním výměrem č. j. 20755/10/106970304684 ze dne 18. 11. 2010 ve výši 45 970 Kč (dále jen „žádost“), jako právního nástupce po zemřelém Ing. V. F., DIČ: CZ ...

V odůvodnění rozhodnutí žalovaný popsal skutkový stav a dospěl k závěru, že ve věci žádosti žalobkyně nejsou splněny zákonné podmínky pro prominutí daňového příslušenství

z důvodu tvrdosti zákona, protože daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, nebyla dosud uhrazena a nebylo shledáno ani naplnění zákonné podmínky nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů podle žalovaného nelze posoudit skutečnost, že daňový subjekt v rámci daňového řízení neunesl důkazní břemeno. K tomu žalovaný poukázal na Zprávu o kontrole, č. j. 23851/08/106930/306377 ze dne 11. 3. 2009. Další důvody, které žalobkyně uváděla v žádosti, např. přechod daňové povinnosti na zůstavitele nebo skutečnost, že byla daňová kontrola zahájena s časovým odstupem delším než 12 měsíců, posoudil jako irelevantní.

Žalobkyně v žalobě namítala porušení svých ústavně zaručených práv podle článku 2 odst. 2 a práva na spravedlivý proces podle článku 36 a násl. Listiny základních práv a svobod (dále jen Listina). Tvrdila, že je žalované rozhodnutí nezákonné, neboť žalovaný nesprávně vyhodnotil skutkový stav, je zatíženo libovůlí a neodůvodněně nerovným zacházením. Podle žalobkyně měl žalovaný prominout penále alespoň z části. Opačným postupem byla žalobkyně zasažena na svém majetku.

Konkrétně tvrdila, že napadené rozhodnutí neobsahuje dostatečné odůvodnění, pročez je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů považovala skutečnost, že daňový řád z roku 1992 neřeší situaci, kdy dojde k úmrtí daňového subjektu v průběhu daňové kontroly ještě před jejím dokončením ve fázi probíhajícího dokazování. Že situace byla nejasná i pro prvostupňového správce daně je zřejmé z toho, že správce daně po ukončení daňové kontroly ještě před skončením dědického řízení nejprve vydal dodatečné platební výměry, na kterých označil jako právního nástupce dceru zemřelého. K odvolání byl donucen tyto platební výměry v odvolacím řízení v rámci autoremedury zrušit.

Dále poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), č. j. 2 Aps 5/2008-87, kde soud hovoří o tíživosti nejen procesní, ale i osobní situaci stěžovatelky. Podle žalobkyně je prominutí příslušenství daně chápáno jako akt milosti, kdy správní orgán přihlíží ke všem individuálním důvodům v žádosti a k osobním poměrům daňového subjektu. Právě proto lze příslušenství daně, na rozdíl od daně, prominout i z důvodu odstranění tvrdosti. Odůvodnění žalovaného rozhodnutí k této její argumentaci mlčí, není zde uvedeno, z jakého důvodu žalobkyní uvedené skutečnosti žalovaný nepovažuje za nejasnost vyplývající z daňových zákonů či za tvrdost zákona. Pokud žalovaný uvedl, že důvodem pro nevyhovění žádosti žalobkyně je skutečnost, že daň, ke které náleží příslušenství daně, nebyla dosud uhrazena, pak žalobkyně tvrdila, že takovou podmínku § 55a daňového řádu z roku 1992 nestanoví. K tomu poukázala na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 7Afs 15/2007-106. Namítala, že se žalovaný nevypořádal se stěžejními argumenty žalobkyně, pročez se dopustil porušení jejího práva na řádný proces a libovůle.

Podle žalobkyně je žalované rozhodnutí také v rozporu s vytvořenou správní praxí. K tomu poukázala na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2Ans 1/2005. Za správní praxi považovala pokyn DS-159, Metodické postupy – vnitřní pokyn Ministerstva financí č. j. 43/48554/2008-431, pokyn D-319 a pokyn D-330 s tím, že posledně zmíněný pokyn a Metodické postupy zavedly správní praxi a byly pro rozhodování žalovaného závazné, kdy tato skutečnost vyplývá přímo z textu zmíněných interních norem. Zdůraznila, že v době rozhodování o žádosti žalobkyně byl v platnosti „veřejný“ pokyn D-330 (dále jen „Pokyn D-330“), který vymezoval nejčastější důvody pro prominutí penále z důvodu tvrdosti a dále „utajené“ metodické postupy, které určovaly procentní výši promíjeného penále při naplnění jednotlivých důvodů uvedených v Pokynu D-330. Poukázala na svou žádost a tvrdila, že údaje v ní uvedenými naplnila důvody a podmínky, které pro prominutí příslušenství daně Pokyn D-

330 výslovně stanoví a podle metodických postupů uvedla výši procent z vyměřené částky příslušenství, které lze prominout při naplnění jednotlivých důvodů tvrdosti zákona.

Uzavřela, že pokud by měl žalovaný zachovat správní praxi, která byla vytvořena jeho vlastním pokynem, byl nucen prominout příslušenství daně žalobkyně v plné výši 100%.

Žalobkyně nesouhlasila s výši vyměřeného penále, které považovala za zjevně nepřiměřené a tedy v rozporu se zásadou přiměřenosti evropského práva, přičemž žalovaný napadeným rozhodnutím tuto nepřiměřenost neodstranil, ač tak učinit měl a mohl. K tomu zmínila odbornou literaturu, zásadu proporcionality, zásadu přiměřenosti trestu a ustanovení § 63 daňového řádu z roku 1992 s tím, že se této úpravě nedaří přiměřeně dosáhnout sledovaného cíle, totiž včasného a úplného zaplacení dlužných daní. Sankci uplatňovanou správním orgánem považovala za nepřiměřenou, neboť je v rozporu s Evropskou úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod a právem Evropských společenství. Tento rozpor mohl žalovaný svým rozhodnutím o prominutí penále v plné či podstatné výši odstranit, avšak neučinil tak, ačkoliv učít měl a mohl. Namítala, že obecných principů právních a zásad práva Evropského společenství se může dovolávat na základě článku 6 odst. 2 Smlouvy o Evropské unii.

Žalobkyně žádala, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný k tvrzenému porušení ústavních práv, zakotvených v článku 2 odst. 2 a článku 36 a následující Listiny konstatoval, že v průběhu řízení před správními orgány a před soudy žalobkyně vznáší tuto námitku opakovaně a zcela neopodstatněně, což konstatoval mimo jiné i Ústavní soud ve svém usnesení ve věci sp. zn. IIÚS 366/09, kterým odmítl ústavní stížnost žalobkyně pro zjevnou neopodstatněnost. V ní žalobkyně vytýkala NSS porušení shora uvedených článků Listiny a domáhala se zrušení rozsudku NSS ve věci sp. zn. 2Aps 5/2008, kterým byla zamítnuta její kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ve věci sp. zn. 10Ca 156/2008 o zamítnutí její žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Nezákonnost zásahu spočívala podle tvrzení žalobkyně v provádění daňové kontroly Finančním úřadem v Blatné ve vztahu k DPFO a dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u daňového subjektu Ing. V. F., jenž během daňové kontroly zemřel. Ústavní soud konstatoval, že se správní soudy veškerými námitkami žalobkyně velmi podrobně zabývaly, své argumenty dostatečně odůvodnily a opřely o příslušná zákonná ustanovení, které standardním způsobem vyložily, ničeho jim nevytknul a zejména ústavní stížností napadený rozsudek NSS považoval za zcela vyčerpávající. V závěru Ústavní soud uvedl, že odlišný právní názor účastníka řízení od názoru vysloveného soudem rozhodujícím jeho spor ještě neznamená porušení práva na soudní ochranu a že právo na spravedlivý proces nelze v žádném případě vykládat jako garanci úspěchu v řízení, tj. jako zaručení přímého a bezprostředního práva jednotlivce na rozhodnutí, které podle jeho názoru odpovídá hmotně právním poměrům, jak je sám vnímá a interpretuje.

K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný zdůraznil, že byl veden snahou dostatečně, spolehlivě zabezpečit v maximální míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně, proto vymezil Pokynem D-330 důvody pro prominutí příslušenství z důvodu odstranění tvrdosti podle § 55a daňového řádu. V době vydání žalovaného rozhodnutí platil pokyn D-330 (č. j. 43/85111/2009-431 ze dne 29. 10. 2010), který v článku II. bod A uvádí skutečnosti vylučující vydání rozhodnutí o prominutí příslušenství daně s tím, že pokud jsou takové okolnosti shledány, je prominutí příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti vyloučeno a k dalším okolnostem případu se nepřihlíží.

Znamená to, že se nepřihlíží k bodům B, C, ani D, které Pokyn D-330 uvádí. Žalobkyně poukazovala na neuhrazení daně (článek II. bod A 1 pokynu). Tato okolnost tedy vylučovala vydání rozhodnutím, kterým by bylo příslušenství daně prominuto bez ohledu na to, jaké důvody žalobkyně v žádosti uváděla. Stejným způsobem je pokyn aplikován vůči všem daňovým subjektům, kteří žádají o prominutí příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti, neboť jiný postup by byl porušením zásady předvídatelnosti správního rozhodnutí a byl by v rozporu s vytvořenou správní praxí a projevem libovůle správního orgánu. Proto považuje odkaz žalobkyně na rozsudek NSS ve věci 7Afs 15/2007 za neopodstatněný.

K námitce rozporu žalovaného rozhodnutí s vytvořenou správní praxí a poukazu žalobkyně na pokyn Ds-159, pokyn D-319 a pokyn D-330 žalovaný dále uvedl, že tak jak bylo zmíněno předně, žalobkyně neuhradila daň dobrovolně a podle článku II. bod A 1 Pokynu D-330 se jedná o skutečnost vylučující vydání rozhodnutí o prominutí příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti. Pokud správní orgán shledá naplnění bodu A, ostatní důvody pod body B, C a D pokynu se neposuzují, neboť jejich posouzení je pro výsledek řízení již bezpředmětné.

K tvrzení o nepřiměřené výši vyměřeného penále konstatoval, že není oprávněn činit si úsudek o tom, zda příslušná ustanovení daňových zákonů, na které žalobkyně poukazuje, jsou v rozporu s evropským právem, co do výše předepsaného příslušenství a tento rozpor popřípadě odstraňovat prominutím příslušenství.

V závěru podotkl, že považuje za zbytečné uvádět všechny rozsudky soudu v předmětné věci, které byly spolu se spisovým materiálem soudu doručeny, a to jako příloha k vyjádření k žalobě ve věci sp. zn. 7Af 53/2011, popř. z nich citovat. Nicméně na ně žalovaný ve svém vyjádření odkazuje a zdůrazňuje, že ve všech těchto rozsudcích soudy rozhodly ve prospěch žalovaného a žaloby žalobkyně byly soudy všech stupňů zamítnuty, popř. usnesením odmítnuty. Jedná se o rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích, u kterého žalobkyně žalobami napadla doměření daně DPFO a DPH a dále rozsudky NSS, ke kterému se žalobkyně obrátila s kasačními stížnostmi proti rozsudku zmíněného krajského soudu. V neposlední řadě to byl i Ústavní soud, který usneseními nadvakrát odmítl ústavní stížnost žalobkyně. Podle žalovaného se žalobkyně všemi právními kroky snaží jako právní nástupce daňového subjektu docílit toho, aby byla „zakonzervována“ neoprávněně nízká daňová povinnost, podložená nesprávně vyplněným daňovým přiznáním nebo dokonce fiktivními daňovými odpocety v její prospěch.

Žalovaný žádal, aby soud žalobu zamítl.

Soud o věci jednal podle § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení ústního jednání, neboť účastníci takový postup soudu akceptovali.

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

Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy:

Podle ustanovení § 55a odst. 1 daňového řádu z roku 1992 v rozhodném znění 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.

Z obsahu spisového materiálu, odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i písemného vyjádření žalovaného k podané žalobě vyplynulo, že žalobkyně požádala o prominutí příslušenství DPFO sdělené i nesdělené správcem daně v úhrnné výši 3 556 243 Kč podle § 55a daňového řádu z roku 1992 z důvodu tvrdosti zákona (podání ze dne 8. 11. 2010). V žádosti obdobně jako v podané žalobě odůvodňovala splnění podmínek, které pro prominutí příslušenství daně stanoví Pokyn D-330 v bodě B a C, a sice, že se jedná o přechod daňové povinnosti na zůstavitele, daňová kontrola byla zahájena s časovým odstupem delším než 12 měsíců, byla prokázána existence výkladových nejasností daňových zákonů, samotná žalobkyně se nikdy nedopustila jakékoliv platební povinnosti a poskytovala při spolupráci se správcem daně potřebnou součinnost.

Podle obsahu spisového materiálu, odůvodnění žalovaného rozhodnutí a obsahu podané žaloby není mezi účastníky sporu, že žalobkyně daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí žádala, neuhradila. Žalovaný při posuzování žádosti vyšel ze skutkového stavu a pokynu D-330, kde jsou v článku II bodu A uvedeny skutečnosti vylučující vydání rozhodnutí o prominutí příslušenství daně. Podle článku II bod A 1 pokynu je takovou skutečností neuhrazení daně, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno. Současně z Pokynu D-330 vyplývá, že pokud nastanou skutečnosti uvedené v článku II bodu A, je vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně.

Soud předně uvádí, že rozhodnutí o prominutí příslušenství daně podle § 55a daňového řádu je správním uvážením rozhodujícího orgánu, které je přezkoumatelné ve správním soudnictví a v němž je účastník řízení oprávněn požadovat, aby rozhodnutí bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva a s vyloučením případné svévole.

K otázce přezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 55a daňového řádu z r. 1992 soud vycházel z rozsudku NSS ve věci sp. zn. 7 Afs 15/2007, který uvedl, že *ačkoliv zde není veřejné subjektivní právo daňového dlužníka na poskytnutí daňové úlevy ve formě „prominutí daně“, je rozhodnutí příslušného správce daně vydané podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přezkoumatelné ve správním soudnictví. Správní soud pak při přezkoumávání takového rozhodnutí o prominutí daně, které vychází toliko ze správního uvážení rozhodujícího orgánu, zkoumá, zda bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva s vyloučením případné svévole rozhodujícího orgánu* (rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2010, čj. 7 Afs 15/2007-106). Co do podstaty vědci samé pak NSS již dříve judikoval, že *prominutí daně podle § 55a daňového řádu slouží k odstranění nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, u příslušenství slouží k odstranění tvrdosti. Předmětem tohoto řízení je tedy 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, případně skutečnost, zda penalizace není za daných podmínek přílišnou tvrdostí. Při zkoumání podmínek ust. § 55a daňového řádu tedy oprávněný správní orgán řeší jiné otázky než v původním daňovém řízení* (rozsudek č. j. 2 Afs 170/2006 – 59). Při vymezení soudního přezkumu dle s.ř.s. ve vztahu k rozhodnutí o prominutí daně je vyloučeno, aby soud zkoumal správnost vyměření daně v předchozím daňovém řízení.

Ústavní soud v rozhodnutí sp. zn. IIIÚS 2556/07 konstatoval, že *ustanovení § 55a daňového řádu, upravujícího prominutí daně či jejího příslušenství, ... je právní normou, která zahrnuje kombinaci neurčitěho právního pojmu a správního uvážení; neurčitý právní pojem, zde představovaný "důvody nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů" a "důvodem odstranění tvrdosti" nelze obsahově dostatečně přesně vymezit a jeho aplikace závisí na posouzení v každém jednotlivém případě. Zákonodárce tím vytváří prostor*

veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace je neurčitému právnímu pojmu podřaditelná, či nikoli, přičemž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný možný právní následek; je pak právě na uvážení správního orgánu - ve stanovených mezích - takový následek určit, jmenovitě zda žádosti daňového dlužníka vyhovět a daň či její příslušenství prominout. Právě dodržení těchto mezí - správního uvážení či jejich zneužití - však ve správním soudnictví přezkoumatelné je, jak ostatně plyne výslovně z ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s.; je zde totiž oprávnění účastníka řízení požadovat, aby rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního ("daňového") práva a s vyloučením případné svévole. Právo na řádný proces je proto tím veřejným subjektivním procesním právem, jež by mohlo být dotčeno, resp. porušeno a jehož ochrany se lze u soudu dovolat, i když zde subjektivní právo na poskytnutí posuzované úlevy není.

S ohledem na shora uvedenou judikaturu je zřejmé, že rozhodnutí žalovaného vydané podle § 55a daňového řádu z roku 1992 je založeno pouze na správním uvážení správního orgánu, je přezkoumatelné ve správním soudnictví, avšak pouze co do dodržení mezí správního uvážení a procesního postupu.

Soud nemohl přehlédnout, že je součástí spisového materiálu předloženého žalovaným s písemným vyjádřením k žalobě celý souhrn rozsudků správních soudů, NSS a Ústavního soudu ve věcech, týkajících se daňových povinností žalobkyně, jakož i jejich žádostí o prominutí daně či příslušenství na dani a pro stručnost na závěry v těchto rozsudcích uvedené odkazuje.

Soud nepřisvědčil žalobní námitce žalobkyně o nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Podle stanoviska soudu žalobou napadené rozhodnutí stručně, ale výstižně uvádí důvody, pro které na základě zjištěného skutkového stavu neshledal žádost žalobkyně o prominutí příslušenství DPFO za opodstatněnou. Žalovaný k tomu zrekapituloval skutkový stav, z něhož je zřejmé, že kontrola DPFO za zdaňovací období roku 2004 byla s daňovým subjektem Ing. V. F. zahájena dne 22. 11. 2007. Daňový subjekt v průběhu daňové kontroly dne 24. 1. 2008 zemřel a Finanční úřad v Blatné na to pokračoval v provádění daňové kontroly s paní Martinou Nedvědovou, která byla zvolena jako společný zástupce právních nástupců po zemřelém Ing. V. F. pro daňové řízení, resp. se zvoleným zástupcem Ing. T. H. na základě předložené plné moci. Výsledky daňové kontroly jsou uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole. Následně byla usnesením Okresního soudu ve Strakonici ze dne 30. 4. 2009, č. j. 15 D 126/2008-416 ustanovena jako jediný právní nástupce dědička po zemřelém Ing. V. F. pozůstalá manželka paní M. F., žalobkyně. Z odůvodnění rozhodnutí je dále patrné, že žalovaný postupoval podle pokynu D-330, kde jsou v článku II bod A uvedeny skutečnosti, pro které nelze žádosti vyhovět, mj. že nelze prominout příslušenství k dani z důvodu tvrdosti zákona, pokud daň, ke které náleží příslušenství, o jehož prominutí je rozhodováno, nebyla dosud uhrazena. Z obsahu článku II bodu A pokynu dále vyplývá, že pokud je naplněna některá ze skutečností zde uvedených, neposuzuje již rozhodující správní orgán o žádosti podle § 55a daňového řádu skutečnosti uvedené pod písmenem B, C a D. Žalovaný dále konstatoval, že nebylo shledáno ani naplnění zákonné podmínky nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů, kdy za takovou nelze posoudit skutečnost, že daňový subjekt podle Zprávy o kontrole neunesl důkazní břemeno, které v rámci daňového řízení leží na straně daňového subjektu. Další důvody uvedené žalobkyní v žádosti, jako např. přechod daňové povinnosti na zůstavitele či zahájení daňové kontroly s časovým odstupem delším než 12 měsíců, považoval žalovaný ve vztahu k předně uvedenému za irelevantní.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí tak jednoznačně vyplývá, že žalovaný neshledal důvod k naplnění podmínky ustanovení § 55a daňového řádu pro prominutí příslušenství daně z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů a z důvodu odstranění tvrdosti a to ani z části, neboť za takovou nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů právem nepovažoval neunesení důkazního břemene v daňovém řízení. Jak je dále patrné z odůvodnění žalovaného rozhodnutí postupoval správce daně v souladu se zákonem, když po smrti manžela žalobkyně Ing. V. F. pokračoval v daňové kontrole s žalobkyní, neboť daňová povinnost vzniklá před smrtí fyzické osoby přešla na žalobkyni jako na dědičku. Žalobkyně byla podle § 6 odst. 1 daňového řádu v pozici právního nástupce po zemřelém manželovi a daňovým subjektem se tedy stala z titulu právního nástupnictví. V takové situaci nelze dovozovat nesrovnalost vyplývající z uplatňování zákona (rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, ze dne 21. 11. 2012, č. j. 10Af 475/2012-33, ve spojení s rozsudkem NSS ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1Afs 1/2013-47).

Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval i důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti zákona a právem v souladu s Pokynem D-330 usoudil, že žádosti nelze vyhovět za situace, kdy vlastní daň, k níž se příslušenství váže, dosud nebyla uhrazena.

Z uvedeného je zřejmé, že odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zahrnuje správní úvahu, na jejímž podkladě žalovaný dospěl k závěru žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně nevyhovět. Je z něj patrné, že se žalovaný zabýval skutkovými okolnostmi, na které žalobkyně v žádosti poukazovala. Z odůvodnění žalovaného rozhodnutí je zřetelně seznatelné, jaké důvody žalovaného vedly k závěru o nevyhovění žádosti žalobkyně. Skutečnost, že žalovaný nereagoval na poukaz žalobkyně na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2 Aps 5/2008 je procesním pochybením, které však nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, neboť jak výše uvedeno je z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, proč žalovaný nepovažuje žalobkyni tvrzené důvody za nejasnost vyplývající z daňových zákonů či za tvrdost zákona. Žalovaný se tak vypořádal se stěžejními argumenty žalobkyně a v jeho postupu nelze spatřovat porušení jejích práv podle Listiny ani práva Evropského společenství.

Žalobkyně v této souvislosti namítala důvod, pro který žalovaný její žádosti nevyhověl, a sice že daň, ke které náleží příslušenství daně, nebyla dosud uhrazena a uváděla, že ustanovení § 55a daňového řádu takovou podmínku pro prominutí příslušenství daně nestanoví. Soud k tomu předně uvádí, že plně přisvědčuje právnímu posouzení žádosti žalobkyně žalovaným, neboť dobrodiní, jehož se žalobkyně domáhá postupem podle § 55a odst. 1 daňového řádu, by měla žalobkyně žádat až po té, kdy splní svou zákonnou povinnost zaplatit daň, k níž se příslušenství váže, byť to zákon v citovaném ustanovení výslovně nestanoví. Ke stejnému závěru dospěl i NSS ve svém rozsudku ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1Afs 1/2013-47, kdy v obdobné věci žalobkyně připomněl, že v rámci soudního přezkumu rozhodnutí o žádosti o prominutí daně se toliko posuzuje, zda byl postup správce daně v souladu se zákonem a zda nebylo jeho rozhodnutí zatíženo svévolí. Pokud správce daně jako důvod pro neprominutí příslušenství daně uvedl existenci dluhu na dani, nelze takový postup považovat za rozporný se zákonem a stejně tak jej nelze považovat ani za nepřipustnou svévolí, neboť takový důvod předvídá ministerstvo financí ve svém pokynu č. D-330, jako jeden z důvodů vylučujících prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti zákona. Žalovaný proto postupoval předvídatelně v souladu se zavedenou správní praxí.

K uvedenému se váže i druhá žalobní námitka, podle níž je žalované rozhodnutí v rozporu s vytvořenou správní praxí, k tomu žalobkyně označila Pokyn DS-159, Metodické pokyny, Pokyn D-319 a Pokyn D-330 s tím, že v době rozhodování o její žádosti byl v platnosti veřejný Pokyn D-330 a utajené metodické postupy, které určovaly procentní výši promíjeného penále při naplnění jednotlivých důvodů uvedených v Pokynu D-330, protože

žalobkyně do žaloby vtělila tabulku, kde se zabývá skutečnostmi uvedenými v Pokynu D-330 pod písmenem B a C a dovozovala jejich splnění v její věci.

Ani tato žalobní námitka není opodstatněná. Jak již bylo uvedeno výše, žalovaný při posouzení žádosti žalobkyně vyšel z tehdy platného pokynu D-330, který v článku II bod A uvádí skutečnosti, vylučující vydání vyhovující rozhodnutí k žádosti o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti s tím, že pokud jsou naplněny, k dalším okolnostem případu se nepřihlíží, tj. nepřihlíží se k bodům B, C, ani D uvedeného pokynu. Jednou z uvedených skutečností článku II bodu A je neuhrazení daně, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí žadatel žádá. Podle obsahu žádosti a vlastní žaloby žalobkyně poukazovala na článek II bod B a C pokynu D-330 a ve spojení s metodickými postupy dovozovala splnění podmínek pro prominutí příslušenství daně v plné výši (100%). K tomu však žalovaný ani posléze soud při přezkumu zákonnosti žalovaného rozhodnutí nemohli přihlídnout, neboť podle správní praxe žalovaného vyjádřené v Pokynu D-330 je jednou ze skutečností uvedených v článku II bodu A, s níž pokyn spojuje nevyhovění žádosti o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti, právě skutečnost, která je mezi účastníky řízení nesporná, a sice, že žalobkyně vlastní daň, u níž se prominutí příslušenství domáhá, nezaplatila.

K tvrzené nejednotnosti správní praxe žalovaného soud pro úplnost dodává, že legitimní očekávání žalobkyně nemohla založit taková předchozí praxe žalovaného, která by byla contra legem. Z rozsudku NSS ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2As 7/2005-86 vyplývá, že se účastník řízení před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení, jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem. Jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi. Tedy, i kdyby žalovaný v minulosti postupoval v rozporu se zákonem a prominul žalobkyni daň či příslušenství podle § 55a daňového řádu, nemohla by se žalobkyně v budoucnu s úspěchem této praxe dovolávat a požadovat, aby takto žalovaný postupoval i v případě jejích dalších žádostí. Soud dále podotýká, že za nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů nelze považovat nezákonnost rozhodnutí správce daně o stanovení daňové povinnosti či procesní vady daňového řízení, z nichž takové rozhodnutí vzešlo. K nápravě těchto vad slouží především řádné opravné prostředky. Institut prominutí daně byl do daňového řádu vtělen proto, že existovala obava ze vzniku nesouladu daňových předpisů, který by mohl při jejich aplikaci /uplatňování/ představovat nepřiměřené poškození daňového poplatníka. Smyslem a účelem tohoto institutu daně tedy není náprava nezákonnosti rozhodnutí správce daně o stanovení daňové povinnosti či náprava procesních vad řízení, ze kterých tato rozhodnutí vzešla. Tomu odpovídá i gramatický výklad ustanovení § 55a odst. 1 daňového řádu, kdy slovním spojením „uplatňování daňových zákonů“ měl zákonodárce jistě na mysli takové uplatňování, které je v souladu s příslušnou právní normou, nikoli uplatňování nezákonné. Stejně tak soud považuje za logické, že volbou slova „nesrovnalosti“ zákonodárce usiloval o to, aby zmíněná právní norma nebyla aplikována na případy nezákonnosti, ale na případy odlišné, kdy i při postupu souladném správním předpisem či více předpisy, mohou na poli daňového práva vzniknout nesrovnalosti, k jejichž nápravě z povahy věci nelze užít standardních opravných prostředků. Tyto závěry jsou ve shodě s judikaturou správních soudů, kdy NSS v rozsudku ze dne 9. 10. 2009, č. j. 5Afs 44/2009-64 dovedl, že ustanovení § 55a daňového řádu „slouží k odstraňování případně existujících nesrovnalostí, které vyplynuly z uplatňování daňových zákonů, a v tomto důsledku se daňový subjekt nalézá v situaci, kterou zákonodárce nezamýšlel a současně zpravidla nelze použít jiný opravný prostředek. Příslušenství daně, lze rovněž prominout z důvodu odstranění tvrdosti. Prominutí daně, resp. příslušenství daně je zcela mimořádným opravným prostředkem, tudíž při jeho uplatnění nedochází k odstranění

vad rozhodnutí či postupu správce daně, ale k úplnému či částečnému prominutí platební povinnosti daňového dlužníka“.

Soud nemohl vejít ani na námitku nepřiměřené výše vyměřeného penále a rozpor s evropským právem. Je tomu tak proto, že žalovaný v řízení podle § 55a odst. 1 daňového řádu nezkoumá věcnou správnost vyměřeného příslušenství, ale zabývá se pouze důvody žádosti a možností, zda lze žádosti zcela nebo zčásti vyhovět či nikoliv. V této souvislosti je proto nerozhodný poukaz žalobkyně na rozpor výše vyměřeného penále s evropským právem a poukaz na rozsudky ESD a NSS k tomu se vztahující.

Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto jí podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

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 29. května 2015

JUDr. Ivanka Havlíková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková