



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobce: **R. B.**, bytem V.B., zast. Mgr. D. J., obecnou zmocněnkyní, bytem B., proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Praha 1, Letenská 15, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8.3.2012, č.j. 904/46 621/2011

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:

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl opakovanou žádost žalobce o prominutí daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993 ze dne 29.12.2010, doplněnou podáním ze dne 11.2.2011. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žádost žalobce o prominutí daně byla podána po šedesáti dnech od doručení rozhodnutí žalovaného č.j. 39/76 857/2009-392 o předchozí žádosti a obsahuje i nový důvod, a to nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů (dle § 55a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, se k důvodům uplatněným v původní žádosti již nepřihlíží). Tvrzenou nesrovnalost spatřuje žalobce v tom, že rozhodnutí ze dne 7.7.1998 č.j. 35850/98/309910/2999, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993 ve výši 757.770,- Kč, je nicotné, protože bylo vydáno věcně nepřislušným správcem daně.

Žalovaný předně zdůraznil, že institut prominutí daně je specifickým prostředkem liberační povahy, při jehož uplatnění nedochází k nápravě či odstranění vad rozhodnutí nebo

nesprávného postupu správce daně při aplikaci daňového zákona. Nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů není ani nezákonnost ani jiná nesprávnost aplikace platných daňověprávních norem. O nesrovnalost půjde zejména v případech účinků zákonem nepředvídaných nebo nezamýšlených, např. pokud by při striktním dodržení zákonné úpravy došlo v některém případě ke dvojímu zdanění u téhož daňového poplatníka, aniž by toto dvojí zdanění bylo zákonem výslovně zamýšleno. Aplikace důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů je vzhledem ke své povaze výjimečná, neboť jejím hlavním smyslem je pružně reagovat na možné protiklady v daňových zákonech.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyslovil nesouhlas s tvrzením žalobce o nicotnosti dodatečného platebního výměru. V této souvislosti popsal průběh daňového řízení, které předcházelo vydání tohoto rozhodnutí, a konstatoval, že předmětný dodatečný platební výměr byl vydán Finančním úřadem v Hodoníně, jemuž byla věc předána Finančním úřadem v Břeclavi po rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, které vyhovělo žádosti žalobce o změně místní příslušnosti.

Vzhledem k tomu, že žalovaný v dané věci neshledal žádnou nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, žádost žalobce o prominutí daně zamítl.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě namítl, že napadené rozhodnutí považuje za procesně závadné, nesprávné a nepřezkoumatelné. Žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí uvedl, že postupoval dle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) ve spojení s ustanovením § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Z ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP, konkrétně z plurálu užitého ve slovním spojení „výrok s uvedením *právních předpisů*, podle nichž bylo rozhodováno“, žalobce dovozuje, že bylo povinností žalovaného uvést ve výroku rozhodnutí minimálně dva právní předpisy, podle nichž rozhodoval. Žalovaný ve výroku nicméně uvedl pouze jeden právní předpis, a to ustanovení § 55a ZSDP. V této souvislosti žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 2.6.2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06, ve kterém plénum Ústavního soudu potvrdilo povinnost uvádět ve výroku rozhodnutí právní předpisy (hmotněprávní i procesní), podle nichž bylo rozhodováno.

Žalobce dále namítl, že byl žalovaným nesprávně poučen o opravných prostředcích, když žalovaný uvedl, že proti napadenému rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky. Dle mínění žalobce měl žalovaný připustit možnost podat proti napadenému rozhodnutí odvolání, protože jeho rozhodnutí záviselo na jeho volné úvaze a ustálená judikatura soudů požaduje umožnění přezkumu této úvahy. Žalobce přitom odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2005, č.j. 6 A 25/2002 – 42, dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2005, č.j. 6 A 69/2000 – 55 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.5.2006, č.j. 1 Afs 85/2005 – 45.

Dle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se v jeho odůvodnění nevypořádal se všemi důvody žalobcovy žádosti a dále zde zcela absentuje správní úvaha žalovaného. Zejména se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou žalobce, že doposud nebylo rozhodnuto o jeho odvolání podaném dne 7.7.1998 proti dodatečnému platebnímu výměru. Výrok rozhodnutí tak dle žalobce neodpovídá jeho odůvodnění. Žalobce zároveň namítl, že v daném případě došlo ke zneužití správního uvážení.

Žalobce též nesouhlasí s tím, jak žalovaný interpretuje institut prominutí daně zakotvený v § 55a ZSDP. Má za to, že nesrovnalostí vyplývající z uplatňování daňových zákonů může být i nesoulad postupu správce daně či daňového subjektu s daňovými zákony, který vzniká v průběhu jejich nesprávného nebo nezákonného uplatňování. Tomuto jeho názoru dle jeho tvrzení odpovídá judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, jakož i běžná praxe žalovaného. Na tomto místě žalobce poukázal na rozhodnutí ze dne 15.4.2004 a ze dne 19.9.2005 vydaná podle § 55a ZSDP, jimiž žalovaný z úřední povinnosti prominul žalobci daňové povinnosti na dani spotřební a dani z přidané hodnoty, a to nikoliv proto, že by zde byla nesrovnalost z uplatňování daňových zákonů v intencích odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Žalobce je přesvědčen, že jeho žádost o prominutí daně splňuje podmínky uvedené v § 55a ZSDP, tj. nesrovnalost z uplatňování daňových zákonů, a že správce daně má aplikací uvedeného ustanovení možnost napravit nezákonný postup správce daně, a to za stavu, kdy tato nezákonnost byla zjištěna s časovým odstupem.

Žalobce též namítl, že argumentace žalovaného ohledně vydání předmětného dodatečného platebního výměru je pouze účelovým a nepřezkoumatelným tvrzením a popisem místní příslušnosti, který pomíjí podstatnou skutečnost, totiž to, že správce daně toto rozhodnutí vydal až po uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 ZSDP. Z tohoto důvodu nebyl správcem daně příslušným k vydání rozhodnutí, a jeho rozhodnutí je tak nicotné. K uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně mělo být přihlédnuto z úřední povinnosti, a pokud se tak nestalo, jedná se o zásadní vadu řízení

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žádost žalobce o prominutí daně obsahovala jediný jiný důvod ve srovnání s důvody uplatněnými žalobcem v jeho předchozí žádosti. Tímto důvodem bylo tvrzení žalobce, že je dodatečný platební výměr nicotný, protože byl vydán věcně příslušným správcem daně. S tímto důvodem se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal dostatečně a u ostatních důvodů srozumitelně uvedl, z jakého důvodu k nim nepřihlížel. Žalobce byl informován o tom, že k důvodům uplatněným již v předchozí žádosti se nepřihlíží.

Žalovaný setrval na názoru, že institut prominutí daně je specifickým prostředkem liberační povahy, který není určen k nápravě či odstranění vad nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně v daňovém řízení. Důvodem jeho aplikace je existence nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů. Žalobce však v žádosti o prominutí daně a ani v žalobě neuvedl žádné skutečnosti, které by měly povahu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.

Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí obsahuje veškeré základní náležitosti vyžadované zákonem. Žalobcem zpochybňovaná správnost poučení o nemožnosti napadnout rozhodnutí opravnými prostředky je nedůvodná, neboť proti rozhodnutí ve věci prominutí daní nelze uplatnit opravné prostředky jak podle ZSDP, tak i podle daňového řádu.

Při ústním jednání před soudem setrval žalobce na podané žalobě. Uvedl, že žalovaný běžně promíjí daňové povinnosti i v případech, kdy se nejedná o uplatnění tvrdosti z aplikace daňových zákonů, ale kdy dochází k pochybením správce daně v průběhu daňového řízení. Tak tomu bylo i u žalobce, jemuž Ministerstvo financí prominulo daň včetně příslušenství na spotřební dani z lihu a dani z přidané hodnoty. Dokonce v těchto případech nebylo rozhodnuto o prominutí daně na žádost, ale Ministerstvo financí takto postupovalo z úřední

povinnosti. Žalobce legitimně očekával, že takto bude postupovat žalovaný i v této věci, protože zde zcela jednoznačně došlo k vydání rozhodnutí o doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty. Žalobce se při jednání dovolával (a jako důkaz označil) vyjádření Ministerstva financí, odboru správy daní, oddělení metodiky správních daní, které se vyjadřovalo k postupu v řízení ohledně této daně žalobce z příjmů fyzických osob. V uvedeném vyjádření odbor metodiky správy daní vyloženě popisuje, kde došlo k procesním chybám, a že vlastně do současné doby nebylo rozhodnuto ani o řádném opravném prostředku žalobce proti rozhodnutí o doměření daňové povinnosti. K prokázání tohoto tvrzení žalobce jako důkaz dále navrhl výslech svědků, a to referentky Ministerstva financí Ing. T. M. a vedoucího oddělení metodiky správy daní Ministerstva financí Bc. J. K..

Žalovaný při jednání před soudem setrval na své dosavadní argumentaci. Poukázal na to, že napadené rozhodnutí s termínem „tvrdost“ žádným způsobem neoperuje, operuje pouze s termínem nesrovnalost. Nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů je jediný zákonný důvod, na základě kterého může být daň prominuta. Ministerstvo financí proto posuzovalo, zda tyto okolnosti jsou naplněny a shledalo, že nejsou. Nepostupovalo tedy proti zákonu ani nad rámec zákona, když žádosti žalobce o prominutí daně nevyhovělo.

Soud při ústním jednání rozhodl, že nebude provádět dokazování žalobcem navrženými důkazy, neboť dospěl k závěru, že o žalobě lze rozhodnout na základě listinných důkazů obsažených ve správním spise; provádění jakýchkoliv dalších důkazů proto soud shledal nadbytečným.

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.

Podle § 55a odst. 3 ZSDP byla-li žádost o prominutí daně zamítnuta, lze novou žádost podat nejdříve po šedesáti dnech ode dne doručení zamítavého rozhodnutí. V této nové žádosti nemohou být uplatněny stejné důvody, které již obsahovala žádost původní. Při opakování již odmítnutých důvodů bude nová žádost bez posouzení odložena. O odložení musí být žadatel vyrozuměn.

Podle § 55a odst. 4 ZSDP rozhodnutí o žádosti o prominutí daně nemusí obsahovat odůvodnění a opravné prostředky proti němu se nepřipouštějí. Týká-li se rozhodnutí podle tohoto ustanovení více daňových subjektů, lze je doručit zveřejněním ve Finančním zpravodaji.

Podle § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP je základní náležitostí rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na nějž má být částka zaplacená,

Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud nepřisvědčil žalobní námitce vytýkající žalovanému, že ve výroku napadeného rozhodnutí uvedl pouze jeden právní předpis, podle nějž rozhodoval (ZSDP), čímž mělo dojít

k porušení § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP. Zmíněné ustanovení nelze mechanicky vykládat tak, jak to činí žalobce, totiž že ve všech případech musí být ve výroku rozhodnutí finančního orgánu uvedeny alespoň dva právní předpisy.

Je pravdou, že Ústavní soud v nálezu ze dne 15.12.1999, sp. zn. II. ÚS 31/99 (poznámka soudu: na závěry obsažené v tomto nálezu Ústavní soud odkazuje v nálezu ze dne 2.6.2009 sp. zn. Pl. ÚS 9/06, jehož se žalobce v souvislosti s touto žalobní námitkou dovolává) uvedl, že „*ve výroku rozhodnutí musí být tedy uvedeny (a zákonodárce uvedením množného čísla sledoval označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů), právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno v daném případě, tedy jak zákon o dani z přidané hodnoty, tak i zákon o správě daní a poplatků, který byl pouze podkladem pro daňové řízení a nikoli pro vyměření a doměření daně z přidané hodnoty. Daňovému orgánu proto nemůže být ponecháno na výběr uvedení pouze jednoho z příslušných právních předpisů na daňovém výměru a jeho nahrazením, jako je tomu v daném případě, odkazem na číslo jednací správy o kontrole daní z přidané hodnoty u stěžovatele, která navíc není součástí předmětného dodatečného platebního výměru, jako jeho součástí nemůže být ani na zadní straně výměru uvedený rozpis základu daně.*“

Odkaz žalobce na výše citovaný nálezn Ústavního soudu však v souzené věci neobstojí. Ústavní soud se totiž ve věci, k níž se citovaný nálezn upíná, zabýval rozhodnutími správce daně, jimiž je daň vyměřena, respektive doměřena. V takových řízeních je nepochybně třeba ve výroku uvést nejen procesní předpis (ZSDP), ale i hmotněprávní předpis, na základě kterého byla daňová povinnost stanovena. V nyní projednávané věci se však jedná o odlišný případ, kdy je napadeným rozhodnutím rozhodováno o žádosti daňového subjektu o prominutí daně. *Kompletní právní úprava* tohoto institutu je obsažena právě a pouze v ZSDP, v němž se nachází jak normy hmotněprávního charakteru, které vymezují důvody, pro něž je možné prominout daň (§ 55a odst. 1 ZSDP), tak normy procesní, jež stanoví podmínky přípustnosti žádosti o prominutí daně (§ 55a odst. 3 ZSDP). S ohledem na tuto skutečnost ani není možné uvádět ve výroku rozhodnutí o žádosti o prominutí daně jiný předpis než ZSDP (samozřejmě s výjimkou přechodného ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).

Neopodstatněná je rovněž žalobcova námitka, že byl nesprávně poučen o nemožnosti podat proti napadenému rozhodnutí odvolání. Ani z jednoho z rozsudků Nejvyššího správního soudu, na které žalobce v souvislosti s touto námitkou odkazuje, není možné dovodit přípustnost odvolání proti rozhodnutí žalovaného o žádosti o prominutí daně. Ustanovení § 55a odst. 4 ZSDP ve své první větě výslovně stanoví, že rozhodnutí o žádosti o prominutí daně nemusí obsahovat odůvodnění a *opravné prostředky proti němu se nepřipouštějí*. Dle náhledu soudu na tomto místě postačí odkázat na zcela jednoznačné závěry, které ve vztahu k této otázce zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9.10.2009 č.j. 5 Afs 44/2009 – 64, a které lze bez dalšího vztáhnout i na nyní projednávanou věc: „*Dle § 55a odst. 4 daňového řádu se proti rozhodnutí o žádosti o prominutí daně opravné prostředky nepřipouštějí. Na rozdíl od dikce ustanovení § 65 odst. 5 daňového řádu, citované ustanovení nepřipouští opravné prostředky proti „rozhodnutím o žádosti“, tedy výkladový problém, zda se jedná o rozhodnutí pozitivní či negativní, zde nevzniká. Předmětné ustanovení je pak třeba vyložit tak, že jak proti rozhodnutí, kterým se žadatelí promine daň či příslušenství zcela nebo z části, tedy proti rozhodnutím pozitivním, tak proti rozhodnutím o zamítnutí žádosti, nelze uplatnit opravné prostředky. Obdobně nelze uplatnit opravný prostředek proti plošnému prominutí daně prostřednictvím tzv. generálního pardonu ministerstva financí. Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že krajský soud pochybil, pokud aplikoval závěry rozsudku 2 Afs 207/2005 - 55 ze dne 27. 7. 2006 o možnosti brojit proti negativním*

rozhodnutím vydaným dle ustanovení § 65 daňového řádu odvoláním i na žalobou napadené rozhodnutí o prominutí penále vydané dle § 55a daňového řádu a žalobu směřující proti tomuto rozhodnutí odmítl s odkazem na ustanovení § 46 odst. 5 s. ř. s.“

Z výše uvedeného je zřejmá nesprávnost žalobcova přesvědčení o přípustnosti odvolání proti napadenému rozhodnutí. Poučení žalovaného o nemožnosti napadnout rozhodnutí opravným prostředkem přesně koresponduje zákonné úpravě obsažené v § 55a odst. 4 ZSDP.

Soud shledal neopodstatněnou rovněž námitku, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože žalovaný se v něm jednak nevypořádal se všemi důvody žalobcovy žádosti, a dále protože v něm absentuje správní úvaha žalovaného.

Předně je nutno konstatovat, že z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný nepřihlížel k těm důvodům žádosti o prominutí daně, které žalobce uplatnil již ve své předchozí žádosti, a zabýval se toliko jediným nově uplatněným důvodem, jímž byl argument žalobce o údajné nicotnosti dodatečného platebního výměru z důvodu věcné nepřislušnosti správce daně, který toto rozhodnutí vydal. Tento postup je zcela v souladu s § 55a odst. 3 ZSDP, podle kterého v nové žádosti *nemohou být uplatněny stejné důvody, které již obsahovala žádost původní*. Totožné ustanovení dokonce umožňuje správci daně odložit novou žádost o prominutí daně bez jakéhokoliv posouzení v případě, že v ní budou pouze opakovány tytéž důvody, které již byly odmítnuty v řízení o předchozí žádosti téhož daňového subjektu. Z toho zřetelně vyplývá, že k opakováním a již dříve posouzeným důvodům, které žalobce opětovně vtělil do nové žádosti o prominutí daně, žalovaný vskutku nemusel přihlížet a zabývat se jimi a v rozsahu těchto důvodů mohl žádost „odložit“, což také materiálně vzato učinil. Jinak řečeno, žalovaný postupoval v souladu se zákonem, jestliže se v napadeném rozhodnutí vypořádal pouze s tím důvodem, který nebyl uveden v předchozí žádosti žalobce o prominutí daně ze dne 12.8.2009, doplněné podáním ze dne 2.10.2009 (tato předchozí žalobcová žádost byla zamítnuta rozhodnutím žalovaného ze dne 11.1.2010 č.j. 39/76 857/2009-392).

Pro úplnost soud uvádí, že i argumentaci spočívající v tom, že doposud nebylo rozhodnuto o jeho odvolání ze dne 7.8.1998 proti dodatečnému platebnímu výměru, uplatnil žalobce ve své předchozí žádosti o prominutí daně ze dne 12.8.2009, a proto nebylo důvodu, aby se jí žalovaný v napadeném rozhodnutí znovu zabýval.

K námitce žalobce o absenci správní úvahy žalovaného v napadeném rozhodnutí soud uvádí, že žalovaný se dostatečně zabýval jediným nově uplatněným důvodem žalobcovy opakované žádosti (nicotnost dodatečného platebního výměru z důvodu věcné nepřislušnosti správce daně), tento posoudil a dospěl k závěru, že tvrzený důvod není nesrovnalostí vyplývající z uplatňování daňových zákonů ve smyslu § 55a odst. 1 ZSDP, takže podmínky pro prominutí daně nejsou splněny. Tato úvaha žalovaného, která ovšem není správním uvážením, ale výkladem neurčitého právního pojmu „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ a aplikací tohoto pojmu na žalobcem tvrzený důvod, je v napadeném rozhodnutí vyjádřena naprosto srozumitelně a z hlediska posouzení celé věci je zcela postačující. Soud k tomu dodává, že žalobcová (blíže nespecifikovaná) námitka, že v daném případě došlo ke zneužití správního uvážení, je v rozporu s tvrzením samotného žalobce o absenci správní úvahy žalovaného. Soudu není zřejmé, jak může žalobce vytýkat žalovanému zneužití správní úvahy, jestliže zároveň namítá, že v napadeném rozhodnutí jakoukoliv správní úvahu ze strany správního orgánu postrádá.

Nesouhlas žalobce s tím, jak žalovaný interpretuje institut prominutí daně, je rovněž nedůvodný. Žalovaný tento institut v napadeném rozhodnutí právem označil za specifický prostředek liberační povahy, který není určen k nápravě či odstranění vad nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně či vad daňového řízení. Žalobce naproti tomu považuje institut prominutí daně za další prostředek možné nápravy nezákonných rozhodnutí správce daně či procesních vad řízení, v nichž byla tato rozhodnutí vydána. Svůj názor přitom opírá o usnesení Ústavního soudu ze dne 23.1.2007, sp.zn. III. ÚS 103/06 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2005, č.j. 6 A 25/2002 42.

Soud předně konstatuje, že ani jeden ze žalobcem zmiňovaných judikátů se nevěnuje charakteru institutu prominutí daně. Obě soudní rozhodnutí se zabývají otázkou správního uvážení při rozhodování o prominutí daně a přezkoumatelností těchto rozhodnutí ve správním soudnictví.

Soud se plně ztotožňuje s právním názorem žalovaného, že za nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů, které podle § 55a odst. 1 ZSDP mohou být důvodem pro prominutí daně, 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 ZSDP vtělen proto, že existovala obava ze vzniku nesouladu daňových předpisů, který by mohl při jejich aplikaci („uplatňování“) představovat nepřiměřené postižení 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.

Uvedenému závěru odpovídá i gramatický výklad ustanovení § 55a odst. 1 ZSDP. Slovním spojením „uplatňování daňových zákonů“ měl zákonodárce jistě na mysli takové uplatňování, které je v souladu s příslušnou právní normou, nikoliv uplatňování nezákonné. Stejně tak považuje soud za logické, že volbou slova „nesrovnalosti“ zákonodárce usiloval o to, aby zmíněná právní norma nebyla aplikována na případy „nezákonností“, ale na případy odlišné, kdy i při postupu souladném s právním předpisem (či více předpisy) mohou na poli daňového práva vzniknout nesrovnalosti, k jejichž nápravě z povahy věci nelze užít standardních opravných prostředků.

Výše uvedené závěry jsou ve shodě s judikaturou správních soudů. Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku ze dne 9.10.2009 č.j. 5 Afs 44/2009 – 64 dovodil, že ustanovení § 55a ZSDP „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.“

K poukazu žalobce na jiná rozhodnutí žalovaného, jimiž mu údajně byla z úřední povinnosti prominuta daňová povinnost z jiných důvodů než z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, soud uvádí, že žalobcovo legitimní očekávání nemohla založit taková předchozí praxe žalovaného, která by byla contra legem. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.4.2006 č.j. 2 As 7/2005 – 86 vyplývá, že účastník řízení

se 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. To znamená, že i kdyby žalovaný v minulosti postupoval v rozporu se zákonem a prominul žalobci daň podle § 55a ZSDP na základě jiných důvodů než z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nemohl by se žalobce v budoucnu s úspěchem této praxe dovolávat a požadovat, aby takto žalovaný postupoval i v případě dalších jeho žádostí.

Argument o údajné nicotnosti dodatečného platebního výměru z důvodu věcné nepříslušnosti správce daně, kterou dle mínění žalobce způsobilo doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty, předně není důvodný. Navíc, i kdyby v žalobcově případě skutečně došlo k doměření daně až po uplynutí prekluzivní lhůty zakotvené v § 47 ZSDP, jednalo by se o nezákonnost a nikoliv o nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů ve smyslu § 55a ZSDP, pro kterou jediné je možné daň prominout. Jinak řečeno, žalobcovo tvrzení, že mu byla daň doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně, není relevantním důvodem pro prominutí daně, neboť se nejedná o nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů ve smyslu § 55a odst. 1 ZSDP, ale o námitku nezákonnosti rozhodnutí správce daně. Zhojení takové nezákonnosti nelze dosáhnout prostřednictvím institutu prominutí daně. Žalovaný proto nepochybil, pokud žalobcovu žádost o prominutí daně napadeným rozhodnutím zamítl.

Judikatura správních soudů dovodila, že nicotnost rozhodnutí způsobují takové jeho vady, jako jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy vyvolávající nesrozumitelnost nebo nesmyslnost apod. Podrobně se přitom pojmem nicotnosti zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 se závěrem, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů. Z hledisek pro hodnocení nicotnosti vyplývá, že se musí jednat o vadu naprosto zásadní a zřejmou. Rozhodnutí je nicotné jen ve výjimečných případech výše uvedených, přičemž následky nicotnosti rozhodnutí nelze svévolně spojovat s instituty jinými (nezákonnost, neplatnost). Ve věcech daní pak může být jen obtížně zjištělné, zda k prekluzi skutečně došlo, a to nejen s přihlédnutím k § 47 odst. 2 ZSDP, podle něhož úkonem správce daně učiněným před uplynutím lhůty směřujícím k vyměření nebo doměření daně, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, ale také vzhledem k § 41 s.ř.s., podle něhož po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona lhůty pro zánik práva ve věcech daní, poplatků apod. neběží. Běh lhůty může být přerušen různými úkony správce daně, např. zahájením daňové kontroly, ale i výzvou k prokázání tvrzených skutečností v odvolacím řízení. Lze shrnout, že vyměření nebo doměření daně po uplynutí lhůty podle § 47 ZSDP je vadou rozhodnutí, nikoliv však vadou tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci tohoto rozhodnutí; nelze proto hovořit o rozhodnutí nicotném.

Z právě uvedeného je zřejmá nesprávnost žalobcova tvrzení, že předmětný dodatečný platební výměr je nicotný, protože byl vydán až po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření nebo doměření daně. Už vůbec pak nelze akceptovat názor žalobce, že tentýž důvod, tj. marné uplynutí prekluzivní lhůty, měl za následek nepříslušnost správce daně k vydání dodatečného platebního výměru. Vyměření, resp. doměření daně samozřejmě náleží vždy do pravomoci

finančních orgánů - správců daně a nikoliv jiných orgánů státu, přičemž právní předpisy (v rozhodné době byl takovým předpisem zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech) upravují jejich místní a věcnou příslušnost v oblasti správy daní. Obecně lze konstatovat, že i v případě, kdy konkrétní správce daně pochybí a doměří daňovému subjektu daň po uplynutí prekluzivní lhůty, nestává se v důsledku takového pochybení orgánem nepřislušným k vydání takového rozhodnutí, jak se mylně domnívá žalobce.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí popsal důvody, které vedly k tomu, že předmětný dodatečný platební výměr ze dne 7.7.1998 vydal Finanční úřad v Hodoníně jakožto věcně a místně příslušný správce daně; tyto důvody žalobce žádným relevantním argumentem nezpochybnil.

Soud nemohl přehlédnout, že i argument o doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty žalobce uplatnil již ve své předchozí žádosti o prominutí daně, resp. v jejím doplnění ze dne 2.10.2009. Tuto skutečnost sám zmínil ve své opakované žádosti ze dne 11.2.2011, v níž výslovně žalovaného odkázal na své podání ze dne 2.10.2009, které je doplněním jeho žádosti ze dne 12.8.2009 a v němž měl argumentovat tím, že „*správce daně tuto daňovou povinnost doměřil po prekluzivní lhůtě ke které byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti což neučinil.*“ I namítaná prekluze práva doměřit daň je tak opakovaným důvodem, ke kterému žalovaný nebyl povinen při posuzování další žalobcovy žádosti o prominutí daně přihlížet (viz výše).

Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly. Soud proto 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 20. května 2015

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková