



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Milana Taubera v právní věci žalobce: **AGRONEP s.r.o.**, se sídlem Plandry 4, Vyskytná nad Jihlavou, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.9.2011, č.j. 904/62567/2011,

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:

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „ministerstvo“ nebo „žalovaný“) blíže označeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým ministerstvo zamítlo žádost žalobce ze dne 29.12.2010 o prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2004 podle ust. § 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 ust. § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve výši 524 720,- Kč.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí ministerstvo nejprve konstatovalo, že Finanční úřad v Jihlavě (dále jen „správce daně“) zahájil u daňového subjektu AGRONEP s.r.o. (nyní žalobce pozn. soudu) kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací

období kalendářního roku 2004 dne 15.8.2007 (protokol o ústním jednání č.j.: 129011/07/314932/7613). Na základě jejích výsledků vyměřil správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 18.12.2007, č.j. 173941/07/314911/8113 daň z příjmů právnických osob ve výši 563 920,- Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 2 034 710,- Kč. K podanému odvolání správce daně dodatečně vyměřenou daň snížil na částku 524 720,- Kč. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 15.6.2009, neboť Finanční ředitelství v Brně zamítlo podané odvolání žalobce jako nedůvodné.

Dále ministerstvo konstatovalo, že dne 29.12.2010 byla správci daně doručena žádost ve věci prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2004 ve výši 524 720,- Kč z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů a prominutí příslušenství daně za zdaňovací období 2004 ve výši 561 549,- Kč z důvodu odstranění tvrdosti.

Žádost o prominutí příslušenství daně za zdaňovací období 2004 byla vyřízena v rámci kompetence správce daně, který daňovému subjektu částečně prominul penále na dani z příjmů právnických osob rozhodnutím ze dne 6.6.2011, č.j.: 162481/11/314911708113 ve výši 244 863,- Kč z důvodu odstranění tvrdosti. Ministerstvo následně uvedlo, že na základě této skutečnosti rozhodovalo pouze o prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004.

Poté ministerstvo konstatovalo, že daňový subjekt shledává nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů v tom, že:

- 1) dodatečný platební výměr byl vydán věcně nepřislušným správcem daně,
- 2) je požadováno protiprávní plnění, neboť dodatečný platební výměr byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daňové povinnosti za rok 2004,
- 3) odkázal na žádost o přezkoumání rozhodnutí č.j. 9704-09-1200-700523 o zamítnutí odvolání a na podnět na nečinnost Finančního ředitelství v Brně podanou na Finančním ředitelství v Brně dne 30.12.2010.

K tvrzeným nesrovnalostem ministerstvo nejprve uvedlo, že prominutí daně je mimořádným opravným prostředkem, na který není právní nárok. Jeho uplatněním nedochází k odstranění vad rozhodnutí či postupu správce daně, nýbrž úplnému či částečnému prominutí platební povinnosti žadatele, existují-li zákonem stanovené předpoklady. Předmětem takového řízení je tedy posouzení skutečností jiných, než které vedly k vyměření daně. Zatímco při vyměření je zkoumán skutkový stav naplnění zákonných hmotně právních podmínek, při prominutí daně je zkoumán stav dotčených právních předpisů ve vztahu k jejich aplikaci. K prominutí daně může tedy dojít v případech, kdy rozhodnutí správce daně je naprosto zákonné, odpovídá platným právním předpisům, nicméně je přitom shledána nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů (např. při striktním uplatňování daňových zákonů dojde ke dvojímu zdanění, aniž by toto dvojí zdanění bylo výslovně zákonem zamýšleno apod.).

K první skutečnosti (že dodatečný platební výměr byl vydán věcně nepřislušným správcem daně) poukázal žalovaný na ust. § 4 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, dle něhož se místní příslušnost správce daně u právnické osoby řídila místem jejího sídla v České republice a na § 1 odst. 1 písm. a), § 6 odst. 1, § 8 odst. 1 a § 9 písm. c) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„zákon o územních finančních orgánech“), v souladu s nimiž finanční úřady vykonávaly mj. ve vymezených územních obvodech působnost pro správu daní podle daňového řádu. Finanční ředitelství přezkoumávala rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správním řízení. Názvy, sídla a územní působnost finančních ředitelství byly vymezeny v příloze č. 3 zákona o územních finančních orgánech. Ministerstvo poukázalo rovněž na ust. § 49 odst. 1 a 4 a § 50 odst. 1 daňového řádu, dle něhož správce daně, jehož rozhodnutí bylo odvoláním napadeno, rozhodl o odvolání sám, pokud mu vyhověl v plném rozsahu nebo částečně. Pokud správce daně v těchto případech sám nerozhodl, postoupil odvolání k rozhodnutí odvolacímu orgánu. Odvolacím orgánem byl orgán nejbližší vyššího stupně nadřízený správce daně, který napadené rozhodnutí vydal. V daném případě byl v posuzované věci místně příslušným správcem daně Finanční úřad v Jihlavě a jeho nejbližší nadřízeným správcem daně bylo Finanční ředitelství v Brně, a to bez ohledu na změnu sídla provedenou ke dni 29.11.2010, neboť jak v případě původního sídla v Jihlavě, tak v případě nového sídla v Plandrech, byl stále místně příslušným správcem daně Finanční úřad v Jihlavě. Z hlediska věcné působnosti patřila daňová kontrola, vyměřovací řízení a odvolací řízení ve smyslu ust. § 49 odst. 1 daňového řádu, rovněž do působnosti zmíněného finančního úřadu, zatímco odvolací řízení vedené dle ust. § 50 daňového řádu náleželo do věcné působnosti jmenovaného finančního ředitelství. S ohledem na uvedené učinilo ministerstvo závěr, že dodatečný platební výměr i rozhodnutí o částečném vyhovění odvolání bylo oprávněně vydáno správcem daně a rozhodnutí o odvolání bylo vydáno finančním ředitelstvím v postavení odvolacího orgánu, tedy věcně příslušným k vydání rozhodnutí o zamítnutí odvolání.

Ke druhé tvrzené skutečnosti (že je požadováno protiprávní plnění, neboť dodatečný platební výměr byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daňové povinnosti za rok 2004) poukázal žalovaný na právní úpravu vztahující se k této námitce a poté dodal, že pokud došlo k přerušení lhůty pro doměření daně za současného splnění tří podmínek (úkon byl učiněn před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, směřuje k dodatečnému stanovení daně a daňový subjekt byl o takovém úkonu zpraven), znamenalo to, že prekluzivní lhůta začala běžet znovu, ještě jednou od svého samého počátku. Poté ministerstvo uvedlo, že v daném případě by lhůta pro vyměření daně na základě daňového přiznání podaného dne 30.6.2005 uplynula podle tzv. „teorie 3 + 1“ dne 31.12.2008, avšak dne 2.12.2008 Ústavní soud vydal nálezný sp. zn. I. ÚS 1611/07, v němž se přiklonil tzv. „teorii 3 + 0“, což znamenalo, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně běžela od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání; za těchto podmínek pak prekluzivní lhůta začala běžet dne 31.12.2004 a skončila 31.12.2007. Daňová kontrola byla zahájena dne 15.8.2007, tedy před marným uplynutím lhůty pro vyměření jak dle „teorie 3 + 1“, tak dle „teorie 3 + 0“. Daňová kontrola je přitom považována za relevantní úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, směřující k dodatečnému vyměření daně, tj. za úkon způsobilý přerušit běh tříleté prekluzivní lhůty. V důsledku uvedeného lhůtou pro doměření daně z příjmu právnických osob za rok 2004 byl časový úsek od 31.12.2007 (tj. od konce roku, v němž byl o úkonu zpraven protokolem o ústním jednání, ve věci zahájení daňové kontroly) do dne 31.12.2010. V této lhůtě vydal správce daně jak dodatečný platební výměr ze dne 18.12.2007, tak rozhodnutí ze dne 18.6.2008, č.j. 115980/08/314911/8113 o částečném vyhovění odvolání. Odvolací orgán vydal rozhodnutí o zamítnutí odvolání dne 10.6.2009 pod č.j. 9704/09-1200-700523. S ohledem na uvedené

učinilo ministerstvo závěr, že bylo rozhodováno v zákonných lhůtách v souladu s platnou interpretací ust. § 47 daňového řádu.

Ke třetí tvrzené skutečnosti (kdy daňový subjekt odkazuje na žádost o přezkoumání rozhodnutí o zamítnutí odvolání a na podnět na nečinnost finančního ředitelství podanou dne 30.12.2010), uvedl žalovaný, že zákonné podmínky pro nařízení přezkoumání nebyly naplněny z důvodu, že nebylo přípustné, aby přezkoumání bylo nařízeno po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně, která v daném případě marně uplynula 31.12.2010, a že daňový subjekt se dovolával ochrany před nečinností finančního ředitelství v řízení ve věci ověření neplatnosti rozhodnutí o zamítnutí odvolání, avšak podnět, který byl předmětem samostatného řízení, byl odložen Generálním finančním ředitelstvím pro nedůvodnost, což bylo daňovému subjektu sděleno přípisem ze dne 29. 4. 2011, č.j. 4454/11-3110-012138.

Proti tomuto rozhodnutí směřuje podaná žaloba.

V podané žalobě tvrdí žalobce, že napadeným rozhodnutím je přímo zkrácen na svých právech. Rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné a za nemající základní náležitosti. Žalobce své námitky vyjádřil v následujících žalobních bodech:

V prvním žalobním bodu namítá žalobce, že podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků musí rozhodnutí obsahovat výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Výroková část rozhodnutí musí tedy obsahovat právní předpisy (hmotněprávní i procesní), nikoli pouze jeden, jak v daném případě uvedl žalovaný (ust. § 55a daňového řádu). Žalobce tvrdí, že pokud zákonodárce uvedl v ust. § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu množné číslo a přitom v napadeném rozhodnutí nejsou uvedeny minimálně dva právní předpisy, jde o rozhodnutí neplatné. Na podporu uvedeného poukázal žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 2.6.2009, kdy plénium Ústavního soudu potvrdilo povinnost uvádět ve výroku rozhodnutí právní předpisy – hmotněprávní i procesní.

Ve druhém žalobním bodu namítá žalobce, že bylo povinností žalovaného připustit proti napadenému rozhodnutí užití řádného opravného prostředku, tj. odvolání, neboť se dle žalobce jedná o rozhodnutí, které závisí na volné úvaze správního orgánu. Na podporu uvedeného odkázal žalobce na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2005, č.j. 6 A 25/2002-42 či na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2005, č.j. 6 A 69/2000-55 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.5.2006, č.j. 1 Afs 85/2005-43.

Ve třetím žalobním bodu tvrdí žalobce, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se v něm nevypořádal se všemi důvody uvedenými v žádosti žalobce. Nadto v rozhodnutí absentuje správní úvaha, když z rozhodnutí je zřejmé pouze to, jaké důvody žalovaný posuzoval, není však z něj vůbec zřejmé, které důvody odmítl, ke kterým skutečnostem z daňového řízení přihlédl a ke kterým nikoliv.

Dle žalobce došlo ke zneužití správního uvážení. Žalobce blíže uvedl, že vzhledem k tomu, že ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků hovoří o nesrovnalostech z uplatňování daňových zákonů, může se jednat i o nesoulad postupu správce daně či daňového subjektu s daňovými zákony, který vzniká v průběhu jejich uplatňování. Žalobce tedy nesouhlasí s žalovaným, který uvádí, že „nelze posoudit jako nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ „vady rozhodnutí či nesprávný postup správce daně“. O nesprávném výkladu žalovaného svědčí jednak rozhodnutí vydaná jiným daňovým subjektům žalovaným a i výklad tohoto ustanovení v judikatuře např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 6 A 25/2002-42 týkající se mezi správního uvážení.

Žalobce tvrdí, že jeho žádost o prominutí daně splňuje podmínku k prominutí daně v § 55a zákona o správě daní a poplatků, tj. nesrovnalost s uplatňováním daňových zákonů. Správce daně měl dle tohoto ustanovení tak možnost napravit nezákonný postup správce daně, když tato nezákonnost byla zjištěna s časovým odstupem, konkrétně, že došlo k doměření předmětné daňové povinnosti po uplynutí prekluzivní lhůty dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Ve čtvrtém žalobním bodu namítá žalobce, že správce daně vydal rozhodnutí po uplynutí prekluzivní lhůty dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků a z tohoto důvodu nebyl správcem daně příslušným k vydání rozhodnutí. Rozhodnutí je z tohoto důvodu nicotné.

V pátém žalobním bodu žalobce tvrdí, že v průběhu řízení nebyl ze strany správců daně učiněn žádný úkon, s nímž by zákon spojoval účinky prolongace prekluzivní lhůty. Blíže žalobce uvedl, že přerušení prekluzivní lhůty s důsledky podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků může způsobit pouze takový úkon, který kumulativně splňuje následující znaky:

- a) směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, přičemž tato skutečnost musí být patrna z obsahu a charakteru úkonu, nikoliv pouze z jeho názvu,
- b) je úkonem správce daně a daňový subjekt byl o tomto úkonu zpraven, a to v době, kdy běžela lhůta pro vyměření daně. Dále žalobce uvedl, že dle „teorie 3 + 1“ uplynula prekluzivní lhůta k doměření daňové povinnosti v daném případě dne 31.12.2008, do této doby musel dodatečný platební výměr nabýt právní moci. V daném případě však právní moci nabyl dodatečný platební výměr až cca šest měsíců po uplynutí prekluzivní lhůty, tj. v červnu 2009. Žalobce rovněž konstatoval, že podle nálezu Ústavního soudu sp.zn. I ÚS 1611/07, je třeba § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vykládat tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně stanovená citovaným ustanovením začíná běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost. V posuzovaném případě tedy prekluzivní lhůta uplynula dne 31.12.2007. Žalobce zdůraznil, že ukládání povinnosti je možné jen na základě zákona a k prekluzivní lhůtě je správce daně povinen přihlížet z úřední povinnosti. Doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 daňového řádu je zásadní vadou řízení.

Závěrem žalobce zdůraznil, že vydané rozhodnutí jej krátí na jeho právech, neboť žalovaný postupoval v rozporu se základními zásadami daňového řízení, Ústavou a Listinou základních práv a svobod. Navrhl tedy soudu, aby napadené rozhodnutí zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby. K meritu věci uvedl, že dne 29.12.2010 podal žalobce na Finanční úřad v Jihlavě žádost dle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků ve věci prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2004 v celkové výši 524 720,- Kč z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů a prominutí příslušenství daně za zdaňovací období kalendářního roku 2004 v celkové výši 561 549,- Kč z důvodu odstranění tvrdosti. Dne 29.9.2011 vydal žalovaný rozhodnutí, kterým byla žádost žalobce o prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 zamítnuta, neboť k nesrovnalostem vyplývajícím z uplatňování daňových zákonů nedošlo.

K jednotlivým námitkám uvedl žalovaný následující:

- k námitkám v prvním žalobním bodu, že náleží Ústavního soudu sp. zn. ÚS 9/06 ze dne 2.6.2009 odkazuje na předchozí náleží Ústavního soudu ze dne 21.7.2004, sp.zn. ÚS 583/03, který se zabývá otázkou zákonných náležitostí výrokové části rozhodnutí o daňovém platebním výměru, nezabývá se však otázkou náležitostí výrokové části rozhodnutí o prominutí daně.

Z dikce daňového řádu účinného od 1.1.2011 vyplývá, že postupy doprovázející řízení o prominutí daně budou i po účinnosti daňového řádu nadále posuzovány podle podmínek obsažených v dosavadních právních předpisech, a to v souladu s ust. § 264 odst. 6 daňového řádu u žádostí o prominutí daně nebo příslušenství daně, které byly podány podle dosavadních právních předpisů a které nebyly vyřízeny do dne nabytí účinnosti daňového řádu. V důvodové zprávě k daňovému řádu bylo zákonodárcem dále uvedeno, že výrok takového rozhodnutí bude obsahovat odkaz na ust. § 264 odst. 6 daňového řádu a ust. § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve kterých jsou obsaženy podmínky pro rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že se jedná o rozhodnutí dle daňového řádu, tedy procesního předpisu, je uvedení odkazu na zákon o správě daní a poplatků a daňový řád plně v souladu s právními předpisy; vydané rozhodnutí tedy netrpí vadami na základě kterých by bylo nutné jej zrušit pro nepřezkoumatelnost. Žalovaný doplnil, že oproti ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků se v ust. § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu již množné číslo ve slově „předpis“ nepoužívá;

- k námitkám ve druhém žalobním bodu, že v daném případě je žalovaný vázán ust. § 55a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 264 odst. 6 daňového řádu, které opravné prostředky nepřipouští. V daném případě na napadené rozhodnutí dopadla právní úprava přechodných ustanovení daňového řádu. Opravné prostředky proti rozhodnutí o prominutí daně nejsou připuštěny ani podle zákona o správě daní a poplatků ani podle daňového řádu;

- k námitkám ve třetím žalobním bodu, že žalované rozhodnutí obsahuje řádné odůvodnění všech bodů, které byly uvedeny v žádosti o prominutí daně a které lze zohlednit při rozhodování o prominutí daně. Napadené rozhodnutí tak netrpí vadami, které by umožňovaly aplikaci libovůle při správním rozhodnutí;

- k námitkám ve čtvrtém žalobním bodu, že k posouzení pojmu „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů“ nelze obsahově dle žalovaného dostatečně přesně vymezit

a jeho aplikace závisí na posouzení každého jednotlivého případu. Zákodárce tak vytvořil prostor veřejné správě pro zhodnocení, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitěho právního pojmu či nikoli. Žalovaný v daném případě nikterak nepřekročil zákonem stanovené meze tohoto správního uvážení. Prominutí daně je v zákoně o správě daní a poplatků zařazeno mezi mimořádné opravné prostředky, nejednalo se však o nápravu nesprávných rozhodnutí, ale o odstranění, resp. zmírnění důsledků rozhodnutí, která jsou nejen správná, ale i zákonná;

- k námitkám v pátém žalobním bodu, že žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí a má za to, že k pochybení z hlediska věcné působnosti správců daně nedošlo. Žalobce byl o zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za rok 2004 zpraven správcem daně dne 15.8.2007. V tomto případě lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 2004 na základě daňového přiznání podaného dne 30.6.2005 uplynula dle tehdy zastávané tzv. „teorie 3 + 1“ do dne 31.12.2008. Za podmínek stanovených nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 započala prekluzivní lhůta dne 31.12.2004 a skončila 31.12.2007. Daňová kontrola byla tedy zahájena před marným uplynutím lhůty pro vyměření jak podle „teorie 3 + 1“, tak podle „teorie 3 + 0“, tedy dnem 15.8.2007. Daňová kontrola se považovala za relevantní úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků směřující k dodatečnému vyměření daně, tj. za úkon způsobilý přerušit běh tříleté prekluzivní lhůty. V důsledku uvedeného lhůtou pro doměření daně za rok 2004 byl časový úsek ode dne 31.12.2007, tj. od konce roku, v němž byl daňový subjekt o úkonu zpraven protokolem o ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly, do dne 31.12.2010. V této lhůtě správce daně vydal dodatečný platební výměr ze dne 18.12.2007, rozhodnutí ze dne 18.6.2008 o částečném vyhovění odvolání a v této lhůtě rozhodlo rovněž Finanční ředitelství v Brně o zamítnutí odvolání rozhodnutí ze dne 10.6.2009, č.j. 9704/09-1200-700523 (které nabylo právní moci 15.6.2009).

Městský soud v Praze ve věci nařídil ústní jednání na den 23.4.2014. K tomuto jednání se žalobce bez řádné a včasné omluvy nedostavil, ačkoliv mu předvolání k jednání bylo řádně doručeno již dne 25. 3. 2014, soud proto jednal v jeho nepřítomnosti. Zástupce žalovaného správního orgánu navrhl zamítnutí žaloby s poukazem na obsah napadeného rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Dle § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků: „*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.*“

Posouzení žádosti daňového dlužníka o prominutí daně spočívá zásadně na správním uvážení správního orgánu. Ústavní soud v rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 2556/07 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>) uvedl, 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 neurčitěmu 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.

Nejvyšší správní soud pak, jde-li o otázku přezkoumatelnosti rozhodnutí následně 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; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Co do podstaty věci 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 z 9.11.2006, č. j. 2 Afs 170/2006 – 59). Při zkoumání podmínek ust. § 55a daňového řádu tedy oprávněný správní orgán řeší jiné otázky než v původním daňovém řízení. Při vymezení soudního přezkumu ve vztahu k rozhodnutí o prominutí daně je vyloučeno, aby soud zkoumal správnost vyměření daně v předchozím daňovém řízení.

Se zřetelem ke shora citované judikatuře je patrné, že rozhodnutí vydané dle § 55a daňového řádu. je založeno pouze na správním uvážení správního orgánu, přesto je však přezkoumatelné ve správním soudnictví, avšak pouze co do dodržení mezí správního uvážení a procesního postupu. Proto pouze v tomto rozsahu mohl soud žalobou napadené rozhodnutí přezkoumat.

Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce ve své žádosti o prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ze dne 29. 12. 2010 doplněné přípisem ze dne 28. 2. 2011 uvedl, že žádá prominout daň z příjmů právnických osob, dodatečně doměřenou dodatečným platebním výměrem vydaným Finančním úřadem v Jihlavě č.j. 173941/07/314911/8113 ze dne 18.12.2007, na částku 563.920,- Kč, za zdaňovací období roku 2004, následně snížené na částku 524.720,- Kč a pravomocně vyměřené rozhodnutím

Finančního ředitelství v Brně ze dne 10.6.2009, čj. 9704/09-1200-700523. Důvody nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů žalobce spatřuje zejména v tom, že vydaná rozhodnutí správců daně, dodatečný platební výměr, je rozhodnutím nicotným, neboť byl vydán správcem daně, který jej nebyl oprávněn vydat – nebyl správcem daně věcně příslušným a dále, že předmětné rozhodnutí požaduje po daňovém subjektu plnění, které je protiprávní, neboť bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daňové povinnosti za rok 2004. Dále žalobce odkázal na své podání ze dne 28. 12. 2010, označené jako „Žádost o přezkoumání rozhodnutí dle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků a námitka nečinnosti“ adresovaná Ministerstvu financí, prostřednictvím Finančního ředitelství v Brně. Následně žalobce uvedl důvody vztahující se k příslušenství – penále sděleného správcem daně platebním výměrem na daňové penále č. j. 160058/09/3149117008113 ze dne 27. 10. 2009.

Je zřejmé, že stěžejní uplatněnou námitkou, jak v žádosti žalobce o prominutí daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ze dne 29. 12. 2010, tak v žalobě samé, je žalobcovo tvrzení, že dodatečný platební výměr ze dne 18.12.2007, č.j. 173941/07/314911/8113 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 byl vydán až po uplynutí prekluzivní lhůty, na základě čehož dochází žalobce až k závěru o nicotnosti napadeného rozhodnutí.

Je třeba předeslat, že žalovaný se touto námitkou podrobně zabýval na str. 4 napadeného rozhodnutí, kde především poukázal na právní úpravu vztahující se k této námitce a dále dodal, že pokud došlo k přerušení lhůty pro doměření daně za současného splnění tří podmínek (úkon byl učiněn před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, směřuje k dodatečnému stanovení daně a daňový subjekt byl o takovém úkonu zpraven), znamenalo to, že prekluzivní lhůta začala běžet znovu, ještě jednou od svého samého počátku a v daném případě by lhůta pro vyměření daně na základě daňového přiznání podaného dne 30.6.2005 uplynula podle tzv. „teorie 3 + 1“ do dne 31.12.2008, a s ohledem na skutečnost, že dne 2.12.2008 Ústavní soud vydal nálezný sp. zn. I. ÚS 1611/07, v němž se přiklonil tzv. „teorii 3 + 0“ pak prekluzivní lhůta začala běžet 31.12.2004 a skončila 31.12.2007. Rovněž žalovaný vysvětlil, že když v daném případě daňová kontrola byla zahájena dne 15.8.2007, tedy před marným uplynutím lhůty pro vyměření dle „teorie 3 + 1“, i dle „teorie 3 + 0“, byl lhůtou pro doměření daně z příjmu právnických osob za rok 2004 časový úsek od 31.12.2007 (tj. od konce roku, v němž byl o úkonu zpraven protokolem o ústním jednání, ve věci zahájení daňové kontroly) do dne 31.12.2010. Protože v této lhůtě vydal správce daně jak dodatečný platební výměr ze dne 18.12.2007, tak rozhodnutí ze dne 18.6.2008, č.j. 115980/08/314911/8113 o částečném vyhovění odvolání a odvolací orgán vydal rozhodnutí o zamítnutí odvolání dne 10.6.2009 pod č.j. 9704/09-1200-700523, mohl žalovaný učinit závěr, že bylo rozhodováno v zákonných lhůtách v souladu s platnou interpretací ust. § 47 daňového řádu.

S uvedeným se soud shoduje a dále dodává, že lhůty pro vyměření (doměření) daně upravoval v rozhodné době § 47 zákona o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2009. Podle § 47 odst. 1 nebylo možné daň vyměřit ani doměřit „*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 současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*“ Podle § 47 odst. 2 pak byl-li „*před uplynutím této lhůty 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. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“

K daňové prekluzi došlo po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, v tomto případě tedy od konce roku 2004 [viz nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (N 211/51 SbNU 639)]. K prekluzi práva daň doměřit by proto došlo uplynutím roku 2007, ledaže by ovšem správce daně učinil úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Podmínky přerušení prekluzivní lhůty vymežil rozšířený senát NSS obecně v usnesení

ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94, č. 953/2006 Sb. NSS: *„Běží-li základní tříletá lhůta pro vyměření daně, může k jejímu přerušení dojít jen za podmínky, že byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a že o něm byl daňový subjekt zpraven. Co se konkrétně rozumí úkonem zasahujícím do běhu lhůty, zákon neurčuje. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušování běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzivní, vytvářející jistotu daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat“ jen výjimečně a z důvodů závažných. [...] Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 [zákonu o správě daní a poplatků] je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla-li vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.“* Ustálená judikatura NSS považuje za úkon přerušující prekluzivní lhůtu daňovou kontrolu. Rozhodným okamžikem pro přerušování lhůty je okamžik jejího zahájení (viz rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, č. 634/2005 Sb. NSS). Úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty však není formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, pokud v přiměřené době po něm nenásledují další kroky správce daně, jimž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109, nebo ze dne 17.2.2006, čj. 8 Afs 7/2005-96, č. 1480/2008 Sb. NSS).

V daném případě mezi účastníky řízení není sporu o výše uvedených skutkových okolnostech (jež Městský soud v Praze též ověřil ve správním spise), tedy že daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 podal žalobce dne 30.6. 2005, daňová kontrola byla zahájena v dané věci dne 15. 8. 2007, kdy byly předloženy doklady specifikované v protokole o ústním jednání, č.j. 129011/07/314932/7613, dodatečný platební výměr č.j. 173941/07/314911/8113 byl vydán správcem daně dne 18.12.2007, rozhodnutí správce daně č.j. 115980/08/314911/8113 o částečném vyhovění odvolání bylo vydáno dne 18.6.2008 a Finanční ředitelství v Brně rozhodlo o zamítnutí odvolání rozhodnutím ze dne 10.6.2009, č.j. 9704/09-1200-700523, které nabylo právní moci 15.6.2009).

Účastníci řízení se však rozcházejí v posouzení běhu a délky prekluzivní lhůty k doměření daňové povinnosti žalobce. Shodují se sice v tom, že v daném případě by lhůta pro vyměření daně na základě daňového přiznání podaného dne 30.6.2005 plynula podle

tzv. „teorie 3 + 1“ od 31. 12. 2005 do 31.12.2008 a dle tzv. „teorie 3 + 0“ plynula od 31.12.2004 do 31.12.2007. Avšak na rozdíl od žalovaného opomíjí žalobce skutečnost právně relevantní, a sice, že dne 15.8.2007 byla zahájena daňová kontrola.

Dle obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 15. 8. 2007. čj. 129011/07/314932/7613 nešlo pouze o formální zahájení kontroly daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2004, nýbrž již při zahájení daňové kontroly byl daňový subjekt poučen o svých právech a povinnostech a dále si pracovníci správce daně od daňového subjektu vyžádali předložení účetních a evidenčních dokladů, které se vztahující se ke kontrolovanému období (např. pokladní kniha, hlavní kniha, rozvaha, výsledovka, přijaté faktury č. 1 – 23, vydané faktury č. 001 - 010, pokladní doklady). K žádosti daňového subjektu bylo dohodnuto, že kontrola bude prováděna v sídle správce daně. Následovalo ústní jednání uskutečněné dne 10. 12. 2007, kdy byla správcem daně projednána s daňovým subjektem kontrolní zjištění. S ohledem na uvedené dospěl soud k závěru, že úkon ze dne 15. 8. 2007 tedy účinně přerušil prekluzivní lhůtu, která začala běžet znovu od konce roku 2007 a skončila dne 31. 12. 2010 (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Jelikož daň za toto zdaňovací období byla žalovaným pravomocně doměřena dne 15.6.2009, nemůže být námitka prekluze důvodná.

V návaznosti na výše učiněný dílčí závěr nemohly být tedy úspěšnými námitky obsažené ve třetím (zčásti), čtvrtém a pátém žalobním bodu, neboť žalobce v těchto námitkách vychází z tvrzeného předpokladu, že daňová povinnost žalobce byla správními orgány doměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty, k čemuž však nedošlo (viz výše).

Ve třetím žalobním bodu tvrdil totiž žalobce, že nesrovnalost plynoucí z uplatňování daňových zákonů spočívala v nesouladu postupu správce daně s daňovými zákony, přičemž nesoulad dovozoval právě ze skutečnosti, že k doměření předmětné daňové povinnosti došlo po uplynutí prekluzivní lhůty dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Ve čtvrtém žalobním bodu dovedl žalobce z toho, že správce daně vydal rozhodnutí po uplynutí prekluzivní lhůty dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, že správce daně nebyl příslušným k vydání dodatečného platebního výměru, a proto by mělo být na napadené rozhodnutí nahlíženo jako na nicotné. Konečně v pátém žalobním bodu tvrdil žalobce, že v průběhu řízení nebyl ze strany správců daně učiněn žádný úkon, s nímž by zákon spojoval účinky prolongace prekluzivní lhůty.

K námitkám obsaženým ve třetím žalobním bodu je nutno ještě dodat, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se v něm vypořádal se všemi důvody uvedenými v žádosti žalobce; posouzení důvodů, pro které žalobce žádal prominutí předmětné daňové povinnosti, představuje de facto správní úvahu žalovaného, z níž vyplývají důvody, pro které žádosti žalobce nevyhověl. Žalobcův požadavek, aby z odůvodnění bylo zřejmé, které důvody odmítl, ke kterým skutečnostem z daňového řízení přihlédl a ke kterým nikoliv, je jednak uveden natolik obecně, že jej nelze přezkoumat, a jednak žalovaný ani skutečnosti týkající se vyměření daňové povinnosti v daňovém řízení neposuzuje. Dle žalobce došlo ke zneužití správního uvážení, nic takového však soud neshledal. V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu z 20. 7. 2006, č.j. 6 A 25/2002-42 soud uvádí, že dospěl k závěru, že správní orgán nezneužil ani nepřekročil meze správního uvážení, ba, že nezjistil v daném případě, že řízení předcházející vydání napadenému rozhodnutí proběhlo v rozporu se zákonem, tj. že v něm nebyla respektována všechna procesní práva žalobce, konkrétně, že k doměření daňové

povinnosti žalobce došlo až po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Správce daně nemohl dle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků kladně posoudit žádost žalobce a napravit nezákonný postup spočívající v tvrzeném doměření předmětné daňové povinnosti po uplynutí prekluzivní lhůty dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, když takovou skutečnost nezjistil a v daném případě ani nenastala (viz výše).

Jak již bylo uvedeno, rozhodnutí vydané dle § 55a zákona o správě daní a poplatků je založeno pouze na správním uvážení správního orgánu a je přezkoumatelné ve správním soudnictví pouze co do dodržení mezí správního uvážení a procesního postupu.

S ohledem na uvedené nemohla být proto úspěšnou ani námitka obsažená v prvním žalobním bodu, v němž namítá žalobce, že napadené rozhodnutí neobsahuje podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, potažmo neobsahuje odkaz na hmotněprávní předpis. Je tomu tak právě proto, že správní orgán v tomto rozhodnutí neřeší hmotněprávní otázky, resp. správnost vyměření daně v předchozím daňovém řízení, nýbrž zkoumá *stav právních předpisů ve vztahu k jejich aplikaci*. Lze znovu odkázat na výše uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, že *předmětem tohoto řízení je tedy posouzení skutečností jiných, než které vedly k vyměření daně; zatímco 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*. Jde tedy o rozhodnutí procesní a tomu odpovídá i poukaz žalovaného na právní úpravu, dle níž postupoval (ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 264 odst. 6 daňového řádu).

K námitce obsažené ve druhém žalobním bodu, v němž namítá žalobce, že bylo povinností žalovaného připustit proti napadenému rozhodnutí užití řádného opravného prostředku, soud uvádí, že žalovaný je vázán platnou právní úpravou. Pokud zákonodárce jednoznačně stanovil v ust. § 55a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, že opravné prostředky se proti němu nepřipouštějí, nelze tedy úspěšně namítat, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonnou úpravou. K tomuto závěru dospěl soud v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť již v rozsudku ze dne 9. 10. 2009, č.j. 5 Afs 44/2009-64 vyslovil Nejvyšší správní soud závěr, že ust. § 55a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je třeba vykládat tak, že opravné prostředky nelze uplatnit jak proti rozhodnutí, kterým se žadateli promine daň či příslušenství daně zcela nebo zčásti, tak proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti.

Soud uzavírá, že se s odůvodněním rozhodnutí žalovaného zcela ztotožnil, když dospěl k závěru, že žalobcem uváděné důvody pro prominutí daně dle § 55a daňového řádu nezakládají důvody nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Současně soud neshledal, že by žalovaný vybočil z mezí správního uvážení či porušil procesní pravidla. Z uvedených důvodů nelze ani žalobci přisvědčit, že v dané věci žalovaný postupoval v rozporu se základními zásadami daňového řízení, Ústavou a Listinou základních práv a svobod.

Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl pro nedůvodnost.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 23. dubna 2014

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Jana Jeklová