



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Aleny Krýlové a Mgr. Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **K.K.**, zast. JUDr. Evou Zemanovou, daňovou poradkyní se sídlem Přívrat 12, Brno, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. října 2011, č.j. 904/39341/2011,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozhodnutí, kterým žalovaný nevyhověl žádosti žalobce o prominutí dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2006 až prosinec 2008.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že prominutí daně je specifickým prostředkem liberační povahy, při jehož uplatnění nedochází k nápravě či odstranění vad rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně. Důvodem je v zásadě pouze existence nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů, přičemž nesrovnalostí není nezákonnost ani jiná nesprávnost aplikace norem. O nesrovnalost by se jednalo v případě účinků zákonem nepředvídaných nebo nezamýšlených. V důvodech tvrzených žalobcem nelze spatřovat nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Za nesrovnalost nelze považovat vznik daňových povinností v důsledku toho, že daňový subjekt do svých přijatých zdanitelných plnění zahrnul účetní doklady, na kterých je uveden jako dodavatel subjekt, který v době uskutečnění plnění již nebyl plátcem DPH. Daňový subjekt porušil § 73 odst. 1 zákona o DPH, jelikož svůj nárok neprokázal daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Dotčená ustanovení zákona jsou jasná a nedochází mezi nimi k rozporu.

Žalobce v podané žalobě namítal, že provedenou daňovou kontrolou daně z přidané hodnoty za červen 2006 až prosinec 2008 byly žalobci vyloučeny z nároku na odpočet daně za zdaňovací období září 2006 až prosinec 2008 daňové doklady za dodání zboží přijaté od dodavatele PhDr. R.S., neboť tento dodavatel nebyl v okamžiku uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a vystavení daňových dokladů za tato plnění zaregistrován jako plátce DPH. Dle správce daně tak došlo ze strany žalobce k uplatnění nároku na odpočet daně v rozporu s ust. § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH), dle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Žalobce poté podal v souladu s § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP) žádost o prominutí dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty za září 2006 až prosinec 2008 z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování ZDPH, které spatřoval především v tom, že pokud dr. S. vystavoval daňové doklady, ačkoliv nebyl v době jejich vystavení zaregistrován jako plátce DPH, byl přesto dle ust. § 108 odst. 1 ZDPH povinen daň přiznat a zaplatit, takže neuznáním odpočtu daně z jeho daňových dokladů u žalobce dochází k vybrání DPH dvakrát, a to jak od dr. S. na základě cit. ust. § 108 odst. 1 ZDPH, tak neuznáním odpočtu daně ve smyslu ust. § 73 odst. 1 ZDPH od žalobce, který předmětná plnění od dr. S. prokazatelně fakticky přijal a použil pro uskutečňování svých ekonomických činností, což správce daně při daňové kontrole nerozporoval. Za nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů pak žalobce v žádosti o prominutí daně označil také skutečnost, že ZDPH sice definuje povinnost ekonomicky činné osoby (dodavatele) se při překročení stanoveného obrátu zaregistrovat jako plátce DPH, již však neobsahuje ustanovení, které by z něj při nesplnění této povinnosti plátce DPH automaticky učinilo, čímž tímto zákonem není zabezpečena ochrana odběratelů proti podvodníkům předstírajícím plátcovství DPH.

Žalobce je přesvědčen, že i když nemá právní nárok na vyhovění jeho žádosti o prominutí daně, má právo na to, aby o této jeho žádosti bylo vedeno řádné řízení s dodržением všech procesních pravidel a také právo na správní uvážení správního orgánu v zákonných mezích a na nezneužití správního uvážení. Dle žalobce žalovaný tato jeho práva při rozhodování o jeho žádosti porušil, neboť se nevypořádal řádně s důvody v ní uvedenými, překročil meze správního uvážení a správní uvážení zneužil, v důsledku čehož nesprávně posoudil důvody tvrzené nesrovnalostí při uplatňování ZDPH a jeho rozhodnutí je z toho důvodu nezákonné. Dle ust. § 55a ZSDP může ministerstvo zcela nebo částečně prominout daň z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Žalobce v žádosti o prominutí daně formuloval výše uvedené důvody, pro které v jeho případě k nesrovnalostem při uplatnění ZDPH došlo, a žádal proto o prominutí dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty. Žalovaný však argumenty žalobce odmítl s tím, že za nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů lze považovat zejména případy účinků zákonem nepředvídaných nebo nezamýšlených, např. pokud by při striktním dodržení zákona došlo k dvojímu zdanění u téhož daňového poplatníka, aniž by toto dvojí zdanění bylo zákonem výslovně zamýšleno. Dle žalobce však právě na jeho případ dopadají účinky zákonem nepředvídané nebo nezamýšlené, které vedly ke dvojímu zdanění, což žalovaný ve svém rozhodnutí sám označil za důvod pro oprávněnou námitku nesrovnalostí při uplatnění daňových zákonů. Nedošlo zde sice ke dvojímu zdanění u téhož poplatníka, ale slovy odůvodnění napadeného rozhodnutí - při striktní současné aplikaci ust. § 108 odst. 1 písm. m) a § 73 odst. 1 ZDPH došlo ke dvojímu zdanění daní z přidané hodnoty, a to jak u dodavatele, tak u odběratele, což ZDPH ani obecná konstrukce neutrálního fungování daně z přidané hodnoty bezesporu nepředvídají ani nezamýšlejí. Z uvedeného důvodu jde dle žalobce jednoznačně o nesrovnalost při uplatňování ust. § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH a ust. § 73 odst. 1 ZDPH, která spočívá v terminologii obou cit. ust. ZDPH, neboť ust. § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH pracuje s pojmem osoba, zatímco ust. § 73 odst. 1 ZDPH používá užší pojem plátce. Striktní aplikace těchto dvou ustanovení správcem daně pak prokazatelně vede právě k nezamýšlenému dvojímu zdanění daní z přidané hodnoty, neboť je zde vyžadováno jak přiznání a zaplacení daně od osoby, která uvedla daň na daňovém dokladu, přestože z dikce tohoto ustanovení vyplývá, že tato nemusí být plátcem daně, zatímco příjemce daňového dokladu s uvedenou daní od takovéto osoby - neplátce - nemá nárok na odpočet daně a dochází tak u něho

k opakovanému zdanění téhož plnění, což je v rozporu s neutralitou systému daně z přidané hodnoty. S výše uvedeným názorem žalobce dle jeho názoru koresponduje rozsudek Soudního dvora EU (dále jen SDEU) ze dne 22. 12. 2010, C-438/09, Boguslaw Juliusz Dankowski proti Dyrektor Izby Skarbowej v Lodži (dále jen věc Dankowski). Zatímco totiž český ZDPH v ust. § 73 odst. 1 váže nárok na odpočet DPH na vystavení daňového dokladu plátcem, pak dle závěrů SDEU ve věci Dankowski upravuje tuto problematiku šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006 v čl. 18 odst. 1 písm. a), v čl. 22 odst. 3 písm. b) a v čl. 17 odst. 6 v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH z faktury od jiné osoby povinné k dani, která není registrována k DPH, pokud tato faktura obsahuje veškeré údaje dle cit. čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje k identifikaci výstavce faktur, a že cit. čl. 17 odst. 6 brání vnitrostátním právním předpisům vylučovat nárok na odpočet DPH zaplacené osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani v případě, že posledně uvedená není pro účely této daně registrována. Šestá směrnice 77/388/EHS byla nahrazena směrnicí 2004/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, není však sporu o tom, že podstata závěrů SDEU, které se dotýkají výkladu šesté směrnice je platná i v intencích této směrnice. SDEU tedy jednoznačně vychází při výkladu cit. evropských směrnic ve věci uplatnění nároku na odpočet daně z pojmu osoba povinná k dani, zatímco český ZDPH používá v ust. § 73 odst. 1 užší pojem plátce daně. Dle žalobce je evidentní, že SDEU rozsudkem ve věci Dankowski judikoval ochranu příjemci daňového dokladu obsahujícího všechny zákonem o DPH předepsané náležitosti v případě, že výstavce takového daňového dokladu není registrovaným plátcem DPH. Dle žalobce je zde zcela čitelná analogie posouzení nároku na odpočet daně z daňového dokladu vystaveného osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH ve smyslu rozsudku SDEU ve věci Dankowski a osobou, která uvede daň na daňovém dokladu ve smyslu ust. § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH a má tak povinnost daň přiznat a zaplatit. Z uvedeného jednoznačně plyne, že český ZDPH zde není v souladu se směrnicemi EU, ze kterých SDEU při rozhodování ve věci Dankowski vycházel a které jsou bezesporu závazné i pro naše daňové právo, neboť směrnice EU dle předmětného rozsudku SDEU nárok na odpočet z řádného daňového dokladu od neplátce DPH přiznávají, zatímco český ZDPH nárok na odpočet z řádného daňového dokladu od osoby, která na něm ve smyslu ust. § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH uvedla daň, nárok na odpočet dle ust. § 73 odst. 1 ZDPH neuznává.

Mimo nesrovnalost zákona při současném uplatnění § 108 odst. 1 ZDPH a ust. § 73 odst. 1 ZDPH, v důsledku čehož je na jedné straně požadováno vybrání daně a na druhé straně znemožněn její odpočet, však žalobce ve své žádosti o prominutí daně označil za nesrovnalost při uplatnění zákona také skutečnost, že ZDPH definuje povinnost ekonomicky činné osoby (dodavatele) se při překročení stanoveného obratu zaregistrovat jako plátce DPH, ale již neobsahuje ustanovení, které by z něho učinilo automaticky plátce, i když tuto povinnost nesplní, takže zde chybí ochrana odběratelů proti podvodníkům předstírajícím plátcovství. Oprávněnost uvedené námitky nesrovnalosti při uplatnění zákona dle žalobce v plné míře potvrdil již zmíněný rozsudek SDEU ve věci Dankowski, dle kterého nárok na odpočet daně vzniká z daňového dokladu vystaveného osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud takový daňový doklad obsahuje všechny zákonem požadované náležitosti, především pak údaje k identifikaci výstavce daňového dokladu. Dle následných výkladů předmětného rozsudku SDEU, ale i dle stanoviska Generálního finančního ředitelství k němu, dopadají jeho závěry také na případy, kdy řádný daňový doklad vystaví osoba povinná k dani, která již dříve překročila zákonem stanovený obrat pro povinnou registraci k DPH a v době vystavení daňových dokladů již tedy registrována k DPH být měla, tuto svoji zákonnou povinnost však nesplnila. Z uvedeného je dle žalobce evidentní, že zde existuje nesrovnalost při uplatňování ZDPH, neboť neposkytuje ochranu příjemci řádného daňového dokladu od osoby povinné k dani - neplátce, kterou rozsudek SDEU tak jednoznačně a závazně judikoval. V uvedeném smyslu žalobce dodává, že předmětné daňové doklady od dr. S. vyloučené mu z nároku na odpočet daně pro jejich vystavení neplátcem DPH nejen, že obsahovaly ve smyslu

rozsudku SDEU ve věci Dankowski veškeré zákonem požadované náležitosti a plnění na nich uvedená nebyla správcem daně zpochybněna, ale jeho případ vykazuje i výše uvedené atributy tohoto rozsudku pro uznání nároku na odpočet daně, neboť jen dle žalobci dostupných vystavených daňových dokladů překročil dr. S. v ust. § 6 ZDPH stanovený obrat pro povinnou registraci k DPH již fakturou č. 69/2005 ze dne 26. 9. 2005, takže od 1. 12. 2005 měl být dle ust. § 94 odst. 1 ZDPH registrovaným plátcem daně, svoji registrační povinnost však evidentně nesplnil. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že daňové doklady za září 2006 až prosinec 2008, které byly s ohledem na znění § 73 odst. 1 ZDPH žalobci vyloučeny z nároku na odpočet daně vystavil PhDr. S. ve smyslu rozsudku SDEU ve věci Dankowski navíc jako osoba povinná k dani, která již před vystavením předmětných daňových dokladů překročila zákonem stanovený obrat pro povinnou registraci k dani, registrační povinnost však nesplnila a i z tohoto důvodu byl v intencích tohoto rozsudku SDEU a obecně závazných směrnic EU dán u žalobce nárok na odpočet z daňových dokladů vystavených dr. S.

Ze všech výše uvedených skutečností dle žalobce jednoznačně vyplývá, že žalovaný při rozhodování o jeho žádosti o prominutí daně neoprávněně odmítl jeho argumentaci o nesrovnalostech při uplatňování ZDPH vznikajících při aplikaci jeho ust. § 108 odst. 1 písm. m) a § 73 odst. 1 a v důsledku absence ochrany příjemce daňového dokladu před podvodným jednáním neplátce DPH, neboť s ohledem na obsah této žaloby má za prokázané, že jím namítané nesrovnalosti vyplývající z uplatňování ZDPH ve smyslu ust. § 55a ZSDP existují. Navíc tyto argumenty žalovaný odmítl s odůvodněním, že o nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů by se mohlo jednat zejména v případech účinků zákonem nepředvídaných nebo nezamýšlených, např. kdy při striktním dodržení platné zákonné úpravy by došlo k dvojímu zdanění u téhož poplatníka, ačkoliv z výše uvedeného vyplývá, že žalobce argumentoval významově naprosto shodně, tj. že při současné aplikaci ust. § 108 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH dochází k nežádoucímu dvojímu zdanění a že ZDPH nepředvídá absenci ochrany příjemce daňového dokladu před podvodníkem předstírajícím plátcovství. V popsaném postupu žalovaného spatřuje žalobce překročení zákonných mezí správního uvážení a zneužití správního uvážení, neboť nepřihlédl k prokazatelně existujícím žalobcem namítaným nesrovnalostem při uplatňování ZDPH a odmítl argumenty žalobce, které na druhé straně označil v napadeném rozhodnutí pro tvrzení nesrovnalostí zákona za oprávněné. Mimo výše uvedené se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal se všemi důvody uvedenými v žádosti žalobce o prominutí daně. Ačkoliv zde okomentoval případy možných nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů a skutečnost, že žalobce porušil ust. § 73 odst. 1 ZDPH, vůbec se nevěnoval jeho námitkám ohledně aplikace § 108 odst. 1 ZDPH, v jejímž důsledku dochází k nežádoucímu dvojímu zdanění jak u dodavatele, tak u odběratele a nevěnoval se ani námitce nedostatečné úpravy ZDPH ve věci automatického vzniku plátcovství DPH při nesplnění zákonné registrační povinnosti. Dle žalobce tak není napadené rozhodnutí dostatečně odůvodněno a je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že předně nesouhlasí s tvrzením, že by v daném případě došlo ke dvojímu zdanění. Žalobce přes četné výzvy správce daně nikdy prokazatelně nedoložil, že byla fakturovaná zdanitelná plnění skutečně poskytnuta, a zejména se mu nepodařilo dokázat, že předmětná zdanitelná plnění poskytl a faktury vystavil právě dr. S. Ostatně jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole č.j. 30682/09/306930701562 ze dne 11. 6. 2010, právě pochybnost o tomto tvrzení vedla Finanční úřad ve Valašských Kloboukách k vyloučení předmětných faktur z daňových nákladů a k následnému doměření daně z přidané hodnoty. V dané věci není proto přílehlavá ani argumentace žalobce rozsudkem ve věci Dankowski. V tehdy judikované věci totiž „Rozhodnutím ze dne 23. března 2007 zamítl Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi nárok B. J. Dankowskiego na odpočet DPH zaplacené na vstupu, která byla uvedena ve fakturách vystavených M. Placekem, avšak nezpochybnil, že se dotyčné služby uskutečnily.“ To ovšem naprosto není případ žalobce, ve kterém, jak bylo uvedeno výše, naopak správce daně uskutečnění zdanitelného plnění a osobu jeho poskytovatele od počátku zpochybňoval. Výše uvedené závěry lze

potom ostatně vztáhnout i na argumentaci žalobce stanoviskem Generálního finančního ředitelství k otázce Dankowski ze Zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 8. 6. 2011, kde žalobce účelově vytrhává z kontextu pouze souhlasný pohled Generálního finančního ředitelství na obecnou možnost aplikace předmětného judikátu na ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH v případě, že bylo zdanitelné plnění uskutečněno osobou povinnou k dani, která již měla povinnost registrovat se jako plátce daně z přidané hodnoty, avšak tuto svou povinnost nesplnila, a vystavila doklad se všemi náležitostmi daňového dokladu, s výjimkou uvedení DIČ plátce, ale s uvedením DIČ osoby povinné k dani. Neuvádí již nicméně to, že dle daného stanoviska Generálního finančního ředitelství je zásadní podmínkou pro nárokování odpočtu naplnění veškerých podmínek uvedených v judikátu Dankowski a rovněž skutečnost, že mj. *„nejde o zneužití zákona, není pochyb o uskutečněném zdanitelném plnění, a není pochyb, že jej uskutečnila uvedená osoba.“* Za situace, kdy je sporné, že daná zdanitelná plnění uskutečnil a související faktury vystavil dr. S., nelze potom pochopitelně ani samotnými těmito spornými fakturami dokazovat, zda, popřípadě kdy, mělo dojít k překročení obratu pro povinnou registraci dr. S. k dani z přidané hodnoty. Ve světle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Dankowski nelze ani bez dalšího dovozovat shodné posouzení nároku na odpočet daně v případě daňového dokladu vystaveného osobou povinnou k dani, která není registrovaná k DPH ve smyslu citovaného judikátu, a v případě daňového dokladu vystaveného osobou, která má povinnost daň přiznat a zaplatit právě proto, že uvedla daň na daňovém dokladu ve smyslu ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH. Ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH totiž sleduje odlišný účel než ust. § 94 a § 95 zákona o DPH. Není přitom pochyb, že ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH je plně v souladu s normami evropského práva, což lze doložit i srovnáním textu cit. ustanovení se zněním Čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty.

K tvrzení žalobce, že zákon o DPH sice definuje povinnost ekonomicky činné osoby (dodavatele) se při překročení stanoveného obratu zaregistrovat jako plátce DPH, již však neobsahuje ustanovení, které by z něj při nesplnění této povinnosti plátce DPH automaticky učinilo, v čemž žalobce spatřuje existenci nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů, je na prvním místě nutné podotknout, že, jak vyplývá z výše uvedeného, nevztahuje se tato otázka přímo k projednávané věci. Nad rámec tohoto konstatování uvádí žalovaný k dané otázce následující: K nesrovnalostem ve smyslu ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků dochází při uplatňování daňových zákonů, tj. jejich pojmovým znakem je existence dvou různých ustanovení platných a účinných daňově-právních předpisů, která ve vzájemném souběhu vyvolávají nezamýšlené a nežádoucí účinky. K nesrovnalosti tudíž naopak nemůže dojít mezi určitým daňově-právním ustanovením a „nedostatkem“ nějaké právní úpravy, resp. tím, že platí právní úprava jiná. I kdyby správce daně usoudil, že by v určitém případě bylo vhodné přijmout novou, dosud absentující právní úpravu z důvodu domnělé „mezery v zákoně“, nemůže nahrazovat činnost zákonodárce a konstruovat jakousi nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů „de lege ferenda“. Z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný ve svém napadeném rozhodnutí nijak nevybočil z mezí správního uvážení ani správní uvážení nezneužil, když dospěl k závěru, že skutečnosti tvrzené žalobcem nemají povahu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Co se týče tvrzení žalobce, že žalovaný se ve svém napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal se všemi důvody předkládanými žalobcem, uvádí k tomu žalovaný následující: Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně popsal, v čem lze spatřovat nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že dotčená ustanovení zákona o DPH (tj. ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH a ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH) jsou naprosto jednoznačná a nedochází mezi nimi k žádnému rozporu, protože se mezi těmito ustanoveními nemůže jednat o nesrovnalost ve smyslu ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků. Zmínil potom též i podstatnou skutečnost, že se žalobci nepodařilo prokázat jeho nárok na odpočet odpovídajícím daňovým dokladem. Jak již bylo uvedeno výše, nesrovnalosti ve smyslu ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků připadají v úvahu pouze při uplatňování daňových zákonů, tedy

minimálně dvou různých právních norem v nich obsažených. Zejména v případě důvodu nedostatečné úpravy zákona o DPH ve věci automatického vzniku plátcovství DPH při nesplnění zákonné registrační povinnosti z toho muselo být žalobci zřejmé, že v tomto jím tvrzeném důvodu nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů spatřovat nelze. Žalobce ve své žádosti o prominutí daně ještě neargumentoval rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ve věci Dankowski, žalovaný tudíž nepokládal za nezbytné se k němu vyjadřovat. Vzhledem k tomu se tudíž žalovaný domnívá, že své napadené rozhodnutí odůvodnil dostatečně. S ohledem na výše uvedené žalovaný trvá na svém právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, podle něhož nebyly shledány zákonné podmínky pro prominutí daně spočívající v nesrovnalostech vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, a má za to, že žalobce nebyl napadeným rozhodnutím krácen na svých právech.

Městský soud v Praze přezkoumal podle ustanovení § 75 s.ř.s. napadené rozhodnutí v mezích žalobou uplatněných námitek. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání, neboť ani jeden z účastníků se k výslovnému dotazu soudu k této otázce nevyjádřil a má se tedy za to, že s rozhodnutím bez nařízení ústního jednání souhlasí (§ 51 odst. 1 s.ř.s.).

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.*“

Je zřejmé, že posouzení žádosti daňového dlužníka o prominutí daně (jejího příslušenství) spočívá zásadně na správním uvážení správního orgánu, jímž je žalované Ministerstvo financí, a v případech vymezených vyhláškou č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně, ve znění pozdějších předpisů, i finanční úřady. Judikatura správních soudů dříve popírala možnost přezkumu rozhodnutí vydaného dle § 55a ZSDP, počínaje rozhodnutím Ústavního soudu ze dne 22. července 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07, je však bráno jako nesporné, že takové rozhodnutí je přezkoumatelné. Ústavní soud v tomto nálezu uvedl, že *ustanovení § 55a daňového řádu, upravujícího prominutí daně či jejího příslušenství, [...] je právní normou, která zahrnuje kombinaci neurčitého 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 mezi - 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 (NSS) 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). 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 ze dne 9.11.2006).

Se zřetelem ke shora citované judikatuře jsou tedy zřejmé následující závěry: rozhodnutí vydané dle § 55a ZSDP 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. Není úlohou soudu, aby správní úvahu žalovaného ministerstva nahrazoval úvahou vlastní. Žalovaný k podstatě věci uvedl, že o nesrovnalost by se jednalo v případě účinků zákonem nepředvídaných nebo nezamýšlených, v důvodech tvrzených žalobcem nelze spatřovat nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Za nesrovnalost nelze považovat vznik daňových povinností v důsledku toho, že daňový subjekt do svých přijatých zdanitelných plnění zahrnul účetní doklady, na kterých je uveden jako dodavatel subjekt, který v době uskutečnění plnění již nebyl plátcem DPH. Daňový subjekt porušil § 73 odst. 1 zákona o DPH, jelikož svůj nárok neprokázal daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Dotčená ustanovení zákona jsou jasná a nedochází mezi nimi k rozporu.

Soud po posouzení věci dospěl k závěru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně osvětlil, proč má za to, že v daném případě nenastaly „nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů“. Žalovaný má za to, že pokud žalobce do svých přijatých zdanitelných plnění zahrnul účetní doklady, na kterých je uveden jako dodavatel subjekt, který v době uskutečnění plnění nebyl plátcem DPH, nebyl vznik daňové povinnosti „nesrovnalostí“, ale logickým důsledkem porušení zákona o DPH. Na této úvaze soud neshledává žádné pochybení. Žalobce v žalobě obsáhle zdůvodňuje, proč má za to, že v uvedeném případě zmíněné „nesrovnalosti“ nastaly, jak však soud zjistil ze správního spisu, samotná žádost žalobce o prominutí daně ze dne 24.12.2010 je velmi stručná. Není úlohou soudu, ale správního orgánu, aby žádost žalobce věcně posuzoval, a pokud tedy žalobce přednáší svou argumentaci z velké většiny až v žalobě nemůže namítat, že se s jeho důvody žalovaný řádně nevypořádal. Soud osvětlil výše, soud přezkoumává žalobou napadené rozhodnutí pouze co do dodržení mezí správního uvážení a procesního postupu, přičemž v postupu žalovaného v tomto směru neshledal nedostatky.

Ze všech shora uvedených důvodů tedy soud neshledal žalobu důvodnou a podle § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., za situace, kdy plně úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **I z e** 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Praze dne 20.března 2013

JUDr. Eva P e c h o v á ' v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková