



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: **Ing. J.K.**, zast. JUDr. Jaroslavem Kobíkem, daňovým poradcem se sídlem Bořivojova 21, Praha 3, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, zast. JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem nám. 14 října 3, Praha 5, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. července 2009, č.j. 39/32 986/2009-392,

t a k t o:

- I. **Žaloba s e 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 daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že názor žalobce uvedený v žádosti, že v případě zrušení dodatečného platebního výměru za rok 1998 správce daně zruší i dodatečný platební výměr za rok 2000, nemá oporu v platných právních předpisech. V době vydání soudního rozsudku již uplynula lhůta pro zahájení obnovy řízení nebo přezkumného řízení, tj. mimořádných opravných prostředků, kterými dochází ke stanovení daňové povinnosti. Marné uplynutí lhůt pro uplatnění mimořádných opravných prostředků, kterými dochází ke stanovení daňové povinnosti, nelze považovat za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů v rámci prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků, které nemá zákonem dané omezení pro zahájení řízení. Prominutí daně neslouží ani k řešení nespokojenosti daňového subjektu s vyměřenou daní. Prominutí je možné pouze z důvodu nesrovnalostí daňových zákonů. Ministerstvo financí dospělo na základě výše uvedených skutečností k závěru, že nejsou naplněny podmínky k prominutí daně dle § 55a

zákona o správě daní a poplatků. Za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů nelze považovat uplynutí lhůty pro uplatnění řádného či mimořádného opravného prostředku, který má stanovenou lhůtu pro zahájení řízení zákonem o správě daní a poplatků. Prominutí daně je mimořádným opravným prostředkem, při jehož uplatnění nedochází k odstraňování vad rozhodnutí či postupů správce daně.

Žalobce v podané žalobě namítal, že ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 uvedl značnou daňovou ztrátu a tuto ztrátu pak uplatnil v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000. Finanční úřad pro Prahu 10 (správce daně) vydal po provedené daňové kontrole dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 č. 1020000621 čj. 103931/02/010915/6612 ze dne 27. 3. 2002, kterým byla žalobci snížena vykázaná daňová ztráta za rok 1998 a v návaznosti na toto rozhodnutí vydal správce daně navazující dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 č. 1020000468 čj. 90726/02/010915/6612 ze dne 27. 3. 2002, do kterého promítl snížení uplatněné daňové ztráty z roku 1998.

Proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 žalobce podal odvolání. Proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 se žalobce neodvolal, neboť toto rozhodnutí bylo v té době relativně zákonné, když podmínkou jeho nesprávnosti a nezákonnosti bylo až zrušení dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998. Žalobce předpokládal, že v případě, že by byl vydaný dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 posléze zrušen, musel by správce daně vydaný dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 též zrušit z úřední povinnosti, neboť by to odpovídalo právní teorii, podle které všechna rozhodnutí navazující na rozhodnutí nezákonné musí být též zrušena jako nezákonná. Dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 byl na základě soudního rozhodnutí posléze Finančním ředitelstvím pro hl. m. Prahu jako odvolacím orgánem zrušen. Zrušením dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 žalobci nevznikla daňová povinnost za rok 1998 tak, jak ji správce daně ve svém dodatečném platebním výměru doměřil. Zrušením dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 se tedy stal nezákonným i dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000. Správce daně však již toto své rozhodnutí z úřední povinnosti nezrušil.

Žalobcem výše zmíněná právní teorie o zrušení rozhodnutí navazujících na rozhodnutí nezákonné není do daňového řádu promítnuta a tento zákon upravuje jen osud příslušenství daně. Je zde tedy zjevná nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Žalobce již nemohl využít pro zrušení předmětného dodatečného platebního výměru ostatní v úvahu přicházející mimořádné opravné prostředky z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Proto žalobce ve smyslu ustanovení § 55a daňového řádu požádal o prominutí daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000. Žalovaný ale jeho žádost zamítl. V odůvodnění žalovaný uvedl, že prominutí je možné pouze z důvodu nesrovnalostí daňových zákonů a že při uplatňování prominutí daně nedochází k odstraňování vad rozhodnutí či postupů správce daně. Takovýto názor a tedy i postup žalovaného je ale dle žalobce v rozporu s ustanovením § 55a daňového řádu. Zákon nehovoří o nesrovnalosti mezi daňovými zákony, jak se domnívá žalovaný, ale zákon výslovně stanoví, že jde o nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů, tedy nesrovnalosti vzniklé při aplikaci daňových zákonů

správci daně. Podle názoru žalobce mohou nesrovnalosti spočívat i v nesprávné aplikaci daňových zákonů správci daně a také v tom, že určité situace zákon vůbec neřeší, neboť je zákonodárce opomněl, jako je tomu v případě žalobce. Žalobce odkazuje na rozsudek NSS č.j. 2 Afs 170/2006-59. Jak argumentoval žalobce v žádosti o prominutí daně a jak uvedl i výše, daňový řád neupravuje situaci, kdy jedno rozhodnutí je posléze shledáno nezákonným a na toto nezákonné rozhodnutí navazuje rozhodnutí další. Toto navazující rozhodnutí je tedy též nezákonné, ale protože mezitím uplynula u tohoto navazujícího rozhodnutí lhůta, kdy je možno toto rozhodnutí zrušit či změnit jiným mimořádným opravným prostředkem, v úvahu připadá pouze institut prominutí daně. Žalovaný tedy měl žádosti o prominutí daně vyhovět, a to v rozsahu, ve kterém byla zákonnost dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 dotčena zrušením dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998. Jinými slovy, žalovaný měl v napadeném rozhodnutí zohlednit skutečnost, že správce daně nesprávně snížil žalobci v roce 2000 uplatněnou daňovou ztrátu z roku 1998 a že žalobce za rok 2000 dodatečně zaplatil na dani více než měl. Jestliže ustanovení § 55a daňového řádu stanoví, že ministerstvo může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, pak nastane-li takováto zákonem předvídaná situace, je žalobce oprávněn legitimně očekávat, že na jeho žádost k prominutí daně skutečně dojde. Jestliže žalovaný žádost žalobce přesto zamítl, jde o svévoli žalovaného a o nezákonné rozhodnutí.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že dle jeho názoru lze zmíněnou právní teorii, podle které všechna rozhodnutí navazující na rozhodnutí nezákonné musí být též zrušena jako nezákonná, aplikovat na situaci, ve které se jedná o podmíněná, resp. přímo navazující rozhodnutí. V případě dodatečných platebních výměrů za roky 1998 a 2000 se nejedná o přímo navazující rozhodnutí, a tudíž z této teorie nelze vycházet. Dodatečný platební výměr za rok 2000, resp. daňová povinnost z něj vyplývající, reaguje jen z části na skutečnosti, které vychází z již zrušeného dodatečného platebního výměru za rok 1998. Rozhodnutí vydané správcem daně se nestane neplatným v případě, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být uplatněny již dříve v řízení. Zrušení dodatečného platebního výměru za rok 1998 je nová skutečnost v daňovém řízení, která nemohla být zohledněna dříve v řízení, a proto zakládá titul mimořádného opravného prostředku obnovy řízení vyplývající z ustanovení § 54 odst. 1, písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Žalobce před podáním žádosti o prominutí daně nevyužil řádné ani mimořádné opravné prostředky ve stanovených lhůtách, kterými by napadl správnost a oprávněnost vydání dodatečného platebního výměru roku 2000. Žalobce podal návrh na obnovu řízení až po uplynutí prekluzivní lhůty pro jeho podání. Po marném uplynutí lhůt pro zahájení mimořádných opravných prostředků nelze namísto nich využít institutu prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků, které nemá zákonem dané omezení pro zahájení řízení a kterým lze daň prominout pouze z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.

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 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 (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 marné uplynutí lhůt pro uplatnění mimořádných opravných prostředků, kterými dochází ke stanovení daňové povinnosti, nelze považovat za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů v rámci prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Prominutí daně neslouží ani k řešení nespokojenosti daňového subjektu s vyměřenou daní. S tímto závěrem žalovaného správního orgánu se soud ztotožňuje. Soud dodává, že 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 daňových právních předpisů, která ve vzájemném souběhu vyvolávají nezamýšlené a nežádoucí účinky. K nesrovnalostem tudíž naopak nemůže dojít mezi určitým daňově právním ustanovením a „nedostatkem“ nějaké právní úpravy. Soud rovněž nemůže souhlasit s tvrzením žalobce, že všechna rozhodnutí navazující na rozhodnutí nezákonné musí být též zrušena jako nezákonná. Zrušit nezákonné rozhodnutí lze jen za podmínek a z důvodu a ve lhůtách stanovených zákonem. V daném případě zrušení dodatečného platebního výměru za rok 1998 je novou skutečností v daňovém řízení, která nemohla být uplatněna dříve, a zcela jistě by zakládala titul mimořádného opravného prostředku obnovy řízení, avšak žalobce podal návrh na obnovu řízení až po marném uplynutí lhůty pro jeho podání. To, že došlo k marnému uplynutí lhůty pro uplatnění mimořádného opravného prostředku, nelze chápat jako nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků je specifickým prostředkem liberační povahy, při jehož uplatnění nedochází k nápravě či odstranění vad rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně při aplikaci daňového zákona. Důvodem pro aplikaci institutu prominutí daně dle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků je v zásadě pouze existence nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů, přičemž nesrovnalostí není ani nezákonnost ani jiná nesprávnost aplikace platných daňových norem. O nesrovnalost by se jednalo zejména v případech účinků zákonem nepředvídaných nebo nezamýšlených, např. kdy při striktním dodržení platné zákonné úpravy by došlo v některém případě k dvojímu zdanění u téhož daňového poplatníka, aniž by toto dvojí zdanění bylo zákonem výslovně zamýšleno. Za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů nelze považovat situaci, kdy sice žalobce dosáhl zrušení platebního výměru za zdaňovací období roku 1998, avšak platební výměr za zdaňovací období roku 2000 zůstal nedotčen, neboť lhůty pro uplatnění řádných i mimořádných opravných prostředků marně uplynuly. Žalovaný správní orgán v žalobou napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil, proč situaci žalobce neposoudil jako nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů, a soud neshledal, že by jeho uvážení vybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, či že by své uvážení zneužil nebo porušil procesní pravidla.

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 **l 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). Příkladně-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](http://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