

SODNÍ PŘEZKOUMÁNÍ PROMÍJENÍ DANÍ V ČESKÉ REPUBLICĚ

Jan Matějka

Úvod

Daně jsou klíčovou součástí podnikatelského prostředí. [25] Podle názoru Nejvyššího správního soudu daňový systém představuje nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, ale především je testem legitimity instituce státu: „Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat, a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkci státu.“ [21]

Je nesporné, že výběr daní v České republice trpí mnoha závažnými nedostatky. Asi na prvním místě je přetrvávající nejasnost daňového práva. Ta je někdy až zarážející a vnučuje se otázka, zda nejasnosti v zákonech nebyly vytvořeny záměrně. Jakoby zbytečně Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňoval význam principu právní jistoty jakožto atributu materiálně chápaného demokratického právního státu, ve kterém komponentem principu právní jistoty je nejen předvídatelnost práva, ale i předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem. [15]

Dalším nedostatkem je celkově nízká efektivnost výkonu veřejné správy, způsobená zejména personální předimenzovaností úřadů, nedostatečnou kvalifikovaností vedoucích pracovníků, nedostatečnou odbornou úrovní úředníků, nedostatečným legislativním prostředím a neuplatňováním odpovědnosti za nesprávný výkon veřejné moci. [9]

Konečně závažným nedostatkem je i obecně nedostatečná vnější kontrola vrchnostenského rozhodování veřejné správy v důsledku vývoje právní úpravy organizace veřejné správy po roce 1989, poznamenaného plošným odmítáním vnějších kontrolních mechanismů, vydávaných za pozůstatky centralismu z období před rokem 1989. [8]

Všechny tyto nedostatky a možnost ekonomické likvidace daňového poplatníka státem, navíc

v situaci, kdy podle ustanovení § 48 odst. 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků odvolání v daňovém řízení nemá v zásadě odkladný účinek, zvyšují nebezpečí výskytu korupce v daňovém řízení.

Cílem tohoto příspěvku je poukázat na některé problémy související s institutem promíjení daní a příslušenství daní orgány daňové správy České republiky, které podle názoru autora vedou k oslabení soudní kontroly rozhodování správců daně a působí tak proti veřejnému zájmu na transparentním výběru daní. Jakkoliv totiž soudní kontrola veřejné správy představuje kontrolou nepřímou, kdy rozhodovací činnost soudů působí přímo jen v dané konkrétní věci a to jen za podmínky aktivní legitimize účastníka řízení [10], její zejména preventivní význam při omezování výskytu korupčních příležitostí je nepochybný. [28]

1. Právní úprava rozhodování o prominutí daně a příslušenství daně

Téma promíjení daní se v České republice stalo mediálně atraktivní, když asi nejznámější se stala kauza prominutí daňového nedoplatku ve výši 26 milionu Kč hoteliéroví Vlastimilu Dvořákovi. [29] Problematika má ale i značný fiskální význam, protože objem promínutých daní spolu s promínutým příslušenstvím daní v posledních překročil hranici 10 mld. Kč ročně, jak ukazuje Tab. 1.

Zákonnou úpravu promíjení daní obsahuje § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Tento zákon, který je dosud platným předpisem upravujícím daňové řízení, je už v mnoha ohledech zastaralý, a proto by ho měl nahradit tzv. daňový řád. Podle důvodové zprávy k návrhu daňového řádu „Přijetí daňového řádu by mělo především zajistit větší právní jistotu daňových subjektů i správců daní, neboť návrh reaguje na patnáctiletou zkušenost s problémy interpretace původního zákona, která se projevuje jak rozdílným rozhodováním v obdobných případech krajskými soudy a některými

Tab.1: Souhrnné informace o prominutých daních a příslušenství daní v jednotlivých letech

| Přehled prominuté daně a příslušenství podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb. | | | | | |
|---|---------------|---------------|------------------------------|-------|---------------|
| Rok | Prominutá daň | | Prominuté příslušenství daně | | |
| | Mil.Kč | Počet případů | mil.Kč | % (*) | Počet případů |
| 1998 | 430,9 | 2 174 | 872,6 | 8,8 | 16 278 |
| 1999 | 538 | 1 088 | 900 | 0,5 | 18 957 |
| 2000 | 929,9 | 783 | 1 289,2 | 4,7 | 19 205 |
| 2001 | 1 772,0 | neuveдено | 4 144,3 | 7,7 | Neuveдено |
| 2002 | 1 367,5 | neuveдено | 1 781,5 | 14,9 | Neuveдено |
| 2003 | 4 020,9 | neuveдено | 3 896,8 | 33,4 | Neuveдено |
| 2004 | 6 343,9 | neuveдено | 4 862,8 | 34,8 | Neuveдено |
| 2005 | 5 564,3 | neuveдено | 5 296,0 | 44,5 | Neuveдено |
| 2006 | 4 807,8 | neuveдено | 5 247,7 | 34,7 | Neuveдено |
| 2007 | 5 009 | neuveдено | 5 420 | 43 | Neuveдено |

(*) = % z předepsaného příslušenství daně za stejné období

Zdroj: Informace o činnosti České daňové správy [online]. [cit. 2008-01-25]. <<http://cds.mfcr.cz>>.

senáty Nejvyššího správního soudu, tak i jednotlivými správci daní.“ Termín schválení daňového řádu byl několikrát odložen a v době odevzdání tohoto příspěvku byly podle dostupných informací legislativní práce na daňovém řádu zastaveny.

Podle ustanovení § 55a odst. 1 ZSDP Ministerstvo financí může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak může ministerstvo učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. Příslušenství daně se podle § 58 ZSDP rozumí penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle tohoto nebo jiného daňového zákona.

Podle ustanovení § 55a odst. 2 ZSDP Ministerstvo financí může k promíjení daně a/nebo příslušenství daně zmocnit jednotlivé správce daně, a to obecně závazným právním předpisem. Tímto předpisem je vyhláška č. 299/1993 Sb., na základě které mohou finanční úřady promíjet příslušenství daně kromě exekučních nákladů, a to maximálně do výše 600 000 Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně.

Jako součást opatření k omezení příčin vzniku korupce vydalo Ministerstvo financí metodický pokyn s označením „DS-129“, upravující postup a pravomoci při rozhodování správců daně o promíjení příslušenství daní.[4] Tento metodický pokyn obsahuje příkladný výčet skutečností (hledisek), které je příslušný správce daně povinen vzít

do úvahy při rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně. Pokyn „DS-129“ byl původně určen pouze pro služební potřebu správců daní, ovšem na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu spis. zn. spis. 5 As 28/2007-89 ze dne 17.1.2008 došlo k „odtjnění“ pokynu. [24] Z odůvodnění rozsudku: „Týkají-li se však zmiňované interní „Pokyny“ výkonu veřejné správy, tedy činnosti správce daně, jakožto orgánu veřejné moci, navenek, ve vztahu k veřejnosti a upravují-li aplikační postupy stran jednotlivých ustanovení daňových zákonů, nelze je, jakkoliv jsou takto označeny, považovat za informace vyloučené z práva na jejich poskytnutí těm, jichž se postupy v nich upravené bezprostředně týkají. Není zde pochyb o tom, že rozhodování o daňových povinnostech jakož i o daňových úlevách bezesporu je výkonem veřejné správy a správce daně, jakožto orgán veřejné moci, zde rozhoduje o právech a povinnostech osob. Je tudíž třeba, aby tato činnost byla prováděna transparentním způsobem a pod přiměřenou kontrolou veřejnosti. Není přitom rozhodné, zda se jedná o pokyn řady D nebo DS, popř. jiný pokyn a hlediska rozlišování mezi těmito pokyny (tedy zda jsou nebo nejsou určeny veřejnosti) jsou zcela bez významu. Rozhodující je vždy pouze ta skutečnost, zda takový pokyn obsahuje informace, týkající se výkonu veřejné správy navenek či se jedná výlučně o akt organizační, metodický nebo řídicí, který zásadně nemůže ovlivnit subjekty jiné, než ty, které mu z hlediska

služební podřízenosti pod disciplinární odpovědností podléhají.“

V květnu 2008 Ministerstvo financí metodický pokyn „DS-129“ zrušilo a nahradilo jej pokynem „DS-159“, který ministerstvo umístilo na své internetové stránce.

2. Správní uvážení a neurčitě právní pojmy v rozhodování o prominutí daně a příslušenství daně

V ustanovení § 55a odst. 1 ZSDP se setkávají dva komplikované právní jevy: prostor pro správní uvážení ministerstva resp. správce daně (vtělený do textu právní normy slovy „může prominout“) a použití neurčitých právních pojmů k vymezení podmínek, za jakých může k prominutí daně a/nebo příslušenství dojít (v textu normy vyjádřených jako „tvrdost“ a „nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů“).

Teorie správního práva definuje správní uvážení jako autonomní prostor poskytnutý zákonodárcem správnímu orgánu, v rámci kterého správní orgán na základě zhodnocení skutkového a právního stavu věci samostatně vybírá jednu ze dvou či více alternativ rozhodnutí. [27] Nejčastěji používanými synonymy pro pojem správní uvážení jsou pojmy volné uvážení (úvaha) nebo správní diskrece.

Bez použití správního uvážení by výkon státní správy nebyl vůbec možný. Ponechání prostoru pro správní uvážení je nutným důsledkem složitosti a proměnlivosti reality, ve které absolutní vázanost orgánů veřejné správy právními předpisy není myslitelná, účelná, a ani nutná. [26] Autor napočítal celkem 95 případů, kdy ZSDP ponechává správci daně prostor k uplatnění správního uvážení.

V textu právní normy je pravomoc správního orgánu k použití správního uvážení zpravidla vyjádřena slovem „může“. Jak je uvedeno v [26] na straně 66, z toho však nelze automaticky dovozovat, že každé použití slova „může“ v právní normě zakládající pravomoc správního orgánu nutně vždy označuje případ správního uvážení.

Výrazem správního uvážení je i zásada volného hodnocení důkazů. V ZSDP je tato zásada zakotvena v ustanovení § 2 odst. 3, podle kterého při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

Míra volnosti resp. vázanosti správní úvahy může být v jednotlivých konkrétních případech

různá, sahající od ničím neomezené „absolutní volné úvahy“ až po případy hraničící s absolutní vázaností správního orgánu právní normou. Významný prvorepublikový teoretik J. Hoetzel k tomu uvádí: „Jde o to, musí-li správní úřad ze zákonné faktické premisy vyvodit určitý právní závěr. Někdy je tomu tak, jindy však je správnímu úřadu poskytnuta volnost buď naprostá nebo určitá - je tu celá stupnice od naprosté volnosti až k úplné vázanosti správního úřadu.“ [3] Jak je uvedeno v [26] na straně 84, „naprostou volností“, resp. „absolutní volnou úvahou“ jsou miněny případy, ve kterých není založen právní nárok na vydání rozhodnutí o přiznání určitého oprávnění nebo plnění, případně ani na vydání rozhodnutí správního orgánu.

Z absence právního nároku na kladné vyřízení žádosti o prominutí daně a/nebo příslušenství daně lze vyvodit závěr, že rozhodnutí podle § 55a ZSDP je rozhodnutím založeným na absolutní, ničím neomezené volné úvaze. Shodný názor vyslovil Ústavní soud v nálezu spis. zn. IV. ÚS 49/04 ze dne 16.3.2006. [17]

Jevem příbuzným k správnímu uvážení je použití neurčitých právních pojmů správním orgánem.

Jak je uvedeno v [26] na straně 20, neurčitým právní pojem se rozumí slovní výraz použitý právní normou bez toho, že by byl přesně právem (tedy právní normě) vymezen jeho rozsah a/nebo obsah, aniž by jej sám svým jazykovým významem určoval. Podobně jako v případě správního uvážení i v případě použití neurčitých právních pojmů zákonodárce ponechává správnímu orgánu prostor pro jeho vlastní iniciativu, spočívající v nalézání obsahu neurčitěho právního pojmu.

V ustanovení § 55a odst. 1 ZSDP jsou prostřednictvím neurčitých právních pojmů vymezeny důvody pro prominutí daně a/nebo příslušenství daně, kterými jsou „nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů“, jakožto důvod pro prominutí daně, a „tvrdost“, jakožto důvod pro prominutí daně a/nebo příslušenství daně. Pokud zákonný důvod pro prominutí daně a/nebo příslušenství daně chybí, ministerstvo resp. správce daně žádosti o prominutí daně a/nebo příslušenství daně v žádném případě vyhovět nesmí. Z toho vyplývá závěr, že ministerstvo resp. správce daně musí naplnění výše uvedených zákonných důvodů pro prominutí daně a/nebo příslušenství daně nejprve posoudit, aby mohly o žádosti vůbec rozhodnout.

V rovině soudní aplikace práva existují mezi správním uvážením a použitím neurčitých právních pojmů podstatné rozdíly. Nalezení obsahu neurčitého právního pojmu v procesu aplikace právní normy správním orgánem je úkolem, pro jehož splnění je nezbytným nástrojem judikatura. Význam rozhodovací činnosti soudů pro nalézání obsahu neurčitých právních pojmů není dnes již zpochybňován [11] a existenci normativní funkce judikatury v České republice potvrdil i Ústavní soud. [13]

Naproti tomu rozsah přezkoumání správního uvážení ve správním soudnictví je limitován ustanovením druhé věty § 78 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), podle kterého „pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil.“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že předmětem soudního přezkoumání je nikoliv pouze dodržení zákonem stanovených mezí správního uvážení, ale i možné zneužití správního uvážení správním orgánem.

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu soud při přezkoumávání zákonem stanovených mezí správního uvážení nehodnotí výsledek úvahy správního orgánu, nýbrž pouze to, zda orgán při rozhodování nepřekročil meze správního uvážení. [5] K podobným závěrům opakovaně dospěl i Ústavní soud v rozhodnutích ve věci práva na soudní a jinou právní ochranu podle čl. 36 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, např. v nálezu spis. zn. II.ÚS 190/94 ze dne 20.12.1995: „Správní uvážení je nutno chápat jako zákonem povolenou volnou úvahu. Přezkoumání Ústavním soudem sice není v těchto případech vyloučeno, je však omezeno a může se týkat pouze toho, zda rozhodnutí nevybočilo z mezí stanovených ústavním zákonem nebo smlouvou podle čl. 10 Ústavy.“ [12]

Ustanovení druhé věty § 78 odst. 1 s.ř.s. je součástí části zákona (tzn. § 65 až 78 s.ř.s.), která upravuje řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, přičemž podle § 65 odst. 1 s.ř.s. se za rozhodnutí považuje úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti. Z toho vyplývá, že žalobce nemůže u správního soudu účinně namítat překročení zákonem stanovených mezí a/nebo zneužití správního uvážení správním orgánem v rámci

žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s.ř.s., ani v rámci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. s.ř.s.

K výše uvedenému lze podotknout, že právní úprava platná před účinností s.ř.s. umožňovala soudní přezkoumání správního rozhodnutí pouze z hlediska jeho zákonnosti. Podle ustanovení § 245 odst. 2 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění platném do 31.12.2002, u rozhodnutí, které správní orgán vydal na základě zákonom povolené volné úvahy (správního uvážení), přezkoumává soud pouze zda takové rozhodnutí nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem. Nálezem Ústavního soudu spis. zn. Pl. ÚS 16/99 ze dne 27.6.2001 [14] byla tato právní úprava shledána jako protiústavní a zrušena.

3. Možnost přezkoumání rozhodnutí o prominutí daně a příslušenství daně ve správním soudnictví

Ústavní soud v nálezu spis. zn. IV. ÚS 49/04 ze dne 16.3.2006 vyslovil názor, že rozhodnutí správce daně o prominutí daně podle § 55a ZSDP je, jakožto rozhodnutí založené na absolutní volné úvaze, zásadně vyloučeno ze soudního přezkoumání: „Naproti tomu stojí rozhodnutí, založená na zákonem poskytnutém oprávnění k „absolutní volné úvaze“, která zásadně předmětem soudního přezkumu nejsou, neboť správnímu orgánu přiznávají úplnou možnost volby, zda někomu určité oprávnění udělí či nikoliv, a současně zde „chybí právní nárok na udělení oprávnění, a tedy i subjektivní právo žalobce. ... Příkladem takového absolutní správní úvahy je rozhodnutí ministerstva o prominutí daně, ve smyslu ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb. (shodně č. 95 Sbírky rozhodnutí NSS). Na dosažení určitého rozhodnutí v rámci „absolutní volné úvahy“ tedy nemají adresáti těchto rozhodnutí subjektivní veřejné právo a správní orgán disponující touto „absolutní volnou úvahou“ se pohybuje v rámci diskrece nezávané jakýmkoliv zákonnými podmínkami.“

V citované části odůvodnění nálezu se Ústavní soud odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze spis. zn. 10 Ca 96/2003-8 ze dne 30.9.2003, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí NSS č. 95/2004 s touto právní větou: „Rozhodnutí vydané podle § 55a zákona ČNR č. 337/1992

Sb., o správě daní a poplatků, je z přezkumu ve správním soudnictví vyloučeno i podle právní úpravy účinné od 1.1.2003. Má totiž nesporně povahu úkonu, který nezakládá, nemění ani neruší práva a ani závazně neurčuje práva a povinnosti (§ 65 odst. 1 s.r.s. a contrario), protože se jím nerozhoduje o právu ve smyslu nároku založeného zákonem."

V pokračování odůvodnění nálezu spis. zn. IV. ÚS 49/04 ze dne ze dne 16.3.2006 Ústavní soud dále uvádí, že nemožnost soudního přezkoumání správních rozhodnutí založených na absolutní volné úvaze je sice zásadní, nikoliv ovšem bezvýjimečná: „Jako taková jsou proto rozhodnutí správních orgánů, dosažená „absolutní“ správní úvahou, v zásadě mimo přezkumnou činnost správního či ústavního soudnictví, byť toto vyloučení ze soudního přezkumu neplatí bezvýjimečně. Soudní přezkum se výjimečně uplatní tehdy, pokud by správní orgán při svém rozhodování překročil rámec, který mu pro jeho „absolutní“ volnou úvahu dává český ústavní pořádek (zejména zákaz diskriminace).“ Tato část argumentace, v zásadě korespondující s ustanovením § 78 odst. 1 s.r.s., obsahuje obecné úvahy a nelze ji vztáhnout k rozhodnutí o prominutí daně a/nebo příslušenství daně podle § 55 ZSDP, o kterém se Ústavní soud explicitně vyjádřil, že je ze soudního přezkoumání vyloučeno. Z nálezu Ústavního soudu lze proto vyvodit závěr, že podle názoru Ústavního soudu je správce daně nadán pravomocí k použití absolutní, tzn. úplné a ničím nevázané volné úvahy v celém procesu rozhodování o prominutí daně a/nebo příslušenství daně, včetně posouzení naplnění zákonných důvodů pro prominutí daně a/nebo příslušenství daně, tj. při nalézání obsahu v hypotéze právní normy použitých neurčitých právních pojmů „tvrdošti“, resp. „nesrovnalosti vyplývajících z uplatnění daňových zákonů.“

S výše uvedeným závěrem ovšem nelze než nesouhlasit už proto, že odporuje judikatuře Ústavního soudu ve věci normativního významu judikatury vyšších soudů v českém právním řádu.[13] Záměna volné úvahy a neurčitých právních pojmů, resp. možnost použití volné úvahy při interpretaci neurčitých pojmů navíc odporuje i závěrům, učiněným teorií správního práva. V monografii věnované správnímu a neurčitým právním pojmům Z. Bažil uvádí: „S výskytem neurčitých pojmů v hypotézách, zakládajících volnou úvahu v otázce subsumpční, souvisí zřejmě názor, že

rovněž správní uvážení se v této části právních norm vyskytuje. Uvedený názor je nutno odmítnout, neboť vzhledem k dále popsané povaze správního uvážení jde o situaci volby dalšího možného postupu za již existujících podmínek, stanovených hypotézou, jež nepochybně může v sobě mít prostor neurčitosti, čili volnosti založený použitím neurčitého pojmu.“ [1] Podobně v [26], s.22. Autor je toho názoru, že absolutní volná úvaha použitá při interpretaci neurčitých právních pojmů ve svém důsledku není ničím jiným, než v demokratickém právním státě nepřipustnou libovůli. „Tam, kde panuje vláda práva, nemůže existovat neomezená diskreční pravomoc.“ [26]

Z argumentace použité Ústavním soudem v nálezu spis. zn. IV. ÚS 49/04 ze dne 16.3.2006 je zřejmé, že soud dal do souvislosti absenci právního nároku na vyhovění žádosti o prominutí daně a/nebo příslušenství daně podle § 55a ZSDP s pravomocí k použití absolutní volné úvahy ministerstvem resp. správcem daně, ačkoliv ve skutečnosti žádná logická souvislost mezi oběma jevy neexistuje, stejně tak jako neexistuje logická souvislost mezi použitím absolutní volné úvahy a jejím zdůvodněním, resp. absencí zákonné povinnosti k odůvodnění správního rozhodnutí založeného na volné úvaze.

Od 1.1.2003 je podle s.r.s. soudní kontrola rozhodování správců daně úkolem především soustavy správních soudů. Ustanovením § 11 odst. 1 s.r.s. účinného od 1.1.2003 byl zřízen Nejvyšší správní soud jakožto vrcholný článek soustavy českých správních soudů. Zřízení soustavy správních soudů mělo přinést výrazné ulehčení v činnosti Ústavního soudu spočívající v tom, že správní soudy mají řešit otázky, které dosud řešil Ústavní soud na základě ústavních stížností. Ústavní soud nadále zůstává toliko orgánem ochrany ústavnosti. [2]

Dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu ve věci možnosti soudního přezkoumání rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a ZSDP je nejednotná, což je třeba hodnotit negativně. Podle nálezu Ústavního soudu spis. zn. Pl. ÚS 11/02 ze dne 11.6.2003 je soud vázán vlastní judikaturou, kterou může překonat jen za následujících podmínek: „První možností, kdy Ústavní soud může překonat vlastní judikaturu, je změna sociálních a ekonomických poměrů v zemi, nebo změna v jejich struktuře, anebo změna kulturních představ společnosti. Další možností je změna či

posun právního prostředí tvořeného podústavními právními normami, které v souhrnu ovlivňují nahližení ústavních principů a zásad, aniž by z nich ovšem vybočovaly, a především neomezují princip demokratické právní státnosti (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR). Další možností pro změnu judikatury Ústavního soudu je změna, resp. doplnění těch právních norem a principů, které tvoří závazná referenční hlediska pro Ústavní soud, tj. takových, které jsou obsaženy v ústavním pořádku ČR, nejde-li samozřejmě o změny odporující limitům stanoveným čl. 9 odst. 2 Ústavy ČR, tj. nejde-li o změny podstatných náležitostí demokratického právního státu.“

[16] Princip zákazu jurisdikční libovůle formuloval i Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku spis. zn. 2 Afs 47/2004-83 ze dne 12.8.2004. [20]

V zásadě platí, že Senát Nejvyššího správního soudu se nesmí od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu odchýlit.[30] Pokud se tak výjimečně stane, s.ř.s. stanoví procesní postup, jakým k tomu může dojít. Podle ustanovení § 17 odst.1 s.ř.s. dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Rozbíhavosti vlastní judikatury ve věci možnosti soudního přezkoumání rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a ZSDP si je vědom i sám Nejvyšší správní soud, a lze proto očekávat, že příští obdobná věc bude postoupena k rozhodnutí rozšířenému senátu. Podle vyjádření předsedy Nejvyššího správního soudu JUDr. Josefa Baxy „další senát zdejšího soudu, který se bude chtít v rámci své rozhodovací činnosti k této právní otázce vyslovit, by měl v souladu s ustanovením § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, věc s touto spornou právní otázkou předložit k rozhodnutí rozšířenému senátu.“ [7]

Východiskem pro hodnocení názorů Nejvyššího správního soudu je rozsudek Městského soudu v Praze spis. zn. 10 Ca 96/2003-8 ze dne 30.9.2003. Jedná se o dosud jediné soudní rozhodnutí ve věci aplikace § 55a ZSDP zveřejněné ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a to pod č. 95/2004. Je třeba podotknout, že ve sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se podle § 22 s.ř.s. uveřejňují zejména vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a krajských soudů vydaná ve správním soudnictví a stanoviska a zásadní usnesení Nejvyššího

správního soudu. Soudní rozhodnutí zveřejněná procházejí vnitřním i vnějším připomínkovým řízením, zejména hlasováním většiny členů pléna pro jeho publikaci a obsahují právní názory, za nimiž si soud skutečně stojí.[7] Rozsudek Městského soudu v Praze spis. zn. 10 Ca 96/2003-8 ze dne 30.9.2003 byl ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu publikován s touto právní větou: „Rozhodnutí vydané podle § 55a zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je z přezkumu ve správním soudnictví vyloučeno i podle právní úpravy účinné od 1.1.2003. Má totiž nesporně povahu úkonu, který nezakládá, nemění ani neruší práva a ani závazně neurčuje práva a povinnosti (§ 65 odst. 1 s.ř.s. a contrario), protože se jím nerozhoduje o právu ve smyslu nároku založeného zákonem.“

Citovaná argumentace se opírá o ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s., které definuje rozhodnutí jako úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti žalobce, ve spojení s ustanovením § 70 písm.a) s.ř.s., podle kterého jsou ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu které nejsou rozhodnutími.

Podle názoru soudu, protože na vyhovění žádosti o prominutí daně a/nebo příslušenství daně není právní nárok, není rozhodnutí způsobilé zasáhnout do právní sféry žadatele, a proto je úkonem, který nezakládá, nemění ani neruší práva a ani závazně neurčuje práva a povinnosti žadatele o prominutí daně a/nebo příslušenství daně, tzn. není vůbec rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s., a jako takové jej nelze přezkoumat ve správním soudnictví.

Z argumentace Městského soudu v Praze je zřejmé, že soud dal do souvislosti absenci právního nároku na vyhovění žádosti o prominutí daně a/nebo příslušenství daně podle § 55a ZSDP s nemožností zasáhnout rozhodnutím do právní sféry žadatele, ačkoliv, podle pozdějších názorů některých senátů Nejvyššího správního soudu, ve skutečnosti žádná logická souvislost mezi oběma jevy neexistuje.

V rozsudku spis. zn. 6 A 69/2000-55 ze dne 30.11.2005 se Nejvyšší správní soud odklonil od právního názoru obsaženého v rozsudku Městského soudu v Praze spis. zn. 10 Ca 96/2003-8 ze dne 30.9.2003, a došel k závěru, že rozhodnutí § 55a ZSDP podléhá soudnímu přezkoumání, přestože na kladné vyřízení žádosti není právní

nárok a rozhodnutí závisí pouze na správním uvážení správce daně: „Kdyby tomu tak nebylo, nemohl by soud přezkoumat, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení (každá diskrece má své meze, neboť jinak by šlo o libovůli) či zda jej nezneužil, a zda rozhodnutí předcházelo řádný a spravedlivý proces.“ [6]

V odůvodnění rozsudku se soud odvolal na vlastní přelomové rozhodnutí ve věci azylu spis. zn. 6 A 25/2002-42 ze dne 23.3.2005, ve kterém soud dospěl k závěru, že i rozhodnutí závisející na volné úvaze správního orgánu lze přezkoumat ve správním soudnictví. Ve věci spis. zn. 6 A 25/2002 rozhodoval rozšířený senát podle § 17 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního: „Senát, který ve věci měl podle rozvrhu práce rozhodovat, dospěl po předběžném projednání věci k tomu, že jeho názor o jedné z klíčových právních otázek je odchylný od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu; předmětem posouzení se stala otázka, zda žalobci náleží žalobní legitimace, trdili-li zkrácení na procesních právech ve věci, kde není nositelem práva hmotného.“ [23]

Usnesení spis. zn. 6 A 25/2002-42 ze dne 23.3.2005 bylo zveřejněno Sbírcí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu s touto právní větou: „Absolutní či neomezené správní uvážení v moderním právním státě neexistuje. Každé správní uvážení má své meze, vyplývající v prvé řadě z ústavních principů zákazu libovůle, principu rovnosti, zákazu diskriminace, příkazu zachovávat lidskou důstojnost, principu proporcionality atd. Dodržení těchto mezí podléhá soudnímu přezkumu.“

Argumentace použitá šestým senátem Nejvyššího správního soudu vychází z dikce ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s., z kterého vyplývá, že k podání žaloby je legitimován ten, kdo tvrdí zkrácení na veřejných subjektivních právech nikoliv pouze hmotných, ale postačuje i žalobcem tvrzené zkrácení jeho práv procesních. Interpretací přístup, požadující, aby žalobce tvrdil zkrácení toliko na hmotných právech, je podle názoru šestého senátu Nejvyššího správního soudu nepřipustně restriktivní a neudržitelný.

Tento závěr ovšem není v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu převratný a navazuje na předchozí judikaturu soudu, např. rozsudek spis. zn. 7 A 139/2001-67 ze dne 29.7.2004, který byl ve Sbírcí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

zveřejněn s touto právní větou: „Žalobce může účinně namítat jen tu nezákonnost rozhodnutí, kterou byl zkrácen na svých právech, přičemž zkrácením na právech je pak nutno rozumět nejen zkrácení na právech hmotných, ale i na právech procesních (§ 65 s.ř.s.).“ [19]

V následujících rozhodnutích Nejvyššího správního soudu v obdobné věci, tzn. v rozsudku spis. zn. 7 Afs 149/2006-74 ze dne 22.2.2007 a v rozsudku spis. zn. 7 Afs 15/2007-76 ze dne 28.6.2007 [6] se sedmý senát Nejvyššího správního soudu odklonil od právního názoru vyjádřeného v rozhodnutí spis. zn. 6 A 69/2000-55 ze dne 30.11.2005, aniž by se ovšem s v něm obsaženou argumentací vypořádal.

Argumentace použitá sedmým senátem Nejvyššího správního soudu poukazuje na skutečnost, že podaná žádost o prominutí daně nezakládá právní nárok na její kladné vyřízení, a proto rozhodnutí o zamítnutí žádosti není způsobitelné zasáhnout do veřejného subjektivního práva žadatele. V rozsudku spis. zn. 7 Afs 149/2006-74 ze dne 22.2.2007 soud navíc judikoval, že řízení o prominutí daně je mimořádným procesním prostředkem dozorčího práva, nikoliv skutečným opravným prostředkem.

Rozsudek se v této věci odvolává judikaturu prvorepublikového Nejvyššího správního soudu ve věci dozorčího práva.

Z argumentace použité sedmým senátem Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že soud navázal na rozhodnutí Městského soudu v Praze spis. zn. 10 Ca 96/2003-8 ze dne 30.9.2003, zveřejněné ve Sbírcí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 95/2004. Zásadní nedostatek této argumentace ovšem spočívá v tom, že soud nemůže učinit závěr o povaze správního rozhodnutí jakožto úkonu který nezakládá, nemění ani neruší práva a ani závazně neurčuje práva a povinnosti (§ 65 odst. 1 s.ř.s. a *contrario*) bez toho, aniž aby se vůbec zabýval otázkou, které konkrétní subjektivní právo žalobou napadeným úkonem správního orgánu mohlo být založeno, změněno, zrušeno či závazně určeno. Odůvodnění opírající se o pouhé konstatování neexistence takového práva je nepřesvědčivé, a přestože jej lze nalézt i v jiných v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu [18], při bližším zkoumání nemůže tato argumentace obstát. Tomuto hodnocení obdobný názor vyslovil šestý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku spis. zn. 6 A 25/2002-42 ze

dne 23.3.2005: „Koncepce citovaného ustanovení (tzn. § 65 odst. 1 s.ř.s., pozn. aut.) vyžaduje, aby interpret u každého jednotlivého úkonu správního orgánu zkoumal, jaké právo vlastně napadený úkon založil, změnil, zrušil či závazně určil. Je nasnadě, že u řady správních aktů, které soudy již dnes běžně přezkoumávají, by při striktním doslovném výkladu tohoto ustanovení nebylo možno žádné takové subjektivní právo nalézt.“ Podobně následně judikoval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí spis. zn. 2 Afs 150/2005-53 ze dne 29.3.2006, které bylo zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu s touto právní větou: „Při hodnocení, zda se u konkrétního rozhodnutí o reklamaci podle § 53 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., je nutné vždy posoudit, proti jakému úkonu správního orgánu byla reklamacie podána, z toho hlediska, zda se rozhodnutím o reklamaci zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti daňového subjektu.“ Dále z odůvodnění: „Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: „Dělicím kritériem pro připuštění soudního přezkumu správních rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. není jejich hmotně či procesněprávní povaha, nýbrž konkrétní projev v právní sféře účastníka řízení.“ (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 2 Afs 86/2005 - 55, dostupného na www.nssoud.cz).“ [22]

Ve věci spis. zn. 7 Afs 149/2006 i ve věci spis. zn. 7 Afs 15/2007-76 sedmý senát Nejvyššího správního soudu porušil povinnost uloženou mu ustanovením § 17 odst. 1 s.ř.s. a to tím, že se odchýlil od právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeném v rozsudku spis. zn. spis. zn. 6 A 69/2000-55 ze dne 30.11.2005, bez toho, aby věc postoupil k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššímu správnímu soudu. Stejnou povinnost následně porušil i osmý senát Nejvyššího správního soudu, který rozhodoval ve věci spis. zn. 8 Afs 127/2005.

V posledním dostupném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci možnosti přezkoumání rozhodnutí podle § 55a ZSDP ve správním soudnictví, rozsudku spis. zn. 8 Afs 127/2005-65 ze dne 31.7.2007 [6], osmý senát Nejvyššího správního soudu dospěl k opačnému názoru ve stejné věci, než k jakému před tím soud dospěl v rozhodnutí spis. zn. 7 Afs 149/2006-74 ze dne 22.2.2007 a následně i v rozhodnutí spis. zn. 7

Afs 15/2007-76 ze dne 28.6.2007. Osmý senát Nejvyššího správního soudu použil obdobnou argumentaci jako šestý senát v rozsudku spis.zn. 6 A 69/2000-55 ze dne 30.11.2005 k vyození závěru, že rozhodnutí podle § 55a zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podléhá soudnímu přezkoumání: „jde právě o takové rozhodnutí, u něhož není ani při splnění zákonných podmínek právní nárok na kladné vyřízení žádosti, které však podléhá soudnímu přezkoumání z hlediska dodržení předepsaného procesního postupu i mezi správního uvážení.“

Dále z odůvodnění: „Především podle recentní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že samotné věcné rozhodnutí o žádosti o prominutí daně, ať již podle ust. § 25 odst. 3 zákona o trojdani nebo podle § ust. § 55a daňového řádu, podléhá soudnímu přezkoumání. Tento názor vychází především z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2005, čj. 6 A 25/2002-42, publikovaného pod č. 906/2006 Sb. NSS, podle něhož i rozhodnutí správního orgánu v případech, kdy účastník řízení nemá právní nárok na vyhovění žádosti, může zasahovat do právní sféry tohoto žadatele, a pokud tak činí, je rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 s.ř.s. a podléhá tudíž soudnímu přezkumu. Samotná skutečnost, že zákon poskytuje správnímu orgánu prostor k správnímu uvážení, totiž ještě nevylučuje možnost soudního přezkoumání takového rozhodnutí, naopak dle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. správní soud v takovém případě zkoumá, zda správní orgán při rozhodování na základě správního uvážení nepřekročil jeho zákonem stanovené meze či správní uvážení nezneužil.“

V souvislosti s argumentací osmého senátu Nejvyššího správního soudu, která akcentuje ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. vymezující rozsah přezkoumání správního uvážení ve správním soudnictví, se nabízí otázka existence vztahu mezi povinností k odůvodnění správního rozhodnutí a možností jeho soudního přezkoumání. Podle ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanovili tak tento nebo zvláštní zákon. § 55a ZSDP povinnost k odůvodnění rozhodnutí neukládá, a proto rozhodnutí o žádosti o prominutí daně a/nebo příslušenství daně odůvodnění neobsahuje.

Podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Je nepochybné, že úplná

absence odůvodnění rozhodnutí podle § 55a ZSDP je nedostatkem důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. a způsobuje tak nepřezkoumatelnost rozhodnutí o prominutí daně a/nebo příslušenství daně ve správním soudnictví.

Z uvedeného vyplývá závěr, že pokud soud v rámci zkoumání splnění procesních podmínek připustí možnost soudního přezkoumání rozhodnutí o prominutí daně a/nebo příslušenství daně podle § 55a ZSDP, potom o meritu věci nemůže rozhodnout jinak než tak, že správní rozhodnutí zruší pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Vzhledem k ustanovení § 2 s.ř.s. ovšem žalobce musí namítat nezákonnost rozhodnutí, protože samotná absence odůvodnění rozhodnutí podle § 55a ZSDP nezákonná není. Tento závěr se opírá o ustanovení § 2 s.ř.s., podle kterého ve správním soudnictví poskytují soudy ochranu veřejným subjektivním právům. Veřejným subjektivním právem se rozumí oprávnění založené normou veřejného práva. „Veřejná subjektivní práva jsou práva osob založená v právních normách, která umožňují a současně chrání určité chování osoby ve vztazích k subjektům veřejné správy.“[30] Podobně v [3], s. 233 a násl. Z definice veřejného subjektivního práva vyplývá, že veřejné subjektivní právo může být zkráceno jen v důsledku nezákonnosti správního rozhodnutí, a proto relevantním důvodem pro podání žaloby podle § 65 s.ř.s. může být jen žalobcem tvrzená nezákonnost rozhodnutí. Jinými slovy s.ř.s. poskytuje ochranu pouze před nezákonným rozhodnutím, nicméně nepřezkoumatelnost rozhodnutí je zákonným důvodem pro jeho zrušení i v situaci, kdy samo rozhodnutí není nezákonné.

Závěry

1. Interpretace neurčitých právních pojmů „tvrdość“ a „nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů“, použitých v ustanovení § 55a odst. 1 ZSDP k vymezení podmínek, za kterých může správce daně prominout daň a/nebo příslušenství daně, není předmětem správního uvážení správce daně.

2. Neurčité právní pojmy „tvrdość“ a „nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů“, použité v ustanovení § 55a odst. 1 ZSDP, vymezují zákonem stanovené meze soudního přezkoumání správního uvážení ve smyslu usta-

novení § 78 odst. 1 s. ř.s., a proto jejich aplikace správcem daně podléhá přezkoumání ve správním soudnictví.

3. Absence odůvodnění rozhodnutí o prominutí daně a/nebo příslušenství daně podle § 55a ZSDP způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudem ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., jakkoliv sama o sobě absence odůvodnění rozhodnutí není postačujícím relevantním důvodem k podání žaloby podle § 65 a násl. s.ř.s.

Literatura:

- [1] BAŽIL, Z. *Neurčité právní pojmy a uvážení při aplikaci norem správního práva, se zřetelem na judikaturu bývalého čl. Nejvyššího správního soudu*. Praha: Univerzita Karlova, 1993.
- [2] FILIP, J. *Nejvyšší správní soud a Ústavní soud po přijetí soudního řádu správního: Nová úprava právního soudnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2003, s. 26. ISBN 80-86395-65-0.
- [3] HOETZEL, J. *Československé správní právo - část všeobecná*. Praha: Melantrich, 1934, s. 321.
- [4] Internetové stránky Ministerstva vnitra - *Zpráva o korupci v České republice v roce 2000 a o plnění harmonogramu opatření Vládního programu boje proti korupci* [online]. [cit. 2008-01-12]. <<http://www.mvcr.cz>>.
- [5] Internetové stránky Nejvyššího správního soudu. *Rozsudek spis. zn. 7 As 13/2004 -72 ze dne 8.12.2005* [online]. [cit. 2007-11-21]. <<http://www.nssoud.cz>>.
- [6] Internetové stránky Nejvyššího správního soudu [online]. [cit. 2008-01-21]. <<http://www.nssoud.cz>>.
- [7] Internetové stránky občanského sdružení OSMPB - *dopis předsedy Nejvyššího správního soudu JUDr. J. Baxy ze dne 10.4.2008* [online]. [cit. 2008-01-21]. <<http://www.osmpb.org>>.
- [8] ONDRUŠ, R. *Korupce a vnější kontrola veřejné správy*. *Transparency news*, 2000.
- [9] ONDRUŠ, R. *Reforma správního řízení. Vědecký sborník z 7. celostátní konference Správa daní a poplatků v širších souvislostech*, Praha: UK, 6. - 8.12.2004.
- [10] ONDRUŠ, R. *Záruky zákonnosti a kontroly veřejné správy*. Praha: ASPI, 2002. systém event.č. 21857.
- [11] KUHN, Z., BOBEK, M., POLČÁK, R. *Judikatura a právní argumentace - teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*. 1. vyd. Praha: Auditorium, 2006. ISBN 80-903786-0-9.

- [12] *Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu sv. 4, nález č. 87.*
- [13] *Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu sv. 16, nález č. 163 spis. zn. IV. ÚS 470/97 ze dne 25.11.1999.*
- [14] *Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu sv. 22, nález č. 96.*
- [15] *Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu sv. 29, nález č. 45. spis. zn. IV. ÚS 690/01 ze dne 27.3.2003.*
- [16] *Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu sv. 30, nález č. 87.*
- [17] *Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu sv. 40, nález č. 62.*
- [18] *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 14/2003, rozhodnutí spis. zn. 6 A 153/2002-18 ze dne 29.4.2003, Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 171/2004, rozhodnutí spis. zn. 7 A 41/2001-48 ze dne 5.8.2003, Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 188/2004, rozhodnutí spis. zn. 6 A 57/2002-61 ze dne 4.2.2004, Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 524/2005, rozhodnutí spis. zn. 3 Afs 10/2003-54 ze dne 25.11.2003, Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 1016/2007, rozhodnutí spis. zn. 6 As 33/2001-81 ze dne 23.2.2005, Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 1047/2007, rozhodnutí spis. zn. 1 Afs 10/2006-54 ze dne 16.8.2006.*
- [19] *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 379/2004.*
- [20] *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 398/2004.*
- [21] *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 572/2005, rozsudek spis. zn. 2 Afs 62/2004-70 ze dne 24.2.2005. Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 841/2006, rozsudek spis. zn. 2 Afs 4/2005-56 ze dne 12.1.2006.*
- [22] *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 887/2006.*
- [23] *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 906/2006.*
- [24] *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 1532/2008.*
- [25] SIKOROVÁ, E., PASEKOVÁ, M. *Analýza právního a podnikatelského prostředí v podmínkách České republiky. E+M Ekonomie a management, 2003, roč. 6, č. 4, s. 92. ISSN 1212-3609.*
- [26] SKULOVÁ, S. *Správní uvázení - základní charakteristika a souvislosti pojmu. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2003, ISBN 80-210-3237-5.*
- [27] SLÁDEČEK, V. *Soudní přezkum správního uvázení. Nová úprava správního soudnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2003, s. 93. ISBN 80-86395-65-0.*
- [28] Transparency International ČR. *Kniha protikorupčních strategií. 1. vyd. Praha: TIC, 2000.*
- [29] Vláda ČSSD odpustila daně Paroubkovu hoteliéřovi, Paroubek: Netušil jsem, že byly odpuštěny miliony, Sobotka si vzpomněl: Daně jsem hoteliéřovi prominul. *Týden, 2.-13.12.2007.*
- [30] VOPÁLKA, V., MIKULE, V., ŠIMUNKOVÁ, V., ŠOLÍN, M. *Soudní řád správní - komentář. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2004. ISBN 80-7179-864-9.*

Ing. Jan Matějka

Univerzita J. E. Purkyně v Ústí nad Labem
Fakulta sociálně ekonomická
Katedra financí a účetnictví
matejkajan@volny.cz

Doručeno redakci: 26. 8. 2008
Recenzováno: 12. 10. 2008, 23. 10. 2008
Schváleno k publikování: 13. 1. 2009

ABSTRACT**JUDICIAL REVIEW OF TAX AND TAX ATTRIBUTION RELIEF IN THE CZECH REPUBLIC****Jan Matějka**

The contribution is concerned with tax and tax attribution relief under article 55a of the Act No. 337/1992 Coll. on Tax Administration. As a fundamental matter appears the question the possibility of judicial review of decision on tax relief. Under article 78 Act No. 150/2002 Coll. Code of Administrative Justice court revokes the decision as unlawful if it finds that the administrative authority exceeded the legally defined bounds of discretionary power, or abused it. That means that court has no jurisdiction to review of very substance of administrative discretionary power, but shall review only remaining legally defined bounds inward that the discretionary power can be applied. Conjunctions „discrepancy in laws“ and „hardness of the law“ used in Act No. 337/1992 Coll. to define legal conditions for providing tax relief represent just such legally defined bounds that remaining the administrative court shall review.

The conjunctions „discrepancy in laws“ and „hardness of the law“ simultaneously represent „uncertain terms“ that are different juridical institute from discretionary power. Finding the substance of „uncertain terms“ is mainly in court's competency and administrative authorities are obligated to respect steady decisions of courts.

Under article 76 Act No. 150/2002 Coll. administrative court shall revoke the decision for procedural faults on ground of non-reviewability consisting in incomprehensibility or of absence of reasons for the decision. Absence of justification of the decision on tax relief causes just such non-reviewability under article 76 Act No. 150/2002 Coll., anyhow self absence of justification is not is not satisfactory reason for complaint under article 65 Act No. 150/2002 Coll.

The contribution farther warns of disunited decision making practice of the Supreme Administrative Court and the Constitutional Court of the Czech Republic in the matter of the possibility of judicial review of decision tax relief and tax attribution relief.

Key Words: Fiscal Policy, Efficiency, Optimal Taxation, Incidence, Tax Evasion.

JEL Classifications: E62, H21, H22, H26.