



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci žalobce: **OSMPB, občanské sdružení**, se sídlem Teplice, U Hadích lázní 24, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Praha 1, Letenská 15, v řízení o žalobě proti rozhodnutí ministra financí ze dne 27.3.2009 č.j. 10/26 441/2009-RK

t a k t o :

- I. Rozhodnutí ministra financí ze dne 27.3.2009 č.j. 10/26 441/2009-RK se zrušuje v té části jeho výroku č. 2, kterou byl zamítnut rozklad žalobce v části napadající výrok č. VII. rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 27.2.2009 č.j. 10/17036/2009/622 IK-431 o odmítnutí žádosti žalobce o poskytnutí Pokynu DS-169, a kterou bylo zároveň rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 27.2.2009 č.j. 10/17036/2009/622 IK-431 v této části potvrzeno.
- II. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 27.2.2009 č.j. 10/17036/2009/622 IK-431 se co do výroku č. VII. o odmítnutí žádosti žalobce o poskytnutí Pokynu DS-169 zrušuje.
- III. Ministerstvu financí se nařizuje, aby žalobci poskytlo článek I. bod 1. Pokynu DS-169 „Pravomoc a postup Ministerstva financí při rozhodování o posečkání, povolení splátek nebo prominutí daní, jakož i odvodů, penále a pokut uložených podle rozpočtových pravidel“ ze dne 17.12.2008, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Ve zbývajících částech žaloba zamítá.
- V. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Rozhodnutím ze dne 27.2.2009 č.j. 10/17036/2009/622 IK-431 (dále jen „rozhodnutí správního orgánu I. stupně“) Ministerstvo financí rozhodlo o žádosti žalobce ze dne 3.2.2009 o poskytnutí informací představovaných metodickými pokyny Ministerstva financí řady DS – 104, 116, 126, 127, 131, 133, 161, 165, 169 a 170 tak, že *částečně odmítlo* žalobcovu žádost o poskytnutí pokynů DS-104, DS-126, DS-127, DS-161 a DS 170 (výroky I., III., IV., V., a VIII. rozhodnutí) a *odmítlo* žalobcovu žádost o poskytnutí pokynu DS-116 (výrok II.), pokynu DS-165 (výrok VI.) a pokynu DS-169 (výrok VII. rozhodnutí). V odůvodnění rozhodnutí správní orgán ve vztahu k pokynu DS-165 k hospodárnému postupu finančních úřadů v řízení o vymáhání nedoplatku (dále jen „pokyn DS-165“) uvedl, že poskytnutí tohoto pokynu bylo nutno odmítnout s ohledem na jeho charakter nikoliv direktivního závazného aktu, na základě kterého by správci daně prováděli úkony přímo dopadající na daňové subjekty. Jedná se o materiál pouze doporučující vhodný postup s ohledem na platnou právní úpravu, nemající dokonce ani nepřímý dopad na subjekt. Pokyn DS - 169 „Pravomoc a postup Ministerstva financí při rozhodování o posečkání, povolení splátek nebo prominutí daní, jakož i odvodů, penále a pokut uložených podle rozpočtových pravidel“ (dále jen „pokyn DS-169“) dle správního orgánu I. stupně představuje realizaci oprávnění Ministerstva financí založeného ustanovením § 11 písm. d) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Je jím stanoveno pouze interní rozdělení kompetencí v rámci struktury správy daní pro vydávání rozhodnutí ve věci žádosti o posečkání, povolení splátek nebo prominutí daní a dále odvodů, penále a pokut uložených podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Pokynem je určeno, který ze stupňů daňové správy bude rozhodovat v konkrétních případech a jsou stanovena pravidla pro aprobaci vydávaných rozhodnutí, přičemž jím ale není nijak upraven způsob ani kvalita rozhodování ve věcech uvedených žádostí. Tento pokyn rovněž řeší způsob předávání podkladů k uvedeným žádostem mezi jednotlivými stupni daňové správy. Je evidentní, že tímto pokynem nejsou řešeny situace s dosahem do práv, právem chráněných zájmů a povinností subjektů vně daňové správy.

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) ministr financí rozhodl o rozkladu podaném žalobcem proti shora uvedenému rozhodnutí správního orgánu I. stupně, a to tím způsobem, že: 1. změnil výroky č. I. a III. rozhodnutí správního orgánu I. stupně tak, že žádosti o poskytnutí pokynu DS-104 a pokynu DS-126 se vyhovuje; 2. v části napadající výroky č. VI. a VII. rozklad zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně v této části potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí orgán rozhodující o rozkladu ve vztahu k pokynu DS-165 uvedl, že pokud se jedná o nevydání (resp. odmítnutí vydat) pokynu DS-165, pak nelze sdílet názor žalobce, že v rozkladem napadeném rozhodnutí došlo k nezákonné aplikaci ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 106/1999 Sb.“). V citovaném ustanovení je stanoveno, že povinný subjekt (v daném případě Ministerstvo financí) může omezit poskytnutí informace, pokud se vztahuje výlučně k vnitřním pokynům a personálním předpisům povinného subjektu. Pokyn DS – 165 byl Ministerstvem financí vydán pouze pro vnitřní potřebu územních finančních orgánů jako interní předpis, řídicí akt vyplývající ze vztahu nadřízenosti a podřízenosti ve smyslu příslušné právní normy (zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů) a organizačního řádu územních finančních orgánů. Tímto vnitřním řídicím aktem je pracovníkům správce daně před zahájením vymáhání nedoplatků podle

ustanovení § 73 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) předložena k uvážení i otázka hospodárného postupu. Předmětný vnitřní pokyn nemá nepřímý dopad na daňové subjekty, a to především proto, že přímo nezasahuje do aplikačních postupů správce daně při výkonu správy daní v oblasti vymáhání daňových nedoplatků, naopak těmto aplikačním úkonům správce daně vedeným podle ZSDP zásadně předchází. Dle orgánu rozhodujícího o rozkladu neobstojí připomínka žalobce, že pokud je pokyn skutečně nezávazný, pak se nejedná o vnitřní předpis. Pokyn DS-165 je doporučujícím a řídicím aktem v linii Ministerstva financí a podřízených územních finančních orgánů. Tuto jeho povahu nelze zpochybnit, neboť je v něm z hlediska vztahu nadřízenosti a podřízenosti vymezeno a konkretizováno doporučení pracovníkům podřízených orgánů zvažovat před zahájením procesního úkonu i otázku hospodárnosti za účelem snížit a omezit výdaje spojené se správně právními úkony při vybírání rozpočtových příjmů. Cílem je zvýšení efektivity správy daní a poplatků.

Pokud jde o pokyn DS-169, žalobce v rozkladu argumentoval tím, že ustanovením § 11 písm. d) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, je Ministerstvu financí svěřena pravomoc k provádění některých úkonů v rámci výkonu státní správy navenek ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 As 28/2007-89 ze dne 17.1.2008. Z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně vyplývá, že pokynem DS-169 je specifikováno, ve kterých konkrétních případech a které konkrétní úkony v rámci výkonu daňové správy bude provádět který ze stupňů daňové správy. Rozdělení pravomocí při výkonu daňové správy se dotýká dalších osob, zejména adresátů správních aktů, a z toho důvodu nelze pokyn DS-169 považovat za vnitřní pokyn ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb. K této žalobcově argumentaci orgán rozhodující o rozkladu v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že rozdělení pravomocí k rozhodnutí ve věcech žádostí o prominutí, posečkání nebo povolení splátek daní, jakož i odvodů za porušení rozpočtové kázně uložených podle rozpočtových pravidel se adresátů správních aktů nemůže nijak dotýkat, neboť sama skutečnost, který ze stupňů daňové správy vydá ve věci dané žádosti rozhodnutí, nemůže nijak ovlivnit jeho obsah, tj. práva a povinnosti adresáta v takovém rozhodnutí stanovená. Pokyn DS-169 též neupravuje ani způsob, formu či místo podávání uvedených žádostí, nebo jiné skutečnosti, které by mohly mít vliv na obsah daného rozhodnutí nebo by mohly jakýmkoliv způsobem ovlivnit postavení žadatelů - adresátů vydaných rozhodnutí. Pokud se bude jednat o případ, kdy pravomoc k rozhodnutí ve věci podané žádosti byla pokynem DS-169 aťahována na Ministerstvo financí a žadatel tuto žádost podá v souladu se zákonem místně příslušnému finančnímu úřadu, ten ji na základě této atrakce toliko doplní o své stanovisko a s příslušným spisovým materiálem ji postoupí prostřednictvím finančního ředitelství k rozhodnutí Ministerstvu financí. Takový postup nemůže způsobit žadateli újmu na jeho veřejných subjektivních právech, jelikož jeho žádost bude věcně příslušnému Ministerstvu financí postoupena bez zbytečného prodlení. Pokud žadatel podá žádost přímo Ministerstvu financí, ani pak nemůže utrpět žádnou újmu na svých veřejných subjektivních právech, jelikož žádost je podána věcně příslušnému Ministerstvu financí, které o ní po zajištění spisového materiálu a stanovisek územních finančních orgánů rozhodne tak, jako by rozhodoval v případě, že by žádost byla podána finančnímu úřadu. Tento postup zajišťuje, že všechny úrovně daňové správy rozhodují na základě shodného objemu a kvality informací nezbytných pro posouzení a rozhodnutí ve věci dané žádosti. Žadatelům tedy nemůže ani v jednom z případů vzniknout újma na veřejných subjektivních právech, bez ohledu na skutečnost, jakému orgánu, zda finančnímu úřadu či Ministerstvu financí, budou svou žádost adresovat a který orgán bude ve věci rozhodovat. Jelikož nelze dovodit jakýkoli negativní dopad na třetí osoby, tj. osoby vně soustavy územních finančních orgánů při neznalosti pokynů DS-165 a DS-169, lze dle orgánu

rozhodujícího o rozkladu konstatovat, že jedná pouze o interní pokyny zavazující pouze pracovníky „daňové správy“, které nemají jakýkoli zásadní vliv na postavení třetích subjektů stojících mimo „daňovou správu“, jelikož na ně neklade žádné požadavky. Nezveřejněné metodické pokyny tedy nepůsobí vně „daňové správy“ ani nepřímo a jako takové jsou interními pokyny ve smyslu ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., a to i v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k této otázce. S ohledem na výše uvedené orgán rozhodující o rozkladu neshledal důvod pro zrušení rozkladem napadeného rozhodnutí ve výrocích VI. a VII.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, jakož i zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně, a dále toho, aby soud žalovanému nařídil, aby do pěti dnů od právní moci rozsudku poskytl žalobci úplný text pokynů Ministerstva financí DS - 165 a DS - 169. V žalobě označil napadené rozhodnutí za nezákonné z důvodu nesprávné aplikace ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., žalovaným. Konstatoval, že vychází z interpretace § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., učiněné Nejvyšším správním soudem v rozsudku č.j. 5 As 28/2007-89 ze dne 17.1.2008. Právní věty publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na základě odůvodnění zmíněného rozsudku zní takto: „I. Za interní pokyn ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, nelze stricto sensu považovat každý akt, který správní orgán takto označí. Rozhodný je vždy obsah konkrétního pokynu nebo jiného aktu. II. Týkají-li se Pokyny řady „D“ resp. „DS“, vydávané Ministerstvem financí 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, tj. daňovým subjektům.“

Co se týče pokynu DS - 165, žalobce namítl, že dle shora citovaného názoru Nejvyššího správního soudu nezávažnost, resp. doporučující charakter pokynu, na které poukazuje žalovaný, nejsou rozhodnými okolnostmi pro posouzení otázky, zda se jedná či nejedná o vnitřní pokyn ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb. Argumentace žalovaného je proto nepatřičná. Žalobci není jasné, co má žalovaný na mysli „předložením k uvážení otázky hospodárního postupu.“ Pokyn DS - 165 se týká vymáhání daní, tedy de facto odnětí části nabytého vlastnictví. Omezení ústavního práva (čl. 11 Listiny základních práv a svobod) zakládá veřejný zájem na zvýšení transparentnosti a otevřenosti rozhodovacích procesů v této oblasti, a z toho hlediska je nutné posuzovat všechna omezení práva na informace ohledně vymáhání daní. Je proto jednak nutné, aby všechna konkrétní omezení práva na informace ohledně vymáhání daní spadala pod omezení uvedená v článku 17 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, a dále aby byla podrobným a přesvědčivým způsobem odůvodněna. Podle názoru žalobce odůvodnění napadeného rozhodnutí tyto požadavky nesplňuje. Odůvodnění napadeného rozhodnutí, které se žalobci jeví jako nekonkrétní a nejasné, je z toho důvodu - bez předložení předmětného pokynu žalovaným soudem - nejen nepřezkoumatelné, ale může i vyvolat pochybnosti, pokud jde o legalitu aktů, kterých se pokyn DS - 165 týká.

Žalobce dále namítl, že napadené rozhodnutí zmiňuje aplikační postupy správce daně, které zásadně předcházejí aplikačním úkonům správce daně vedeným podle ZSDP, tzn. blíže neurčené postupy předcházející vlastnímu vymáhání daňových nedoplatků upravenému v ZSDP. Bez znalosti textu pokynu DS - 165 se lze domnívat, že se může jednat např. o otázku volby mezi daňovou a soudní exekucí, nebo otázku volby způsobu provedení

daňové exekuce. Pokud měl žalovaný na mysli např. právě tyto záležitosti, měl to v napadeném rozhodnutí jasně uvést a měl konkrétně odůvodnit, proč tyto informace nelze žalobci poskytnout.

V napadeném rozhodnutí je uvedeno, že neobstojí připomínka žadatele, že pokud je pokyn skutečně nezávazný, pak se nejedná o vnitřní předpis. V této věci žalobce trvá na argumentaci uvedené v rozkladu, že doporučující charakter pokynu, na který poukazuje žalovaný, znamená, že se vůbec nejedná o vnitřní předpis coby normativní akt, jehož pojmovým znakem je právě závaznost vůči podřízeným složkám nebo pracovníkům v rámci služební hierarchie. Vnitřní předpis ve veřejné správě představuje souhrnné označení pro akty abstraktní povahy, které slouží k uspořádání poměrů uvnitř jedné nebo více organizačních složek nebo zařízení veřejné správy a jejichž vydání se opírá o právně zakotvený vztah podřízenosti k vydavateli aktu (viz. Hendrych, D.: Správní právo, C.H.BECK, Praha 2003, str. 113). Vydávání instrukcí (interních pokynů, směrnic, apod.) nadřízeným orgánem je tak pouhou realizací oprávnění řídit činnost podřízených a jejich plnění je zachováním právních povinností řídit se ve služební činnosti příkazy nadřízených. Tato oprávnění a povinnosti vyplývají z právní normy, jež stanoví vztah nadřízenosti a podřízenosti; interní instrukce proto jen konkretizují úkoly a povinnosti podřízených složek a pracovníků (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 4 As 40/2007-64 ze dne 30.4.2006). Z uvedeného dle žalobce vyplývá, že pro pracovníky správce daně není nezávazný pokyn DS - 165 vůbec vnitřním předpisem ve smyslu teorie správního práva, ale je pouhou metodickou pomůckou, a proto je vyloučeno, aby poskytnutí textu tohoto pokynu bylo omezeno na základě § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., podle kterého povinný subjekt může omezit poskytnutí informace, která se vztahuje výlučně k vnitřním pokynům.

Co se týče pokynu DS - 169, žalobce konstatoval, že trvá na argumentaci uvedené v rozkladu, že rozdělení pravomocí při výkonu daňové správy se dotýká dalších osob, zejména adresátů správních aktů vydávaných příslušnými orgány daňové správy, a z tohoto důvodu nelze pokyn DS - 169 považovat za vnitřní pokyn ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb. Rozdělením pravomoci k rozhodování ve věcech žádostí o prominutí, posečkání nebo povolení splátek daní, jakož i odvodů za porušení rozpočtové kázně se zasahuje do práv žadatelů tím, že se autoritativně určuje, který správce daně bude o dané žádosti rozhodovat. Tento názor koresponduje s názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, podle kterého rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti správce daně je samostatným úkonem, napadnutelným správní žalobou (rozsudek č.j. 7 Afs 13/2007-54 ze dne 17.7.2008, Sb.NSS č. 1720/2008). Řízení o prominutí, posečkání nebo povolení splátek daní, jakož i odvodů za porušení rozpočtové kázně je svého druhu samostatným daňovým řízením, zahajovaným na návrh žadatele. Stejně jako v každém jiném, i v tomto daňovém řízení je navrhovatel resp. žadatel o prominutí coby daňový subjekt nositelem práv a povinností podle příslušných ustanovení části první ZSDP, tzn. např. práva nahlížet do spisu (§ 23) nebo povinnosti prokazovat všechny skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§31 odst. 9). Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 13/2007-54 ze dne 17.7.2008, při výkonu těchto práv a při plnění povinností je nutná součinnost daňového subjektu se správcem daně; je proto právně významné, že v důsledku delegace se daňový subjekt musí za správcem daně přesouvat do jiného místa. Z uvedeného vyplývá, že v důsledku delegace pravomoci k rozhodnutí o prominutí, posečkání nebo povolení splátek daní, jakož i odvodů za porušení rozpočtové kázně z místně příslušného finančního úřadu na Ministerstvo financí žadateli o prominutí vznikají další povinnosti, které při normálním běhu věcí nemá, k uplatnění jeho práv nejsou nutné, nebo je ztěžují. Na druhou stranu ponechání pravomoci místně příslušnému finančnímu

úřadu může být pro žadatele o prominutí právně významné tím, finanční úřad je zpravidla lépe obeznámen s konkrétními okolnostmi a poměry žadatele, které mohou být rozhodné pro posouzení žádosti o prominutí. Z uvedených důvodů žalobce nesouhlasí se závěrem učiněným v napadeném rozhodnutí, že žadatelům o prominutí nemůže ani v jednom z případů vzniknout újma na veřejných subjektivních právech, bez ohledu na skutečnost, jakému orgánu, zda finančnímu úřadu či Ministerstvu financí, budou adresovat svou žádost a který orgán bude ve věci rozhodovat.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že je nucen setrvat na stanovisku, které dosud nebylo žádným přesvědčivým argumentem žalobce vyvráceno, že Pokyn DS - 165 byl Ministerstvem financí vydán (což je ostatně zdůrazněno i v jeho textu) pouze pro vnitřní potřebu územních finančních orgánů, jako interní pokyn, řídicí akt, kterým byl nadřízeným orgánem (při akceptaci vztahu nadřízenosti a podřízenosti ve smyslu zákona č. 531/1990 Sb., a platného organizačního řádu územních finančních orgánů) usměrněn postup podřízených finančních úřadů a jejich pracovníků při aplikaci zásady hospodárnosti při vymáhání daňových nedoplatků a při současném uplatňování základních zásad daňového řízení uvedených v § 2 ZSDP. Dle názoru žalovaného se nelze ztotožnit s argumentací žalobce, podle níž se pokyn DS - 165 týká procesního postupu při vymáhání daní, kdy údajně „de facto dochází k odnětí části nabytého vlastnictví (s odkazem na čl. 11 Listiny základních práv a svobod) a že toto omezení ústavního práva zakládá veřejný zájem na zvýšení transparentnosti a otevřenosti rozhodovacích procesů v této oblasti omezení práva na informace ohledně vymáhání daní atd. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že správce daně může jako orgán veřejné moci uplatňovat svoje pravomoci pouze k účelům, k nimž mu byly zákonem nebo na základě zákona svěřeny a toliko v rozsahu, v němž mu byly svěřeny (v souladu se zásadou zákonnosti, která je upravena v § 2 odst. 1 ZSDP). V oblasti vymáhání je tato pravomoc při výkonu správy daní odvozena zejména z ustanovení § 73 ZSDP a na základě ustanovení § 73 odst. 7 ZSDP i z přiměřeného použití občanského soudního řádu. Z obsahu Pokynu DS - 165 rozhodně nevyplývá, že by tato interní instrukce jakýmkoli způsobem vymezovala postupy správce daně při rozhodování o právech a povinnostech osob zúčastněných na správě daní při vymáhání nedoplatků. Pouze vymezuje správcům daně, aby při zahájení vymáhání zvážili mimo jiné i otázky nákladovosti vymáhání tak, aby nedocházelo k neúměrným výdajům rozpočtových prostředků na vymožení nízkých částek příjmů státního rozpočtu. Z tohoto důvodu není tento pokyn určen také veřejnosti. Jeho zveřejnění by mohlo vést k tomu, že daňové subjekty, u nichž je evidován nikoliv vysoký nedoplatek, nebudou tyto částky uhrazovat státu v přesvědčení, že nedoplatky po nich stejně nebudou správcem daně vymáhány. Nelze souhlasit ani s námitkou žalobce, že pokud je pokyn skutečně nezávazný, pak se nejedná o vnitřní předpis. Pokyn DS - 165, přestože má doporučující formu, je závaznou instrukcí, řídicím aktem založeným na vztahu nadřízenosti a podřízenosti a je jím realizováno oprávnění Ministerstva financí jako ústředního orgánu státní správy řídit dle svěřené působnosti činnost podřízených organizací. Z tohoto hlediska je argumentace žalobce, v níž se ve své žalobě opírá o teorii správního práva (viz D. Hendrych: Správní právo, C.H.BECK, Praha 2003), zcela irrelevantní. K námitce žalobce o nezbytnosti předložení předmětného pokynu soudu žalovaný poznamenal, že je připraven jej soudu poskytnout, bude-li tento pokyn začleněn do části spisu vyloučené z nahlížení.

Také žalobní námitky týkající se pokynu DS - 169 pokládá žalovaný za zcela nedůvodné. Ve vyjádření k žalobě poukázal na to, že žalobce neuvádí, jaké další povinnosti pro daňový subjekt jsou spojeny se skutečností, zda o jednotlivých žádostech rozhoduje Ministerstvo financí či finanční úřad. Co se týká prominutí daně, prominutí příslušenství daně

a prominutí odvodů za porušení rozpočtové kázně, ze žaloby je patrné, že žalobce preferuje, aby o tomto rozhodoval místně příslušný finanční úřad a nikoli Ministerstvo financí. Tato skutečnost však není ze zákona možná, neboť dle § 55a ZSDP je k prominutí daně či příslušenství daně kompetentní Ministerstvo financí. Pouze vyhláška č. 299/1993 Sb., ve znění vyhlášky č. 209/2003 Sb., zmocňuje za zde stanovených podmínek k promíjení příslušenství daně příslušný finanční úřad. O prominutí odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále uložených podle § 44 a § 44a zákona č. 218/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů a podle § 30 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů rozhoduje ze zákona Ministerstvo financí, přičemž žádost se podává prostřednictvím územního finančního orgánu, který tento odvod nebo penále uložil. Předmětný pokyn na zákonem stanovené kompetenci k promíjení nic nemění (a ani měnit nemůže); pouze upravuje postup územních finančních orgánů při předávání žádostí Ministerstvu financí, a to tak, aby byla dodržena lhůta pro vyřízení této žádosti stanovená pokynem D-308 zveřejněným ve Finančním zpravodaji č. 6-7/2007, tedy pokynem, se kterým se může veřejnost seznámit. Dále pokyn DS-169 upravuje postupy při promíjení v rámci Ministerstva financí, což však také nemá vliv na práva a povinnosti daňového subjektu. Žalobní námitku, podle které ponechání pravomoci k rozhodování místně příslušnému finančnímu úřadu může být pro daňový subjekt podstatné tím, že finanční úřad je lépe obeznámen s konkrétními okolnostmi a poměry žadatele, je nutno považovat za nedůvodnou i z toho důvodu, že základní zásadou každého správního řízení, a tudíž i řízení daňového, je nutnost posouzení všech důkazů a skutečností, které v daném řízení vyšly najevo, jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti. Tuto zásadu musí dodržet každý správní orgán rozhodující ve věci bez ohledu na to, na jakém stupni organizační struktury se nachází. Při dodržení této zásady je vždy rozhodováno na základě shodných důkazů a skutečností bez ohledu na to, zda ve věci rozhoduje místně příslušný finanční úřad nebo Ministerstvo financí. Co se týká rozhodování o posečkání daní a povolení splátek na daň dle § 60 ZSDP, zde je rozdělením kompetencí mezi finanční úřad a Ministerstvo financí zajištěn především jednotný postup při posuzování podmínek uplatnění tohoto institutu, což zaručuje jednotný přístup ke všem žadatelům. Žalovaný setrval na stanovisku, že pokynem DS - 169 nejsou dotčena práva ani povinnosti daňového subjektu a že tento pokyn se možnosti jejich uplatnění, resp. plnění ani nijak nedotýká, a tudíž mu nemůže z neznalosti tohoto pokynu vzniknout žádná újma. Pokud Ministerstvo financí na sebe atrahuje výkon některé kompetence, např. rozhodnutí ve věci přesně specifikovaného okruhu žádostí o posečkání nebo povolení splátek na daň, není tím dotčeno ani omezeno právo daňového subjektu předkládat důkazy, prokazovat skutečnosti atd., neboť tyto úkony provádí prostřednictvím správce daně stanoveného zákonem. Na této skutečnosti Pokyn DS-169 nic nemění.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.). Soud pouze pro úplnost uvádí, že při rozhodování měl k dispozici také oba „sporné“ pokyny, tedy jak pokyn DS-165, tak pokyn DS-169, a mohl tedy posoudit důvodnost žalobních bodů, jakož i opodstatněnost argumentace žalovaného, se znalostí konkrétního obsahu obou pokynů.

V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 2 odst. 1 zákona č. 106/1999 Sb., povinnými subjekty, které mají podle tohoto zákona povinnost poskytovat informace vztahující se k jejich působnosti, jsou státní orgány, územní samosprávné celky a jejich orgány a veřejné instituce.

Podle § 11 odst. 1 písm. a/ zákona č. 106/1999 Sb., povinný subjekt může omezit poskytnutí informace, pokud se vztahuje výlučně k vnitřním pokynům a personálním předpisům povinného subjektu.

Podle § 16 odst. 4 zákona č. 106/1999 Sb., při soudním přezkumu rozhodnutí o odvolání na základě žaloby podle zvláštního právního předpisu soud přezkoumá, zda jsou dány důvody pro odmítnutí žádosti. Nejsou-li žádné důvody pro odmítnutí žádosti, soud zruší rozhodnutí o odvolání a rozhodnutí povinného subjektu o odmítnutí žádosti a povinnému subjektu nařídí požadované informace poskytnout.

Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, avšak pouze zčásti.

K problematice posouzení určitých aktů povinného subjektu jako vnitřních pokynů ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a/ zákona č. 106/1999 Sb., existuje judikatura Nejvyššího správního soudu, ze které lze vycházet i v nyní projednávané věci. Žalobce v tomto směru přílehavě poukazuje na rozsudek ze dne 17.1.2008 č.j. 5 As 28/2007 – 89, ve kterém Nejvyšší správní soud dovodil, že, že za interní pokyn ve smyslu ust. § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., nelze *stricto sensu* považovat každý akt, který správní orgán takto označí. *Rozhodný je vždy obsah konkrétního pokynu nebo jiného aktu.* Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že vnitřní předpis ve veřejné správě představuje souhrnné označení pro akty abstraktní povahy, které slouží k uspořádání poměrů uvnitř jedné nebo více organizačních jednotek nebo zařízení veřejné správy a jejichž vydání se opírá o právně zakotvený vztah podřízenosti k vydavateli aktu (viz Hendrych. D.: Správní právo, C. H. BECK, Praha 2003, str. 113). Vydávání instrukcí (interních pokynů, směrnic, apod.) nadřízeným orgánem je tak pouhou realizací oprávnění řídit činnost podřízených a jejich plnění je zachováváním právní povinnosti řídit se ve služební činnosti příkazy nadřízených. Tato oprávnění vyplývají z právní normy, jež stanoví vztah nadřízenosti a podřízenosti; interními instrukcemi se proto jen konkretizují úkoly a povinnosti podřízených složek a pracovníků.

Předmětem vnitřního předpisu mohou být různé skutečnosti. Zpravidla se jedná o organizační řád, spisový řád, skartační řád, docházkový systém, popř. další předpisy týkající se organizace a chodu „uvnitř“ úřadu. Není na druhou stranu vyloučeno, aby interním předpisem byly upraveny i pracovní postupy a konkretizace úkolů, vyplývající z působnosti úřadu jako provedení předpisu úřadu vyššího; mohou v nich být stanoveny interní toky informací a konkrétní instrukce – v případě správce daně např. postupy při vkládání dat do automatizovaného daňového systému, způsoby ověřování důvěryhodnosti daňových subjektů, kritéria hodnocení kontrolní činnosti, způsoby výměny informací mezi státními orgány, zásady dohlídkové činnosti apod. Vždy se však bude jednat o takové akty, které se dotýkají pouze pracovníků, kteří jimi jsou vázáni (akty řízení). Při naplnění uvedených skutečností lze za takové akty považovat nepochybně i interní „Pokyny“ Ministerstva financí, upravující pracovní postupy při správě daní.

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, jakkoli 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 zda se jedná výlučně o akt organizační, metodický nebo řídicí, který zásadně nemůže ovlivnit jiné subjekty než ty, které mu z hlediska služební podřízenosti pod disciplinární odpovědností podléhají.*

S přihlédnutím k výše citovaným závěrům shledal Městský soud v Praze nedůvodnými námitky, jimiž žalobce brojí proti neposkytnutí pokynu DS-165. Žalobcem zdůrazňovaná skutečnost, že se pokyn DS-165 týká postupu finančních úřadů při vymáhání daňových nedoplatků, které představuje zásah do vlastnického práva garantovaného ústavními normami, nijak nepředurčuje povahu tohoto pokynu, a nevylučuje tedy, že uvedený pokyn je skutečně vnitřním pokynem. Žalobci lze přisvědčit pouze v tom, že nezávaznost, resp. doporučující charakter předmětného pokynu nejsou rozhodujícím kritériem pro posouzení otázky, zda se v daném případě jedná o vnitřní pokyn ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a/ zákona č. 106/1999 Sb. Jak totiž vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17.1.2008 č.j. 5 As 28/2007 – 89, rozhodující je vždy pouze ta skutečnost, zda pokyn obsahuje informace týkající se výkonu veřejné správy navenek.

Žalobce sice na jednu stranu tvrdí, že nezávaznost, resp. nezávaznost předmětného pokynu není rozhodná pro posouzení otázky, zda se jedná o vnitřní pokyn ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a/ zákona č. 106/1999 Sb., v rozporu s tímto tvrzením však současně namítá, že nezávaznost pokynu znamená, že se o vnitřní pokyn vůbec jednat nemůže. S argumentací žalobce, že doporučující (nezávazný) charakter předmětného pokynu znamená, že se o vnitřní pokyn nejedná, se soud neztotožňuje. Z obecného vymezení vnitřních pokynů zastávaného doktrínou, na které poukázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17.1.2008 č.j. 5 As 28/2007 – 89, nikterak nevyplývá, že by metodické pokyny nadřízeného orgánu mající toliko doporučující charakter nebylo možné považovat za vnitřní pokyny. I tyto pokyny jsou aktem abstraktní povahy, jejichž vydáním nadřízený orgán – zde Ministerstvo financí - řídí a usměrňuje činnost podřízených orgánů, a to na základě právně zakotveného vztahu nadřízenosti a podřízenosti. To, že vnitřním pokynem mohou být též akty metodické povahy, ostatně výslovně připouští i Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku. Metodické interní pokyny přitom nemusí obsahovat jen normy direktivního charakteru, které jsou podřízené úřady, jimž je pokyn adresován, povinny při své činnosti bez dalšího dodržovat; jejich obsahem mohou být též návrhy doporučených postupů. A právě takovým vnitřním pokynem je i pokyn DS-165.

Soud po seznámení s obsahem pokynu DS-165 přisvědčuje žalovanému, že tento pokyn je skutečně vnitřním pokynem, který nemůže ovlivnit jiné subjekty než finanční úřady. Tímto metodickým pokynem je finančním úřadům doporučován (navrhován) určitý postup při vymáhání splatných daňových nedoplatků s tím, že aplikace doporučovaného postupu je ponechána na úvaze finančního úřadu o jeho hospodárnosti s ohledem na okolnosti konkrétního případu. Předmětný pokyn v žádné své části neupravuje postup správce daně při rozhodování o právech a povinnostech daňových subjektů. Cílem postupu, který je pokynem DS-165 finančním úřadům doporučován, je dosáhnout toho, aby správci daně při vymáhání splatných daňových nedoplatků respektovali též princip hospodárnosti v tom smyslu, aby nedocházelo k vynakládání neúměrných výdajů rozpočtových prostředků na vymození nízkých částek daňových nedoplatků.

Soud má ve shodě s názorem žalovaného za to, že bylo zcela na místě omezit poskytnutí informace v podobě pokynu DS-165, neboť jeho zveřejnění by mohlo vést k tomu, že daňové subjekty, u nichž je evidován nikoliv vysoký nedoplatek, nebudou tyto částky státu apriori uhrazovat v přesvědčení, že nedoplatky po nich stejně nebudou správcem daně vymáhány.

Lze shrnout, že pokyn DS-165 je vnitřním metodickým pokynem, který neobsahuje žádné informace týkající se výkonu veřejné správy navenek a nijak neovlivňuje právní postavení daňových subjektů. Odepření jeho poskytnutí žalobci bylo proto v souladu s § 11 odst. 1 písm. a/ zákona č. 106/1999 Sb.

Soud si je vědom toho, že žalobci se může jevit odůvodnění napadeného rozhodnutí v části, která se upíná k pokynu DS-165, jako nekonkrétní a nejasné, to je však způsobeno žalobcovou neznalostí obsahu předmětného pokynu. Soud na rozdíl od žalobce považuje odůvodnění napadeného rozhodnutí za dostatečně určité a srozumitelné, a tedy i přezkoumatelné. V něm obsažené závěry žalovaného jsou v zcela souladu se skutečným stavem věci, tj. s obsahem předmětného pokynu.

Soud pouze pro úplnost dodává, že pokyn DS-165 neupravuje nic, co by se týkalo otázky volby mezi daňovou a soudní exekucí, či otázky volby způsobu provedení daňové exekuce, jak se – bez znalosti znění předmětného pokynu – domnívá žalobce.

Žalobní námitky, jimiž žalobce brojí proti neposkytnutí pokynu DS-169, soud shledal důvodnými, avšak pouze pokud jde o článek I. bod 1. Pokynu DS-169. Uvedený článek totiž řeší otázku, ve kterých případech si Ministerstvo financí podle § 11 písm. d/ zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, vyhrazuje právo rozhodovat o žádostech o posečkání daně a povolení splátek na daň podle ustanovení § 60 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Úprava obsažená v tomto článku pokynu DS-169 se nepochybně týká výkonu veřejné správy *navenek*, neboť autoritativním a závazným způsobem určuje, ve kterých případech bude o žádostech daňových subjektů o posečkání daně a povolení splátek na daň rozhodovat právě Ministerstvo financí. Žalobci lze přisvědčit v tom, že rozdělení pravomocí při výkonu daňové správy se úzce dotýká adresátů správních aktů vydávaných příslušnými orgány daňové správy, kteří mají právo vědět, který orgán bude o jejich žádosti rozhodovat. Z těchto důvodů nelze pokyn DS - 169 v rozsahu jeho článku I. bodu 1 považovat za vnitřní pokyn ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb. Soud k tomu dodává, že neshledal ani žádný jiný důvod, proč by informace obsažená v článku I. bodu 1. Pokynu DS-169 nemohla být žalobci poskytnuta.

Soud po seznámení s obsahem pokynu DS-169 zjistil, že zbývající části tohoto pokynu neupravují rozdělení pravomocí při výkonu daňové správy, konkrétně při rozhodování o žádostech o posečkání daně a povolení splátek na daň mezi jednotlivé finanční orgány, ale řeší výlučně organizační otázky týkající se vnitřních postupů v rámci Ministerstva financí (která osoba na ministerstvu rozhoduje o žádostech o posečkání, o prominutí daně, o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně či o úlevách na pokutách uložených podle zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, která komise na ministerstvu projednává a přijímá návrhy na rozhodnutí), a dále stanoví, jakým způsobem mají podřízené finanční orgány Ministerstvu financí předávat žádosti o prominutí daně a žádosti o posečkání daně. Tyto části pokynu DS-169 lze oprávněně označit za vnitřní pokyn organizační povahy, který se nijak netýká výkonu veřejné správy navenek. Odepření

poskytnutí těchto částí pokynu DS-169 žalobci bylo tedy v souladu s § 11 odst. 1 písm. a/ zákona č. 106/1999 Sb.

Na základě výše uvedených závěrů, k nimž dospěl v projednávané věci, Městský soud v Praze v souladu s § 16 odst. 4 zákona č. 106/1999 Sb., zrušil napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správního orgánu I. stupně v té její části, která se týká žádosti žalobce o poskytnutí pokynu DS-169 (výrok I. a II. rozsudku) a nařídil Ministerstvu financí jakožto povinnému subjektu, aby žalobci ve stanovené lhůtě poskytlo článek I. bod 1. Pokynu DS-169 (výrok III. rozsudku). Pokud jde o ostatní části pokynu DS-169 a o pokyn DS-165, soud shledal, že Ministerstvo financí žádost žalobce o poskytnutí těchto informací odmítlo v souladu se zákonem, a proto žalobu ve zbývajících částech podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl (výrok IV.).

Za splnění podmínek zakotvených v ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn tím, že žalobce měl ve věci úspěch pouze z menší části, a navíc mu, stejně jako žalovanému, žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

V Praze dne 30. srpna 2012

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Matznerová, DiS.