



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy ve věci žalobce: **OSMPB, občanské sdružení**, se sídlem v Teplicích, U Hadích lázní 24, zast. advokátkou JUDr. Hanou Homolkovou, se sídlem AK Biskupská 1, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice v řízení o kasačních stížnostech žalobce i žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2007, č. j. 10 Ca 19/2007 – 34,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2007, č. j. 10 Ca 19/2007 - 34 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 1. 2007, č. j. 448/07-1500 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kaplici ze dne 18. 12. 2006 ve věci poskytnutí informace podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Tímto rozhodnutím správní orgán odmítl žádost o poskytnutí požadované informace stran hledisek, která finanční úřad bere v úvahu při poskytování daňových úlev dle ust. § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přitom odkázal na ust. § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále „krajský soud“) k podané žalobě zrušil výše označeným rozsudkem rozhodnutí Finančního úřadu v Kaplici, jakož i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ve svém rozhodnutí krajský soud dospěl k závěru, že požadované informace, byť se jedná o údaje obsažené v interním metodickém pokynu, žalobci měly být poskytnuty, neboť výlučka z povinnosti poskytovat informace žadatelům uvedená v § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., nedopadá na informace stran hledisek, která finanční úřad bere do úvahy při rozhodování o poskytování úlev ve smyslu § 55a zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud při svých úvahách vycházel mimo jiné i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, který se zabýval otázkou významu vnitřních pokynů Ministerstva financí; Nejvyšší správní soud v něm dospěl k závěru o vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, kdy zákon správnímu orgánu dává prostor pro správní uvážení.

Z důvodu nesprávné aplikace ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb. krajský soud pro nezákonnost postupem dle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) rozhodnutí žalovaného i povinného zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Proti rozsudku krajského soudu podal dne 24. 5. 2007 kasační stížnost žalovaný; uplatnil v ní důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesouhlasí s právním názorem krajského soudu stran aplikace ust. § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb. Především nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že dotčený interní pokyn Ministerstva financí DS-129 stanovuje správci daně závazný postup, od něhož se může správce daně jen výjimečně a v odůvodněných případech odchýlit, neboť jinak by se jednalo o libovůli správce daně. K samotnému pokynu DS-129 uvádí, že se jedná o interní předpis vydaný Ministerstvem financí pouze pro interní potřebu správců daně, který nadto obsahuje taková kritéria, při nichž je správci daně stále ponechán prostor pro správní úvahu a předjímá případně zohlednění i dalších důvodů v něm neuvažovaných, a to zejména v mimořádných případech. Argumentaci, kterou krajský soud užil s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57 považuje žalovaný za nepřipadnou, neboť ve věci, na kterou je odkazováno, se jednalo o postup dle pokynu D-144, tedy sice rovněž vnitřního předpisu, ale určeného i veřejnosti (narozdíl od pokynu řady DS, který je určen výlučně pro interní potřebu). Pokyn DS-129 spadá tedy pod vnitřní pokyn podle § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb. a stanovisko v něm uvedené má výlučně interní povahu. Rovněž z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ostatně, dle žalovaného, vyplývá, že metodika ministerstva bezpochyby není obecně závazným právním předpisem, nýbrž vnitřním předpisem, který určuje, jak mají postupovat územní finanční orgány. Žalovaný uvádí, s odkazem na své vyjádření v žalobě, že prominutí daně není opravným prostředkem v pravém slova smyslu, neboť se jím nenapadá správnost či zákonnost rozhodnutí o vyměření daně, pouze se promítají jeho důsledky. Důvodem prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků mohou být pouze nesrovnalosti při uplatňování daňových zákonů, v případě prominutí příslušenství to může být i odstranění tvrdosti. Žalovaný dále polemizuje s možností zneužívání získaných informací z interního pokynu k optimalizaci daňové povinnosti daňovými subjekty tím, že by si tyto předem mohly nastavit podmínky pro prominutí daně a příslušenství a v důsledku toho tak i spekulovat s výší přiznané daně. Z takového jednání žalovaný dovozuje porušení zásady daňového

řízení vyjádřené v § 2 odst. 8 cit. zákona. Žalovaný je přesvědčen, že byly naplněny důvody, pro které může povinný subjekt omezit poskytnutí informací a že při uvážení povinného subjektu bylo plně respektováno výkladové pravidlo obsažené v § 12 zákona č. 106/1999 Sb. a zejména v čl. 17 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (dále „Listiny“). Není dle jeho přesvědčení pochyb o tom, že uvedený vnitřní předpis Ministerstva financí nemůže upravovat práva a povinnosti soukromých osob, nýbrž může pouze ukládat úkoly osobám podléhajícím řídicí pravomoci toho, kdo vnitřní předpis vydává. Pouze ten je rovněž oprávněn vykonávat kontrolu jeho dodržování.

Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Dne 11. 6. 2007 podal kasační stížnost proti výše označenému rozsudku krajského soudu rovněž žalobce. Shodně uplatňuje důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Na rozdíl od žalovaného, však neshledává pochybení krajského soudu v právním posouzení aplikace ust. § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., ale v ust. § 16 odst. 4 cit. zákona. Nezákonnosti se krajský soud dopustil dle názoru žalobce v tom, že rozhodnutí správních orgánů zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dle výše uvedeného ustanovení však v případě, kdy neshledá soud žádné důvody pro odmítnutí žádosti (a tak tomu v projednávané věci bylo), soud zruší rozhodnutí o odvolání i rozhodnutí povinného subjektu o odmítnutí žádosti a povinnému subjektu nařídí požadované informace poskytnout. Krajský soud se tak nevypořádal s celým žalobním návrhem a při svém rozhodování v tomto směru pochybil.

Žalobce proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud z výše uvedeného důvodu rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti obou stěžovatelů (dále pro srozumitelnost označovaných jako „žalobce“ a „žalovaný“) v rozsahu a z důvodů v nich uplatněných. Dospěl přitom k závěru, že rozsudek krajského soudu trpí nezákonností, pro kterou nelze, než jej zrušit.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou kasační stížnost žalovaného.

Při posouzení věci vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkových zjištění, jež jsou mezi účastníky nesporná. Ze správního spisu bylo zjištěno, že žalobce dne 8. 12. 2006 podal u Finančního úřadu v Kaplici (dále „povinný“) žádost dle § 13 zákona č. 106/1999 Sb., ve které uvedl, že žádá o „*poskytnutí informace o tom, jaká hlediska bere tamní finanční úřad do úvahy při rozhodování o poskytnutí daňových úlev ve smyslu ust. § 55a zákona č. 337/1992 Sb.*“ Rozhodnutím povinného byla žádost odmítnuta s odkazem na ust. § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., podle kterého může povinný subjekt omezit poskytnutí informace, pokud se vztahuje výlučně k vnitřním pokynům a personálním předpisům povinného subjektu. Postup správce daně, na který dotaz směřoval, je upraven právě takovým interním pokynem Ministerstva financí, který je označen „pouze pro služební potřebu“. V rozhodnutí byl žalobce, pro vytvoření představy o možných hlediscích, dále odkázán na možnost využít rozhodnutí o prominutí daně, která se týkají více daňových

subjektů a správce daně je zveřejnil ve Finančním zpravodaji, jakož i na webové stránky České daňové správy - sekce „legislativa a metodika“.

Proti rozhodnutí povinného o odmítnutí žádosti podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl, přitom odkázal na ust. čl. 17 odst. 5 Listiny, podle něhož státní orgány a orgány územní samosprávy jsou povinny přiměřeným způsobem poskytovat informace o své činnosti, činí tak na základě zákona. Ustanovení § 7 až § 12 zákona o poskytování informací omezuje právo na poskytnutí informace; zákonné omezení je přitom založeno ústavně a nelze souhlasit s tvrzením, že povinný subjekt neuvedl žádný důvod spadající pod ustanovení čl. 17 odst. 4 Listiny.

S vymezením obsahu práva na přístup k informacím, tak, jak je chápe žalovaný, se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

Nejvyšší správní soud považuje především za potřebné uvést, že žalovaný odmítl poskytnutí informace s odkazem na ust. § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb. Uvedené ustanovení však stanoví, že povinný subjekt může omezit poskytnutí informace, pokud se vztahuje výlučně k vnitřním pokynům a personálním předpisům povinného subjektu. Naproti tomu odst. 2 citovaného ustanovení stanoví případy, kdy povinný subjekt informaci neposkytne. Z rozhodnutí žalovaného však nikterak nevyplývá, jakou „omezenou“ informaci povinný poskytl. Má-li se mít za to, že takovou informaci měl být odkaz na webové stránky Ministerstva financí, nelze takový odkaz považovat za poskytnutou informaci, když na uvedených stránkách lze seznat pouze celkovou výši prominuté daně za jednotlivé roky na jednotlivých druzích příjmů, nikoli však žalobcem požadované informace stran důvodů takového prominutí. Nadto důvody prominutí by žalobce neshledal ani v anonymizované formě případných rozhodnutí nebo jiném materiálu zpracovaném v rámci výročních zpráv územních finančních orgánů, resp. Ministerstva financí, neboť rozhodnutí vydaná dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb. neobsahují odůvodnění. Rovněž tak odkaz na blíže neidentifikovaný Finanční zpravodaj nelze považovat za relevantní poskytnutí „omezené“ informace.

Žalovaný tak nedostál povinnosti, kterou mu ukládá pro případ omezeného poskytnutí informace dle § 11 odst. 1 cit. zákona, podle kterého žalovaný postupoval, ustanovení § 12 cit. zákona. Podle uvedeného ustanovení povinný subjekt všechna omezení práva na informace provede tak, že poskytne požadované informace včetně doprovodných informací po vyloučení těch informací, u nichž to stanoví zákon.

Žalovaný v projednávané věci de facto nepostupoval, jakkoli takto své rozhodnutí odůvodnil, dle § 11 odst. 1 cit. zákona, tedy neposkytl „omezenou“ informaci, ale postupoval v podstatě dle § 11 odstavce 2 cit. zákona; pro takový postup však nebyly naplněny zákonné podmínky stanovené v § 11 odst. 2 pod písm. a) – c) cit. zákona.

Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že nebyl na místě ani postup dle ust. § 11 odst. 1 písm. a) cit. zákona. Nejvyšší správní soud především nesdílí závěry žalovaného stran povahy interního pokynu vydaného Ministerstvem financí.

Krajský soud ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že na poskytnutí požadovaných informací ust. § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb. nedopadá, neboť zde uvedená výjimka se týká pouze vnitřních pokynů obsahujících informace, které neovlivňují nikoho jiného, mimo subjekty, mající podle cit. zákona povinnost poskytovat informace týkající se jejich rozhodovací činnosti. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu v tom, že zmiňovaný Pokyn Ministerstva financí DS-129 není vnitřním pokynem, na který by se vztahovalo ust. § 11 odst. 1 písm. a) cit. zákona, jakkoli však již zcela nesdílí případnost odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57. Tato skutečnost však sama o sobě nemá žádný vliv na zákonnost rozsudku krajského soudu stran závěrů o aplikaci ustanovení § 11 cit. zákona. Lze souhlasit s žalovaným, že v dané věci se jednalo o skutkově odlišný případ. Ve věci, na kterou krajský soud odkazuje bylo totiž předmětem soudního přezkumu rozhodnutí správního orgánu ve věci daňové, resp. to, zda správní orgán postupoval v daňovém řízení v souladu se zákonem potažmo v souladu s vlastním vnitřním metodickým pokynem, kterým byla zavedena určitá správní praxe. Ve věci nyní projednávané však není předmětem přezkumu to, zda rozhodnutí žalovaného bylo v souladu se zásadami daňového řízení, tedy zda splňovalo požadavky kladené na ně z hlediska nejen zákonnosti, ale i z hlediska předvídatelnosti a transparentnosti. Není a ani nebylo proto úkolem soudu ve věci nyní projednávané zabývat se povahou ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ale ani tím, zda daňový subjekt a za jakých podmínek, má nárok na prominutí daně nebo příslušenství. Soudu ani nepřísluší tyto podmínky (obsažené mimo jiné i ve zmiňovaném Pokynu DS-129) hodnotit. Z tohoto pohledu jsou zcela bez významu námitky žalovaného uplatněné v kasační stížnosti týkající se samotného opravného prostředku a způsobech rozhodování o něm.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že žalobce se ve své žádosti nedomáhal podání informace v tom smyslu, že by požadoval výslovně sdělit obsah jakéhokoli Pokynu Ministerstva financí. Žalobce požadoval zcela obecně, aby mu povinný sdělil, jaká hlediska bere v úvahu při povolování daňových úlev. Skutečnost, že Ministerstvo financí vedeno snahou zabezpečit dodržování zákonných principů při rozhodování správců daně při promíjení příslušenství daní dle § 55a zákona o správě daní a poplatků a v zájmu zajištění jednotného posuzování žádostí, stanovilo určitý postup v Pokynu DS-129, není přitom pro zodpovězení otázky, zda povinný měl a mohl poskytnout žalobcem požadovanou informaci, podstatná.

Účelem úpravy práva na informace je zajištění práva veřejnosti na informace, jež mají státní orgány a ostatní subjekty, které rozhodují o právech a povinnostech občanů k dispozici.

Pokud jde o pojem právo na informace, tak jak je chápe čl. 17 Listiny, má toto právo dva základní aspekty. Prvním aspektem je obecná garance práva na vyhledávání, přijímání či rozšiřování informací (v tomto kontextu lze hovořit spíše o svobodě vyhledávání, přijímání či šíření informací), z čehož vyplývá pouze povinnost veřejné moci danou aktivitu neomezovat (není-li dán důvod omezení dle odst. 4 čl. 17 Listiny), nikoli povinnost aktivně konat. Veřejná moc je přitom povinna respektovat danou svobodu jednotlivce a zdržet se zásahů do této jeho autonomní sféry. Druhým aspektem práva na

informace je potom stanovení konkrétní povinnosti státním orgánům informace aktivně poskytovat, z čehož vyplývá právo ostatních tyto informace obdržet.

Právo na informace je jednou z právních záruk ve veřejné správě, které jsou co do své podstaty a významu především zárukami zákonnosti ve veřejné správě.

V projednávané věci není sporu o tom, že informace, které žalobce požadoval, se týkaly výkonu veřejné správy a správce daně, jakožto povinný subjekt, je měl k dispozici. Nejednalo se tak o případ, kdy by bylo požadováno sdělení informace, kterou by byl nucen teprve z různých podkladů vytvářet. Skutečnost, že tato informace byla obsažena v interním pokynu, je jak již bylo uvedeno, zcela nerozhodná.

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.

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 (srovn. zde např. § 11 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech).

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, kriteria 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 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.

Poskytnutí informací o daňových úlevách konkrétních daňových subjektů podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., brání ust. § 10 zákona č. 106/1999 Sb., podle kterého nelze poskytnout informace o majetkových poměrech získané na základě zákona o daních z příjmů. Takové informace však žalobce nepožadoval.

Nejvyšší správní soud neshledal žalovaným uplatněné kasační námitky důvodnými a dospěl k závěru, že stran aplikace ust. § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb. se krajský soud nesprávného právního posouzení nedopustil.

Nejvyšší správní soud však musel přisvědčit námitce žalobce.

O žádosti žalobce rozhodoval žalovaný již za účinnosti novely zákona č. 106/1999 Sb., provedené s účinností od 1. 1. 2006 zákonem č. 61/2006 Sb. Stejně tak krajský soud rozhodoval již dle novelizovaného ust. § 16 odst. 4 cit. zákona, který nahradil, dosud při soudním přezkumu uplatňovaný, princip kasační principem apelačním. V případě přezkumu rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti odepření informace již soud nevrací rozhodnutí k novému projednání, ale naopak sám zkoumá, zda existují důvody pro poskytnutí informací. Pokud žádné důvody neexistují, soud rozhodnutí obou instancí zruší a přímo nařídí povinnému subjektu informaci poskytnout. Krajský soud v projednávaném případě správně rozhodl o tom, že neexistují důvody pro odmítnutí poskytnutí informace, když vyloučil užití ust. § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb. Dopustil se však nezákonnosti v tom, že rozhodnutí správních orgánů sice správně zrušil, ale již nesprávně vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, namísto toho, aby přímo Finančnímu úřadu v Kaplici uložil informaci poskytnout.

Nejvyššímu správnímu soudu, z důvodu výše uvedeného, proto nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

O nákladech řízení rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 17. ledna 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu