



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní **žalobce: R. S.**, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Kraj Vysočina** (dříve Finanční úřad v Havlíčkově Brodě), se sídlem Tolstého 2, Jihlava, proti rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě ze dne 7. 3. 2012, č. j. 30279/12/223911709367, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, č. j. 31 Af 41/2012 – 32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, č. j. 31 Af 41/2012 – 32, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě. Tímto rozhodnutím bylo k žádosti stěžovatele částečně prominuto penále za pozdní úhradu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001.

Stěžovatel je německý státní občan, který pracoval v období let 2000 a 2001 ve společnosti PLEAS, a.s., kam byl vyslán svým zaměstnavatelem, společností SCHIESSER AG, poté, co tato společnost zakoupila ve společnosti PLEAS, a.s., majoritní podíl. Plat, který byl stěžovateli vyplácen za práci pro českou společnost, byl v České republice zcela řádně zdaněn daní ze závislé činnosti. Kromě tohoto platu dostával stěžovatel souběžně i plat od německé společnosti, který nebyl podroben zdanění. Stěžovatel dle svého tvrzení nevěděl, že zdržuje-li se na území České republiky více jak 183 dnů, má povinnost přiznat zde veškeré své celosvětové příjmy. Příjmy od německé společnosti však nebyly podrobeny zdanění nikde. Svoje daňové povinnosti stěžovatel splnil opožděně, a to po výzvě správce daně

k podání daňového přiznání. Za zdaňovací období roku 2000 uhradil daň ve výši 783 744 Kč, za zdaňovací období roku 2001 pak daň ve výši 693 760 Kč. Následně bylo stěžovateli sděleno penále za pozdní úhradu daně v celkové výši 789 010 Kč.

Předmětem sporu je výše prominutého penále, které bylo stěžovateli za zdaňovací období roku 2000 prominuto ve výši 128 695 Kč z částky 428 983 Kč, za zdaňovací období roku 2001 ve výši 108 009 Kč z částky 360 027 Kč (236 704 Kč z celkové částky 789 010 Kč). Stěžovatel má za to, že správce daně nepostupoval v souladu s metodickým pokynem Ministerstva financí č. j. 43/85 111/2009 - 431 ze dne 29. 10. 2009, zveřejněným ve Finančním zpravodaji č. 6/2009 dne 5. 11. 2009 (dále jen „Pokyn D-330“, příp. „pokyn“), ani s neveřejným pokynem, který si sám prostřednictvím zákona o svobodném přístupu k informacím obstaral. Dle jeho názoru by mu mělo být po právu prominuto 100 % předepsaného penále.

Krajský soud přezkoumával rozhodnutí žalovaného (dále také „správce daně“) o částečném prominutí penále z prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a roku 2001 již podruhé. Ve svém v pořadí prvním zrušujícím rozsudku ze dne 19. 1. 2012, sp. zn. 31 Af 37/2011, uvedl, že navzdory tomu, že metodické pokyny nejsou obecně závaznými právními předpisy, nýbrž pouze interními metodickými postupy, které jsou určené pro správce daně, je jejich použití pro prominutí příslušenství daně z důvodů tvrdosti dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), na místě.

Ministerstvo financí těmito interními předpisy, jak samo v úvodu pokynu D-330 uvedlo, vyjádřilo snahu zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím tak, aby byla při aplikaci předmětného zákonného oprávnění, založeného na kombinaci neurčitého zákonného pojmu a správního uvážení příslušného správce daně, v maximální možné míře šetřena veřejná práva daňových subjektů spočívající v zákazu diskriminace a právu na řádný proces. Krajský soud proto primárně z uvedené metodiky při posuzování věci vycházel.

Neztotožnil se s hodnocením žalovaného týkajícím se špatné spolupráce stěžovatele se správcem daně, neboť žalovaný nepřihlédl ke specifické pozici stěžovatele - cizího státního příslušníka. Stěžovatel na výzvu správce daně k podání daňového přiznání v rámci svých možností reagoval, a to v poměrně krátkém časovém intervalu, když do 3 měsíců od obdržení výzvy daňové přiznání podal a následně ihned daň zaplatil. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel úřednímu dopisu od správce daně nerozuměl, musel si jej nechat přeložit, zařídit vyžadované podklady pro vyplnění daňového přiznání a následně zařídit jeho překlad do úředního českého jazyka, lze mít za to, že postoj stěžovatele je možné přinejmenším hodnotit jako vstřícný. Takový přístup tedy nic neubírá na možnosti, aby byla jeho úroveň spolupráce se správcem daně hodnocena jako dobrá. Krajský soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku přesvědčení, že otázku spolupráce stěžovatele hodnotil žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostatečně, a proto je označil v této části za nepřezkoumatelné. Ostatní námitky zamítl.

V pořadí v druhém rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v nyní projednávané věci, krajský soud prvotně zkoumal, zda se žalovaný řídil jeho názorem, jenž je ve smyslu § 78 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), pro další daňové řízení závazný. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí

pokračování

jednoznačně vyplynulo, že žalovaný zohlednil při svém rozhodování o prominutí penále skutečnost, že stěžovatel se nacházel v pozici cizího státního příslušníka a přesto na výzvy správce daně reagoval v přiměřených termínech, a to i přes jazykovou bariéru. Z tohoto důvodu zvýšil žalovaný promíjené penále o 20 %. Promíjené penále se tak zvýšilo z původně prominuté částky 78 901 Kč na částku 236 704 Kč.

Krajský soud přisvědčil postupu žalovaného, který zohlednil to, že stěžovatel neměl v rozhodné době u územních finančních orgánů žádný dluh. Z tohoto důvodu snížil promíjené penále o 40 %. Tímto postupem však ve smyslu pokynu D-330 už nemohl zohlednit další důvody a to, že se ze strany stěžovatele jednalo o jediné porušení platební povinnosti na území České republiky a dále skutečnost, že zjištěné důvody nemají charakter zatajených skutečností. Pokyn D-330 totiž při kumulaci uváděných důvodů umožňuje zohlednit pouze jeden, a to ten, který má nejvyšší procentní sazbu, což bylo v projednávané věci splněno.

Krajský soud dále přisvědčil zvýšení promíjené částky o 30 %, neboť delší časový úsek od zákonného vzniku daňové povinnosti a jejího následného vyměření nebyl zaviněn správcem daně. Tuto skutečnost by správce daně mohl zohlednit pouze v případě, že by časový odstup 12 měsíců vznikl jeho zaviněním, tedy že by po uplynutí tohoto časového intervalu byla zahájena daňová kontrola. Tato situace však nenastala.

Námítku, dle které došlo k vyměření daně za existence výkladových nejasností hmotněprávního předpisu, krajský soud odmítl. V této otázce se plně přiklonil k názoru žalovaného, podle kterého lze mít jednoznačně za to, že způsob zdanění nerezidentů s příjmy ze stále provozovny a pobývajících v kalendářním roce déle než 183 dnů na území České republiky je z časového pohledu neměnný.

K otázce stanovení jazyka, v němž mělo být se stěžovatelem jednáno, krajský soud konstatoval, že ze zákona o správě daní a poplatků nepochybně vyplývá, že před správcem daně se jedná v jazyce českém nebo slovenském, přičemž veškerá písemná podání se předkládají v češtině nebo slovenštině a listinné důkazy musí být opatřeny úředním překladem do tohoto jazyka. Postup správce daně, který veškerou korespondenci zasílal stěžovateli v českém jazyce, byl zákonný.

V postupu žalovaného neshledal konečně krajský soud ani rozpor se zásadou přiměřenosti evropského práva. Obsah § 63 zákona o správě daní a poplatků neodporuje dle názoru krajského soudu zásadám Smlouvy o Evropské unii, neboť je v souladu s jejími základními principy.

Další důvody, jež měly být dle mínění stěžovatele při prominutí penále zohledněny, již nejsou jako tvrdost v pokynu D-330 uvedeny. Jde jednak o skutečnost, že jak český zaměstnavatel, tak ani daňový poradce, stěžovatele na jeho povinnost odvést daň z příjmů v České republice neupozornili, a dále skutečnost, že stěžovatel použil na doplatek své daňové povinnosti téměř všechny rodinné úspory a že již nemá žádné prostředky k zaplacení sděleného penále. I s těmito důvody se žalovaný dle krajského soudu v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal a krajský soud na jeho odůvodnění obsažené na str.

5 napadeného rozhodnutí plně odkázal. Za daných okolností nelze považovat za tvrdost zákona skutečnost, že stěžovatel nebyl ze strany zaměstnavatele ani daňového poradce o své daňové povinnosti informován. Ze žádné zákonné úpravy nelze dovodit, že by zaměstnavateli taková povinnost jakkoliv vznikla. Pokud jde o povinnost daňového poradce, je její posouzení otázkou smluvního ujednání mezi ním a stěžovatelem.

K namítané tíživé finanční situaci stěžovatele, který na úhradu daně použil veškeré rodinné úspory, krajský soud konstatoval, že daňové řízení neumožňuje, a to ani ve fázi řízení o prominutí příslušenství daně, jakkoliv zohlednit při plnění platební povinnosti stěžovatele jeho eventuální tíživou finanční situaci.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že správce daně zatížil své rozhodnutí nepřipustnou libovůlí a porušil zavedenou správní praxi. Předně se domnívá, že metodické pokyny uvádějí pouze nejčastější důvody, pro které lze usuzovat na tvrdost zákona. Proto samotný článek 4 neveřejného metodického pokynu, který si stěžovatel v rámci zákona o svobodném přístupu k informacím vyžádal, umožňuje správcům daně odchýlit se od doporučeného procentuálního vyčíslení promíjeného penále u jednotlivých nejčastějších důvodů a rozhodnout s přihlédnutím ke specifické situaci stěžovatele.

Existují-li specifické důvody nad rámec důvodů, uvedených v metodickém pokynu, potom slůvko „může“ znamená, že žalovaný měl povinnost tyto specifické důvody zohlednit.

Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost té části rozhodnutí krajského soudu, ve které se soud ztotožnil s odůvodněním správce daně, týkajícím se nezohlednění skutečnosti, že stěžovatel nebyl ze strany zaměstnavatele ani daňového poradce o své daňové povinnosti informován, jakož i nepřihlédnutí ke stěžovatelově tíživé situaci.

V otázce nevědomosti či neinformovanosti stěžovatele o rozsahu své daňové povinnosti považuje odkaz krajského soudu na rozhodnutí žalovaného za nedostatečný a v této souvislosti odkazuje na ustálenou judikaturu, dle které není prosté převzetí odůvodnění správce daně dostačující. Pokud krajský soud uvádí, že z řádné zákonné úpravy nelze dovodit povinnost zaměstnavatele informovat stěžovatele o povinnosti podat daňové přiznání, pak zaměňuje příčinu a následek. Stěžovatel neargumentoval existencí takovéto zákonné povinnosti, ale v neinformování stěžovatele spatřoval okolnost mající za následek přílišnou tvrdost sděleného penále.

Nezohlednění tíživé finanční situace stěžovatele není bez dalšího možné. Je totiž zřejmé, že prominutí příslušenství daně je jistý znak milosti, při jehož výkonu stojí správní orgán mimo vymezená pravidla. V takovém případě je naopak povinností správce daně přihlédnout ke všem okolnostem případu. Tíživá finanční situace je typickým důvodem pro prominutí příslušenství daně, stejně jako často bývá špatný zdravotní stav důvodem pro udělení milosti stíhanému či odsouzenému člověku.

Obsah metodických pokynů, na které krajský soud odkazuje, nelze považovat za část správní úvahy žalovaného či za část odůvodnění rozsudku. Pokyn stanoví podmínky, neobsahuje však úvahu o jejich aplikaci na posuzovanou věc, ani úvahu o oprávněnosti uplatněných důvodů.

pokračování

V závěru kasační stížnosti stěžovatel obšírně cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2004 - 24 (všechna zde uváděná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nsoud.cz), dle kterého je úkolem správce daně pečlivě posoudit konkrétní okolnosti případu nasvědčující tvrdosti zákona. Pokud by shledal, že je pro zvláštnost situace stěžovatele na místě, aby se odchýlil od zásadně vyžadovaných podmínek Pokynu D-330, může tak učinit.

Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku výslovně uvedl, že „žalobce může uplatňovat nezaviněnou platební neschopnost jako důvod přílišné tvrdosti zákona (čl. II oddíl B bod 14), aniž by mu v tom bránily skutečnosti vyjmenované v čl. II oddíl A Pokynu D-330. Tím samozřejmě zdejší soud nikterak nepředjímá, jak má stěžovatel o dané žádosti věcně rozhodnout, pouze upozorňuje na povinnost se s těmito skutečnostmi vypořádat. K tomu Nejvyšší správní soud připomíná právní názor obsažený v jeho rozsudku ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 99/2008 – 52, podle kterého by institut prominutí příslušenství daně měl „zajistit, že v případech, kdy to sociální či ekonomická situace daňového dlužníka objektivně vyžaduje nebo kdy je to z jiných legitimních důvodů na místě, bude sankce v jeho konkrétním případě přiměřeně snížena či zcela eliminována nebo že mu budou alespoň ulehčeny časové podmínky jejího uhrazení. Jakkoliv totiž na tyto „úlevy“ není dán právní nárok, plyne ze zásad zákazu libovůle a předvídatelnosti rozhodování správních orgánů požadavek jednotného a racionálního rozhodování v těchto případech tak, aby nedocházelo k bezdůvodnému zvýhodňování či naopak ke znevýhodňování některých daňových subjektů.“

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje žalovaný na své vyjádření k žalobě. Konstatuje, že postupoval v souladu s uváděným metodickým pokynem, uplatněné okolnosti hodnotil z hlediska tvrdosti zákona, přičemž při tomto hodnocení vycházel z ustálené praxe. Zdůrazňuje, že právě přídržení se příslušné metodiky vede k předvídatelnosti rozhodování správního orgánu a současně ctí zásadu rovného zacházení.

Zmírnění tvrdosti je právní institut pro výjimečné případy, kdy striktní aplikace právní normy vede k zvlášť tíživým důsledkům. Udělení výjimky musí být vždy odůvodněno tak, aby bylo zjevné, jakým způsobem k závěru o existenci mimořádných okolností správce daně dospěl. V projednávané věci správce daně k zohlednění mimořádných okolností zjevně nedospěl, ačkoliv stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozsudku právě s ohledem na absenci vyhodnocení podmínek pro individuální posouzení žádosti ve smyslu čl. IV metodických postupů.

K výkladu výrazu „může“ se v rámci institutu prominutí daně vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 - 54, v tom smyslu, že „pokud (...) jde o smysl institutu prominutí daně a jejího příslušenství, vychází soud z toho, že promíjení daňových dluhů bylo vždy vnímáno jako milost, jako výjimečné osvobození konkrétního případu z všeobecné daňové povinnosti. Je to ostatně pozůstatek královských milostí a pardonů, kdy se stát vzdává daňové pohledávky, na kterou má dle zákona nárok. Tento charakter si přitom promíjení daní dochovalo i do dnešní doby, a lze uzavřít, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a d. ř. je

rozhodnutím vydávaným ve sféře volného uvážení, přičemž správní orgán i při naplnění zákonných předpokladů daně prominout může, ale také nemusí“.

Správní uvážení samozřejmě nesmí být libovolné a nesmí překračovat zákonné meze, což bylo v projednávané věci splněno. Žalovaný má za to, že pečlivě posoudil veškeré okolnosti případu a vyhodnotil veškeré stěžovatelem uplatněné skutečnosti, přičemž žádné mimořádné okolnosti, pro které by se měl odchýlit od podmínek stanovených pokynem D-330, neshledal. Na podporu svého postupu pak odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 47/2003 - 48, zabývající se otázkou přezkumu správního uvážení.

Žalovaný Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost stěžovatele zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

Stěžovatel brojí kasační stížností zejména proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, ve věcné rovině má pak za to, že existují-li specifické okolnosti na straně žadatele o prominutí příslušenství daně, je povinností správce daně takové okolnosti při promíjení daně vždy zohlednit.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Také za situace, kdy krajský soud přezkoumá rozhodnutí žalovaného, které pro absenci odůvodnění nebylo přezkoumání vůbec způsobilé, zatížil vadou nepřezkoumatelnosti i své rozhodnutí (srovnej rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 - 91). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Stěžovatel má za to, že správce daně zatížil své rozhodnutí nepřípustnou libovůlí a porušil zavedenou správní praxi. To spatřuje zejména v nezohlednění specifických důvodů na straně stěžovatele, které nejsou a vzhledem k „rozmanitostem života“ ani nemohou být uvedeny v obecném metodickém pokynu. Stěžovatel má za to, že při prominutí příslušenství je nutno zohlednit veškeré specifické okolnosti, a to i takové, které nejsou v pokynu D-330 uvedeny.

Předně je nutno konstatovat, že z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že při promíjení příslušenství daně hodnotil veškeré stěžovatelem uplatněné okolnosti, tedy i okolnosti, které nejsou v pokynu D-330 uvedeny (strana 4 až 6 žalobou napadeného rozhodnutí). Jinými slovy žalovaný postupoval přesně v intencích kasačních námitek stěžovatele, s tím rozdílem,

pokračování

že stěžovatelem uplatněné důvody nevyhodnotil jako důvody svědčící ve prospěch stěžovatele. Takový postup nelze sám o sobě označit za nepřipustnou libovůli a porušení zavedené správní praxe. Ostatně v čem konkrétně zavedená správní praxe spočívá a v jakém ohledu se od této praxe žalovaný v této věci odchýlil, již stěžovatel žádným způsobem nekonkretizoval. Nesouhlas stěžovatele s věcným vyhodnocením jím uváděných specifických okolností nemůže mít bez dalšího za následek nepřezkoumatelnost.

Zdejší soud nesdílí ani námitku nedostatečného odůvodnění krajského soudu v otázce hodnocení neinformovanosti stěžovatele o rozsahu jeho daňové povinnosti v České republice. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného a skutečně odkázal na jeho odůvodnění. Současně však uvedl, z jakého důvodu má za to, že jsou závěry žalovaného správné. Jinými slovy odůvodnil, proč skutečnost, že stěžovatel nebyl o své daňové povinnosti ze strany českého zaměstnavatele či německého daňového poradce poučen, nelze posuzovat jako tvrdost zákona. Ostatně s tímto jeho věcným hodnocením stěžovatel dále na straně 4 kasační stížnosti polemizuje, když krajskému soudu konkrétně vytýká, že argumentuje-li neexistencí zákonné povinnosti českého zaměstnavatele informovat stěžovatele o rozsahu jeho daňové povinnosti, zaměňuje příčinu a následek. Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel polemizuje s věcným odůvodněním krajského soudu, což by v případě nepřezkoumatelnosti jeho úvahy či pouhého odkazu na odůvodnění žalovaného nebylo vůbec možné.

Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku napadající nedostatečnost odůvodnění v otázce tíživé finanční situace stěžovatele. Stěžovatel uvedl, že na úhradu vyměřené daně, která dokonce převýšila jeho čistý příjem v České republice (konkrétně 1 477 504 Kč), použil veškeré rodinné úspory, přičemž daň uhradil v nejkratším možném termínu. V žádosti o prominutí, na kterou v žalobě plně odkázal, dále v této souvislosti uvedl, že uhradit navíc penále ve výši 789 010 Kč se mu jeví vzhledem k jeho specifické situaci a absenci jakýchkoliv volných prostředků jako příliš tvrdé. Krajský soud na straně 7 napadeného rozsudku k této námitce uvedl: *„daňové řízení neumožňuje, a to ani ve fázi řízení o prominutí příslušenství daně, jakkoliv zohlednit při plnění platební povinnosti žalobce jeho eventuální tíživou finanční situaci.“*

Takové odůvodnění nemá jak kasační soud přezkoumat. V rozhodnutí chybí jakákoliv úvaha, která soud k takovému závěru vedla, přičemž samotný závěr je v rozporu se shora citovanou judikaturou druhého a pátého senátu Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud opakovaně výslovně uvedl, že *„institut prominutí příslušenství daně měl zajistit, že v případech, kdy to sociální či ekonomická situace daňového dlužníka objektivně vyžaduje nebo kdy je to z jiných legitimních důvodů na místě, bude sankce v jeho konkrétním případě přiměřeně snížena či zcela eliminována...“*

Pokud pak jde o věcnou polemiku uvedenou v kasační stížnosti, tak ta se týká pouze přesvědčení stěžovatele, že umožňuje-li článek 4 neveřejného metodického pokynu správcům daně odchýlit se od doporučeného procentuálního vyčíslení promíjeného penále u jednotlivých nejčastějších důvodů, a rozhodnout s přihlédnutím ke specifické situaci stěžovatele, pak při existenci těchto specifických důvodů slůvko „může“ znamená, že žalovaný měl povinnost tyto specifické důvody zohlednit.

S takovým výkladem však Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků je právní normou, která zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu a správního uvážení. Důvody odstranění tvrdosti nelze obsahově zcela přesně vymezit, což připouští i stěžovatel (rozmanitost každodenního života), a aplikace tohoto neurčitého pojmu je vždy závislá na konkrétních okolnostech posuzované věci. Objektivní existence specifických okolností ještě sama o sobě nemá za následek vyhovění žádosti o prominutí příslušenství daně, konkrétní specifická situace musí být nejprve vždy správcem vyhodnocena a takové vyhodnocení je pak obsahem správní úvahy, která může být podrobena soudnímu přezkumu.

Ke stejnému závěru dospěl také Ústavní soud v usnesení ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07, kde konstatoval, že použitím neurčitých právních pojmů v § 55a zákona o správě daní a poplatků zákonodárce „vytvořil prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého právního pojmu či nikoli, přičemž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek; je pak na uvážení správního orgánu - ve stanovených mezích – takový následek určit, jmenovitě rozhodnout, zda žádosti daňového dlužníka vyhovět a daň či její příslušenství prominout či nikoli“.

Žádné jiné věcné námitky stěžovatel v kasační stížnosti neuplatnil.

Z výše uvedených důvodů Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozsudek krajského soudu pro částečnou nepřezkoumatelnost zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. září 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu