



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **M. H.**, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 25, Liberec, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 5. 2014, č. j. 707000/14/2503-24801-500794 a č. j. 708824/14/2503-24801-500794, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 3. 2015, č. j. 15 Af 57/2014 – 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zrušena jeho shora označená rozhodnutí (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) pro nepřezkoumatelnost, a přiznána náhrada nákladů řízení žalobkyni.

Rozhodnutími žalovaného, vydanými na základě žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), bylo žalobkyni částečně prominuto příslušenství daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, resp. daně z přidané hodnoty, které sestávalo z daňového penále v celkové výši 456 072 Kč (ohledně daně

z příjmů; prominuto 82 360 Kč), resp. 115 309 Kč (ohledně daně z přidané hodnoty; prominuto 2964 Kč).

Krajský soud naznal, že rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. V odůvodnění napadeného rozsudku přitom konstatoval, že z rozhodnutí žalovaného nelze seznat potřebnou správní úvahu ve vztahu k jejich výrokům. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného postrádají jednak vypořádání některých argumentů žalobkyně, jednak též úvahy žalovaného, které by vysvětlovaly způsob určení konkrétní výše částek daňového penále, které bylo žalobkyni prominuto.

Dle krajského soudu žalovaný nezohlednil žalobkyní zdůrazňovanou tíživou rodinnou a sociální situaci, a nezabýval se tím, zda celkové okolnosti jejího případu nepředstavují důvod pro výjimečné odchýlení se od pokynu D-330 (Pokyn Ministerstva financí č. D-330, kterým se vymezují nečastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „Pokyn“). Žalobkyně se přitom ve své žádosti o prominutí příslušenství daně výslovně domáhala toho, aby nebylo postupováno mechanicky podle Pokynu, který stanovil překážku prominutí příslušenství daně v případě exekuce daňového nedoplatku. Žalovaný proto byl povinen zabývat se v odůvodnění svých rozhodnutí tím, zda jednotlivé žalobkyní uváděné okolnosti samostatně či ve vzájemné souvislosti nezakládají důvod k tomu, aby se při rozhodování od Pokynu odchýlil.

Za významnější důvod nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí však krajský soud považoval absenci odůvodnění konkrétní výše prominutého penále. Dle krajského soudu totiž žalovaný zcela opomenul uvést, jaké úvahy jej vedly k závěru, že je namístě prominout právě 2964 Kč, resp. 82 360 Kč, ačkoli celková výše penále, které bylo vázáno k dobrovolně uhrazené daňové povinnosti, činila 7409 Kč, resp. 205 898 Kč. Tento nedostatek přitom dle krajského soudu znemožňuje vyhodnotit, zda se žalovaný při určení těchto částek nedopustil svévole či nepřípustné diskriminace a zda zohlednil všechny relevantní okolnosti případu včetně rodinné, sociální a finanční situace žalobkyně.

Stěžovatel nyní v rámci kasační stížnosti namítá, že ačkoli se v odůvodnění svých rozhodnutí výslovně nevyjádřil k tvrzení žalobkyně stran její tíživé sociální a ekonomické situace jako k možnému důvodu pro odklonění se od Pokynu, nezakládá toto nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Bylo by totiž absurdní uvažovat o nepříznivých dopadech daňové exekuce do sféry žalobkyně jako o důvodu pro prominutí příslušenství exekuované daně, když právě uhrazení daně náležející k danému příslušenství na základě exekuce je Pokynem výslovně uvedeno jako překážka prominutí příslušenství.

S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 – 49, a ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47 (veškeré citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné z www.nssoud.cz) stěžovatel dovozuje, že správce daně není povinen výslovně vypořádat všechny důvody uvedené v žádosti o prominutí, a to ani z hlediska, zda z nich nevyplývá povinnost odchýlit se od Pokynu. Je přitom na uvážení správce daně, zda použije vylučující podmínku dle Pokynu, či nikoli.

pokračování

Ohledně krajským soudem shledané nepřezkoumatelnosti stran výše částky prominutého příslušenství a odůvodnění jejího určení stěžovatel namítá, že posouzení toho, zda je rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, je do určité míry subjektivní. Vzhledem k tomu, že žalobkyně výši prominutého příslušenství v žalobě nijak nezpochybňovala, je zřejmé, že pro ni bylo odůvodnění výše prominutého penále srozumitelné. V odůvodnění napadených rozhodnutí je přitom uvedeno, že při stanovení výše prominutí bylo přihlédnuto k bezdlužnosti žalobkyně u územních finančních orgánů ve smyslu části C bodu 1. (patrně čl. II. části C bodu 1. – pozn. NSS) Pokynu, přičemž žalovaný neshledal ani postavení žalobkyně jako ručitelky, ani jí tvrzenou symbolickou účast na řízení společnosti, za jejíž dluhy žalobkyně ručí, být okolnostmi, ze kterých by bylo lze usuzovat na naplnění zákonného důvodu tvrdosti ve smyslu § 55a ZSDP (konkrétně část II. písm. A bod 14 Pokynu). Výše prominutého příslušenství je v rozhodnutí výslovně odůvodněna, dále je specifikováno příslušenství, u kterého přichází prominutí v úvahu, a je uvedena prominutá částka příslušenství. Procentuální vyjádření prominutého příslušenství k částce příslušenství, kterého se možnost prominutí týká, není sice uvedeno, nicméně je možno zjistit je výpočtem (40% - pozn. NSS).

Žalobkyně nevyužila svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, za kterou jedná její pověřený zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním, a je přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž vážil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, ke kterým by měl přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].

Kasační stížnost není důvodná.

Zdejší soud již dříve v rámci své rozhodovací činnosti dovodil, že rozhodnutí o prominutí daně (resp. též příslušenství daně) podle § 55a ZSDP je rozhodnutím vydávaným na základě správního uvážení (srov. rozsudek ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, a v něm dále uvedenou judikaturu).

Ačkoli ustanovení § 55a odst. 4 věty první ZSDP uvádí, že rozhodnutí o žádosti o prominutí daně nemusí být odůvodňována, Nejvyšší správní soud již dříve opakovaně dospěl k závěru, že v důsledku rozhodování správce daně za uplatnění správního uvážení musí být jeho rozhodnutí odůvodněna tak, aby bylo zřejmé, o jaké skutečnosti správní orgán opřel svůj právní závěr a proč považuje důvody žádosti o prominutí příslušenství daně nepravdivé nebo vyvrácené. Jen v takovém případě má daňový subjekt možnost efektivní obrany svých práv, tj. možnost uplatnit žalobní body, které by mohly vyvrátit, popř. zpochybnit závěry rozhodujícího orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 – 53). Tento požadavek ostatně vyplývá i z ustanovení čl. I odstavce třetího Pokynu, kterým Ministerstvo financí zavazuje správce

daně rozhodující o žádostech dle § 55a ZSDP k odůvodňování svých rozhodnutí, kdy jako cíl tohoto dílčího pokynu uvádí zajištění objektivitu a transparentnosti rozhodování o těchto žádostech.

Rovněž otázkou kvality odůvodnění rozhodnutí správce daně o žádosti o prominutí daně dle § 55a ZSDP se Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně zabýval (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 8 Afs 77/2013 – 30, ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47, ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 – 49, či ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 – 24).

V rozsudku ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 – 53 tak zdejší soud uvedl, že „[n]ení-li však z (...) rozhodnutí zřejmé, jak věc rozhodující orgán uvážil, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr, proč považuje důvody žádosti za liché, mylné nebo vyvrácené, je daňovému subjektu *de facto* znemožněno, aby mohl vůči tomuto rozhodnutí uplatnit relevantní žalobní body. Pokud by za tohoto stavu správní soud žalobou napadené rozhodnutí přezkoumal, nabízel by činnost správního orgánu a sám by zatížil své meritorní rozhodnutí nepřezkoumatelností.“

Ve stejném duchu se zdejší soud vyjádřil i v rozsudku ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 – 24, ve kterém uvedl, že „[p]ovinností správního orgánu je ... uvést důvody výroku, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů. Všechny úkony činěné vrchnostenským orgánem (správce daně) totiž musí být racionální, seznatelné a předvídatelné, což představuje imperativ dovoditelný již z ústavních norem (např. čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR). Vrchnostenské akty správce daně proto musí být natolik odůvodněny, aby z nich daňový subjekt zjistil, jakými úvahami se rozhodující orgán řídil a o jaké skutkové okolnosti je opřel.“ K tomu posléze dodal, že „ani samotný (pouhý) odkaz by ve světle zmíněných zákonných požadavků na odůvodňování správního rozhodnutí neobstál.“

Pokud jde o rozhodování správce daně podle Pokynu, konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47, že „tento pokyn není obecně závazným právním předpisem a správce daně by se od něho v odůvodněných případech mohl odchýlit; na druhou stranu však správci daně nelze vytýkat, že se tímto pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených.“ V již citovaném rozsudku ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 – 24, přitom naznal, že „[m]ohou nastat situace, kdy interní normativní instrukce stanoví správci daně povinnosti v rozporu s právními předpisy, případně kdy zprostředkovaný účinek na účastníky řízení vede k tomu, že jsou *de facto* stanoveny povinnosti v rozporu s právními předpisy i jím. V těchto případech rozporu s právními předpisy se obecná povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu neuplatní.“

Z výše uvedeného lze dovodit, že na odůvodnění dílčí úvahy správce daně ohledně toho, zda bude postupovat při rozhodování o žádosti o prominutí daně podle Pokynu, stejně jako na odůvodnění dílčí úvahy stran otázky výjimečnosti individuální povahy okolností, uvedených žadatelem jako důvody pro odchýlení se od jednotlivých pravidel uvedených v Pokynu, je třeba klást výše popsané nároky, a to obzvláště v případě, kdy žadatel výslovně provedení takovýchto úvah po správci daně požaduje.

pokračování

Pokud přitom stěžovatel namítá, že „*správce daně není povinen výslovně vypořádat všechny důvody uvedené v žádosti o prominutí, a to ani z hlediska, zda z nich nevyplyvá povinnost odchýlit se od Pokynu*“, a odkazuje pro podporu tohoto názoru na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 – 49, a ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47, nelze mu v tomto přisvědčit. V nyní projednávané věci se totiž jedná o nevypořádání úvahy, jež má vést nad rámec Pokynu, kdežto ze stěžovatelem citovaných rozsudků vyplývá, že správce daně není povinen výslovně vypořádat všechny důvody uvedené v žádosti o prominutí tehdy, postupuje-li v rámci daném Pokynem a zároveň žadatel proti takovému postupu ničeho nenamítá. Tento odkaz tudíž Nejvyšší správní soud nepovažuje za případný, a názor, který měl dle stěžovatele podpořit, za nesprávný.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, dle kterého žalovaný neodůvodnil dostatečně svou úvahu vedoucí k rozhodnutí o žádosti stěžovatelky dle Pokynu. Krajský soud správně shledal tuto úvahu nepřezkoumatelnou pro nedostatek důvodů, když žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí toliko uvedl, že neshledal důvody pro odchýlení se od Pokynu, a odkázal přitom na posouzení některých skutečností (nikoli však veškerých, příp. též jejich vzájemných souvislostí), které provedl skrze jednotlivá ustanovení Pokynu. Stěžovatel neuvedl, jakým způsobem posoudil žalobkyní uváděnou tíživou sociální a ekonomickou situaci jakožto případný důvod pro odchýlení se od Pokynu či jeho jednotlivých ustanovení. Námitka stěžovatele tvrdící nesprávné posouzení právní otázky v tomto ohledu je tudíž nedůvodná.

Pokud jde o námitku nesprávného posouzení otázky nepřezkoumatelnosti způsobu určení výše částky, ve které bylo příslušenství daní žalobkyní stěžovatelem prominuto, shledal tuto Nejvyšší správní soud rovněž nedůvodnou. Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je zřejmé, že bylo přistoupeno k prominutí částky ve výši 40% z té části penále, která plynula z nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob a na dani z přidané hodnoty, jenž byl žalobkyní uhrazen dobrovolně. Toto prominutí (bez výslovného zdůvodnění jeho výše) odůvodnil stěžovatel toliko poukázáním na bezdlužnost žalobkyně vůči orgánům finanční správy a celním orgánům ke dni rozhodování. Nikterak ale neuvedl, zda uvážil i ostatní tvrzení žalobkyně a jaký závěr z této úvahy vyvodil, případně z jakých důvodů tato tvrzení v úvahu nevzal. I v tomto ohledu tedy zatížil svá rozhodnutí vadou, která je činí nepřezkoumatelnými (nedostatek odůvodnění); tuto právní otázku krajský soud správně posoudil, když takto popsanou vadu z úřední povinnosti vytknul a daná rozhodnutí zrušil.

Nejvyšší správní soud podotýká, že je lhostejné, zda byla nepřezkoumatelnost určení výše prominutého penále žalobkyní v řízení před krajským soudem namítnuta, neboť k takovéto vadě je soud povinen přihlédnout i z úřední povinnosti. To pramení i ze samotné podstaty nepřezkoumatelnosti jako objektivní vady bránící soudu v přezkoumání napadeného rozhodnutí správního orgánu po věcné stránce (tedy ve vztahu k žalobním námitkám). Pakliže by soud nebyl povinen přihlédnout k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z úřední povinnosti, docházelo by k nežádoucím stavům, ve kterých by nebylo možno naplňovat základní poslání správního soudnictví, spočívající v poskytování ochrany veřejným subjektivním právům fyzických a právnických osob, a v konečném důsledku by tak docházelo buď k odepření spravedlnosti, případně rovněž k nepřezkoumatelnosti samotného soudního rozhodnutí.

Jelikož Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a že nejsou dány důvody pro zrušení napadeného rozsudku pro vady zjišťované soudem z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), nezbylo než rozhodnout v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s., a kasační stížnost zamítnout.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně zůstala v řízení před Nejvyšším správním soudem zcela pasivní, nepožádala soud o přiznání náhrady nákladů řízení, přičemž ani z údajů v soudním spise nevyplývá, že by jí v souvislosti s řízením jakékoli důvodně vynaložené náklady vznikly. Náhradu nákladů řízení jí proto zdejší soud nepřiznal.

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

V Brně dne 7. července 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu