



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **SDP Logistics s.r.o.**, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 843/4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 17. 3. 2011, č. j. 92641/11/006512107922, č. j. 100491/11/006512107922, č. j. 98940/11/006512107922, č. j. 99187/11/006512107922, č. j. 99262/11/006512107922, č. j. 99249/11/006512107922, č. j. 99272/11/006512107922, č. j. 89681/11/006512107922, č. j. 89684/11/006512107922, č. j. 89672/11/006512107922, č. j. 89649/11/006512107922, č. j. 89678/11/006512107922, č. j. 89632/11/006512107922, č. j. 89615/11/006512107922, č. j. 89640/11/006512107922, č. j. 89663/11/006512107922, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2014, č. j. 5 Af 45/2011 – 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla její žaloba proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) specifikovaným v záhlaví shledána částečně důvodnou a částečně byla zamítnuta. Žalobou bylo napadeno 16 rozhodnutí, kterými byla zamítnuta žádost stěžovatelky o prominutí

příslušenství daně ve vztahu k jednotlivým platebním výměrům dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně č. j. 98940/11/006512107922, č. j. 99187/11/006512107922, č. j. 99249/11/006512107922, č. j. 99262/11/006512107922, č. j. 99272/11/006512107922, obsahovala následující odůvodnění: „V souladu s pokynem D-330 nelze příslušenství daně, které představuje úrok za dobu posečkání, prominout.“ Odůvodnění rozhodnutí o prominutí příslušenství daně č. j. 92641/11/006512107922, č. j. 100491/11/006512107922, č. j. 89684/11/006512107922, č. j. 89681/11/006512107922, č. j. 89678/11/006512107922, č. j. 89672/11/006512107922, č. j. 89663/11/006512107922, č. j. 89649/11/006512107922, č. j. 89640/11/006512107922, č. j. 89632/11/006512107922, č. j. 89615/11/006512107922, spočívala v konstatování, že „po posouzení žádosti“ dospěl správce daně k závěru, že „nejdou naplněny zákonné podmínky k prominutí příslušenství, neboť (...) stav (...) daňového účtu vykazuje nedoplatek.“

[2] Při posuzování dostatečnosti odůvodnění uvedených rozhodnutí vyšel městský soud z judikatury Nejvyššího správního soudu. Dovodil, že přestože § 55a zákona o správě daní a poplatků v odstavci 4 stanoví, že rozhodnutí o žádosti o prominutí daně nemusí obsahovat odůvodnění, platí to pouze za situace, kdy je žádosti zcela vyhověno. Naopak v případech, kdy správní orgán žádosti zcela nebo zčásti nevyhoví, je odůvodnění nezbytnou částí rozhodnutí. K tomu, aby soud mohl žalobou napadená rozhodnutí přezkoumat, by musely být z odůvodnění patrné důvody a úvahy, které správce daně vedly k tomu, že žádosti o prominutí příslušenství daně nevyhověl.

[3] V odůvodnění první skupiny výše jmenovaných rozhodnutí byla uvedena jako důvod neprominutí příslušenství daně skutečnost, že příslušenstvím daně byl úrok z posečkání podle § 60 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, který je dle čl. II písm. A bod 3 pokynu Ministerstva financí D-330 (dále jen „Pokyn“) jednou ze skutečností, pro něž nelze úrok prominout z důvodu tvrdosti. Důvod zamítnutí žádosti byl tedy zcela seznatelný a správce daně postupoval zcela předvídatelně, v souladu se zákonem a zavedenou správní praxí. V této části soud žalobu zamítl.

[4] Naopak v odůvodněních druhé skupiny citovaných rozhodnutí správce daně neuvedl, o jaké skutečnosti a jaká ustanovení právních předpisů, či závazných pokynů Ministerstva financí, opřel svůj závěr o nemožnosti prominutí příslušenství daně, či jakými úvahami se při rozhodování řídil. Podle názoru soudu nepředstavuje odůvodnění jmenovaných rozhodnutí spolehlivý podklad pro soudní přezkum, a jsou proto nepřezkoumatelná pro nedostatečné odůvodnění. V této části bylo žalobě vyhověno.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatelka brojí kasační stížností proti výroku II. rozsudku městského soudu, kterým byla část její žaloby zamítnuta (viz bod [3] tohoto rozsudku), a to z důvodů, jež lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Má za to, že jediným důvodem pro neprominutí úroku bylo, že úrok za dobu posečkání nelze podle Pokynu prominout. Ze zákona o správě daní a poplatků toto ale

pokračování

nevyplývá. Úrok za dobu posečkání je beze sporu příslušenstvím daně. Není-li v zákoně vyloučeno prominutí příslušenství daně ve formě úroku za dobu posečkání, pak tento úrok prominout lze. Toto není možné negovat podzákonným právním předpisem – Pokynem. Pokyny řady D vydávané Ministerstvem financí jsou sice pro správní orgány závazné, ale neaplikují se, pokud by byly v rozporu se zákonem, což je posuzovaný případ. Jestliže tedy zákon nevylučuje prominutí úroku za dobu posečkání, pak to nemůže vylučovat Pokyn, protože by byl v rozporu se zákonem a tudíž v této části neaplikovatelný. Pokud správce daně i městský soud aplikovali Pokyn, dopustili se nezákonnosti.

[7] S ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu ve výrokové části II a dále aby zrušil rozhodnutí správce daně ze dne 17. 3. 2011, č. j. 98940/11/006512107922, č. j. 99187/11/006512107922, č. j. 99249/11/006512107922, č. j. 99262/11/006512107922 a č. j. 99272/11/006512107922, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ke kasační stížnosti sdělil, že správce daně byl při rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně povinen postupovat i podle Pokynu. Je jím při rozhodovací činnosti vázán. Ministerstvo financí jej mimo jiné vydalo pro zabezpečení jednotného a objektivního rozhodování. K tvrzení, že Pokyn je v části vylučující prominutí úroku pro posečkání v rozporu se zákonem, uvedl, že § 55a zákona o správě daní a poplatků dává správci daně prostor pro správní uvážení, zda tvrdost zákonů dopadajících na konkrétní situaci žadatele je skutečná a zda má takovou intenzitu, že by prominutí bylo adekvátní. Aby bylo při rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti spolehlivě zabezpečeno v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování, Ministerstvo financí vymezilo Pokynem skutečnosti, jimiž lze zdůvodnit žádost o prominutí a v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat zákonný důvod tvrdosti, pro něž může dojít k prominutí příslušenství daně. Naproti tomu vymezuje také skutečnosti, při jejichž existenci je v zásadě vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Ministerstvo financí tím vyjádřilo snahu zabránit extrémním individuálním rozhodováním. U úroku za dobu posečkání je třeba také vyjít z toho, že žadateli byla již jedna úleva poskytnuta, neboť mu bylo povoleno posečkání s úhradou daně. Tím byla splatnost dlužné daně fakticky odložena, a žadateli byl poskytnut časový prostor na obstarání peněžních prostředků na úhradu dlužného daňového nedoplatku. Z uvedených důvodů navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] 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 stěžovatelka je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Předmětem posouzení je otázka možnosti prominutí úroku za dobu posečkání daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků za situace, kdy tuto možnost vylučuje Pokyn.

[11] Podle § 55a zákona o správě daní a poplatků: *Ministerstvo* (pozn. NSS: případně k tomu zmocněný správce daně) *může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.*

[12] Podle čl. II části A bodu 3 Pokynu: *Příslušenství, o jehož prominutí je rozhodováno představuje: pokuta dle ustanovení § 37 zákona o správě daní a poplatků, úrok za dobu posečkání nebo splátek podle ustanovení § 60 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění zákona 230/2006 Sb., exekuční náklady dle § 73a zákona o správě daní a poplatků, a nebo náhrada za nesplnění registrační povinnosti dle ustanovení § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Vyjmenované typy příslušenství nelze podle tohoto bodu prominout. Výjimku tvoří pouze případy zvláštního zřetele hodné, přičemž i v takovýchto případech je nutné posoudit aplikaci předpisů upravujících tzv. veřejnou podporu, včetně případného uplatnění pravidla de minimis.*

[13] Rozhodování o prominutí příslušenství daně je založeno na správním uvážení. Z gramatického výkladu § 55a zákona o správě daní a poplatků (slovo *může*) vyplývá, že správce daně má volnost zvolit při řešení konkrétního případu jedno z více právně možných rozhodnutí (daň prominout nebo daň neprominout). Při přezkumu rozhodnutí, které vychází ze správního uvážení, soudy přezkouvávají, zda bylo vydáno v řádném řízení, zda správní orgán nepřekročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej nezneužil (§ 78 odst. 1, poslední věta, s. ř. s.). Do tohoto režimu spadá také rozhodnutí o prominutí příslušenství daně. Obdobně judikoval i 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“.

[14] Prostor pro uvážení správního orgánu má vždy své limity. Ty jsou buď stanoveny zákonem, nebo si je musí správní orgán vymezit ve své rozhodovací praxi sám a následně je také dodržovat. Předem stanovená kritéria pro rozhodování však nesmí být excesivní, tj. nemohou například stanovovat diskriminační podmínky, na základě kterých by mělo být rozhodováno. Při rozhodování je nutné zohlednit konkrétní okolnosti daného případu a dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Důvody svého rozhodnutí musí správní orgán uvést v odůvodnění rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2012, č. j. 1 As 35/2012 – 40, publ. pod č. 2736/2013 Sb. NSS). V rámci soudního přezkumu pak soudu přísluší posoudit, zda správní orgán nevybočil z mezí správního uvážení.

[15] V posuzovaném případě správce daně žádosti o prominutí úroku za dobu posečkání zamítl z důvodu, že „V souladu s pokynem D-330 nelze příslušenství daně, které představuje úrok za dobu posečkání, prominout.“ Bylo na jeho správním uvážení, zda úrok promine či nikoliv. Při posuzování se přidržel Pokynu a rozhodl v souladu s ním.

pokračování

[16] Povahou pokynů Ministerstva financí řady „D“ se Nejvyšší správní soud již zabýval. Citovat lze například z jeho rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59: *„Ministerstvo financí s ohledem na ustanovení § 100 zákona o správě daní a poplatků však žádným zákonem k vydávání „D“ pokynů jakožto obecně závazných právních norem zmocněno není, tudíž tyto pokyny nelze za takovou normu považovat. Pokud jde o publikaci, která je nezbytnou podmínkou pro platnost obecně závazného předpisu (v případě zákona čl. 52 Ústavy ČR, dále zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ze znění pozdějších předpisů), musí být takové předpisy publikovány v oficiálních sbírkách právních předpisů, v daném případě ve smyslu zákona o Sbírce zákonů a Sbírce mezinárodních smluv, ve Sbírce zákonů. Ze skutečnosti, že Ministerstvo financí zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, však nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Mimo oficiální sbírky právních předpisů nelze považovat jiné způsoby uveřejnění právních norem za právně relevantní. Pokyny řady D Ministerstva financí tak nenaplnují formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt. Stejně tak je nutné i materiálně dospět k závěru, že Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D“ pokynů. Tyto pokyny jsou tedy vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. Ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti obecně platí povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu, avšak jen jestliže dané pokyny neodporují zákonu.“*

[17] Právě rozpor se zákonem stěžovatelka namítá. Spatřuje ho v tom, že zákona o správě daní a poplatků nevylučuje promíjení úroku za dobu posečkání jakožto příslušenství daně. Jak je uvedeno výše, zákon nechává rozhodnutí o prominutí či neprominutí příslušenství daně na uvážení ministerstva, případně správce daně. Nevylučuje v jednotlivých případech pozitivní ani negativní rozhodnutí.

[18] V této souvislosti je nutno rovněž konstatovat, že pokyny jsou interními předpisy upravujícími a sjednocujícími praxi správních orgánů, které jsou svojí vlastní správní praxí vázané. Správní praxí se rozumí ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Správní praxe zakládá legitimní očekávání účastníků řízení. Ti potom očekávají, že správní orgány budou v totožných případech postupovat stejně.

[19] Soud při těchto úvahách vychází především z rozsudku ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS, ve kterém se soud již zabýval vázaností správních orgánů vlastní správní praxí, a ve kterém je uvedeno, že *„pokud se totiž ohledně postupu celních orgánů, k nimž jsou zmocněny zákonem (v předmětné věci v ustanovení § 115 odst. 2 celního zákona), který jinak není regulován obecně závazným pravidlem chování, vytvořila správní praxe a tato je nepochybně všeobecně dodržována, nelze než konstatovat, že pro správní orgán je taková správní praxe právně závazná. Správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřípustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila“*. Jestliže se tedy na základě Pokynu vytvořila správní praxe, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový postup by byl libovůlí, která je v právním státě nepřípustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného

zacházení vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení a taková praxe se vytvořila. Na základě předestřené má Nejvyšší správní soud za to, že vydalo-li Ministerstvo financí pokyn upřesňující postup správních orgánů při rozhodování o žádosti o prominutí příslušenství daně, který není v rozporu se zákonem, je nezbytné podle něj postupovat.

[20] Je-li určitá správní praxe upravena vnitřním předpisem, lze se od ní odchýlit v případech zvláštních, atypických (podrobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS). Pokyn toto pravidlo respektuje, v čl. I totiž uvádí: *Pokynem se dále vymezují skutečnosti, při jejichž existenci je v zásadě vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti.* V čl. II. písm. A bod 3 pak doplňuje: *Vyjmenované typy příslušenství nelze podle tohoto bodu prominout. Výjimku tvoří pouze případy zvláštního zřetele hodné, přičemž i v takovýchto případech je nutné posoudit aplikaci předpisů upravujících tzv. veřejnou podporu, včetně případného uplatnění pravidla de minimis.* Stěžovatelka žádné t, v průběhu správního ani soudního řízení netvrdila.

[21] Správce daně při rozhodování o prominutí daně postupoval v souladu s právními předpisy, konkrétně se zákona o správě daní a poplatků (§ 55a tohoto zákona) a rovněž v souladu s Pokynem, jehož cílem je zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně. Vymezuje tak mimo jiné skutečnosti, v jejichž naplnění lze spatřovat důvod tvrdosti, a také skutečnosti, při jejichž existenci je naopak v zásadě vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Smyslem tohoto Pokynu je přispívat k právní jistotě daňových subjektů, které žádají o prominutí příslušenství daně. Lze přisvědčit stěžovateli, že 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 za situace, kdy žádné výjimečné okolnosti, k nimž by bylo třeba vzhledem k uvedenému přihlédnout, stěžovatelka nenabídla.

[22] Pokud správce daně jako důvod pro neprominutí příslušenství daně uvedl samotnou povahu úroku za dobu posečkání s ohledem na znění Pokynu, nelze takový postup považovat za rozporný se zákonem a stejně tak jej nelze považovat ani za nepřípustnou svévoli, neboť takový důvod předvídá Ministerstvo financí ve svém Pokynu jako jeden z důvodů vylučujících prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti zákona. Správce daně proto postupoval předvídatelně a v souladu se zavedenou správní praxí.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[24] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

pokračování

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

V Brně dne 3. září 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu