

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEMREPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **Ing. J. L. V.,** zastoupeného JUDr. Irenou Janákovou, advokátkou, Vinohradská 365/10, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Zlíně**, tř. Tomáše Bati 21, Zlín, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2008, čj. 269726/08/303915708432, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2009, čj. 29 Ca 42/2009 – 9,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2009, čj. 29 Ca 42/2009 – 9, **se zrušuje,** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 12. 2008, čj. 269726/08/303915708432, rozhodl podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále též ZSDP) tak, že prominul penále za prodlení úhrady daně v celkové částce 941 392 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 16. 2. 2009 žalobu, kterou soud usnesením ze dne 27. 2. 2009, čj. 29 Ca 42/2009 – 9, odmítl. Krajský soud v Brně konstatoval, že podle konstatní judikatury správních soudů jsou rozhodnutí vydaná podle ustanovení § 55a ZSDP z přezkumu ve správním soudnictví vyloučena, neboť mají nesporně povahu úkonu, který nezakládá, nemění neruší a ani závazně neurčuje práva a povinnosti. Mají sice formální znaky rozhodnutí, jedná se však pouze o úkon správního orgánu, jehož vydání je výlučnou kompetencí příslušného správního orgánu.

Proti usnesení podal žalobce (stěžovatel) dne 23. 3. 2009 kasační stížnost. Shrnul dosavadní průběh správního a soudního řízení a rovněž zmínil rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, čj. 7 Afs 15/2007 - 76. Namítal, že Ústavní soud v usnesení ze dne 23. 1. 2007, čj. III. ÚS 103/06, konstatoval, že dosavadní judikatura ústící

v závěr, že rozhodnutí o prominutí daně, která jsou založena na absolutní volné úvaze, soudnímu přezkumu nepodléhají, je již překonaná. I rozhodnutí závisející na volné úvaze lze přezkoumat ve správním soudnictví. Rozhodnutí vydaná podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb. jsou přezkoumatelná správním soudem. I proto bylo finančním úřadům uloženo pokynem D-319 Ministerstva financí rozhodnutí vydaná podle ustanovení § 55a ZSDP odůvodňovat, i když odst. 4 tohoto ustanovení stanoví, že rozhodnutí odůvodnění obsahovat nemusí. Odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 127/2005 - 65, podle kterého rozhodnutí ve věci prominutí daně je rozhodnutím, u kterého sice není ani při splnění zákonných podmínek právní nárok na kladné vyřízení žádosti, avšak které podléhá soudnímu přezkoumání z hlediska dodržení předepsaného procesního postupu i mezí správního uvážení. Právní názor zde vyslovený byl potvrzen i v nálezu Ústavního soudu IV. ÚS 2323/07 ze dne 13. 11. 2007, který rovněž vyznívá ve prospěch přezkoumatelnosti rozhodnutí vydaného podle ustanovení § 55a ZSDP ve správním soudnictví. Dále namítal, že nedošlo k naplnění požadavku, aby rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno v řádném procesu vymezeném normami hmotného a procesního práva s vyloučením případné svévole ze strany rozhodujícího správního orgánu. Výše daňové úlevy byla přiznána na úrovni cca 32,5% z celkové částky. Konstatoval, že vydaný pokyn Ministerstva financí D-319 prakticky navazuje na pokyn DS-159, kde jsou uvedeny důvody prominutí a konkrétní výše v procentech. Samotný pokyn D-319 neobsahuje konkrétní výši v procentech, žalobce však předpokládá, že tato výše je aplikována i v případě pokynu D-319, neexistují-li důvody k výjimečnému postupu. Dle odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí správce daně přihlédl k bezdlužnosti žalobce vůči územním finančním orgánům a také ke skutečnosti, že příslušenství daně převyšuje daň, k níž se váže. V případě uplatnění malusových procent podle části D je správce daně oprávněn snížit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti, nedochází k naplnění předpokladu pro naplnění těchto důvodů, neboť zjištění správce daně nevyplývá převážně ze zatajených skutečností žalobcem. Minimálně zde se proto správce daně odchýlil nedůvodně a v rozporu s obsahem spisu od právních předpisů, které upravují postup při poskytování daňové úlevy.

Žalovaný ve vyjádření k podané kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Ztotožnil se s odůvodněním kasační stížností napadeného usnesení krajského soudu. Zdůraznil, že rozhodnutí o prominutí daně resp. příslušenství daně vydané podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb. je pouze výkonem dozorčího práva úřadu a na tento výkon nemá účastník subjektivní právo.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Jelikož stěžovatelem podaná kasační stížnost směřuje proti usnesení krajského soudu, jímž byla její žaloba pro nedostatek podmínek řízení (chybějící rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s.) odmítnuta pro nepřípustnost, považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné vyjádřit se nejdříve k možnému rozsahu kasační stížnosti v této věci.

Je třeba konstatovat, že soudní judikatura týkající se možnosti přezkumu rozhodnutí finančních orgánů vydaných podle ustanovení § 55 a ZSDP se v minulosti vyvíjela. Přezkoumatelností správních rozhodnutí vydaných podle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků soudem se v minulosti zabýval např. Vrchní soud v Praze, který se v usnesení ze dne 10. 7. 2000, čj. 6 A 39/99, vyjádřil tak, že rozhodnutí o prominutí daně vydané podle § 55a zákona o správě daní a poplatků z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z daňových zákonů, resp. prominutí příslušenství daně k odstranění tvrdosti zákona, je pouze výkonem dozorčího práva úřadu; na tento výkon nemá účastník subjektivní právo. Rozhodnutí o žádosti za prominutí daně je proto ve smyslu (pozn. tehdy účinného) ustanovení § 248 odst. 2 písm. i) o. s. ř. z přezkoumání soudem vyloučeno. K obdobnému závěru dospěl i Městský soud v Praze v usnesení ze dne 30. 9. 2003, čj. 10 Ca 96/2003 - 80, které bylo publikováno i ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 2/2004 (č. 95). V tomto usnesení městský soud vyjádřil právní názor, že rozhodnutí vydané podle § 55a zákona o správě dní a poplatků je z přezkumu ve správním soudnictví vyloučeno i podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2003. Má totiž nesporně povahu úkonu, který nezakládá, nemění ani neruší práva a ani závazně neurčuje práva a povinnosti (§ 65 odst. 1 s. ř. s. a contrario), protože se jím nerozhoduje o právu ve smyslu nároku založeného zákonem. K obdobnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 6. 2007 čj. 7 Afs 15/2007 - 76, v němž konstatoval, že neshledal důvodu se od stávající konstatní judikatury v otázce přezkoumání správního rozhodnutí podle ustanovení § 55a ZSDP odchýlit.

Postupně se však začal objevovat a následně i prosazovat přístup odlišný. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 11. 2005 čj. 6 A 69/2000 - 55 uzavřel, že „*rozhodnutí o žádosti o prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném před novelou provedenou zákonem č. 169/1998 Sb., třebaže – na rozdíl od právního stavu po této novele – záviselo na diskreci správního orgánu, je přezkoumatelné ve správním soudnictví, a to co do dodržení předepsaného procesního postupu a dodržení mezí správního uvážení či dokonce jeho zneužití. Totéž platí i pro přezkum rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*“ Nálezem ze dne 22. 7. 2009 sp. zn. III. ÚS 2556/07 Ústavní soud zrušil výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 15/2007 - 76 a konstatoval, že „*rozhodnutí o prominutí daně či jejího příslušenství podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Účastník řízení je oprávněn požadovat, aby rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva a s vyloučením případné svévole.*“ Tímto nálezem Ústavní soud navázal na předchozí judikaturu reprezentovanou zejm. nálezem ze dne 23. 1. 2007, sp. zn. III. ÚS 103/06, kde zdůraznil, že *někdejší soudní praxe, že rozhodnutí o prominutí daně, jež jsou založená na absolutní volné úvaze správního orgánu a zákonem není založen nárok na poskytnutí této výhody (úlevy), soudnímu přezkumu nepodléhají (jelikož zde není veřejného subjektivního práva, na kterém by mohl být účastník zamítavým rozhodnutím správního orgánu zkrácen), byla již dříve překonána. Kupříkladu v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, sp. zn. 6 A 25/2002 - v souvislosti s posuzováním přípustnosti soudního přezkumu žádosti o udělení státního občanství - vyjádřil Nejvyšší správní soud názor, že „i rozhodnutí závisící pouze na volné úvaze správního orgánu lze přezkoumat ve správním soudnictví". Kdyby tomu tak nebylo, nemohl by soud přezkoumat, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení (každá diskrece má své meze, neboť jinak by šlo o libovůli)*

či zda jej nezneužil, a zda rozhodnutí předcházel řádný a spravedlivý proces; tím by byl zúžen rozsah přezkumu správního uvážení i oproti § 78 odst. 1 s. ř. s. To platí i o ustanovení § 55a daňového řádu, upravující prominutí daně či jejího příslušenství, jež je právní normou, která zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu a správního uvážení; neurčitý právní pojem, zde představovaný „důvody nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů" (jako předpokladem prominutí daně) a „důvodem odstranění tvrdosti" (jako dalším možným předpokladem prominutí příslušenství daně) nelze obsahově dostatečně přesně vymezit a jeho aplikace závisí na posouzení v každém jednotlivém případě. Zákonodárce vytváří 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 zda žádosti daňového dlužníka vyhovět a daň či její příslušenství prominout či nikoli. Dodržení těchto mezí - správního uvážení či jejich zneužití - ve správním soudnictví přezkoumatelné je (§ 78 odst. 1 s. ř. s.); je zde tedy oprávnění účastníka řízení požadovat, aby rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno v řádném procesu vymezeném normami hmotného i procesního („daňového") práva, s vyloučením případné svévole ze strany rozhodujících správních orgánů. Právo na řádný proces (zejména ve smyslu práva rovného postavení všech účastníků řízení a jejich nediskriminace, práva na projednání věci bez zbytečných průtahů apod.) je zde proto tím veřejným subjektivním procesním právem, jež mohlo být porušeno či dotčeno a jehož ochrany se lze u soudu dovolat, i když zde subjektivní právo na poskytnutí posuzované úlevy není.

Je třeba rovněž odkázat na závěry usnesení ze dne 28. 4. 2009, sp. zn. I. ÚS 396/09, ve kterém Ústavní soud odmítl ústavní stížnost proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (čj. 2 Afs 99/2008 - 52) a dospěl k závěru, že rozhodnutí správního orgánu o žádosti daňového dlužníka o prominutí daně či jejího příslušenství je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Na tomto výkladu se rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu poté ustálila (např. rozsudky ze dne 5. 12. 2008, čj. 2 Afs 97/2008 - 54, 2 Afs 99/2008 - 52, 2 Afs 100/2008 - 52, rozsudek ze dne 22. 1. 2009, čj. 9 Afs 115/2008 - 34); Nejvyšší správní soud se tím přiklonil ke starším rozhodnutím (např. ze dne 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 127/2005 - 71 navazujícím na usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, čj. 6 A 25/2002 - 42, podle něhož *„i rozhodnutí správního orgánu v případech, kde účastník řízení nemá právní nárok na vyhovění žádosti, může zasahovat do právní sféry tohoto žadatele, a pokud tak činí, je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a podléhá tudíž soudnímu přezkumu. Samotná skutečnost, že zákon poskytuje správnímu orgánu prostor ke správnímu uvážení, totiž ještě nevylučuje možnost soudního přezkoumání takového rozhodnutí, naopak dle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. správní soud v takovém případě zkoumá, zda správní orgán při rozhodování na základě správního uvážení nepřekročil jeho zákonem stanovené meze či správní uvážení nezneužil.").*

Stávající judikatura tedy stojí na stanovisku, že rozhodnutí vydaná v režimu ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb. podléhají přezkumu ve správním soudnictví. Jestliže krajský soud opřel stížností napadené usnesení o odkaz na soudní rozhodnutí, která přisvědčovala závěru, že je třeba žalobu odmítnout, pak je třeba uzavřít, že jde o soudní rozhodnutí následně dalším vývojem judikatury překonaná. Proto Nejvyšší správní soud usnesení krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil

k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Brně vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Vzhledem ke skutečnosti, že kasační stížností napadené usnesení neobsahuje věcné argumenty svědčící o důvodnosti či nedůvodnosti předtím podané žaloby (pojmově je ani obsahovat nemohlo, pokud soud dovodil, že rozhodnutí vydané podle § 55 a ZSDP nepodléhá soudnímu přezkumu, protože jejich uvedení by již oním přezkumem rozhodnutí bylo), nemůže v této procesní situaci ani Nejvyšší správní soud zaujmout stanovisko k věcným námitkám obsaženým v závěru strany 4 a na straně 5 kasační stížnosti.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém řízení (§ 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.

V Brně 15. března 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu