ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **P. L.**, zastoupeného Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Jiráskova 228/2, Mělník, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Znojmě,** se sídlem nám. Svobody 8, Znojmo, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 31 Af 40/2011 – 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 5760 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Alexandra Klimeše do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Průběh řízení

[1.] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně. Napadeným rozsudkem krajský soud vyhověl žalobě podané proti rozhodnutí žalovaného Finančního úřadu ve Znojmě ze dne 25. 1. 2011, č. j. 5779/11/346911701510 a toto rozhodnutí zrušil.

[2.] Finanční úřad ve Znojmě zamítl citovaným rozhodnutím žádost žalobce o prominutí příslušenství daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009 podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Důvodem tohoto

rozhodnutí byla skutečnost, že žalobce dosud neuhradil daňovou povinnost, ke které se toto příslušenství váže, a dále, že existují nedoplatky na dani z nemovitostí.

[3.] Krajský soud shledal toto rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. V rozsudku obsáhle odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je nutné rozhodnutí správních orgánů odůvodňovat, přestože jsou vydána v režimu správního uvážení. To je podle krajského soudu i případ rozhodnutí o prominutí příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti. Stěžovatel své rozhodnutí odůvodnil toliko jednou větou, bližší úvaha k němu vedoucí chybí.

II. Obsah kasační stížnosti

[4.] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."); namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

[5.] Vytýká krajskému soudu, že nesprávně vyložil ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků, který měl být hodnocen ve vazbě na Pokyn Ministerstva financí č. D-330, č. j. 43/85 111/2009 – 431 ze dne 29. 10. 2009, zveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 6/2009 dne 5. 11. 2009 (dále jen „Pokyn D-330", příp. „pokyn"). Poukazuje na to, že dle krajského soudu je rozhodnutí stěžovatele odůvodněno pouze jednou větou; na jiném místě rozsudku však krajský soud píše o naprosté absenci správního uvážení.

[6.] Stěžovatel nesouhlasí s oběma závěry. Podle jeho mínění je třeba rozhodnutí o neprominutí příslušenství daně posuzovat v nedílném spojení s Pokynem D-330. Jeho obsah představuje prvotní část správní úvahy, protože stanovuje podmínky, za jakých mají být žádosti posuzovány. Vymezuje nejen důvody, které mohou být uznány za zákonné důvody tvrdosti podle § 55a odst. 1 věty druhé zákona o správě daní a poplatků, ale zároveň určuje i skutečnosti bez dalšího vylučující prominutí příslušenství daně, tj. ještě před věcným přezkumem žádosti. Protože žalobce nesplnil ani tyto nepominutelné předpoklady Pokynu D-330, neměl stěžovatel důvod žádost o prominutí věcně přezkoumat, tedy ani hlouběji odůvodnit své rozhodnutí.

[7.] Dále stěžovatel rozebírá význam Pokynu D-330 pro zavedenou správní praxi. Dodržování jeho požadavků vede k obdobnému rozhodování v obdobných případech, je tak výrazem předvídatelnosti jednání státní správy a zárukou rovnosti daňových subjektů. Krom toho byl Pokyn D-330 zveřejněn a je tedy žadatelům o prominutí příslušenství daně znám. Proto musí být rozhodnutí posuzováno nejen podle odůvodnění samotného rozhodnutí, ale ve spojení s Pokynem D-330, na nějž je v rozhodnutí odkázáno. Toho si je podle stěžovatele vědom i žalobce, který ve svých podáních poukazuje právě na nezákonnost postupu podle zmíněného pokynu. V závěru kasační stížnosti stěžovatel odkazuje na předchozí rozsudek NSS, jenž hodnotí správní praxi podle pokynu předcházejícího Pokynu D-330 jako zákonnou, byť pokyn samotný stanovil širší požadavky než zákon.

[8.] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[9.] Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s názorem krajského soudu. Odmítá, že by pro rozhodnutí sporu bylo posouzení povahy pokynu D-330 nezbytné, a to z několika důvodů. Prvně je to zbytečné, protože stěžovatel ve výroku či odůvodnění zamítavého rozhodnutí na Pokyn D-330 vůbec neodkázal.

[10.] Pokyn D-330 je podle žalobce pouhou interní normativní instrukcí, je tedy pro stěžovatele závazný ve vztahu nadřízenosti a podřízenosti vůči Ministerstvu financí, ovšem jen do té míry, do které se slučuje s obecně závaznými předpisy. K rozsudku NSS, ze kterého stěžovatel dovozuje zákonnost Pokynu D-330, poznamenává, že ten hodnotí pouze zákonnost praxe odůvodňování rozhodnutí. Pro zdejší věc je nepřiléhavý, a proto bez významu.

[11.] Dále žalobce rozebírá, zda je možné obsah Pokynu D-330 považovat za část správní úvahy stěžovatele. Podle něj pokyn stanoví podmínky; neobsahuje však úvahu o jejich oprávněnosti, aplikaci a souladu se zákonnou úpravou. Takovou úvahu tedy měl stěžovatel rozvést v odůvodnění svého rozhodnutí. Také se měl zabývat žalobcem namítaným nesouladem požadavků podle Pokynu D-330 s ustanovením § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, stejně tak jako se měl vypořádat s tvrzenou druhotnou platební neschopností pro nezákonný postup celních a finančních orgánů. Závěrem žalobce odmítá argument zavedenou správní praxí založenou na zveřejněném Pokynu D-330.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[12.] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Přitom neshledal vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[13.] Kasační stížnost není důvodná.

[14.] Jádrem sporu je výklad ustanovení § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, který se použije i podle § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, platného v době rozhodování stěžovatele.

[15.] Již v minulosti Nejvyšší správní soud judikoval, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, 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).

[16.] Při přezkumu rozhodnutí, které vychází toliko ze správního uvážení správního orgánu, soudy přezkoumávají, zda bylo vydáno v řádném řízení. Byť je stanovení kriterií správního uvážení věcí správního orgánu a soudy do jejich obsahu zásadně nezasahují, musí tak soud učinit v případech, kdy dojde k překročení mezí správního uvážení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) stanovených mimo jiné i zásadami vyplývajícími z ústavního pořádku České republiky, jako je zákaz svévole a nepřípustné diskriminace, přiměřenost učiněného zásahu a další.

[17.] Z těchto úvah plyne, že důvody správce daně pro zvolený postup musí být transparentní a jednoznačně seznatelné. Rozhodnutí vydaná podle § 55a zákona o správě daní a poplatků tedy musí být 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).

[18.] Podle názoru stěžovatele nicméně dostačuje, aby konstatoval, které ze skutečností vylučujících rozhodnutí o prominutí příslušenství daně podle Pokynu D-330 byly naplněny a ve zbytku na onen pokyn odkázal.

[19.] Tomuto názoru Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit. Povinností správního orgánu je totiž 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.

[20.] Této povinnosti však stěžovatel v nyní projednávané věci nedostál. Své rozhodnutí odůvodnil jedinou větou, podle které zohlednil *„zejména to, že není uhrazena daňová povinnost, k níž se váže příslušenství, [...] a dále to, že současně existují daňové nedoplatky na dani z nemovitostí.“* Z této věty ovšem není nijak jasné, jakým způsobem došel k tomu, že právě tyto skutečnosti jsou pro rozhodování významné a proč v konkrétním případě vylučují prominutí daně. Stěžovatel nijak nehodnotí tyto požadavky ve vazbě na zákonný text; není zřejmé, zda jsou zákonem vyžadovány, nebo plynou pouze z jeho uvážení.

[21.] K namítané přípustnosti odkazu na pokyn Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani samotný odkaz by ve světle zmíněných zákonných požadavků na odůvodňování správního rozhodnutí neobstál; nicméně v daném případě je třeba zdůraznit, že stěžovatel ve svém rozhodnutí na Pokyn D-330 ani neodkázal. Při seznámení s rozhodnutím tedy mohl žalobce pouze tušit, na jakém základě stěžovatel vybral právě ty důvody, pro které stížnost zamítl, a proč se nezabýval případnými důvody jinými. Předmětné rozhodnutí stěžovatele je proto skutečně nepřezkoumatelné a krajský soud ho z tohoto důvodu správně zrušil.

[22.] Stěžovatel se navíc v odůvodnění svého rozhodnutí vůbec nevypořádal ani s argumentací žalobce právě proti použití Pokynu D-330, který uvedl, že jeho druhotná platební neschopnost byla způsobena nezákonným postupem celních a finančních orgánů a že proto nemá být uplatňována podmínka obsažená v citovaném pokynu, podle níž lze prominout příslušenství jen u té daně, která již byla uhrazena. Na tuto argumentaci totiž zareagoval toliko shora citovanou větou (viz bod 20), která však v daném kontextu není ničím jiným než apodiktickým konstatováním, nikoliv vyvrácením předestřeného názoru.

[23.] O vlastní argumentaci se v tomto směru stěžovatel pokusil až v průběhu následného řízení odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. Afs 207/2005 – 55. To však nemůže obstát ze dvou důvodů. Za prvé, správní orgán nemůže svoje pochybení spočívající ve vydání nepřezkoumatelného rozhodnutí zhojit v řízení před správními soudy, jelikož odůvodnění obsažené ve vrchnostenském aktu nelze nahradit argumentací správního orgánu podanou v podobě vyjádření účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009 – 46, a dne 9. 5. 2012, č. j. 8 As 73/2011 – 56). Za druhé, Nejvyšší správní soud plně souhlasí se žalobcem,

že stěžovatelem vybraný rozsudek není na řešený případ příléhavý. Z příslušné pasáže citovaného rozsudku totiž plyne, že Nejvyšší správní soud hodnotil odůvodňování rozhodnutí v případě, kdy zákon umožnil rozhodnutí neodůvodňovat. Hodnotil tedy zavedenou správní praxi, která nebyla zákonem přikázána, ale zároveň ani vyloučena. Oproti tomu v nynějším sporu jde o otázku, zda je možné stanovit požadavky D-pokynem v situaci, kdy je zákon nezná a zpochybňována je zákonnost takového pokynu. Řečeno jinými slovy, jde o to, zda znění zákona úpravu podmínek prostřednictvím D-pokynu nevylučuje.

[24.] Pro vypořádání se s touto námitkou žalobce měl stěžovatel zohlednit rovněž povahu Pokynu D-330. Tento a obdobné pokyny jsou vydávány jako interní normativní instrukce a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejsou závazné obecně – nejsou tedy *stricto sensu* pramenem práva. Publikace ve Finančním zpravodaji na tom nemůže nic změnit, neboť Ministerstvo financí není žádným zákonem k vydávání D-pokynů, jakožto obecně závazných právních norem zmocněno (čl. 79 odst. 3 zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky).

[25.] Interní normativní instrukce nadřízeného orgánu jsou proto primárně závazné pro správce daně, který je povinen se jimi řídit. Jeho prostřednictvím mohou mít D-pokyny významný účinek také vně vztahů nadřízenosti a podřízenosti, tj. i na účastníky řízení (k povaze těchto pokynů viz podrobněji rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, in: č. 605/2005 Sb. NSS). Mohou 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 jim. V těchto případech rozporu s právními předpisy se obecná povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu neuplatní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59).

[26.] Z argumentace stěžovatele plyne, že Pokyn D-330 považuje za souladný se zákonem. Podle jeho výkladu je naplněním byť jedné z podmínek čl. II oddílu A vyloučen věcný přezkum podmínek, ze kterých lze usuzovat na tvrdost zákona podle § 55a odst. 1 věty druhé zákona o správě daní a poplatků. V kasační stížnosti se však nezabývá tím, že zmiňovaný pokyn nemá článek jen jeden, ale hned několik. Oddíl A čl. II sice mluví o skutečnostech *vylučujících* vydání rozhodnutí, jímž by bylo prominuto příslušenství daně, stěžovatel ho ovšem nemůže vnímat izolovaně, zejména pak ne bez ustanovení upravujících účel pokynu. Podle čl. I jsou pokynem vymezeny skutečnosti, při jejichž existenci je rozhodnutí o prominutí příslušenství daně *vyloučeno v zásadě*. Slovní spojení „v zásadě“ v právních textech značí pravidlo, které připouští výjimky. Proto není na místě považovat podmínky čl. II oddílu A za nepominutelné absolutně, ale jen zpravidla, v běžných případech.

[27.] Po posouzení zákonného textu, který zmiňuje pouze odstranění tvrdosti, a textu Pokynu D-330, který při vymezení své působnosti vylučuje pro žalobce příznivé rozhodnutí jen *v zásadě*, je Nejvyšší správní soud toho názoru, že samotný pokyn vyložený při vědomí všech jeho částí nebrání věcnému přezkumu žádosti. To konkrétně znamená, 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.

[28.] 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.“*

[29.] Je úkolem správce daně, aby pečlivě posoudil konkrétní okolnosti případu nasvědčující tvrdosti zákona. Pokud by shledal, že je pro zvláštnost situace žalobce na místě, aby se odchýlil od zásadně vyžadovaných podmínek Pokynu D-330, může tak ve světle výše nastíněných úvah učinit.

[30.] Lze tak uzavřít, že krajský soud posoudil rozhodné právní otázky správně, v souladu se zákonem i s ustálenou judikaturou zdejšího soudu.

V. Závěr

[31.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.).

[32.] Podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. má žalobce právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti stěžovateli, který ve věci úspěch neměl. Z obsahu soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobce učinil ve věci ve smyslu příslušných ustanovení vyhlášky č. 177/1996 Sb. dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, písemné podání soudu týkající se věci samé) po 2100 Kč. Současně má nárok na náhradu hotových výdajů za dva režijní paušály po 300 Kč, celkem tedy 4800 Kč. Zástupce žalobce je plátcem DPH, náklady řízení je tak třeba zvýšit o 20%, na 5760 Kč. Nejvyšší správní soud proto žalobci přiznal náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 7. září 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu