

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **R. S.**, zast. JUDr. Ludmilou Čechovou, advokátkou se sídlem Kvítková 4703, Zlín, proti žalovanému: **Ministerstvo financí,** se sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě proti úkonu žalovaného ze dne 11. 12. 2012, č. j. MF-117700/2012/904, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3 Af 7/2013 – 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného usnesení Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla jako nepřípustná podle § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odmítnuta jeho žaloba proti přípisu žalovaného ze dne 11. 12. 2012, č. j. MF-117700/2012/904.

[2] Tímto přípisem žalovaný vyřídil žádost stěžovatele ze dne 30. 11. 2012 o prominutí příslušenství daně, a to penále z daně z přidané hodnoty, daně silniční, daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Konstatoval, že v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2011, již není upraven institut individuálního promíjení daně nebo příslušenství daně, a proto individuální promíjení již není v jeho kompetenci ani v kompetenci ministra financí. Prominutí daně je možné pouze z důvodů a za podmínek uvedených v § 260 daňového řádu, nikoli z důvodu odstranění či snížení tvrdosti zákona. Žalovaný posoudil skutečnosti uvedené v podnětu stěžovatele, avšak neshledal, že by se

jednalo o nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů ani o mimořádnou, zejména živelnou událost ve smyslu § 260 daňového řádu.

[3] Městský soud v napadeném usnesení konstatoval, že s účinností ode dne 1. 1. 2015 došlo k novelizaci daňového řádu (zákonem č. 267/2014 Sb.) v tom smyslu, že byl mj. zaveden (obnoven) institut prominutí části penále za stanovených podmínek (§ 259a). Podle přechodného ustanovení čl. VII novely se však řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (před 1. 1. 2015), dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném před tímto dnem. Žádat o prominutí penále lze podle přechodného ustanovení pouze v případě penále vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, tedy vzniklého od 1. 1. 2015.

[4] Žádost ze dne 30. 11. 2012 stěžovatel podal za účinnosti daňového řádu (před jeho novelizací), žalovaný proto nepochybil, když ji posoudil podle tohoto právního předpisu. Pouze byla-li by žádost podána před nabytím účinnosti daňového řádu, tedy do 31. 12. 2010 včetně, žalovaný by ji v souladu s § 264 odst. 6 daňového řádu posoudil podle podmínek obsažených v dosavadních právních předpisech, tedy podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

[5] Není pochybností o tom, že daňový řád v rozhodném období (1. 1. 2011 - 31. 12. 2014) institut individuálního promíjení daně nebo jeho příslušenství neobsahoval. V rozhodném období obsahoval pouze institut prominutí daně nebo příslušenství daně podle § 260 daňového řádu. Řízení podle § 260 daňového řádu lze zahájit pouze z moci úřední, nikoli na žádost osoby zúčastněné na správě daní. V souladu s § 91 odst. 1 daňového řádu je řízení zahájené z moci úřední zahájeno dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení. Žádost stěžovatele proto žalovaný správně posoudil jako podnět k zahájení řízení podle § 260 daňového řádu.

[6] Soud se poté zabýval otázkou, zda je na zahájení řízení z moci úřední právní nárok. Touto otázkou se již dříve zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 7. 2009, č. j. 3 Ans 1/2009 – 58, a dospěl k závěru, že nikoli a že žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu se nelze úspěšně domáhat vydání rozhodnutí v případech, kdy je možno správní řízení zahájit jen z moci úřední a správní orgán při vyřízení podnětu k jeho zahájení postupoval podle § 42 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Tento rozsudek se sice týká úpravy zakotvené ve správním řádu, nicméně jeho závěry jsou použitelné i na projednávaný případ. Soud tak dospěl k závěru, že stěžovatel neměl právní nárok na zahájení řízení podle § 260 daňového řádu a přípis žalovaného ze dne 11. 12. 2012, č. j. MF-117700/2012/904, o tom, že nebude zahájeno řízení z moci úřední podle § 260 daňového řádu, není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Žaloba je tedy podle § 68 písm. e) s. ř. s. nepřípustná, neboť směřuje proti úkonu správního orgánu, který je ze soudního přezkumu vyloučen podle § 70 písm. a) s. ř. s.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[7] Proti rozsudku městského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. Předně uvádí, že mu napadené usnesení bylo doručeno vhozením do schránky v místě předchozího bydliště. Je přesvědčen, že se jedná o usnesení, které mu mělo být doručováno do vlastních rukou podle § 55 odst. 5 ve spojení s § 54 odst. 3 s. ř. s.

[8] Zastává názor, že žaloba směřuje proti rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07, v němž se uvádí, že soudní řád správní nevylučuje ze soudního přezkumu rozhodnutí, která jsou založena na správním uvážení. I Nejvyšší správní soud v rozhodnutích sp. zn. 2 Afs 207/2005, 2 Afs 159/2005 a 2 Afs 4/2006 připustil přezkum rozhodnutí o prominutí daně či jejího příslušenství. Je pravda, že tato rozhodnutí byla vydána za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, který v § 55a umožňoval žalovanému prominout příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Stěžovatel podal žádost o prominutí příslušenství daně za účinnosti daňového řádu, když jeho předchozí žádost podaná za účinnosti zákona o správě daní a poplatků byla zamítnuta.

[9] Stěžovatel je přesvědčen, že postup výkonných orgánů vyplývající z právních předpisů je ve vztahu k jeho osobě protiústavní. Bylo-li v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2014 právní normou znemožněno žádat o prominutí příslušenství daně v individuálních případech z důvodu tvrdosti, pak je to v rozporu se zásadami formulovanými v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02. Na tento nález se odvolává i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 – 43, kde bylo konstatováno následující: „*[i] daňové penále či jiný obdobný daňověprávní institut sankční povahy musí tedy, aby jeho konkrétní úprava byla ústavně konformní, jednak odpovídat principu proporcionality (tj. aby byla schopna dosáhnout zamýšleného ústavně legitimního cíle, zároveň byla nejšetrnějším z dostupných efektivních prostředků, a přitom přiměřená v užším slova smyslu – viz v podrobnostech citovaný judikát Ústavního soudu), jednak umožňovat alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby.*“

[10] Ve vztahu ke stěžovateli je situace taková, že přestože penále bylo předepsáno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, žádost o jeho prominutí je posuzována podle daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2014. Bylo-li penále předepsáno podle zákona o správě daní a poplatků, mělo se dle stěžovatele i na jeho prominutí použít ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků. Od 1. 1. 2015 platí nová úprava daňového řádu o prominutí části penále, která se však nemůže vztáhnout na posuzovanou věc. Stěžovateli byla tímto upřena možnost požádat o prominutí penále či jeho části, což považuje za diskriminační. Navíc byla-li žaloba odmítnuta, nikdo nepřezkoumal z hlediska věcného, zda postup správního orgánu či právní úprava prominutí daně či jejího příslušenství zakotvená v daňovém řádu ve znění do 31. 12. 2014 byla ústavně konformní a zda nedošlo k porušení základních práv stěžovatele.

[11] S ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že srovnání jeho přípisu s rozhodnutími založenými na volné správní úvaze není případné. Ve věci stěžovatel žalobou napadl úkon, který nenese materiální ani formální znaky správního rozhodnutí. Touto cestou se není možné domáhat vydání rozhodnutí ministra financí podle § 260 daňového řádu. K odkazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 159/2005 uvádí, že daňový řád sice již nezná institut prominutí daňového nedoplatku a dříve neobsahoval ani úpravu prominutí příslušenství daně, avšak obdobně jako zákon o správě daní a poplatků umožňuje zohlednit ekonomickou situaci daňového subjektu prostřednictvím posečkání daně nebo příslušenství daně, popřípadě rozložením úhrady daně a jejího příslušenství na splátky (§ 156 a 157 daňového řádu). Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadené usnesení městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Kasační stížnost podřazuje kasační důvody pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. Nejvyšší správní soud předem dalšího odůvodnění konstatuje, že v případě, kdy je kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí návrhu (nebo o zastavení řízení), lze kasační stížnost podat pouze z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. K tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publikovaný pod č. 625/2005 Sb. NSS: „*Je-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem.*“

[15] K poznámce stěžovatele, že mu bylo napadené usnesení nesprávně doručováno, soud konstatuje, že usnesení o odmítnutí žaloby nemusí být účastníkům řízení doručováno do vlastních rukou. K tomuto lze odkázat na nález Ústavního soudu ze dne 30. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 2637/08, kde bylo konstatováno následující: „*Podle § 42 odst. 5 s. ř. s., nestanoví-li tento zákon jinak, užijí se pro způsob doručování obdobně předpisy platné pro doručování v občanském soudním řízení. Protože soudní řád správní nestanoví jinak, platí podle § 45b odst. 1 o. s. ř., že do vlastních rukou se doručují písemnosti, u nichž tak stanoví zákon, a jiné písemnosti, nařídí-li to předseda senátu. Pokud jde o usnesení, právní úprava neukládá, že by usnesení bylo třeba doručovat do vlastních rukou (explicitní právní úprava doručování usnesení do vlastních rukou chybí). To znamená, že je pouze na uvážení předsedy senátu, zda v tom kterém konkrétním případě nařídí, že usnesení je třeba doručit do vlastních rukou adresáta (fyzické osoby).*“

[16] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s městským soudem, že přípis žalovaného ze dne 11. 12. 2012, č. j. MF-117700/2012/904, nelze považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

[17] Stěžovatel podal žádost o prominutí příslušenství daně dne 3. 12. 2012, tedy za účinnosti daňového řádu (účinný od 1. 1. 2011). Na její posouzení se tedy aplikuje tento procesní předpis. Zákon o správě daní a poplatků by se v souladu s přechodným ustanovením obsaženým v § 264 odst. 6 daňového řádu uplatnil pouze na *žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně, žádosti o prominutí daňového nedoplatku, žádosti o posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, které byly podány podle dosavadních právních předpisů a které nebyly vyřízeny do dne nabytí účinnosti tohoto zákona*. To, že bylo stěžovateli penále předepsáno podle zákona o správě daní a poplatků, je pro posouzení toho, jakou úpravou se má řídit žádost o prominutí příslušenství daně, bez významu.

[18] Jelikož daňový řád ve znění do 31. 12. 2014 neobsahoval institut individuálního promíjení daně nebo jejího příslušenství (tento institut nebyl upraven ani v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ani v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ani v zákoně č. 16/1993, o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů), nelze žádost stěžovatele o prominutí příslušenství daně ze dne 30. 11. 2012 posoudit jinak než jako podnět k vydání rozhodnutí ministra financí dle § 260 daňového řádu. Takovýmto podnětem stěžovatel nezahájil žádné řízení, v němž by byl žalovaný povinen vydat rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Ministr financí vydává rozhodnutí podle § 260 daňového řádu z moci úřední, stěžovatel nemá na vydání tohoto rozhodnutí právní nárok. Lze tedy uzavřít, že přípis žalovaného ze dne 11. 12. 2012, č. j. MF-117700/2012/904, nemůže být rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., a to pro absenci zákonné úpravy předpokládající vydání takového rozhodnutí.

[19] Stěžovatelův odkaz na nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2556/07 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 207/2005, 2 Afs 159/2005 a 2 Afs 4/2006 není ve věci případný. Tato rozhodnutí se vztahovala k právní úpravě dle zákona o správě daní a poplatků, která v § 55a umožňovala individuální prominutí daně nebo jejího příslušenství a předpokládala vydání rozhodnutí o žádosti o prominutí daně. Právní úprava účinná od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2014, obsažená v daňovém řádu, naopak institut individuálního prominutí daně nebo jejího příslušenství vůbec neobsahovala (viz výše).

[20] Městský soud tedy postupoval správně, když podanou žalobu jako nepřípustnou odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s., neboť směřuje proti úkonu správního orgánu, který není rozhodnutím [§ 70 písm. a) s. ř. s.]. Právě proto, že byla žaloba odmítnuta, se městský soud nezabýval (a ani nemohl zabývat) věcným posouzením sporu. Nemohl tedy ani posoudit konkrétní skutkové okolnosti tvrzené stěžovatelem, jimiž odůvodňoval svou žádost o prominutí příslušenství daně.

[21] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal, že by byla absence právní úpravy individuálního prominutí příslušenství daně v daňovém řádu ve znění do 31. 12. 2014 vůči stěžovateli protiústavní či diskriminační.

[22] Ústavní soud se ve své dosavadní judikatuře opakovaně vyjádřil k ústavním mezím oprávnění Parlamentu stanovit daně a poplatky (resp. daňovou a poplatkovou povinnost) podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. V této souvislosti lze stručně uvést, že daň sice představuje zásah do vlastnického práva subjektu daně, je však ukládána ve veřejném zájmu, kterým je v první řadě získání příjmů státního rozpočtu za účely spojenými s naplňováním funkcí státu (nález ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, a nález ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10). Existence těchto příjmů je nezbytným předpokladem fungování státu a daň nepochybně představuje prostředek způsobilý dosáhnout takto vymezeného účelu. Otázku, co má být předmětem zdanění a v jaké výši, již ale nelze zodpovědět v abstraktní rovině; její řešení závisí na politickém rozhodnutí, které je ve výlučné kompetenci Parlamentu (srov. nález ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13). Ústavněprávní přezkum jím přijaté zákonné úpravy daní se proto z hlediska vlastnického práva zásadně omezuje na vyloučení její extrémní disproporcionality, projevující se ve „zmaření samé podstaty majetku“ (nález ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02) nebo jejím likvidačním (rdousícím) účinku (nález ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03). Další hlediska přezkumu zas představují požadavky plynoucí ze zásady právního státu, mezi něž patří i požadavek určitosti a předvídatelnosti práva, zákaz svévole a zákaz retroaktivity (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10, nebo nález ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08). Opominout nelze ani princip rovnosti (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 31/13).

[23] Institut prominutí daně a jejího příslušenství (tzn. promíjení daňových dluhů) byl vždy vnímán jako milost ze strany státu, jako výjimečné osvobození konkrétního případu od daňové povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2014, č. j. 8 Afs 63/2013 – 30). Na to, aby byla daň či její příslušenství prominuto není subjektivní „právo“ („nárok“), ani při splnění jakýchkoli podmínek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2014, č. j. 4 Afs 97/2014 – 56).

[24] S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že je čistě na uvážení zákonodárce, zda se rozhodne institut prominutí příslušenství daně do právní úpravy zakotvit či nikoliv. Upravit podmínky pro promíjení daně či jejího příslušenství je výsostným právem zákonodárce a záleží na politickém rozhodnutí, které je v jeho výlučné kompetenci. Stěžovateli nesvědčí subjektivní právo na prominutí daně či jejího příslušenství. To, že by měla vyměřená daň a její příslušenství vůči stěžovateli likvidační (rdousící) účinky, stěžovatel netvrdí. Navíc, jak sám v kasační stížnosti uvedl, požádal o prominutí příslušenství daně za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, jeho žádost však byla zamítnuta. Možnost žádat o prominutí příslušenství daně tedy stěžovatel měl.

[25] Zbývá doplnit (k odkazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 159/2005), že daňový řád ve znění od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2014 upravoval a stále upravuje instituty posečkání úhrady daně (a jejího příslušenství) a rozložení její úhrady na splátky (§ 156 a 157 daňového řádu). Alespoň určitá možnost individualizace a moderace uložené sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby tedy zůstala zachována i za právní úpravy od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2014.

IV. Závěr

[26] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[27] O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 5. května 2016

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu