



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce **European Data Project s. r. o.**, Vodičkova 699/30, 110 00 Praha 1, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou v Brně, Příkop 4, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu úřadu ve Vyškově**, Dobrovského 3, 682 01 Vyškov, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2007, čj. 2169/07/341910/6367, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 6. 2007, čj. 30 Ca 73/2007 – 16,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 6. 2007, čj. 30 Ca 73/2007 - 16, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal u Krajského soudu v Brně žalobu proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 11. 1. 2007, kterým byla podle § 55a zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“, „d. ř.“) zamítnuta jeho žádost o prominutí penále za prodlení s placením daně z přidané hodnoty.

Krajský soud v Brně žalobu odmítl s tím, že napadené rozhodnutí není úkonem ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť se jím nezakládá, nemění, neruší ani závazně neurčují práva a povinnosti. Proti tomuto usnesení podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, ve které odkazoval na posun judikatury ohledně přezkumu rozhodnutí záviselých na volné úvaze správního orgánu.

Při předběžné poradě rozhodující tříčlenný senát zvažoval, zda právní otázku, kterou bylo třeba posoudit, tj. otázku přezkumu rozhodnutí podle § 55a d. ř., nebylo nutno předložit k posouzení rozšířenému senátu v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. V době, kdy kasační stížnost došla soudu, řešil Nejvyšší správní soud zmíněnou otázku rozdílně (srov. např. rozsudek ze dne 13. 12. 2007, čj. 9 Afs 76/2007 - 84, oproti opačnému výkladu vyjádřeném v rozsudku ze dne 22. 7. 2007, čj. 2 Afs 159/2005 - 43). Během rozhodovacího procesu a posuzování věci příslušným senátem však došlo k vyhranění právního posouzení, k němuž se vyslovil také Ústavní soud; jeho ústavně konformní výklad právních předpisů je pro obecné soudy závazný i ve skutkově a právně obdobných věcech (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44).

Usnesením ze dne 28. 4. 2009, sp. zn. I. ÚS 396/09, Ústavní soud odmítl ústavní stížnost proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (čj. 2 Afs 99/2008 - 52) a shodně jako zdejší soud v napadeném rozhodnutí 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.“). Některé dřívější odchylné výklady vylučující tato rozhodnutí z následného přezkoumání soudem tedy byly překonány.

Senát po zvážení uvedených okolností dospěl k závěru, že podmínky pro předložení nyní posuzované věci rozšířenému senátu nejsou splněny a lze přikročit k meritornímu rozhodnutí.

Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel podal řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období jednotlivých kalendářních měsíců roku 2005. Dne 15. 3. 2006 podal dodatečná daňová přiznání za jednotlivá období leden až listopad 2005, ve kterých vykázal daňovou povinnost, jež mu poté byla vyměřena.

Jedenácti platebními výměry ze dne 18. 9. 2006 předepsal správce daně stěžovateli penále dle § 63 d. ř. v souhrnné výši 77 779 Kč. Podáním ze dne 21. 12. 2006 požádal stěžovatel o jeho prominutí ve smyslu § 55a d. ř. z důvodu odstranění tvrdosti zákona. Jeho žádost byla žalobou napadeným rozhodnutím zamítnuta.

Krajský soud v Brně odmítl žalobu s odkazem na § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení, který spatřoval v neexistenci přezkoumatelného správního rozhodnutí. Mimo jiné uvedl, že rozhodování o žádosti stěžovatele bylo vedeno absolutní volnou úvahou správního orgánu a jako takové je v zásadě mimo přezkumnou činnost soudu. Záleželo pouze na vůli správního orgánu, zda požadované právo přizná či ne; veřejné subjektivní právo stěžovatele (jeden z předpokladů soudního přezkumu dle § 65 odst. 1 s. ř. s.) zcela chybělo, proto ani na něm nemohl být stěžovatel úkonem správního orgánu zkrácen.

Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti namítl, že rozhodnutí o žádosti dle § 55a d. ř., ačkoliv záviselo na diskreci žalovaného, je ve správním soudnictví přezkoumatelné, a to co do dodržení předepsaného procesního postupu i dodržení mezí správního uvážení či dokonce jeho zneužití. Argumentoval mimo jiné i aplikací článku 1 Protokolu č. 1 k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (právo pokojně užívat majetek), Listiny základních práv a svobod (čl. 11, právo vlastnit majetek), či zárukou soudní ochrany vyplývající z čl. 13 Úmluvy nebo čl. 4 Ústavy České republiky.

Stěžovatel navrhl, aby soud předložil věc rozšířenému senátu, a to s ohledem na rozpornou judikaturu (rozsudky ze dne 22. 2. 2007, čj. 2 Afs 159/2005 - 43,

a čj. 7 Afs 149/2006 - 74). Nejednotnost rozhodovací praxe vrcholného orgánu soustavy správního soudnictví ohrožovala dle stěžovatele princip rovnosti účastníků a předvídatelnosti soudního rozhodování. O této námitce uvážil věc rozhodující senát tak, jak uvedeno výše. Důvody pro předložení věci rozšířenému senátu neshledal vzhledem k ustálení jednotného právního názoru a dlouhodobému sjednocení judikatorní činnosti.

Je nesporné, že rozhodnutí o prominutí daně a jejího příslušenství podle § 55a d. ř. je vydáváno ve sféře volného uvážení. Plyne to zejména z použití výrazu „může“ v dispozici právní normy. Vedle toho je neurčitá také hypotéza normy, resp. v ní obsažené skutkové předpoklady (nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů a tvrdost zákona). Posuzované ustanovení je tak kombinací neurčitého právního pojmu „nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů a tvrdost zákona“ a správního uvážení vyjádřeného slovy „může daň (příslušenství daně) zcela nebo částečně prominout“.

Soudní přezkum správního uvážení je rozsahově omezen, a to v § 78 odst. 1 s. ř. s., který stanoví, že soud pro nezákonnost zruší napadené rozhodnutí správního orgánu tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo toto uvážení zneužil.

Již za účinnosti staré právní úpravy správního soudnictví (pátá část o. s. ř.) správní soudy judikovaly, že výklad neurčitého právního pojmu učiněný správním orgánem, je podroben přezkoumání správním soudem a nepostačí, že správní orgán sice nějakou činnost podřadí pod neurčitý právní pojem, jestliže také neobjasní jeho význam a spokojí se s konstatováním, že daná činnost uvažovanému pojmu odpovídá. Soudu totiž musí být umožněno přezkoumat, zda úvaha odpovídá zákonu, zda k ní byly opatřeny postačující skutkové podklady a zda jejich hodnocení odpovídalo logickým pravidlům (srov. SJS 972/2002). Stejný přístup k této otázce, tj. plný přezkum použití neurčitého právního pojmu, pak správní soudy logicky zachovaly i za účinnosti soudního řádu správního.

Do režimu § 78 odst. 1 poslední věta s. ř. s. proto patří pouze takové správní uvážení, které je založeno v dispozitivní části právní normy (typicky vložení slova „může“, „lze“ apod.). Do tohoto režimu přitom spadá také rozhodnutí o prominutí daně a jejího příslušenství podle § 55a d. ř., neboť správní orgán tu má volnost zvolit při řešení konkrétního případu jedno z více právně možných rozhodnutí (daň prominout či neprominout). Ke stejnému závěru dospěl také Ústavní soud v usnesení ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07, kde konstatoval, že použitím neurčitých právních pojmů v § 55a d. ř. 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“.

V této souvislosti ovšem je třeba upozornit na ustanovení § 276 zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních¹, které legislativně naprosto přesně rozlišovalo situace, v nichž při promíjení daní je správní orgán oprávněn rozhodovat ve volné úvaze a situace, v nichž tuto volnost nemá. Citované ustanovení znalo tři případy odpisů (prominutí) daně a příslušenství. Jednak to jsou případy, kdy byla tatáž daň (příslušenství) předepsána dvakrát nebo byla předepsána

¹ V bývalém Československu, stejně jako v rakouské monarchii, nebylo daňové řízení upraveno samostatným zákonem, který by byl společný všem druhům daní. Tato úprava ostatně z valné části chyběla zcela, a byla nabazována judikaturou tehdejšího Nejvyššího správního soudu. Hlavní problémy daňového řízení pak byly upraveny právě zákonem č. 76/1927 Sb., který se ale vztahoval toliko na – v něm upravené – daně přímé.

nedůvodně (odst. 1). V těchto situacích má strana na odpis daně nárok („...*budiž daň právoplatně předepsaná na žádost strany nebo z moci úřední zcela nebo částečně odepsána, jde-li o dvojí předpis téže daně nebo o daň předepsanou zřejmě neodůvodněně*“). Odstavec 2 pak upravuje případy, kdy je daň absolutně či relativně nedobytná; v těchto případech se však nejedná o prominutí daně v pravém slova smyslu, jde o pouhé upuštění od vymáhání daně, neboť není vyloučeno pozdější znovupředepsání a vybrání daně. O skutečném prominutí daně (dle tehdejší literatury zřeknutí se daňové pohledávky), pak hovoří znovu až odstavec 3, který upravuje případy, v nichž „*daň právoplatně předepsaná může být na žádost zcela nebo částečně prominuta, byla-li by jejím vymáháním vážně ohrožena výživa nebo přivoděna hospodářská zkáza dlužníkovy*.“ Na takové prominutí daně z důvodu tvrdosti není právní nárok, což jednoznačně potvrzuje tehdejší judikatura².

Zajímavá je v této souvislosti důvodová zpráva Poslanecké sněmovny, z níž k tomuto ustanovení lze vyčíst: „*Podle vládního návrhu neměla strana mít v žádném případě nárok na odpis, nýbrž bylo povoleno odpisu zůstaveno vždy volnému uvážení úřadu. (...) V některých případech (dvojí předpis téže daně, neodůvodněný předpis) je však odůvodněno, aby byl poplatníkovi přiznán nárok na odpis.*“³ V zákoně se tedy z citovaných důvodů objevilo jednak nárokové (odst. 1) a jednak nenárokové prominutí daně (odst. 3), přičemž tento dvojí přístup se odrazil v pak jednoznačné textaci zákona (viz shora).

Gramatický výklad současného ustanovení by s ohledem na obecný význam slova „*může*“, vedl k jedinému závěru, že jde skutečně toliko o možnost kladného rozhodnutí. Jak již ale bylo řečeno, takový výklad sám o sobě nepostačí a musí být posuzován v souvislosti se smyslem celého ustanovení; jen tak bude možné spolehlivě objasnit, zda při zjištění skutečností obsažených v hypotéze právní normy dává posuzované ustanovení správnímu orgánu onu možnost se ve své úvaze rozhodnout, zda vydá kladné rozhodnutí (daň promine), anebo zda toto ustanovení správní orgán zavazuje takové rozhodnutí vydat, tj. zda při naplnění skutkové podstaty z posuzovaného ustanovení plyne subjektivní právo a nárok na vydání rozhodnutí určitého obsahu.

Pokud tedy jde o smysl institutu prominutí daně a jejího příslušenství, vychází soud z toho, že promíjení daňových dluhů bylo vždy vnímáno jako milost, jako výjimečné osvobození konkrétního případu z všeobecné daňové povinnosti. Je to ostatně pozůstatek královských milostí a pardonů, kdy se stát vzdává daňové pohledávky, na kterou má dle zákona nárok. Tento charakter si přitom promíjení daní dochovalo i do dnešní doby, a lze uzavřít, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a d. ř. je rozhodnutím vydávaným ve sféře volného uvážení, přičemž správní orgán i při naplnění zákonných předpokladů daň prominout může, ale také nemusí.

Tento závěr samozřejmě neznamená, že správní orgán rozhoduje v absolutní libovůli. I při volném správním uvážení je totiž správní orgán omezován principy platicími v moderním právním státě, a to zejména principem legitimního očekávání, který ač nebývá v zákonných textech výslovně pojmenován, je tradičně považován za součást českého právního řádu; je ostatně odvoditelný také ze základních zásad správního řízení (v současné době srov. např. § 2 odst. 3 správního řádu z r. 2004 o ochraně dobré víry). V posuzovaném případě se pak princip legitimního očekávání projevuje tak, že pokud správní orgán za obdobných a srovnatelných podmínek v několika případech daň prominul, daňový subjekt důvodně předpokládá, že tomu tak bude i v jeho případě. Pokud tomu tak ale nebude, půjde ze strany

² Bob. F 6216/1932, Bob. F 7403/1934, Bob. F 8113/1936.

³ citováno podle Freundfeld, Kovanda: *Komentované vydání zákona o přímých daních, druhé doplněné vydání, 1937*

správního orgánu o překročení mezí správního uvážení a soud z takového důvodu rozhodnutí správního orgánu pro nezákonnost zruší právě s odkazem na § 78 odst. 1 poslední věta s. ř. s.

Žalobní legitimace podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je založena tvrzením o porušení hmotného práva, byť i tím, že k tomuto porušení došlo nepřímo, cestou porušení procesních předpisů. (Úspěšným) žalobcem podle tohoto odstavce tedy může být jen ten, kdo skutečně může tvrdit, že se mu nedostalo subjektivního oprávnění, pro které je opora v právu hmotném. O takový případ – jak již bylo vysvětleno shora – se tu ale nejedná.

Žalobce, který není k žalobě oprávněn podle § 65 odst. 1 s. ř. s., nicméně může žalovat podle § 65 odst. 2 s. ř. s., a to tvrdí-li, že postupem správního orgánu byl zkrácen na právech, která jemu přísluší, takovým způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. Toto ustanovení tak zaručuje právo na soudní ochranu i tomu, kdo není zamítnutím žádosti ukračen na žádném hmotném právu (a to ani prostřednictvím toho, že by mu bylo upřeno právo procesní); i tento účastník řízení má totiž právo na to, aby o jeho žádosti bylo vedeno řádné řízení s dodržением všech procesních pravidel. Pro případ žaloby proti rozhodnutí vydanému ve sféře volného správního uvážení je pak třeba „právy, která jemu (žalobci) přísluší“ třeba rozumět také „právo“ na správní uvážení v zákonných mezích či právo na nezneužití správního uvážení. Žalobci tedy v takovém případě nepřísluší toliko procesní námitky, ale také námitky brojící proti nezákonnosti spočívající v překročení zákonem stanovených mezí správního uvážení nebo v jeho zneužití.

Předestřenou úvahu soudu lze uzavřít tak, že podstata věci tkví v tom, že existují konstitutivní akty, kde můžeme říci, že tu je „právo na udělení práva“ (např. právo na vydání stavebního povolení, právo na registraci spolku, právo na vydání cestovního pasu, zbrojního průkazu atd.). Žadatel obvykle tvrdí, že splnil zákonné podmínky a má proto lapidárně řečeno „právo na právo“. Potom ale existují také ojedinělá rozhodnutí, na jejichž vydání „právo“ není, ale přesto – je-li takové rozhodnutí vydáno – „právo“ (subjektivní hmotněprávní oprávnění) se jím zakládá. Takovým rozhodnutím je i prominutí daně, které se děje ve volné správní úvaze. Na to, aby byla daň prominuta skutečně není (a nemůže ani být) subjektivní „právo“ („nárok“), ani při splnění jakýchkoli podmínek.

Není tu tedy „právo na právo“, ale jen „právo na řádný proces“, jehož součástí je i „právo na správní uvážení v zákonných mezích“ či „právo na nezneužití správního uvážení“. Jestliže je ovšem někomu daň prominuta, vznikají tu práva a povinnosti *ex nunc* rozhodnutím práva, která tu předtím nebyla ani *in spe*.

Nejvyšší správní soud vzhledem k uvedenému dospěl k závěru, že krajský soud odmítnutím žaloby pochybil, a proto jeho usnesení v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí také krajský soud rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 21. července 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu