



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **R. S.**, zast. Ing. Tomášem Hajduškem, daňovým poradcem se sídlem Školní 419, Katovice, proti žalovanému: **Finanční úřad v Havlíčkově Brodě**, se sídlem Smetanovo náměstí 261, Havlíčkův Brod, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2008, č. j. 48257/08/223911/9367, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 1. 2009, č. j. 31 Ca 219/2008 – 35,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 1. 2009, č. j. 31 Ca 219/2008 – 35 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností napadeným usnesením Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) odmítl žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného č. j. 48257/08/223911/9367 ze dne 22. 4. 2008. Tímto rozhodnutím žalovaný prominul ve smyslu ustanovení § 55a zákona č. 337/1992Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) žalobci penále v celkové výši 78 901 Kč.

Krajský soud žalobu odmítl s odkazem na ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Dospěl k závěru, že žalobce byl v napadeném rozhodnutí nesprávně poučen o tom, že proti tomuto rozhodnutí nejsou přípustné opravné prostředky. Krajský soud hodnotil institut prominutí daně v ust. § 55a daňového řádu ve vazbě na institut prominutí daňového nedoplatku uzákoněný v § 65 daňového řádu. Pokud judikatura vztahující se k ustanovení § 65 daňového řádu dospěla k závěru, že možnost podat odvolání je daňovému subjektu odňata pouze v případě úplného vyhovění žádosti, je třeba postupovat obdobně i v případě rozhodnutí o prominutí penále dle § 55a. Krajský soud s ohledem na shora

uvedené žalobu směřující proti rozhodnutí o prominutí penále odmítl a věc postoupil žalovanému k vyřízení opravného prostředku.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) se s názorem soudu neztotožnil a podal proti usnesení kasační stížnost. V této namítá, že usnesení soudu je nepřezkoumatelné, neboť krajský soud dostatečně nevyjádřil v odůvodnění své závěry o přípustnosti odvolání proti rozhodnutí o prominutí daně dle § 55a daňového řádu. Krajský soud blíže nevyložil své hodnotící závěry o velké obsahové podobnosti institutu prominutí daně dle § 55a daňového řádu a institutu prominutí daňového nedoplatku dle § 65 citovaného zákona. Stěžovatel považuje odůvodnění soudu za zcela nedostatečné, neboť z něj není patrný postup při hodnocení a není ani zřejmá vhodnost odkazu na judikaturu Nejvyššího správního soudu řešící přípustnost odvolání u prominutí daňového nedoplatku § 65 daňového řádu. Pouhý odkaz na „podobnost“ obou institutů nemůže vést automaticky k závěru, že je nezbytné připustit podání odvolání i v případech, kdy správce daně rozhoduje o žádostech dle § 55a daňového řádu a plně žadateli nevyhoví.

Stěžovatel má za to, že oba instituty jsou odlišné z pohledu historického a systematického zařazení v zákoně, jejich účelu, využití a konečnému dopadu na žadatele, což jej v hodnocení přípustnosti odvolání dle § 55a odst. 4 daňového řádu vede k odlišné interpretaci.

Stěžovatel zdůrazňuje, že institut prominutí daně v ustanovení § 55a daňového řádu je natolik specifický, že na něj nelze pohlížet optikou jako na soudem vyložený institut prominutí daňového nedoplatku. Ačkoliv oba jsou aktivovány na základě žádosti a oba jsou založeny na správním uvážení správce daně, nejsou obsahově natolik podobné, aby závěry o přípustnosti odvolání u jednoho z nich bylo možno bez dalšího aplikovat na druhý.

Oba instituty měly od počátku zákonné úpravy odlišný osud i důvod vzniku a zákonodárce jimi zamýšlel řešit odlišné situace. Důvodem zakotvení institutu prominutí daně bylo řešit případy, kdy by v praxi vyvstaly problémy (nesrovnalosti, tvrdosti zákona), které bude nutné odstranit rychleji než zdoluhavým legislativním procesem. Oproti tomu ustanovení § 65 bylo do zákona zakomponováno proto, aby zmírnilo dopady placení daní na daňové dlužníky a na osoby na nich výživou odkázané.

Výše uvedených odlišnostem odpovídá i systematické zařazení obou institutů. Ustanovení § 65 je zařazeno do části upravující placení daní a slouží k dočasnému odložení platební povinnosti žadatele ve stádiu placení daní. Ustanovení § 55a je zařazeno do mimořádných opravných prostředků. I když se ve skutečnosti o tento nejedná. Prostřednictvím něj totiž nedochází k nápravě nesprávných rozhodnutí, ale jde zde o trvalé odstranění, resp. zmírnění důsledků rozhodnutí, která by měla být teprve vydána, případně, která již byla vydána a jsou nejen správná, ale i zákonná. Uvedený institut je pak využitelný v kterémkoliv stádiu daňového řízení a vede k definitivnímu zániku daňového dluhu bez ohledu na současné sociální či majetkové poměry žadatele.

Další odlišnost lze nalézt i v jejich účelu, pro který byly zákonodárcem zařazeny do daňového řádu. Účelem institutu prominutí daňového nedoplatku (§ 65) je zmírnění dopadu placení daně na daňové dlužníky a na osoby odkázané na jejich výživu, pokud by to jinak pro ně znamenalo zásadní ohrožení. Tento institut je využitelný pouze dočasně a pro úzký okruh žadatelů a je i vyjádřením zásady hospodárnosti řízení, aby stát k dosažení cíle a účelu daňového řízení zbytečně nevykládal státní prostředky. Využitím uvedeného institutu je tak dosaženo stabilního řešení pro výjimečné sociální situace, které ovšem není postaveno na tak neurčitém pojmu jako je tvrdost nebo nesrovnalost v zákoně, ale je jasně měřitelným pojmem (životní

minimum, důvody insolvence, atd.). Stát se tímto postupem nezabývá daňové pohledávky, pouze oddaluje její výběr z existenčních důvodů žadatele (dočasně odkládá platební povinnost žadatele), kdy poté, co se majetkové poměry dlužníka zlepšší, bude na něm opět požadováno, aby tento dluh vůči státu uhradil v nově stanoveném termínu.

Účelem institutu prominutí daně je trvalé odstranění, resp. zmírnění důsledků rozhodnutí, která by měla být teprve vydána, případně, která již vydána byla. Zákonodárce touto úpravou vytvořil orgánům veřejné správy prostor, aby zhodnotily, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitěho právního pojmu „důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, důvodů odstranění tvrdosti“ či nikoliv. Naplnění důvodů se nezkoumá ke dni podání žádosti o prominutí, ale zpětně ke dni vzniku platební povinnosti, neboť smyslem této trvalé daňové úlevy (vzniku daně a příslušenství) je zmírnění důsledků rozhodnutí, resp. posouzení skutkového i právního stavu, za kterého byla vydána. Uvedený institut je pak využitelný i plošným prominutím z úřední povinnosti, tzv. generálním pardonem MF.

Institutem prominutí daně správce daně nevratně promíjí daň či příslušenství a to ve zcela výjimečných případech bez ohledu na uhrazení platební povinnosti. Stěžovatel je toho názoru, že ustanovení § 55a nepřipouští dvojí výklad stran přípustnosti odvolání, kdy zákonodárcův záměr o nepřezkoumatelnosti postupu prominutí nenárokové daňové „milosti“ cestou odvolacího řízení vyvozuje i konstrukce ustanovení § 55a daňového řádu a ze specifik tohoto zákona. Ustanovení § 55a odst. 4 daňového řádu uvádí, že rozhodnutí o žádosti o prominutí daně nemusí obsahovat odůvodnění a opravné prostředky se proti němu nepřipouštějí. Ustanovení § 65 odst. 5 daňového řádu oproti tomu výslovně nepřipouští odvolání proti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku. Judikatura NSS pak ohledně výkladu § 65 odst. 5 daňového řádu dospěla k závěru, že proti negativnímu rozhodnutí je možno odvolání podat. Text ust. § 55a odst. 4 je však formulován odlišně a nepřipouští opravné prostředky.

Stěžovatel dále poukazuje možnost daňového subjektu podat opakovanou žádost dle § 55a odst. 3 daňového řádu. Pokud by však probíhalo odvolací řízení ohledně rozhodnutí o předchozí žádosti, nebylo by možné o nové žádosti rozhodnout. Další odlišnost stěžovatel spatřuje v postupu správce daně při opakované žádosti, kterou je v případě nesplnění podmínek jejího podání oprávněn odložit a žadatele o tomto vyrozumět, řízení se tedy neukončuje rozhodnutím přezkoumatelným v odvolacím řízení.

Stěžovatel navrhuje napadené usnesení zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 29. 4. 2009. Žalobce má za to, že stěžovatel nesplnil podmínky zastoupení dle § 105 odst. 2 s. ř. s, když kasační stížnost je podepsána ředitelem a nikoli osobou, která má vysokoškolské vzdělání. Uvádí, že odlišnosti institutů prominutí daně a daňového nedoplatku jsou pro posuzovaný případ irelevantní. Judikatura jak Ústavního soudu, tak i Nejvyššího správního soudu umožňuje použití opravných prostředků proti tzv. diskrečním rozhodnutím správce daně z jednoho hlavního důvodu, a tím je princip zákazu libovůle a přezkoumatelnost správních uvážení. Plně se neztotožňuje s rozhodnutím krajského soudu a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen osobou, která má vysokoškolské právnické vzdělání. Pověření a doklad o ukončeném vysokoškolském

právnickém vzdělání JUDr. Krupové, pracovnice Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě, stejně jako pověření a diplom zaměstnankyně Mgr. Ljuby Gerö, jsou založeny v soudním spise.

Nejvyšší správní soud následně přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a shledal kasační stížnost důvodnou.

Kasační stížnost stěžovatel opírá o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

Pokud stěžovatel namítá jako důvod taktéž nepřezkoumatelnost usnesení, který by jinak spadal pod kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., je třeba konstatovat, že ust. § 103 odst. 1 písm. e), je ve vztahu k důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) důvodem speciálním. Je-li dán důvod podle písm. e), vylučuje to důvod podle písm. d), neboť nezákonným je rozhodnutí o odmítnutí návrhu i tehdy, bylo-li soudní rozhodnutí nepřezkoumatelné z důvodu nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě pro jinou vadu řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně a zcela nedostatečně posoudil a odůvodnil právní otázku přípustnosti opravného prostředku v případě rozhodnutí o prominutí příslušenství daně dle § 55a daňového řádu. Stěžovatel shledává napadené usnesení krajského soudu nepřezkoumatelným, neboť krajský soud dostatečně nevyjádřil v odůvodnění své závěry o přípustnosti odvolání proti rozhodnutí o prominutí daně dle § 55a daňového řádu, když blíže nevyložil své hodnotící závěry o velké obsahové podobnosti institutu prominutí daně dle § 55a daňového řádu a institutu prominutí daňového nedoplatku dle § 65 citovaného zákona a pouze citoval a odkázal na závěry judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se institutu prominutí daňového nedoplatku dle § 65 daňového řádu. Pouhý odkaz na „podobnost“ obou institutů dle stěžovatele nemůže vést automaticky k závěru, že je nezbytné připustit podání odvolání i v případech, kdy správce daně rozhoduje o žádostech dle § 55a daňového řádu a plně žadateli nevyhoví.

Nejvyšší správní soud shledal výše uvedené kasační námitky důvodnými. Při jejich posuzování vycházel z níže uvedených zákonných ustanovení.

Dle § 55a odst. 1 daňového řádu může ministerstvo 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.

Dle odst. 2 může ministerstvo obecně závazným právním předpisem zmocnit k provádění tohoto svého oprávnění správce daně. V tomto zmocnění vymezí bližší podmínky, zejména okruh důvodů a výši daně, která z těchto důvodů může být posouzena a prominuta.

Na základě zákonného zmocnění ministerstvo financí vyhláškou č. 299/1993 Sb. ze dne 1. prosince 1993 zmocnilo územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně. Ve smyslu ustanovení § 1 odst. 1 citované vyhlášky může finanční úřad k zamezení nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo tvrdosti zcela nebo částečně prominout příslušenství daně podle daňových zákonů, s výjimkou exekučních nákladů, a to maximálně do výše 600 000 Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně.

Dle § 55a odst. 4 daňového řádu nemusí rozhodnutí o žádosti o prominutí daně obsahovat odůvodnění a opravné prostředky proti němu se nepřipouštějí.

Dle § 65 odst. 1 daňového řádu může správce daně zcela nebo zčásti prominout daňový nedoplatek, byla-li by jeho vymáháním vážně ohrožena výživa daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných, nebo pokud by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku daňového dlužníka, při němž by výnos z jeho likvidace byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím daňovém období. Splnění podmínek pro uplatnění tohoto ustanovení zjistí správce daně podle pomůcek.

Podle odst. 2 platí rozhodnutí správce daně o prominutí daňového nedoplatku jen potud, pokud trvají podmínky, za nichž bylo vydáno. Správce daně osvědčí prominutí podmínkám rozhodnutím a současně stanoví lhůtu pro zaplacení nedoplatku. Proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání, které má odkladný účinek.

Dle odst. 5 proti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku není přípustné odvolání.

Dle § 46 odst. 5 s. ř. s. podal-li návrhovatel návrh proto, že se řídil nesprávným poučením správního orgánu o tom, že proti jeho rozhodnutí není přípustný opravný prostředek, soud z tohoto důvodu tento návrh odmítne a věc postoupí k vyřízení opravného prostředku správnímu orgánu k tomu příslušnému. Byl-li návrh podán včas u soudu, platí, že opravný prostředek byl podán včas.

Krajský soud v napadeném usnesení s odkazem na § 46 odst. 5 s. ř. s. konstatoval, že podmínky aplikace citovaného ustanovení jsou naplněny. Citoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 207/2005 - 55 ze dne 27. 7. 2006 vztahující se k problematice prominutí daňového nedoplatku a možnosti brojit proti tomuto rozhodnutí opravnými prostředky. Poté uvedl, že hodnotil institut prominutí daně obsažený v § 55a daňového řádu ve vazbě na institut prominutí daňového nedoplatku v § 65 a „nenalezl důvod pro to, aby tyto dva svým obsahem velice podobné instituty byly posuzovány ve vztahu k jejich využití, důvodům a konečnému dopadu zásadně rozdílně.“ Dále bez dalšího bližšího odůvodnění uzavřel, že neexistuje racionální důvod pro to, aby tyto instituty, zvláště pokud jde o užití opravných prostředků, byly posuzovány rozdílně. Krajský soud tak dospěl k závěru, že stěžovatel nesprávně žalobce poučil o nemožnosti podání odvolání.

Výše uvedené odůvodnění shledává Nejvyšší správní soud shodně se stěžovatelem zcela nedostatečným a nepřesvědčivým. Krajský soud bez toho, aniž by jakkoli blíže srovnal instituty prominutí daně a prominutí daňového nedoplatku, konstatoval jejich podobnost a z této pak dovodil i možnost brojit odvoláním pro rozhodnutí o prominutí daně.

Nejvyšší správní soud má za to, že instituty prominutí daně dle § 55a daňového řádu a prominutí daňového nedoplatku dle § 65 daňového řádu, přestože vykazují jistou podobnost co se týká jejich názvu (v obou případech zákon pracuje s termínem „prominutí“), co se týká zahájení řízení (v obou případech jsou řízení zahájena na základě žádosti) a oba instituty jsou založeny na správním uvážení, nelze z těchto shodných znaků odůvodnit závěr krajského soudu o shodnosti opravných prostředků. Na rozdíl od krajského soudu neshledává Nejvyšší správní soud racionálního důvodu proto, aby oba instituty, pokud jde o využití opravných prostředků, byly posuzovány shodně a to s ohledem na níže uvedené důvody.

Jak již bylo uvedeno výše, krajský soud v napadeném usnesení konstatoval podobnost institutů prominutí daně a prominutí daňového nedoplatku, aniž by srovnal jejich charakter.

Zatímco prominutí daně dle § 55a daňového řádu jako mimořádný opravný prostředek vede k definitivnímu zániku daňového dluhu bez ohledu na současné sociální či majetkové poměry žadatele a má tudíž trvalý charakter, prominutí daňového nedoplatku dle § 65 daňového řádu slouží k dočasnému odložení platební povinnosti žadatele ve stádiu placení daní.

Dle ustanovení § 55a daňového řádu může ministerstvo financí zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů daň nebo příslušenství daně. Toto ustanovení slouží k odstraňování případně existujících nesrovnalostí, které vyplynuly z uplatňování daňových zákonů a v tomto důsledku se daňový subjekt nalézá v situaci, kterou zákonodárce nezamýšlel a současně zpravidla nelze použít jiný opravný prostředek. Příslušenství daně lze rovněž prominout z důvodu odstranění tvrdosti. Prominutí daně resp. příslušenství daně je zcela mimořádným opravným prostředkem, tudíž při jeho uplatnění nedochází k odstranění vad rozhodnutí či postupu správce daně, ale k úplnému či částečnému prominutí platební povinnosti daňového dlužníka.

Prominutí daňového nedoplatku dle § 65 daňového řádu na rozdíl od výše uvedeného slouží k dočasnému odložení platební povinnosti žadatele. Tento institut je z hlediska systematiky zákona zakotven v části upravující placení daní, nejde tudíž o opravný prostředek směřující proti rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti. Na základě podané žádosti správce daně nepřezkoumává zákonnost či správnost rozhodnutí, na základě kterého vznikl daňový nedoplatek. Správce daně pouze posuzuje naplnění podmínek vymezených v ustanovení § 65 odst. 1 daňového řádu, a to ke dni podání žádosti, zatímco naplnění důvodů pro prominutí daně dle § 55a daňového řádu se posuzuje zpětně ke dni vzniku platební povinnosti. Účelem institutu prominutí daňového nedoplatku je mírnit dopad placení daně na daňové dlužníky, pokud by to jinak pro ně znamenalo zásadní ohrožení. Dočasný charakter tohoto institutu je vyjádřen v § 65 odst. 2 daňového řádu, dle kterého rozhodnutí správce daně o prominutí daňového nedoplatku platí jen potud, pokud trvají podmínky, za nichž bylo vydáno. Správce daně osvědčí pomínutí podmínek rozhodnutím a současně stanoví lhůtu pro zaplacení nedoplatku. Z výše uvedeného vyplývá, že prominutím daňového nedoplatku nedochází k zániku daňové povinnosti, nýbrž se pouze odkládá po dobu splnění zákonných podmínek její splatnost.

Další podstatnou odlišností obou institutů je možnost jejich využití. Zatímco k prominutí daně může dojít v jakékoliv fázi daňového řízení, i před stanovením daňové povinnosti, daňový nedoplatek z povahy věci lze prominout pouze v té fázi daňového řízení, kdy je již platební povinnost stanovena, neboť ustanovení § 65 předpokládá existenci daňového nedoplatku.

Lze tak uzavřít, že charakter a účel, stejně tak i možnost využití a důsledky uplatnění institutu prominutí daně dle § 55a daňového řádu a prominutí daňového nedoplatku dle § 65 daňového řádu jsou odlišné.

Krajský soud, ačkoliv dospěl k závěru o veliké podobnosti obou institutů, taktéž zcela opomenul porovnat rozdílnou právní úpravu, resp. příslušný text ustanovení daňového řádu, upravující použití opravných prostředků. Texty obou níže uvedených ustanovení vykazují podstatné odlišnosti.

Dle § 65 odst. 5 daňového řádu, který byl předmětem posouzení stěžovatelem citovaným rozsudkem č. j. 2 Afs 207/2005 - 55 ze dne 27. 7. 2006, není proti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku přípustné odvolání. Předmětné ustanovení je podle názoru Nejvyššího správního soudu možné vyložit dvojím způsobem. Buď toto ustanovení vylučuje možnost podání odvolání u všech rozhodnutí vydaných dle ustanovení § 65, nebo pouze u pozitivního rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru,

že „předmětné ustanovení je tedy nutné vykládat tak, že možnost využití řádného opravného prostředku, tj. odvolání, je daňovému poplatníku odňata pouze v případech úplného vyhovění žádosti, tedy v případech, kdy je daňový nedoplatek prominut (obdobný názor je vysloven v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 85/2005 - 43; dostupném na www.nssoud.cz).

Dle § 55a odst. 4 daňového řádu se proti rozhodnutí o žádosti o prominutí daně opravné prostředky nepřipouštějí. Na rozdíl od dikce ustanovení § 65 odst. 5 daňového řádu, citované ustanovení nepřipouští opravné prostředky proti „rozhodnutím o žádosti“, tedy výkladový problém, zda se jedná o rozhodnutí pozitivní či negativní, zde nevzniká. Předmětné ustanovení je pak třeba vyložit tak, že jak proti rozhodnutí, kterým se žadatelé promine daň či příslušenství zcela nebo z části, tedy proti rozhodnutím pozitivním, tak proti rozhodnutím o zamítnutí žádosti, nelze uplatnit opravné prostředky. Obdobně nelze uplatnit opravný prostředek proti plošnému prominutí daně prostřednictvím tzv. generálního pardonu ministerstva financí.

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že krajský soud pochybil, pokud aplikoval závěry rozsudku 2 Afs 207/2005 - 55 ze dne 27. 7. 2006 o možnosti brojit proti negativním rozhodnutím vydaných dle ustanovení § 65 daňového řádu odvoláním i na žalobou napadené rozhodnutí o prominutí penále vydané dle § 55a daňového řádu a žalobu směřující proti tomuto rozhodnutí odmítl s odkazem na ustanovení § 46 odst. 5 s. ř. s.

Proto Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud povinen o podané žalobě (při splnění dalších podmínek řízení) rozhodnout meritorně.

Nad rámec potřebného odůvodnění Nejvyšší správní soud odkazuje 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 (č. j. 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, č. j. 2 Afs 97/2008 - 54, 2 Afs 99/2008 - 52, 2 Afs 100/2008 - 52, rozsudek ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 115/2008 - 34); Nejvyšší správní soud se tím přiklonil ke starším rozhodnutím (např. ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 127/2005 - 71 navazujícím na usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 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. Pokud rozhodnutí o prominutí daně dle § 55a daňového řádu podléhá soudnímu přezkumu, musí mít soud možnost přezkoumat, z jakých důvodů tak správce daně učinil. S ohledem na potřebu odstranit pochybnosti o dostatečně spolehlivě zabezpečené objektivitě a transparentnosti při rozhodování o prominutí daně je nutné v rozhodnutí o prominutí uvádět též odůvodnění, přestože to zákonná úprava nestanoví.

V dalším řízení krajský soud rozhodne též o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 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 dne 9. října 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu