



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **M. H.**, zastoupené Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem ul. 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2013, č. j. 15 Af 29/2010 - 49,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2013, č. j. 15 Af 29/2010 - 49, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d ň ě n í :

I. Průběh řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem. Tímto rozsudkem krajský soud vyhověl žalobě a zrušil rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále též „finanční úřad“) ze dne 16. 12. 2009, č. j. 126897/09/178913507251 a č. j. 126740/09/178913507251, kterými byla zamítnuta žádost žalobkyně o prominutí příslušenství daně v podobě daňového penále dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

[2.] Ze soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobkyně žádala o prominutí příslušenství daně z pozice ručitelky a někdejší společnice společnosti PROXATEX, v. o. s., která zanikla bez právního nástupce a ke dni 2. 10. 2008 byla vymazána z obchodního rejstříku poté co dne 30. 4. 2008 byl zrušen konkurz pro nedostatek majetku. Již před podáním žádosti o prominutí příslušenství daně došlo dne 7. 5. 2008 k dražbě nemovitosti stěžovatelky a z vydražené částky 1 600 000 Kč byly uspokojeny pohledávky Finančního úřadu v Děčíně a částečně též Finančního úřadu ve Frýdlantu.

[3.] Finanční úřad žádosti žalobkyně zamítl ze dvou důvodů. Za první vytkl, že nelze prominout penále vztahující se k daňovým povinnostem hrazeným na základě exekuce. Druhý důvod nalezl v evidenci daňového nedoplatku žalobkyně u Finančního úřadu ve Frýdlantu, což neumožňuje

prominutí příslušenství daně. Celkově neshledal tvrdost ani nesrovnalost v uplatňování daňových zákonů, a proto obě žádosti žalobkyně zamítl.

[4.] Zamítavá rozhodnutí finančního úřadu napadla žalobkyně žalobou (pozn. NSS: dle § 55a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nejsou vůči těmto rozhodnutím přípustné opravné prostředky). V ní tvrdila, že finanční úřad se při posuzování žádosti odchýlil od textu zákona a sám si stanovil absolutní překážku pro možnost (byť alespoň částečného) prominutí příslušenství daně. Tímto ve vztahu k žalobkyni nepřijatelným způsobem omezil možnost využití mimořádného opravného prostředku dle § 55a zákona o správě daní a poplatků, přičemž se vůbec nevěnoval specifickým okolnostem svědčícím o tvrdosti vyměřeného penále.

[5.] Krajský soud v Ústí nad Labem přisvědčil žalobkyni a rozhodnutí finančního úřadu zrušil. V odůvodnění rozsudku se též vypořádal s procesním nástupnictvím na straně žalovaného po nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě“), kterým byly zrušeny všechny finanční úřady, včetně Finančního úřadu v Děčíně. Dle soudu nastoupilo na místo žalovaného Ministerstvo financí, poněvadž jemu byla dle § 55a zákona o správě daní a poplatků svěřena pravomoc rozhodovat o prominutí daně a příslušenství daně, a pokud byl zrušen Finanční úřad v Děčíně, přešla pravomoc zpět na Ministerstvo financí. Pro tento postup svědčí rovněž ustanovení § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), které krajský soud vyložil tak, že v případě vrácení případu zpět ke správnímu orgánu by o prominutí příslušenství daně nově rozhodovalo Ministerstvo financí. Protože totiž daňový řád výslovně neřeší věcnou příslušnost, není důvod, aby v novém řízení po zrušení napadeného rozhodnutí byla dána působnost odlišná od příslušnosti původní. Přitom pravomoc rozhodovat o žádosti o prominutí daně § 55a zákona o správě daní a poplatků originárně svěřoval Ministerstvu financí, takže namísto zrušeného Finančního úřadu v Děčíně je novým žalovaným právě toto ministerstvo.

[6.] V meritu věci pak soud shledal obě napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými z důvodu dle § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. pro nesrozumitelnost výroků obou napadených rozhodnutí a pro nedostatečné zdůvodnění obou z nich. Nepřezkoumatelnost výroků soud shledal v nejednoznačnosti, o jakém konkrétním příslušenství daně bylo na základě žádosti žalobkyně rozhodováno. Nedostatečnost odůvodnění pak krajský soud zjistil v tom, že žalovaný pouze v obecné a tedy i nepřezkoumatelné rovině vyhodnotil skutečnosti uváděné žalobkyní v žádosti o prominutí příslušenství daně. Z těchto důvodů soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Obsah kasační stížnosti

[7.] Stěžovatel napadá citovaný rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. Stěžovatel spatřuje takovou nezákonnost ve skutečnosti, že v daném soudním řízení nebyl vůbec pasivně legitimován.

[8.] Podle stěžovatele z ustanovení § 264 odst. 6 daňového řádu a z praxe probíhající u stěžovatele a podřízených orgánů finanční správy vyplývá, že ode dne nabytí účinnosti daňového řádu se posoudí žádosti o prominutí příslušenství daně podle předpisů, za jejichž účinnosti byly podány. V těchto případech je tudíž nutno aplikovat jak § 55a zákona o správě daní a poplatků, tak také vyhlášku ministerstva financí č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně (dále jen „vyhláška č. 299/1993“). Pokud k 1. 1. 2013 byla provedena zásadní reforma finanční správy zákonem o Finanční správě, je třeba zohlednit § 20 odst. 2 tohoto zákona, z něhož dle stěžovatele plyne, že v daném řízení měl být pasivně legitimován Finanční úřad pro Ústecký kraj a nikoli stěžovatel.

pokračování

[9.] Stěžovatel rovněž namítá, že první úkon ve věci, který vůči němu směřoval, byl až napadený rozsudek, a proto se ocitl v situaci, kdy o něm bylo rozhodnuto, aniž by s ním bylo jakkoli jednáno a mohl se k dané záležitosti vyjádřit. Podkládá tudíž napadený rozsudek za tzv. překvapivé rozhodnutí, které i z tohoto důvodu považuje za nezákonné.

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

[11.] V závěru kasační stížnosti stěžovatel vznáší návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, který by nebyl v rozporu s veřejným zájmem. V rozporu s veřejným zájmem je však stav, kdy byl soudem chybně pasivně legitimován a měl platit náklady řízení, o jehož průběhu nebyl vůbec vyrozuměn.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[12.] Žalovaný se ve stanovené lhůtě k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

IV. Vlastní argumentace soudu

[13.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[14.] Jak bylo již předestřeno výše, stěžovatel výslovně uplatnil jeden kasační důvod, když namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Z ustálené judikatury zdejšího soudu přitom plyne, že o nezákonnost napadeného rozsudku by se jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (případně by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších) anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.).

[15.] Z odůvodnění kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatel namítá především chybnou pasivní legitimaci, když tvrdí, že na straně žalovaného mělo stát nikoli Ministerstvo financí, nýbrž Finanční úřad pro Ústecký kraj. Za této situace však důvod kasační stížnosti nespadá pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nýbrž pod písm. c) stejného zákonného ustanovení. Pokud by totiž skutečně krajský soud jednal jako s žalovaným s osobou, která nebyla v řízení pasivně legitimována, chyběly by v řízení před krajským soudem podmínky řízení, za nichž bylo možné věcně rozhodnout, a rozhodnutí krajského soudu by tak bylo zmatečné. To plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2007, č. j. 5 Ans 3/2007 - 55 (veškerá judikatura zdejšího soudu dostupná na www.nssoud.cz): *"Za situace, kdy byl v řízení před krajským soudem žalovaným nesprávně určený subjekt, který nebyl v řízení pasivně legitimován (...) chyběly podmínky řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a napadené rozhodnutí krajského soudu je proto zmatečné."*

[16.] Z konstantní judikatury Nejvyššího právního soudu se nicméně podává, že pokud jsou ze znění kasační stížnosti její důvody seznatelné a odpovídají zákonným kasačním důvodům (§ 103 odst. 1 s. ř. s.), není rozhodující, že stěžovatel sám své důvody nepodřadil k jednotlivým zákonným ustanovením či tak učinil nepřesně. Je-li v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho je stěžovatel dovozuje, kasační stížnost obstojí. Přitom argumentace proti právnímu posouzení jistě musí vycházet z důvodů napadeného rozsudku; hodnotí-li stěžovatel v takovém případě důvody rozsudku, neznamená to, že se jedná o kasační stížnost nepřipustnou podle § 104 odst. 2 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50).

[17.] Rozhodnou právní otázkou v posuzované věci je, zda po nabytí účinnosti daňového řádu a zákona o Finanční správě přešla pravomoc rozhodovat o prominutí příslušenství daně v případě řízení zahájeného a vedeného ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků zpět na Ministerstvo financí či na Finanční úřad pro Ústecký kraj a zda chybné označení pasivně legitimovaného způsobilo zmatečnost napadeného rozsudku krajského soudu.

[18.] Pravomoc Finančního úřadu v Děčíně rozhodnout o prominutí příslušenství daně žalobkyně určovalo ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků ve spojení s vyhláškou č. 299/1993 Sb. Ta stanovila, že „(f)inanční úřad může 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.“ Podmínky v této vyhlášce stanovené byly v případě žalobkyně splněny, a proto mohl o prominutí příslušenství daně rozhodnout Finanční úřad v Děčíně, což také učinil vydáním pravomocného rozhodnutí ze dne 16. 12. 2009.

[19.] Dotčené ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků bylo zrušeno k 1. 1. 2011, kdy vstoupil v účinnost daňový řád, který nově upravuje postup při prominutí daně v § 259 a § 260. K tomuto datu a ze stejného důvodu byla zrušena též vyhláška č. 299/1993 Sb., přičemž novou právní úpravou byla možnost promíjení daně nebo příslušenství daně významně zredukována.

[20.] Nově účinný daňový řád v přechodných ustanoveních, konkrétně v § 264 odst. 6, ve vztahu k dosud nevyřízeným žádostem o prominutí daně podaných dle dosavadních právních předpisů, stanoví, že tyto žádosti se posoudí podle podmínek obsažených v dosavadních právních předpisech. Jak konstatuje též krajský soud, věcnou příslušnost přechodná ustanovení výslovně neřeší. Stejně tak má krajský soud pravdu, že bez výslovně odlišné právní úpravy není důvodu, aby byla příslušnost v řízeních pokračujících dle dosavadních právních předpisů odlišná od příslušnosti původní. Krajský soud se však mylí, pokud za nástupce žalovaného považuje Ministerstvo financí a nikoli Finanční úřad pro Ústecký kraj.

[21.] Po nabytí účinnosti daňového řádu a zrušení vyhlášky č. 299/1993 Sb. nadále řešil agendu dosud probíhajícího řízení o prominutí daně či jejího příslušenství Finanční úřad v Děčíně, což ostatně krajský soud respektoval, poněvadž se i 26. 1. 2012 (tedy po nabytí účinnosti daňového řádu) obracel přípisem na dotčený finanční úřad. Změna nastala od 1. 1. 2013, kdy byly zákonem o Finanční správě zrušeny finanční úřady. Od tohoto data byly zrušeny jednotlivé finanční úřady a jejich pravomoc přešla na finanční úřady s územní působností na úrovni vyššího územně-správního celku (a navíc byl vytvořen Specializovaný finanční úřad). Klíčové je pak ustanovení § 20 odst. 2 zákona o Finanční správě, v němž se praví, že „(j)sou-li v rozhodnutích nebo osvědčeních vydaných při správě daní nebo ve správním řízení uvedeny ministerstvo nebo územní finanční orgány, rozumí se jimi ministerstvo nebo orgány finanční správy, příslušné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

[22.] Pokud tedy byl v období od 1. 1. 2011 do 1. 1. 2013 nadále v řízení o prominutí příslušenství daně věcně příslušný Finanční úřad v Děčíně, což, jak vyplývá ze soudního spisu (viz přípis z 26. 1. 2012), nerozporoval ani krajský soud, přešla tato pravomoc na Finanční úřad pro Ústecký kraj. Pravomoc rozhodovat o prominutí příslušenství daně nepřešla zpět na ministerstvo financí po pozbytí platnosti zákona o správě daní a poplatků a není proto důvod, aby se tak stalo po nabytí účinnosti zákona o Finanční správě. Přechodná ustanovení všech dotyčných zákonů totiž pracují s premisou, že v doposud vedených řízeních nedochází ke změně správního orgánu (viz přechodná ustanovení daňového řádu) či na místo doposud existujících správních orgánů nastupují správní orgány jim nejbližší (viz přechodná ustanovení zákona o Finanční správě). Tak tomu chce především řádné vedení správy daní (i z hlediska rychlosti a předvídatelnosti), kdy se přechod rozhodovací pravomoci na nejbližší správní orgán jeví odůvodněným, poněvadž lze očekávat, že tento správní orgán bude nejlépe seznámen se specifiky

pokračování

a podrobnostmi jednotlivých případů (pravděpodobně i z důvodu přechodu osob pracujících v zrušených finančních úřadech).

[23.] V této souvislosti lze upozornit též na ustanovení § 19 odst. 4 zákona o Finanční správě, jenž stanoví, že „*(ř)řízení a postupy, které přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nebyly ministerstvem ukončeny, dokončí ministerstvo i v případech, kdy působnost ministerstva přechází ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona na orgány finanční správy.*“ Argumentem *a contrario* by pak bylo možno dovodit, že pokud nemají nedokončená řízení přejít z ministerstva na orgány finanční správy, nemají naopak přejít ani nedokončená řízení před územními orgány finanční správy na ministerstvo. Důvod lze opět spatřovat především ve snaze zabránit tříštění řízení o prominutí daně mezi orgány, které s dotčeným případem nemají úzkou vazbu. V této souvislosti lze připomenout rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2012, čj. 9 As 160/2012 - 19, dle něhož správním orgánem příslušným k rozhodnutí o žádosti o prominutí daně podané podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je i po zrušení zákona o správě daní a poplatků Ministerstvo financí. V daném případě však zdejší soud řešil situaci, kdy původně rozhodovalo Ministerstvo financí a soud v řízení před soudem za pasivně legitimované chybně určil Generální finanční ředitelství. Pokud tedy ve zde posuzovaném případě rozhodoval Finanční úřad v Děčíně (a nikoli Ministerstvo financí), lze soudit, že pasivně legitimovaným má být v řízení před soudem Finanční úřad pro Ústecký kraj.

[24.] Nad vše výše uvedené lze rovněž poukázat na judikaturu zdejšího soudu, která správnost přechodu rozhodovací pravomoci po 1. 1. 2013 na finanční úřady organizované na krajské úrovni nikterak nerozporovala (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 – 49).

[25.] Pokud tedy Nejvyšší správní soud uznal námitku stěžovatele, že krajský soud chyboval, když označil za žalované ministerstvo financí, musel se vypořádat s otázkou, zda tato chyba musí vést ke zrušení předmětného rozsudku krajského soudu. Obzvláště s přihlédnutím k tomu, že kasační stížnost nesměřovala do merita věci, nýbrž pouze do označení účastníků.

[26.] V této otázce považuje Nejvyšší správní soud za relevantní, že pokud by pouze uznal pochybení krajského soudu, avšak předmětný rozsudek by nezrušil, fakticky by tím porušil princip rovnosti procesních zbraní účastníků řízení a uzmul by „správnému“ správnímu orgánu možnost podat kasační stížnost týkající se merita věci. Je totiž nasnadě, že současný stěžovatel, který nemá k dotčené kauze dostatečné informace a ani v řízení nikdy na straně správního orgánu nevystupoval, nemá jinou možnost než podat kasační stížnost pouze do podmínek řízení. Faktickými informacemi však disponuje finanční úřad, přičemž rozhodnutím zdejšího soudu nemůže dojít k odnětí jeho práva na podání opravných prostředků, poněvadž tato situace by se neslučovala se základními principy, na nichž je správní soudnictví vystavěno. Na tomto závěru nic nemění ani fakt, že Ministerstvo financí představuje ústřední orgán státní správy zabývající se daňovými otázkami.

[27.] Stěžovatel rovněž v kasační stížnosti požadoval přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu hovoří, že i správní orgán může navrhnout při podání kasační stížnosti, aby jí byl přiznán odkladný účinek, a to ze stejných důvodů jako žalobce (§ 73 odst. 2 a odst. 4, § 107 s. ř. s.); srov. rozsudek ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 – 49, publ. pod č. 1255/2007 Sb. NSS. Na druhou stranu však zdejší soud konstantně prohlašuje, že prokázání důvodnosti a nezbytnosti přiznání odkladného účinku ve věcech daňových musí být řádně prokázána a odpovídat mimořádné povaze institutu odkladného účinku. Přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti totiž prolamuje Nejvyšší správní soud před vlastním rozhodnutím ve věci samé právní účinky pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na které je třeba hledět jako na zákonné a věcně správné, dokud není jako celek zákonným postupem zrušeno. Přiznání odkladného účinku proto musí být vyhrazeno pro ojedinělé případy, které zákonodárce opsal slovy o nenahraditelné újmě (srov. usnesení Nejvyššího

správního soudu ze dne 5. 1. 2005, č. j. 1 Afs 106/2004 – 49, publ. pod č. 982/2006 Sb. NSS). Nadto se zdejší soud přidržuje názoru, že o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podle § 107 s. ř. s. není nutné rozhodovat tam, kde Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti věcně rozhodne bez prodlení, tedy ihned poté, co je mu předložena, a po nezbytném poučení účastníků řízení, neboť za této situace nemohou skutečnosti tvrzené jako důvod pro přiznání odkladného účinku ani nastat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Azs 3/2003 – 44, publ. pod č. 173/2004 Sb. NSS). Za této situace se proto návrhem na přiznání odkladného účinku z důvodu hospodárnosti a rychlosti řízení samostatně nezabýval, nýbrž přímo rozhodl ve věci samé.

V. Závěr

[28.] Následkem shora vylíčeného pochybení krajského soudu chyběly podmínky řízení, za nichž může soud rozhodnout ve věci samé (§ 103 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.). Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbylo než rozsudek krajského soudu dle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. jako zmatečný zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení, aniž by se jakkoli zabýval meritem věci. V dalším řízení je krajský soud povinen postupovat podle právního názoru obsaženého v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), což konkrétně znamená, že musí jednat jako se žalovaným namísto s Ministerstvem financí s Finančním úřadem pro Ústecký kraj.

[29.] V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů 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 30. ledna 2014

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu