

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy, v právní věci žalobce **JUDr. P. L.**, zastoupeného JUDr. Danielou Maršálkovou, advokátkou se sídlem Bílkova 4, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 9. 2002, č. j. 5466/02/FŘ/140, č. j. 5461/02/FŘ/140, č. j. 5465/02/FŘ/140, č. j. 5464/02/FŘ/140 a č. j. 5467/02/FŘ/140, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 1. 9. 2004, č. j. 30 Ca 339/2002-32, ze dne 6. 10. 2004, č. j. 30 Ca 334/2002-36, ze dne 6. 10. 2004, č. j. 30 Ca 338/2002-28, ze dne 6. 10. 2004, č. j. 30 Ca 337/2002-28 a ze dne 6. 10. 2004, č. j. 30 Ca 340/2002-28,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 140/2004, sp. zn. 1 Afs 142/2004, sp. zn. 1 Afs 1/2005, sp. zn. 1 Afs 2/2005 a sp. zn. 1 Afs 3/2005, **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 140/2004.

II. Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 1. 9. 2004, č. j. 30 Ca 339/2002-32, ze dne 6. 10. 2004, č. j. 30 Ca 334/2002-36, ze dne 6. 10. 2004, č. j. 30 Ca 338/2002-28, ze dne 6. 10. 2004, č. j. 30 Ca 337/2002-28 a ze dne 6. 10. 2004, č. j. 30 Ca 340/2002-28, **se zrušují** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včasnými kasačními stížnostmi se stěžovatel (dále pouze „žalobce“) domáhal zrušení shora uvedených rozsudků krajského soudu, kterými soud zamítl žaloby proti shora uvedeným rozhodnutím, kterými žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům na penále za roky 1994, 1997, 1998, 1999 a rok 2000.

V žalobách proti těmto rozhodnutím žalobce shodně opakovaně uváděl zejména, že není povinen platit daň z nemovitostí za období, kdy nebyl jejich vlastníkem. Tento závěr potvrdil i Ústavní soud, přesto poté opět finanční úřad řádně placenou daň použil na krytí daní za období, kdy vlastníkem nemovitosti nebyl. Vlastníkem předmětné nemovitosti se stal v roce 1996, od roku 1997 platil řádně daň z nemovitostí (za svoji nově nabytou nemovitost). Ke dni podání žaloby nebylo žalobci doručeno žádné rozhodnutí, jež by mu ukládalo povinnost hradit daň za původního vlastníka. Navíc § 13b zákona č. 338/1992 Sb., v tehdy platném znění, uváděl pouze, že „za období změny vlastnických práv k nemovitostem do 1. ledna následujícího období nový nabyvatel za daňový nedoplatek ručí“. Neuváděl tedy, že má povinnost hradit nedoplatky za původního vlastníka. V replice k vyjádření žalovaného poznamenal, že případné daňové nedoplatky původního vlastníka jsou navíc promlčeny. Žalobou napadená rozhodnutí považoval za nicotná a zcela odporující Ústavě i Základní listině práv a svobod.

Krajský soud v odůvodnění svých zamítavých rozsudků uvedl, že žalobcova tvrzení, týkající se absence rozhodnutí, kterým mu jsou uloženy povinnosti hradit daň za původního vlastníka, se nezakládají na pravdě. Tato povinnost mu byla uložena rozhodnutím Finančního úřadu v Pacově dne 18. 10. 1999, č. j. 16990/99/094971/3094, rozhodnutí žalobce převzal dne 20. 10. 1999. Žalobce je daňovým subjektem dle § 6 daňového řádu, neboť na něho přešla ve smyslu § 13b zákona o dani z nemovitostí povinnost uhradit daňové nedoplatky za původního vlastníka a to i za období, kdy ještě vlastníkem nemovitosti nebyl. Zákonným shledal soud i postup správce daně, který použil žalobcovu platbu daně z nemovitosti na úhradu nedoplatků na dani původního vlastníka nemovitosti (§ 59 odst. 6 daňového řádu). Protože žalobou byla napadena rozhodnutí o penále, soud považoval námitky žalobce týkající se daňové povinnosti za bezpředmětné.

Žalobce napadl shora uvedené rozsudky soudu kasačními stížnostmi, shodně formálně se opírajícími o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s. a domáhal se jejich zrušení. Argumentačně však mířil pouze do důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Má za to, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a proto je nezákonný. Rovněž řízení před správním orgánem má vady, neboť skutková podstata, ze které správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech.

Žalobce nesouhlasí s konstatováním soudu, jakož i žalovaného, že by v minulosti nezaplatil jakoukoliv daň z nemovitostí, platební výměry na penále jsou nesrozumitelné, není z nich totiž patrno, z jakých nedoplatků na jeho daňových povinnostech se při výpočtu penále vychází. Veškeré doklady o zaplacení daňových povinností od roku 1996 do roku 2004 má žalobce v držení, soud se s nimi neseznámil a vycházel nesprávně pouze z tvrzení žalovaného. Nadto nemohla na žalobce přejít povinnost platit daňové nedoplatky, vzniklé liknavostí předchůdce žalobcova předchůdce, a to za období roku 1994 a 1995, neboť tato je již prekludována.

Soud rovněž pochybil, když jednal bez účasti žalobce a jeho zástupce a to přes jejich výslovné přání, jednání se účastnit. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozsudky krajského soudu zrušil a věci vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul průběh správního i soudního řízení a uvedl, že se zcela ztotožňuje s výroky napadených rozsudků. Ze všech platebních výměrů

na penále je zřejmé, že předpis penále byl žalobci sdělen podle § 63 daňového řádu z důvodu opožděné úhrady daně z nemovitostí. Platby provedené žalobcem v průběhu roku 1997 a 1998 byly použity na úhradu této daně za zdaňovací období kalendářního roku 1994 ve výši 4 085, část platby provedené v roce 1999 ve výši 1 085 Kč pak na úhradu daně za zdaňovací období roku 1995, atd. Veškeré platby provedené žalobcem v letech 1997 až 2000 byly tak použity ve shodě s § 59 odst. 6 daňového řádu na nejstarší nedoplatky na dani z nemovitosti. Proto byly ve skutečnosti žalobcovy daně z nemovitostí za jednotlivá zdaňovací období od roku 1997 hrazeny opožděně a finanční orgány byly nuceny žalobci sdělit platebními výměry penále, které z nedoplatků na dani vzniklo.

Výhrada žalobce, zpochybňující jeho povinnost platit daň za původního vlastníka, jež mu byla uložena rozhodnutím ze dne 18. 10. 1999, č. j. 16990/99/094971/3094, však žalovaný neshledává právně významnými, i když s podstatou souzené věci souvisejí. Netýkají se totiž přímo rozhodnutí, jež jsou napadena žalobami. Žalobami byla napadena rozhodnutí o sdělení penále, nikoliv rozhodnutí o uložení daňové povinnosti za předchozího vlastníka. Žalovaný připomíná, že rozhodnutí správce daně ze dne 18. 10. 1999, č. j. 16990/99/094971/3094, jakož i rozhodnutí odvolacího orgánu – Finančního ředitelství v Českých Budějovicích č. j. 5714/140/1999 bylo přezkoumáno soudem v Českých Budějovicích. Rozsudkem ze dne 7. 6. 2000, sp. zn. 10 Ca 56/2000 tento soud žalobu zamítl, když dospěl k závěru, že zmíněná povinnost byla žalobci uložena v souladu se zákonem.

Žalobcova kasační stížnost je tedy nedůvodná a proto žalovaný navrhl, aby ji soud zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předně považuje soud za nutné uvést, že vzhledem k tomu, že kasační stížnosti směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, neboť vzniklé penále za jednotlivé období vždy vychází z konkrétní výše nedoplatku na dani ke dni vydání platebního výměru na penále, rozhodl soud tyto kasační stížnosti ve shodě s § 39 odst. 1 s. ř. s. spojit ke společnému projednání.

Pro posouzení celé věci je rozhodné, že žalobce získal předmětnou nemovitost do svého vlastnictví v průběhu roku 1996, stal se tak počínaje 1. 1. 1997 daňovým subjektem, tedy osobou povinnou k podání daňového přiznání k dani z nemovitosti na zdaňovací období roku 1997 a rovněž tak k zaplacení této daně. Poplatníkem daně z nemovitostí, který je povinen podat daňové přiznání ve lhůtě stanovené v § 13a odst. 1 zákona ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (nejde-li o případ, kdy se daňové přiznání nepodává), a který je rovněž povinen zaplatit daň ve lhůtách stanovených v § 15 téhož zákona, je totiž vlastník nemovitosti, tj. osoba zapsaná jako vlastník v katastru nemovitostí k 1. lednu příslušného zdaňovacího období (zde: zdaňovacího období roku 1997).

Podle § 13b odst. 2 téhož zákona (ve znění účinném do 31. 12. 2000) platilo, že dojde-li v průběhu zdaňovacího období ke změně vlastnických nebo jiných práv k nemovitostem, přechází povinnost uhradit případný daňový nedoplatek počínaje 1. lednem následujícího zdaňovacího období na nové poplatníky s výjimkou případů, kdy jsou nemovitosti předány na základě zvláštního předpisu. V územním obvodu jednoho správce daně se daňový nedoplatek k těmto nemovitostem zjistí z poměru, v jakém se podílí daň připadající na tyto nemovitosti na celkové daňové povinnosti původního poplatníka.

Za období od změny vlastnických nebo jiných práv k nemovitostem do 1. ledna následujícího zdaňovacího období nový nabyvatel za daňový nedoplatek ručí.

Správce daně proto rozhodnutím ze dne 18. 10. 1999, č. j. 16990/99/094971/3094 (žalobci doručeným 20. 10. 1999), stanovil žalobci k úhradě daňový nedoplatek vzniklý na předmětné dani za původního vlastníka, a to ve výši 9 255 Kč. Proti rozhodnutí správce daně se žalobce odvolal a odvolací orgán rozhodl ve věci s konečnou platností rozhodnutím č. j. 5714/140/1999.

V této souvislosti se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, že námitky žalobce, brojící proti tomuto rozhodnutí jsou nerelevantní, neboť směřují do rozhodnutí, které již bylo soudem přezkoumáno (jak uvádí žalovaný ve svém vyjádření) a není procesní cesty, jak takové rozhodnutí změnit. Z uvedeného je zřejmé, že tímto rozhodnutím byla žalobci pravomocně uložena daňová povinnost.

V nyní souzené věci žalobce brojil žalobou proti rozhodnutím, kterými bylo stanoveno penále za jednotlivá zdaňovací období, a to z nedoplatku na dani z předmětné nemovitosti.

Žalobce předně namítal (byť argumentačně neobratně), že pravidelně od roku 1997, kdy se stal vlastníkem nemovitosti, za tuto nemovitost daň platil, a proto mu nemohl vzniknout nedoplatek na této dani za jednotlivá zdaňovací období v té výši, z jaké mu bylo počítáno penále.

Bylo tak na krajském soudu, aby k žalobním námitkám posoudil, zda skutečně za jednotlivá zdaňovací období měl žalobce daňový nedoplatek, z jehož výše a doby prodlení s jeho úhradou se pak odvíjí i výše sděleného penále. Tomuto však krajský soud nedostál.

I když stěžovatel v kasační stížnosti jako primární důvod označil nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, kasační soud se nejprve zabýval druhým z uplatněných kasačních důvodů, kdy stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, a to dle obsahu kasačního bodu jak z důvodu nesrozumitelnosti, tak i pro nedostatek důvodů. Tak je tomu proto, že dospěje-li soud k závěru, že napadené rozhodnutí takovou vadou trpí a je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, z podstaty věci závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí brání tomu, aby soud mohl rozhodnutí přezkoumávat z důvodů dalších.

K tvrzené nepřezkoumatelnosti stěžovatel konkrétně uvedl, že soud se v odůvodnění nevypořádal s tvrzenou neexistencí daňových nedoplatků a z nich se odvíjející výše penále, to vše za situace, kdy pravidelně od roku 1997, v němž se stal poplatníkem této daně, daň také platil.

Stěžovateli je třeba dát za pravdu.

Ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. ukládá soudu povinnost přezkoumat napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Je tak povinností soudu, aby, pokud dospěje k závěru, že žalobní námitky nejsou důvodné, svůj závěr náležitě odůvodnil a uvedl, proč námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Jen za předpokladu, že přezkoumá a shledá všechny žalobní body nedůvodnými, může soud dospět k závěru o nedůvodnosti žaloby jako celku a žalobu zamítnout (nejde-li ovšem o případ, kdy dospěje k závěru

o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu, popř. k závěru o jeho nicotnosti); své závěry, opatřené přiléhavou právní argumentací opírající se o konkrétní skutková zjištění, pak musí vtělit do písemného vyhotovení rozhodnutí.

Krajský soud však v odůvodnění svých rozhodnutí shodně uvedl k uvedenému žalobnímu bodu pouze, že Finančním úřadem v Pacově bylo vydáno rozhodnutí ze dne 18. 10. 1999, č. j. 16990/99/094971/3094, kterým byla žalobci stanovena povinnost zaplatit daňové nedoplatky, neboť tato povinnost na něho přešla ve smyslu § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí. Podle tohoto ustanovení je tedy v souladu s právem, aby nový poplatník platil nedoplatky na dani za období, kdy ještě vlastníkem nemovitosti nebyl. Zákonným shledal soud i postup, kdy úhrada daně se použije na úhradu nedoplatků na dani dle § 59 odst. 6 daňového řádu (dále i d. ř.).

Z výše uvedeného vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu nelze učinit spolehlivý závěr o tom, zda se soud zabýval shora uvedeným žalobcovým tvrzením a z jakých skutkových a právních důvodů je shledal nedůvodnými. Jakkoli se mohou soudu jevit žalobní tvrzení nedůvodná, musí to ve svém rozhodnutí vyjádřit, aby bylo zřejmé, že se jimi zabýval a proč jim nepřisvědčil. Jen takto se soudní rozhodnutí stává přesvědčivým a správnost závěrů krajského soudu je možno v kasačním řízení přezkoumat. Jestliže rozhodnutí krajského soudu takové hodnotící úvahy neobsahuje, je nepřezkoumatelné jak pro nedostatek důvodů, tak i pro nesrozumitelnost.

Protože výše nedoplatků za jednotlivá zdaňovací období a započtení plateb na určenou daňovou povinnost, jakož i z případných nedoplatků odvíjející se výše penále spolu skutkově souvisí, (jsou na sobě v řadě jdoucích zdaňovacích období závislé) zrušil Nejvyšší správní soud všechny žalobcem napadené rozsudky krajského soudu.

Nad rámec shora uvedeného považuje kasační soud za vhodné poukázat na následující:

Podle § 63 daňového řádu, je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.

Jak bylo uvedeno výše, žalobce se stal počínaje rokem 1997 daňovým subjektem, měl povinnost uhradit daň, což také učinil. Žalobce tak platbu daně určil na úhradu daňové povinnosti za nemovitost, jejímž se stal v průběhu roku 1996 vlastníkem. Podle § 59 odst. 2 daňového řádu správce daně přijme platbu na daň, na kterou byla určena. O úhradě daně použité správcem daně na jinou platbu, než na jakou ji určil daňový dlužník, musí správce daně daňového dlužníka písemně uvědomit. Proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat. Takový postup však ze správního spisu není zřejmý.

Byť podle § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí (ve znění tehdy účinném), dojde-li v průběhu zdaňovacího období ke změně vlastnických nebo jiných práv k nemovitostem, přechází povinnost uhradit případný daňový nedoplatek počínaje 1. lednem následujícího zdaňovacího období na nové poplatníky s výjimkou případů, kdy jsou nemovitosti předány na základě zvláštního předpisu, není takový přechod povinnosti automatický, ale správce daně je povinen založit povinnost uhradit případný daňový nedoplatek předchozího vlastníka pravomocným rozhodnutím o uložení takovéto povinnosti (srov. Nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2002, sp. zn. IV. ÚS 311/99, Sb. n. u. ÚS Svazek č. 25 Nález č. 4 str. 29) . Pokud tedy žalobci nebyla dosud založena rozhodnutím povinnost platit daňový nedoplatek za svého předchůdce (tedy za roky 1994. 1995, 1996),

nemohl správce daně bez dalšího platbu provedenou žalobcem převést na nedoplatky na daňovém účtu žalobcova předchůdce.

Povinnost uhradit daňový nedoplatek za předchozího vlastníka byla žalobci založena až rozhodnutím správce daně z 18. 10. 1999. Znamená to, že veškeré platby daně z nemovitosti, které žalobce před tímto dnem zasílal jako platby daně za svoji nemovitost, musely být (neměl-li jiných nedoplatků na této dani) použity jako platby na jeho daňovou povinnost a zaúčtovány na jeho daňový účet. Takový postup však není z napadených rozhodnutí zřejmý, naopak z jejich odůvodnění se podává, že i platby provedené žalobcem v průběhu roku 1997 a 1998 byly použity na úhradu nejstarších nedoplatků žalobcova předchůdce. Takový postup je nepřijatelný.

Podle § 59 odst. 6 daňového řádu (v tehdy účinném znění) mohl správce daně úhradu daně použít na úhradu daňových povinností (dát tedy přednost úhradě nejstarších nedoplatků na dani) před běžnou platbou daní, avšak jen za situace, kdy by daňový subjekt takovou daňovou povinnost měl. Jak je však z uvedeného zřejmé, povinnost hradit daňové nedoplatky za svého předchůdce mu byla uložena až rozhodnutím z 18. 10. 1999.

Hradil-li žalobce daň na zdaňovací období roku 1997 a následující včas, nemohlo mu tak vzniknout penále za období, kdy ještě nebyl vlastníkem nemovitosti a především tak neměl automaticky povinnost hradit daňové nedoplatky za svého předchůdce.

Napadený rozsudek soudu postrádá jakoukoliv úvahu vztahující se ke konkrétní námitce žalobce, totiž že „nelze užít úhradu daně na nejstarší nedoplatky původního dlužníka za období, kdy k jejich úhradě žalobce nebyl povinen.“ Z tohoto pohledu jsou napadené rozsudky krajského soudu, jak uvedeno výše, nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozsudky (§ 110 odst. 1 věta prvá s. ř. s.) a věci vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též 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 8. prosince 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu