



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Jany Kábrtové, ve věci žalobce **D. H.**, zast. JUDr. Janem Malým, advokátem v Hradci Králové, Resslova 1253, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. června 2013, č.j. 17021/13/5000-14401-711180, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. června 2013, č.j. 17021/13/5000-14401-711180, se z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 51 026 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“), a to v identifikaci účtu, na který má být nedoplatek uhrazen. V ostatním ponechal odvoláním napadený výrok rozhodnutí správce daně beze změny.

Žalobce konstatoval, že dne 1. 10. 2012 vydal správce daně výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, kterou byl žalobce vyzván, aby jako daňový ručitel uhradil daň z převodu nemovitostí ve výši 133 550 Kč, kterou měl v daném termínu zaplatit daňový dlužník, tedy společnost RICOCHET Centrum, s.r.o. Současně s výzvou k úhradě daňového nedoplatku obdržel žalobce platební výměr na tuto daň. V odvolání podaném proti této výzvě pak žalobce namítal, že platební výměr je nepřezkoumatelný, neboť v jeho odůvodnění není uvedeno, na jakém základě byla daň vyměřena, když správce daně odkazuje pouze na ust. § 44 zákona č. 337/1992

Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Toto ustanovení nicméně stanoví pouze podmínky, za kterých je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Z odůvodnění platebního výměru však dle žalobce nebylo zřejmé, zda daň byla stanovena dokazováním nebo podle pomůcek, případně jaké pomůcky byly správcem daně k vyměření daně použity. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přisvědčil žalobci v tom, že odůvodnění platebního výměru neobsahuje požadované náležitosti, poukázal však na skutečnost, že správce daně vydal dne 6. 5. 2013 rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, kterým bylo upraveno odůvodnění rozhodnutí v tom smyslu, že do něho byly doplněny scházející údaje specifikující důkazy, na jejichž základě byla daň daňovému dlužníkovi doměřena. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno společně s žalobou napadeným rozhodnutím.

Žalobce namítal, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonným správním aktem a že celé předcházející řízení vedené správcem daně a žalovaným je jako celek zmatečné a postižené závažnými procesními vadami. Postup správce daně zcela zjevně dle žalobce vykročil z rámce stanoveného zákonem o správě daní a následně i zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to takovým způsobem, že žalobci byla v podstatě znemožněna jakákoliv procesní obrana v daňovém řízení. Rozhodnutí o stanovení daně, za kterou má žalobce ručit, respektive důvody vedoucí k vyměření daně, nebyly žalobci sděleny na počátku daňového řízení, nýbrž zcela nepřípustně až společně s napadeným rozhodnutím, kterým celé daňové řízení skončilo. Žalobce tedy konkrétně namítal, že platební výměr je neplatný ve smyslu ust. § 32 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, dále že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, když se pokusil nezákonnost vydaného platebního výměru zhojit opravným rozhodnutím dle ust. § 140 daňového řádu, dále že žalovaný krátil žalobce na jeho právech účastníka řízení, když mu neumožnil seznámit se s rozhodnutím o stanovení daně a rozhodl o jeho odvolání, aniž žalobce měl jakoukoliv možnost se k rozhodnutí o stanovení daně jakkoliv vyjádřit, a konečně žalobce upozornil i na skutečnost, že žalovaný postupoval nezákonně, když se v řízení o odvolání proti výzvě nevypořádal s uplatněnými námitkami žalobce a místo toho vyčkal, až se správce daně pokusí zjevnou nezákonnost platebního výměru zhojit sám.

Dále žalobce v žalobě uvedl, že platební výměr považuje za nicotný, neboť neobsahuje zákonem požadované náležitosti. Upozornil přitom na ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a současně i ust. § 32 odst. 7 této právní úpravy, dle něhož měla absence některé ze základních náležitostí rozhodnutí za následek jeho neplatnost. Ta byla dle žalobce způsobena tím, že platební výměr postrádá odůvodnění. Formálně sice část označenou jako odůvodnění obsahuje, ve skutečnosti se nicméně jedná toliko o rekapitulaci zákona a nikoliv o zdůvodnění rozhodnutí, jaké měl na mysli § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Materiálně se tak o žádné odůvodnění nejedná, neboť v platebním výměru není uvedeno ani to, zda byla daň vyměřena dokazováním nebo podle pomůcek. Materiální absenci odůvodnění přesvědčivě dokládá porovnání platebního výměru s tzv. opravným usnesením, v němž jsou důvody rozhodnutí již uvedeny. Žalobce zdůraznil, že neplatnost je vada, která rozhodnutí zatěžuje s účinky ex tunc, přitom správce daně takové rozhodnutí nerušil, nýbrž toliko deklaratorně osvědčoval jeho neplatnost, aniž by byl vázán lhůtou, v níž je oprávněn neplatnost rozhodnutí osvědčit. Žalobce upozornil, že daňový řád koncept neplatnosti rozhodnutí

nepřejímá. Obdobné znaky nicméně vykazuje institut nicotnosti rozhodnutí ve smyslu ust. § 105 daňového řádu. Nicotnost je vyslovována v případě absence kompetence rozhodujícího orgánu nebo v případě existence mimořádně závažných vad rozhodnutí. Shodně jako v případě neplatnosti je nicotnost rozhodnutí toliko deklarována s účinky ex tunc, a to kdykoliv a z moci úřední. Vztah k neplatnosti rozhodnutí je sice částečně upraven ust. § 264 odst. 9 daňového řádu, dle něhož lze neplatnost rozhodnutí osvědčit jen v případech, kdy je rozhodnutí zároveň nicotné. Dané ustanovení je nicméně nutno chápat jako kompetenční normou, tedy normou, která upravuje pravomoc správce daně osvědčovat neplatnost rozhodnutí. Hmotněprávní stav, tedy skutečnost, že určité rozhodnutí je stíženo vadou neplatnosti, nicméně touto kompetenční normou zůstává nedotčen. Nelze totiž připustit, aby cestou zákona se z neplatného správního aktu stalo bezvadné rozhodnutí. K tomu žalobce zdůraznil, že nemůže ručit za daň, která nebyla daňovému dlužníkovi platně vyměřena.

Žalobce rovněž namítal nezákonnost rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, které dne 6. 5. 2013 vydal Finanční úřad pro Královéhradecký kraj. Tímto rozhodnutím měla být opravena zřejmá nesprávnost odůvodnění platebního výměru, kterým byla stanovena daň. Nezákonnost tohoto rozhodnutí spatřuje žalobce v tom, že pro jeho vydání nebyly splněny podmínky stanovené v ust. § 140 odst. 1 daňového řádu. Cestou opravného rozhodnutí mohou být napravovány jen zřejmé písařské a početní chyby zatěžující písemné vyhotovení rozhodnutí. Žalobce přitom odkázal na komentář k daňovému řádu vydaný v roce 2011, (strana 635), dle něhož „institut oprav zřejmých nesprávností nesmí sloužit k nápravě věcných chyb, nezákonností rozhodnutí, napravovat absenci některé ze základních obsahových náležitostí rozhodnutí či vadný postup řízení. K tomu slouží výlučně jiné zákonem předvídané zpravidla opravné či dozorčí prostředky“.

Dále žalobce v podané žalobě namítal, že v řízení před žalovaným byla porušena jeho procesní práva, která jako ručitel v daňovém řízení má, a to takovým způsobem, že mu bylo fakticky znemožněno bránit se výzvě k úhradě nezaplacené daně. Odkázal přitom na judikaturu Ústavního soudu a potažmo i Nejvyššího správního soudu, dle níž ručitel musí v daňovém řízení mít stejná práva, jako má daňový dlužník a ručitel, a musí mít možnost domoci se přezkoumání existence a výše daně, za kterou má ručitel ručit. Žalobce pak dovodil, že doručením výzvy k úhradě daňového nedoplatku je vůči ručiteli zahajováno svébytné řízení, v jehož rámci se ručitel může ručitelské výzvě bránit jen námitkami směřujícími proti způsobu stanovení daně a její výši. Žalovaný sice odvolací námitku žalobce týkající se nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu absence odůvodnění akceptoval, následně však nepřistoupil ke zjednání nápravy, když dospěl k závěru, že správce daně svůj vadný postup napravit vydáním opravného rozhodnutí. Žalobce k tomu uvedl, že opravné rozhodnutí mu bylo doručeno společně s napadeným rozhodnutím. Dále upozornil, že žalovaný svým procesním postupem zcela vyloučil právo žalobce odvolat se proti ručitelské výzvě, neboť žalobce se s důvody vedoucími k vyměření daně mohl poprvé seznámit až v rozhodnutí, kterým celé daňové řízení skončilo. Žalovaný tak porušil ust. § 171 daňového řádu, když závažným způsobem krátil žalobcova procesní práva, a zároveň vykročil z rámce, který svým nálezem Pl. ÚS 72/06 vytyčil Ústavní soud. Žalobce se v průběhu daňového řízení nemohl vyjádřit k rozhodným skutečnostem ani k důkazům, na základě kterých byla vyměřena daň. Současně žalovaný porušil dle žalobce ust. §

115 odst. 2 daňového řádu, které upravuje postup odvolacího orgánu pro případ, že provádí dokazování. Předmětem proběhlého daňového řízení se v důsledku vadného procesního postupu žalovaného nemohly stát ani právní otázky související s postupem správce daně před vyměřením daně. Žalobce dodnes neví ani to, zda znalecký posudek oceňující převáděnou nemovitost byl správcem daně vyžádán již před vydáním platebního výměru nebo až před vydáním opravného rozhodnutí. Nezákonný je i postup správce daně, který prováděl dokazování zcela mimo jakýkoliv proces, čímž krátil procesní práva žalobce i daňového dlužníka. Žalobce uzavřel, že judikatura Nejvyššího správního soudu jednoznačně dovozuje právo ručitele domoci se v řízení o odvolání proti ručitelské výzvě přezkoumání existence a výše stanovené daňové povinnosti, za kterou má ručitel ručit. Toto oprávnění předpokládá právo žalobce domáhat se přezkoumání zákonnosti rozhodnutí, kterým byla daň stanovena. Tohoto práva byl žalobce vadným procesním postupem žalované zbaven, když žalovaný zákonnost rozhodnutí o stanovení daně vůbec nezkontroloval a místo toho žalobou napadeným rozhodnutím aprobevoval nezákonný procesní postup správce daně, který se pokusil vadnost vydaného platebního výměru zhojit vydáním opravného rozhodnutí. Žalobce vyslovil přesvědčení, že povinností žalovaného bylo na základě odvolání proti ručitelské výzvě zjednat nápravu vadného platebního výměru postupem podle § 116 odst. 3 daňového řádu a umožnit tak žalobci, aby se mohl standardním způsobem bránit ručitelské výzvě a domáhat se přezkoumání správnosti výše stanovené daně.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že z předloženého spisového materiálu zjistil, že zákonná lhůta pro podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí uplynula dne 30. 6. 2010, aniž by daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí bylo podáno. Proto byla daňovému subjektu dne 7. 7. 2010 zaslána výzva k podání daňového přiznání. Daňový subjekt na výzvu nereagoval a daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí ani znalecký posudek nepodal. Správce daně proto přepočítal znalecké posudky doložené ke kupní smlouvě ze dne 20. 4. 2009 z předchozího prodeje předmětných nemovitostí. Přepočtený podíl ze znaleckých posudků činil částku 2 864 070 Kč. Daň z převodu nemovitostí vyměřil správce daně dne 29. 11. 2010 platebním výměrem ve výši 287 100 Kč, přičemž tato daň byla dále zvýšena o 8 613 Kč v souladu s ust. § 68 zákona o správě daní. Celkem tedy daňovému subjektu vznikla povinnost uhradit daň z převodu nemovitostí ve výši 295 713 Kč. Protože tato daň nebyla uhrazena ve lhůtě splatnosti, tedy do dne 30. 6. 2010, byla předána k vymáhání. Dne 19. 7. 2011 uhradil daňový subjekt pouze částku ve výši 20 000 Kč. Žádná další částka již daňovým subjektem uhrazena nebyla. Protože daňový nedoplatek nebyl zcela uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoliv byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a daňový nedoplatek nebyl zcela uhrazen ani při vymáhání, které bylo bezvýsledné, vyzval správce daně rozhodnutím ze dne 1. 10. 2012 v souladu s ust. § 171 odst. 1 daňového řádu k jeho uhrazení ručitele.

Žalovaný ve vazbě na ust. § 171 odst. 1 daňového řádu uvedl, že daňový subjekt byl o zaplacení daňového nedoplatku správcem daně marně upomínán a že byly prověřeny jeho majetkové poměry. Z prověření vyplynulo, že dlužník nemá majetek, který by mohl být předmětem vymáhání. Správce daně totiž z výpisu z katastru nemovitostí zjistil, že pro daňový subjekt nejsou evidována žádná vlastnická ani jiná věcná práva, dále z výpisu centrální evidence motorových vozidel nebylo u daňového subjektu zjištěno vlastnictví motorového vozidla. Bylo rovněž ověřeno, že

daňový subjekt nevlastní movitý majetek. Exekucním příkazem na přikázání pohledávky ze dne 7. 10. 2011 byla nařízena daňová exekuce, přičemž z došlé platby se podařilo pouze částečně uhradit exekuční náklady.

Žalovaný dále k odvolací námitce, dle níž platební výměr ze dne 29. 11. 2010 obsahuje odůvodnění, v němž se pouze uvádí, že ke stanovení výše daňové povinnosti došlo postupem podle ust. § 44 zákona o správě daní, žalovaný uvedl, že rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 6. 5. 2013, které nabylo právní moci dne 11. 6. 2013, byl původní text platebního výměru na daň z převodu nemovitostí opraven v souladu s ust. § 140 odst. 1 daňového řádu tak, že text zněl: Daň je vyměřena dle ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické dani darovací a dani z převodu nemovitostí v platném znění (dále jen „zákon o dani z převodu“). Základem daně je cena sjednaná v kupní smlouvě ve výši 9 570 000 Kč, která je vyšší než cena, zjištěná, kterou správce daně stanovil přepočtem znaleckých posudků z předchozího prodeje.....ze dne 20. 4. 2009. Přepočtem znaleckých posudků k právním účinkům vkladu, tedy ke dni 19. 3. 2010, je stanovena cena zjištěná ve výši 2.864.070 Kč. Daň je vyměřena ve výši 3 % ze základu daně, který činí 9.570.000 Kč a daň je 287 100 Kč. V ostatním zůstal platební výměr na daň z převodu nemovitostí ze dne 29. 1. 2010 beze změny. Žalovaný konstatoval, že rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností zaslal žalobci v příloze výzvy napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že žalobce ve svém odvolání namítal nesprávné odůvodnění platebního výměru a toto odůvodnění bylo opraveno rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 6. 5. 2013, nelze žalobcově námitce vyhovět.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zdůraznil, že za klíčový aspekt celého sporu považuje otázku, zda je žalobce oprávněn v rámci odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem namítat skutečnosti, které směřují do vyměřovacího řízení a přitom se přímo netýkají předmětné výzvy. Žalovaný měl za to, že výše uvedené skutečnosti nelze v rámci odvolacího řízení ve věci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem namítat. K žalobcem uváděné judikatuře Nejvyššího správního soudu uvedl, že z ní sice může plynout určitá možnost ručitele prolomit se i do vyměřovacího řízení vedeného s daňovým subjektem, nicméně veškerá tato judikatura reflektuje právní stav, který zde existoval ještě před účinností daňového řádu, tedy za účinnosti zákona o správě daní. Žalovaný ve světle této skutečnosti zdůraznil, že právní úprava ručení za daňové nedoplatky byla za účinnosti tohoto zákona diametrálně odlišná od úpravy současné, na jejímž základě správce daně vydal výzvu dle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný nerozporoval citovanou judikaturu, nicméně poukázal na skutečnost, že tuto nelze aplikovat na úpravu, kterou obsahuje daňový řád, neboť tato se od minulé právní úpravy v mnohém liší a reflektuje tak i požadavky, které byly zejména Ústavním soudem judikovány. Současná právní úprava už taxativně nevymezuje skutečnosti, které lze v odvolání proti předmětné výzvě namítat, ale v ust. § 171 odst. 4 daňového řádu poskytuje obecně ručiteli právo se proti uvedené výzvě odvolat. Takto formulovaná norma tak obdařuje ručitele právem namítat veškeré skutečnosti, které by mohl na jeho místě namítat daňový subjekt. Toto právo ovšem nelze chápat v tom smyslu, že by mohl ručitel namítat naprosto jakékoliv skutečnosti, které daňový subjekt mohl namítat v rámci celého daňového řízení. Ručitel může namítat veškeré skutečnosti jako daňový subjekt, ovšem pouze takové, které by daňový subjekt mohl namítat v dané fázi daňového řízení, tedy ve fázi po skončení vyměřovacího řízení, kdy je daň již

pravomocně vyměřena a po splatnosti, neboť nejdříve v tento okamžik může dojít k vydání výzvy. Tomuto výkladu zcela konkrétně nasvědčuje i ust. § 172 odst. 1 daňového řádu, které stanoví, že ručitel, kterému byla doručena výzva, má při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt. Z toho žalovaný dovodil, že ručitel může učinit vše, co by na jeho místě mohl učinit daňový subjekt, ale pouze v rámci řízení při placení daní. Akceptovat výklad žalobce, že by ručitel měl stejná práva jako daňový subjekt již od počátku celého daňového řízení, tak nejen přímo odporuje současné právní úpravě, která ručiteli stejná práva přisuzuje výslovně pouze v rámci řízení při placení daní a v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku, ale tímto výkladem by v tomto případě došlo k narušení principu právní jistoty a legitimního očekávání. Na základě toho žalovaný konstatoval, že žalobcem uvedené námitky znamenají zásadní průlom do vyměřovacího řízení, kdy ovšem zákon takový způsob neumožňuje. Žalobce de facto v rámci odvolacího řízení proti jednomu rozhodnutí namítá nezákonnost rozhodnutí jiného a požaduje jeho zrušení. Nabytím právní moci platebního výměru tak bylo pravomocně ukončeno vyměřovací řízení. Řízení následné, tedy řízení při placení daní, pak nelze vzájemně směšovat s již ukončeným řízením vyměřovacím a v řízení při placení daní tak již nelze směšovat námitky podávané v rámci řádných opravných prostředků do pravomocně ukončeného řízení vyměřovacího. Dle žalovaného je třeba si uvědomit, že postavení daňového subjektu a ručitele již z povahy věci není shodné a tudíž mu tak ani nelze přičítat stejná oprávnění. Ručitel v rámci správy daní vystupuje jako třetí osoba. Přiznání totožných práv ručiteli jako daňovému subjektu by vedlo k naprostému narušení rovného postavení těchto osob v rámci daňového řízení, neboť ručitel by disponoval pouze oprávněními totožnými s oprávněními daňového subjektu, ale již by neměl stejné povinnosti. Již z povahy institutu ručitele vyplývá, že tento nemůže vstupovat do právních vztahů daňového subjektu dříve, než se naplní okolnosti dané zákonem, v tomto případě neuhrazení splatné daně daňovým subjektem.

V písemné replice k vyjádření žalovaného vyslovil žalobce námitky proti jeho závěrům. Předně uvedl, že nález Ústavního soudu není interpretací jednotlivých ustanovení zákona o správě daní, nýbrž je výsledkem interpretace norem ústavního práva, konkrétně čl. 11 a 36 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud tak vytvořil tímto nálezem mantinely, v nichž se musí napříště pohybovat zákonná úprava daňového ručení, jakož i jeho aplikace. Žalobce měl za to, že přímo z ústavního pořádku České republiky vyplývá právo daňového ručitele domoci se soudní ochrany i tehdy, směřují-li jeho námitky do roviny vyměřovací, tedy hodlá-li ručitel namítat, že daňová povinnost, za kterou má ručit, ve skutečnosti nikdy nevznikla, případně, že vznikla v jiném rozsahu. Žalobce uvedl, že žalovaný svým vyjádřením staví správce daně do pozice sporné strany stojící v opozici vůči daňovému subjektu, přičemž každá z takto pojímaných stran hájí své individuální zájmy. Takový pohled je však zcela mylný, neboť neodpovídá postavení správce daně v daňovém řízení. Pokud tedy daňový ručitel hodlá uplatňovat své ústavně zaručené právo namítat v řádném procesu, že daňová povinnost, za kterou ručí, neexistuje vůbec či existuje v menším rozsahu, nemůže správce daně těmto námitkám bránit s poukazem na to, že otázka existence daňové povinnosti je vyřešena mezi správcem daně daňovým dlužníkem, přičemž na ručiteli je toliko to, aby nárokovanou částku uhradil. Žalobce připomenul, že v odvolacím řízení namítal, že platební výměr neobsahuje předepsané náležitosti. Tato námitka byla žalovaným meritorně vyhodnocena jako opodstatněná, nicméně způsob, jakým mělo dojít k její nápravě, zcela zásadně zkrátil procesní práva žalobce. Správce daně totiž vydal

opravné rozhodnutí, kterým s poukazem na to, že jde o písařskou chybu, doplnil odůvodnění platebního výměru. Opravné rozhodnutí bylo žalobci doručeno až současně s žalobou napadeným rozhodnutím. Žalobce se tedy v žádné fázi daňového řízení nemohl smysluplně bránit platebnímu výměru, neboť mu až do skončení řízení nebylo doručeno řádné rozhodnutí o stanovení daně.

Při nařízeném jednání zástupce žalobce shrnul klíčové body žaloby a v podrobnostech odkázal na její plné znění. Uzavřel, že byly dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí a tohoto postupu se žalobce také domáhá.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami napadené rozhodnutí zrušil. Proti tomuto rozsudku brojil žalobce kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc zdejšímu soudu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 29. 10. 2015, čj. 7 Afs 145/2015-26). V něm uvedl, že se plně ztotožňuje s názorem krajského soudu, že institut opravy zřejmých omylů a nesprávností nelze použít k nápravě jakýchkoliv pochybení a vad při vyhotovování správních rozhodnutí. Neslouží, a ani nemůže sloužit, k odstranění jakýchkoliv vad správních rozhodnutí, zvláště pak takových vad, které by měly za následek neplatnost opravovaného rozhodnutí, neboť ve smyslu ust. § 104 daňového řádu jej lze aplikovat pouze na zjevné omyly a nesprávnosti, tedy na údaje, které jsou v napadeném rozhodnutí dostatečně podloženy zjištěními prokazujícími jejich správná znění. Pokud tedy dospěl krajský soud k dílčímu závěru, že rozhodnutím správce daně ze dne 6. 5. 2013, č. j. 914693/13/2701-24400-608262, nemohlo dojít k účinné nápravě vad platebního výměru ze dne 29. 11. 2010, č. j. 267719/10/228960608262, které by jinak svědčily o jeho neplatnosti ve smyslu zákona o správě daní a poplatků, nelze tomuto závěru nic vytknout.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu však krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru o neplatnosti platebního výměru ze dne 29. 11. 2010, č. j. 267719/10/228960608262, ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, aniž by na věc současně aplikoval ust. § 264 odst. 9 daňového řádu. V tomto směru je vyslovený názor krajského soudu nejen nepřezkoumatelný, ale také i předčasný. Aby totiž bylo možno učinit tento závěr, musel by krajský soud nejprve na věc aplikovat a vyložit ust. § 264 odst. 9 daňového řádu. Teprve po té by mohl posuzovat, zda lze na platební výměr skutečně nahlížet jako na neplatné rozhodnutí a zda toto rozhodnutí mohlo mít dovozované účinky, o které se opírá stěžovatel ve svém rozhodnutí či nikoliv.

Dále Nejvyšší správní soud vylovil přesvědčení, že se žalovaný mýlí, dovozuje-li, že krajský soud při svém rozhodování překročil dispoziční zásadu (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), pokud se zabýval i zákonností platebního výměru jako podkladového rozhodnutí. Je totiž mylná jeho argumentace, že krajský soud nebyl oprávněn posuzovat zákonnost platebního výměru jako podkladového rozhodnutí z toho důvodu, že platební výměr mohl být samostatně přezkoumán soudem ve správním soudnictví k žalobě daňového dlužníka (prodávající společnosti RICOCHET Centrum s. r. o.).

Žalovaný se dle názoru Nejvyššího správního soudu rovněž mylí v tom, pokud dovozuje, že podle daňového řádu (tj. zrušením taxativního výčtu odvolacích důvodů ručitele v daňovém řízení - § 57a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) došlo k zúžení možného rozsahu odvolacích námitek ručitele vůči výzvě správního orgánu k úhradě daně ručitelem.

Nejvyšší správní soud krajskému soudu uložil, aby posoudil, zda je skutečně platební výměr jako podkladové rozhodnutí napadeného rozhodnutí žalovaného, neplatným rozhodnutím. Po té bude na krajském soudu, aby v rozsahu uplatněných žalobních bodů v souladu s účinnými právními předpisy posoudil zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud přitom nesmí opomenout zabývat se i otázkou účastníkem řízení vytýkané vady řízení před správními orgány, tj. zda byl účastník řízení zkrácen na svých právech tím, že se až s doručením rozhodnutí o odvolání a z rozhodnutí o opravě dozvěděl o skutečných důvodech, na jejichž základě byl vyzván k úhradě jeho ručitelského závazku (výši daně a způsob jejího stanovení).

Krajský soud vázán shora vysloveným názorem Nejvyššího správního soudu přistoupil znovu k přezkoumání napadeného rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. Při nařízeném jednání zástupce žalobce v úvodu rozebral rozhodnutí Nejvyššího správního soudu k otázce řešení případné neplatnosti podkladového rozhodnutí a v této souvislosti odkázal jednak na obsah žaloby a dále i na vyjádření ze dne 19. 2. 2016, kde rozebral své stanovisko právě k tomuto závěru. V něm setrval na svém právním názoru, že platební výměr ze dne 29. 11. 2010, č.j. 267719/10/228960608262 je neplatný ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Samotná skutečnost, že byly zjištěny skutečnosti zakládající neplatnost platebního výměru dle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nebyla Nejvyšším správním soudem zpochybněna. Dle Nejvyššího správního soudu se však je třeba zabývat důsledky, které přináší ust. § 264 odst. 9 daňového řádu. Uvedené ustanovení je normou kompetenční, která stanoví, za jakých podmínek je procesně možno osvědčit neplatnost platebního výměru vydaného za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Neznamená však, že ze správního aktu, který vykazuje vady mající za následek jeho neplatnost, činí správní akt bezvadný. Žalobce se podanou žalobou nedomáhá osvědčení neplatnosti platebního výměru, namítá však, že platební výměr, jímž bylo rozhodnuto o stanovení daně, za níž má žalobce ručit, byl vydán v rozporu se zákonem, přičemž z ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků dokonce vyplývá, že se v daném případě jedná o vady zakládající neplatnost platebního výměru. Správce daně se tyto vady pokusil sám odstranit vydáním opravného usnesení, přičemž tento postup již byl krajským soudem shledán nezákonným. V tomto směru se Nejvyšší správní soud s názorem krajského soudu zcela ztotožnil. Žalobou napadené rozhodnutí je dle žalobce nezákonné už proto, že žalobci byla vadným postupem správních orgánů zcela upřena možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí, neboť důvody stanovení daně byly žalobci sděleny až opravným usnesením doručeným žalobci společně s rozhodnutím o odvolání, kterým se řízení skončilo.

Ke skutkovým okolnostem projednávané věci krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že žalobci byla jakožto ručiteli ve smyslu ust. § 8 odst. 1 písm. a) zákona o dani z převodu uložena zákonná povinnost ručení za daňové pohledávky neuspokojené ve lhůtě jejich splatnosti poplatníkem, společností RICOCHET Centrum, s.r.o., a to výzvou k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Touto

výzvou byl současně žalobce informován, že shora uvedený poplatník daňový nedoplatek neuhradil, ačkoliv byl o úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek pak nebyl uhrazen ani při jeho vymáhání. Správce daně rovněž konstatoval, že v průběhu vymáhání byly pravidelně zjišťovány zůstatky na registrovaném účtu u banky. Na základě vydaného exekučního příkazu se podařilo uhradit pouze částečně exekuční náklady a v současné době již na předmětném účtu nejsou žádné prostředky. Správce daně dále konstatoval výsledky svého šetření, tedy že daná společnost nevlastní žádnou nemovitost, žádná motorová vozidla ani movitý majetek. Tyto skutečnosti konstatované správcem daně ve vydané výzvě k zaplacení daňového nedoplatku žalobce jakožto ručitel nespороval. Žalobce označil za nezákonný postup správce daně, který platební výměr vydaný na stanovení daňové povinnosti k dani z převodu nemovitostí, za niž žalobce ručí, řádně neodůvodnil. Žalobce měl tak zato, že řízení o stanovení daňové povinnosti k uvedené dani tak bylo stíženo procesními vadami, v jejichž důsledku se stal vydaný platební výměr nicotným. Rovněž chybným označil postup správce daně, který se nedostatek odůvodnění platebního výměru pokusil zhojit opravným rozhodnutím vydaným dle ust. § 140 daňového řádu.

Posouzením skutkových okolností projednávané v návaznosti na názory Nejvyššího správního soudu krajský soud žalobu zamítl. Dospěl totiž k závěru, že navzdory tomu, že v projednávané věci byl vydán platební výměr, který podle tehdy účinného zákona o správě daní a poplatků není možno považovat za platný a neplatnost nelze podle současně účinného daňového řádu osvědčit, nemá tato skutečnost vliv na práva žalobce jakožto ručitele, neboť ten byl po ukončení vyměřovacího řízení k dani z převodu nemovitostí správcem daně řádně informován příloženým platebním výměrem a to jak o výši daně, tak i o způsobu jejího stanovení. Nelze se přitom přiklonit k námitce žalobce, že mu byla upřena jakákoliv procesní obrana v daňovém řízení. Jak vyplynulo ze shora uvedeného, daňový řád nepřiznává žalobci jakožto ručiteli ve vyměřovacím řízení žádná procesní práva. Není tedy rozhodující, že se žalobce dověděl důvody vedoucí k vyměření daně až společně s napadeným rozhodnutím a ani to, že se žalobce jako ručitel nemohl vyjádřit k rozhodným skutečnostem a důkazům, na základě nichž byla daň z převodu nemovitostí vyměřena.

Uvedený rozsudek zdejšího soudu napadl žalobce kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil a věc zdejšímu soudu vrátil k dalšímu řízení (viz. rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2016, č.j. 7 Afs 57/2016-27). V něm uvedl, že *„Krajský soud se především mylí, dovozuje-li, že stěžovateli jako ručiteli v daňovém řízení nepřísluší vznášet jakékoliv výhrady vůči výši daně a způsobu jejího stanovení, za kterou ze zákona ručí. Opak je pravdou. Jak z původní právní úpravy, tak i podle daňového řádu [srov. § 57 odst. 2 písm. c), § 57a odst. 3 ZSDP a § 172 odst. 2 daňového řádu] vyplývá, že ručitel je oprávněn v odvolacím řízení vznášet své výhrady i k výši stanovené daně za kterou ručí, i způsobu jejího stanovení. Ručitel je podle daňového řádu (a byl i podle ZSDP) dokonce legitimován k uplatnění mimořádných opravných prostředků ve vztahu k vyměřené dani za kterou ručí. Nelze totiž vyloučit, že daňový dlužník, vědom si zákonného ručení nabyvatelem zcizených nemovitostí, zůstane v řízení, jímž mu je stanovena daň z převodu nemovitostí v rozporu se zákonem nečinným. Tak tomu bylo i v této věci. Tomuto závěru ostatně odpovídá i konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu. Např. již v rozsudku ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 174/2004 - 68, který byl publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1770/2009, tento soud*

judikoval, že: „Má-li mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník – tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně – nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobitelný ospravedlnit nerovný přístup k daňovému dlužníku a ručiteli spočívající v dispozici s diametrálně kvalitativně odlišnými prostředky k obraně před totožnou povinností. Rozsah možných uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti výzvě vydané dle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze proto omezit. Ručitel má v odvolání právo namítat i ty skutečnosti, které směřují již k samotnému vyměření daňové povinnosti, za kterou je ručení uplatněno“. Na významu tohoto judikátu ničeho neubírá ani okolnost, že se vztahuje k ust. § 57a ZSDP a nikoliv k právní úpravě ručení podle § 171 a násl. daňového řádu. Je tomu tak i proto, jak ostatně Nejvyšší správní soud uvedl již v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 29. 10. 2015, č. j. 7 Afs 145/2015 - 29 (str. 5 odst. 7), že změnou právní úpravy (účinností daňového řádu) došlo k rozšíření okruhu možných odvolacích námitek proti ručitelské výzvě. Pokud je tedy ručitel (zde stěžovatel) – ze zákona – na jedné straně oprávněn vznášet v daňovém řízení své výhrady vůči výši vyměřené daně a způsobu jejího stanovení daňovému dlužníkovi, je na straně druhé správní orgán povinen umožnit mu, aby tyto výhrady mohl ručitel vznášet a stejně tak je povinen ve svém rozhodnutí tyto odvolací důvody řádně vypořádat. Takto však správní orgány v této věci nepostupovaly. Není to správní soud (krajský soud či dokonce Nejvyšší správní soud), kdo by měl posuzovat jako první v pořadí zákonnost vydané ručitelské výzvy. Uvedené tedy znamená, že správce daně je povinen ručiteli umožnit nahlížet do spisu ohledně nedoplatku, za který ručí, ale také – vyžaduje-li to zákon - své rozhodnutí – zde platební výměr ze dne 29. 11. 2010, od něž byla následně odvislá napadená ručitelská výzva – řádně odůvodnit. Je tomu tak jednak proto, že mu to výslovně ukládal zákon (srov. § 32 odst. 3 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2010 a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 90/2014 - 43), ale i proto, že jen z odůvodnění správního rozhodnutí lze zjistit, jaké důvody a úvahy vedly správní orgán k vydání takového rozhodnutí. Tyto důvody a úvahy totiž předurčují možný rozsah opravného prostředku proti tomuto rozhodnutí nebo rozhodnutím navazujícím - zde proti ručitelské výzvě, jejímž podkladovým rozhodnutím je právě platební výměr. Pokud by takové rozhodnutí neobsahovalo odůvodnění, ač by správně mělo, mělo by to nutně za následek nejen jeho neplatnost ve smyslu tehdy účinného ust. § 32 odst. 2 a 3 ZSDP, ale současně i jeho nepřezkoumatelnost. Aby tedy ručitel mohl realizovat veškerá svá oprávnění (prostředky obrany), která mu podle zákona přísluší, musí být obeznámen s důvody, které vedly správní orgán ke způsobu vyměření daně a k vyměření daně v určité výši daňovému dlužníkovi. Tak tomu ale v této věci nebylo. Uvedené platí tím spíše, pokud zákon (ZSDP) správci daně ukládal, aby své rozhodnutí odůvodnil. Pokud však správce daně tomuto zákonnému požadavku nevyhověl a tento nedostatek nebyl odstraněn ani za použití v úvahu připadajících řádných či mimořádných opravných prostředků (ust. § 104 odst. 2 daňového řádu nelze připustit), pak nelze než konstatovat, že se jedná o zcela zásadní vadu v řízení před správními orgány, která měla vliv na zákonnost navazujících rozhodnutí správce daně a žalovaného – zde ručitelské výzvy a rozhodnutí o odvolání proti ní. Je tomu tak jednak proto, že na platební výměr je třeba nahlížet jako na nepřezkoumatelný a jednak proto, že stěžovateli (ručiteli) bylo postupem správních orgánů obou stupňů znemožněno domáhat se posouzení zákonnosti podkladového rozhodnutí - platebního výměru ze dne 29. 11. 2010 před správními orgány.“

Dále Nejvyšší správní soud dovodil, že „*Pokud v projednávané věci nebyla předestřená vada pokladového rozhodnutí odstraněna v odvolacím řízení proti tomuto platebnímu výměru, ani následně prostřednictvím v úvahu přicházejících mimořádných opravných (dozorčích) prostředků, s jejichž výsledkem by byl ručitel (stěžovatel) řádně obeznámen v průběhu odvolacího řízení proti ručitelské výzvě, ve kterém právě stěžovatel na nezákonnost platebního výměru výslovně správní orgány upozorňoval (před rozhodnutím o odvolání proti této výzvě), je nutno takovou vadu považovat za vadu řízení ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) a c), či ust. § 78 odst. 1 ve spojení s ust. § 75 odst. 2 věta druhá s. ř. s. Krajský soud se proto mylí, dovozoval-li, že stěžovatel jako ručitel nemohl v daňovém řízení vznést ve formě odvolacích důvodů své výhrady vůči výši vyměřené daně a vůči způsobu jejího stanovení, k úhradě jejíhož nedoplatku byl vyzván ručitelskou výzvou. Stejně tak se krajský soud mylí, pokud následně dovodil, že stěžovatel nebyl dotčen na svých právech ve správním řízení, pokud se až z rozhodnutí o odvolání, resp. z nezákonného rozhodnutí správce daně ze dne 6. 5. 2013, č. j. 914693/13/2701-24400-608262, doručeného mu též den jako rozhodnutí o odvolání, dozvěděl skutečné důvody a úvahy správce daně, které jej vedly k vyměření daně daňovému dlužníkovi právě ve výši 287.100 Kč, resp. k zaplacení její neuhrazené dílčí části, k čemuž byl posléze vyzván stěžovatel z titulu svého ručitelského závazku. Na uvedeném ničem nemůže změnit ani nyní jinak správný právní názor krajského soudu, že v důsledku nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb. (daňového řádu) již správní orgány nemohly osvědčit (deklarovat) neplatnost platebního výměru, neboť současně nebyly dány podmínky jeho nicotnosti (§ 264 odst. 9 ve spojení s § 105 odst. 2 daňového řádu). Tato okolnost totiž nemůže mít jakýkoliv vliv na jinak zřejmou vlastnost platebního výměru (jeho nepřezkoumatelnost). Stejně tak nemůže ovlivnit nezákonnost navazujících postupů správních orgánů, které svým postupem ovlivnily možnost konkrétního skutkového a právního tvrzení stěžovatele v jeho odvolání.“*

Na základě takto vyslovených závazných právních názorů Nejvyššího správního soudu krajskému soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. V něm bude i on vázán závazným stanoviskem Nejvyššího správního soudu a v jeho intencích bude postupovat v nově otevřeném odvolacím řízení. Vezme tak v úvahu, že žalobce jakožto ručitel může vznášet výhrady vůči výši daně a způsobu jejího stanovení a správce daně potažmo žalovaný musí toto právo respektovat a tato skutečnost se pak musí odrazit i v odvolacím řízení. Dále musí zohlednit skutečnost, že podkladové rozhodnutí, tedy platební výměr na daň z převodu nemovitostí, mělo dle zákona o správě daní tehdy platného obsahovat odůvodnění. Jeho absence v daném případě měla za následek neplatnost daného platebního výměru ve smyslu ust. § 32 odst. 2 a 3 uvedené právní úpravy, ale současně i jeho nepřezkoumatelnost. Žalovaný tak v nově otevřeném odvolacím řízení musí napravit pochybení správce daně, které mělo za následek, že žalobce nebyl obeznámen s důvody, které správce daně vedly k vyměření daně z převodu nemovitostí. Nejvyšší správní soud totiž k této otázce vyslovil jednoznačné stanovisko, dle něhož se v daném případě jednalo o zcela zásadní vadu řízení před správními orgány, která měla vliv na zákonnost navazujících rozhodnutí správce daně a žalovaného, tedy ručitelské výzvy a rozhodnutí o odvolání proti ní. Žalovaný tedy musí vycházet ze závazného názoru Nejvyššího správního soudu, dle něhož v daném případě nebyla odstraněna vada podkladového rozhodnutí v odvolacím řízení proti tomuto platebnímu výměru ani následně prostřednictvím mimořádných

opravných prostředků. Krajskému soudu tak nezbylo, než takový postup žalovaného i správce daně označit za vadu řízení ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč (za podanou žalobu), 1.000 (za návrh a přiznání odkladného účinku žalobě) Kč a dvakrát 5.000 Kč (za kasační stížnosti) a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 9 úkonů právní služby po 3.100 Kč, a to převzetí zastoupení, sepsání žaloby, sepsání dvou replik, účast při třech jednáních a sepsání dvou kasačních stížností (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 9 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. To vše včetně DPH. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 12. srpna 2016

Mgr. Marie Kocourková v.r.
předsedkyně senátu