



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 **T. H.**, bytem X, zast. JUDr. Janem Malým, advokátem v Hradci Králové, Resslerova 1253, proti žalobanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. června 2013, č.j. 17022/13/5000-14401-711180, **t a k t o :**

**I. Žaloba se z a m í t á .**

**II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

#### 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 specififikující 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 normu, 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 nálesem 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 nezkoumal a místo toho žalobou napadeným rozhodnutím aproboval 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 bezvysledně upomenut a daňový nedoplatek nebyl zcela uhrazen ani při vymáhání, které bylo bezvysledné, 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. Exekučním příkazem na příkázání 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 již pravomocně daň 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 směřovat s již ukončeným řízením vyměřovacím a v řízení při placení daní tak již nelze směřovat 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 těmito 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 27. srpna 2015, čj. 7 Afs 144/2015-29;). 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 mylí, 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.

Z obsahu správního spisu krajský soud 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 stiženo 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.

Krajský soud se v návaznosti na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu nejprve zabýval otázkou zákonnosti vydaného platebního výměru na daň z převodu nemovitostí ze dne 29. 11. 2010, čj. 267719/10/228960608262, jímž správce daně vyměřil poplatníkovi, společnosti RICOCHET Centrum, s.r.o., daň ve výši 287 100 Kč, jakožto podkladového rozhodnutí ve smyslu ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, tedy žalobcem, pak byla vydána na částku 133.550,- Kč. V odůvodnění platebního výměru bylo konstatováno, že daň je vyměřena z moci úřední v souladu s ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků a po marném uplynutí lhůty stanovené výzvou k podání přiznání, která poplatníkovi byla doručena dne 18. 7. 2010 pod čj. 183774/10/2289608262. Vyměřená daň byla v souladu s § 68 zákona o správě daní o 8 613 Kč zvýšena, protože poplatník daňové přiznání nepodal včas.

Uvedený platební výměr přezkoumal krajský soud z pohledu ust. § 32 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků. Při posuzování základních náležitostí rozhodnutí požadovaných v ust. odst. 2 uvedené právní úpravy neshledal na daném rozhodnutí nedostatky. Dále posuzoval, zda správce daně dodržel při vydání rozhodnutí i požadavky uvedené v § 32 odst. 3 tohoto právního předpisu, který uvádí, že „rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li tento nebo zvláštní daňový zákon jinak, pokud nejde o případ, kdy správce daně reaguje na tvrzení daňového subjektu beze změny nebo je odůvodnění tomuto daňovému subjektu známo z jiného dokumentu. V takovém případě správce daně na tento dokument ve svém rozhodnutí odkáže. V odůvodnění správce daně stručně a jasně uvede důvody pro vydání rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce.“ Z dané právní úpravy tedy jednoznačně vyplývá, že rozhodnutí, v daném případě platební výměr, musí obsahovat odůvodnění, neboť v

tomto případě zvláštní ani daňový zákon nestanoví jinak. Je tedy zřejmé, že vydaný platební výměr neobsahoval náležitost požadovanou ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když v něm absentovaly důvody pro vydání rozhodnutí.

Je nepochybné, že absence odůvodnění platebního výměru umožňovala označit takové rozhodnutí dle právní úpravy účinné do 1. 1. 2011, tedy úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků, za neplatné a tuto neplatnost ve smyslu ust. § 32 odst. 7 dané právní úpravy ověřit. Je rovněž zřejmé, že žalovaný zjistil tento nedostatek platebního výměru až v odvolacím řízení, jež se dotýkalo výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem zahájeném dne 30. 10. 2012, tedy očividně za účinnosti nové procesně právní úpravy a to daňového řádu. Ten v ust. § 264 odst. 9 uvádí, že „U rozhodnutí vydaného do dne účinnosti tohoto zákona lze osvědčit neplatnost podle dosavadních právních předpisů, pouze pokud jsou současně splněny podmínky nicotnosti rozhodnutí podle tohoto zákona.“

Krajský soud se tedy zabýval otázkou, zda v daném případě je možno pro absenci odůvodnění platebního výměru jakožto podkladového rozhodnutí, osvědčit jeho neplatnost, tedy zda ve smyslu shora uvedeného jsou splněny podmínky pro jeho nicotnost ve smyslu ust. § 105 odst. 2 dané právní úpravy. Dle ní je nicotné takové rozhodnutí, v němž správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný nebo trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným, právně či fakticky neuskutečnitelným a nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Krajský soud dospěl k závěru, že shora vzpomínaný platební výměr nelze za neplatný označit, neboť platební výměr, v němž absentuje odůvodnění, nelze považovat ve světle uvedené právní úpravy za nicotný. Krajský soud tedy uzavřel, že u tohoto platebního výměru není možno v návaznosti na ust. § 264 odst. 9 daňového řádu osvědčit neplatnost a v současné době tudíž není možné jej za neplatný považovat.

Z průběhu daňového řízení je dále zřejmé, že absenci odůvodnění platebního výměru správce daně uznal a ve snaze napravit toto pochybení vydal rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, jehož kopii doručil žalovaný žalobci spolu s rozhodnutím o odvolání. Krajský soud se tedy dále zabýval otázkou, zda postup správce daně odpovídal požadavkům daňového řádu a dospěl k závěru, že nikoliv. Institut opravy zřejmých nesprávností umožňuje opravit zřejmé chyby v psaní počtech a jiné zřejmé nesprávnosti ve vyhotovení rozhodnutí opravným rozhodnutím. Nedostatek uvedeného platebního výměru však nebyl způsoben ani chybou v psaní či v počtech ani jinou zřejmou nesprávností ve vyhotovení platebního výměru. Tento závěr je přitom souladný i s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 14. 2. 2008, sp. zn. 7 Afs 42/2007), z něhož vyplývá, že „...není proto možné, aby se s odkazem na uvedené ustanovení měnil obsah rozhodnutí“. Rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností tak bylo vydáno nezákonně, když nenaplnovalo kritéria ust. § 104 odst. 1 daňového řádu. Absence náležitosti vydaného platebního výměru tak nebyla odstraněna, což v konečném důsledku způsobilo jeho neplatnost, resp. existující neplatnost pro absenci náležitosti rozhodnutí nebyla tímto postupem odstraněna. Nemožnost aplikace ust. § 104 odst. 1 daňového řádu na daný případ je navíc umocněna skutečností, že původní nezákonné odůvodnění platebního výměru se stručným odkazem na ust. § 44 zákona o správě daní bylo nahrazeno odůvodněním obsažnějším, odkazujícím na příslušná ustanovení hmotného daňového zákona a znalecké posudky. Tedy v

daném případě došlo objektivně ke změně textu, nikoli pouhému doplnění textu, který by eventuálně mohl být chybou v psaní vypuštěn.

K tomuto názoru dospěl zdejší soud již v předcházejícím přezkumném řízení a jak vyplývá ze shora uvedeného, tento závěr byl i potvrzen Nejvyšším správním soudem.

Dále se krajský soud zabýval otázkou právní pozice ručitele v daňovém řízení. Ve shodě s názorem žalovaného tak dospěl k názoru, že ručitel má dle ust. § 172 odst. 1 daňového řádu procesní postavení jako daňový subjekt. Toto postavení získává v okamžiku doručení výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Do postavení daňového subjektu tedy vstupuje až ve fázi placení daní, procesní prostor v první etapě daňového řízení, kterou je řízení nalézací, nezískává. Vyměřovací řízení v této fázi daňového řízení je již totiž pravomocně skončeno a o jeho výsledku je již ručitel pouze informován a to prostřednictvím kopie rozhodnutí o vyměření daně, které tvoří přílohu výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Tento postup má svoji logiku i z toho důvodu, že v době, kdy dochází k vyměření daně z převodu nemovitostí, ještě vůbec není zřejmé, jaká bude platební schopnost poplatníka této daně a zda bude vůbec potřebné k institutu ručení, jakožto zajištění tohoto závazku, přistoupit. Jestliže tedy daňový řád v ust. § 172 odst. 1 uvádí, že ručitel má při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt, je tím pouze potvrzen shora prezentovaný názor, že ručitel může v průběhu daňového řízení namítat veškeré skutečnosti jako daňový subjekt, avšak pouze v té fázi řízení, která následuje po ukončení vyměřovacího řízení.

Dále se krajský soud ve světle shora uvedeného zabýval, jak mu ostatně uložil Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, zákonností napadeného rozhodnutí. Z jeho odůvodnění vyplývá, že postup správce daně při vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem považoval žalovaný za zákonný, když nedostatek odůvodnění platebního výměru byl správcem daně v rámci odvolacího řízení proti výzvě napraven rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností. Jak již bylo konstatováno výše, Nejvyšší správní soud potvrdil názor zdejšího soudu vyslovený v předcházejícím soudním řízení, dle něhož rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností bylo vydáno nezákonně, když nenaplnovalo kritéria ust. § 104 odst. 1 daňového řádu. Absence náležitosti vydaného platebního výměru tak nebyla odstraněna, což v konečném důsledku způsobilo jeho neplatnost, resp. existující neplatnost pro absenci náležitosti rozhodnutí nebyla tímto postupem odstraněna. Daná neplatnost platebního výměru však již za účinnosti daňového řádu nemůže být ve vazbě na jeho ust. § 264 odst. 9 osvědčena. Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného tak nelze považovat za nezákonné.

Následně se krajský soud dle pokynu Nejvyššího správního soudu zabýval otázkou, „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).“ K tomu zdejší soud uvádí, že platební výměr na daň z převodu nemovitostí obsahoval jednak údaj o stanovení daňové povinnosti, tedy výši daně, která po zvýšení činila 295 713 Kč a dále údaj týkající se samotného vyměření daně, tedy dle požadavku Nejvyššího správního soudu „způsob jejího stanovení“, když ve stručném odůvodnění bylo konstatováno, že „daň je vyměřena z

moci úřední v souladu s ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků“. Platební výměr, jakožto příloha výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, tedy sice neobsahoval odůvodnění ve smyslu ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a tento nedostatek nemohl být zákonně napraven vydáním rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, nicméně obsahoval údaje o výši daně a způsobu jejího stanovení. Lze tedy konstatovat, že ručitel, tedy žalobce, byl o těchto, pro něho potřebných údajích, informován, ačkoli platební výměr neobsahoval dle tehdy platné právní úpravy všechny náležitosti a mohl být tedy považován za neplatný. Jak již bylo shora konstatováno, z právní úpravy ručitelského závazku lze však dovodit, že ručitel nemůže nikterak zasahovat do vyměřovacího řízení, jímž se vypočítává daň z převodu nemovitosti, o výsledku vyměřovacího řízení je zpraven toliko kopií rozhodnutí o stanovení daně a teprve ve fázi placení daně má stejné postavení jako daňový subjekt. Žalobce se tedy mylí, když se domnívá, že postup správce daně při provádění dokazování byl nezákonný a krátil jeho procesní práva. Jak již bylo uvedeno, do fáze dokazování jakožto součásti vyměřovacího řízení neměl žalobce oprávnění vstupovat.

Lze tedy uzavřít, 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 přiloženým 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.

Krajskému soudu proto nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplynulo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku 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).

Případne-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](http://www.nssoud.cz).

V Hradci Králové dne 29. února 2016

Mgr. Marie Kocourková, v. r.  
předsedkyně senátu