



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. P. N.**, zastoupeného Mgr. Ing. Petrem Konečným, advokátem se sídlem Na Střelnici 39, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 4. 2009, č. j. 22 Ca 231/2008 - 31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 4. 2009, č. j. 22 Ca 231/2008 - 31, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalovaný (dále také „stěžovatel“) včas podanou stížností brojí v záhlaví označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým tento soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2008, č. j. 5572/08-1500-802616 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný tímto rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti výzvě Finančního úřadu Ostrava I ze dne 22. 10. 2004, č. j. 152339/04/388961/4314, kterou byl žalobce jako ručitel podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyzván k zaplacení nedoplatku na dani z převodu nemovitostí za dlužníka OSTRAVSKÁ INKASNÍ, spol s r. o. ve výši 463 750 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když namítá současně nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v nedostatku důvodů, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[3] Nezákonnost rozhodnutí odůvodňuje stěžovatel tím, že krajský soud nesprávně vyhodnotil jeho postup po předchozím vrácení věci jako rozporný s ustanovením § 78 odst. 5 s. ř. s., když se neřídil právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku Krajského soudu v Ostravě v téže věci ze dne 6. 9. 2007, č. j. 22 Ca 439/2006 - 27, přičemž stěžovatel naopak uvádí, že právní názor krajského soudu respektoval a doplnil řízení nařízením ústního jednání. Stěžovatel dále popírá, že by se bez doplnění řízení omezil na polemiku s právním názorem soudu a že by pouze znovu popsal, na základě jakých úvah dospěl k názoru odlišnému od právního názoru soudu; má za to, že v odvolacím řízení postupoval zcela v intencích rozsudku 22 Ca 439/2006 - 27 a řídil se jeho právním názorem.

[4] Dle názoru stěžovatele rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2004, č. j. 5 A 110/2002 - 25, dostupný na www.nssoud.cz – zmiňovaný krajským soudem v napadeném rozsudku – není použitelný na skutkový stav souzené věci, protože sice pojednává o vázanosti správního orgánu právním názorem soudu, další okolnosti (následné doplnění řízení stěžovatelem po vrácení věci) však s nyní souzenou věcí nekorespondují.

[5] Stěžovatel dále nesouhlasí s názorem krajského soudu vysloveném v jeho předchozím rozhodnutí; v něm soud stěžovateli vytkl, že nepostupoval dle ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu (vytýkáací řízení), když bez jakékoli výzvy či upozornění zamítl žalobcovo odvolání jen s poukazem na nesprávnost data, k němuž byl zpracován znalecký posudek na cenu nemovitosti a nevyhověl tak požadavku součinnosti s daňovým subjektem a požadavkům předvídatelnosti rozhodnutí. Stěžovatel uvádí, že ustanovení § 43 odst. 1 ve spojení s § 50 odst. 4 daňového řádu nestanoví povinnost, ale pouze možnost odvolacího orgánu uplatnit tento postup v odvolacím řízení. Stěžovatel chápe výzvu ručiteli jako „v pořadí jakoby druhé vyměřovací řízení“, na něž institut vytýkáací výzvy pojmově a logicky nedopadá. Opačný výklad § 50 odst. 4 daňového řádu se stěžovateli jeví jako vysoce formální, neboť soud odmítl vzít na zřetel doplnění odvolacího řízení a skutečnosti z něj vyplývající.

[6] Navíc se výše daně vyměřené ručiteli stává předběžnou otázkou, o které správce daně již rozhodl ve vztahu k daňovému poplatníkovi a proto je tímto svým rozhodnutím vázán (§ 28 daňového řádu). Dle názoru stěžovatele přímé včleňování postupu zakotveného v ust. § 43 odst. 1 daňového řádu do odvolacího řízení je nepřipadné, neboť neorganicky směšuje odlišné fáze daňového řízení. Skutečností, že nebyla učiněna výzva dle ust. § 43 daňového řádu, neutrpěl ručitel žádnou újmu na svém právu zpochybnit výši vyměřené daně – umožněním osobního jednání mu byl dán dokonce větší prostor k hájení svých práv.

[7] Stěžovatel tedy neměl v úmyslu znevýhodnit daňového ručitele vůči daňovému poplatníkovi a bránit mu v realizaci jeho práv, když ve svém rozhodnutí ze dne 4. 7. 2008 uvedl, že žalobce (ručitel) předložením znaleckého posudku ze dne 30. 12. 2004 „směřoval do již pravomocně skončeného vyměřovacího řízení, což je z hlediska daňového řádu postup

v odvolacím řízení nepřipustný“. V kasační stížnosti dále uvádí, že pravomocně vyměřenou daň není možno účinně napadnout řádným opravním prostředkem, byť v tomto případě odvoláním ručitele, který neměl možnost do vyměřovacího procesu zasáhnout, ale má možnost bránit svá práva už jen za použití jiných právních prostředků.

[8] Na závěr stěžovatel uvádí, že v situaci, kdy by odvolací námitka ručitele se ukázala býti relevantní, by pak stěžovatel byl nucen ze zákona vyvodit důsledky v zájmu jak obrany práv ručitele, tak z důvodu zákonné povinnosti vybrat a stanovit daň ve správné výši. Náprava by pak byla možná cestou mimořádných opravních prostředků.

[9] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pak spatřuje stěžovatel konkrétně v nezabývání se postupem stěžovatele po rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 4. 2009, č. j. 22 Ca 231/2008 - 31 (stěžovatel zde má patrně na mysli výše uvedený předchozí rozsudek v této věci, č. j. 22 Ca 439/2006 - 27). Stěžovatel v kasační stížnosti osvětlil svůj postup, když – vázán právním názorem krajského soudu – uložil správci daně, aby řízení doplnil dle ust. § 50 odst. 3 daňového řádu a v součinnosti s odvolatelem projednal okolnosti, jež vyústily ve vydání výzvy k úhradě daňového nedoplatku ručitelem. Správce daně odvolatele předvolal k ústnímu jednání a seznámil ho s důvody, proč předložený znalecký posudek nelze vzít jako důkaz v konkrétním daňovém řízení; rozsudek krajského soudu ale o těchto skutečnostech mlčí.

III. Stanovisko žalobce

[10] Žalobce se ke kasační stížnosti k výzvě soudu nevyjádřil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud konstatoval, že kasační stížnost je přípustná dle ustanovení § 104 s. ř. s. a přezkoumal proto napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě v rozsahu uplatněných důvodů (tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

IV.A Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

[12] Zdejší soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Teprve pokud by jí nepřisvědčil, mohl by zkoumat další námitky, které směřují do právního posouzení věci samé. Nelze se totiž zpravidla vůbec zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Nelze totiž předem vyloučit, že tyto námitky (zpravidla podložené argumenty, důkazy či alespoň skutkovými tvrzeními) mají relevanci pro rozhodovanou věc a že se jejich zohlednění může v konečném výsledku projevit i v hmotněprávním posouzení věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je ostatně vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (shodně rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, dostupný na www.nssoud.cz).

[13] Těžiště odůvodnění napadeného rozsudku je tvořeno dvěma rozsáhlými citacemi: první pochází ze shora uvedeného rozsudku krajského soudu č. j. 22 Ca 439/2006 - 27 a druhá ze zrušeného rozhodnutí stěžovatele č. j. 5572/08-1500-802616. Z nich je pak vyvozen závěr opřený o zmíněný rozsudek zdejšího soudu č. j. 5 A 110/2002 - 25, když krajský soud konstatoval, že stěžovatel se vědomě a úmyslně neřídil závazným právním názorem vysloveným v předcházejícím rozsudku 22 Ca 439/2006 - 27 a to samotné je důvodem pro zrušení jeho rozhodnutí, což také učinil.

[14] Nelze si však nepovšimnout skutečnosti, že krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nereaguje na stěžovatelem zmiňované doplnění řízení a cituje pouze tu část rozhodnutí, která pojednává o vytýkacím řízení ve smyslu ustanovení § 43 daňového řádu. Napadený rozsudek tak obsahuje argumentační nedostatky spočívající v tom, že nezohledňuje nové okolnosti vyskytnuvší se v řízení. Stejně tak obecné konstatování soudu, že „*správní řízení dosud trpí i vadami vytčenými v předcházejícím rozsudku*“, je zcela paušální a tedy nekonkrétní a není tedy seznatelné, jaké vady řízení měl vlastně krajský soud přesně na mysli. Krajský soud sice obsáhle citoval svoje dříve vydané rozhodnutí a ocitoval také rozhodnutí stěžovatele, nicméně zcela opomenul následně uvést, v kterých konkrétních bodech vlastně stěžovatel coby žalovaný nerespektoval názor soudu. V nyní projednávané věci přitom nelze přehlédnout, že stěžovatel nebyl po zrušení jeho předchozího rozhodnutí nečinný a že se situace oproti předchozímu stavu změnila přinejmenším v tom, že žalobci již nebylo znemožněno vyjádřit se k předmětnému znaleckému posudku.

[15] Ze své nedávné judikatury poukazuje zdejší soud na rozsudek ze dne 19. 5. 2009, č. j. 1 Azs 20/2009 - 71, dostupný na www.nssoud.cz, dle kterého „*[v] případech, kdy soud zruší rozhodnutí správního orgánu, může být jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů například tehdy, není-li z něj zřejmé, proč soud považuje rozhodnutí správního orgánu za nezákonné, resp. jaká konkrétní vada řízení před správním orgánem nastala. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je též rozsudek, v němž výtky soudu vůči správnímu orgánu nemají oporu ve správním spisu či v provedeném dokazování před soudem a správním orgánem.*“ Tento rozsudek plně dopadá i na posuzovanou věc, když krajský soud nezohlednil stěžovatelovy úkony (ústní jednání se žalobcem) a zcela nekonkrétně poukázal na „*vady vytčené v předcházejícím rozsudku*“ bez jejich bližšího popisu.

[16] Ze správního spisu přitom plyne, že správce daně předvolal žalobce dne 30. 11. 2007 na ústní jednání a toto jednání se uskutečnilo dne 17. 12. 2007 za účasti právního zástupce žalobce. Dle protokolu byl žalobce seznámen s důvody, proč jím poskytnutý znalecký posudek nebude přijat jako důkazní prostředek a jakými vadami znalecký posudek trpí (zpracován dle právních předpisů účinných k nesprávnému datu, chybné stanovení koeficientu výpočtu); na závěr správce daně sdělil žalobci, že v porovnání se dvěma dalšími znaleckými posudky, které má k dispozici, se jeví jím poskytnutý posudek jako účelový. Žalobci byl následně poskytnut prostor k vyjádření se k těmto vytýkaným vadám posudku.

[17] Pokud tedy stěžovatel žalobci umožnil vyjádřit se ke znaleckému posudku – byť ne formou předpokládanou ustanovením § 43 daňového řádu – nemůže obstat rozhodnutí krajského soudu, která tuto aktuální skutkovou situaci vůbec nereflektuje. Navíc nejde o dílčí vadu rozhodnutí, která by neměla vliv na jeho přezkoumatelnost, ale naopak o vadu podstatnou, která se dostává do rozporu rovněž s nezbytnými náležitostmi rozsudku

plynoucímí zejména z ustálené judikatury Ústavního soudu na téma přezkoumatelnost rozhodnutí, opomenutý důkaz a opomenuté tvrzení. Je možno ostatně také připomenout náležitosti odůvodnění rozsudku zakotvené v ustanovení § 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“), ve znění pozdějších předpisů, podle něhož *„není-li dále stanoveno jinak, soud v odůvodnění rozsudku uvede, čeho se žalobce (navrhovatel) domáhal a z jakých důvodů a jak se ve věci vyjádřil žalovaný (jiný účastník řízení), stručně a jasně vyloží, které skutečnosti má prokázány a které nikoliv, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, proč neprovedl i další důkazy, jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jak věc posoudil po právní stránce; není přípustné ze spisu opisovat skutkové přednesy účastníků. Soud dbá o to, aby odůvodnění rozsudku bylo přesvědčivé.“* Stěžovatel přitom ve svém vyjádření k žalobě odkázal na své rozhodnutí, ze kterého je zřejmý průběh doplněného řízení a soud tento fakt v odůvodnění napadeného rozsudku zcela opomenul.

[18] Rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu obsahuje řadu rozhodnutí, které se zabývají opomenutím žalobních námitek v odůvodnění rozhodnutí. Zdejší soud se přitom domnívá, že není důvodu neaplikovat je i na situaci, kdy krajský soud nereagoval na námitky stěžovatele (jako žalovaného) v replice k žalobě, a to již z toho důvodu, že ve správním soudnictví představuje žalovaný správní úřad účastníka řízení, který sice není nositelem hmotněprávních subjektivně veřejných práv (např. vlastnického práva, osobnostních práv apod.), nicméně co do procesního pozice musí mít stejné postavení jako účastníci řízení (princip „rovnosti zbraní“). Dle rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, dostupného na www.nssoud.cz *„[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“*

[19] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že napadený rozsudek Krajského soudu v Ostraně je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a proto ho zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení, v němž bude tento vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Za této procesní situace se k druhé uplatněné kasační námitce [nesprávné posouzení právní otázky soudem dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] Nejvyšší správní soud nemůže vyjadřovat.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 31. července 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček

předseda senátu