



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **D. H.**, zastoupený JUDr. Janem Malým, advokátem se sídlem Resslerova 1253, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 4. 2014, č. j. 31 Af 44/2013 – 59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 4. 2014, č. j. 31 Af 44/2013 – 59, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 24. 4. 2014, č. j. 31 Af 44/2013 – 59, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 6. 2013, č. j. 17021/13/5000-14401-711180, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 10. 2012, č. j. 414520/12/228960608262, kterým byl stěžovatel vyzván, aby jako daňový ručitel uhradil daňový nedoplatek ve výši 133.500 Kč, a to v části týkající se bankovního spojení. V ostatním zůstalo rozhodnutí správce daně beze změny. V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve konstatoval průběh řízení před správními orgány a obsah podání účastníků řízení v kontextu s projednávanou právní úpravou ručení v daňovém řízení. V této souvislosti především zdůraznil, že je nesporné, že daňový dlužník, tj. společnost **RICOCHE**T Centrum, s. r. o. (dále jen „daňový dlužník“), neměl žádný zjištělný majetek. Stěžovatel v průběhu řízení setrval pouze na právních výhradách vůči postupu správních orgánů, kterými brojil zejména proti nedodržení zákonných náležitostí platebního výměru na daňovou povinnost ze dne 29. 11. 2010, č. j. 267719/10/228960608262 (dále jen

„platební výměr“), a následnému postupu správce daně, který vydal dne 6. 5. 2013 rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 914693/13/2701-24400-608262, jímž byl formálně platební výměr odůvodněn. Tyto vytýkané vady řízení však krajský soud neshledal opodstatněnými. Dospěl totiž k závěru, že podle ust. § 32 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon. Pokud tedy odůvodnění předmětného platebního výměru obsahovalo pouze stručné konstatování, které bylo následně doplněno o údaje obsažené v rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ve smyslu ust. § 104 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nelze než konstatovat, že i postup správce daně, který by platební výměr vůbec neodůvodnil, by nebyl v rozporu s právní úpravou. Vydání rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností tak bylo zcela nadbytečné. Krajský soud proto nehodnotil, zda tento institut byl či nebyl správně použit a zda „zjednaní nápravy“ bylo či nebylo provedeno podle zákonných procesních pravidel. Za takového právního a skutkového stavu věci rovněž nebylo rozhodné, že opravné rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno spolu s napadeným rozhodnutím odvolacího finančního ředitelství. Stěžovatelova práva nebyla tímto postupem krácena. Je proto nedůvodná i stěžovatelova námitka, že byl zkrácen na svých právech, pokud nemohl své výhrady vůči odůvodnění platebního výměru vyjádřit ve správním řízení, neboť s ním byl obeznámen až v okamžiku, kdy celé řízení skončilo. Na uvedeném nemohl nic změnit ani stěžovatelův odkaz na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, z něhož plyne, že ručiteli v zásadě svědčí všechny námitky, které mohl uplatnit proti věřiteli daňový dlužník. V tomto směru totiž nebyla stěžovatelova pozice jakkoliv dotčena. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci byla daňovému dlužníku stanovena daň platebním výměrem se všemi náležitostmi, nelze přisvědčit námitce neplatnosti či nicotnosti uvedeného platebního výměru a následného rozhodnutí o jeho opravě, kterým bylo rozšířeno původní odůvodnění. Jelikož stěžovatel v daňovém řízení nic nenamítal vůči výši ručitého závazku, nebylo třeba, aby správní orgány aplikovaly ust. § 171 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud tak neshledal podanou žalobu jako důvodnou.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel především namítal nesprávný procesní postup krajského soudu, když ten přezkoumal zákonnost napadeného rozhodnutí i z jiných důvodů, resp. z jiných hledisek, než v žalobě uvedených. V žalobě stěžovatel mimo jiné namítal, že opravným usnesením nemůže být zhojena vada předchozího rozhodnutí správce daně, a to nedostatečné, resp. absentující, odůvodnění, jako základní a nezbytná náležitost daňového rozhodnutí. K tomu krajský soud pouze uvedl, že opravné usnesení nebylo vůbec třeba vydávat, neboť odůvodnění platebního výměru nebylo nutné. Z toho vyplývá, že žalobní námitku o nezákonnosti opravného usnesení posoudil ze zcela jiného úhlu pohledu, a proto se ani nezabýval nemožností vůbec toto usnesení vydat. Pokud tedy krajský soud zamítl žalobní námitky ze zcela jiných důvodů, než jak byly uplatněny v žalobě, porušil tím dispoziční zásadu, na které je správní soudnictví založeno. Důsledkem takového postupu pak bylo, že se nevypořádal se všemi žalobními body. Napadený rozsudek je proto stížen nejen vadou řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé, ale je také nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud při svém rozhodování rovněž vyšel nesprávně z toho, že právní úprava ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro rok 2010 (platební výměr byl vydán dne 29. 11. 2010), nestanovila povinnost správci daně odůvodnit své rozhodnutí, tj. platební výměr pro

pokračování

daňového dlužníka. Tak tomu však bylo jen do 31. 12. 2009. Od 1. 1. 2010 bylo podle ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků povinností správce daně své rozhodnutí řádně odůvodnit. Krajský soud tedy dospěl k vadnému právnímu názoru, že platební výměr pro daňového dlužníka nemusel být odůvodněn. Jako nedostatečné a nepřezkoumatelné je pak konstatování krajského soudu, že platební výměr není neplatný ani nicotný, neboť vycházel z toho, že platební výměr nemusel odůvodnění obsahovat. Totožnou vadou je stížen i jeho názor týkající se rozhodnutí správce daně o opravě zřejmých nesprávností, resp. způsobu jeho doručení, který stěžovateli odňal možnost namítat neplatnost, resp. nicotnost, rozhodnutí ve správním řízení. V daném případě totiž šlo o nezákonnost řízení před správním orgánem, která měla být primárně posuzována v daňovém řízení a nikoliv až v řízení před správním soudem. Platební výměr zcela jednoznačně, oproti rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností, postrádá odůvodnění v materiálním smyslu slova, jak je koncipuje ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Proto je platební výměr pro daňového dlužníka z důvodu absence odůvodnění neplatný a je třeba na něj nahlížet jako na nicotný správní akt. Jako takový proto nemohl vůbec založit ručitelský závazek. S ohledem na shora uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že krajský soud danou věc vyhodnotil správně, přičemž nedostatky, na něž stěžovatel v kasační stížnosti poukázal, nemají na zákonnost napadeného rozsudku žádný vliv. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že platební výměr měl zákonem předepsané náležitosti, a proto není neplatný. Správně také dovodil, že opravné rozhodnutí správce daně bylo vydáno nadbytečně. Takový závěr nemůže být pro stěžovatele překvapivý a ani ho nezkracuje na jeho právech. Nelze souhlasit ani se stížní námitkou, že by se krajský soud opomenul zabývat některými žalobními body. K otázce neplatnosti platebního výměru a k nezákonnosti opravného rozhodnutí se totiž vyslovil na str. 8 - 10 napadeného rozsudku. Opodstatněná rovněž není námitka, že byl stěžovatel dotčen na svých právech, pokud byl seznámen s důvody vyměření daně původnímu dlužníkovi až opravným rozhodnutím správce daně, které mu bylo doručeno zároveň s rozhodnutím o jeho odvolání. Odvolací finanční ředitelství proto navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu uzavřel dne 9. 3. 2010 daňový dlužník jako prodávající s T. H. a stěžovatelem jako kupujícími kupní smlouvu o prodeji spoluvlastnického podílu daňového dlužníka k nemovitostem ve smlouvě přesně specifikovaným. Na základě tohoto právního úkonu byl vydán platební výměr na daň z převodu nemovitostí a daňovému dlužníkovi vznikla povinnost uhradit do státního rozpočtu příslušnou daň. Protože tuto povinnost daňový dlužník nesplnil, správce daně vydal dne 1. 10. 2012 výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem (stěžovatelem) č. j. 414520/12/228960608262. Proti této výzvě podal stěžovatel odvolání, v němž namítal její nezákonnost, stejně jako nezákonnost a neplatnost platebního výměru, který neobsahoval odůvodnění. O odvolání rozhodlo odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 27. 6. 2013, č. j. 17021/13/5000-14401-

711180, které doručilo stěžovateli současně s rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 6. 5. 2013, č. j. 914693/13/2701-24400-608262, o opravě zřejmých nesprávností (dále jen „rozhodnutí o opravě“), kterým byl opraven platební výměr správce daně tak, že daň je vyměřena podle ust. § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, přičemž byly doplněny i údaje o daňovém základu a dani, místo původního textu, že *„[d]aň je vyměřena z moci úřední v souladu s ustanovením § 44 zákona o správě daní a poplatků“*.

Podle ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2009 rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon.

Podle ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2010 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 známé 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.

Se zřetelem na citovanou právní úpravu je především nesprávný závěr krajského soudu, že v době, kdy byl platební výměr vydán, nemusel být podle právní úpravy odůvodněn. Krajský soud aplikoval zcela evidentně neúčinné znění zákona o správě daní a poplatků. Takové pochybení je třeba vždy považovat za nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (srov. např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2009, č. j. 7 Afs 1/2009 - 48, dostupný na www.nssoud.cz).

V důsledku toho je pak vadný a dílem nepřezkoumatelný i navazující a zjednodušený právní názor krajského soudu o zákonnosti rozhodnutí správce daně o opravě, resp. o nedůvodnosti žalobní námitky o nezákonnosti tohoto rozhodnutí správce daně. Neobsahoval-li předmětný platební výměr odůvodnění, ač se jednalo podle ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků o jednu ze základních náležitostí rozhodnutí, měl se krajský soud zabývat tím, zda správcem daně zvolený postup při vydání rozhodnutí o opravě byl v souladu se zákonem. Stejně tak se měl k žalobní námitce zabývat možnými procesními důsledky postupu správních orgánů při doručování rozhodnutí o opravě stěžovateli současně s rozhodnutím o odvolání, tj. zda tímto procesním postupem nebylo stěžovateli fakticky znemožněno účinně se bránit proti možnému nezákonnému rozhodnutí správce daně. Krajskému soudu totiž nepřísluší nahrazovat činnost správních orgánů v přezkumném řízení, ale naopak musí výlučně posuzovat zákonnost jejich rozhodnutí.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud věc posoudil nesprávně, když na věc aplikoval neúčinný právní předpis. Toto nesprávné právní posouzení pak mělo za následek nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Krajský soud se totiž nezabýval vytýkanou nezákonností platebního výměru, jeho

pokračování

neplatností či nicotností, jakož i vytýkanou nezákonností navazujícího rozhodnutí správce daně o opravě, a s tím souvisejícími vadami v daňovém řízení.

Z výše popsanych důvodů proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby na základě účinné právní úpravy daňového řízení posoudil důvodnost stěžovatelem vytýkaných vad správního řízení a zákonnost platebního výměru ze dne 29. 11. 2010, č. j. 267719/10/228960608262. To znamená, že ve smyslu ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném ke dni 29. 11. 2010, posoudí, zda toto rozhodnutí obsahovalo zákonem stanovené náležitosti a zda jejich případnou absencí byl stěžovatel dotčen na svých právech, jakož i to, zda měla za následek neplatnost nebo nicotnost tohoto platebního výměru (§ 264 odst. 9 daňového řádu). Následně bude třeba, aby krajský soud posoudil zákonnost a relevanci na tento platební výměr navazujícího rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj o opravě a zda okolnost, že stěžovateli bylo rozhodnutí o opravě doručeno současně s rozhodnutím o jeho odvolání, ho nezkrátila na jeho právech, zejména na právu domáhat se ochrany svých práv a priori v daňovém řízení, jak bylo namítáno v žalobě.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. října 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu