



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **T. H.**, zastoupen JUDr. Janem Malým, advokátem, Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s. r. o., se sídlem Resslova 1253, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2015, č. j. 31 Af 45/2013 – 93,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2015, č. j. 31 Af 45/2013 – 93, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalované Odvolací finanční ředitelství domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2015, č. j. 31 Af 45/2013 – 93, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2013, č. j. 17022/13/5000-14401-711180, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále též „správce daně“) ze dne 1. 10. 2012, č. j. 414519/12/228960608262, (výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem), a to v identifikaci účtu, na který měl být žalobcem uhrazen nedoplatek daně z převodu nemovitostí, k jehož úhradě byl žalobce vyzván, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud, vázán právním názorem obsaženým v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 90/2014 – 43, se nejprve

zabýval otázkou žalobcem vytýkané nezákonnosti (neplatnosti) platebního výměru, jímž byly daňovému subjektu (prodávajícímu) vyměřeny daň z převodu nemovitostí a zvýšení daně. Správní soud při tom dospěl k závěru, že platební výměr na daň z převodu nemovitostí ze dne 29. 11. 2010, č. j. 267719/10/228960608262, s vyčíslenou výší daně z převodu nemovitostí ve výši 287.100 Kč (dále také „platební výměr“), který byl podkladem ručitelského závazku žalobce, neobsahuje zákonem předpokládané náležitosti platebního výměru. Na uvedeném závěru nemohlo ničeho změnit ani následné rozhodnutí správce daně ze dne 6. 5. 2013, č. j. 914693/13/2701-24400-608262, o opravě zřejmých omylů a nesprávností, (dále také „rozhodnutí o opravě“). Je tomu tak proto, že tento procesní prostředek podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“), konkrétně ust. § 104 odst. 1 - rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností není prostředkem, kterým by bylo možno napravit vady předchozího rozhodnutí (platebního výměru), které mají za následek jeho neplatnost podle předchozí právní úpravy [§ 37 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)]. Rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností je specifický opravný prostředek, jehož prostřednictvím lze odstranit jen zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti, tedy skutečnosti zřejmé každému na první pohled. O takový případ však nejde u neplatných rozhodnutí, resp. rozhodnutí, u nichž absentují základní zákonné náležitosti. Tak tomu bylo i v této věci. Správce daně namísto pouhé opravy zřejmých omylů a nesprávností, vtělil do odvoláním napadeného rozhodnutí zcela jiný obsah (důvody rozhodnutí, hmotně-právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, způsob stanovení daně). Uvedený dosah však rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností nemůže mít. Krajský soud proto dospěl k závěru, že platební výměr správce daně ze dne 29. 11. 2010, č. j. 267719/10/228960608262, který byl podkladem pro přezkoumávané rozhodnutí žalovaného, je nezákonný, resp. neplatný, a že z tohoto důvodu nemůže mít ani dovozované účinky - tj. založení ručitelského závazku stanoveného žalobou napadeným rozhodnutím. Zrušil tedy rozhodnutí žalovaného a uložil mu, aby se v dalším řízení zabýval nejen vytýkanou neplatností platebního výměru, ale i v úvahu přicházející aplikací ust. § 264 odst. 9 daňového řádu.

Vzhledem k tomu, že krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností je nezákonné, v důsledku čehož je neplatný podkladový platební výměr, považoval krajský soud za nadbytečné zabývat se námitkou žalobce o tom, že mu rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností bylo doručeno až s rozhodnutím o odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, jakož i dalšími výhradami žalobce.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný - Odvolací finanční ředitelství jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřel o ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel především namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Je tomu tak proto, že se krajský soud vůbec nezabýval otázkou, zda je žalobou napadené rozhodnutí nicotné či nikoliv. Nicotnost při tom správní soud přezkoumává z úřední povinnosti podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Navíc šlo o zcela zásadní otázku rozhodnou pro právní posouzení celé věci (správní soud konstatoval, že je podkladové

pokračování

rozhodnutí - platební výměr správce daně ze dne 29. 11. 2010 neplatný). Takový závěr ovšem krajský soud nemohl vyslovit bez toho, aby současně posoudil jeho nicotnost. Krajský soud byl proto povinen posuzovat dovozovanou neplatnost platebního výměru i žalobou napadeného rozhodnutí nikoliv jen prostřednictvím ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, který již nebylo platné, ale prostřednictvím ust. § 264 odst. 9 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení u rozhodnutí vydaného do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, lze osvědčit neplatnost podle dosavadních právních předpisů, pokud jsou současně splněny podmínky pro nicotnost rozhodnutí podle tohoto zákona. Krajský soud si tak úsudek o neplatnosti platebního výměru (a na něj navazujících rozhodnutí) mohl učinit jen tehdy, pokud by současně posoudil, zda toto rozhodnutí též splňuje zákonné předpoklady nicotnosti (je současně nicotné) ve smyslu § 105 daňového řádu. Takto však krajský soud nepostupoval. Tím, že se krajský soud nezabýval otázkou nicotnosti platebního výměru a na něj navazujícího žalobou napadeného rozhodnutí, zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Rozsudek krajského soudu je však i nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předešlém řízení.

Krajský soud především vadně po právní stránce posoudil otázku neplatnosti platebního výměru správce daně ze dne 29. 11. 2010, č. j. 267719/10/228960608262. Je tomu tak proto, že aby bylo možno dovodit neplatnost poukazovaného platebního výměru, musely by být dány podmínky § 264 odst. 9 daňového řádu. Tak tomu ale ve skutečnosti není, protože správní soud tyto podmínky nezkoumal. V této souvislosti vyslovil názor, že neplatnosti platebního výměru svědčí také to, že nemá odůvodnění. S tím ale nelze souhlasit. Platební výměr obsahuje rubriku odůvodnění. Zde je uveden důvod vyměření, právní předpis, na základě kterého došlo k vyměření daně a zvýšení daně. Toto odůvodnění je dostačující. Následně vydané rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností pouze blíže konkretizovalo postup, kterým byla daň stanovena (§ 44 zákona o správě daní a poplatků) a za použití jakých pomůcek k tomu došlo.

Krajský soud pochybil i tím, pokud považoval platební výměr za podkladové rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. Uvedené ustanovení na danou věc vůbec nedopadá. Je tomu tak proto, že není dána podmínka nemožnosti napadnout takové rozhodnutí správní žalobou a to kýmkoliv. Platební výměr však mohl být samostatně přezkoumán soudem ve správním soudnictví, a to k žalobě daňového dlužníka (prodejce nemovitosti). Soud tak mohl platební výměr přezkoumat z pohledu jeho nicotnosti, popřípadě neplatnosti za současné aplikace ust. § 264 odst. 9 daňového řádu. V řízení o zákonnosti výzvy k zaplacení ručitelského závazku ale není správní soud oprávněn posuzovat námitky směřující do nalézacího řízení, které se netýkají přímo napadené výzvy, ale např. stanovení daně platebním výměrem. Žalobci proto v daňovém řízení nesvědčilo právo jakkoliv zpochybňovat stanovenou daň. Přijetím daňového řádu vyslovené názory vzaly za své a dále je žalobce jako ručitel oprávněn namítat toliko nezákonnost ručitelské výzvy. Opírá se při tom o ust. § 171 odst. 1 daňového řádu. Nová právní úprava (daňový řád) již neobsahuje taxativní vymezení skutečností, jež lze správnímu orgánu vytýkat. Podle ust. § 171 odst. 4 daňového řádu poskytuje ručiteli pouze omezené - obecné právo odvolat se proti výzvě. Tomuto názoru odpovídá i dikce ust. § 172 odst. 1 téhož zákona, které stanoví, že ručitel má stejné procesní postavení jako daňový dlužník. Ze všech

uvedených důvodů má stěžovatel za to, že krajský soud postupoval nesprávně, pokud přezkoumával zákonnost předmětného platebního výměru dle § 75 odst. 2 s. ř. s., ačkoliv se jedná o rozhodnutí, které mohlo být napadeno samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Žalobce se ke kasační stížnosti žalovaného nevyjádřil, ač s ní byl řádně obeznámen.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je třeba zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Vzhledem k tomu, že v projednávané věci je posuzována zákonnost již druhého rozsudku krajského soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou přípustnosti kasační stížnosti ve smyslu ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Judikatura dovodila, že citované ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytyká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. I tyto výjimky je nutno vnímat v kontextu citovaného ustanovení, tedy tak, že námítky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu, tj. v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu – řešena být nemohla. Pokud by se ovšem mimo tyto výjimky připustil stav, že v opakovaných kasačních stížnostech účastníci mohou měnit jejich rozsah a důvody mimo rámec předchozího závazného právního názoru či pokynu, zákaz opakovaného projednání věci Nejvyšším správním soudem by se tím popřel. Citované ustanovení tedy limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným. Obdobně je třeba nahlížet na námítky, které účastník řízení ve své první kasační stížnosti neuplatnil, ačkoliv je uplatnit mohl. (v podrobnostech viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Námítky, které již byly předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu v řízení o předchozí kasační stížnosti, a námítky, které nebyly v předchozí kasační stížnosti uplatněny, ačkoliv uplatněny být mohly, je tedy nutno považovat za nepřípustné (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2 As 67/2010 - 105, nebo ze dne 6. 8. 2012, č. j. 2 As 40/2012 - 36, dostupné na www.nssoud.cz).

pokračování

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil svým předcházejícím rozsudkem ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 As 90/2014 – 43, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 4. 2014, č. j. 31 Af 45/2013 – 56, pro zásadní vady řízení (soud aplikoval na věc neplatný právní předpis) a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, nevyslovil v tomto kasatorním rozsudku závazný právní názor k věci samé. Z pohledu procesní situace proto nepřichází v úvahu odmítnutí nyní projednávané kasační stížnosti z důvodu uvedeného v ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., které by znamenalo nepřípustné odmítnutí věcného přezkumu soudního rozhodnutí z hlediska hmotného práva. Z tohoto důvodu a důvodů uvedených shora proto Nejvyšší správní soud přistoupil k věcnému projednání kasační stížnosti žalovaného.

Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu nejen z důvodu podřaditelného ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, ale také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se kasační soud nejprve zabýval právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné. Dále také proto, že pokud by za tohoto stavu sám přezkoumal nepřezkoumatelný rozsudek, nutně by zatížil i své rozhodnutí totožnou nepřezkoumatelností.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí především vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že *„odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“*. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: *„Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“*.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“*. Stejně tak tomu bylo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, v němž tento soud vyslovil názor, že: *„Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“*. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud *„z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“*

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Tato zásada však není použitelná v otázkách, ke kterým je správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení (obdobně a bez výjimky to platí i pro správní rozhodnutí). Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námítky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání žalobce a námítky v nich uvedené, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

pokračování

Z napadeného rozsudku je zřejmé, že se krajský soud při svém rozhodování (v druhém rozsudku) výhradně omezil na posouzení otázky, zda lze za použití institutu o opravě zřejmých omylů a nesprávností dle § 104 odst. 1 daňového řádu napravit zásadní vady platebního výměru jako podkladového rozhodnutí (nyní přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného). Při tom dospěl k závěru, že nikoliv, a ve světle zákona o správě daní a poplatků dospěl k závěru o neplatnosti platebního výměru.

Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s názorem krajského soudu, že institut opravy zřejmých omylů a nesprávností formou opravného rozhodnutí nelze použít k nápravě jakýchkoliv pochybení a vad při vyhotovování správních rozhodnutí. Neslouží a ani nemůže sloužit k odstranění jakýchkoliv vad správních rozhodnutí - zde platebního výměru. Zvláště pak již ne takových vad, které by prizmatem zákona o správě daní poplatků měly za následek neplatnost opravovaného rozhodnutí (platebního výměru). Je tomu tak proto, že již ze samotné dikce tohoto ustanovení (§ 104 daňového řádu) plyne, že jej lze aplikovat pouze na zjevné omyly a nesprávnosti, tedy na údaje, které jsou jinak v napadeném rozhodnutí dostatečně podloženy zjištěními prokazujícími jejich správná znění. V žádném případě tímto rozhodnutím nelze měnit vlastní skutková zjištění, či již provedená právní hodnocení, na jejichž základě došlo ke stanovení daně, či jinak měnit obsah rozhodnutí, nebo doplňovat údaje, které jsou základními stavebními kameny opravovaného rozhodnutí (srov. § 32 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků). Opačný postup by byl projevem libovůle správního rozhodování a popřením principů právního státu.

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 jeho neplatnosti ve smyslu zákona o správě daně a poplatků, nelze tomuto závěru ničeho vytknout.

Krajský soud ale 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.

Podle ust. § 264 odst. 9 daňového řádu u rozhodnutí vydaného do dne nabytí účinnosti tohoto zákona lze osvědčit neplatnost podle dosavadních právních předpisů, pouze pokud jsou současně splněny podmínky pro nicotnost rozhodnutí podle tohoto zákona (daňového řádu).

Uvedená dikce daňového řádu tedy zakotvila pravidlo, že od okamžiku nabytí účinnosti daňového řádu lze jako na neplatné rozhodnutí nahlížet jen na správní rozhodnutí vydané před účinností tohoto zákona (tedy i na platební výměr), u něhož ale jsou spolu s podmínkami podle ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků současně (kumulativně) splněny i podmínky obsažené v ust. § 105 odst. 2 daňového řádu (tedy jen tehdy, je-li současně posuzované rozhodnutí nebo podkladové rozhodnutí nicotné).

Takto ale krajský soud nepostupoval.

Tím, že krajský soud ponechal zcela stranou své pozornosti posouzení otázky, zda je platební výměr - jako podkladové rozhodnutí žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného - nicotný a pouze na základě aplikace § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků dospěl k závěru, že je toto podkladové rozhodnutí (platební výměr) neplatné, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností. V tomto směru je vyslovený názor krajského soudu nejen nepřezkoumatelný, ale také i předčasný. Aby totiž krajský soud mohl přijmout vyslovený závěr, musel by nejprve na věc aplikovat a vyložit ust. § 264 odst. 9 daňového řádu. Teprve po té by mohl uvážit, zda lze na platební výměr skutečně nahlížet jako na neplatné rozhodnutí a zda toto rozhodnutí mohlo mít dovozované účinky, o které se opírá žalovaný ve svém rozhodnutí, či nikoliv.

Uvedené pochybení krajského soudu pak nabývá na významu tím spíše, domáhal-li se aplikace a výkladu ust. § 264 odst. 9 daňového řádu žalobce již ve své žalobě (srov. čl. IV. žaloby), a uložil-li i Nejvyšší správní soud totéž krajskému soudu ve svém předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 90/2014 - 43 (str. 5 odst. 4).

Stěžovatel se však mylí, dovozuje-li, že krajský soud při svém rozhodování překročil dispoziční zásadu (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), pokud se při svém rozhodování zabýval i zákonností platebního výměru správce daně jako podkladového rozhodnutí.

Podle ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Z dikce citovaného ustanovení soudního řádu správního vyplývá, že z přezkoumávání zákonnosti podkladových rozhodnutí jsou vyloučena toliko správní rozhodnutí, která mohl napadnout samostatnou žalobou výhradně žalobce. Je proto mylná argumentace stěžovatele, 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.).

Stěžovatel se rovněž mylí v tom, pokud dovozuje, že přijetím daňového řádu (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. Opak je totiž pravdou. Zrušením omezujícího ust. § 57a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za současného přijetí ust. § 171 odst. 4 a 5, § 172 odst. 1 daňového řádu nelze dovozovat zúžení rozsahu možných odvolacích námitek ručitele, ale naopak jejich rozšíření, ke kterému ostatně již dříve došla výkladem stěžovatelem přehlížená judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Za tohoto stavu se Nejvyšší správní soud již nezabýval dalšími důvody kasační stížnosti (zejm. otázkou neplatnosti platebního výměru). Je tomu tak proto, že Nejvyššímu

pokračování

správnímu soudu nepřísluší předjímat právní názory, které v první řadě přísluší krajskému soudu.

Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2015, č. j. 31 Af 45/2013 – 93, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby posoudil, zda je skutečně platební výměr správce daně, jako podkladové rozhodnutí žalobou přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného, neplatným rozhodnutím, či nikoliv. Po té bude na tomto správním soudu, aby skrze uplatněné žalobní body a v souladu s platnými a účinnými právními předpisy posoudil zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2013, č. j. 17021/13/5000-14401-711180. Krajský soud přitom nesmí opomenout zabývat se i otázkou žalobcem vytýkané vady řízení před správními orgány (zda byl žalobce zkrácen na svých právech tím, že se až s doručením rozhodnutí o odvolání a z rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností dozvěděl o skutečných důvodech, na jejichž základě mu byla předsána povinnost k úhradě jeho ručitelského závazku (výši daně a způsob jejího stanovení).

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.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 27. srpna 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu