



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** 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 44/2013 – 97,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2015, č. j. 31 Af 44/2013 – 97, **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 30. 4. 2015, č. j. 31 Af 44/2013 – 97, zrušil rozhodnutí žalovaného (dále jen „stěžovatel“) 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 (výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem), a to v identifikaci účtu, na který měl být žalobcem (dále jen „účastník řízení“) uhrazen nedoplatek daně z převodu nemovitostí, k jehož úhradě byl vyzván, a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku se krajský soud, vázán právním názorem vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 7 Afs 89/2014 – 31, nejprve zabýval námitkou nezákonnosti (neplatnosti) platebního výměru ze dne 29. 11. 2010, č. j. 267719/10/228960608262, jímž byla daňovému subjektu (prodávajícímu) vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 287.100 Kč a zvýšení daně o 8.613 Kč (dále jen „platební výměr“). Podle krajského soudu platební výměr, který byl podkladem ručitelského závazku účastníka řízení, neobsahuje zákonem předpokládané náležitosti, neboť v něm nebyly uvedeny důvody pro vydání rozhodnutí. Na uvedeném závěru nemohlo nic 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 jen „rozhodnutí o opravě“), protože tento

procesní prostředek podle ust. § 104 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), není prostředkem, kterým by bylo možno napravit vady předchozího rozhodnutí, které mají za následek jeho neplatnost podle ust. § 37 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., 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. O takový případ však nejde u neplatných rozhodnutí, resp. rozhodnutí, u nichž absentují základní zákonné náležitosti. Tak tomu bylo i v této věci. Platební výměr totiž na základě rozhodnutí o opravě měl zcela jiný obsah (důvody rozhodnutí, hmotně-právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, způsob stanovení daně). Takové důsledky ale rozhodnutí o opravě 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 stěžovatele, je nezákonný, resp. neplatný, a že z tohoto důvodu nemůže mít ani dovozované účinky, tj. založení ručitelského závazku stanoveného napadeným rozhodnutím. Proto stěžovateli uložil, 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 je nezákonné, považoval za nadbytečné zabývat se žalobní námitkou, že bylo účastníku řízení doručeno až s rozhodnutím o odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, jakož i dalšími žalobními námitkami.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, protože se krajský soud vůbec nezabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí nicotné či nikoliv. Přitom nicotnost přezkoumává soud podle ust. § 76 odst. 2 s. ř. s. z úřední povinnosti. Navíc šlo o zcela zásadní otázku rozhodnou pro právní posouzení celé věci. Krajský soud konstatoval, že podkladové rozhodnutí (platební výměr) je neplatné ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ačkoliv takový závěr nemohl vyslovit bez toho, aniž by současně posoudil jeho nicotnost. Krajský soud byl proto povinen posuzovat dovozovanou neplatnost platebního výměru i napadeného rozhodnutí nikoliv jen ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, které již nebylo platné, ale i ve smyslu ust. § 264 odst. 9 daňového řádu. 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 splňuje také zákonné předpoklady nicotnosti ve smyslu ust. § 105 daňového řádu. Takto však krajský soud nepostupoval. Tím, že se nezabýval otázkou nicotnosti platebního výměru a na něj navazujícího napadeného rozhodnutí, zatížil rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Podle stěžovatele je napadený rozsudek nezákonný také pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předešlém řízení. Krajský soud především vadně posoudil otázku neplatnosti platebního výměru, protože aby bylo možno dovodit jeho neplatnost, musely by být dány podmínky ust. § 264 odst. 9 daňového řádu. Tak tomu ale není, protože krajský soud tyto podmínky nezkoumal. V této souvislosti krajský soud vyslovil názor, že neplatnosti platebního výměru svědčí to, že nemá odůvodnění. S tím ale stěžovatel vyslovil nesouhlas. Platební výměr obsahuje odůvodnění, v němž je uveden důvod vyměření, právní předpis, na základě kterého došlo k vyměření daně a zvýšení daně. Následně vydané rozhodnutí o opravě

pokračování

pouze konkretizovalo postup, kterým byla daň stanovena (§ 44 zákona o správě daní a poplatků) a za použití jakých pomůcek k tomu došlo. Krajský soud podle stěžovatele pochybil i tím, že považoval platební výměr za podkladové rozhodnutí ve smyslu ust. § 75 odst. 2 s. ř. s., protože toto ustanovení na danou věc vůbec nedopadá. Není totiž splněna podmínka nemožnosti napadnout takové rozhodnutí žalobou. Platební výměr totiž mohl být samostatně přezkoumán soudem, a to na základě žaloby daňového dlužníka (prodejce nemovitosti). Krajský soud tak mohl platební výměr přezkoumat pouze z hlediska jeho nicotnosti, popř. neplatnosti za současné aplikace ust. § 264 odst. 9 daňového řádu. V řízení o zákonnosti výzvy k zaplacení ručitelského závazku ale není soud oprávněn posuzovat námitky směřující do nalézacího řízení, které se netýkají přímo napadené výzvy, ale např. stanovení daně platebním výměrem. Účastníkovi řízení proto v daňovém řízení nesvědčilo právo jakkoliv zpochybňovat stanovenou daň a jako ručitel byl oprávněn namítat pouze nezákonnost ručitelské výzvy. Stěžovatel si je vědom existence judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu v této oblasti, ze které plyne sice určitá možnost ručitele prolomit se i do nalézacího řízení vedeného s daňovým subjektem, nicméně tato judikatura reflektuje právní stav před nabytím účinnosti daňového řádu. Vzhledem ke skutečnosti, že právní úprava ručení za daňové nedoplatky byla za účinnosti zákona o správě daní a poplatků diametrálně odlišná od současné úpravy, na jejímž základě byla správcem daně vydána předmětná výzva k úhradě daňového nedoplatku, nelze tuto judikaturu v daném případě aplikovat. Z uvedených důvodů proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vadu uvedenou v odstavci 4 citovaného ustanovení, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

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 nepřipustná 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 ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Citované ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká krajskému (městskému) 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 námitky v opakované kasační stížnosti musí být v rámci již vysloveného právního názoru, tj. v mezích závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené, např.

pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu napadeného rozhodnutí. 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 námitky, které účastník řízení v první kasační stížnosti neuplatnil, ačkoliv je uplatnit mohl (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz). Námitky, které již byly předmětem přezkumu v řízení o předchozí kasační stížnosti, a námitky, které nebyly v předchozí kasační stížnosti uplatněny, ačkoliv uplatněny být mohly, jsou tedy nepřipustné (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2 As 67/2010 - 105, a ze dne 6. 8. 2012, č. j. 2 As 40/2012 - 36).

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud předchozí rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 4. 2014, č. j. 31 Af 44/2013 - 59, zrušil pro vady řízení a nevyslovil závazný právní názor k věci samé, nepřichází v úvahu odmítnutí projednávání kasační stížnosti z důvodu uvedeného v ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud přistoupil k věcnému projednání kasační stížnosti.

Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

Jak vyplývá z ustálené judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

Z napadeného rozsudku je zřejmé, že se krajský soud omezil na posouzení otázky, zda lze za použití institutu o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle ust. § 104 odst. 1 daňového řádu napravit zásadní vady platebního výměru jako podkladového rozhodnutí a dospěl k negativnímu závěru.

Nejvyšší správní soud 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

pokračování

znění. V žádném případě nelze rozhodnutím o opravě měnit skutková zjištění a právní hodnocení, na jejichž základě došlo ke stanovení daně, nebo jinak měnit obsah rozhodnutí, nebo doplňovat údaje, které jsou základními náležitostmi 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 o jeho neplatnosti ve smyslu zákona o správě daní a poplatků, nelze tomuto závěru nic 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).

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

Tím, že krajský soud ponechal zcela stranou své pozornosti posouzení otázky, zda je platební výměr, jako podkladové rozhodnutí napadeného rozhodnutí stěžovatele, nicotný a pouze na základě aplikace ust. § 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 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.

Uvedené pochybení krajského soudu pak nabývá na významu tím spíše, domáhal-li se aplikace a výkladu ust. § 264 odst. 9 daňového řádu účastník řízení již v žalobě (čl. IV. žaloby), a uložil-li i Nejvyšší správní soud totéž krajskému soudu ve svém zrušujícím rozsudku.

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

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 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 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. Ze zrušení omezujícího ust. § 57a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a účinnosti 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 již dříve došla výkladem stěžovatelem přehlížená judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Za tohoto stavu se Nejvyšší správní soud již nezabýval dalšími stížními důvody, zejména otázkou neplatnosti platebního výměru, protože Nejvyšší správní soud není oprávněn předjímat právní názory, které v prvé řadě přísluší krajskému soudu.

Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek krajského soudu 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 jako podkladové rozhodnutí napadeného rozhodnutí stěžovatele, neplatným rozhodnutím. Po té bude na krajském soudu, aby v rozsahu uplatněných žalobních bodů v souladu s účinnými právními předpisy posoudil zákonnost napadeného rozhodnutí stěžovatele. 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).

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.

pokračování

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 29. října 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu