



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců Mgr. Davida Hipšra 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 žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 2. 2016, č. j. 31 Af 45/2013 – 141,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 2. 2016, č. j. 31 Af 45/2013 - 141, **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 žalobce T. H. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 2. 2016, č. j. 31 Af 45/2013 - 141, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové, (dále také „krajský soud“), napadeným rozsudkem ze dne 29. 2. 2016, č. j. 31 Af 45/2013 – 141, (dále též „napadený rozsudek“), zamítl žalobu T. H., kterou se domáhal přezkoumání a zrušení 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.

Krajský soud při svém rozhodování vyšel z předchozích zrušujících rozsudků Nejvyššího správního soudu v této věci, a to z rozsudků ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 90/2014–43 a ze dne 27. 8. 2015, č. j. 7 Afs 144/2015 - 29. Nejprve se proto zabýval otázkou zákonnosti vydaného platebního výměru na daň z převodu nemovitostí ze dne 29. 11. 2010, č. j. 267719/10/228960608262, (dále jen „platební výměr“), kterým byla vyměřena daňovému dlužníkovi – společnosti RICOCHET Centrum, s. r. o., daň z převodu nemovitostí ve výši 287.100 Kč (podkladové rozhodnutí ve smyslu ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.). Krajský soud přitom dospěl k závěru, že tento platební výměr neobsahoval odůvodnění, ač ho podle zákona měl mít. Neobsahoval tak náležitost vyžadovanou zákonem [§ 32 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZSDP“)] a takové rozhodnutí bylo třeba po právu do 31. 12. 2011 považovat za neplatné. Žalovaný však tuto vadu platebního výměru zjistil až v odvolacím řízení, které se týkalo výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, zahájeného v říjnu 2012, tedy již za účinnosti daňového řádu. Krajský soud s ohledem na změnu právní úpravy mezi okamžikem vydání platebního výměru a rozhodováním o odvolání žalobce proto dovodil, že platební výměr již nelze označit a považovat za neplatný, neboť jej ve světle účinné právní úpravy ust. § 264 odst. 9 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“), nelze pro absenci odůvodnění považovat za nicotný akt. Ve shodě s předchozím zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu a další judikaturou (sp. zn. 7 Afs 42/2007) dospěl k závěru, že tuto vadu – absenci odůvodnění platebního výměru nešlo zhojit postupem zvoleným správními orgány za použití § 104 odst. 1 daňového řádu). Nemožnost aplikace ust. § 104 odst. 1 daňového řádu na projednávanou věc je navíc umocněna tím, že u původního nezákonného rozhodnutí nelze osvědčit jeho neplatnost (je tak stále třeba na něj nahlížet, jako by bylo platné a účinné).

Vzhledem k tomu, že ust. § 172 odst. 1 daňového řádu uvádí, že ručitel má při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt, je tím pouze potvrzen 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. Jinak řečeno, nepřísluší mu vznášet jakékoliv výhrady k vyměřené částce daně a způsobu jejího stanovení, jakož i vznášet jakékoliv výhrady vůči zákonnosti platebního výměru.

Krajský soud se poté podle pokynu předchozího zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu zabýval otázkou zákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný považoval za zákonný postup správce daně při vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, 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 vyslovený v předcházejícím soudním řízení, dle něhož rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností bylo vydáno nezákonně, neboť nenaplněvalo 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. Z tohoto důvodu žalobou napadené rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nezákonné.

pokračování

Krajský soud rovněž neshledal, že by byl žalobce zkrácen na svých právech, pokud se dozvěděl o důvodech vyměření daně původnímu dlužníku až z rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností. Je tomu tak proto, že platební výměr zasláný žalobci spolu s ručitelskou výzvou ve skutečnosti obsahoval údaj o stanovené daňové povinnosti (výši daně) a dále i o způsobu jejího stanovení. Krajský soud proto konstatoval, že ručitel (žalobce), byl o těchto pro něj potřebných údajích informován, ačkoli platební výměr neobsahoval podle tehdy platné právní úpravy všechny náležitosti a mohl být považován za neplatný. Z právní úpravy ručitelského závazku lze podle krajského soudu ale dovodit, že ručitel nemůže nikterak zasahovat do vyměřovacího řízení, v němž se vypočítává daň z převodu nemovitosti a o výsledku vyměřovacího řízení je zpraven toliko kopií rozhodnutí o stanovení daně (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. Ze všech uvedených důvodů proto krajský soud podanou žalobu zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce – T. H. - jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřel o ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel má především za to, že krajský soud 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 setrval na svém závěru, že absence odůvodnění činila platební výměr neplatným a že tuto vadu nelze zhojit vydáním opravného rozhodnutí (nejsou splněny podmínky pro osvědčení jeho nicotnosti v návaznosti na ust. § 264 odst. 9 daňového řádu). Z těchto důvodů proto uzavřel, že žalobou napadené rozhodnutí nelze považovat za nezákonné. Tento názor krajského soudu je ale neudržitelný.

Byl-li totiž platební výměr neplatným od samého počátku, nemůže na tomto závěru ničeho změnit ani ust. § 264 odst. 9 daňového řádu, neboť by se jednalo o retroaktivní ustanovení, což je nepřipustné. Platební výměr již při svém vydání proto nebyl způsobilý vyvolat zamýšlené účinky. Ust. § 264 daňového řádu je kompetenční normou. Co je však podstatné, svou žalobou se nedomáhal „osvědčení neplatnosti tohoto platebního výměru“, ale namítal, že tak závažné vady, kterými toto podkladové rozhodnutí trpí, mají zásadní vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí (ručitelské výzvy), které z něj bezesbytku vycházelo. Navíc k předestřené neplatnosti zatěžující platební výměr je třeba přihlížet i ex offio.

Zcela nesprávný je i závěr krajského soudu, že když nejsou dány vady nicotnosti podle daňového řádu a neplatnost platebního výměru nemůže být s ohledem na ust. § 264 odst. 9 daňového řádu osvědčena, že nelze žalobou napadené správní rozhodnutí považovat za nezákonné. Nejvyšší správní soud již v předcházejícím zrušujícím rozsudku (č. j. 7 Afs 144/2015 - 29) výslovně uvedl, že předmětný platební výměr je ve vztahu k přezkoumávanému rozhodnutí „*podkladovým rozhodnutím*“ dle ust. § 75 odst. 2 s. ř. s., a jako takové musí být přezkoumáno společně s napadeným rozhodnutím. Krajský soud dokonce na toto reflektoval, když dovodil, že vada podkladového rozhodnutí nemůže být zhojena rozhodnutím dle ust. § 104 daňového řádu (opravným rozhodnutím).

Na místo nutného a jediného v úvahu připadajícího logického závěru, že v takovém případě vada podkladového rozhodnutí odstraněna nebyla (což činí nezákonným i napadené rozhodnutí), však krajský soud dospěl k překvapivému závěru, že žalobou napadené rozhodnutí nelze pokládat za nezákonné proto, že již nelze osvědčit neplatnost platebního výměru. Je tomu však právě naopak. Napadené rozhodnutí je nezákonné proto, neboť platební výměr jako podkladové rozhodnutí neobsahoval zákonnou náležitost, která jej od počátku (od jeho vydání) činila neplatným a tato vada nebyla v daňovém řízení nijak zhojena.

Není ani nijak rozhodné, zda za účinnosti daňového řádu mohla či nemohla být osvědčena neplatnost tohoto rozhodnutí či jeho nicotnost. Podstatné je naopak to, že absence odůvodnění platebního výměru činila toto rozhodnutí zcela nepřezkoumatelným. Za nepřezkoumatelné je potom třeba považovat každé na něj navazující rozhodnutí. Tedy i přezkoumávanou ručitelskou výzvu, kterou byl vyzván k úhradě takto nezákonně a nepřezkoumatelně stanovené daně, a stejně tak na ni navazující žalobou napadené rozhodnutí o odvolání.

Překvapivým a nezákonným je i názor krajského soudu, že podle právní úpravy ručitelského závazku lze dovozovat, že ručitel nemůže nijak zasahovat do vyměřovacího řízení, jímž se vypočítává daň z převodu nemovitostí a že je o výsledku vyměření zpraven toliko kopií rozhodnutí o vyměření (stanovení daně). A že teprve ve fázi placení daní má stejné postavení jako daňový subjekt. Tento právní názor je zcela v rozporu se závazným právním názorem vyjádřeným v rozsudku, kterým Nejvyšší správní soud zrušil předešlé rozhodnutí krajského soudu v této věci.

Krajský soud nesprávně po právní stránce posoudil i otázku žalobou vytýkané vady v řízení před správními orgány v důsledku zkrácení procesních práv účastníka řízení (stěžovatele) v souvislosti s vytýkanou nepřezkoumatelností platebního výměru. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku nařídil krajskému soudu, aby se zabýval těmito vytýkanými vadami v řízení před správními orgány. Za situace, kdy takové rozhodnutí – platební výměr neobsahuje odůvodnění předpokládané zákonem, však rozhodnutí přezkoumatelné není. Je tomu tak proto, že neobsahuje důvody vyměření daně ani úvahy, které k tomuto vyměření vedly. Účastník řízení (stěžovatel) tak za tohoto stavu neměl vůbec možnost na důvody vyměření reagovat. Nemohl tak adekvátně chránit svá práva, která tím byla dotčena. Důvody vyměření se dozvěděl až z nezákonného rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností. Na tyto již jednak nemohl také reagovat a jednak bylo-li toto rozhodnutí posouzeno oběma správními soudy jako nezákonné, nelze z něj dovozovat žádné právní důsledky. Krajský soud se proto mýlí, dovozuje-li, že z hlediska naplnění práv postačí, pokud se stěžovatel z platebního výměru dozví, údaje o výši daně a o způsobu jejího stanovení s odůvodněním, že *„daňový řád nepřiznává žalobci jako ručiteli ve vyměřovacím řízení žádná procesní práva“*.

Stěžovatel tedy uzavírá, že daň z převodu nemovitostí, k jejíž úhradě byl jako ručitel vyzván, byla vyměřena rozhodnutím, které vykazuje zásadní formální vady. Tyto vady pak činí platební výměr neplatným ve smyslu ust. § 32 odst. 7 ZSDP a nepřezkoumatelným. Okolnost, že již nyní nelze podle ust. § 264 odst. 9 daňového řádu osvědčit neplatnost tohoto rozhodnutí ještě neznamená, že by tato vada platebního výměru

pokračování

byla odstraněna. Platební výměr i nadále zůstává neplatným právním aktem, který není způsobilý vyvolávat právní účinky. V řízení se tedy nedomáhá osvědčení neplatnosti platebního výměru, nýbrž toho, aby bylo k této neplatnosti a nepřezkoumatelnosti (nezákonnosti) přihlédnuto v řízení o žalobě proti ručitelské výzvě. Nelze totiž po něm spravedlivě žádat, aby platil daň z titulu nezákonného neplatného a nepřezkoumatelného platebního výměru.

Jelikož i Nejvyšší správní soud v předchozím zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že je platební výměr stanovící daň, za jejíž úhradu stěžovatel ručí, podkladovým rozhodnutím, musí být jeho zákonnost posouzena a přezkoumána společně s žalobou napadeným rozhodnutím. Vzhledem ke zjevné nezákonnosti platebního výměru, je proto nezákonná i na něj navazující ručitelská výzva k úhradě takto vadně stanovené daně. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti 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 třetího 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 vytýká 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 námitky 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 námitky, 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). Námitky, které již byly předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu v řízení o předchozí kasační stížnosti, a námitky, které nebyly v předchozí kasační stížnosti uplatněny, ačkoliv uplatněny být mohly, je tedy nutno považovat za nepřipustné (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).

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil svým rozsudkem ze dne 27. 8. 2015, č. j. 7 Afs 144/2015 - 29, v pořadí druhý rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost a předcházejícím rozsudkem ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 As 90/2014 - 43, první rozsudek krajského soudu pro zásadní vady řízení (správní soud aplikoval na věc neplatný právní předpis) a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, nevyslovil v 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 nepřipustné 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 žalobce.

Stěžovatel v nynější kasační stížnosti napadá rozsudek krajského soudu pouze z důvodu podřaditelného pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle stěžovatele krajský soud nesprávně po právní stránce posoudil otázku neplatnosti platebního výměru správce daně ze dne 29. 11. 2010, č. j. 267719/10/228960608262, otázku nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí, nepřezkoumatelnosti podkladového rozhodnutí (platebního výměru), jakož i otázku vad řízení před správním orgánem, resp. zda tyto vady mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Z obsahu předloženého spisu vyplývá, že daňovému dlužníku – společnosti RICOCHET Centrum s. r. o. (dále též „daňový dlužník“) byla dne 29. 11. 2010 stanovena daň z převodu nemovitostí, včetně zvýšení daně, tj. daňová povinnost ve výši 295.713 Kč (dále jen „daň“), bez toho, aby ve výroku rozhodnutí byla uvedena konkrétní ustanovení právních předpisů, podle nichž došlo ke stanovení daně. Jde-li o odůvodnění, tak tento platební výměr obsahoval toliko sdělení, že daň byla daňovému dlužníku vyměřena z moci úřední v souladu s ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků a dále, že tato daň byla daňovému dlužníku sankčně zvýšena o 8.613 Kč, neboť daňový dlužník nepodal včas přiznání k této dani. Jelikož daňový dlužník i přes probíhající exekuci uhradil z vymáhané daně jen částku 20.000 Kč, vydal správce daně dne 1. 10. 2012, pod č. j. 414519/12/228960608262, výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem a připojil k tomu kopii platebního výměru s doložkou právní moci. Touto výzvou uložil správce

pokračování

daně stěžovateli, aby uhradil jako ručitel daňového dlužníka nedoplatek na stanovené dani ve výši 133.550 Kč. Proti této výzvě podal stěžovatel včasné odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 27. 6. 2013, č. j. 17022/13/5000-14401-711180. Vyšel při tom z toho, že stěžovatelovy odvolací výhrady vůči podkladovému rozhodnutí (platebnímu výměru) plně vyvrátilo právě rozhodnutí správce daně o opravě zřejmých omylů a neprávností ze dne 6. 5. 2013, č. j. 914693/13/2701-24400-608262, které mu současně se svým rozhodnutím žalovaný doručil. Tímto bylo fakticky „nahrazeno“ původní odůvodnění platebního výměru odůvodněním jiným. Proti tomuto zamítavému rozhodnutí žalovaného směřovala žaloba, která vyústila v nyní Nejvyšším správním soudem přezkoumávaný zamítavý rozsudek krajského soudu.

Podle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu je nedoplatek povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy.

Podle ust. § 171 odst. 4 daňového řádu se proti výzvě ručiteli může ručitel odvolat; včas podané odvolání má odkladný účinek.

Podle ust. § 171 odst. 5 daňového řádu lze v rozhodnutí o odvolání snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, jako výsledek doměřovacího řízení nebo řízení o dozorčím prostředku vůči rozhodnutí o stanovení daně, za kterou ručitel ručí. V případě, že takto nelze změnit výši stanovené daně v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně, lze při uznání důvodů, že původní daň byla stanovena nesprávně, snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, pouze vůči ručiteli.

Podle ust. § 172 odst. 1 daňového řádu má ručitel, kterému byla doručena výzva podle § 171 odst. 1, při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt, jakož i oprávnění ke zproštění povinnosti mlčenlivosti podle § 52 odst. 2 o informacích podléhajících povinnosti mlčenlivosti, se kterými byl seznámen.

Podle ust. § 172 odst. 2 daňového řádu po oznámení výzvy ručiteli je ručitel oprávněn nahlížet do spisu ohledně nedoplatku, za který ručí, v rozsahu nezbytném pro uplatnění oprávněného prostředku, podání podnětu k použití dozorčího prostředku nebo podnětu k prominutí daně. Do té doby má právo na informaci od správce daně o výši nedoplatku, za který ručí.

Podle ust. § 57a odst. 2 ZSDP v odvolání může ručitel namítat pouze skutečnost, že a) není ručitelem, b) nejsou splněny podmínky podle odstavce 1, c) ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo ohledně daně, u které dosud neuplynul den splatnosti, d) právo na vymáhání požadovaného nedoplatku bylo zcela nebo zčásti promlčeno, nebo e) nedoplatek zanikl nebo neexistuje.

Podle ust. § 57a odst. 3 ZSDP, ode dne, kdy se výzva podle odstavce 1 stane pravomocnou, je ručitel oprávněn podat návrh na obnovu řízení, ve kterém byla daňovému dlužníku stanovena daň, k úhradě jejíhož nedoplatku byl ručitel vyzván.

Krajský soud se především mylí, dovozuje-li, že stěžovateli jako ručiteli v daňovém řízení nepřísluší vznášet jakékoli výhrady vůči výši daně a způsobu jejího stanovení, za kterou ze zákona ručí. Opak je pravdou.

Jak z původní právní úpravy, tak i podle daňového řádu [srov. § 57 odst. 2 písm. c), § 57a odst. 3 ZSDP a § 172 odst. 2 daňového řádu] vyplývá, že ručitel je oprávněn v odvolacím řízení vznášet své výhrady i k výši stanovené daně za kterou ručí, i způsobu jejího stanovení. Ručitel je podle daňového řádu (a byl i podle ZSDP) dokonce legitimován k uplatnění mimořádných opravných prostředků ve vztahu k vyměření dani za kterou ručí. Nelze totiž vyloučit, že daňový dlužník, vědom si zákonného ručení nabyvatelem zcizených nemovitostí, zůstane v řízení, jímž mu je stanovena daň z převodu nemovitostí v rozporu se zákonem nečinným. Tak tomu bylo i v této věci. Tomuto závěru ostatně odpovídá i konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu. Např. již v rozsudku ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 174/2004 - 68, který byl publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1770/2009, tento soud judikoval, že: *„Má-li mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník – tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně – nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobitý ospravedlnit nerovný přístup k daňovému dlužníku a ručiteli spočívající v dispozici s diametrálně kvalitativně odlišnými prostředky k obraně před totožnou povinností. Rozsah možných uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti výzvě vydané dle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze proto omezit. Ručitel má v odvolání právo namítat i ty skutečnosti, které směřují již k samotnému vyměření daňové povinnosti, za kterou je ručení uplatněno“*. Na významu tohoto judikátu ničeho neubírá ani okolnost, že se vztahuje k ust. § 57a ZSDP a nikoliv k právní úpravě ručení podle § 171 a násl. daňového řádu. Je tomu tak i proto, jak ostatně Nejvyšší správní soud uvedl již v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 7 Afs 144/2015 - 29 (str. 7 odst. 7), že změnou právní úpravy (účinností daňového řádu) došlo k rozšíření okruhu možných odvolacích námitek proti ručitelské výzvě.

Pokud je tedy ručitel (zde stěžovatel) – ze zákona – na jedné straně oprávněn vznášet v daňovém řízení své výhrady vůči výši vyměření daně a způsobu jejího stanovení daňovému dlužníkovi, je na straně druhé správní orgán povinen umožnit mu, aby tyto výhrady mohl ručitel vznášet a stejně tak je povinen ve svém rozhodnutí tyto odvolací důvody řádně vypořádat. Takto však správní orgány v této věci nepostupovaly. Není to správní soud (krajský soud či dokonce Nejvyšší správní soud), kdo by měl posuzovat jako první v pořadí zákonnost vydané ručitelské výzvy. Uvedené tedy znamená, že správce daně je povinen ručiteli umožnit nahlížet do spisu ohledně nedoplatku, za který ručí, ale také – vyžaduje-li to zákon - své rozhodnutí – zde platební výměr ze dne 29. 11. 2010, od něž byla následně odvislá napadená ručitelská výzva – řádně odůvodnit.

Je tomu tak jednak proto, že mu to výslovně ukládal zákon (srov. § 32 odst. 3 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2010 a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 90/2014 - 43), ale i proto, že jen z odůvodnění správního rozhodnutí lze zjistit, jaké důvody a úvahy vedly správní orgán k vydání takového rozhodnutí. Tyto důvody a úvahy totiž předurčují možný rozsah opravného prostředku proti tomuto rozhodnutí nebo rozhodnutím navazujícím - zde proti ručitelské výzvě, jejímž podkladovým rozhodnutím je právě platební výměr. Pokud by takové rozhodnutí

pokračování

neobsahovalo odůvodnění, ač by správně mělo, mělo by to nutně za následek nejen jeho neplatnost ve smyslu tehdy účinného ust. § 32 odst. 2 a 3 ZSDP, ale současně i jeho nepřezkoumatelnost.

Aby tedy ručitel mohl realizovat veškerá svá oprávnění (prostředky obrany), která mu podle zákona přísluší, musí být obeznámen s důvody, které vedly správní orgán ke způsobu vyměření daně a k vyměření daně v určité výši daňovému dlužníkovi. Tak tomu ale v této věci nebylo.

Uvedené platí tím spíše, pokud zákon (ZSDP) správci daně ukládal, aby své rozhodnutí odůvodnil. Pokud však správce daně tomuto zákonnému požadavku nevyhověl a tento nedostatek nebyl odstraněn ani za použití v úvahu připadajících řádných či mimořádných opravných prostředků (ust. § 104 odst. 2 daňového řádu nelze připustit), pak nelze než konstatovat, že se jedná o zcela zásadní vadu v řízení před správními orgány, která měla vliv na zákonnost navazujících rozhodnutí správce daně a žalovaného – zde ručitelské výzvy a rozhodnutí o odvolání proti ní. Je tomu tak jednak proto, že na platební výměr je třeba nahlížet jako na nepřezkoumatelný a jednak proto, že stěžovateli (ručiteli) bylo postupem správních orgánů obou stupňů znemožněno domáhat se posouzení zákonnosti podkladového rozhodnutí - platebního výměru ze dne 29. 11. 2010 před správními orgány.

Pokud v projednávané věci nebyla předestřená vada pokladového rozhodnutí odstraněna v odvolacím řízení proti tomuto platebnímu výměru, ani následně prostřednictvím v úvahu přicházejících mimořádných opravných (dozorčích) prostředků, s jejichž výsledkem by byl ručitel (stěžovatel) řádně obeznámen v průběhu odvolacího řízení proti ručitelské výzvě, ve kterém právě stěžovatel na nezákonnost platebního výměru výslovně správní orgány upozorňoval (před rozhodnutím o odvolání proti této výzvě), je nutno takovou vadu považovat za vadu řízení ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) a c), či ust. § 78 odst. 1 ve spojení s ust. § 75 odst. 2 věta druhá s. ř. s.

Krajský soud se proto mylí, dovozoval-li, že stěžovatel jako ručitel nemohl v daňovém řízení vznést ve formě odvolacích důvodů své výhrady vůči výši vyměřené daně a vůči způsobu jejího stanovení, k úhradě jejíhož nedoplatku byl vyzván ručitelskou výzvou. Stejně tak se krajský soud mylí, pokud následně dovodil, že stěžovatel nebyl dotčen na svých právech ve správním řízení, pokud se až z rozhodnutí o odvolání, resp. z nezákonného rozhodnutí správce daně ze dne 6. 5. 2013, č. j. 914693/13/2701-24400-608262, doručeného mu též den jako rozhodnutí o odvolání, dozvěděl skutečné důvody a úvahy správce daně, které jej vedly k vyměření daně daňovému dlužníkovi právě ve výši 287.100 Kč, resp. k zaplacení její neuhrazené dílčí části, k čemuž byl posléze vyzván stěžovatel z titulu svého ručitelského závazku.

Na uvedeném ničeho nemůže změnit ani nyní jinak správný právní názor krajského soudu, že v důsledku nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb. (daňového řádu) již správní orgány nemohly osvědčit (deklarovat) neplatnost platebního výměru, neboť současně nebyly dány podmínky jeho nicotnosti (§ 264 odst. 9 ve spojení s § 105 odst. 2 daňového řádu). Tato okolnost totiž nemůže mít jakýkoliv vliv na jinak zřejmou vlastnost platebního výměru (jeho nepřezkoumatelnost). Stejně tak nemůže ovlivnit nezákonnost navazujících

postupů správních orgánů, které svým postupem ovlivnily možnost konkrétního skutkového a právního tvrzení stěžovatele v jeho odvolání.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 2. 2016, č. j. 31 Af 45/2013 – 141, je opodstatněná, a proto napadené rozhodnutí podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích podané správní žaloby, vysloveného závazného názoru tohoto i předchozích zrušujících rozsudků Nejvyššího správního soudu a v souladu se zákonem nově posoudil zákonnost rozhodnutí žalovaného, a teprve poté aby vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

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

Nejvyšší správní soud 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.

O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 12. května 2016

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu