ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **I. P., s. r. o.,** zastoupeného Mgr. Petrem Švadlenou, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, ve věci kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 6. 2004, sp. zn. 31 Ca 171/2003,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 6. 2004, sp. zn. 31 Ca 171/2003, **s e z r u š u j e** a věc **s e** mu **v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým bylo pro nezákonnost zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 10. 10. 2003, č. j. 3646/150/2003-Er. Citovaným rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hlinsku ze dne 12. 5. 2003, č. j. 18786/03/235970/3600.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle něhož lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel především namítá, že v daném případě žádost o opravu zřejmých omylů a nesprávností byla žalobcem uplatněna ve vztahu k rozhodnutím, jimiž nebyla stanovena daň, jelikož tato rozhodnutí se týkala příslušenství daně (penále, úrok za dobu povolení splátek). Hodnocení otázky, zda daň nebyla stanovena někomu, kdo ji podle zákona není povinen platit podle ustanovení § 56 odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní

a poplatků by přicházelo v úvahu toliko u rozhodnutí, jimiž byla stanovena daň. Tato rozhodnutí však žalobce nenapadl a finančními orgány nebyly shledány okolnosti, jež by odůvodňovaly postup dle ustanovení § 56 cit. zákona. Podstatou sporu mezi stěžovatelem a žalobcem nicméně nebyla skutečnost, zda daň a penále nebyly stanoveny někomu, kdo je není povinen platit, nýbrž to, že úhrada daňových povinností byla prováděna subjektem odlišným od subjektu, jemuž byly předmětné povinnosti prvotně stanoveny správcem daně a s nímž bylo v tomto směru i jednáno. K otázce spojení sedmi věcí stěžovatel uvedl, že toto spojení provedl již správce daně, jehož rozhodnutí však krajský soud nezrušil, a stěžovatel nemá zákonnou možnost tyto věci rozdělit. Navíc, pro spojení věci existoval racionální důvod.

Z uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že pokud by měl být správný názor obsažený v kasační stížnosti, byla by výrazně omezena náprava nezákonných rozhodnutí správců daně týkajících se příslušenství daně. V rozporu s čl. 4 a s čl. 11 Listiny základních práv a svobod by tak mohly být ukládány daně bez možnosti vymožení nápravy, tzn. mohly by být stanoveny povinnosti týkající se příslušenství daně bez existence původní daňové povinnosti. K této situaci došlo i v projednávané věci, kdy se žalobce nemohl domáhat zrušení konstitutivního daňového rozhodnutí, neboť žádná daň mu nebyla vůbec vyměřena. Žalobce proto zastává názor, že stěžovatel svojí rozšiřující interpretací zákona dochází k výsledku nepříznivému pro účastníka řízení, což odporuje nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 487/2000.

Proto žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že dne 26. 7. 2002 podal žalobce žádost o opravu zřejmých omylů a nesprávností podle ustanovení § 56 zákona č. 337/1992 Sb., kterou se domáhal zrušení daňových povinností, vyplývajících z blíže specifikovaných sedmi platebních výměrů, vydaných na daňové penále, resp. na úrok za dobu splátek daně.

Finanční úřad v Hlinsku shora označeným rozhodnutím ze dne 12. 5. 2003 tuto žádost zamítl.

Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl stěžovatel citovaným rozhodnutím ze dne 10. 10. 2003. V tomto rozhodnutí uvedl, že na základě smlouvy č. 329/96, která nabyla účinnosti dne 1. 10. 1996, na kupujícího I. L., s. r. o. (poznámka soudu: pod tímto jménem dříve vystupoval žalobce) přešly závazky související s privatizovaným majetkem, když předmětem koupě byl pivovar H. - privatizovaný majetek podniku P. H. K., s. p. Dne 1. 10. 1996 byla sepsána předávací inventura, v jejíž části „účty pasivní“ jsou uvedeny blíže vyčíslené daňové nedoplatky na dani z přidané hodnoty, na spotřební dani a na penále k těmto daním. Závěrečný protokol o této inventuře podepsal jednatel žalobce. Z uvedeného je proto zřejmé, že příslušné platební výměry neobsahují zřejmou chybu nebo omyl. Příslušenství daně sleduje osud daňové povinnosti a tímto postupem nelze napravit případné pochybení při stanovení této povinnosti, jelikož v tomto případě by se již nejednalo o chybu či omyl v rozhodnutí, nýbrž o vadu celého předcházejícího řízení ve smyslu ustanovení § 63 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb.

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem napadeným nyní posuzovanou kasační stížností toto rozhodnutí stěžovatele zrušil pro nezákonnost. Dospěl totiž k názoru, že stěžovatel opomenul hodnotit, zda není naplněna další podmínka pro opravu, tzn. stanovení daně někomu, kdo ji není povinen zaplatit, což právě namítl žalobce. Protože se stěžovatel s touto námitkou nevypořádal, vydal nepřezkoumatelné rozhodnutí, které z tohoto důvodu soud zrušil. Přitom uvedl, že mu nepřísluší předjímat právní názor stěžovatele a za této procesní situace se nemůže ani vyjádřit ke skutkovému stavu věci. Rozhodnutí stěžovatele rovněž vytkl, že postrádá úvahu o včasnosti podání žádosti o opravu zřejmých omylů a nesprávností a že spojil ke společnému řízení sedm věcí, což mu zákon č. 337/1992 Sb. neumožňuje.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že mezi účastníky řízení není sporu co do skutkových okolností věci, nýbrž toliko co do jejího právního vyhodnocení. Proto se i zdejší soud v dalším, vázán uplatněným kasačním důvodem, soustředil na správnost výkladu dotčených zákonných ustanovení.

Relevantním je v tomto směru především ustanovení § 56 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož „*stanovenou daň správce daně rozhodnutím opraví nebo zruší na žádost nebo z úřední povinnosti, pokud*

a) byla stanovena někomu, kdo podle zákona ji není povinen platit,

b) došlo při stanovení daňové povinnosti k zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu. Je-li v tomto případě stanovena dvojí daňová povinnost různě vysoká, zruší se daňová povinnost nižší.“

V projednávané věci spočívá ratio decidendi napadeného rozsudku v tom, že se stěžovatel nevypořádal s námitkou ohledně stanovení daně někomu, kdo ji není povinen zaplatit, a zatížil tak svoje rozhodnutí nepřezkoumatelností, což krajský soud označil za nezákonnost.

K tomu Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že případné opomenutí některé námitky správním orgánem nepředstavuje nezákonnost rozhodnutí správního orgánu, nýbrž vady řízení, jelikož nezákonnost lze vymezit jako nesprávné posouzení relevantní právní otázky, zatímco vady řízení představují chybný procesní postup správního orgánu. Potencionální opomenutí řádně uplatněné odvolací námitky v tomto kontextu nutně představuje vadu řízení a nebyl proto důvod zrušit citované rozhodnutí stěžovatele pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že stěžovatel správně namítá, že spornou otázkou v projednávané věci nebylo stanovení daně někomu, kdo ji podle zákona není povinen platit, nýbrž že úhrada daňových povinností byla prováděna subjektem odlišným od subjektu, jemuž byly tyto povinnosti stanoveny správcem daně. Respektujíc určitou souslednost daňového řízení je totiž logické, že daňový subjekt je oprávněn k procesním úkonům v jejich určité návaznosti. Jestliže tedy v projednávané věci již existovala stanovená daňová povinnost a prostředky proti jejímu stanovení byly vyčerpány, resp. nebyly vůbec využity, není možno postupem podle ustanovení § 56 cit. zákona a toliko ve vztahu k příslušenství daně zpochybnit tuto samotnou daňovou povinnost.

Z obsahu odvolání, podaného žalobcem proti citovanému rozhodnutí správce daně, je zřejmé, že klíčovou námitkou skutečně bylo popření toho, že by žalobce byl daňovým dlužníkem (tzn. že došlo k přechodu daňové povinnosti), a to proto, že všechny předmětné daňové povinnosti vznikly ještě před uzavřením smlouvy o prodeji privatizovaného majetku. Nejvyšší správní soud se však neztotožňuje s názorem krajského soudu v tom smyslu, že by se s touto námitkou stěžovatel řádně nevypořádal, když z rekapitulační části tohoto rozsudku je jasně patrno, že stěžovatel z konkrétních skutkových okolností věci (smlouva o prodeji, předávací inventura, zápis o předání a převzetí privatizovaného majetku atd.) dovodil, že žalobce předmětné a konkrétně vyčíslené daňové nedoplatky výslovně převzal a projevil i snahu je uhradit. Přitom stěžovatel vycházel z právního názoru (s odkazem na pokyn MF č. D-97), že na nabyvatele privatizovaného majetku přecházely všechny daňové povinnosti státního podniku související s privatizovaným majetkem, a to z důvodu, že ustanovení § 15 zákona č. 92/1991 Sb. je ve vztahu k ustanovení § 45 zákona č. 337/1992 Sb. ustanovením zvláštním. Lze proto uzavřít, že se stěžovatel otázkou stanovení daně někomu, kdo ji podle zákona není povinen platit, řádně zabýval a nebyl proto dán důvod pro zrušení jeho rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost. Jinak řečeno, z obsahu citovaného rozhodnutí stěžovatele plyne jeho právní názor k uplatněné odvolací námitce přechodu daňové povinnosti a nesporným právem krajského soudu bylo za této situace zaujmout řádně zdůvodněný právní názor odchylný. Krajský soud tak však neučinil a zrušil rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že se stěžovatel nedopustil vad řízení, označených ve zrušovacím rozsudku krajského soudu.

Pro úplnost nutno uvést, že stěžovatel toto pochybení krajského soudu chybně podřadil pod kasační důvod upravený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jakkoliv je zjevné, že ve skutečnosti se jedná ve smyslu písm. d) cit. ustanovení o nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, když tato vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Pokud se tedy krajský soud vědomě nevyjádřil se k právnímu a skutkovému stavu projednávané věci, bude tak nucen po tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu učinit. Přitom je nutno řádně se argumentačně vypořádat též s relevantní judikaturou k této právní otázce, obsaženou např. v usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 164/01 nebo v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 27/2004 a 4 Afs 30/2003 a týkající se přechodu daňových povinností spojených s privatizovaným majetkem. Je pak věcí krajského soudu, zda se v daném případě vyjádří i k otázce výkladu ustanovení § 56 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. ve vztahu k příslušenství daně.

Nejvyšší správní soud se konečně ztotožňuje s názorem stěžovatele, že výtka krajského soudu adresovaná stěžovateli a týkající se spojení sedmi věcí ke společnému řízení je zcela nepřípadná, neboť krajský soud se dopouští omylu, když uvádí, že toto spojení provedl stěžovatel, jelikož toto spojení provedl již správce daně. Navíc, i pokud by toto spojení bylo provedeno nevhodně, není samo o sobě důvodem zrušení daňových rozhodnutí.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 24. srpna 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu