



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **L. K.**, zastoupeného JUDr. Martinem Týlem, advokátem se sídlem Škroupova 561, Pardubice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 4. 2002, č. j. 5216/140/2001-DPN OJ 202/Mes, a č. j. 5218/140/2001-DPN OJ 203/Mes, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2005, č. j. 31 Ca 47/2005 - 88,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2005, č. j. 31 Ca 47/2005 - 88, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Shora označeným rozsudkem krajský soud zamítl žaloby, jimiž se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí, kterými žalovaný zamítl jeho odvolání proti výzvám Finančního úřadu v Pardubicích (dále také „správce daně“) ze dne 25. 7. 2001, č. j. 129769/01/248962/5011 a č. j. 129685/01/248962/5011, k zaplacení nedoplatků na dani z převodu nemovitostí ručitelem ve výši 354 240 Kč a 240 000 Kč za dlužníka HTT-Tesla Pardubice, s. r. o. (dále jen „dlužník“).

V záhlaví označená rozhodnutí žalovaného napadl žalobce samostatnými žalobami. Krajský soud podle § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil obě žaloby ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 25. 9. 2003, č. j. 31 Ca 77/2002 - 42, obě napadaná rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Námitky obsažené v žalobě nepovažoval za důvodné, oprávněnou však shledal námitku, kterou žalobce uplatnil při jednání před soudem. Ta spočívala v tvrzení, že daňový dlužník žalobci sdělil, že vyměřenou daň již uhradil a žádal, aby tato okolnost byla vzata v úvahu a prověřena. Krajský soud pak dospěl k závěru, že pro posouzení této námitky nebyl ve správním spise dostatek podkladů, touto námitkou se žalovaný nezabýval

ani v odůvodnění napadeného rozhodnutí a proto krajský soud žalobou napadená rozhodnutí zrušil.

Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69, za použití § 109 odst. 3 s. ř. s. shledal kasační stížnost důvodnou a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Důvodem zrušení byla skutečnost, že krajský soud postupoval v rozporu se zásadou koncentrační. Aniž by shledal důvody pro přezkum z úřední povinnosti napadená rozhodnutí žalovaného k opožděné námitce (uplatněné při jednání) žalobce zrušil. Překročil tak meze přezkumu a řízení před soudem zatížil vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

II.

Po zrušujícím rozsudku krajský soud nařídil nové jednání ve věci. Rozsudkem ze dne 10. 11. 2005 krajský soud žaloby zamítl. Připustil, že doba, která uplynula od vyměření daně daňovému dlužníku do vydání výzvy daňovému ručiteli byla poměrně dlouhá, neuznal však, že by právo správce daně vymáhat daňový nedoplatek na ručiteli zaniklo. Uvedl, že daňový řád umožňuje správci daně zajistit daňové pohledávky zástavním právem podle § 72 nebo je vymáhat postupem podle § 73, a zároveň žádat úhradu nedoplatku na ručiteli podle § 57 odst. 5, přičemž podmínky stanovené tímto ustanovením byly v daném případě splněny, resp. žalobce neuvedl v žalobě nic, co by tento závěr zpochybnilo.

Krajský soud neuznal námitku žalobce, že v důsledku nečinnosti správce daně došlo k tomu, že jeho pohledávky za dlužníkem byly v konkursním řízení zjištěny jako pohledávky bez práva na přednostní uspokojení, čímž měl zkrátit své uspokojení v konkursním řízení a přenést svou daňovou povinnost na ručitele, přičemž žalobce v důsledku postupu správce daně ztratil možnost přihlásit předmětnou pohledávku za úpadcem do konkursního řízení. Krajský soud vyšel z toho, že žalobce je dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. daňovým ručitelem. Pokud poplatník daně nezaplatí daň ani po výzvě v náhradní lhůtě dle § 73 odst. 1 daňového řádu, je správce daně oprávněn vyzvat k plnění ručitele podle § 57 odst. 5 daňového řádu a tak také správce daně v předmětné věci postupoval. Dále krajský soud konstatoval, že dopad rozhodnutí správce daně podle § 57 odst. 5 daňového řádu do probíhajícího konkursního řízení překračuje rámec přezkumného řízení soudem.

Závěrem krajský soud uvedl, že ostatními námitkami, které žalobce vznesl až při jednání, se krajský soud s odkazem na koncentrační zásadu (§ 71 odst. 2, § 72 odst. 1 a 4 s. ř. s.) nezabýval.

III.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce včas podanou kasační stížností, v níž na prvním místě namítal, že se krajský soud neřídil závazným názorem, který Nejvyšší správní soud vyjádřil ve svém předchozím rozhodnutí v dané věci. Toto pochybení krajského soudu spočívalo dle žalobce v tom, že ve svých žalobách uplatnil minimálně dvě námitky, a to jednak námitku nečinnost správce daně a s tím spojeného zkrácení uspokojení žalovaného v konkursním řízení a dále také námitku spočívající v tom, že správce daně svým postupem obcházel zákon o konkursu a vyrovnání a proto byl jeho postup nezákonný. S druhou z uvedených námitek se krajský soud vůbec nevypořádal a v rozporu s tím, co uvedl Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku v dané věci, nepřezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů.

Dále žalobce namítl, že krajský soud porušil i ustanovení § 75 odst. 2 věty druhé s. ř. s., protože nepřezkoumal úkony správce daně, které byly podkladem pro vydání jím napadených rozhodnutí. Těmito podkladovými rozhodnutími byly úkony správce daně činěné podle § 73 odst. 1 daňového řádu činěné vůči daňovému dlužníku, které žalobce nemohl napadnout samostatnou žalobou. Žalobce odkázal na odůvodnění rozsudku, v němž krajský soud uvedl, že výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem musí předcházet výzva správce daně vůči daňovému dlužníku k zaplacení daně v náhradní lhůtě dle § 73 odst. 1 daňového řádu a že k takovému postupu v daném případě došlo. Tento závěr však odporuje napadeným rozhodnutím žalovaného, v nichž se uvádí, že výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě nebyly vydány, neboť v době, kdy tak správce daně mohl učinit byl již na majetek dlužníka prohlášen konkurs. Daňový řád však pro aplikaci § 73 odst. 1 v případě prohlášení konkursu na majetek dlužníka žádnou výjimku nestanoví. Žalobce se proto domnívá, že výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem byly neplatné, což měl správce daně osvědčit. Jestliže tak neučinil, měl krajský soud vyhovět jeho žalobám, a to i bez toho, že námitka neplatnosti výzev nebyla uvedena v žalobě. Zákonnost výzev měl krajský soud posoudit sám bez dalšího, protože žalobce neměl a ani nemohl mít žádnou „takovou informaci“ v době přípravy žaloby k dispozici. Žalobce připomněl, že žalovaný se opakovaně vůči němu dovolával povinnosti mlčenlivosti.

Konečně žalobce poukázal také na skutečnost, že ani námitku úhrady daně nemohl vznést v žalobě, protože neměl zákonnou možnost zjistit od daňového dlužníka stav úhrady nedoplatku a správce daně má ohledně takových skutečností povinnost mlčenlivosti. Námitku úhrady daně daňovým dlužníkem uplatnil až v okamžiku, kdy se o této skutečnosti neoficiálně dozvěděl od zaměstnance dlužníka, přičemž návrh na výslech svědka Ing. P. R. krajský soud v důsledku vázanosti názorem Nejvyššího správního soudu odmítl. Tuto skutečnost uvedl žalobce pouze „pro úplnost“, protože si je vědom, že Nejvyšší správní soud vyjádřil ohledně přípustnosti jeho námítky úhrady nedoplatku ve svém předcházejícím rozhodnutí, a proto tato skutečnost nemůže být důvodem pro podání této kasační stížnosti. Zároveň žalobce poukázal na to, že Ústavní soud ve věci sp. zn. Pl. ÚS 30/05 rozhoduje o návrhu Nejvyššího správního soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy na zrušení ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby byla kasační stížnost žalobce jako nedůvodná zamítnuta. Dle jeho názoru se krajský soud jednoznačně vyjádřil ke všem žalobním námitkám. Pokud jde o žalobcovu námitku poukazující na absenci výzvy podle § 73 odst. 1 daňového řádu, žalovaný připomněl, že dne 7. 12. 1998 byl na majetek dlužníka prohlášen konkurs a správce daně v souladu s ustanovením § 20 odst. 1 ZKV přihlásil v zákonné lhůtě svou pohledávku. V takovém případě se vydání výzvy podle § 73 odst. 1 daňového řádu jeví jako zcela nadbytečné, protože správce konkursní podstaty dlužníka nemůže daňový nedoplatek uhradit do vydání rozvrhového usnesení soudem. Žalovaný se tedy ztotožnil s názorem krajského soudu, že postup správce daně byl v souladu s právními předpisy.

IV. / a

Jak žalobce správně uvedl ve své kasační stížnosti, Ústavní soud v řízení vedeném pod sp. zn. Pl. ÚS 30/05, rozhodoval o návrhu zdejšího soudu na zrušení § 57 odst. 5 daňového řádu. Usnesením ze dne 11. 7. 2006 však Ústavní soud toto řízení podle § 67 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, zastavil, protože Parlament České republiky přijal dne 25. 4. 2006 zákon č. 230/2006 Sb., jímž došlo také ke změně daňového řádu, a to tak, že ustanovení § 57 odst. 5 bylo zrušeno a institut ručení byl nově upraven v § 57a daňového řádu.

Nejvyšší správní soud však poté podal ve věci sp. zn. 2 Afs 108/2005 dne 4. 10. 2006 návrh na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu; tento návrh odůvodnil tím, že daného ustanovení bylo třeba v období před účinností zákona č. 230/2006 Sb. v předmětné věci užít, přičemž podle čl. 95 odst. 2 Ústavy platí, že má-li být aplikováno v řízení před soudem ustanovení zákona, které shledá soud v rozporu s ústavním pořádkem, nemá jinou možnost, než podat návrh na zrušení ustanovení, které má být užito, neboť při rozhodování je vázán zákonem. S ohledem na probíhající řízení před Ústavním soudem zdejší soud usnesením ze dne 11. 10. 2006, č. j. 1 Afs 3/2006 - 116, které nabylo právní moci dne 23. 10. 2006, řízení o kasační stížnosti žalobce přerušil. O návrhu zdejšího soudu pak Ústavní soud rozhodl náležením ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 (dostupný na www.nalus.usoud.cz).

Zdejší soud proto usnesením ze dne 6. 3. 2008, které nabylo právní moci dne 14. 3. 2008, rozhodl o pokračování v řízení o kasační stížnosti žalobce a nyní přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.

IV. / b

Jako důvod kasační stížnosti žalobce výslovně označil pouze to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem vyjádřeným Nejvyšším správním soudem v předchozím rozsudku v dané věci, tedy důvod uvedený v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

Předchozí rozsudek krajského soudu v dané věci zrušil Nejvyšší správní soud z důvodů, k nimž byl povinen dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlídnout z úřední povinnosti; jak je již uvedeno výše, předchozí řízení před krajským soudem bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Tato vada konkrétně spočívala v porušení zásady koncentrační vyjádřené v § 71 odst. 2 s. ř. s.; zdejší soud dospěl k závěru, že krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného na základě žalobcem opožděně uplatněné námitky úhrady daňového nedoplatku daňovým dlužníkem. Nejvyšší správní soud tedy ve svém předchozím rozsudku v dané věci neposuzoval důvody, pro které poprvé krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, ani se nezabýval otázkou, zda a jak krajský soud posoudil v žalobě uplatněné námitky.

Ve svém v pořadí druhém rozsudku v dané věci pak krajský soud žaloby zamítl, přičemž k žalobcem opožděně vznesené námitce úhrady nedoplatku daňovým dlužníkem již nepřihlížel. Tím krajský soud beze zbytku respektoval právní názor vyjádřený zdejším soudem v předchozím rozsudku a důvod kasační stížnosti podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. tak nepřichází v nyní souzené věci vůbec v úvahu.

Nicméně pokud žalobce nyní v kasační stížnosti uplatnil námitku uhrazení daně daňovým dlužníkem, s tím, že tato skutečnost představuje důvod zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem, je třeba tuto považovat právě na základě § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. za nepřijatelnou (srov. obdobně např. rozsudek ze dne 8. 4. 2005, č. j. 7 Afs 338/2004 - 106). Zdejší soud již jednou závazně rozhodl, že tuto námitku žalobce uplatnil v řízení před krajským soudem opožděně a krajský soud tak k ní nemůže přihlížet. Argumentace žalobce, že svou námitku nemohl ve své žalobě uplatnit a učinil tak až při (prvém) jednání před krajským soudem je proto nerozhodná. Zcela na okraj pak lze poukázat na určitou nekonzistentnost v argumentaci žalobce, který např. při jednání před krajským soudem (po zrušujícím rozsudku zdejšího soudu) trval na tom, že uvedenou námitku uplatnil již v žalobě a tedy včas.

Pokud jde o ostatní kasační námitky žalobce, Nejvyšší správní soud uvádí, že představují důvody podřaditelné pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Z hlediska přezkumu napadeného rozsudku krajského soudu proto není podstatné, že žalobce jednotlivé námitky citovanému ustanovení nepodřadil, resp. že výslovně odkázal pouze na důvod uvedený v § 104

odst. 3 písm. a) s. ř. s. (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004 - 47, dostupné na www.nssoud.cz).

IV. / c

Nejvyšší správní soud předně uvádí, že již výše zmíněným nálezem ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006, Ústavní soud rozhodl, že ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. bylo v rozporu s čl. 1, čl. 11 odst. 1, čl. 36 odst. 1 a 2, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 a čl. 13 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Ústavní soud nicméně neshledal, že by i ostatní části ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu v uvedeném znění byly v rozporu s ústavním pořádkem.

Z odůvodnění nálezu Ústavního soudu je relevantní především tato argumentace: zákonodárce v ust. § 57 odst. 5 věta třetí cit. zákona anuloval právo ručitele na soudní přezkoumatelnost rozhodnutí týkajících se jeho základních práv ve všech situacích, s výjimkou tří výslovně uvedených, a tím tedy ústavně zaručené základní právo v těchto případech popřel. U daňových ručitelů, kteří by se domáhali soudní nápravy v případě, že bylo porušeno jejich základní právo jinak, než že by jim byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli nejsou ručiteli, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, tak došlo postupem zákonodárce k vyloučení této kategorie subjektů z práva dle čl. 36 odst. 2 Listiny.... Z principu rovnosti se však podává, že pokud má 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 způsobilý odůvodnit nerovnost v přístupu k daňovému dlužníku a ručiteli tak, jak je shora popsána (mají k dispozici diametrálně kvalitativně odlišné prostředky k obraně před totožnou povinností - rozsah uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti rozhodnutí o daňové povinnosti v relaci k jeho osobě je věcně dosti omezen).

V nyní souzené věci žalobce ve svých žalobách proti rozhodnutím žalovaného brojil proti tomu, že správce daně vydal první platné výzvy k úhradě daňového nedoplatku ručitelem až dne 25. 7. 2001, přičemž daňové povinnosti na dani z převodu nemovitostí byly dlužníku HIT - Tesla Pardubice, s. r. o., vyměřeny již v roce 1996. Nečinností správce daně byl žalobce dle svého tvrzení zkrácen na právech, neboť kdyby byl obdržel výzvu dříve, než byl na daňového dlužníka prohlášen konkurs, mohl vůči němu učinit významná opatření směřující k tomu, aby sám daň uhradil; takto se o své povinnosti hradit jako ručitel daň dozvěděl téměř tři roky po prohlášení konkursu a ztratil možnost předmětnou pohledávku za úpadcem přihlásit v konkursním řízení. Správce daně měl až do doby prohlášení konkursu na dlužníka řadu možností, jak si pohledávku daně zajistit na majetku daňového dlužníka a v důsledku své nečinnosti sám zkrátil možnost svého uspokojení v konkursu a nedůvodně přenesl daňovou povinnost na ručitele. V této souvislosti žalobce poukázal na to, že žalovaný v rozhodnutí nekonkretizoval, jaká opatření učinil vůči daňovému dlužníku, ač to žalobce ve svém odvolání proti výzvě požadoval; žalovaný tak porušil § 50 odst. 7 daňového řádu.

Dále žalobce v žalobách namítal, že vymáháním daňového nedoplatku na ručiteli daňového dlužníka, který je v úpadku, dochází k obcházení zákona, konkrétně § 32 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb., a namítá, že takové úkony jsou úkony neplatnými. Obcházení citovaného ustanovení zákona pak mělo spočívat v tom, že v případě, kdy by žalobce coby ručitel uhradil daňový nedoplatek (ať již dobrovolně či prostřednictvím exekuce) za dlužníka, pak by mu vzniklo právo uplatnit na správci konkursní podstaty úpadce - dlužníka pohledávku za podstatou, které se v konkursním řízení dostává přednostního uspokojení. Rovněž správce daně by dosáhl v průběhu konkursního řízení přednostního uspokojení před ostatními věřiteli. (V žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 5216/140/2001-DPN OJ 202/Mes též žalobce tvrdil, že předmětný

daňový nedoplatek ve výši 354 240 Kč již jako ručitel uhradil; tuto námitku pak vzal u prvního jednání před krajským soudem zpět.).

Právní názor obsažený v citovaném nálezu Ústavního soudu nelze opomenout v řízeních, která dosud nebyla skončena, a to i včetně těch řízení, která dobíhají u správních soudů. V těchto případech má (pouhý) interpretativní výrok Ústavního soudu pro aplikační praxi v podstatě stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis (srov. rozsudky ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 7/2005 - 127, a č. j. 5 Afs 174/2004 - 68, dostupné na www.nssoud.cz).

Lze tedy učinit dílčí závěr, že veškeré námitky, jimiž žalobce jak v řízení před žalovaným finančním ředitelstvím, tak posléze v řízení před krajským soudem, brojil proti postupu správce daně vůči dlužníkovi byly přípustné.

IV. / d

Nejvyšší správní soud je podle § 109 odstavců 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými. Podle ustanovení § 109 odst. 3 části věty za středníkem s. ř. s. je však povinen z úřední povinnosti přihlížet k vadám taxativně zde uvedeným, mimo jiné i k tomu, je-li napadené rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížností napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Ostatně sám žalobce kasační námitkou spočívající v tom, že se krajský soud vůbec nezabýval jednou z jeho žalobních námitek, právě nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu namítal, byť tuto svou námitku nepodřadil § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Jedním z principů představujících součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy České republiky), a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Z odůvodnění musí vyplyvat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Tato zásada je pro správní soudnictví vyjádřena v ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. Svůj odraz nachází také v judikatuře Nejvyššího správního soudu; *není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; oboje dostupné na www.nssoud.cz). Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] (rozsudku ze dne 18. 10. 2005, sp. zn. 1 Afs 135/2004 publikovaném pod č. 787/2006 Sb. NSS).*

Nejvyšší správní soud souhlasí s tvrzením žalobce, že v žalobě byla uplatněna námitka obcházení § 32 odst. 2 ZKV a že krajský soud se touto námitkou nijak nevypořádal. Z napadeného rozsudku je patrné, že při reprodukci obsahu žaloby krajský soud tuto námitku

pominul a zmínil ji pouze při reprodukci vyjádření žalobce při jednání, které proběhlo po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Lze tedy usuzovat, že krajský soud považoval také tuto námitku jako opožděně uplatněnou a proto se jí ve vlastním rozhodování a odůvodnění nezabýval.

Kromě uvedeného se krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku nezabýval ani námitkou, v níž žalobce poukazyval na porušení § 50 odst. 7 daňového řádu žalovaným. Žalobce v žalobě namítal, že ve svých odvoláních požadoval, aby žalovaný konkretizoval, „jaká opatření učinil správce daně vůči daňovému dlužníku“. Žalovaný však podle žalobce na tento požadavek nijak nereagoval.

Dále musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že krajský soud se řádně nevypořádal ani s žalobní námitkou nečinnosti správce daně v postupu vůči daňovému dlužníku. Konstatoval pouze, jaká oprávnění má správce daně podle daňového řádu, že v daném případě byly zákonné podmínky dle § 57 odst. 5 daňového řádu splněny a že námitku žalobce neuznává, přičemž dopady rozhodnutí správce daně do konkursního řízení jsou mimo rámec jeho přezkumu. Tyto závěry však krajský soud učinil bez jakéhokoli bližšího odůvodnění, proč považuje námitku žalobce za nedůvodnou, či bez reference k danému případu, jehož okolnosti jednak vyplývaly z rozhodnutí žalovaného a v podrobnostech potom i ze správního spisu, který měl krajský soud nepochybně k dispozici. Přitom odlišně od popisu postupu správce daně obsaženého v rozhodnutích žalovaného, krajský soud konstatoval, že správce daně v daném případě vyzval žalobce jako ručitele podle § 57 odst. 5 daňového řádu, po té, co daňový dlužník nezaplátil daň ani v náhradní lhůtě po výzvě podle § 73 odst. 1 daňového řádu. Své odchylné zjištění ohledně vydání výzvy správcem daně podle § 73 odst. 1 daňového řádu vůči daňovému dlužníku však krajský soud nijak nezdůvodnil.

IV. / e

Shora popsaný důvod zrušení rozsudku krajského soudu spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti, nicméně nebrání Nejvyššímu správnímu soudu, aby se zabýval kasační námitkou žalobce spočívající v tom, že krajský soud měl zrušit rozhodnutí žalovaného z důvodů nevydání výzev správce daně podle § 73 odst. 1 daňového řádu vůči daňovému dlužníku. Krajský soud měl podle žalobce z tohoto důvodu jeho žalobě vyhovět bez ohledu na skutečnost, že tuto námitku žalobce v žalobě neuplatnil; tvrdí, že uvedenou námitku v žalobě ani uplatnit nemohl, protože „žádnou takovou informaci neměl v době sepsání žalob k dispozici“.

Uvedenou námitkou žalobce uplatňuje důvod kasační stížnosti spočívající v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud však tuto kasační námitku shledává nedůvodnou.

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve svém předchozím rozsudku v dané věci (a také stručně shora v tomto rozsudku zopakoval), *řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispozitivní. Je na žalobci, ... aby v případě, kdy se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s.). Správní soudnictví je ovládáno i zásadou koncentrační. Žalobu je třeba podat v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 s. ř. s.) a pouze v této lhůtě může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.). ... Soud při přezkoumání správního rozhodnutí je vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí a (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu) přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a jen v mezích žalobních bodů*

(§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Ne jinak tomu bylo i podle právní úpravy účinné v době, kdy žaloba byla podána [§ 250b odst. 1, § 250b odst. 1 občanského soudního řádu ve znění účinném do 31. 12. 2002].

Sám žalobce připustil, že námitku absence výzev podle § 73 odst. 1 daňového řádu vůči daňovému dlužníku ve svých žalobách neuplatnil. Přitom ani neargumentoval, že by nevydání výzvy podle § 73 odst. 1 daňového řádu daňovému dlužníku způsobovalo takovou vadu rozhodnutí žalovaného, k níž jsou krajské soudy podle soudního řádu správního (srov. § 76 odst. 2 s. ř. s.) povinny přihlížet z úřední povinnosti, tedy nicotnost rozhodnutí žalovaného (resp. výzev správce daně k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 57 odst. 5 daňového řádu). Žalobce byl toho názoru, že absence výzev podle § 73 odst. 1 daňového řádu vůči dlužníku měla za následek pouze neplatnost jím napadených rozhodnutí. K vadě spočívající toliko v neplatnosti rozhodnutí daňových orgánů ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu však správní soudy přihlížejí pouze na základě řádně uplatněných žalobních námitek (viz výše); pokud jde o pojem nicotnosti rozhodnutí a jeho odlišení od neplatnosti rozhodnutí v daňových věcech Nejvyšší správní soud na tomto místě pro stručnost pouze odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS.

Ani Nejvyšší správní soud pak na základě své úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s. část věty za středníkem) neshledal, že by žalobcem napadená rozhodnutí žalovaného (resp. jím předcházející rozhodnutí správce daně - výzvy podle § 57 odst. 5 daňového řádu) byla stížena nicotností. Proto, pokud by tedy krajský soud z žalobcem nyní namítaného důvodu zrušil rozhodnutí žalovaného, pak by bylo řízení před ním opětovně zatíženo takovou vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé a k níž zdejší soud přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Nadto, tvrzení žalobce, že neměl v době podání žalob k dispozici náležitě informace neshledává Nejvyšší správní soud podložené; žalobce v kasační stížnosti sám zdůrazňuje, že skutečnost, že správce daně nevydal vůči daňovému dlužníku výzvy podle § 73 odst. 1 daňového řádu vyplývá z odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Je přitom nepochybné, že tato rozhodnutí měl žalobce v době podání žaloby k dispozici. Proto, pokud se domníval, že nevydání takových výzev správcem daně vůči daňovému dlužníku, je důvodem nezákonnosti jím napadených rozhodnutí, měl a mohl takovou námitku ve svých žalobách uplatnit.

Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud se žalobce v souvislosti s touto námitkou odvolává na ustanovení § 75 odst. 2, věta druhá s. ř. s., pak bez ohledu na to, zda výzvy správce daně vůči daňovému dlužníku podle § 73 odst. 1 daňového řádu byly skutečně vydány či nikoli, nebo zda takové výzvy lze považovat za podkladová rozhodnutí, je třeba zdůraznit, že i ustanovení § 75 odst. 2, věta druhá s. ř. s. podmiňuje přezkum podkladových rozhodnutí správním soudem uplatněním takové námitek v žalobě.

V.

Na základě shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud za použití § 109 odst. 3 části věty za středníkem shledal kasační stížnost důvodnou a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V dalším řízení se krajský soud bude náležitým způsobem zabývat všemi námitkami, jež žalobce řádně uplatnil ve svých žalobách, naopak ponechá stranou námitky, které žalobce uplatnil opožděně.

Při svém rozhodování by měl krajský soud přihlídnout i k judikatuře Nejvyššího správního soudu k otázce ručitelství a aplikace dříve účinného ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu (zejm. rozsudky ze dne 26. října 2005, sp. zn. 1 Afs 86/2004, publikovaný pod č. 792/2006 Sb. NSS, ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006 - 55, ze dne 29. 6. 2007, č. j. 8 Afs 35/2005 - 65, publikovaný pod č. 1395/2007 Sb. NSS, ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 162/2005 - 52, nebo ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 25/2005 - 62, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

V dalším řízení krajský soud, rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 7. května 2008

JUDr. Marie Žižková
předsedkyně senátu