

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce K. H.,** proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně,** nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2001, č. j. 5161/00/FŘ/150, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2003, č. j. 30 Ca 110/2001 – 30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se nepřiznává právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 8. 6. 2000, č. j. 7416/00/315970/4402, Finanční úřad v Polné (dále též „správce daně“) vydal rozhodnutí – výzvu podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků (dále též „daňový řád“), jíž vyzval žalobce, s odvoláním na jeho zákonnou povinnost ručení vyplývající z § 106 obchodního zákoníku, aby jako ručitel do výše své zákonné povinnosti ručení, která činí 14 000 Kč, uhradil vykázaný nedoplatek na dani z přidané hodnoty za daňového dlužníka - K. l., společnost s ručením omezeným.

Žalobcovo odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 2. 2001 zamítl. V odůvodnění poukázal na ustanovení § 106 obchodního zákoníku (ve znění tehdy účinném), podle něhož společník ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Žalovaný ověřil a vzal za prokázané, že ke dni vydání výzvy správcem daně byl stav zápisu v obchodním rejstříku týkající se předmětné obchodní společnosti takový, že u společníka – žalobce bylo zapsáno: „Vklad: 34 000 Kč; Splaceno: 20 000 Kč“. Žalovaný dovodil, že pro správce daně byl při rozhodování právně významný

pouze aktuální stav zápisu v obchodním rejstříku, týkající se dané osoby, a odvolatelovy námitky, že vklad byl splacen již v průběhu roku 1997 a že svůj obchodní podíl dne 15. 5. 2000 převedl, nejsou důvodné, neboť s ohledem na konstitutivní účinky zápisu o splacení vkladu a změny osoby společníka i pro přechod ručení, se lze těchto skutečností účinně dovolat jen tehdy, jsou-li zapsány v obchodním rejstříku. Naopak právně bez významu byl pro správce daně případný rozpor mezi skutečným stavem a stavem zápisu v obchodním rejstříku.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou. V ní namítal, že žalovaný nevzal v úvahu skutečnosti, které vyšly najevo v průběhu řízení a nehodnotil všechny zjištěné důkazy v jejich vzájemných souvislostech. Konkrétně poukázal na to, že již před výzvou správce daně bylo dnem 24. 5. 2000 zahájeno řízení o zápisu splacení vkladu žalobcem do obchodního rejstříku, jehož délku nemohl žalobce ovlivnit a zejména na skutečnost, že povinnost žalobce zanikla dnem 9. 2. 2001, kdy nabylo právní moci usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 17. 1. 2001, a to výmazem žalobce jako společníka a jednatele předmětné obchodní společnosti a v tomto řízení musela být žalobcem prokázána i skutečnost, že svůj peněžitý vklad na základní jmění splatil v plné výši před podáním návrhu. Žalobce namítal, že žalovaný porušil zákon, jestliže nevycházel ze stavu zjištěného ke dni vydání svého rozhodnutí.

Krajský soud v Brně rozhodnutím ze dne 8. 12. 2003 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ztotožnil se se žalovaným v tom, že pro existenci ručitelského závazku je rozhodující stav, který je zapsán v obchodním rejstříku a že v době, kdy finanční úřad vydal rozhodnutí jímž vyzval žalobce k zaplacení daňového nedoplatku svědčil výpis z obchodního rejstříku o tom, že vklad žalobce jako společníka do předmětné obchodní společnosti byl splacen pouze částečně.

Krajský soud však poukázal na to, že v době rozhodování žalovaného o odvolání žalobce proti výzvě správce daně nastala zcela jiná procesní situace. Pro posouzení věci bylo podle soudu rozhodné zjištění učiněné ze zápisu v obchodním rejstříku ke dni vydání rozhodnutí žalovaného. Žalovaný vydal své rozhodnutí dne 28. 2. 2001, kdy již měl k dispozici výpis z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Brně, z něhož jsou patrny podstatné změny zápisu oproti stavu zjištěnému finančním úřadem. Na základě pravomocného usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 17. 1. 2001 byl proveden výmaz žalobce jako společníka a jednatele společnosti. Soud dospěl k závěru že žalovaný jako odvolací orgán byl povinen k této skutečnosti přihlédnout, neboť § 50 odst. 3 daňového řádu jej opravňuje přihlížet v odvolacím řízení i ke skutečnostem novým, a to zvláště v situaci, kdy tato nová skutečnost je v odvolacím řízení uplatněna. Žalobce již v podaném odvolání tvrdil, že není ručitelem, své tvrzení uplatněné v odvolání doložil a zápis v obchodním rejstříku aktuální v době rozhodnutí žalovaného to osvědčil. Názor žalovaného, že tyto nové skutečnosti musí existovat již v době vydání výzvy nemají podle soudu oporu v zákoně, neboť z § 50 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán přihlížet ke všem novým skutečnostem, které mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí, a to i v případě, že nejsou odvolatelem uplatněny, a v rámci odvolacího řízení je oprávněn výsledky daňového řízení doplňovat. Ze žádného ustanovení části čtvrté daňového řádu nelze dovodil vázanost odvolacího orgánu skutkovými zjištěními učiněnými správcem daně a ani podmínku, aby nové skutečnosti mající vliv na rozhodnutí existovaly již ke dni vydání prvostupňového rozhodnutí. Předmětem odvolacího řízení byla otázka, zda žalobce je či není ručitelem předmětné obchodní společnosti a žalovaný byl jako odvolací orgán povinen tuto právní

otázku posoudit na základě skutkových zjištění, která v úplnosti soustředil; pokud k novým skutečnostem, které měly podstatný vliv na výrok rozhodnutí nepřihlédl, rozhodl v rozporu se zákonem.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozhodnutí krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvod uvedený § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a tvrdí nezákonnost tohoto rozhodnutí, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Konkrétně zpochybňuje právní závěr soudu o tom, že otázku existence ručitelské povinnosti žalobce má žalovaný posuzovat podle stavu v době svého rozhodování a má přihlížet ke skutečnostem, které v době vydání odvoláním napadené výzvy neexistovaly a nastaly až po vydání výzvy, jejíž správnost a zákonnost má žalovaný jako odvolací orgán přezkoumávat.

Stěžovatel namítá, že výzva správce daně je procesním úkonem, kterým vyzývá ručitele z titulu jeho zákonného ručení k úhradě daňového nedoplatku neuhrazeného daňovým dlužníkem. Nelze zpochybnit, že finanční úřad postupoval v souladu se zákonem, pokud vydal dne 8. 6. 2000 výzvu, jíž žalobce vyzval uhradit v rozsahu odpovídajícím jeho ručitelské povinnosti daňový nedoplatek předmětné odchodní společnosti. Výzva byla vydána oprávněně, byla rozhodnutím zákonným. Daňová povinnost ručitele zaplatit daňový nedoplatek vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti tuto povinnost zakládající, tj. je-li tu zákonem uložená povinnost ručení a byl - li správcem daně k úhradě daňového nedoplatku vyzván. Podle stěžovatele je rozhodujícím okamžikem okamžik doručení výzvy ručiteli a pokud v tento okamžik byla dána i druhá z podmínek vzniku povinnosti (zákonná povinnost ručení), je tento okamžik okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající zmíněnou povinnost zaplatit nedoplatek. Správnost a zákonnost výzvy ručiteli vydané podle § 57 odst. 5 daňového řádu je třeba posuzovat dle stavu objektivně existujícího v rozhodném okamžiku, tj. ke dni vydání resp. doručení výzvy. K tomuto okamžiku se pak musí vztahovat i skutková zjištění výchozí pro posouzení odůvodněnosti případného odvolání ručitele proti výzvě. V rámci přezkoumání zákonnosti vydání výzvy v odvolacím řízení je proto podle stěžovatele rozhodný skutkový a právní stav objektivně existující v době jejího vydání, resp. doručení a rozhodné pro správnost a opodstatněnost jejího vydání je to, zda v době, kdy byl takto ručitel vyzván byl skutečně zákonným ručitelem. V předmětné věci sice žalobce v odvolání namítal, že nebyl ručitelem,v době vydání předmětné výzvy i v okamžiku jejího doručení jím však byl a proto zákonné podmínky pro vydání předmětné výzvy byly splněny a výzva byla finančním úřadem vydána v souladu se zákonem. Pokud by měl žalovaný přihlédnout k tomu, že s odstupem více než půl roku poté, co byla výzva vydána, došlo k zápisu do obchodního rejstříku, kterým došlo k zániku ručení a na základě tohoto by měl výzvu zrušit, došlo by tak k popření oprávněnosti úkonů správce daně, které vůči ručiteli oprávněně učinit a k popření důvodnosti případných plnění v této době hrazených ručitelem, ač by šlo o úkony resp. úhrady zcela oprávněné. Stěžovatel na podporu svého názoru argumentuje i ustanovením § 48 odst. 4 písm. d) daňového řádu, podle něhož musí rozhodnutí odvolání jako jednu z náležitostí obsahovat uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Žalobce ve svém písemném vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti, neboť podle jeho názoru rozsudek krajského soudu vychází a spočívá na správném posouzení všech právních skutečností.

Kasační stížnost není důvodná.

Po skutkové stránce je nesporné, že platebním výměrem ze dne 4. 8. 1998 byla firmě K. l., společnost s ručením omezeným, vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 126 900 Kč a tato daň nebyla daňovým subjektem uhrazena. Finanční úřad v Polné vydal dne 8. 6. 2000 výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, jíž podle § 57 odst. 5 daňového řádu vyzval žalobce k uhrazení daňového nedoplatku do výše nesplaceného vkladu v obchodní společnosti v částce 14 000 Kč; v době vydání výzvy byl žalobce v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Brně zapsán jako společník této obchodní společnosti s vkladem 34 000 Kč, na který bylo splaceno 20 000 Kč. V průběhu odvolacího řízení Krajský soud v Brně usnesením ze dne 17. 1. 2001, které nabylo právní moci dne 9. 2. 2001, rozhodl o zápisu změny předmětné obchodní společnosti, a to tak, že mj. byl žalobce vymazán jako jednatel a společník a byl vymazán údaj o výši jeho vkladu jako společníka a rozsah splacení; stejnopis tohoto rozhodnutí je ve správním spise založen. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný dne 28. 2. 2001.

Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas žalovaného s právním názorem krajského soudu na to, z jakých skutkových zjištění měl žalovaný vycházet ve svém rozhodnutí. Žalovaný založil své rozhodnutí na ověření rozhodných skutečností, které pro posouzení žalobcovy povinnosti uhradit (v rozsahu nesplaceného vkladu) za předmětnou obchodní společnost daňový nedoplatek byly dány v době, kdy finanční úřad vydal resp. doručil žalobci výzvu k úhradě nedoplatku a má i nadále za to, že jednal v souladu se zákonem a naopak nezákonně rozhodl krajský soud, vytýká-li mu, že nepřihlédl ke skutkovým okolnostem, které nastaly v průběhu odvolacího řízení, kdy žalobce pravomocným rozhodnutím rejstříkového soudu a zápisem tohoto rozhodnutí do obchodního rejstříku přestal být společníkem předmětné obchodní společnosti a zanikla tak jeho povinnost ručení.

V tom se stěžovatel mýlí.

Podle § 57 odst. 5 daňového řádu je ručitel povinen zaplatit daňový nedoplatek, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud je k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzván. Daňový řád tak pro ručitelovu povinnost stanoví dvě podmínky, první z nich je existence zákonného ustanovení, které určitému okruhu osob ručitelskou povinnost za závazek daňového dlužníka zakládá, druhou podmínkou je výzva správce daně, vyzývající osobu, jíž svědčí ručitelská povinnost, uhradit za daňového dlužníka daňový nedoplatek. Jen za současného splnění obou těchto podmínek vzniká konkrétnímu ručiteli povinnost zaplatit konkrétní daňový nedoplatek daňového dlužníka.

V předmětné věci první ze shora uvedených podmínek představovalo ustanovení § 106 obchodního zákoníku, ve znění tehdy účinném, podle něhož společník ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Rozhodující skutečností pro zjištění, zda žalobci svědčí zákonné postavení ručitele za daňový nedoplatek předmětné obchodní společnosti, je zjištění, zda žalobce je zapsán v obchodním rejstříku jako společník této obchodní společnosti a v jakém rozsahu splatil vklad. S ohledem na konstitutivní charakter zápisu do obchodního rejstříku změny v osobě společníka, výše vkladu společníka a rozsahu jeho splacení je pro zákonné postavení ručitele rozhodující zápis těchto skutečností v obchodním rejstříku a je bez právního významu případný rozpor mezi skutečným stavem a stavem tohoto zápisu.

Druhou z podmínek zakládající povinnost ručitele uhradit daňový nedoplatek je vydání výzvy podle § 57 odst. 5 daňového řádu, kterou správce daně vyzve ručitele k plnění

této platební povinnosti. Výzvu správce daně vydává rozhodnutím, proti němuž je možno podat odvolání; druhá z podmínek je tak splněna právní mocí tohoto rozhodnutí; nikoliv okamžikem vydání tohoto rozhodnutí či jeho doručení ručiteli. Rozhodnutí obsahující předmětnou výzvu ve smyslu § 32 odst. 12 daňového řádu nabývá právní moci, uplyne-li marně lhůta k odvolání; je - li odvolání podáno, nabude právní moci toto rozhodnutí jen v případě, kdy odvolací orgán odvolání zamítne, popř. rozhodnutí změní, a to dnem doručení rozhodnutí odvolacího orgánu (§ 32 odst. 1 ve spojení s odst. 12 daňového řádu).

Odvolání je řádným opravným prostředkem. Odvolací orgán přezkoumává odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání; vyjdou-li však najevo skutečnosti odvolatelem neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, může k nim odvolací orgán při rozhodování přihlédnout. Pro odvolací řízení, které představuje další pokračující fázi daňového řízení, jehož výsledkem je (v případě zamítnutí odvolání nebo změny rozhodnutí) vydání konečného rozhodnutí, platí, že odvolací orgán může doplňovat skutková zjištění i odstraňovat vady řízení, k nimž v řízení před správcem daně došlo (§ 50 odst. 3 daňového řádu). Na základě takto případně doplněného skutkového stavu pak je ve smyslu § 50 odst. 6 daňového řádu odvolací orgán povinen usoudit na to, zda odvoláním napadené rozhodnutí obstojí, je důvod pro jeho změnu či je dán důvod pro jeho zrušení a tento závěr vyjádří ve svém rozhodnutí.

Odvolací řízení není, pokud jde o skutkový a právní stav, přezkumem skutkového a právního stavu, který byl dán v době rozhodnutí správce daně; tak tomu je v případě mimořádného opravného prostředku – přezkoumání pravomocného daňového rozhodnutí podle § 55b daňového řádu. Proto nastanou-li v průběhu odvolacího řízení nové skutečnosti, které správnost závěrů odvoláním napadeného rozhodnutí zpochybní či dokonce přímo vyloučí, musí k nim odvolací orgán přihlédnout ve svém rozhodnutí. Pokud tedy v předmětné věci v průběhu odvolacího řízení bylo doloženo, že žalobce zápisem změny v obchodním rejstříku pozbyl postavení společníka předmětné obchodní společnosti, bylo podle § 2 odst. 3 daňového řádu povinností žalovaného k tomuto důkazu přihlédnout; jestliže tak neučinil, je jeho rozhodnutí nezákonné a krajský soud proto důvodně rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost byla shledána nedůvodnou, Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1 věty poslední zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 a contr. ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu vyplývá, že mu náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. 2. 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu