

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce **S. T., s. r. o.,** zastoupeného advokátem Mgr. Petrem Martinů, se sídlem Sadová 15, Ostopovice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem Náměstí Svobody 4, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 18. 9. 2001, č. j. 4817/01/FŘ/150, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 19. 6. 2003, sp. zn. 29 Ca 422/2001,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Finančnímu ředitelství v Brně **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému usnesení Krajského soudu v Brně, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 18. 9. 2001, č. j. 4817/01/FŘ/150, o zamítnutí odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I. ze dne 29. 5. 2001, č. j. 93517/01/288960/0457.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a tvrdí, že napadené usnesení je nezákonné, neboť zásadní právní otázka daného řízení byla posouzena nesprávně, v důsledku čehož krajský soud vůbec neřešil podstatu žaloby.

Stěžovatel zejména tvrdí, že jeho postavení jako ručitele je nerovné ve srovnání s ostatními účastníky daňového řízení, což je dle jeho názoru protiústavní. Tuto nerovnost stěžovatel spatřuje v tom, že jako subjekt kupující nemovitost se dostal do pozice ručitele ze zákona, tedy subjektu majícího pouze ručitelskou povinnost, ovšem nemajícího možnost uplatnit námitky, které má v daňovém řízení prodávající, tedy plátce daně. Ručitel se tak dostává do situace, že v případě pasivity prodávajícího jako plátce daně a nesprávného vypočtení výše daňové povinnosti správcem daně, jako je tomu dle stěžovatelova názoru právě v jeho případě, se nemůže ručitel nijak bránit. Je tak jeho pozice naprosto nevyvážená, neboť stěžovatel měl pouze povinnost k zaplacení, jakkoli chápe zájem státu na řádném výběru daní, neměl ovšem žádnou možnost námitek, přičemž v daném případě nelze ani očekávat, že by předmětnou částku následně vymohl na samotném plátci daně.

Dále stěžovatel shrnuje skutkový stav a argumenty použité v žalobě a uzavírá, že se měl krajský soud v napadeném usnesení více věnovat hmotněprávní stránce případu a zejména posoudit napadenou výzvu jako správní rozhodnutí, jež podléhá přezkumu ve správním soudnictví.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušit napadené usnesení krajského soudu a zároveň žádá, aby jeho kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 2. 9. 2003 odkazuje na své vyjádření k žalobě ze dne 11. 4. 2002 a k argumentaci stěžovatele uvádí, že výzvu k zaplacení v náhradní lhůtě nelze podřadit pod rozsah ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť v případě této výzvy nedochází k zakládání, změně či rušení či závaznému určování práv a povinností. Dle názoru žalovaného výzva vydaná dle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) je pouze procesním úkonem, který reaguje na již dříve vzniklý daňový nedoplatek, za jehož uhrazení ručí ručitel v posuzovaném případě ze zákona podle § 8 odst. 1 písm. a) zák. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Tato výzva také pouze navazuje na vyměřovací řízení, v němž byla daň vyměřena prodávajícímu jako primárnímu daňovému dlužníku. Z toho důvodu žalovaný uvádí, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě (tzn. rozhodnutí, napadené žalobou), není vůbec rozhodnutím napadnutelným podle § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto schvaluje argumentaci krajského soudu uvedenou v usnesení, proti němuž brojí kasační stížnost a navrhuje tuto kasační stížnost zamítnout a nepřiznat jí ani odkladný účinek, neboť stěžovatel dle žalovaného nedoložil důvodnost tvrzení, že by pro něj výkon rozhodnutí znamenal nenahraditelnou újmu, a navíc proti přiznání odkladného účinku stojí i veřejný zájem na včasném výběru daní.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že dne 29. 6. 1998 stěžovatel uzavřel jako kupující kupní smlouvu na blíže určené nemovitosti, přičemž kupní cena činila 5 000 000 Kč. Vzhledem k tomu, že prodávající nepodal včas daňové přiznání k dani z převodu nemovitosti, Finanční úřad Brno I jako místně příslušný vyzval dne 3. 5. 1999 stěžovatele jako ručitele daně k poskytnutí součinnosti a předložení znaleckého posudku na převáděnou nemovitost. Stěžovatel zaslal posudek vyčíslující cenu převáděné nemovitosti na 5 724 170 Kč, tedy na částku, z níž byla vyměřena daň ve výši 286 210 Kč.

Finanční úřad Brno I následně z úřední povinnosti zjistil, že existuje znalecký posudek Ing. K. ze dne 9. 9. 1999, který oceňuje převáděné nemovitosti na 12 847 330 Kč, a v důsledku tohoto zjištění se správce daně rozhodl doměřit rozhodnutím ze dne 24. 3. 2000,

č. j. 48940/00/288960/457, prodávajícímu daň na celkovou výši 642 370 Kč. Vzhledem k tomu, že prodávající jako plátce daně takto vyměřenou daň neuhradil, byl k úhradě vyzván stěžovatel jako ručitel výzvou finančního úřadu podle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu ze dne 15. 2. 2001, č. j. 25049/01/288960/0457. Vzhledem k tomu, že stěžovatel na tuto výzvu nereagoval, byla mu v souladu s § 73 odst. 1 daňového řádu zaslána výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 29. 5. 2001 pod č. j. 93517/01/288960/0457.

Stěžovatel se proti této výzvě z 29. 5. 2001 odvolal, přičemž zejména nesouhlasil s výší nově stanovené daňové povinnosti. Odvolání bylo zamítnuto výše označeným rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 9. 2001 s odůvodněním, že ručitel měl v době podání odvolání ze zákona takovou procesní pozici, z níž nelze napadat důvody, které vedly k pravomocnému vyměření daně.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu ze dne 2. 10. 2001, v níž zpochybnil zejména fakt, že při rozporu posudku předkládaného původně stěžovatelem a posudku následně zjištěného finančním úřadem nebyl vypracován revizní znalecký posudek, ale byla automaticky vyměřena daň podle vyššího z obou možných základů daně. Tento postup stěžovatel napadl i proto, že posudek, z nějž finanční úřad vycházel, byl zpracován nedůvěryhodným znalcem, neboť tento znalec vypracoval postupně dva posudky, přičemž v jednom ocenil převáděnou nemovitost na 12 847 330 Kč, v jiném ovšem na 6 556 940 Kč, tedy na cenu poloviční. Dále v této žalobě stěžovatel uvedl, že ručitel ze zákona má podle daňového řádu extrémně slabou pozici, neboť na rozdíl od ručitele na základě projevu vůle nemůže ručitel ze zákona nijak ovlivnit postoj plátce daně ani proces výpočtu daňové povinnosti, jež mu následně může být přiznána k tíži.

Tato žaloba byla odmítnuta výše označeným usnesením Krajského soudu v Brně, ve kterém krajský soud odkázal na fakt, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo rozhodnutím podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu, jímž je daňový ručitel pouze vyzýván k úhradě nedoplatku a není mu tedy přímo tímto rozhodnutím ukládána žádná povinnost. Krajský soud proto uvedl, že takové rozhodnutí nepodléhá soudnímu přezkumu ve správním soudnictví, neboť nespadá do vymezení soudně napadnutelných rozhodnutí správních orgánů podle § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto žalobu odmítl s poukazem na ustanovení § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Krajský soud napadeným usnesením odmítl stěžovatelovu žalobu s odůvodněním, že citovaným správním rozhodnutím ze dne 29. 5. 2001 nebyla stěžovateli uložena žádná povinnost a že toto rozhodnutí směřovalo pouze k tomu, aby stěžovatel v náhradní lhůtě zaplatil vymáhaný daňový nedoplatek. Nejvyšší správní soud, vycházeje z faktu, že jeho úkolem je přezkum napadeného usnesení krajského soudu, se při tomto přezkumu zaměřil na otázku, zda rozhodnutím ze dne 29. 5. 2001 opravdu nevznikly stěžovateli žádné nové povinnosti, či zda je nutno přisvědčit stěžovatelově argumentaci obsažené v kasační stížnosti.

V řízení o splnění daňové povinnosti daňovým ručitelem je třeba odlišovat dva druhy výzev: první typ výzvy je zakotven v ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu a zakládá povinnost daňového ručitele uhradit daňovou povinnost neuhrazenou daňovým dlužníkem. Proto také daňový řád v tomto ustanovení umožňuje ručiteli podat odvolání proti této výzvě,

a to z důvodu tvrzené skutečnosti, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již byla požadovaná částka zaplacena. Taková výzva také po vyčerpání opravných prostředků vlastních daňovému řízení na úrovni správní umožňuje i podání žaloby ve správním soudnictví, neboť spadá pod vymezení obsažené v ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., zakládajíc ručiteli povinnost k placení. V souladu se zněním ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu se totiž doručením této výzvy stává daňový ručitel daňovým dlužníkem. Touto výzvou byla ve stěžovatelově případě výzva ze dne 15. 2. 2001, na niž ovšem stěžovatel nijak nereagoval.

Druhým typem výzvy je výzva k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu. Tato výzva má již jen povahu procesního úkonu a při jejím zasílání je vycházeno z toho, že její adresát již je v pozici daňového dlužníka s přesně stanovenou daňovou povinností. Doručením této výzvy se tak adresátova práva nijak nemění, tím méně lze tvrdit, že by byla zakládána. Tato výzva je vlastně pouze prvým úkonem daňové exekuce. Předmětné ustanovení sice dává daňovému dlužníkovi možnost podat odvolání, tedy možnost využitou i stěžovatelem v posuzovaném případě, takové odvolání již však nemůže měnit samotný rozsah daňového nedoplatku, ale například pouze upozornit na nesoulad mezi nezávisle existujícím daňovým nedoplatkem a výší částky, k jejímuž zaplacení je daňový dlužník vyzýván.

Tento přístup byl ostatně potvrzen i Ústavním soudem ČR, který ve svém usnesení ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99 (Sbírka nálezů a usnesení, sv. 14, usnesení č. 43, str. 367), vyřkl s odkazem na tehdy platnou úpravu soudního přezkumu správních rozhodnutí podle občanského soudního řádu: *„Ze systematického zařazení § 73 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, lze usuzovat, že výzva k zaplacení nedoplatku daně v náhradní lhůtě má povahu pouhého procesního rozhodnutí, neboť neřeší ani neukládá hmotněprávní povinnosti placení daně, nýbrž pouze upomíná o zaplacení daňového nedoplatku. Takovéto rozhodnutí je podle § 248 odst. 2 písm. e) občanského soudního řádu rozhodnutím procesní povahy, které nepodléhá soudnímu přezkumu.“*

Takovou výzvou mající pouze povahu procesního rozhodnutí byla v posuzovaném případě výzva ze dne 29. 5. 2001. Pokud tedy stěžovatel napadl odvoláním nikoliv výzvu podle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu ze dne 15. 2. 2001, jež byla rozhodnutím zakládajícím jeho povinnosti, ale až výzvu podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu, nemohlo již toto odvolání nijak měnit sám fakt a rozsah jeho daňového dluhu, jehož existence a výše již byla nezávislá na stěžovatelových procesních úkonech, a odvolání směřující pouze proti této výzvě bylo žalovaným po právu zamítnuto. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbývá, než potvrdit právní kvalifikaci žaloby podané krajskému soudu jako žaloby směřující proti rozhodnutí, jež nezaložilo stěžovateli nová práva a povinnosti, a tedy žaloby krajským soudem nutně odmítnuté podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro vyloučení z přezkumu ve správním soudnictví, neboť takovému přezkumu podléhají podle § 65 odst. 1 s. ř. s. pouze ta rozhodnutí, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti.

Z tohoto důvodu se soud dále, obdobně jako krajský soud, nevyjadřuje k meritorním námitkám stěžovatele směřujícím proti údajně nesprávné výši vyměřeného daňového nedoplatku a proti pozici daňových ručitelů ze zákona. Tyto skutečnosti by mohly být – v daném případě - ve správním soudnictví platně namítány pouze v řízení, na jehož počátku by stálo odvolání proti výzvě podle § 57 odst. 5 daňového řádu. Pokud ovšem

stěžovatel na tuto výzvu nereflektoval, promeškal možnost platně napadnout existenci a rozsah daňového nedoplatku, který od doručení této výzvy existoval nezávisle na následující výzvě k zaplacení v náhradní lhůtě. Sám fakt daňového ručitelství ze zákona staví jistě ručitele do nelehké situace, stále je mu však ponecháno v možnosti odvolání podle § 57 odst. 5 daňového řádu právo účinné procesní obrany; také o tomto právu však platí římskoprávní zásada, že je psáno pro bdělé.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Za této procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhodl neprodleně po jejím obdržení a po nezbytném poučení účastníků řízení o složení senátu, se z důvodu nadbytečnosti již samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Brně náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se Finančnímu ředitelství v Brně nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. 1. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu