



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce Z. K., zastoupeného Mgr. Pavlínou Marešovou, advokátkou v Praze 1, Vodičkova 33, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2004, čj. FŘ-10275/15/03, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2005, čj. 10 Ca 127/2004-41,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2005, čj. 10 Ca 127/2004-41, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad vyzval žalobce jako ručitele společnosti K., s. r. o., výzvou ze dne 23. 7. 2003, čj. 98865/03/011941/5922, k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 25 000 Kč [§ 57 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“)].

K odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 3. 2004, čj. FŘ-10275/15/03, změnil správní rozhodnutí I. stupně tak, že z jeho výrokové části vypustil ve výčtu nedoplatků položky neuplatněné předem vůči daňovému dlužníku; v ostatních bodech odvolání zamítl.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji zamítl rozsudkem ze dne 21. 4. 2005, čj. 10 Ca 127/2004-41. V odůvodnění poukázal na jednotlivá ustanovení obchodního zákoníku, z nichž povinnost žalobce vyplývá a mimo jiné uvedl, že při úvaze o ručitelském závazku byl správce daně povinen vycházet ze stavu zapsaného v obchodním rejstříku. Proto listiny předložené žalobcem v rámci odvolacího řízení, svědčící o změně v osobě společníka, nemohly mít vliv na postavení žalobce jako ručitele.

Městský soud neshledal důvodnou ani námitku poukazující na porušení § 32 správního řádu a uvedl, že podle § 99 d. ř. není správní řád použitelný na daňové řízení.

K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, protože se žalovaný nezabýval všemi odvolacími důvody, městský soud poukázal na skutečnost, že stěžovatel v odvolání, resp. doplnění odvolání, neuvedl žádná nová tvrzení, ale pouze doplnil dokazování.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Namítl, že jím předložené důkazy správní orgán i městský soud nesprávně posoudily. Z těchto materiálů vyplývá, že v době doručení výzvy správce daně k plnění ručiteelského závazku již stěžovatel nebyl ručitelem za vzniklý dluh, neboť na základě smlouvy o převodu obchodního podílu ze dne 22. 5. 2000 došlo mezi ním a P. S. k převodu obchodního podílu ve společnosti K., s. r. o. (daňového dlužníka). Stěžovatel poukázal i na skutečnost, že v době od doručení usnesení Městského soudu v Praze ze dne 26. 8. 2003, sp. zn. F 51350/2003 (C 35933), o výmazu stěžovatele jako jednatele a společníka s vkladem 50 000 Kč (se splaceným podílem 50 %, tj. 25 000 Kč) žalovaný již nejednal v důvěře v pravdivost zápisu v obchodním rejstříku, neboť mu byl znám opak. O těchto okolnostech stěžovatel informoval správce daně již v průběhu daňového řízení.

Stěžovatel zpochybnil postup žalovaného, který se zabýval pouze otázkou charakteru zápisu splacení obchodního podílu do obchodního rejstříku a nikoli otázkou charakteru zápisu převodu obchodního podílu a ostatních žalobcem tvrzených skutečností. Domnívá se, že zápis převodu obchodního podílu do obchodního rejstříku má pouze deklaratorní charakter, a on tak nebyl v době vydání předmětné výzvy společníkem daňového dlužníka a ručitelem za vymáhanou pohledávku.

Konečně stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu z důvodu absence řádného odůvodnění rozhodnutí, neboť žalovaný stejně jako později městský soud se řádně nezabývali odvolacími resp. žalobními důvody „ve vztahu k charakteru zápisu do obchodního rejstříku“.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Domnívá se, že městský soud posoudil otázku charakteru zápisu splacení obchodního podílu do obchodního rejstříku správně a zastává názor, že zápis splacení vkladu do obchodního rejstříku má konstitutivní účinky. Městský soud se zabýval všemi žalobními námitkami žalobce a tvrzená námitka nepřezkoumatelnosti spočívající v absenci řádného odůvodnění vzhledem k charakteru zápisu do obchodního rejstříku je účelová, neboť stěžovatel nenamítá jiné skutečnosti než které byly obsahem první námítky ohledně charakteru zápisu do obchodního rejstříku.

Žalovaný při svém rozhodování vycházel ze skutkového stavu existujícího v době vydání správního rozhodnutí I. stupně, který se v průběhu odvolacího správního řízení změnil zápisem do obchodního rejstříku (žalobce byl vymazán z

obchodního rejstříku a na jeho místo byla zapsána jiná osoba, na níž byl obchodní podíl převeden). Správce daně byl ovšem povinen vycházet ze stavu zapsaného v obchodním rejstříku a proto listiny předložené žalobcem v rámci odvolacího řízení nemohly mít žádný vliv na jeho postavení ručitele. Pouze zjištění, že ke změně zápisu v obchodním rejstříku došlo před vydáním a doručením výzvy stěžovateli, by bylo důvodem k zohlednění této skutečnosti v odvolacím řízení. Žalovaný přezkoumal správnost postupu správce daně a zjistil, že výzva byla vydána a doručena řádně.

Kasační stížnost je důvodná.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 1. 8. 2003 byla stěžovateli, který byl v této době zapsán v obchodním rejstříku jako společník daňového dlužníka, doručena výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem (§ 57 odst. 5 d. ř.). Dne 29. 8. 2003 podal stěžovatel proti ní odvolání, uvedl, že od 23. 5. 2000 již není společníkem společnosti a připojil k odvolání smlouvu o převodu obchodního podílu a podnět k zahájení řízení za účelem dosažení shody mezi zápisem v obchodním rejstříku a skutečným stavem. Dne 3. 9. 2003 doložil správnímu orgánu usnesení rejstříkového soudu ze dne 26. 8. 2003, jímž došlo k výmazu stěžovatele jako společníka společnosti.

V podané kasační stížnosti proto namítal, že žalovaný měl v odvolacím řízení přihlídnout ke změně skutkového stavu, neboť převedení obchodního podílu mělo vliv na postavení ručitele v dané věci.

Ve smyslu ustanovení § 57 odst. 5 d. ř., (ustanovení zrušeno zákonem č. 230/2006 Sb. s účinností od 1. 6. 2006), jsou ručitelé povinni zaplatit daňový nedoplatek, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Podle § 106 odst. 2 obch. z. pak společníci ručí společně a nerozdílně za závazky společnosti do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků, podle stavu zápisu v obchodním rejstříku. Ručení zaniká až zápisem splacení všech vkladů do obchodního rejstříku.

Institut ručení má ve vztahu k zápisu vkladu nebo jeho části do obchodního rejstříku konstitutivní povahu a pro rozsah ručení společníka je podstatné, jaká část výše nesplaceného vkladu je zapsána v obchodním rejstříku (srov. Štenglová I., Plíva S., Tomsa M. a kol., Obchodní zákoník. Komentář, 8. vydání. Praha, C. H. Beck, 2003, str. 342). Ručitelská povinnost, ve smyslu ustanovení § 106 odst. 2 obchodního zákoníku, ve znění účinném v rozhodné době, nemůže stát sama o sobě, ale váže se k osobě společníka: ručitelský závazek je akcesorický a s převodem obchodního podílu se osoba ručitele může měnit. Při úvaze o ručitelském závazku byl proto správce daně, stejně jako žalovaný, povinen vycházet ze stavu zapsaného v obchodním rejstříku. Pokud žalobce doložil, že na základě usnesení městského soudu ze dne 26. 8. 2003 došlo v průběhu odvolacího řízení ke změně skutkového stavu věci, byl žalovaný povinen k této skutečnosti přihlídnout (srov. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, čj. 2 Afs 24/2006–81)¹⁾ a neučinil-li tak, nezabýval se všemi odvolacími důvody, a to zejména tím, že v době vydání jeho rozhodnutí existovalo pravomocné rozhodnutí soudu o změně zápisu v obchodním rejstříku, které žalobce v doplnění odvolání doložil. Žalovaný tak porušil ustanovení § 31 odst. 2 d. ř.

Daňové řízení tvoří jeden celek. Během něj jsou zjišťovány relevantní skutkové okolnosti, z nichž si posléze správní orgán utvoří závěr, který právně posoudí. V případě výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem (§ 57 odst. 5 d. ř.) není daňové řízení pravomocně ukončeno vydáním či doručením této výzvy, ale - při podání odvolání - až rozhodnutím o něm. Jak bylo shora uvedeno, celý proces správního řízení je nutno posuzovat jako jednotné řízení, které se sice skládá z různých dílčích procesních stupňů řízení, přičemž se stále jedná o souvislý jednotný proces, jehož cílem je pravomocné správní rozhodnutí. Teprve jím (v posuzované věci rozhodnutím o odvolání) příslušný správní orgán konečným způsobem určí práva a povinnosti daňového subjektu (srov. např. § 32 odst. 12 d. ř.). Právní teorie rozumí právní mocí rozhodnutí zejména vlastnost rozhodnutí znamenající nezměnitelnost a nezrušitelnost právní situace určené tímto rozhodnutím (srov. např. Hendrych, D. a kol., Správní právo. Obecná část. 5. rozšířené vydání, Praha: C. H. Beck 2003, str. 343 – 344). Proto až nabytím právní moci je s konečnou platností zasaženo do právní sféry daňového subjektu.

Daňový řád neobsahuje ustanovení, podle něž by se správní orgán zprostil povinnosti přihlížet ke skutečnostem, které vyjdou najevo v rámci odvolacího řízení (srov. § 50 odst. 3 d. ř., podle kterého vyjdou-li najevo skutečnosti odvolatelem neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž přihlídnout), nebo podle něž by odvolací orgán neměl povinnost přihlížet ke skutečnostem, které nastaly až po vydání správního rozhodnutí I. stupně. Daňový řád možnost odvolacího přezkumu omezuje pouze při přezkumu rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení (§ 50 odst. 5 d. ř.). Širší interpretace, která se opírá o obecné ustanovení § 31 odst. 2 d. ř., pak vhodně zpřesňuje poměrně kusou a obecnou úpravu odvolacího řízení.

Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud doplňuje, že se neztotožnil s názorem stěžovatele, podle něž má zápis o převodu obchodního podílu do obchodního rejstříku deklaratorní charakter. Tento závěr vychází především z judikatury týkající se povahy jednotlivých zápisů do obchodního rejstříku (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 7. 2. 2001, čj. 29 Cdo 113/2000, www.nssoud.cz, nebo rozsudek Nejvyššího soudu, publikovaný pod č. 36 ve Sb. s. r. s. 5/2001).

Nejvyšší správní soud proto z vyložených důvodů napadené rozhodnutí podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm městský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

¹⁾ dostupné na webových stránkách Nejvyššího správního soudu: www.nssoud.cz

V novém rozhodnutí městský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 12. února 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu