



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: R., a. s., zastoupeného JUDr. Ivo Mrázem, advokátem se sídlem v Praze 2, V tůních 10, proti žalovanému: Ministerstvo financí, se sídlem v Praze 1, Letenská 15, v řízení o žalobě proti rozhodnutí ministra financí ze dne 23. 11. 2004, čj. ZK/84 314/2004, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2005, čj. 5 Ca 16/2005 - 28,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2005, čj. 5 Ca 16/2005 - 28, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 23. 11. 2004, čj. ZK/84 314/2004, ministr financí zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 20. 5. 2004, čj. 26/10 233/2004-264, kterým bylo podle ust. § 27 odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zastaveno řízení o žádosti žalobce dle ust. § 55a daňového řádu o prominutí daně. Uvedenou žádost žalobce podal jakožto ručitel, který byl správcem daně vyzván k zaplacení daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného dne 25. 1. 2005 žalobou u Městského soudu v Praze, přičemž nesouhlasil se závěrem žalobou napadeného rozhodnutí, podle něhož žalobce jakožto ručitel není oprávněn k podání žádosti o prominutí

daně podle ust. § 55a daňového řádu, neboť daň nebyla vyměřena jemu, ale daňovému poplatníkovi.

Žalobce v žalobě uváděl, že dne 30. 6. 1999 uzavřel kupní smlouvy se společností P. I., a. s. týkající se nemovitostí v Českých Budějovicích. Dne 21. 12. 2000 žalobce na základě dohod se správyní konkursní podstaty této společnosti od předmětných kupních smluv odstoupil. Vzhledem k tomu, že uvedená společnost jakožto prodávající a tudíž i poplatník daně z převodu nemovitostí ani správyně její konkursní podstaty nepožádaly o prominutí daně z převodu nemovitostí dle ust. § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“), požádal žalobce o prominutí této daně poté, co byl k úhradě daňového nedoplatku správcem daně vyzván, a to podle ust. § 55a daňového řádu.

Za těchto okolností byl žalobce dle svého názoru k podání žádosti o prominutí daně oprávněn, přičemž poukazoval na to, že na majetek výše uvedeného poplatníka daně byl prohlášen konkurs a tudíž oprávnění nakládat s konkursní podstatou přešlo na jejího správce. Správce konkursní podstaty ovšem dle výkladu finančních orgánů rovněž není oprávněn požádat o prominutí daně podle ust. § 25 odst. 3 zákona o trojdani nebo podle ust. § 55a daňového řádu, neboť ani on není daňovým subjektem, ale třetí osobou ve smyslu ust. § 7 odst. 2 písm. e) daňového řádu. Tímto výkladem daňových zákonů bylo tedy v daném případě podání žádosti o prominutí daně podle žalobce zcela vyloučeno. V takovém důsledku žalobce spatřoval porušení ústavní zásady rovnosti, neboť ručiteli je v daňovém řízení odpíráno obdobné postavení, které má poplatník daně.

Městský soud v Praze žalobu zamítl rozsudkem ze dne 27. 6. 2005, čj. 5 Ca 16/2005 - 28, přičemž rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Městský soud se nejprve k námitce žalovaného zabýval otázkou, zda je žalobou napadené rozhodnutí ve věci zastavení řízení o žádosti o prominutí daně rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. a zda jsou tudíž v předmětné věci splněny podmínky řízení. Městský soud konstatoval, že se v daném případě nejedná o věcné rozhodnutí o prominutí daně, ale o rozhodnutí o existenci oprávnění žalobce jakožto ručitele požádat o prominutí daně. Je-li žádost o prominutí daně podána osobou k tomu oprávněnou, je třeba dovodit existenci veřejného subjektivního práva takové osoby, aby o této žádosti bylo věcně rozhodnuto. Z tohoto hlediska tedy žalobou napadené rozhodnutí podle Městského soudu v Praze podléhá soudnímu přezkoumání.

Pokud jde o věc samu, Městský soud v Praze poukázal na ust. § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, podle něhož je poplatníkem daně z převodu nemovitostí

převodce (prodávající), nabyvatel je v tomto případě ručitelem. Poplatník daně patří dle ust. § 6 odst. 1 daňového řádu mezi daňové subjekty, zatímco ručitel má odlišné postavení a je třeba ho považovat dle ust. § 7 odst. 2 písm. d) daňového řádu za tzv. třetí osobu. Městský soud se ztotožnil s argumentací žalovaného, podle níž je v daňovém řízení třeba rozlišovat fázi nalézací a vymáhací, přičemž meritorním rozhodnutím se stanoví konkrétní daňová povinnost daňového subjektu, který nese primární povinnost platit daň, a proto úkony v rámci nalézacího řízení jsou zákonem vyhrazeny pouze daňovému subjektu, nikoli ručiteli. Povinnost ručení je odvozena od primární povinnosti daňového subjektu, vzniká současně s ní, ale týká se pouze fáze placení daní, neboť jde o druhotnou platební povinnost v případě neuhrazení daně daňovým dlužníkem. Tomu podle názoru městského soudu koresponduje skutečnost, že právní úprava ručení je systematicky zařazena do části šesté daňového řádu upravující placení daní. Městský soud má tedy za to, že úkony v rámci vyměřovacího řízení zákon vyhrazuje pouze daňovému subjektu, zatímco ručiteli zákon přiznává určitá oprávnění teprve pro řízení vymáhací, jež se vztahuje k placení daní.

Pouze daňový subjekt je podle městského soudu oprávněn činit v nalézací fázi daňového řízení úkony k uplatnění prostředků dozorčího práva. Ručitel je osoba odlišná od daňového subjektu, jehož platební povinnost nastupuje až v případě nesplnění primární povinnosti dlužníka. Městský soud v této souvislosti odkázal na omezení odvolacích námitek ručitele proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku za dlužníka dle tehdy platného ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu, přičemž zdůraznil, že ručitel nemohl brojit proti samotnému vyměření daně. Ručitel podle názoru městského soudu nemůže podat ani žádost o přezkoumání daňového rozhodnutí dle ust. § 55b daňového řádu, které výslovně uvádí, že žádost podává daňový subjekt. Byť tak ust. § 55a odst. 1 daňového řádu výslovně nestanoví, městský soud se domnívá, že rovněž žádost o prominutí daně může podle tohoto ustanovení podat pouze daňový subjekt, kterému byla tato daň vyměřena, navíc tato skutečnost podle přezkoumávaného rozsudku vyplývá i z dikce ust. § 55a odst. 4 daňového řádu.

Naproti tomu správce konkursní podstaty je podle městského soudu sice rovněž tzv. třetí osobou, prohlášením konkursu však na něj přecházejí oprávnění vykonávat práva a povinnosti, které jinak přísluší úpadci, pokud souvisejí s majetkem náležejícím do konkursní podstaty. Správce konkursní podstaty tedy vstupuje do práv a povinností úpadce, včetně jeho práv jakožto daňového subjektu. Městský soud má tedy za to, že nemohla nastat situace popisovaná žalobcem, že by tu nebylo nikoho, kdo by byl oprávněn požádat o prominutí daně.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrdil

nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel uváděl, že nesouhlasí s názorem Městského soudu v Praze, že by jakožto ručitel nebyl oprávněn k podání žádosti o prominutí daně. Daňový nedoplatek, který je ručitel povinen zaplatit, lze podle stěžovatele podřadit pod pojem daň dle ust. § 55a daňového řádu. Podle stěžovatele navíc není v obdobných případech situace vyřešena tím, že správce konkursní podstaty vstupuje do práv a povinností daňového subjektu a je tudíž oprávněn k úkonům, které podle daňového řádu činí daňový subjekt. Správce konkursní podstaty se totiž podle stěžovatele nestává daňovým subjektem a dle výkladu finančních orgánů není oprávněn podat žádost o prominutí daně dle ust. § 55a daňového řádu, popř. dle ust. § 25 odst. 3 zákona o trojdani. Tato nesrovnalost by měla být vykládána ve prospěch stěžovatele, aby mu bylo umožněno podat žádost o prominutí daně podle některého z cit. ustanovení. Pokud by to však možné nebylo, byla by podle názoru žalobce porušena jeho základní práva vyplývající ze zásady rovnosti dle čl. 1 a čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a čl. 1 Protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, neboť stěžovateli je znemožněno postupovat obdobně jako správci konkursní podstaty, který rovněž není daňovým subjektem, a zároveň je mu odpíráno obdobné procesní postavení při placení daňového nedoplatku, jako má daňový subjekt.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné, nicméně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrval rovněž na své argumentaci, že žalobou napadené rozhodnutí nepodléhá soudnímu přezkoumání, neboť ho pokládá za procesní rozhodnutí, které neukládá hmotněprávní povinnosti placení daně, pouze odmítá poskytnutí úlevy z daňové povinnosti, vyměřené podle zákona jiným rozhodnutím (platebním výměrem). Vzhledem k tomu, že na prominutí daně dle ust. § 55a daňového řádu není právní nárok, nemá rozhodnutí vydané podle tohoto ustanovení povahu úkonu, jímž by se zakládaly, měnily, rušily či závazně určovaly práva nebo povinnosti daňových subjektů, a je tudíž ze soudního přezkoumání vyloučeno.

Žalovaný dále uváděl, že k žádosti o prominutí daně z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z daňových zákonů dle ust. § 55a daňového řádu i k žádosti o prominutí daně z důvodu odstoupení od smlouvy dle ust. § 25 odst. 3 zákona o trojdani je oprávněn pouze daňový subjekt, vůči němuž směřovalo vyměření daně. Prominutím daně totiž daňová povinnost zaniká a pokud by byla daň prominuta na žádost jiné osoby, došlo by ke značnému zásahu do práv daňového subjektu. Oproti tomu prominutí daňového nedoplatku dle ustanovení § 65 daňového řádu, jež je zařazeno v rámci úpravy placení daně, lze podle žalovaného připustit i u ručitele daně. Prominutím daňového nedoplatku totiž daňová povinnost nezaniká, jedná se

v podstatě o podmíněný, bezúročný odklad placení daně. Dále žalovaný zopakoval již výše uvedenou argumentaci, podle níž ručitel není daňovým subjektem a nemůže činit v daňovém řízení úkony, které jsou vyhrazeny pouze poplatníkovi, tj. vystupovat ve fázi nalézací. Podle žalovaného bylo tedy řízení o prominutí daně v předmětné věci po právu zastaveno, neboť bylo ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. c) daňového řádu během řízení zjištěno, že navrhovatel není daňovým subjektem.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti takto:

Nejprve je třeba říci, že Městský soud v Praze nepochybil, jestliže předmětnou věc posuzoval meritorně a rozhodl o ní rozsudkem. Především podle recentní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že samotné věcné rozhodnutí o žádosti o prominutí daně, ať již podle ust. § 25 odst. 3 zákona o trojdani nebo podle ust. § 55a daňového řádu, podléhá soudnímu přezkoumání. Tento názor vychází především z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, čj. 6 A 25/2002 - 42, publikovaného pod č. 906/2006 Sb. NSS, podle něhož i rozhodnutí správního orgánu v případech, kde účastník řízení nemá právní nárok na vyhovění žádosti, může zasahovat do právní sféry tohoto žadatele, a pokud tak činí, je rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 s. ř. s. a podléhá tudíž soudnímu přezkumu. Samotná skutečnost, že zákon poskytuje správnímu orgánu prostor ke správnímu uvážení, totiž ještě nevylučuje možnost soudního přezkoumání takového rozhodnutí, naopak dle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. správní soud v takovém případě zkoumá, zda správní orgán při rozhodování na základě správního uvážení nepřekročil jeho zákonem stanovené meze či správní uvážení nezneužil.

Pokud jde o rozhodnutí ve věci prominutí daně podle ust. § 55a daňového řádu, Nejvyšší správní soud dospěl ve svém rozsudku ze dne 30. 11. 2005, čj. 6 A 69/2000 - 55, které je k dispozici na internetových stránkách www.nssoud.cz, k závěru, že jde právě o takové rozhodnutí, u něhož sice není ani při splnění zákonných podmínek právní nárok na kladné vyřízení žádosti, které však podléhá soudnímu přezkoumání z hlediska dodržení předepsaného procesního postupu i mezí správního uvážení. Totéž platilo i pro rozhodnutí o žádosti o prominutí daně dle ust. § 25 odst. 3 zákona o trojdani, ovšem pouze do novely provedené zákonem č. 169/1998 Sb., od jehož účinnosti je prominutí daně z důvodu odstoupení od smlouvy při splnění zákonných podmínek nárokové, a tudíž přezkum rozhodnutí o této žádosti již nevzbuzuje žádné pochybnosti.

Podléhá-li tedy soudnímu přezkoumání z hlediska řádného provedení správní úvahy věcné rozhodnutí o žádosti o prominutí daně dle ust. § 55a daňového řádu, tím spíše musí být přezkoumatelné rozhodnutí, jímž správní orgán řízení o této

žádosti zastavil a tudíž ke správní úvaze vůbec nepřistoupil. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu ztotožňuje s názorem městského soudu, že v takovém případě je třeba posoudit, zda správní orgán odepřel věcně se zabývat žádostí o prominutí daně v souladu se zákonem. Tento závěr plně koresponduje s rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004 - 54, publikovaným pod č. 792/2006 Sb. NSS, podle něhož právě rozhodnutí správce daně, jímž zastavil řízení o žádosti ručitele o prominutí daně, podléhá soudnímu přezkumu.

Uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu má rozhodující význam i pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti v předmětné věci. Na toto rozhodnutí upozorňoval rovněž stěžovatel v podání ze dne 13. 4. 2006 označeném jako doplnění kasační stížnosti, které bylo ovšem učiněno po lhůtě pro podání kasační stížnosti a nemohou jím být tedy ve smyslu ust. § 106 odst. 3 s. ř. s. rozšiřovány její důvody.

V každém případě Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku jednoznačně konstatoval, že pro oprávnění ručitele požádat o prominutí daně není rozhodné, že ručitel není daňovým subjektem ve smyslu ust. § 6 daňového řádu. Jak vyplývá z ústavního principu rovnosti všech osob před zákonem, jehož se dovolával rovněž stěžovatel v předmětné věci, všichni, do jejichž majetkové sféry finanční orgány zasahují, musí mít stejné možnosti obrany proti těmto zásahům. Z toho, že mezi tzv. třetí osoby dle ust. § 7 odst. 2 daňového řádu je zahrnut i ručitel, nelze podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyvozovat závěry směřující k dalekosáhlému omezení práv ručitele. Pokud ručitel má mít obdobnou povinnost jako dlužník, tedy povinnost zaplatit daňový nedoplatek, musí mít k dispozici obdobné prostředky k obraně před touto povinností jako dlužník, tedy i možnost požádat o prominutí daně. V opačném případě by se postavení ručitele stalo nepřiměřeně závislé na aktivitě, či naopak liknavosti dlužníka, včetně toho, že, obdobně jako v předmětné věci, by ručitel musel namísto dlužníka zaplatit daňový nedoplatek a svou regresní pohledávku přihlásit do konkursu, kde má zpravidla možnost dosáhnout nejvýše částečného uspokojení této pohledávky. Rozšířený senát v této souvislosti rovněž připomněl, že daňové ručení nelze vykládat izolovaně pouze z jeho úpravy v daňovém řádu, neboť je součástí obecného institutu ručení, detailně propracovaného teorií i rozhodovací praxí v oblasti soukromého práva, a je třeba ho tudíž používat v souladu s těmito jeho základními principy.

K citované argumentaci rozšířeného senátu lze dodat pouze to, že se sice vztahovala k prominutí daně podle ust. § 25 odst. 3 zákona o trojdani, ovšem zcela obdobně lze její závěry uplatnit i na žádost ručitele o prominutí daně dle ust. § 55a daňového řádu, byť upravuje, jak konstatuje rozšířený senát, samostatnou skutkovou podstatu prominutí daně s odlišně upravenými hmotněprávními podmínkami. Základní pravidlo, které se obecně vztahuje k institutu ručení, že totiž

ručitel musí mít k dispozici obdobné právní prostředky obrany jako samotný dlužník, se však plně uplatní i v tomto případě. Zmiňované rozhodnutí rozšířeného senátu reflektoval i zákonodárce tím, že dosavadní velmi kusou úpravu ručení dle ust. § 57 odst. 5 daňového řádu nahradil novým ustanovením § 57a. V něm mimo jiné rozšířil možné odvolací námitky, které je daňový ručitel oprávněn uplatnit proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku, a to i s ohledem na skutečnost, že původní omezení odvolacích důvodů v dosavadním ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu Nejvyšší správní soud navrhl Ústavnímu soudu zrušit, neboť ho shledal v rozporu s ústavním pořádkem. Dále bylo touto novelou v ust. § 57a odst. 7 daňového řádu výslovně stanoveno právo ručitele nahlédnout do daňového spisu, a to mimo jiné v souvislosti s návrhem na prominutí daně podle zvláštního daňového zákona, čímž je míněn zákon o trojdani. Obdobné oprávnění je ovšem ze shora uvedených důvodů třeba analogicky vztáhnout i na žádost ručitele o prominutí daně dle ust. § 55a daňového řádu. Navíc podle ust. § 57a odst. 3 daňového řádu je ručitel nyní oprávněn podat návrh na obnovu řízení, ve kterém byla daňovému dlužníku stanovena daň, k jejíž úhradě byl vyzván.

I tyto změny zákonné úpravy, byť nastaly až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, ukazují, že nelze vést v případě ručitele striktní hranici mezi zákonnou úpravou, jež se týká stanovení daňové povinnosti, a úpravou jejího vymáhání, neboť takovým výkladem, byť mu nelze upřít jistou oporu z hlediska systematiky daňového řádu, by bylo popřeno zmíněné stěžejní právo ručitele uplatnit vůči jemu předepsané daňové povinnosti obdobné právní prostředky, jež má k dispozici dlužník. Ust. § 57a odst. 8 daňového řádu nyní výslovně stanoví, že ručitel, vůči němuž bylo ručení uplatněno, má při placení daní procesní postavení jako daňový dlužník, přičemž podle ust. § 55a odst. 1 daňového řádu vždy platilo a platí, že k prominutí daně může dojít v kterémkoli stádiu daňového řízení, může o něj tedy i ve stádiu vymáhání již vyměřené daňové povinnosti požádat jak daňový dlužník, tak daňový ručitel.

Nejvyšší správní soud se zároveň ztotožňuje s názorem městského soudu, že žádost o prominutí daně je oprávněn podat i správce konkursní podstaty daňového dlužníka, avšak tento závěr není pro rozhodnutí v předmětné věci podstatný, neboť oprávnění požádat o prominutí daně bylo v daném případě upřeno stěžovateli jakožto ručiteli.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, neboť stěžovatel byl jakožto ručitel oprávněn podat žádost o prominutí daně, a pokud tak učinil, je třeba rozhodnutí, jímž bylo řízení o této žádosti zastaveno, považovat za nezákonné. Pokud Městský soud v Praze na základě této důvodně vytýkané vady žalobou napadené rozhodnutí nezrušil, a naopak žalobu zamítl, je jeho rozsudek rovněž nezákonný a Nejvyšší správní soud ho tedy v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude Městský soud

v Praze vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. července 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu