



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 **PTÁČEK, spol. s r. o.**, se sídlem Praha 4, Mezi Vodami 168/37, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2001, č. j. FŘ-7590/14/01, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2004, č. j. 28 Ca 390/2002 - 25,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2004, č. j. 28 Ca 390/2002 - 25, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti výzvě ze dne 14. 2. 2001, č. 1010000001, č. j. 23380/01/012960/5319, kterou Finanční úřad v Praze-Modřanech (dále také „správce daně“) podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) vyzval žalobce jako ručitele k zaplacení daňového nedoplatku za daňového dlužníka – společnost Pražský stavební podnik, a. s., v likvidaci (dále také „daňový dlužník“). Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že daňový dlužník svou daňovou povinnost na dani z převodu nemovitosti ve výši 765 205 Kč neuhradil, proto správce daně žalobce jako ručitele vyzval k úhradě nedoplatku a tato výzva byla žalobci řádně doručena. Žalobci tak vznikla povinnost nedoplatek uhradit. S ohledem na (v předmětné době účinný) § 57 odst. 5 daňového řádu a zejména tímto ustanovením vymezený rozsah možných odvolacích námitek ručitele, žalovaný odmítl

akceptovat námitku žalobce, že správce daně nepřihlásil svou pohledávku „za podstatou“ řádně a včas do konkursního řízení na majetek daňového dlužníka. Dále žalovaný neuznal námitku, že by pohledávka správce daně z důvodů nepřihlášení do konkursu zcela zanikla. V závěru svého rozhodnutí žalovaný konstatoval, že správce daně vydal předmětnou výzvu oprávněně, žalobce je zákonným ručitelem a jeho odvolací námitky jsou proto právně bezvýznamné.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u městského soudu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Především poukazoval na vady postupu správce daně, který vůči původnímu dlužníku postupoval liknavě, nezaznamenal, že na dlužníka byl prohlášen konkurs a nepřihlásil včas svou pohledávku za tímto dlužníkem do konkursu. Svá pochybení se pak snažil přenést na žalobce jako ručitele. Správce daně měl výzvu podle § 57 odst. 5 daňového řádu vůči žalobci vydat a zahájit tak s ním jako ručitelem nové daňové řízení až po skončení konkursu. Svým postupem však také znemožnil žalobci, aby si za dlužníka-úpadce zaplacený daňový nedoplatek uplatnil v rámci konkursního řízení. Správce daně tak nedbal náležitě zachování práv žalobce, jak mu ukládá § 2 odst. 1 daňového řádu. Žalobce připomněl, že listiny z daňového spisu, které nebyly určeny jemu, jsou pro něj s ohledem na § 23 odst. 2 a § 24 daňového řádu nedostupné. Samotnou výzvu správce daně ze dne 14. 2. 2001 pak žalobce označil za neplatnou z důvodů absence základních náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 7 daňového řádu (konkrétně otisku úředního razítka v nesprávné velikosti a barvě) a považoval ji rovněž za neurčitou, protože neobsahovala žádný údaj ohledně převodu nemovitostí, z něhož daňový nedoplatek vznikl, ani údaj o platebním výměru, který měl být podkladem výkazu nedoplateků. Správce daně měl rovněž žalobce podle § 48 odst. 5 daňového řádu vyzvat k doplnění jeho odvolání proti výzvě ze dne 14. 2. 2001, přestože v něm chyběla povinná náležitost - navrhované změny či zrušení rozhodnutí.

Ve své žalobě žalobce namítal také vady v postupu žalovaného, který měl uvedené pochybení správce daně ohledně doplnění odvolání žalobce proti výzvě, odstranit. Jestliže tak neučinil, nemohl o jeho odvolání vůbec rozhodnout. Žalobce pak své odvolání doplnil později, s takto uplatněnými důvody se však žalovaný ve svém rozhodnutí v rozporu s § 50 odst. 7 daňového řádu nevypořádal. Rozhodnutí žalovaného tak postrádalo náležité odůvodnění a stejně jako výzva správce daně, nemělo náležitý otisk úředního razítka, a proto bylo neplatné.

Městský soud svým shora označeným rozsudkem žalobu zamítl. Námitku nesprávného (§ 2 odst. 1 daňového řádu odporujícího) postupu správce daně měl městský soud za neopodstatněnou, protože správce daně vyměřil daň z převodu nemovitostí v tříleté prekluzivní lhůtě výměrem ze dne 16. 9. 1999 a v důsledku nezaplacení této daně dlužníkem vznikl daňový nedoplatek, za nějž žalobce ze zákona ručí. Daňový řád ani jiný právní předpis (ani zákon č. 357/1992 Sb.) nestanoví, že by podmínkou vydání výzvy a vymáhání úhrady dluhu na ručiteli bylo včasné přihlášení pohledávky za daňovým dlužníkem z titulu daňového nedoplatku v rámci konkursního řízení. Skutečnost, že správce daně uplatnil pohledávku z titulu daňového nedoplatku za dlužníkem v konkursu až po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro přihlášení pohledávek, je z hlediska oprávnění správce daně vymáhat daňový nedoplatek na ručiteli bezvýznamná. V daném případě byly splněny všechny tři podmínky pro založení povinnosti ručitele k úhradě

daňového nedoplatku stanovené § 57 odst. 5 daňového řádu, a to existence daňového nedoplatku, zákonem uložená povinnost ručení a výzva k plnění platební povinnosti ručitelem. Tomuto závěru svědčí podle městského soudu i samotná dikce § 57 odst. 5 daňového řádu, podle něhož může ručitel v odvolání proti výzvě namítat pouze to, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již bylo zaplacen. Námitky ručitele proti postupu správce daně při vymáhání daňového nedoplatku vůči primárnímu daňovému dlužníku nejsou přípustné a nemohou tedy v řízení o odvolání proti výzvě obstát.

Vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem nelze považovat za zahájení nového daňového řízení ve vztahu k daňovému ručiteli, a jejímu vydání nebrání ani ustanovení § 14 odst. 1 písm. d) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále také „ZKV“). Dále městský soud neshledal důvodnou ani námitku, že správce daně svým postupem žalobci znemožnil, aby svou pohledávku za dlužníkem z titulu zaplacení daňového nedoplatku uplatnil v konkursním řízení. Žalobci nic nebránilo, aby dle § 20 odst. 4 ZKV, přihlásil svou pohledávku vázanou na podmínku, která by mu vůči dlužníku vznikla, pokud by za něj plnil jeho závazek (daňový nedoplatek).

Pokud jde o odvolání proti výzvě správce daně ze dne 14. 2. 2001, městský soud posoudil věc tak, že žalobce v něm uplatnil pouze jedinou odvolací námitku, a sice zánik pohledávky správce daně za dlužníkem v důsledku toho, že správce daně nepřihlásil svou pohledávku „za podstatou“ v konkursním řízení včas. S touto odvolací námitkou se žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí náležitě vypořádal a dostal tak povinnosti dle § 50 odst. 7 daňového řádu, neboť uvedl, že pohledávky opožděně přihlášené v rámci konkursního řízení z hlediska hmotného práva nezanikají. Ve svém pozdějším podání – odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 29. 5. 2001, č. j. 76219/012960/4537, žalobce brojil výlučně proti uvedenému rozhodnutí, kterým správce daně původně zamítl jeho odvolání proti výzvě ze dne 14. 2. 2001 jako nepřipustné. Nešlo tedy o doplnění původního odvolání proti uvedené výzvě. Kromě toho žalobce ve svém odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 29. 5. 2001, pouze rozvinul svou tezi o zániku pohledávky v důsledku jejího neuplatnění a žádnou jinou relevantní skutečnost, jež by korespondovala s důvody taxativně vymezenými v § 57 odst. 5 daňového řádu žalobce neuplatnil. Přestože původní odvolání žalobce proti výzvě ze dne 14. 2. 2001 neobsahovalo uvedení navrhované změny či zrušení ve smyslu § 48 odst. 4 písm. f) daňového řádu, tento nedostatek nebránil v přezkoumání výzvy a skutečnost, že žalovaný nevyzval žalobce k doplnění náležitostí odvolání nezpůsobila nezákonnost jeho rozhodnutí ani nepředstavuje takovou vadu řízení, která by měla za následek zkrácení žalobce na jeho právech.

Jako důvodnou městský soud neuznal námitku žalobce ohledně neurčitosti výzvy správce daně ze dne 14. 2. 2001, protože předmětná výzva dostatečně - označením daňového dlužníka a uvedením výše jeho nedoplatku - specifikovala ručitelský závazek, ani námitku ohledně nedostatku náležitosti - otisku úředního razítka ve správné velikosti a barvě - na výzvě správce daně rozhodnutí žalovaného.

II.

Žalobce napadl rozsudek městského soudu včas podanou kasační stížností, domáhal se jeho zrušení a vrácení věci zpět tomuto soudu k dalšímu řízení. Jako důvody kasační stížnosti žalobce označil nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a vady správního řízení spočívající v tom, že správce daně a žalovaný porušili zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Žalobce trval na tom, že správce daně porušil § 2 odst. 1 daňového řádu, když svou pohledávku za dlužníkem nepřihlásil do konkursního řízení. Jeho pohledávka je ve srovnání s pohledávkou žalobce (ručitele) pohledávkou vyšší třídy, u níž je pravděpodobné uspokojení v relativně vyšším rozsahu, než v jakém by mohla být uspokojena pohledávka žalobce z titulu ručení. Po skončení konkursu by tak žalobce nebyl nucen doplácet na dani tak vysokou částku, jako se tomu skutečně stalo. Z citovaného ustanovení daňového řádu a z dalších souvisejících ustanovení - jeho § 2 odst. 6, jakož i z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod vyplývá, že správce daně má povinnost činit potřebné úkony v řízení bez zbytečného odkladu. Výzvě podle § 57 odst. 5 daňového řádu pak s ohledem na uvedené musí předcházet nejméně výzva vůči daňovému dlužníku podle § 73 odst. 1 daňového řádu; bez provedení této výzvy nebo v případě, kdy správce daně zahájí vymáhání daňového dluhu bez vydání výzvy podle § 73 odst. 1 daňového řádu, nemůže správce daně postupovat podle § 57 odst. 5 daňového řádu. Proto také skutečnost, že správce daně uplatnil v konkursním řízení pohledávku za dlužníkem až po uplynutí zákonem o konkursu a vyrovnání stanovené lhůty, není z hlediska oprávnění správce daně v řízení nevýznamná, jak uvedl městský soud.

Správce daně pak podle názoru žalobce nemůže výzvu vůči ručiteli podle § 57 odst. 5 daňového řádu vydat (a zahájit tak s ním nové daňové řízení) po celou dobu trvání konkursu na majetek dlužníka, protože podle § 14 odst. 1 písm. d) ZKV po prohlášení konkursu mohou být zahájena řízení jen na návrh správce konkursní podstaty a mohou být vedena jen proti němu (za podmínek § 23 a 24 ZKV).

Dále žalobce nesouhlasil s názorem městského soudu, že mu nic nebránilo přihlásit svou pohledávku v konkursním řízení podle § 20 odst. 4 ZKV jako pohledávku vázanou na podmínku. Vzhledem k aplikaci § 24 daňového řádu správce daně ručiteli nesdělí, zda daňový dlužník daň uhradil či nikoli a ručitel ani nemá žádné doklady pro případ, že by správce konkursní podstaty jeho pohledávku popřel.

Žalobce i nadále setrval na názoru, že výzva správce daně ze dne 14. 2. 2001 byla neurčitá, protože v ní nebylo uvedeno, jakého konkrétního převodu nemovitosti se ručitelství týká, ani na základě jakého platebního výměru byl sestaven výkaz nedoplatků.

Žalobce rovněž nesouhlasil s názorem městského soudu v tom, že nemohl svými argumenty uvedenými v pozdějším podání - odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 29. 5. 2001 - doplnit své odvolání proti výzvě správce daně ze dne 14. 2. 2001. Tato výzva nebyla v uvedené době pravomocná a proto žalobce mohl ve smyslu § 48 odst. 7 daňového řádu své odvolání proti ní doplňovat. Ve svém odvolání proti rozhodnutí správce daně žalobce precizoval důvody uvedené ve svém odvolání proti výzvě ze dne

14. 2. 2001 za pomoci odkazů na ustanovení právních předpisů. S ohledem na zásadu materiálního posuzování obsahu podání v daňovém řízení měl žalovaný považovat argumenty uvedené v odvolání proti rozhodnutí ze dne 29. 5. 2001 za doplnění odvolání proti výzvě ze dne 14. 2. 2001, přičemž tyto argumenty odpovídají důvodu uvedenému v § 57 odst. 5 daňového řádu, totiž, že žalobce nebyl ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu. Žalovaný se tak ve svém rozhodnutí nezabýval faktickým doplněním žalobce odvolání a v rozporu s § 50 odst. 7 daňového řádu se nevypořádal se všemi odvolacími důvody. Rozhodnutí žalovaného je proto neplatné a nepřezkoumatelné. Žalobce se rovněž domnívá, že správce daně jej měl vyzvat k doplnění odvolání proti výzvě ze dne 14. 2. 2001 a skutečnost, že tak neučinil způsobuje nezákonnost jeho rozhodnutí.

Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil se závěry městského soudu. Uvedl, že nesouhlasí s námitkou porušení § 50 odst. 7 daňového řádu, protože v rámci odvolacího řízení přezkoumal odvolání žalobce a posuzoval i námitku uvedenou v odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně ze dne 29. 5. 2001, spočívající v tvrzeném porušení § 2 odst. 1 daňového řádu správcem daně. Při prošetření spisového materiálu však neshledal, že by správce daně svým postupem porušil jakékoli ustanovení daňového řádu. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí pak musel uvést, že odvolací námitky žalobce jsou právně bezvýznamné, protože nešlo o námitky, které by mohl jako ručitel ve smyslu § 57 odst. 5 daňového řádu uplatnit. Ohledně dalších kasačních námitek žalovaný v podrobnostech odkázal na své vyjádření k žalobě.

III.

Usnesením ze dne 9. 1. 2006, č. j. 1 Afs 25/2005 - 53, které nabylo právní moci dne 27. 1. 2006, Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti žalobce přerušil, protože v dané době probíhalo u Ústavního soudu řízení o návrhu sedmého senátu zdejšího soudu na zrušení § 57 odst. 5 daňového řádu. Usnesením ze dne 11. 7. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 30/05 nicméně Ústavní soud podle § 67 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, řízení zastavil, protože Parlament České republiky přijal dne 25. 4. 2006 zákon č. 230/2006 Sb.; 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, kdy bylo řízení před Ústavním soudem zastaveno, podal opětovně ve věci sp. zn. 2 Afs 108/2005 dne 5. 10. 2006 návrh na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu, neboť daného ustanovení bylo třeba v období před účinností zákona č. 230/2006 Sb. v dané věci užít; 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 soud jinou možnost, než podat návrh na zrušení ustanovení, které má být užito, neboť při rozhodování je zákonem vázán.

Po té, co Ústavní soud nálezem ze dne 29. 1. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 72/06 rozhodl o návrhu zdejšího soudu na vyslovení protiústavnosti § 57 odst. 5 daňového řádu, Nejvyšší

správní soud usnesením ze dne 6. 3. 2008, které nabylo právní moci dne 17. 3. 2008, rozhodl o pokračování v řízení o kasační stížnosti žalobce.

Nejvyšší správní soud proto nyní přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost žalobce je důvodná.

IV.

Ze správního spisu vyplynuly tyto pro věc podstatné skutečnosti:

- Žalobce jako kupující uzavřel dne 30. 12. 1997 s Pražským stavebním podnikem, a. s. (daňovým dlužníkem) jako prodávajícím kupní smlouvu na nemovitosti specifikované v čl. II této smlouvy, přičemž kupní cena byla ve smlouvě stanovena ve výši 5 000 000 Kč.
- Vklad vlastnického práva žalobce k předmětným nemovitostem byl v katastru nemovitostí zapsán dne 17. 3. 1998 s tím, že právní účinky vkladu nastaly ke dni 30. 1. 1998.
- Dne 12. 10. 1998 podal dlužník jako prodávající u Finančního úřadu pro Prahu 4 přiznání k dani z převodu nemovitostí; přiznání bylo postoupeno místně příslušnému správci daně – Finančnímu úřadu v Praze-Modřanech, jemuž bylo doručeno dne 10. 11. 1998.
- Z obchodního rejstříku Nejvyšší správní soud zjistil, že usnesením Městského soudu v Praze č. j. 89 K 72/98 - 61, ze dne 19. 1. 1999 byl na dlužníka prohlášen konkurs.
- Výzvou ze dne 16. 7. 1999 správce daně vyzval dlužníka podle § 43 odst. 1 daňového řádu k doložení aktualizovaného znaleckého posudku na převáděných nemovitostí dle vyhlášky č. 279/1997 Sb. o oceňování nemovitostí.
- Dne 3. 9. 1999 zaslal správce konkursní podstaty úpadce – dlužníka JUDr. Zbyněk Zapotil správci daně požadovaný znalecký posudek.
- Dne 16. 9. 1999 vydal správce daně platební výměr na daň z převodu nemovitostí č. j. 80473/99/012960/5319, jímž Pražskému stavebnímu podniku, a. s. v likvidaci, vyměřil daň z převodu nemovitostí na základě uvedené kupní smlouvy ve výši 765 205 Kč.
- Ve spise je založena obálka s doručenkou z níž vyplývá, že zásilka adresovaná správci konkursní podstaty dlužníka obsahující uvedený platební výměr byla správcem daně předána k poštovní přepravě dne 23. 9. 1999, tato zásilka však nebyla v sídle dlužníka předána, ani nebyla uložena a následně dne 27. 9. 1999 byla vrácena doručující poštou zpět správci daně.
- Následně dne 15. 11. 1999 správce daně doručil daňovému dlužníku zásilku adresovanou pouze jemu obsahující přípis ze dne 4. 11. 1999, č. j. 92560/99/12960/3292, v němž uvedl, že v příloze zasílá písemnost – platební výměr, který se nepodařilo doručit.
- Dne 30. 11. 2000 sestavil správce daně výkaz nedoplatků dlužníka, s tím, že k uvedenému datu u daňového dlužníka vykázal nedoplatek ve výši 765 205 Kč; v připojeném předávacím protokolu č. j. 120427/00/012960/3292, jímž byl výkaz nedoplatků předán vymáhacímu oddělení správce daně, je uvedeno, že splatnost daně

- z převodu nemovitostí nastala ke dni 15. 12. 1999 a dále je mimo jiné uvedena poznámka, že není časový prostor pro výzvu podle § 73 daňového řádu, a to ani vůči ručiteli.
- Výzvou ze dne 14. 2. 2001, č. j. 23380/01/012960/5319, správce daně vyzval žalobce k zaplacení daňového nedoplatku dlužníka ve výši 765 205 Kč ručitelem podle § 57 odst. 5 daňového řádu; správce daně ve výzvě označil daňového dlužníka, uvedl „ID spisu“, č. j. daňového přiznání, datum splatnosti daně, výši daňového nedoplatku a mimo jiné žalobce poučil o povinnost zachovávat mlčenlivost v daňovém řízení.
 - Proti výzvě podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání, v němž uvedl, že na dlužníka byla dne 19. 1. 1999 prohlášen konkurs a dle jeho informací správce daně neuplatnil svou pohledávku „za podstatou“ řádně a včas a proto tato pohledávka zanikla.
 - Rozhodnutím ze dne 29. 5. 2001, č. j. 76219/012960/4537, správce daně odvolání žalobce jako nepřipustné podle § 49 odst. 2 písm. a) daňového řádu zamítl s tím, že toto odvolání neobsahuje žádné námitky podle § 57 odst. 5 daňového řádu.
 - Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, požadoval jeho zrušení a kromě námitky zániku pohledávky správce daně (resp. zániku práva správce daně jako věřitele podle zákona o konkursu a vyrovnání) uplatnil také námitku nezákonného postupu správce daně, pokud jde o přihlášení pohledávky do konkursního řízení, když správce daně při vymáhání daňového nedoplatku nedbal na zachování práv a právem chráněných zájmů žalobce. Mimo jiné žalobce v tomto podání uvedl, že vycházel pouze z informací, které mu poskytl dlužník.
 - Rozhodnutím ze dne 21. 8. 2001, č. j. 99938/012960/4537, správce daně na základě odvolání žalobce zrušil své předchozí rozhodnutí ze dne 29. 5. 2001, jímž odvolání žalobce proti výzvě zamítl jako nepřipustné.
 - Rozhodnutím ze dne 5. 10. 2001 č. j. FŘ-7590/14/04, žalovaný zamítl odvolání proti výzvě správce daně ze dne 14. 2. 2001.
 - Dne 6. 2. 2002 správce konkursní podstaty úpadce – dlužníka JUDr. Zbyněk Zapotil osobně převzal platební výměr ze dne 16. 9. 1999, č. j. 80473/99/012960/5319.

V./a

V prvé řadě považuje Nejvyšší správní soud za potřebné vyjasnit povahu pohledávky správce daně i povahu regresní pohledávky žalobce jako ručitele za daňovým dlužníkem z hlediska zákona o konkursu vyrovnání a tím i způsoby uspokojení těchto pohledávek v konkursním řízení.

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 162/2005 - 52 (dostupný na www.nssoud.cz), z taxativního výčtu pohledávek za podstatou uvedeného v § 31 odst. 2 ZKV je zřejmé, že se v těchto případech jedná o nároky spojené s udržováním a správou podstaty po prohlášení konkursu, včetně případného dalšího provozování podniku úpadce. Mezi tyto pohledávky se logicky řadí i daně, poplatky a veřejnoprávní pojistné, které vznikly v souvislosti s konkursní podstatou úpadce po prohlášení konkursu. ... Pokud tedy ustanovení § 31 odst. 2 písm. d) ZKV používá mimo jiné pojem „daně“ a nikoliv pojem „daňové nedoplatky“, přičemž má jít o pohledávky vzniklé po prohlášení konkursu, má tím na mysli skutečně pouze případy, kdy ke vzniku samotné daňové povinnosti (§ 57 odst. 2 daňového řádu) došlo až po prohlášení konkursu, nikoli případy, kdy daňová povinnost vznikla ještě před prohlášením konkursu, den její splatnosti podle daňových zákonů

by ovšem jinak připadl až na dobu po prohlášení konkursu [k tomu srov. rovněž § 14 odst. 1 písm. g) ZKV]. Předmětem daně z převodu nemovitostí dle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění platném rovněž v rozhodném období, je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Daňová povinnost...vznikla prodávajícím jakožto poplatníkovi této daně dnem, kdy nastaly účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí ... a ke stejnému datu vznikl rovněž ručitelský závazek kupujícího, a to bez ohledu na skutečnost, že poplatník byl povinen dle § 21 odst. 2 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., v rozhodném znění, podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí do 30 dnů ode dne, kdy mu byla doručena smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí a že byl následně dle § 18 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., v rozhodném znění, povinen daň zaplatit do 30 dnů ode dne, kdy mu byl doručen platební výměr o vyměření daně.

V nyní souzené věci daňová povinnost poplatníka daně z převodu nemovitostí (daňového dlužníka), jakož i ručitelský závazek žalobce, vznikly dnem, kdy nastaly účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, tedy dne 30. 1. 1998, a to bez ohledu na skutečnost, že přede dnem prohlášení konkursu na majetek daňového dlužníka nedošlo k vyměření daně z převodu nemovitostí, a daň se tak nestala splatnou. Jestliže tedy účinky vkladu vlastnického práva nastaly před prohlášením konkursu na majetek daňového dlužníka, pak je pohledávka správce daně za daňovým dlužníkem takovou pohledávkou, k jejímuž uspokojení v rozvrhu konkursu je nezbytné, aby ji správce daně do konkursu přihlásil podle § 20 odst. 1 ZKV; nejde tedy o pohledávku za podstatou.

Pokud jde o možnost žalobce jako ručitele uplatnit v konkursu svou pohledávku pro případ, že by zaplatil daň za dlužníka, pak Nejvyšší správní soud odkazuje na judikaturu civilních soudů, zejména na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 4. 2006, sp. zn. 29 Odo 1089/2003, dostupný v databázi ASPI, v němž soud řešil otázku charakteru regresní pohledávky ručitele daně z převodu nemovitostí, kterou ručitel v dané věci uplatnil vůči daňovému dlužníkovi z důvodu úhrady jeho daňového nedoplatku (vzniklého před prohlášením konkursu) správci daně, a to až po prohlášení konkursu na majetek daňového dlužníka. Nejvyšší soud dospěl v této věci k závěru, že *vznikla-li poplatníku daně z převodu nemovitostí daňová povinnost před prohlášením konkursu na jeho majetek, pak ručitel za úhradu této daně může a má přihlásit pohledávku z titulu tohoto ručení v konkursu vedeném na majetek poplatníka daně podle § 20 odst. 4 ZKV jako pohledávku vázanou na podmínku (na splnění odkládací podmínky), bez zřetele k tomu, že se vůči němu dosud nestala vykonatelnou výzva správce daně dle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.* Nejvyšší soud v uvedeném rozhodnutí konstatoval, že tato právní konstrukce platí pro případy, kdy k prohlášení konkursu došlo po 1. 4. 1998, kdy nabyt účinnosti zákon č. 12/1998 Sb. Před uvedeným datem platilo, že ručitel nabyt postavení konkursního věřitele pohledávky vzniklé splněním ručitelského závazku okamžikem jeho splnění, aniž by musel svou pohledávku v konkursu přihlásit; přihlášení pohledávky správcem daně v konkursu na majetek daňového dlužníka tak mohlo být podmínkou uspokojení pohledávky ručitele v rozvrhu pouze v případech konkursů prohlášených před 1. 4. 1998.

Proto jestliže v daném případě byl konkurs na majetek dlužníka prohlášen dne 19. 1. 1999, nelze přisvědčit námitce žalobce, že v důsledku nepřihlášení pohledávky správcem daně do konkursu na dlužníka, nemohl v konkursním řízení přihlásit ani svou (regresní) pohledávku za dlužníkem, která by mu vznikla v případě, kdy uhradil za

dlužníka daňový nedoplatek.

Žalobce však v této souvislosti v kasační stížnosti poukázal na to, že přihlášení pohledávky daňovým ručitelem podle § 20 odst. 4 ZKV brání aplikace § 24 daňového řádu, podle něhož správce daně ručiteli nesděljuje výši daňového nedoplatku, a v případě, že by správce daně ručitelem přihlášenou pohledávku neuznal, neměl by k dispozici žádné doklady.

Těmto argumentům lze do jisté míry přisvědčit. Explicitní úpravu práv daňového ručitele, pokud jde o přístup k informacím ohledně aktuální výše jím zaručovaného daňového dluhu a možnosti zproštění povinnosti mlčenlivosti, přinesl až zákon č. 230/2006 Sb., kterým byl s účinností od 1. 1. 2007 nahrazen § 57 odst. 5 daňového řádu novým § 57a. Před nabytím účinnosti tohoto ustanovení tak bylo možné taková oprávnění ručitele pouze odvozovat z obecných zásad daňového řízení a za pomoci obecných právních principů a ústavních kautel per analogiam z jiných ustanovení daňového řádu upravujících práva daňových subjektů; s ohledem na judikaturu správních soudů posledních let (srov. např. rozsudky zdejšího soudu sp. zn. ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publikovaného pod č. 792/2006 Sb. NSS, ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, ze dne 29. 6. 2007, č. j. 8 Afs 35/2005 - 65, oba dostupné na www.nssoud.cz), jakož i skutečnosti, že zákonodárce nakonec přistoupil k přijetí výslovné právní úpravy, však lze konstatovat, že takovéto výkladové postupy se v praxi daňových orgánů příliš neuplatňovaly. Na druhou stranu je třeba konstatovat, že absence výslovné úpravy uvedených práv ručitele nemusela nutně znamenat nemožnost přihlášení pohledávky ručitelem podle § 20 odst. 4 ZKV, nicméně ve svém důsledku vedla ke značné zátěži ručitele; pokud by ručitel chtěl své právo podle § 20 odst. 4 ZKV realizovat, nezbylo by mu nic jiného, než za všech okolností (tedy bez ohledu na reálnou výši daňového dluhu, resp. případně i po jeho uhrazení dlužníkem) přihlásit svou pohledávku, pokud by byl na dlužníka prohlášen konkurs v prekluzivní lhůtě pro vyměření daně (jejíž přesný běh ani nemohl od správce daně zjistit).

V daném případě však žalobce nijak konkrétně neuvádí, že by svou pohledávku za daňovým dlužníkem vázanou na podmínku podle § 20 odst. 4 ZKV nepřihlásil v konkursu právě ze zde popsaných důvodů, resp., že by mu právě popsané důvody v daném případě přihlášení pohledávky v konkursu reálně znemožnily; v tomto smyslu lze tedy tuto námitku žalobce považovat za neopodstatněnou.

V./b

Žalobce ve své kasační stížnosti nicméně předně namítal nesprávný postup daňových orgánů obou stupňů.

Pokud žalobce namítá, že správce daně (a posléze ani žalovaný) nevyzval žalobce k doplnění jeho odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, přestože v něm chybělo uvedení, čeho se žalobce tímto odvoláním domáhal, nejde o takovou vadu, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Vzhledem k důvodům, které, byť velmi stručně, žalobce v tomto odvolání uvedl,

bylo zcela zřejmé, že se domáhal zrušení této výzvy. Zjevně ani správce daně, ani posléze žalovaný o tom při svém rozhodování neměli sebemenší pochybnost; trvání na doplnění této náležitosti odvolání by v takovém případě představovalo pouhé striktně formální dodržení litery zákona, bez jakéhokoli reálného dopadu do daňového řízení. Na druhou stranu je třeba souhlasit s žalobcem v tom, že svým odvoláním proti rozhodnutí správce daně ze dne 29. 5. 2001, *de facto* rozšířil svou argumentaci odvolacích důvodů uvedených původně stručně v odvolání proti výzvě. Takový postup v zásadě odpovídá § 48 odst. 7 daňového řádu, podle něhož *do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat* a lze tedy konstatovat, že žalobce ve svém odvolání proti výzvě správce daně uplatnil i námitku zpochybňující postup správce daně vůči primárnímu daňovému dlužníku.

Nicméně žalovaný se touto odvolací námitkou nezabýval proto, že ji nepovažoval za podřaditelnou pod důvody, které žalobce jako ručitel mohl podle (v předmětné době účinného) § 57 odst. 5 daňového řádu uplatňovat. S tímto hodnocením se pak ztotožnil i městský soud, jestliže uvedl, že „námitky namířené proti způsobu, jakým správce daně postupoval (či nepostupoval) při vymáhání daňového nedoplatku vůči primárnímu daňovému dlužníku, zákon (míněno § 57 odst. 5 daňového řádu – pozn. NSS) nepřipouští“. Městský soud pak uzavřel, že taková námitka nemůže ze stejného důvodu obstát ani při soudním přezkumu rozhodnutí žalovaného.

Žalobce se však domnívá, že šlo o takovou námitku, kterou by bylo možné podřadit pod § 57 odst. 5 daňového řádu vymezený odvolací důvod spočívající v tom, že žalobce nebyl ručitelem nebo, že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu.

K tomu je třeba předně uvést, že již výše zmíněným nálezem ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), 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. Právní názor obsažený v citovaném nálezu Ústavního soudu nelze opomenout v řízeních, která dosud nebyla skončena, a to i včetně těch řízení, které 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). 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).

S ohledem na citovaný nálezn Ústavního soudu již není pro nyní souzenou věc podstatné, zda námitku, již žalobce zpochybňoval postup správce daně vůči primárnímu dlužníku, lze podařit pod některý z odvolacích důvodů výslovně uvedených v § 57 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2006, či nikoli. Z citovaného nálezu totiž vyplývá, že žalobce měl mít možnost takovou námitku v odvolání proti výzvě uplatnit a žalovaný se s ní měl podle § 50 odst. 7 daňového řádu ve svém rozhodnutí vypořádat.

Své námitky ohledně způsobu postupu správce daně vůči primárnímu daňovému dlužníku však žalobce uplatnil také v žalobě a městský soud se jimi bez ohledu na výše citované závěry věcně zabýval, avšak neuznal je jako důvodné. Proti věcnému posouzení těchto námitek městským soudem pak žalobce brojil i ve své kasační stížnosti. Proto se jimi nyní Nejvyšší správní soud může zabývat přímo, bez toho, aby bylo nutné rozsudek městského soudu rušit s tím, že rozhodnutí žalovaného má být zrušeno pro procesní vady spočívající v tom, že se žalovaný nezabýval všemi odvolacími námitkami.

Městský soud v odůvodnění svého rozsudku správně uvedl, že správce daně učinil úkony vůči daňovému dlužníku v rámci tříleté prekluzivní lhůty stanovené v § 22 zákona č. 357/1992 Sb. k vyměření daně z převodu nemovitostí. Proto jestliže správce daně učinil první krok k odstranění vad daňového přiznání (vyzval daňového dlužníka k předložení aktuální znaleckého posudku) až osm měsíců po jeho podání, pak taková prodleva v postupu vůči primárnímu dlužníku nemůže být důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce jako ručitele proti výzvě, nebo i výzvy správce daně samotné.

Žalobce však svou námitkou brojil nejen proti prodlevám v postupu správce daně, ale především proti skutečnosti, že správce daně, předtím než vydal žalobci výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, nepřihlásil včas svou pohledávku podle § 20 odst. 1 ZKV v konkursním řízení na majetek dlužníka. V důsledku svého nesprávného postupu tak podle žalobce správce daně povinností uhradit daň zatížil jednostranně pouze žalobce v pozici ručitele. Městský soud pak k této otázce uvedl, že byly naplněny všechny podmínky pro vydání výzvy k zaplacení daně ručitelem a skutečnost, že správce daně nepřihlásil svou pohledávku v konkursním řízení na majetek dlužníka je z hlediska jeho oprávnění vymáhat daňový nedoplatek na ručiteli bezvýznamná.

Při řešení této otázky je třeba v prvé řadě vyjít obecně z obecné charakteristiky institutu ručení a posoudit, za jakých podmínek vzniká ručiteli povinnost uhradit daňový nedoplatek za dlužníka.

Jak je již uvedeno výše, ručitelský závazek sice vznikl v okamžiku, kdy nastaly účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. Obsahem ručitelského závazku však je povinnost uhradit daňový dluh v případě, že tak neučiní daňový dlužník; *ručitelova povinnost splnit dluh za dlužníka – čemuž svědčí samotná podstata institutu ručení, se*

aktualizuje teprve tehdy, když sám dlužník svůj dluh včas a řádně nesplní, přitom až výzvou určenou ručiteli se tento dozvídá o tom, že dlužník, za jehož splnění povinnosti clo zaplatit převzal ručení, svůj dluh v konkrétní výši nesplnil. Teprve touto výzvou je tak určenému ručiteli - jak tomu ostatně nasvědčuje i obsah předmětné výzvy - ukládána povinnost k zaplacení nedoplatku ve stanovené lhůtě, v konkrétní výši za dlužníka, který jej sám v určené lhůtě nezaplatil (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 3. 2002 ve věci sp. zn. I. ÚS 445/2000, zveřejněný pod č. 33 ve svazku č. 25 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu; Ústavní soud se v citovaném nálezu zabýval charakterem výzvy podle § 73 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k ručiteli u ručení za celní dluh, nicméně citované (obecné) závěry jsou aplikovatelné i na výzvu ručiteli podle § 57 odst. 5 daňového řádu - k tomu srov. i výše citovaný nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 72/2006).

Podmínkou vzniku povinnosti ručitele uhradit daňový nedoplatek tedy v první řadě je existence nedoplatku na dani u primárního dlužníka. Ke vzniku nedoplatku na dani z převodu nemovitostí bylo podle § 18 odst. 1 a 2 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2003, třeba, aby poplatník podal daňové přiznání, správce daně vyměřil daň z převodu nemovitostí platebním výměrem, který doručí dlužníku. Daň byla pak splatná ve lhůtě 30 dnů od doručení platebního výměru dlužníku; marným uplynutím uvedené lhůty vznikl daňovému dlužníku nedoplatek.

Daňový nedoplatek nemůže v žádném případě vzniknout předtím, než dojde k řádnému doručení platebního výměru daňovému dlužníku. *Ručitelský závazek ve smyslu § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 5. 2006, který je akcesorické povahy, proto nemůže účinně vzniknout tam, kde rozhodnutí o vyměření daně, v důsledku vadného způsobu doručení nebo sdělení, dosud nenabýlo právní účinnosti. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2007, č. j. 7 Afs 47/2007 - 77).*

Pokud jde o další podmínky vzniku povinnosti ručitele zaplatit nedoplatek za daňového dlužníka, Nejvyšší správní soud připomíná svůj rozsudek ze dne 26. října 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publikovaný pod č. 792/2006 Sb. NSS, v němž se rozšířený senát vyjádřil ke vztahu úpravy ručení obsažené v daňovém řádu k obecné soukromoprávní úpravě tohoto institutu. Uvedl, že *ručení není institutem, který by se vyskytoval toliko v daňovém řízení, ale je naopak obecným institutem celého právního řádu, jenž je detailně propracován především teorií a judikaturou soukromého práva; jeho kořeny přitom sahají hluboko do dávno minulých let a jsou prosáklé římskoprávní tradicí, uchopenou a zpracovávanou různými směry a školami v průběhu recepce římského práva. Ručení tedy především není vynálezem finančního práva a už vůbec ne českého daňového řádu. V souladu s principem jednoty právního řádu je proto namísto četné deformace, jímž tento institut v daňovém řádu a v jeho interpretaci finančními orgány podléhá, napravovat jeho výkladem a používáním v souladu s jeho skutečnou povahou.*

Vycházejí z výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006 - 55, zdůraznil, že i v daňovém právu se při aplikaci institutu ručení, byť bez výslovné úpravy v § 57 odst. 5 daňového řádu, projevují dva základní znaky, a to akcesorita a subsidiarita závazku ručitele vůči závazku primárního dlužníka. Z akcesority vyplývá, že *závazek ručitele je existenčně závislý na závazku hlavním: zanikne-li pohledávka, jejíž splnění ručitel zajišťuje, zanikne též ručitelův závazek, a*

to právě jako projev zmíněné akcesority. ... Subsidiarita ručitelského závazku znamená, že ručitel není zavázán vedle hlavního dlužníka coby společný dlužník, nýbrž je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li dlužník. Ručitel tedy není dlužníkem primárním, nýbrž až sekundárním. Nemá-li daňový řád odchýlnou úpravu, platí tyto principy i pro ručení jím regulované; zmíněné principy totiž tvoří samotnou podstatu institutu ručení, tj. vyplývají z jeho ustálené koncepce. Nelze přijmout výklad, podle něhož mezi veřejnoprávním a soukromoprávním ručením existuje podstatný rozdíl ... Neudržitelný je rovněž přístup, který pomíjí akcesoritu a subsidiaritu ručení, a toliko ze samotného textu § 57 odst. 5 daňového řádu dovozuje, že jedinými předpoklady povinnosti ručitele zaplatit daňový nedoplatek je existence zákonného ustanovení takovouto povinností předvídací a dále výzva správce daně. Tyto předpoklady jsou zcela nepochybně předpoklady nutné, nikoliv však dostatečné.

Z těchto premis pak zdejší soud vyšel také v rozsudku ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 138/2004 - 115, v němž jako nedůvodnou shledal mimo jiné námitku v dané věci žalovaného finančního ředitelství, že trvat na vydání výzvy podle § 73 daňového řádu k zaplacení nedoplatku primárním dlužníkem před vydáním výzvy dle § 57 odst. 5 daňového řádu by s ohledem na úpravu konkursního řízení bylo nadbytečné a znamenalo by pouze prodlužování a nehospodárnost daňového řízení. Nejvyšší správní soud v uvedené věci konstatoval, že ze subsidiarity ručitelského závazku bylo třeba v daňovém řízení vycházet i před tím, než zákonodárce tento princip výslovně zakotvil v novém ustanovení § 57a daňového řádu; výzvou podle § 57 odst. 5 daňového řádu je zcela nepochybně deklarována mimo jiné výše vyměřené daňové povinnosti, současně je jí však sdělováno, že skutečně ručiteli vznikla povinnost uhradit nedoplatek; toto lze však konstatovat až poté, kdy je najisto postaveno, že dlužník nedoplatek neuhradí, nastupuje tedy právě ručitel, po němž bude dluh požadován. Jinak není pro vydání výzvy dle § 57 odst. 5 cit. zákona rozumné opodstatnění, neboť podle ní není třeba deklarovat, že dlužník je zákonným ručitelem; to říká již zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Pro úplnost pak lze podotknout, že obdobně se vyjádřil, byť „pouze“ obiter dictum, také Ústavní soud (srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 593/99, IV. ÚS 592/99, I. ÚS 598/99 nebo III. ÚS 373/98).

Nicméně je třeba posoudit, zda i v případě jako je tento, kdy byl na majetek daňového dlužníka prohlášen konkurs po té, co vznikla daňová povinnost [viz výše k § 57 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.], a zároveň předtím, než byla daň dlužníku vyměřena a stala se splatnou (tedy než mohlo být vůbec přistoupeno k vymáhání daňových nedoplatků), je požadavek, aby správce daně před vydáním výzvy ručiteli podle § 57 odst. 5 daňového řádu nejprve vyzval primárního daňového dlužníka k zaplacení v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 daňového řádu, opodstatněný.

Po prohlášení konkursu na majetek dlužníka má správce daně jediný nástroj k tomu, aby svou pohledávku vůči daňovému dlužníku v rámci konkursního řízení uplatnil a mohlo tak dojít k jejímu uspokojení. Tímto nástrojem je včasné přihlášení pohledávky do konkursního řízení podle § 20 odst. 1 ZKV. Pohledávku, která vznikla před prohlášením konkursu, lze uspokojit jen na základě pravomocného rozvrhového usnesení (§ 31 odst. 1 ZKV); nepřihlášením (nebo opožděným přihlášením – srov. § 22 odst. 2 ZKV) do konkursu sice tato pohledávka nezaniká, věřitel ji však může vůči dlužníku uplatnit až po skončení konkursu. Výkon rozhodnutí na majetek patřící do konkursní podstaty nelze

po prohlášení konkursu provést [§ 14 odst. 1 písm. e) ZKV]. Výzva správce daně daňovému dlužníku k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 proto nemusí sama o sobě vést k uhrazení daňového nedoplatku dlužníkem.

V případě, kdy správce daně svou pohledávku za daňovým dlužníkem do konkursu včas přihlásí, není vyloučeno, aby správce daně s ohledem na průběh konkursního řízení či jeho výsledek posléze vyzval k zaplacení nedoplatku ručitele. Naopak v případě, kdy správce daně svou pohledávku včas nepřihlásí, nezbyvá mu jiný postup, než po skončení konkursního řízení (a za předpokladu dodržení daňovým řádem stanovené promlčecí lhůty) vyzvat daňového dlužníka k zaplacení daňového nedoplatku, a teprve v případě, že tak daňový dlužník neučiní, přistoupit k vydání výzvy daňovému ručiteli.

V nyní souzené věci nenastal ani jeden z uvedených případů. Správce daně nepřihlásil svou pohledávku do konkursního řízení na majetek dlužníka včas, přičemž v době prohlášení konkursu již o existenci daňové povinnosti věděl, neboť daňové přiznání dlužníka mu bylo, byť se zpožděním oproti zákonem stanovené lhůtě [srov. § 21 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2003], doručeno více než dva měsíce před tím, než k prohlášení konkursu na majetek dlužníka došlo.

Jestliže tedy správce daně neučinil v dané situaci jediný možný úkon, který by mohl vést k úhradě daňového nedoplatku primárním daňovým dlužníkem, pak takový postup odporoval právě pro ručení charakteristickému znaku - subsidiaritě závazku ručitele vůči závazku primárního dlužníka. Lze tak přisvědčit i žalobcově argumentaci, že svým postupem správce daně porušil v § 2 odst. 1 daňového řádu zakotvenou zásadu zákonnosti. Správce daně bez zákonného důvodu rezignoval na svou povinnost požadovat uhrazení daňového nedoplatku u primárního daňového dlužníka v rámci konkursního řízení. Odpovědnost za placení daňového nedoplatku tak přenesl zcela na žalobce coby ručitele, a to bez jakéhokoli předchozího úkonu směřujícího k zaplacení daňového nedoplatku primárním dlužníkem.

V./c

Konečně, pokud jde o žalobcem namítanou neurčitost výzvy správce daně ze dne 14. 2. 2001, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že tato výzva byla, objektivně nahlíženo, do jisté míry neurčitá. Jako jediný, ručiteli bez dalšího dostupný, údaj identifikující převod nemovitosti, jehož se daňový nedoplatek týkal, obsahovala výzva pouze označení daňového dlužníka. Další údaje ve výzvě uvedené (ID daňového spisu, nebo číslo jednací přiřazené daňovému přiznání dlužníka) nemohly ručiteli převod nemovitosti identifikovat.

Výzva ručiteli vydaná podle (dříve účinného) § 57 odst. 5 daňového řádu by skutečně měla jednoznačně označit převod nemovitosti, který je v daném případě předmětem daně z převodu nemovitostí. Takové označení by mohlo spočívat např. v uvedení dotčené nemovitosti, v odkazu na předmětnou kupní smlouvu nebo na č. j. rozhodnutí katastrálního úřadu o povolení vkladu.

Přesto však nelze v daném případě neurčitost předmětné výzvy považovat za důvod zrušení rozhodnutí žalovaného, případně výzvy samotné. Jednoduše řečeno, podstatou požadavku na určitost rozhodnutí, který je inherentní i rozhodování v daňovém řízení, je zajištění dostatečné informovanosti adresáta tohoto rozhodnutí o tom, jaké dopady má toto rozhodnutí do jeho právní sféry a proč. Z průběhu samotného daňového řízení, je zřejmé, že v tomto konkrétním případě výzva obsahovala pro žalobce dostatečný rozsah informací k tomu, aby se mohl rozhodnout o svém dalším postupu. Žalobce na výzvu reagoval podáním odvolání, z něhož jasné vyplynulo, že převod nemovitosti, jehož se týkal sdělovaný daňový nedoplatek, bez problému identifikoval. Své námitky ohledně neurčitosti výzvy pak uplatnil až v řízení před soudem.

VI.

Nad rámec nezbytného odůvodnění vztahujícího se k námitkám žalobce Nejvyšší správní soud pro účely dalšího postupu finančních orgánů obou stupňů na tomto místě znovu připomíná, že ručitelský závazek nemůže účinně vzniknout tam, kde rozhodnutí o vyměření daně, v důsledku vadného způsobu doručení nebo sdělení daňovému dlužníku, dosud nenabylo právní účinnosti.

V nyní souzené věci je v tomto ohledu podstatné, že správce daně vydal platební výměr na daň z převodu nemovitostí až po té, kdy byl na majetek daňového dlužníka prohlášen konkurs. Dle ustálené judikatury zdejšího soudu má *správce konkursní podstaty ...v daňovém řízení stejná práva, jako měl úpadce: správce daně se správcem konkursní podstaty jedná v daňovém řízení týkajícím se daňové povinnosti úpadce, a jemu také doručuje rozhodnutí* (srov. rozsudek ze dne 13. 7. 2005, č. j. 1 Afs 55/2004 - 94, publikovaný pod č. 713/2005 Sb. NSS). Proto *po prohlášení konkursu musí být rozhodnutí správce daně doručeno vždy správci konkursní podstaty či jeho zástupci (§ 14 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve spojení s § 17 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; Doručením jiné osobě než správci konkursní podstaty nebo jeho zástupci, proto doručované správní rozhodnutí nenabude účinnosti* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2007, č. j. 7 Afs 47/2007 - 77). S účinností od 19. 1. 1999 (po prohlášení konkursu na majetek dlužníka) bylo tedy v nyní souzené věci nutno doručovat rozhodnutí určené daňovému dlužníku správci konkursní podstaty, kterým byl ustanoven advokát JUDr. Zbyněk Zapotil. Z již výše popsaného skutkového stavu pak vyplývá, že tomuto správci konkursní podstaty daňového dlužníka byl platební výměr na daň z převodu nemovitostí doručen až dne 6. 2. 2002, kdy jej převzal osobně u správce daně.

K tomu, zda rozhodnutí o vyměření daně daňovému dlužníku nabylo právní účinnosti, by přitom měl odvolací orgán přihlédnout ve smyslu ust. § 50 odst. 3 daňového řádu i v řízení o odvolání ručitele proti výzvě vydané podle (dříve účinného) § 57 odst. 5 daňového řádu.

VII.

Na základě všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost žalobce důvodnou a napadený rozsudek městského soudu zrušil. Právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku je městský soud v dalším řízení vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 30. dubna 2008

JUDr. Marie Žižková
předsedkyně senátu