



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **CIDEX s. r. o.**, se sídlem Křemencova 178, Praha 1, zastoupena Mgr. Markem Hoskovcem, advokátem, se sídlem Hybernská 20, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2015, č. j. 5 Af 16/2011 – 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně CIDEX s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2015, č. j. 5 Af 16/2011 – 66, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 23. 9. 2015, č. j. 5 Af 16/2011 – 66, zamítl žalobu společnosti CIDEX s. r. o., kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí původně žalovaného Finančního ředitelství v Praze ze dne 28. 1. 2011, č. j. 218/11-1400-201897, (dále též „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Poděbradech (dále také „správce daně“) ze dne 29. 9. 2010, č. j. 43340/10/055960201200, - výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 57a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění předpisů účinných v rozhodné době, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), kterým byla žalobkyně vyzvána k úhradě daňového

nedoplatku daňového dlužníka: MTS Group s.r.o., v konkursu (dále jen „daňový dlužník“), ve výši 150.000 Kč (dále jen „daň“).

Městský soud ve svém rozsudku nejprve podrobně rekapituloval obsah předloženého správního spisu, především průběh daňového řízení předcházejícího vydání žalobou napadeného rozhodnutí a zdůraznil pro věc rozhodné skutkové okolnosti. V odůvodnění rozsudku zejména konstatoval, že na majetek daňového dlužníka byl s účinností ke dni 18. 8. 2010 prohlášen konkurs. Následně byla žalobkyně rozhodnutím ze dne 29. 9. 2010, č. j. 43340/10/055960201200, (dále též „výzva“), vyzvána správcem daně k úhradě daňového nedoplatku daňového dlužníka, jehož byla zákonnou ručitelkou podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“). Žalobkyně se splněním uloženého ručitelského závazku nesouhlasila, a proto jej napadla nejprve odvoláním a po jeho zamítnutí i správní žalobou u městského soudu.

Vzhledem k tomu, že v mezidobí ode dne vydání výzvy (29. 9. 2010) do rozhodnutí odvolacího správního orgánu (28. 1. 2011) pozbyl účinnosti zákon o správě daní a poplatků a naopak nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), zabýval se městský soud nejprve otázkou použitelnosti daňového řádu na projednávanou věc a tím, zda daňový řád obsahuje shodné podmínky pro vydání ručitelské výzvy jako zákon o správě daní a poplatků.

Městský soud dospěl k závěru, že nová právní úprava obsažená v daňovém řádu (§ 171 odst. 3) oproti ust. § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků má nově výslovné zmocnění k vydání ručitelské výzvy bez ohledu na to, zda vůči daňovému dlužníkovi bylo či nebylo zahájeno insolvenční řízení. Insolvenční řízení proto neznamená překážku pro vydání výzvy ručiteli [srov. § 183 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon (dále jen „insolvenční zákon“)]. Z tohoto důvodu městský soud neshledal opodstatněnou ani žalobní námitku, že výzvu ručiteli nebylo možno ze strany správních orgánů vydat, neboť toto oprávnění nebylo výslovně zakotveno v zákoně o správě daní a poplatků a správce daně měl vyčkat výsledku insolvenčního řízení.

Městský soud také dovodil, že ocitl-li se daňový dlužník v úpadku, resp. došlo-li k prohlášení konkursu na majetek daňového dlužníka, je tato skutečnost dostatečným průkazem toho, že by vymáhání daňového nedoplatku bylo bezvýsledné. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 22/2010 – 44, pak dospěl k závěru, že podmínky pro vydání ručitelské výzvy jsou vždy dány tehdy, byl-li na majetek daňového dlužníka prohlášen konkurs. Za tohoto stavu (prohlášení konkursu) není proto obligatorním předpokladem pro vydání ručitelské výzvy předchozí výzva adresovaná daňovému dlužníkovi k úhradě daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Je tomu tak proto, že tento úkon by byl nadbytečný a trvání na jeho provedení by bylo přepjatým formalismem. Za popsaného stavu (po prohlášení konkursu) by sice bylo možno daňovou exekuci nařídit, nešla by však vykonat (§ 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona].

Městský soud nepřisvědčil názoru žalobkyně, že pokud by správní orgány svou pohledávku řádně přihlásily a lhůtu k přihlášení této pohledávky nezmeškal, mohlo by dojít k postupu dle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona, tj. k započtení nyní po žalobkyni

pokračování

vymáhané pohledávky s přeplatkem na dani u jiného správce. Ze znění tohoto ustanovení insolvenčního zákona vyplývá, že podmínkou pro započtení je existence vzájemné pohledávky věřitele a dlužníka. Správce daně byl ale ve vztahu k daňovému dlužníkovi toliko v postavení věřitele, nikoliv zároveň v postavení dlužníka. Na osobním daňovém účtu daňového dlužníka evidoval správce daně jen daňový nedoplatek ve výši vymáhané právě po žalobkyni. Nadto § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona lze užít i s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011 – 55, jen k započtení soukromoprávních pohledávek (v případě pohledávky správce daně se o soukromoprávní pohledávku nejedná).

Na místě nebyla ani poukazovaná aplikace § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k přeplatku na dani (daň z přidané hodnoty) daňového dlužníka evidovaného u Finančního úřadu v Pardubicích.

Je tomu tak proto, že zvolený postup by bylo možno realizovat jen do prohlášení konkursu na majetek daňového dlužníka a konání přezkumného jednání, kterým byl den 18. 8. 2010. Jelikož však správce daně požádal o převedení přeplatku evidovaného u Finančního úřadu v Pardubicích až dne 8. 11. 2010, nebylo již možno tomuto požadavku vyhovět (jednalo by se o nepřipustné započtení). Stejně tak nebylo možno tomuto požadavku na započtení dle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vyhovět proto, že pohledávka správce daně za daňovým dlužníkem ve výši 150.000 Kč nebyla tímto správcem daně přihlášena do insolvenčního řízení ve smyslu § 40a odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud proto přisvědčil žalobkyni v tom, že pokud by správce daně přihlásil svou pohledávku ve výši 150.000 Kč do insolvenčního řízení, mohl dosáhnout (ovšem nejpozději do přezkoumání této pohledávky v přezkumném řízení, které se konalo dne 18. 8. 2010) jejího uspokojení mimo insolvenční řízení užitím daňového přeplatku evidovaného Finančním úřadem v Pardubicích na úhradu předmětného nedoplatku podle pravidel zakotvených v § 64 odst. 4 a § 40a zákona o správě daní a poplatků.

Za situace, kdy § 57a citovaného zákona o správě daní a poplatků neukládá povinnost správci daně přihlásit svou pohledávku do insolvenčního řízení, resp. neváže vznik ručitelského závazku žalobkyně na předchozí obligatorní přihlášení pohledávky správcem daně v insolvenčním řízení, není takový postup podmínkou předcházející vydání ručitelské výzvy. Naopak v takovém případě, dojde-li k úhradě pohledávky za daňového dlužníka, může nabyvatel této pohledávky, jenž uspokojil věřitele s nepřihlášenu pohledávkou, tuto svou pohledávku přihlásit jako pohledávku podmíněnou. Ze všech uvedených důvodů městský soud shledal podanou žalobu neopodstatněnou, a proto ji zamítl.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou opřela o důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka městskému soudu především vytýká, že nesprávně po právní stránce posoudil otázku pochybení správce daně, který nekonal s péčí řádného hospodáře a svou pohledávku ve výši 150.000 Kč řádně nepřihlásil v insolvenčním řízení s daňovým dlužníkem do 18. 8. 2010. Toto pochybení již ze své podstaty nelze odstranit a postup

správce daně a žalovaného v její věci není ničím jiným nežli zhojením předchozího vadného postupu správce daně. Důsledkem takového jednání je její nepřiměřené daňové zatížení jako ručitelky.

Nelze přece po ní spravedlivě požadovat, aby plnila za daňového dlužníka v situaci, kdy to byl správce daně, kdo zavinil, že daňový nedoplatek nemohl být vybrán z prostředků daňového dlužníka evidovaných ke dni vzniku pohledávky správce daně za daňovým dlužníkem u Finančního úřadu v Pardubicích. Byl to tak správce daně, který svým opomenutím zapříčinil promeškání zákonných lhůt pro uspokojení svého nároku, čímž ztratil jakoukoliv možnost vymoci tento nedoplatek na daňovém dlužníku. V její věci byly jednoznačně dány podmínky pro aplikaci § 549 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník a žalovaný správní orgán a městský soud v rozporu se zákonem nesprávně posoudily právní otázku předmětného sporu.

Stěžovatelka má posléze za to, že správní orgány ani městský soud nezohlednily skutečnost, že po prohlášení konkursu insolvenční správce podal dne 29. 11. 2010 odpůrčí žalobu, kterou zpochybnil platnost a účinnost převodu nemovitosti z vlastnictví daňového dlužníka do jejího vlastnictví. Žalovaný tedy rozhodoval dne 28. 1. 2011 za stavu, kdy na v příslušném listu vlastnictví byla vyznačena poznámka, že věc - převáděná nemovitost je sepsána do majetkové podstaty daňového dlužníka. Je tak evidentní, že ke dni rozhodování původního žalovaného Finančního ředitelství v Praze byl veden spor o vlastnictví předmětu daně, za kterou ručila. Pokud městský soud za této situace nezkoumal, zda bylo vůbec žalobou napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem, či nikoliv, je jeho rozsudek také nezákonný. Nikterak nerozporuje, že byla až do 13. 10. 2015 evidována v katastru nemovitostí jako vlastník koupené nemovitosti, nicméně poznámka o zahrnutí do majetkové podstaty daňového dlužníka zpochybňovala vlastnictví této nemovitosti a tato okolnost proto měla být městským soudem zohledněna. Nadto z dohody o mimosoudním vyrovnání ze dne 11. 7. 2014 vyplývá, že ztratila právo s nemovitostí disponovat a že veškerá právní jednání od uzavření dohody činil výlučně insolvenční správce daňového dlužníka. Předesílá i obsah poukazované dohody, podle které bude nemovitost prodána a výtěžek z prodeje bude rozdělen mezi ní a majetkovou podstatu daňového dlužníka v poměru 27,5/72,5. Žalovaný správní orgán i městský soud ale měly i tuto okolnost vzít v potaz, což ovšem neučinily. Městský soud navíc v tomto směru nereagoval ani na totožné tvrzení předestřené tomuto správnímu soudu při jednání dne 23. 9. 2015. Napadený rozsudek je proto i dílem nepřezkoumatelný.

Žalované Odvolací finanční ředitelství se plně ztotožňuje s právními závěry městského soudu. Tento správní soud se při svém rozhodování jednoznačně vyjádřil, proč žalobnímu návrhu stěžovatelky nemohlo být vyhověno. Vymáhání nedoplatku po daňovém dlužníkovi, resp. jeho bezvýslednost nebylo třeba více prokazovat, neboť byla dostatečně osvědčena usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 5. 2010, kterým byl zjištěn úpadek daňového dlužníka, když tato společnost byla předlužena. Ve shodě s městským soudem má za to, že přihlášení pohledávky do insolvenčního řízení není podmínkou postupu správce daně dle § 57a zákona o správě daní a poplatků, resp. není rozhodné pro vydání výzvy ručiteli. Oba státní orgány (žalovaný správní orgán i správní soud) byly povinny vycházet ze skutkového stavu věci, který tu byl ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí. K tomuto okamžiku však byla stále v příslušném katastru

pokračování

nemovitostí jako vlastníka uváděna stěžovatelka. Námitka, že žalovaný správní orgán a městský soud měly zohlednit postup insolvenčního správce proto není důvodná. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a při tom dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka podává nejen z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, ale také pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů (str. 4 odst. 2 kasační stížnosti), když se městský soud dostatečně nezabýval předestřenou argumentací stěžovatelky a předloženými důkazy. Za tohoto stavu se proto Nejvyšší správní soud zabýval nejprve vznesenou otázkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu.

Jde-li o vytýkanou nepřezkoumatelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o vlastnost rozhodnutí správního soudu, ke které je povinen přihlížet z úřední povinnosti. K posouzení této vady řízení musel Nejvyšší správní soud přistoupit přednostně. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, byl-li by současně napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný nebo byl-li by založen na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Rozhodující správní soud není přitom limitován dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. či § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat především vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.*“

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Afs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“*. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud *„z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“*. Judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je jinak společný závěr, že *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“*. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že *„opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.)“*.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvažil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze okolnost, že obsah odůvodnění rozhodnutí správního soudu v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči tomuto rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo žalobní námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Tak tomu ale v projednávané věci není.

pokračování

Napadený rozsudek městského soudu je v uvedeném směru a rozsahu plně přezkoumatelný. Je z něj dostatečně patrné, že správní soud posoudil zákonnost napadeného rozhodnutí skrze žalobní námitky obsažené v podané žalobě ze dne 3. 3. 2011 a že při svém rozhodování vyšel ze skutkového stavu zjištěného žalovaným, který zde byl ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Praze (tj. ke dni 28. 1. 2011).

Městský soud ve svém rozsudku zcela konkrétně uvedl na str. 5 odst. 4 a na str. 6 odst. 4 a násl., že ve smyslu ust. § 75 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. Zřetelně vyslovil, že z tohoto důvodu nemohl zohlednit skutečnosti dokládané stěžovatelkou až při jednání, neboť šlo o skutečnosti, které nastaly po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Na uvedeném ničeho nemění ani okolnost, že insolvenční správce podal dne 29. 11. 2010 odpůřčí žalobu, kterou zpochybnil platnost a účinnost převodu nemovitosti z vlastnictví daňového dlužníka do vlastnictví stěžovatelky. Ke dni rozhodování původně žalovaného Finančního ředitelství v Praze byla stěžovatelka stále vlastníkem zcizené nemovitosti, přestože na příslušném listu vlastnictví byla k tomuto datu vyznačena poznámka, že věc - převáděná nemovitost je sepsána do majetkové podstaty daňového dlužníka. Rozhodnou okolností však bylo to, že stěžovatelka byla ke dni (28. 1. 2011) zapsána v katastru nemovitostí jako vlastníkem zcizené nemovitosti, u které přímo ze zákona ručila za úhradu daně z převodu nemovitostí.

Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by napadený rozsudek městského soudu trpěl stěžovatelkou namítanou nepřezkoumatelností.

Obdobně jako městský soud je i Nejvyšší správní soud při přezkoumávání zákonnosti soudních rozsudků správních úseků krajských soudů (Městského soudu v Praze), resp. jimi přezkoumávaných správních rozhodnutí povinen vycházet ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 120 s. ř. s. ve spojení s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud tedy není oprávněn při svém rozhodování zohlednit úkony účastníků řízení a rozhodnutí insolvenčního soudu či jiného správního orgánu (katastrálního úřadu), ke kterým došlo až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, nebo které sice k tomuto datu již existovaly, ale nebyly provedeny jako důkaz (čl. IV. kasační stížnosti). Naopak není třeba prokazovat takové skutečnosti, které jsou rozhodujícím orgánu známy z jeho úřední činnosti, jako jsou například údaje veřejných rejstříků (údaje uvedené v katastru nemovitostí). Žalovaný správní orgán, městský soud i Nejvyšší správní soud proto musely vycházet z toho, že stěžovatelka byla ke dni 28. 1. 2011 vlastníkem zcizené nemovitosti a v důsledku toho i podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani ručitelem daně z převodu nemovitostí, jehož poplatníkem byl daňový dlužník. Na uvedeném ničeho nemění ani stěžovatelkou předestřená odpůřčí žaloba insolvenčního správce, podaná u insolvenčního soudu dne 29. 11. 2010. Obdobně v této věci postrádá relevanci i stěžovatelkou poukazovaný judikát Nejvyššího správního soudu č. j. 6 A 69/2000 - 65. Je tomu tak proto, že v této věci - do rozhodnutí původně žalovaného Finančního ředitelství v Praze dne 28. 1. 2011 - byla vlastníkem převáděné

nemovitosti stále stěžovatelka. Pokud pak po tomto datu došlo ke změně vlastnictví převáděné nemovitosti, nic nebránilo stěžovateli, či daňovému dlužníku, domáhat se změny výše daňové povinnosti (ručitelského závazku) prostřednictvím mimořádných opravných prostředků, či jiných dozorčích prostředků daňového práva.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatelka vytýká městskému soudu nesprávný právní názor, pokud dovodil, že nebylo vadou řízení před správními orgány a v rozporu se zákonem, nepřihlásil-li správce daně svou pohledávku do insolvenčního řízení daňového dlužníka, a že proto nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání výzvy dle § 57a zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 171 odst. 3 daňového řádu.

Podle § 57a zákona o správě daní a poplatků je nedoplatek povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud jej správce daně k úhradě nedoplatku vyzve a současně stanoví lhůtu k jeho úhradě. Správce daně je oprávněn ručitele vyzvat pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoliv byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné.

Podle § 171 odst. 3 daňového řádu lze vydat výzvu ručiteli, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.

Podle § 264 odst. 1 daňového řádu řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Podle § 264 odst. 2 věty první daňového řádu právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona.

Rozsudek městského soudu není nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Z předestřené dikce zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu vyplývá, že podmínkou pro vydání výzvy správcem daně k úhradě ručitelského závazku stěžovatelky není ani podle zákona o správě daní a poplatků, ani podle daňového řádu, předchozí postup správního orgánu (správce daně) podle § 173 insolvenčního zákona, tedy přihlášení pohledávky za daňovým dlužníkem u insolvenčního soudu po zahájení insolvenčního řízení, byl-li zjištěn jeho úpadek, nebo pokud mu tento úpadek hrozí (§ 136 téhož zákona). Městský soud proto nepochybil, pokud nezrušil žalobou napadené rozhodnutí pro stěžovatelkou nedůvodně vytýkanou vadu, spočívající v nečinnosti správce daně s přihlášením své pohledávky za daňovým dlužníkem, ocitl-li se daňový dlužník po

pokračování

vzniku daňové povinnosti v insolvenční. Je tomu tak proto, že tuto nečinnost správce daně nelze považovat ani za vadu řízení před správním orgánem, ani za jinou nezákonnost.

Na uvedeném závěru ničeho nemění ani skutečnost, že jednání správce daně, který by si byl vědom úpadku daňového dlužníka a přesto nepřihlásí svou splatnou pohledávku v insolvenčním řízení nejpozději ve lhůtě stanovené v rozhodnutí o úpadku vydaném podle § 136 odst. 2 insolvenčního zákona (např. s vědomím, že tato pohledávka je ze zákona dostatečně zajištěna ručitelským závazkem nabyvatelem převáděné nemovitosti), by bylo možno po právu označit za jednání, které neodpovídá péči řádného hospodáře. Jinými slovy vyjádřeno, nedojde-li ze strany zákonodárce k modifikaci zákonných podmínek ručitelského závazku podle § 171 daňového řádu tak, že podmínkou k vydání výzvy ručiteli bude nově i předchozí přihlášení pohledávky v insolvenčním řízení příslušného daňového dlužníka (mimo toliko dosavadního prokazatelného zjištění bezvýslednosti vymáhání), nelze k případné nečinnosti správce daně (popřípadě k pohnutkám, které jej k tomu vedly) ze strany správních soudů nijak přihlížet.

Vzhledem k tomu, že stěžovatelka ve své kasační stížnosti blíže nerozporovala právní posouzení naplnění zákonných podmínek pro vydání ručitelské výzvy správcem daně, resp. na ní navazujícího potvrzujícího rozhodnutí původně žalovaného Finančního ředitelství v Praze, Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem konstatuje, že u žalobou napadeného rozhodnutí byly naplněny zákonné podmínky pro jeho vydání.

Stěžovatelka v čl. III. kasační stížnosti namítá, že v její věci byly jednoznačně dány podmínky pro aplikaci § 549 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“).

Tato stížnostní námitka není přípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil, že: „*Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřípustné. Ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem soud při svém rozhodování nepřiblíží.*“

Ve světle uvedené zásady proto není přípustná námitka kasační stížnosti o tom, že „byly jednoznačně splněny podmínky pro uplatnění § 549 občanského zákoníku a že v tomto směru uvedené finanční ředitelství a městský soud nesprávně po právní stránce posoudily předmětný spor“. Je tomu tak proto, že touto stížnostní námitkou stěžovatelka brojí v projednávané věci proti zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 28. 1. 2011, č. j. 218/11-1400-201897, a proti zákonnosti napadeného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2015, č. j. 5 Af 16/2011 - 66,

kteřou neuplatnila v žalobním bodě již v řízení před městským soudem, jehož výše uvedené rozhodnutí má být Nejvyšším správním soudem přezkoumáno, ač tak učinit zcela jistě mohla.

Stěžovatelka tak svým postupem (neuvedením námitky o nutnosti aplikace § 546 občanského zákoníku v žalobě) neumožnila městskému soudu, aby skrze tuto námitku a použité argumenty posoudil v uvedeném směru zákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se proto z důvodu nepřipustnosti blíže nezabýval uvedenou stížnostní námitkou ani k ní přdestřenou argumentací.

Nad rámec toho, co bylo uvedeno ve věcném obsahu stížnostní námitky (ručitel může plnění odepřít, pokud věřitel zavinil, že pohledávka nemůže být uspokojena dlužníkem) je snad možno říci to, že § 546 a násl. občanského zákoníku (smluvní ručitelství závazek) na institut ručení podle § 57a zákona o správě daní a poplatků, resp. § 171 daňového řádu (ručení ze zákona) vůbec nedopadá a nelze jej použít ani podpůrně. Obdobně pak nelze posuzovat ani otázku subjektivního zavinění správce daně.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost směřující proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2015, č. j. 5 Af 16/2011 – 66, protože není důvodná (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu 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 3. prosince 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu