

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce **S. spol. s r. o.**, zast. Mgr. Ditou Křápkovou, advokátkou se sídlem v Brně, Obilní trh 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2003, č. j. 30 Ca 488/2000 – 77,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení k rukám advokátky Mgr. Dity Křápkové částku 1075 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení výše označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 16. 8. 2000, č. j. 3476/2000/FŘ/150, současně bylo též zrušeno i rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku ze dne 4. 2. 2000, č. j. 10978/00/283960/5095; tímto byl žalobce vyzván podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“) z titulu ručení k úhradě daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 140 140 Kč za neuspokojenou daňovou pohledávku daňového dlužníka M., spol. s r. o.

Důvodem pro zrušení obou výše uvedených rozhodnutí byla jednak soudem konstatovaná nezákonnost již prvotního platebního výměru prvostupňového orgánu, kterým byla stanovena daň podle pomůcek původnímu dlužníkovi, aniž by byly naplněny veškeré zákonné podmínky pro takový způsob stanovení daně, dále potom soud shledal nezákonným postup při samotném vydání výzvy k úhradě, když žalovaný, resp. prvostupňový správce daně

vyzval žalobce – ručitele – k úhradě nedoplatku za dlužníka, aniž by vůbec přistoupil k vymáhání daňové pohledávky za dlužníkem, tj. aniž by jej vyzval dle § 73 daňového řádu k zaplacení s upozorněním, že po marném uplynutí náhradní lhůty přikročí již bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku.

Stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“), tvrdí, že rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném posouzení právní otázky a je proto nezákonný.

Stěžovatel především namítá, že nelze při soudním přezkoumání ve věci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem přezkoumávat rozhodnutí ve věci vyměření daně. Dle stěžovatele by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty, kdyby na základě hmotněprávních námitek ručitele proti rozhodnutí vůči primárnímu dlužníkovi, kterým byla vyměřena daň z převodu z nemovitostí, uplatněných až ve stádiu placení daní, došlo k meritornímu přezkoumávání již pravomocného rozhodnutí. Uvedený závěr opírá stěžovatel o ust. § 75 odst. 2 s. ř. s., které sice opravňuje soud přezkoumávat také zákonnost jiného úkonu správního orgánu, byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí, avšak pouze tehdy, neumožňuje-li tento zákon napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví. V daném případě však primární dlužník měl možnost napadnout platební výměr žalobou, což neučinil; neuplatnil ani řádný opravný prostředek. Stěžovatel dále nesouhlasí s konstatováním soudu, že daň byla nezákonně vyměřena dle pomůcek, když tato, jak vyplývá ze spisového materiálu, byla stanovena a vyměřena dokazováním. Původní dlužník sice nevyhověl výzvě správce daně k předložení znaleckého posudku o ceně převáděných nemovitostí z důvodu nedostatku finančních prostředků, ale správce daně vycházel ze znaleckého posudku o ceně předmětných nemovitostí, který měl k dispozici a dále z ověření stavu a způsobu užívání předmětných nemovitostí. Základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěných nemovitostí zjištěná podle zvláštního předpisu, tj. oceňovacího předpisu v den nabytí nemovitostí. Pokud tedy správce daně vycházel při stanovení základu daně podle znaleckého posudku vypracovaného v souladu s vyhl. č. 178/1994 Sb., o oceňování staveb, pozemků a trvalých porostů, přepočteného pracovníkem oceňovacího oddělení (viz čl. 8 Organizačního řádu územních finančních orgánů vydaného Ministerstvem financí – ÚFDŘ č. j. 481/12260/1997 ze dne 27. 3. 1997), nelze uvedený znalecký posudek považovat za pomůcku (nejednalo se o žádnou jinou obdobnou nemovitost), ale za důkaz. Výsledkem dokazování, které provedl správce daně byla cena zjištěná podle zvláštního předpisu, jak stanoví § 10 odst. a) zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Krajský soud se však spisovým materiálem, z něhož tato skutečnost je zřejmá, nezabýval a bez dalšího pouze z předkládací zprávy k odvolání ručitele a vytrženě z kontextu odůvodnění odvolacího orgánu konstatoval, že došlo k vyměření daně kontumačním způsobem.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu v tom, že je nutno před výzvou určenou ručiteli dle § 57 odst. 5 daňového řádu, učinit výzvu dle §73 cit. zákona původnímu dlužníkovi; takovou podmínku zákon nikde nestanoví. Zákonná povinnost ručení je zakotvena v § 8 odst. 1 písm. a) zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Jak vyplývá z ust. § 57 odst. 5 daňového řádu, daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit také ručitelé, a to při splnění dvou podmínek. První podmínkou je, že jim zákon tuto povinnost ukládá (tedy, že je za ručitele označuje), druhou podmínkou pak je, aby ke splnění této povinnosti byl ručitel správcem daně vyzván. Obsah předloženého správního spisu prokazuje, že obě podmínky byly v projednávané věci naplněny.

Podle ust. § 73 odst. 1 daňového řádu, jak je zřejmé z textu, nezaplatí-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek v zákonné lhůtě, vyzve jej správce daně k zaplacení v náhradní lhůtě a upozorní ho, že po uplynutí této lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Vymáhání lze zahájit i bez výzvy, pokud hrozí nebezpeční, že účel vymáhání bude zmařen, nepřistoupí-li se k vymáhání neprodleně. Vydání výzvy dle § 57 odst. 5 cit. zákona nelze s ohledem na dikci výše uvedenou považovat za vymáhání, ale za deklarování platební povinnosti vůči osobě, která je v postavení ručitele.

Stěžovatel je rovněž přesvědčen, že trvat na vydání výzvy podle § 73 cit. zákona k zaplacení nedoplatku primárním dlužníkem a její doručení správci konkursní podstaty před vydáním výzvy dle § 57 odst. 5 cit. zákona by s s ohledem na úpravu konkursního řízení bylo nadbytečné a znamenalo by pouze prodlužování a nehospodárnost daňového řízení.

Stěžovatel namítá, že právní závěr krajského soudu o nicotnosti vydaného platebního výměru je nezákonný, právní důsledek tohoto závěru znamená pro stěžovatele nenahraditelnou újmu při výběru daní, a to zejména za situace, kdy na původního dlužníka byl vyhlášen konkurs; požaduje proto, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek.

Stěžovatel, vzhledem k výše uvedenému, navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a vrátil tomuto soudu věc k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti se plně ztotožnil se závěry krajského soudu. Konstatoval, že obě napadená rozhodnutí správních orgánů je nutno považovat za nezákonná, neboť byl zkrácen na svých právech. Nezpochybňuje vznik samotného ručení za daňový nedoplatek primárního dlužníka, ale namítá nesprávné stanovení daně, což deklaroval znaleckým posudkem. Krácení na svých právech spatřuje přitom v tom, že má jako ručitel sice povinnost zaplatit daň z převodu nemovitostí ve výši, která neodpovídá zákonu, přitom však řízení, ve kterém byla stanovena daňová povinnost, nemohl nikterak ovlivnit. Domáhal se tedy toho, aby rozhodnutí o daňovém nedoplatku, který má zaplatit jako ručitel, vycházelo ze správně stanoveného základu daně, který byl zjištěn znaleckým posudkem zpracovaným znalkyní ing. H. L., který správci daně předložil. Stěžovatel až nyní v kasační stížnosti argumentuje tím, že daň nebyla stanovena dle pomůcek, když tuto skutečnost vždy předtím uváděl; na základě důkazů, žalobce v této souvislosti odkazuje na § 104 odst. 4 s. ř. s. a namítá nepřípustnost tohoto nova.

Žalobce rovněž nesouhlasí s názorem stěžovatele v tom, že soud je oprávněn přezkoumávat zákonnost jiného právního úkonu správního orgánu, byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí, avšak pouze tehdy, neumožňoval-li zákon napadnout takovýto úkon samotnou žalobou. Vzhledem k okolnostem případu však dle názoru žalobce nelze takový závěr přijmout. Primární daňový dlužník ve vyměřovacím řízení se správcem daně nijak nespolupracoval, pouze sdělil, že podal návrh na prohlášení konkursu na svůj majetek, nebyl poté ani motivován k tomu, aby daň byla správně vyměřena, nepodal ani odvolání, resp. ani žalobu ve správním soudnictví. Naopak žalobce tuto možnost - podat opravný prostředek ve vyměřovacím řízení neměl, v čemž spatřuje zkrácení na svých právech. Argumentace stěžovatele je tak v tomto směru zcela účelová.

Žalobce se rovněž nemůže ztotožnit s tvrzením stěžovatele, že trvat na vydání výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě primárním dlužníkem a jejím doručením správci konkursní podstaty, představuje prodlužování a nehospodárnost daňového řízení. Stejně

tak nesouhlasí s tvrzením, že výzva vydaná ručiteli dle § 57 odst. 5 daňového řádu představuje pouze deklarování výše platební povinnosti vůči osobě ručitele a nikoliv rozhodnutí hmotněprávní povahy, kterým je ručiteli přímo ukládána povinnost v daňovém řízení. Žalobce konstatuje, že daňové orgány neakceptovaly jakoukoli námitku z jeho strany, přitom je veden pouze cílem, aby žalobce zaplatil daň, byť nesprávně vyměřenou.

K návrhu stěžovatele ohledně přiznání odkladného účinku žalobce uvádí, že tento požadavek je zcela nedůvodný, neboť žalobce na základě povoleného splátkového kalendáře daňový nedoplatek dne 15. 7. 2002 finančnímu úřadu uhradil, žádná nenahraditelná újma tedy nemůže vzniknout.

Žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že v projednávané věci bylo usnesením tohoto soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 138/2004 - 110 řízení o této kasační stížnosti přerušeno, když ve věci obdobné vedené pod sp. zn. 7 Afs 116/2004 - 174 byl dne 2. 6. 2005 podán návrh k Ústavnímu soudu na zrušení ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu pro jeho protiústavnost. Usnesením Ústavního soudu ze dne 11. 7. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 30/05 bylo řízení před Ústavním soudem zastaveno z důvodu, že Parlament České republiky přijal dne 25. 4. 2006 zákon č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon o státní statistické službě a další související zákony; tímto zákonem došlo také ke změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Uvedený zákon zrušil i návrhem napadené ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. a upravil instituci ručení v ustanovení § 57a podstatně odlišným způsobem od napadeného a již zrušeného ustanovení § 57 odst. 5 cit. zákona. Podle ust. § 67 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, jestliže zákon, jiný právní předpis nebo jednotlivá ustanovení, jejichž zrušení je navrhováno, pozbudou platnosti před skončením řízení před Ústavním soudem, řízení se zastaví.

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 (čl. 95 odst. 2 Ústavy); Nejvyšší správní soud proto poté, kdy bylo řízení před Ústavním soudem zastaveno, podal opětovně ve věci 2 Afs 108/2005 dne 5. 10. 2006 návrh na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., neboť daného ustanovení je třeba v období před novelizací § 57a cit. zákona ve věci užít, a to z důvodu, že bylo platnou součástí právního řádu.

Jakkoli Ústavní soud ve věci nového návrhu dosud nerozhodl, dospěl Nejvyšší správní soud k tomu, že je v projednávané věci dán dostatek ospravedlnění pro závěry, které soud učinil níže; jakkoli bylo ve věci výše uvedené ustanovení daňového řádu užito, důvody, pro které nemohlo rozhodnutí žalovaného obstát, spočívají ve vadách řízení, které již samy o sobě musely vést ke zrušení rozhodnutí správních orgánů, a to bez ohledu na právní relevantnost ust. § 57 odst. 5 daňového řádu samotného.

Nejvyšší správní soud při přezkoumávání věci vycházel ze správního spisu, tak jak byl žalovaným krajskému soudu předložen, a ze soudního spisu. Z těchto podkladů vyplynuly následující skutečnosti:

Výzvou vydanou dne 4. 2. 2000 pod č. j. 10978/00283960/5095 byl podle § 57 odst. 5 daňového řádu žalobce vyzván, aby ve lhůtě do 15 dnů od jejího doručení uhradil částku 140 140 Kč, a to z titulu ručení za daň z převodu nemovitostí za daňový subjekt - obchodní společnost M., spol. s r. o.; daňová povinnost vznikla v souvislosti s uzavřením kupní smlouvy o převodu nemovitostí ze dne 28. 2. 1997 mezi touto obchodní společností a společností S. spol. s r. o. Protože převodce (spol. M., spol. s r. o.) v podaném daňovém přiznání k dani z převodu nemovitostí ze dne 24. 9. 1997 nevyplnil požadované údaje a v souladu se zákonem nedoložil znalecký posudek o ceně nemovitostí (§ 21 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí), vyzval jej správce daně dne 2. 10. 1997 v souladu s ust. § 43 daňového řádu k odstranění vad a k předložení znaleckého posudku, současně byl daňový subjekt upozorněn, že pokud tak neučiní, je správce daně oprávněn stanovit daň dle pomůcek, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 44 odst. 1 daňového řádu); na tuto výzvu reagoval převodce sdělením, v němž pouze uvedl, že v březnu roku 1996 podal návrh na prohlášení konkursu na vlastní společnost, v červnu téhož roku byla ukončena veškerá činnost, nemá zdroje, aby znalecký posudek nechal vypracovat. Protože převodce na výzvu správce daně neposkytl požadované podklady, vyměřil správce daně daň podle pomůcek a její výši sdělil převodci, resp. správci konkursní podstaty, platebním výměrem č. j. 32125/98/283960/5095 ze dne 11. 5. 1998. Žalovaný v odvolání, jakož i v předkládací zprávě uvádí, že hlavní pomůckou při stanovení základu daně byl posudek č. 559-75.94 od soudního znalce ing. M. P. dle stavu ke dni 17. 11. 1994, - tento není součástí spisu. Proti platebnímu výměru nebylo podáno odvolání.

Ve spisovém materiálu bylo založeno usnesení Krajského obchodního soudu v Brně ze dne 20. 4. 1998 č. j. 32 K 70/96-32, z něhož vyplynulo, že krajský soud prohlásil konkurs na majetek převodce dne 20. 4. 1998; současně v tomto usnesení, které bylo doručeno správci daně - Finančnímu úřadu v Blansku dne 4. 5. 1998, soud vyzval všechny věřitele, aby ve lhůtě 30 dnů ode dne prohlášení konkursu přihlásili všechny své nároky, jinak na ně nebude brán zřetel.

Dne 4. 2. 2000 vydal Finanční úřad v Blansku výzvu č. j. 10978/00/283960/5095, kterou vyzval podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků stěžovatele jako ručitele, k úhradě nedoplatku splatného dne 12. 6. 1998 za daňového dlužníka M., spol. s r. o. Proti této výzvě podal stěžovatel dne 14. 2. 2000 odvolání, ve kterém namítal jednak, že správce daně neprokázal, že daňový dlužník uvedený dluh nesplnil, ačkoli byl k tomu vyzván, když k tomu neučinil žádné prokazatelné kroky, dále namítal, že nesouhlasí s uvedenou částkou dlužné daně ve výši 140 140 Kč, když stěžovatel od společnosti M., spol. s r. o. koupil nemovitosti, a to na základě kupní smlouvy ze dne 28. 2. 1997, přitom sjednaná kupní cena činila 700 000 Kč. Vyměřená daň by měla činit tedy částku 35 000 Kč. Dne 28. 2. 2000 obdržel stěžovatel výzvu k doplnění náležitostí odvolání, ve které správce daně konstatoval, že nesouhlas s výší daňového nedoplatku považuje jako námitku vůči rozsahu uplatněného ručení. Uložil stěžovateli doložit důkazy o tom, že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonném rozsahu, a že správce daně vykazuje daňový nedoplatek v nesprávné výši. Stěžovatel byl rovněž vyzván k předložení znaleckého posudku, který žalobce v odvolání uvádí a z něhož vychází při stanovení ceny. Stěžovatel doplnil odvolání a předložil znalecký posudek o ceně nemovitostí č. 23/00/1869 zpracovaný dne 5. 4. 2000 soudní znalkyní ing. H. L.; z tohoto vyplynulo, že předmětné nemovitosti jsou oceněny ke dni 6. 3. 1997, tj. ke dni právních účinků vkladu vlastnického práva dle kupní smlouvy; cena předmětných nemovitostí činila 1 877 300 Kč. Stěžovatel uvedl, že daň měla tak být vyměřena s ohledem na tuto skutečnost ve výši 93 865 Kč, správce daně tedy vykazuje nedoplatek v nesprávné výši.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 8. 2000 odvolání zamítl, přitom v odůvodnění popsal především průběh řízení s daňovým dlužníkem, jakož i důvody stanovení daně podle pomůcek; ohledně námitky stěžovatele stran rozsahu ručení, resp. výše stanovené daně, uvedl že ke dni uzavření smlouvy znalecký posudek neexistoval, přitom znalecký posudek ze dne 5. 4. 2000 na základě vyhl. č. 178/1994 Sb. ve znění vyhl. č. 295/1995 Sb., byť podle stavu ke dni 6. 3. 1997, ve kterém znalkyně dospěla k odlišné ceně posuzovaných nemovitostí (když správce daně vycházel z ceny 2 802 800 Kč, jak uvedl pouze v předkládací zprávě) byl vyhotoven více jak po třech letech, tedy se značným časovým odstupem od doby uzavření smlouvy, kdy se stav nemovitostí při jejich neudržování mohl dost výrazně změnit, tuto námitku konečně označil, vzhledem k tomu, že se jedná o odvolání proti výzvě dle § 57 odst. 5 daňového řádu, za irelevantní. Konstatoval současně, že stěžovatel sice namítal ve smyslu cit. ustanovení, že ručení bylo požadováno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu, toto své tvrzení však neprokázal.

Ohledně namítaného nesprávného procesního postupu správce daně, když nepožadoval nejprve úhradu nedoplatku na dlužníkovi, žalovaný v odůvodnění konstatoval, že zákon neukládá, aby před vydáním výzvy ručiteli musel vyzvat primárního dlužníka ke splnění povinnosti, naopak odkazuje např. na úpravu v občanském, resp. obchodním zákoníku; např. § 306 obchodního zákoníku stanoví, že věřitel je oprávněn domáhat se plnění závazku na ručiteli jen v případě, že dlužník nesplnil svůj splatný závazek v přiměřené době poté, co byl k tomu věřitelem písemně vyzván. Tohoto vyzvání není třeba, jestliže je věřitel nemůže uskutečnit nebo jestliže je nepochybné, že dlužník svůj závazek nesplní, zejména při prohlášení konkursu – jak tomu bylo v tomto případě. Žalovaný dále uvedl, že pohledávku přihlásil ve stanovené lhůtě do konkursu, nic mu však nebránilo v tom, aby současně vymáhal tuto pohledávku i na ručiteli, zejm. šlo-li o pohledávku nezajištěnou zástavním právem. Žalovaný uzavřel, že výzva primárnímu dlužníkovi k zaplacení pohledávky by byla zcela nadbytečná.

Nejvyšší správní soud posoudil relevantnost námitek stěžovatele v projednávané věci a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost, přitom tuto dovozoval již od samotné nezákonnosti vydaného platebního výměru ze dne 11. 5. 1998, kterým byla vyměřena daňová povinnost primárnímu dlužníkovi. Uvedl, že platební výměr postrádá odůvodnění, tudíž jen ze spisového materiálu lze dovodit, že daň byla stanovena podle pomůcek, přitom hlavní pomůckou byl posudek vypracovaný ke dni 17. 11. 1994 soudním znalcem ing. P. Soud zde konstatoval, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, když správce daně měl k dispozici důkaz, bylo tak možno provést v souladu s ust. § 31 odst. 4 daňového řádu dokazování. Soud v této otázce posoudil věc ve smyslu ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. a uzavřel s tím, že daňové orgány při rozhodování o povinnosti žalobce zaplatit daňový nedoplatek vycházely z nezákonného rozhodnutí, rozhodly o této povinnosti v rozporu se zákonem. Dalším důvodem, pro který krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i správce daně prvého stupně zrušil, byla nezákonnost, které se správce daně dopustil při vydání výzvy podle ust. § 57 odst. 5 daňového řádu, když touto vyzval ručitele k úhradě nedoplatku, aniž předtím vyzval primárního dlužníka dle § 73 daňového řádu k úhradě nedoplatku. Krajský soud dovodil, že ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu je třeba vykládat v souvislosti s ust. § 73 odst. 1 cit. zákona, při neexistenci zákonné výluky pro jiný postup, s ohledem na možné dotčení práv ručitele je nezbytné před výzvou učiněnou ručiteli vyzvat k úhradě dle § 73 odst. 1 daňového řádu primárního dlužníka.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnost stěžovatelových námitek, přitom musí konstatovat, že některé z nich nemají oporu ani ve spisovém materiálu. Především zcela lichá je námitka stěžovatele, který v kasační stížnosti tvrdí, že daň byla stanovena dokazováním a nikoli pomocí pomůcek, když tato zmínka je pouze v předkládací zprávě. Jakkoli spisový materiál neobsahuje žádný úřední záznam ani jiné písemnosti, z nichž by bylo možno takový postup osvědčit, sám žalovaný ve svém rozhodnutí na str. 3 uvádí, že daň byla vyměřena podle pomůcek, tato skutečnost byla poplatníkovi sdělena platebním výměrem č. j. 32123/98/283960/5095. Nelze než přisvědčit tomu, že je-li stanovena daň dle znaleckého posudku, nemůže se jednat o daň stanovenou dle pomůcek, neboť zde se jedná o důkaz, přitom není rozhodné, zda tento důkaz předloží daňový subjekt, anebo v případě jeho nečinnosti si jej obstará sám správce daně, jak tomu bylo v daném případě. Jakkoli tedy žalovaný se svůj procesní postup snaží korigovat nyní v kasační stížnosti, nic to nemění na skutečnostech, které jednoznačně vyplývají ze spisu.

Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem krajského soudu v tom, že se jedná o nicotné rozhodnutí správce daně; takový závěr však z napadeného rozsudku soudu nevyplývá. Krajský soud nevyslovil nicotnost rozhodnutí správního orgánu, rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu nezákonnosti, přitom za nezákonné označil i rozhodnutí správce daně prvého stupně, aniž by však zrušil samotné rozhodnutí o vyměření daně.

Nejvyšší správní soud k námitce stěžovatele o nemožnosti přezkoumávat v řízení o placení daní již pravomocné rozhodnutí o vyměření daně uvádí, že nesdílí postup krajského soudu stran aplikace ust. § 75 odst. 2 s. ř. s., když toto ustanovení se pro danou věc může jevit jako nepřípadné. Krajský soud však, ačkoli na uvedené ustanovení odkázal, nezrušil rozhodnutí o vyměření daně ani nevyslovil jeho nicotnost, tedy nezasáhl do pravomocně vyměřené daňové povinnosti, jakkoli konstatoval nezákonnost tohoto rozhodnutí z důvodu nesprávného procesního postupu při stanovení daně.

Nejvyšší správní soud však dospěl k odlišnému právnímu posouzení ohledně vyslovené nezákonnosti rozhodnutí žalovaného; přitom na rozdíl od krajského soudu shledal rozhodnutí žalovaného zcela nepřezkoumatelným pro nedostatek odůvodnění.

V odvolání, které stěžovatel proti výzvě dle § 57 odst. 5 daňového řádu podal, nesouhlasil s výší daňové povinnosti, tedy namítal v souladu s výše cit. ustanovením rozsah ručení. Sám správce daně ve výzvě k doplnění odvolání uvedl, aby stěžovatel doložil znalecký posudek, kterým by prokázal, že rozsah ručení je nesprávný a že daňový nedoplatek je vykázán v nesprávné výši. Stěžovatel předložil důkaz - znalecký posudek, kterým hodlal tuto skutečnost prokázat, žalovaný se však tímto důkazním prostředkem vůbec nezabýval, nikterak jej nezhodnotil. V odůvodnění konstatoval, že námitka stěžovatele, že sjednaná cena nemovitostí činila dle kupní smlouvy 700 000 Kč neobstojí, ke dni převodu žádný znalecký posudek neexistoval a znalecký posudek nyní předložený, byť zpracovaný podle stavu ke dni 6. 3. 1997, ve kterém znalkyně dospěla k jiné ceně, byl vyhotoven více jak po třech letech, tedy se značným odstupem ode dne uzavření smlouvy, kdy se stav nemovitostí při jejich neudržování mohl dost výrazně změnit.

Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného není zřejmé, proč nepovažoval za správnou cenu stanovenou předloženým znaleckým posudkem zpracovaným ke dni uskutečnění převodu a proč naopak za prokázanou měl cenu vyplývající z posudku, který zpracoval soudní znalec ke dni 17. 11. 1994, kdy převod uskutečněn nebyl. Žalovaný konstatoval, že stěžovatel sice

namítal, že ručení bylo požadováno ve větším než zákonném rozsahu, toto své tvrzení však neprokázal. Pro takový závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem však zcela chybí opora ve spise; naopak z něj vyplývá důkazní nouze na straně žalovaného. Žalovaný zcela nepodloženě dovozuje, že stěžovatelem předložený posudek byl vyhotoven s časovým odstupem a nemovitost mohla být opotřebena, na druhou stranu se však nikterak nevypořádává s tím, že naopak posudek, dle kterého daň stanovil zohledňoval stav téměř tři roky před uskutečněním převodu, přitom stav nemovitosti k datu převodu neřeší. Žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 2 odst. 3 daňového řádu, když nepřihlédl ke všem skutečnostem, které vyšly v řízení najevo. Zcela nedostatečně, resp. vůbec se nevypořádal se skutečností, že ohledně jedné nemovitosti jsou dány dva posudky, přitom rozdíl v cenách činí částku nikoli zanedbatelnou, konkr. 925 430 Kč.

Stran namítaného rozsahu ručení je v tomto směru rozhodnutí žalovaného zcela nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění.

Stěžovatel se v souladu s tehdy platnou právní úpravou domáhal v rámci přípustného odvolání toho, že ručení bylo požadováno ve větším než zákonném rozsahu, k tomu správci daně předložil důkazy, nasvědčující tomu, že v daňovém řízení mohla být daňová povinnost vyměřena v rozporu se zákonem; toto své tvrzení doložil věrohodným důkazním prostředkem. Jak ze spisu vyplynulo, neměl stěžovatel v úmyslu se povinnosti ručení zbavit ani krátit původně vyměřenou daň účelovým jednáním, ostatně své původní konstatování o ceně 700 000 Kč dle kupní smlouvy (na němž mimo jiné žalovaný postavil svoji argumentaci) v řízení o odvolání zvrátil a doložil posudkem, z něhož vyplynula cena podstatně vyšší. Bylo tak povinností správce daně za situace, kdy se stěžovatel, po té, kdy mu byla doručena výzva dle § 57 odst. 5 daňového řádu dostal do pozice poplatníka ve smyslu ust. § 6 odst.2 daňového řádu, aby jeho daňová - platební - povinnost byla určena v souladu s ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy ve správné výši. Za situace, kdy správce daně, poté i žalovaný, měl mít důvodné pochybnosti a výši daně, bylo na místě zabývat se i možností postupu dle § 54, resp. § 55b daňového řádu, tím spíše, byla-li ještě zachována lhůta pro takový postup (srov. nyní ust. § 57a odst. 7 daňového řádu).

Druhou námitku směřoval stěžovatel k samotnému vydání výzvy dle § 57 odst. 5 daňového řádu, přitom tvrdí, že vydání této výzvy není podmíněno vydáním výzvy dle § 73 odst. 1 daňového řádu vůči primárnímu dlužníkovi. V posouzení této otázky se Nejvyšší správní soud zcela shoduje s právními závěry krajského soudu. Stěžovatel uvádí, že výzvou dle § 57 odst. 5 daňového řádu je pouze deklarována výše daňové povinnosti, toto rozhodnutí však není hmotněprávní povahy.

Výzvou dle výše uvedeného ustanovení 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. Výzva dle § 57 odst. 5 cit. zákona je rozhodnutím, které má nepochybně hmotněprávní důsledky, neboť již najisto určuje, že byly splněny všechny zákonné předpoklady proto, aby právě osoba ručitele nastoupila na místo původního dlužníka, svědčí jí postavení daňového poplatníka se všemi důsledky, tzn., že na ní lze dluh i vymáhat.

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 namístě četné deformace, jimž tento institut v daňovém řádu a v jeho interpretaci finančními orgány podléhá, napravovat jeho výkladem a používáním v souladu s jeho skutečnou povahou (srovn. např. 1 Afs 73/2006, příst. www.nssoud.cz).

Institut ručení se vyznačuje dvěma základními znaky: akcesoritou a subsidiaritou. 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. Tato skutečnost nemůže být bez vlivu na ručitelský závazek, a to ani v právu daňovém. Nemá-li daňový řád odchylnou 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; to ostatně vyplývá již z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (1 Afs 86/2004, příst. www.nssoud.cz). 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 povinnost předvídající a dále výzva správce daně. Tyto předpoklady jsou zcela nepochybně předpoklady nutné, nikoliv však dostatečné. Nedostatku této úpravy si byl ostatně vědom i zákonodárce, když nyní v ust. § 57a odst. 1 daňového řádu striktně stanoví, že správce daně je oprávněn ručitele vyzvat pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoli byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. Jakkoli se výše uvedeného ustanovení nelze odvolávat v projednávané věci, neměnilo se jeho výslovným uvedením v zákoně (§ 57a) ničeho na podstatě ručení, jak bylo vyloženo výše. Lze proto uzavřít, že správce daně neprokázal naplnění předpokladů pro to, aby mohl peněžité plnění požadovat po stěžovateli. Z tohoto důvodu je proto nutno označit rozhodnutí prvostupňového správce daně za nezákonné.

Nad rámec odůvodnění Nejvyšší správní soud považuje za vhodné uvést, že jak zjistil z výpisu v Obchodním rejstříku, usnesením Krajského soudu v Brně č. j. 32 K 70/96 ze dne 4. 8. 2004 byl konkurs na majetek obchodní společnosti M., spol. s r. o. zrušen pro splnění dodatečného rozvrhového usnesení. Uvedený subjekt byl vymazán z obchodního rejstříku až dne 27. 4. 2005.

Nejvyšší správní soud v projednávané věci se ztotožnil s postupem krajského soudu, který rozhodnutí žalovaného i správce daně v I. stupni zrušil; dospěl-li přitom částečně i k jiným závěrům v právním posouzení, než učinil krajský soud, nemohla tato skutečnost již ničeho změnit na závěru, že rozhodnutí žalovaného, stejně tak i rozhodnutí finančního úřadu nemohlo dle zákona obstát. Ke stejnému závěru by nutně musel dospět i krajský soud poté, kdyby pro výše vytknuté pochybení bylo jeho rozhodnutí zrušeno a vydal rozhodnutí nové.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s.; přiznal tedy žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 1075 Kč, a to v souladu s vyhl. č. 177/1996, advokátní tarif. ve znění platném pro rozhodné období, v němž byly úkony učiněny - § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 cit. vyhlášky.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 7. února 2007

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu