

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. P. N.**, zastoupeného Mgr. Ing. Petrem Konečným, advokátem se sídlem Na střelnici 39, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 9. 2009, č. j. 22 Ca 231/2008 – 70,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 9. 2009, č. j. 22 Ca 231/2008 - 70, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal včasnou kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 4. 7. 2008, č. j. 5572/08-1500-802616. Uvedeným rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti výzvě Finančního úřadu Ostrava I ze dne 22. 10. 2004, č. j. 152339/04/388961/4314, k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), v návaznosti na ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v rozhodném znění (dále jen „zákon o trojdani“). Žalobce byl jako ručitel za daňového dlužníka vyzván k zaplacení daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 463 750 Kč.

[2] Napadené rozhodnutí stěžovatele bylo krajským soudem zrušeno proto, že stěžovatel k návrhu žalobce nepřistoupil k provedení důkazu revizním znaleckým posudkem, přičemž tento postup plynul z právního názoru *„prolínajícího se celým rozhodnutím, a to, že daňový ručitel nemá efektivní obranu proti stanovení výše daně, neboť ta je stanovována v řízení, jehož účastníkem je jen (hlavní) dlužník a v době řízení vedeného s ručitelem je tak již stanovena pravomocně, což již nelze změnit*."

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), když namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a dále nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů napadeného rozsudku krajského soudu.

[4] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu o nezákonnosti svého rozhodnutí, kterou spatřuje v opačném právním názoru stěžovatele na postavení ručitele v daňovém řízení, a to aniž se jakkoli blíže zabýval konkrétními skutečnostmi ve zkoumané věci a jejich vyhodnocením. Z tohoto vyhodnocení má být jasně patrné, proč nebyl proveden důkaz dalším revizním znaleckým posudkem a jaké byly v tomto směru stěžovatelovy úvahy. Ačkoliv stěžovatel přiznává, že jeho vlastní argumentace stran práv ručitele ohledně stanovení daňové povinnosti je formulačně neobratná (až zavádějící), neměla prý dopad do výroku jím vydaného rozhodnutí.

[5] Dále stěžovatel uvedl, že zcela akceptuje tezi o nedůvodnosti činit rozdíly mezi úpravou ručení ve veřejném a soukromém právu. Akcesorická a subsidiární povaha ručení se ovšem projevuje v tom, že ručit lze pouze za platnou pohledávku, což v daňovém řízení znamená, že ručitel ručí za pohledávku pravomocně vyměřenou ve vyměřovacím řízení podle části třetí daňového řádu. Toto řízení se zpravidla vede na základě daňového přiznání podle ustanovení § 40 daňového řádu, jehož součástí musí být znalecký posudek o ceně zjištěné podle zvláštního právního předpisu. Rovněž není sporu o tom, že ručitel může proti věřiteli uplatnit všechny námitky, které by měl proti věřiteli dlužník.

[6] V rámci shrnutí dosavadního průběhu řízení před správními soudy stěžovatel poukázal na to, že napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě trpí vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, obdobně jako rozsudek stejného soudu v téže věci ze dne 2. 4. 2009, č. j. 22 Ca 231/2008 - 31, jenž byl Nejvyšším správním soudem pro tuto vadu zrušen rozsudkem ze dne 31. 7. 2009, č. j. 2 Afs 56/2009 - 55. Podle stěžovatele krajský soud, aniž se jakkoli zabýval důvody, jež vedly Nejvyšší správní soud ke zrušení rozsudku krajského soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 22 Ca 231/2008 - 31, a aniž by vyhodnotil postup stěžovatele v odvolacím řízení, které vydání zrušeného rozsudku předcházelo, přistoupil k vynesení rozsudku napadeného touto kasační stížností.

[7] Stěžovatel respektuje názor vyslovený mj. rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 52/2008 - 64, jenž se týká náhledu na postavení ručitele v daňovém řízení. Nebrojil proto proti původnímu rozsudku krajského soudu ze dne 6. 9. 2007, č. j. 22 Ca 439/2006 - 27, a přistoupil k odstraňování soudem vytýkaných vad (procesní vady spočívající v porušení či nerespektování ustanovení § 2 odst. 1 a 3 a § 43 daňového řádu, tj. porušení procesních práv žalobce). Stěžovatel tedy

(veden snahou odstranit vady odvolacího řízení, respektujíc vývoj v právním postavení ručitele a vázán právním názorem v naposled uvedeném rozsudku krajského soudu) uložil správci daně prvního stupně, aby doplnil řízení v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 daňového řádu a odstranil jeho vady.

[8] Správce daně I. stupně předvolal žalobce dne 30. 11. 2007 k ústnímu jednání ve věci odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. V rámci ústního jednání byly porovnány a vyhodnoceny tři znalecké posudky vztahující se k převáděným nemovitostem, a to posudek ze dne 8. 4. 2003 znalce Ing. V., posudek č. 1709/120/2004 znalce Ing. N. a posudek č. 566-49/2003 znalce Ing. D.. Žalobce byl seznámen s důvody, proč předložený znalecký posudek znalce Ing. N. nelze v konkrétním daňovém řízení vzít jako důkaz pro stanovení základu daně z převodu nemovitostí (viz protokol o ústním jednání ze dne 17. 12. 2007, č. j. 233701/07/388961/1201). Tyto důvody jsou následující: 1) posudek nebyl zpracován podle oceňovacího předpisu platného ke dni nabytí nemovitostí, 2) v posudku byl použit nesprávný koeficient K 3 z průměrné výšky podlaží a nikoliv z výšky té části podlaží, která má největší zastavěnou plochu.

[9] Stěžovatel se domnívá, že vypracování dalšího revizního posudku, jak jej navrhl žalobce, by nepřineslo nové skutečnosti potvrzující, že cena zjištěná znaleckým posudkem Ing. N. (posudek tohoto znalce považuje za správný žalobce) není podhodnocena. Posudek Ing. N. byl navíc již jako revizní zpracován. Podhodnocení oceňované nemovitosti v posudku znalce Ing. N. přitom podle stěžovatele potvrzuje i posudek znalce Ing. D., doložený k přiznání žalobce k dani z převodu předmětných nemovitostí (správci daně předložen dne 23. 7. 2003), neboť v tomto posudku byly nemovitosti oceněny částkou 8 678 150 Kč.

[10] Stěžovatel má za to, že žalobce byl dostatečným způsobem seznámen se zjištěným skutkovým stavem a že na základě podrobného projednání všech důvodů vedoucích k zamítavému rozhodnutí o odvolání proti výzvě k úhradě daňového nedoplatku ručitelem postupoval v intencích rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 9. 2007, č. j. 22 Ca 439/2006 - 27. Na základě doplněného daňového řízení, v jehož rámci byla posouzena otázka zákonnosti pravomocného rozhodnutí ve věci daně z převodu nemovitostí, resp. otázka, zda jsou dány důvody k podnětu zahájit řízení o mimořádném opravném prostředku, stěžovatel jako odvolací orgán věc přezkoumal a dospěl k závěru, že důvody pro změnu či zrušení rozhodnutí dány nejsou a že daň z převodu nemovitosti byla vyměřena v souladu se zákonem.

[11] Podle stěžovatele krajskému soudu unikla fáze řízení, ve které stěžovatel a správce daně prvního stupně přezkoumávali, zda daň, za níž žalobce ručí, byla stanovena ve správné výši v souladu se zákonem. Daňové řízení, na rozdíl od obecného řízení správního, nezná institut přerušení řízení; tato skutečnost tak musela být přezkoumána v rámci řízení odvolacího, resp. jeho doplnění. Věc byla tedy v zásadě posuzována podle ustanovení § 55b daňového řádu.

[12] Na základě uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[13] Žalobce se ke kasační stížnosti k výzvě soudu nevyjádřil.

IV. Relevantní informace plynoucí ze spisového materiálu

[14] Žalobce nabyl ke dni 18. 9. 2002 od převodce Ostravská inkasní, spol. s r. o. nemovitosti (budova bez č. p./č. ev. občanská vybavenost s garážemi a venkovními úpravami), za které zaplatil kupní cenu 2 600 000 Kč. Převodce podal dne 9. 4. 2003 přiznání k dani z nemovitosti, ke kterému přiložil znalecký posudek Ing. V. na cenu nemovitostí ve výši 8 830 000 Kč. Tento posudek byl zpracován podle oceňovacích předpisů platných k 18. 7. 2002. Převodce byl z důvodu nepřesností posudku správcem daně vyzván k doložení věcně správného znaleckého posudku, což převodce učinil dne 26. 4. 2004 předložením nového posudku Ing. V. na cenu 9 274 990 Kč, zpracovaného podle oceňovacích předpisů platných k 18. 7. 2002.

[15] Správce daně dne 29. 4. 2004 vydal převodci platební výměr na daň z převodu nemovitostí, ve kterém stanovil základ daně částkou 9 275 000 Kč (cena nemovitostí zaokrouhlena na celé tisíce nahoru) a daň částkou 463 750 Kč. Daň nebyla ze strany převodce (dlužníka) zaplacena, a to ani v náhradní lhůtě.

[16] Správce daně poté přikročil k vypracování výkazu nedoplatků a (na základě zjištění, že neexistuje majetek daňového subjektu, jehož zpeněžením nebo exekucí by mohlo dojít k úhradě daňového nedoplatku) vyzval žalobce výzvou ze dne 22. 10. 2004, č. j. 152339/04/388961/4314, ve smyslu ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu, jako ručitele k zaplacení nedoplatku. Žalobce se proti výzvě odvolal a odvolání doplnil o znalecký posudek Ing. N. o ocenění předmětných nemovitostí k 6. 5. 2003 na cenu 4 517 570 Kč. Stěžovatel odvolání zamítl, přičemž žalobcem předložený posudek nezohlednil z důvodu, že nebyl zpracován podle předpisů platných ke dni 18. 9. 2002, ale podle předpisů platných až od 1. 1. 2003.

[17] Krajský soud uvedené rozhodnutí stěžovatele zrušil rozsudkem ze dne 6. 9. 2007, č. j. 22 Ca 439/2006 - 27, z důvodu procesních vad, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (stěžovatel bez výzvy či upozornění zamítl odvolání žalobce jen s poukazem na nesprávnost data, k němuž byl posudek znalce Ing. N. zpracován, čímž nevyhověl požadavkům na součinnost s daňovým subjektem, na předvídatelnost rozhodnutí, ochranu práv daňového subjektu a co nejúplnější a nejsprávnější zjištění skutkového stavu).

[18] Stěžovatel po zrušení svého rozhodnutí krajským soudem postupoval tak, že uložil správci daně I. stupně, aby řízení doplnil a v součinnosti s odvolatelem projednal okolnosti, jež vyústily ve vydání výzvy k úhradě daňového nedoplatku ručitelem, jaké byly podklady pro stanovení daňové povinnosti, a dále aby o tomto jednání sepsal protokol. Ústní jednání se uskutečnilo dne 17. 12. 2007 za účasti žalobce a jeho právní zástupkyně. V rámci ústního jednání byly porovnány a vyhodnoceny všechny znalecké posudky. Kromě výše uvedeného důvodu neakceptace žalobcem předloženého posudku Ing. N. správce daně uvedl, že v tomto posudku je navíc chybně stanoven koeficient K3. Žalobci byl následně poskytnut prostor pro vyjádření k vytýkaným vadám posudku.

[19] Shora označeným rozhodnutím ze dne 4. 7. 2008 poté stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti citované výzvě Finančního úřadu Ostrava I ze dne 22. 10. 2004. Toto rozhodnutí stěžovatele následně zrušil Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 2. 4. 2009, č. j. 22 Ca 231/2008 - 31. Z důvodu podání kasační stížnosti žalovaným nicméně

Nejvyšší správní soud citovaný rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 31. 7. 2009, č. j. 2 Afs 56/2009 - 55, zrušil jako nepřezkoumatelný, když především konstatoval, že *„krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nereaguje na stěžovatelem zmiňované doplnění řízení a cituje pouze tu část rozhodnutí, která pojednává o vytýkacím řízení ve smyslu ustanovení § 43 daňového řádu. Napadený rozsudek tak obsahuje argumentační nedostatky spočívající v tom, že nezohledňuje nové okolnosti vyskytnuvší se v řízení. Stejně tak obecné konstatování soudu, že „správní řízení dosud trpí i vadami vytčenými v předcházejícím rozsudku“, je zcela paušální a tedy nekonkrétní a není tedy seznatelné, jaké vady řízení měl vlastně krajský soud přesně na mysli. Krajský soud sice obsáhle citoval svoje dříve vydané rozhodnutí a ocitoval také rozhodnutí stěžovatele, nicméně zcela opomenul následně uvést, v kterých konkrétních bodech vlastně stěžovatel coby žalovaný nerespektoval názor soudu. V nyní projednávané věci přitom nelze přehlédnout, že stěžovatel nebyl po zrušení jeho předchozího rozhodnutí nečinný a že se situace oproti předchozímu stavu změnila přinejmenším v tom, že žalobci již nebylo znemožněno vyjádřit se k předmětnému znaleckému posudku*.“

[20] Proto v této věci rozhodoval krajský soud znovu a rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností podruhé zrušil citované rozhodnutí stěžovatele ze dne 4. 7. 2008.

V. K přípustnosti kasační stížnosti

[21] Podle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[22] Jak plyne ze shora provedené rekapitulace, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 31. 7. 2009, č. j. 2 Afs 56/2009 - 55, rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 4. 2009, č. j. 22 Ca 231/2008 - 31, kterým tento soud poprvé zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 4. 7. 2008, č. j. 5572/08-1500-802616. Proti následujícímu rozsudku krajského soudu v téže věci pak stěžovatel opět podal kasační stížnost. Vzhledem k námitce stěžovatele, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a jednal proto v rozporu s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s., však není, s ohledem na výše uvedené ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. opětovné podání kasační stížnosti stěžovatelem důvodem pro konstatování její nepřípustnosti.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal některý z důvodů nepřípustnosti kasační stížnosti [viz zejména ustanovení § 104, § 105 odst. 2, § 106 odst. 2 s. ř. s.], a mohl proto přistoupit k jejímu meritornímu přezkumu.

VI. Vlastní argumentace soudu

[24] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

VI. a) Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[25] Nejprve se Nejvyšší správní soud zaměřil na důvodnost námitky stěžovatele, že krajský soud jednal v rozporu s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s., podle něhož *„zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí“*. Důvodem zrušení prvního, kasační stížností napadeného, rozsudku krajského soudu v této věci (rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 22 Ca 231/2008 - 31) Nejvyšším správním soudem byla jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Krajský soud zejména nezohlednil nové okolnosti, jež se vyskytly v řízení před správními orgány (doplnění řízení, ústní jednání se žalobcem).

[26] Podle odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu stěžovatele *„vedl k neprovedení důkazu revizním znaleckým posudkem právní názor, který se prolíná celým jeho rozhodnutím, a to, že daňový ručitel nemá efektivní obranu proti stanovení výše daně, neboť ta je stanovována v řízení, jehož účastníkem je jen (hlavní) dlužník a v době řízení vedeného s ručitelem je tak již stanovena pravomocně, což již nelze změnit“* (str. 4 napadeného rozsudku). Přestože z předmětného rozhodnutí stěžovatele tento jeho postoj skutečně do určité míry vyplývá (str. 3 odst. 5 a násl. rozhodnutí stěžovatele, k hodnocení jeho správnosti viz dále), nejedná se o zcela korektní interpretaci tohoto rozhodnutí ve vztahu k názoru stěžovatele na provedení dalšího revizního posudku. Stěžovatel totiž ve svém rozhodnutí srozumitelně odůvodnil, proč žalobcem předložený posudek Ing. N. nepřijal jako důkaz v daňovém řízení (nebyl vypracován podle oceňovacího předpisu platného ke dni nabytí nemovitostí, byl v něm použit nesprávný koeficient K 3 z průměrné výšky podlaží a nikoliv z té části podlaží, která má největší zastavenou plochu).

[27] Krajský soud se nezabýval uvedenými argumenty stěžovatele, které jej vedly k odmítnutí vypracování dalšího znaleckého posudku, stejně jako žádným způsobem nereflektoval argumenty žalobce, proč má být další znalecký posudek vyhotoven (stanovení odlišné míry opotřebení u znalce Ing. N. ve srovnání s ostatními znaleckými posudky). Pokud se tedy krajský soud vůbec nezabýval otázkou nutnosti vyhotovení dalšího znaleckého posudku, a spokojil se s tím (jak lze z odůvodnění napadeného rozsudku dovodit), že právní názor stěžovatele by stejně vypracování dalšího posudku neumožnil, nepostupoval správně.

[28] Přestože stanovení ceny převáděných nemovitostí pro účely daně z převodu nemovitostí podle zákona o trojdani představuje otázku skutkovou (znaleckou), nikoli právní, soud je i přesto při přezkumu rozhodnutí správního orgánu oprávněn pochybovat o správnosti znaleckého posudku, jenž sloužil jako podklad pro toto rozhodnutí. Tyto pochybnosti potom mohou být důvodem k nařízení vypracování dalšího (revizního) znaleckého posudku (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 20. 10. 2009, sp. zn. 22 Cdo 1181/2008, in: www.nsoud.cz), což by byl postup souladný s ustanovením § 77 odst. 2 s. ř. s. (doplnění dokazování). I při hodnocení znaleckého posudku o ceně nemovitostí soudem je přitom nutné požadovat, aby závěry posudku byly náležitě odůvodněny a podloženy, aby bylo přihlédnuto ke všem skutečnostem, s nimiž bylo třeba se vypořádat, aby závěry posudku nebyly v rozporu s výsledky ostatních důkazů, a aby odůvodnění znaleckého posudku odpovídalo pravidlům logického myšlení. Přitom *„(a)by soud mohl znalecký posudek odpovědně hodnotit, nesmí se znalec omezit ve svém posudku na podání odborného závěru, nýbrž z jeho posudku musí mít soud možnost seznat, z kterých zjištění v posudku znalec vychází, jakou cestou k těmto zjištěním dospěl a na základě jakých úvah došel ke svému závěru“* (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 10. 2009, sp. zn. 22 Cdo 1810/2009, in:

www.nsoud.cz). Je nutné rovněž přihlédnout k tomu, zda jsou splněny formální náležitosti znaleckého posudku ve smyslu ustanovení § 13 odst. 2 až 6 vyhlášky č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů.

[29] Krajský soud nicméně jednotlivé důkazy (znalecké posudky) předložené v řízení před správním orgánem vůbec nehodnotil a jeho řízení tak v podstatě vůbec nepřezkoumal; v odůvodnění napadeného rozsudku těmto důkazům není věnován žádný prostor i přesto, že žalobce rozpory v posudcích v žalobě namítal.

[30] Pokud krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného s odkazem na nesprávný právní názor, aniž však důkazy provedené v řízení před správním orgánem zhodnotil, a aniž uvedl, zda i po doplnění odvolacího řízení a odstranění původně vytýkaných vad správního řízení představuje neprovedení revizního znaleckého posudku takovou vadu řízení před správním orgánem, která by zakládala nezákonnost samotného rozhodnutí ve věci (tj. o výši daňového nedoplatku ručitelem), zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Kasační stížnost je proto důvodná.

VI. b) K postavení ručitele v daňovém řízení

[31] Přestože je Nejvyšší správní soud nucen opět zrušit napadený rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost, považuje již v této fázi za vhodné zabývat se i další námitkou stěžovatele, která spočívá v nesprávném posouzení právní otázky. Tato otázka evidentně spočívá v náhledu na postavení ručitele v daňovém řízení a postupu správce daně v případě, kdy se ručitel proti výzvě správce daně k úhradě daňového nedoplatku brání odvoláním, resp. v tom, jaký je rozsah odvolacích námitek ručitele..

[32] Na posuzovaný případ je nutno aplikovat daňový řád ve znění účinném ke dni vzniku ručitele zaplatit daň. Jak správně uvedl krajský soud, ke vzniku této povinnosti došlo okamžikem doručení výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručiteli, tj. dnem 29. 10. 2004 (§ 57 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 5. 2006); materiálně je přitom tato výzva rozhodnutím vydaným ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu.

[33] Postavení ručitele v daňovém řízení bylo již předmětem posuzování jak Nejvyššího správního soudu, tak rovněž Ústavního soudu. Na relevantní judikaturu ostatně odkázal již krajský soud v napadeném rozsudku. Nálezem Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06 (291/2008 Sb., N 23/48 SbNU 263, dostupné na: http://nalus.usoud.cz) došlo k deklaraci neústavnosti ustanovení § 57 odst. 5 věty třetí („*V odvolání může ručitel namítat pouze skutečnost, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již bylo zaplaceno.*“) daňového řádu (ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb.) pro rozpor 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. Jak mj. uvedl Ústavní soud, „*(d)oručením výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem se ručitel dostává do stejného postavení jako daňový dlužník, za jehož daňový nedoplatek ručí. (...) 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 námitek uplatnitelných daňovým ručitelem proti rozhodnutí o daňové povinnosti v relaci k jeho osobě je věcně dosti omezen).“

[34] Obdobně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 174/2004 - 68 (publ. pod č. 1770/2009 Sb. NSS, www.nssoud.cz) vyplývá, že nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý ospravedlnit nerovný přístup k daňovému dlužníku a ručiteli spočívající v dispozici s diametrálně kvalitativně odlišnými prostředky k obraně před totožnou povinností. Rozsah možných uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti výzvě vydané podle § 57 odst. 5 daňového řádu proto není možné omezit. Ručitel má tedy v odvolání právo namítat i ty skutečnosti, které směřují již k samotnému vyměření daňové povinnosti, za kterou je ručení uplatněno.

[35] Právní názor stěžovatele (jak je vyjádřen v žalobcem napadeném rozhodnutí) je s výše uvedenou interpretací ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí evidentně (a dokonce vědomě, viz str. 4 odstavec druhý tohoto rozhodnutí) v rozporu. Stěžovatel mj. uvedl, že *„odvolatelovy důvody směřují zcela nepochybně do vyměřovacího řízení a proti pravomocně vyměřené dani z převodu nemovitostí. Výsledkem vyměřovacího řízení je vyměření daně z převodu nemovitostí, a to konečným způsobem. Ručiteli přitom nepřísluší jakýmkoliv způsobem zpochybňovat správnost výpočtu daně v tomto řízení, tuto námitku může vznést jen daňový poplatník do jeho pravomocného skončení“*. Stěžovatel zde rovněž vyjádřil, že v rámci odvolacího řízení nelze pravomocná daňová rozhodnutí přezkoumávat, a dále že aplikace ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu je v řízení o odvolání ručitele proti výzvě správce daně nemožná.

[36] Stejně jako krajský soud, ani Nejvyšší správní soud nevidí důvod odchýlit se od právního názoru na postavení ručitele ve srovnání s (primárním) daňovým dlužníkem, jak byl podrobně rozveden a odůvodněn ve výše uvedených rozhodnutích Ústavního soudu a soudu zdejšího. Je však nutno uvést, že stěžovatel právní názor vyjádřený ve svém rozhodnutí vlastně v kasační stížnosti popírá, přičemž přiznává, že tento právní názor není v souladu s platnou judikaturou, a že *„vlastní argumentace stran práv ručitele ohledně stanovení daňové povinnosti je formulačně neobratná až zavádějící (...)“* ale *„neměla dopad do výroku napadeného rozhodnutí“*. K tomu je třeba uvést, že krajský soud samozřejmě nemohl reflektovat obrat v právním názoru stěžovatele vyjádřeném v kasační stížnosti, přičemž jeho argumentace v odůvodnění napadeného rozsudku stran postavení ručitele v daňovém řízení je zcela správná.

[37] Na okraj již uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se k tvrzení stěžovatele, že námitka žalobce ve věci nesprávně stanovené daně dle nevyhovujícího znaleckého posudku byla posuzována z hlediska ustanovení § 55b daňového řádu, resp. obecně k postupu stěžovatele (správce daně) po zrušení jeho rozhodnutí soudem. Pokud krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (aniž by zároveň přistoupil i ke zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně), řízení se vrátilo do stadia řízení před stěžovatelem, tj. do odvolacího řízení. Odvolací orgán (stěžovatel) tak měl k dispozici postupy vymezené v ustanovení § 50 daňového řádu s tím, že byl vázán právním názorem soudu.

[38] Ustanovení § 50 odst. 4 daňového řádu umožňuje odvolacímu orgánu, aby v odvolacím řízení přiměřeně použil ustanovení § 43 daňového řádu (postup při vytýkacím

řízení). Přiměřená aplikace ustanovení § 43 daňového řádu v odvolacím řízení přitom přichází v úvahu zejména v případech, kdy odvolací orgán postupuje podle odstavce třetího tohoto zákonného ustanovení, podle kterého je oprávněn výsledky daňového řízení doplňovat, či odstraňovat vady řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004, č. j. 5 Afs 31/2003 - 81, www.nssoud.cz). Není důvodu, aby tímto způsobem odvolací orgán nepostupoval i v odvolacím řízení ve věci odvolání ručitele proti výzvě správce daně k zaplacení daňového nedoplatku.

[39] V posuzovaném případě stěžovatel ve fázi odvolacího řízení po zrušení jeho rozhodnutí krajským soudem uložil správci daně I. stupně, aby řízení doplnil a odstranil procesní vady soudem vytýkané. Za tímto účelem proběhlo před správcem daně ústní jednání, ve kterém byl ručitel oprávněn uplatnit námitky ve stejném rozsahu, v jakém je mohl uplatnit (primární) daňový dlužník v řízení o vyměření daně z převodu nemovitosti (tedy i výši daně a nesprávnost znaleckého posudku). Nejvyšší správní soud proto nevidí rozumný důvod, proč by měla být věc posuzována z hlediska ustanovení § 55b daňového řádu (přezkoumávání daňových rozhodnutí), tj. v rámci mimořádného opravného prostředku.

VII. Shrnutí

[40] Nejvyšší správní soud posoudil námitku stěžovatele směřující do ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jako důvodnou, když napadený rozsudek krajského soudu vyhodnotil jako nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

[41] Tento nedostatek Nejvyšší správní soud shledal v absenci hodnocení důkazů klíčových pro rozhodnutí, a sice znaleckých posudků na ocenění nemovitostí. Ačkoliv právní názor stěžovatele na postavení ručitele v daňovém řízení byl mylný, krajský soud měl (i v zájmu ekonomie řízení) přistoupit k hodnocení důkazů provedených před správním orgánem a případně (měl-li by pochybnosti o správnosti těchto důkazů) nařídit jejich doplnění (§ 77 odst. 2 s. ř. s.), neboť jen tak mohl posoudit, zda rozhodnutí stěžovatele ve svém výsledku (i po doplnění odvolacího řízení) skutečně bylo rozhodnutím nezákonným.

[42] S ohledem na důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. dubna 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu