

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **R. Š.**, zastoupen JUDr. Marií Minářovou, advokátkou v Brně, Ludmily Konečné 14, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2009, čj. 3407/09-1400-701836, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 7. 2010, čj. 31 Ca 115/2009 - 57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad Brno III (správce daně) rozhodnutím ze dne 26. 9. 2008, čj. 187907/08/290961/7342, zamítl návrh žalobce na obnovu řízení ve věci platebních výměrů na daň z převodu nemovitostí ze dne 27. 5. 2004, čj. 110132/04/290961/5081, čj. 110134/04/290961/5081, čj. 110136/04/290961/5081, čj. 110142/04/290961/5081 a čj. 110147/04/290961/5081. Správce daně v původním řízení uložil žalobci coby ručiteli úhradu daně z převodu nemovitostí, neboť převodce – DRUBYT, bytové družstvo - tuto daň neuhradil ani přes výzvu správce daně. Správce daně obnovu řízení nepovolil z důvodu, že ve věci nebyla splněna žádná z podmínek stanovených v § 54 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[2] Finanční ředitelství v Brně odvolání proti rozhodnutí správce daně zamítlo rozhodnutím ze dne 7. 5. 2009, čj. 3407/09-1400-701836.

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Namítl v ní, že správce daně i žalovaný nesprávně vykládají § 57a daňového řádu. Teprve od okamžiku doručení rozhodnutí ze dne 27. 2. 2008 o zamítnutí odvolání proti druhé výzvě k zaplacení nedoplatku daně z převodu nemovitostí byl žalobce oprávněn podat návrh na obnovu řízení. Žalobce má za to, že daň z převodu nemovitostí byla vyměřena daňovému dlužníku nesprávně. V daňových řízeních týkajících se stejných nemovitostí byla daňová povinnost vyměřena dvakrát (rovněž ve věci daně darovací) a přitom došlo ke zdanění i těch nemovitostí, které daňové povinnosti nepodléhají.

[4] Krajský soud rozsudkem ze dne 21. 7. 2010, čj. 31 Ca 115/2009 - 57, žalobu zamítl.

[5] Krajský soud zdůraznil povahu obnovy řízení coby mimořádného opravného prostředku směřujícího do pravomocných platebních výměrů. V tomto typu řízení, konaném na návrh daňového subjektu, správce daně nezjišťuje, zda rozhodnutí vydané v původním řízení je či není v souladu se zákonem a ani to, zda rozhodnutí předcházelo úplné zjištění skutkového stavu. Správce daně v této fázi řízení toliko zjišťuje, zda jsou pro povolení obnovy splněny zákonné podmínky ve smyslu § 54 odst. 1 daňového řádu. Pod pojmem nových skutečností je přitom třeba vidět skutečnosti, které nově vyšly najevo a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyly známy ani daňovému subjektu ani správci daně, nebo které neměl daňový subjekt k dispozici, a proto nemohly být v daňovém řízení využity. V dané věci ovšem dle krajského soudu žalobce v návrhu na obnovu řízení nehovoří o žádném novém důkazu, nezmiňuje ani žádné nové skutečnosti a neučinil tak ani v průběhu daňového řízení a ani v samotné žalobě. Krajský soud proto uzavřel, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem.

III.

[6] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel zdůraznil, že správce daně vedl od roku 2001 daňové řízení ve věci daně darovací za převod bytových a nebytových jednotek, kde daňovými subjekty byli jednotliví nabyvatelé jednotek. Od roku 2004 vedl řízení o vyměření daně z převodu nemovitostí na stejné jednotky, kde daňovým subjektem bylo bytové družstvo DRUBYT. Stěžovatel byl účastníkem řízení o vyměření daně darovací, nikoliv daně z převodu nemovitostí. Dále připomenul, že proti dvěma výzvám k zaplacení daňového nedoplatku podal odvolání, ve kterých namítal nesprávnost postupu správce daně při posuzování charakteru daně, daňového subjektu i vyměřenou výši daně.

[7] Stěžovatel za novou skutečnost, která odůvodňuje povolení obnovy řízení, považuje to, že usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 13. 12. 2007, čj. 9 Cm 123/2005 - 205, bylo rozhodnuto o tom, že osoba, které byly doručovány platební výměry, nebyla statutárním zástupcem poplatníka daně. Doručení platebních výměrů je proto neplatné a daň tedy nebyla vymáhána v souladu se zákonem. Za takové situace pak nemohla být vydána ani výzva k zaplacení daně ručiteli. Výše daně byla dle stěžovatele stanovena nesprávně. Ve vztahu ke stejným nemovitostem a stejným smlouvám o převodu nemovitosti bylo vedeno dvojí daňové řízení. Právo správce daně na zaplacení daně z převodu nemovitostí bylo již v

době podání návrhu na obnovu řízení promlčeno. Stěžovatel uzavřel, že v jeho případě byly splněny podmínky pro obnovu řízení.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. K tvrzení stěžovatele, že platební výměry nebyly doručeny primárnímu daňovému dlužníkovi, žalovaný konstatoval, že tato námitka není pro účely žádosti o obnovu řízení rozhodná. Takovou námitku měl stěžovatel uplatnit v odvolání proti výzvě ručiteli. Dodal, že i v případě, kdyby byla tato námitka uplatněna v předcházejícím odvolacím řízení, nebylo by možno jí vyhovět, a to s ohledem na § 29 odst. 1 obchodního zákoníku. Nadto předseda představenstva Petr Vitouch v den předání výzev potvrdil, že má ve smyslu § 9 daňového řádu způsobilost a oprávnění jednat za bytové družstvo DRUBYT. Žalovaný rovněž za irelevantní označil námitku nesprávného stanovení daně a vedení dvojího daňového řízení ve vztahu ke stejným nemovitostem. Ten samý závěr učinil i ve vztahu k námitce promlčení práva správce daně na zaplacení daně.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Dříve, než Nejvyšší správní soud přistoupí k věcnému posouzení kasačních námitek, stejně jako krajský soud, předně poukazuje na odlišnost odvolání coby řádného opravného prostředku a obnovy řízení coby mimořádného opravného prostředku. Hlavní rozdíl těchto institutů spočívá především v tom, že obnova řízení zasahuje do právní jistoty účastníků řízení, neboť jejím prostřednictvím dochází k přezkoumání rozhodnutí správce daně, které již nabylo právní moci. Její užití je proto omezeno na poměrně úzce, a to zejména ve srovnání s § 57a odst. 2 daňového řádu, vymezené případy taxativně vypočtené v § 54 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu. Správce daně povolí či nařídí obnovu řízení pouze tehdy, pokud jsou po pravomocně ukončeném daňovém řízení zjištěny nové skutečnosti nebo důkazy, které nebyly v době vydání předmětného rozhodnutí správnímu orgánu k dispozici, nemohly být bez zavinění daňového subjektu uplatněny a přitom mohly mít vliv na vydané rozhodnutí

[12] S ohledem na § 55 odst. 4 a odst. 9 daňového řádu má ručitel v průběhu řízení o povolení obnovy řízení stejná procesní práva a povinnosti jako samotný daňový subjekt. Zdůrazňovaná mimořádnost institutu obnovy řízení proto platí jak pro daňový subjekt, tak i ručitele.

[13] Správce daně při rozhodování o nařízení či povolení obnovy řízení zkoumá jen to, zda v dané věci nastala skutečnost spadající do důvodů vymezených v § 54 odst. 1 daňového řádu. Nad rámec těchto důvodů se nezabývá tím, zda v původním rozhodnutí byla správně vyložena užitá hmotně právní norma, zda tomuto rozhodnutí předcházelo řádně vedené řízení, nebo jaký dopad mělo toto rozhodnutí na práva a povinnosti

účastníků (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, čj. 1 Afs 59/2008 - 58, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[14] Základním a řádným prostředkem obrany ručitele proti výzvě správce daně k úhradě nedoplatku na dani je samotné odvolání proti takové výzvě. Daňový řád tomuto odvolání přiznává odkladný účinek (§ 57a odst. 1 *in fine*), a to oproti obecnému vyloučení odkladného účinku rozhodnutí dle § 48 odst. 12 daňového řádu. Na podstatě a významu tohoto opravného prostředku nic nemění ani ta skutečnost, že odvolací důvody jsou taxativním způsobem vymezeny, a tudíž i omezeny, v § 57a odst. 2 daňového řádu. Ručitel nemůže do řízení o obnově řízení přenášet námitky, které mohl a měl uplatnit v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku.

[15] Nejvyšší správní soud dále připomíná, že řádné uplatnění důvodů ve smyslu § 54 odst. 1 daňového řádu není jediným předpokladem pro obnovu daňového řízení. Další podmínkou je splnění zákonem stanovených lhůt. Daňový řád v tomto směru rozlišuje mezi daňovým subjektem – primárním daňovým dlužníkem a ručitelem. Zatímco v případě primárního daňového dlužníka je rozhodujícím okamžikem pro možnost podání žádosti o obnovu řízení ukončení řízení pravomocným rozhodnutím (§ 54 odst. 1 daňového řádu), v případě ručitele je tento okamžik vázán na nabytí právní moci výzvy, kterou správce daně vyzývá ručitele k úhradě nedoplatku na dani (§ 57a odst. 3 daňového řádu). Teprve ode dne nabytí právní moci této výzvy je ručitel oprávněn podat návrh na obnovu řízení, a to nezávisle na tom, zda mu byly již dříve známy okolnosti, o které lze na základě § 54 odst. 1 daňového řádu opřít tento návrh.

[16] Od okamžiku, od kterého lze podat žádost o obnovu řízení, je třeba odlišovat lhůty, do kdy tak lze učinit. Žádost o obnovu řízení musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit (k běhu těchto lhůt lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, čj. 7 Afs 20/2007 - 73). Ustanovení § 54 odst. 3 daňového řádu platí shodně pro daňový subjekt i ručitele. Ve vztahu k ručiteli ovšem začne běžet subjektivní šestiměsíční lhůta k podání žádosti o obnovu řízení nejdříve, nikoliv však výlučně, ode dne právní moci výzvy ručiteli.

[17] Zmíněná odlišnost odvolání a obnovy řízení se promítá i do samotného soudního přezkumu, neboť v rámci řízení o žádosti o obnovu řízení soud pouze přezkoumává, zda žádost o obnovu řízení byla zamítnuta v souladu se zákonem či nikoliv. Nezabývá se již zákonností samotného původního daňového rozhodnutí.

[18] Správce daně stěžovatele coby ručitele vyzval k úhradě daňového nedoplatku dne 21. 11. 2006. Tato výzva nabyla právní moci dne 5. 2. 2007. Právě od tohoto okamžiku byl stěžovatel oprávněn případně podat návrh na obnovu řízení, a to z důvodů stanovených v § 54 odst. 1 daňového řádu a ve lhůtách ohraničených § 54 odst. 3 téhož zákona.

[19] Stěžovatel navrhl obnovu řízení dne 14. 3. 2008 a správci daně byl návrh doručen dne 31. 3. 2008. V něm toliko uvedl, že výzva správce daně ze dne 21. 11. 2006 nabyla právní moci, a proto je daný návrh v souladu s § 57a odst. 3 daňového řádu. Z uvedeného

podání nelze dovodit důvody dle § 54 odst. 1 daňového řádu, pro které stěžovatel požadoval konání obnoveného řízení a ani to, zda byl návrh uplatněn v subjektivní šestiměsíční lhůtě ve smyslu § 54 odst. 3 daňového řádu. Důvody, pro které stěžovatel požadoval konání obnovy řízení, lze seznat až z odvolání a jeho doplnění, v nichž poukázal na nezákonnost postupů v daňovém řízení a na nesprávně stanovenou výši předmětné daně. Výzva ručiteli k úhradě daňového nedoplatku je podle něj nezákonná, neboť ji správce daně vydal až po marném uplynutí zákonem stanovené lhůty. Stěžovatel v odvolacím řízení rovněž namítl, že správce daně některé jednotky danil opakovaně.

[20] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že návrh žalobce neobsahoval relevantní tvrzení a ani nepoukazoval na skutečnosti či důkazy, které by umožňovaly nařídit obnovu řízení. Žalobní námitky nesprávného stanovení daňové povinnosti, dvojího vyměření daně ve vztahu k týmž nemovitostem, nebo naopak zdanění nemovitostí nepodléhající dani z převodu nemovitostí nejsou, jak již ostatně bylo vyloženo výše, důvodem podmiňujícím konání obnoveného řízení. Tyto námitky samy o sobě, tak jak je předestřel stěžovatel, nelze podřadit pod kterýkoliv z důvodů pro konání obnovy řízení ve smyslu § 54 odst. 1 daňového řádu. Jedná se o takový typ námitek, které stěžovatel mohl na základě § 57a odst. 2 daňového řádu uplatnit v odvolání proti výzvě správce daně a případně v žalobě proti rozhodnutí o odvolání.

[21] Stěžovatel nespecifikoval, na základě jakých skutečností dovozuje, že daň byla stanovena nesprávně nebo že bylo vedeno dvojí daňové řízení. Rovněž ani netvrdil, že by se o těchto skutečnostech dozvěděl až po nabytí právní moci výzvy k úhradě nedoplatku, a tudíž, že by takové námitky nemohl vznést v rámci odvolacího řízení.

[22] Stěžovatel označil v kasační stížnosti za novou rovněž tu skutečnost vyplývající z usnesení krajského soudu ze dne 13. 12. 2007, čj. 9 Cm 123/2005 - 205, podle které správce daně doručoval platební výměry osobě, která nebyla statutárním orgánem primárního daňového dlužníka. Ačkoliv stěžovatel v žalobě konstatoval, že správce daně doručil výzvu k podání daňového přiznání osobě, která k tomu nebyla oprávněna, na existenci uvedeného usnesení poukázal až v kasační stížnosti. S ohledem na § 109 odst. 4 s. ř. s. nemůže Nejvyšší správní soud přihlížet ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil až poté, co bylo vydáno napadené rozhodnutí. Přesto Nejvyšší správní soud konstatuje, že toto usnesení nelze považovat za novou skutečnost ve smyslu § 54 odst. 1 daňového řádu. Jak se podává z obsahu spisového materiálu, stěžovatel tuto námitku vznesl již v odvolacím řízení proti výzvě k úhradě daňového nedoplatku ručitelem a žalovaný se touto otázkou i existencí uvedeného usnesení zabýval v rozhodnutí o odvolání.

[23] Důvodnost kasační stížnosti nezakládá ani námitka promlčení práva správce daně na zaplacení daně. Dlužno konstatovat, že z takto podané námitky nelze postavit na jisto, zda stěžovatel namítá promlčení daně ve vztahu k primárnímu daňovému dlužníku, tj. bytovému družstvu DRUBYT, nebo ve vztahu k jemu samotnému. Stěžovatel již v rámci odvolacího řízení proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě vznesl námitku, že správce daně nedodržel vůči bytovému družstvu lhůtu pro vyměření daně z převodu nemovitostí. S touto námitkou se žalovaný v rozhodnutí o odvolání zabýval. Domníval-li se stěžovatel, že právo na vymáhání požadovaného nedoplatku bylo ve vztahu k němu zcela nebo zčásti promlčeno, měl tuto výhradu uplatnit v původním daňovém

řízení, tedy v odvolání proti výzvě správce daně na základě § 57a odst. 2 písm. d) daňového řádu. Nejvyšší správní soud musí opětovně poukázat na povahu institutu obnovy řízení, který neslouží k nápravě vad řízení či nápravě nezákonností daňového rozhodnutí. Stěžovatelem vznesená námitka promlčení nemůže být odstraňována cestou obnovy řízení, neboť nespočívá na skutečnostech, které dodatečně vyšly najevo nebo které se později ukázaly být nepravdivými. Jak Nejvyšší správní soud již vyslovil v rozsudku ze dne 17. 6. 2010, čj. 1 Afs 85/2009 - 104, obnova řízení pouze umožňuje, aby proběhlo nové řízení, ve kterém budou dodatečně zohledněny skutečnosti, důkazy a jiné okolnosti, které vyšly najevo dodatečně a které zpochybňují provedené dokazování a posouzení předběžných otázek, s jejichž pomocí bude stanoven nový skutkový základ daňového rozhodnutí.

[24] Nejvyšší správní soud zhodnotil kasační námitky jako nedůvodné. V řízení přitom nevyšly najevo ani jiné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Kasační stížnost proto zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť neměl ve věci úspěch Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů příslušelo, náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 12. července 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu