ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **J. D.,** zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Zítkova 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 10. 2003, č. j. 15 Ca 447/2002 - 18,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byly spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí věci vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 15 Ca 447/2002 a sp. zn. 15 Ca 448/2002 a současně zamítnuty žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 14. 8. 2002, a to č. j. 1614/1/150/02/C (jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti výzvě Finančního úřadu v Roudnici nad Labem ze dne 2. 11. 2001, č. j. 48618/01/198960/1900 k zaplacení nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ručitelem) a č. j. 1614/1/150/02/D (jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti výzvě Finančního úřadu v Roudnici nad Labem ze dne 2. 11. 2001, č. j. 48621/01/198960/1900 k zaplacení nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ručitelem). Krajský soud vyšel z názoru, že není rozhodné, že v platebních

výměrech ukládajících zaplacení daně z převodu nemovitostí dlužníku byl tento nepřesně označen, neboť se jedná o platební výměry pravomocné a nikým nenapadené – tedy nelze ani jejich platnost zkoumat v daném řízení. Navíc je soud názoru, že příjemce byl označen dostatečným a nezaměnitelným způsobem - sice zkráceným názvem, ale s řádným uvedením sídla a identifikačního čísla. Ze stejného důvodu nepovažoval soud za neplatné ani výzvy ručiteli, když navíc náležitostí těchto výzev ve smyslu § 32 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, bylo označení příjemce, kterým byl žalobce jako ručitel a nelze za důvod neplatnosti považovat nepřesné označení jiného subjektu.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající v jiné vadě řízení před soudem (v neřešení předběžné otázky) ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.).

Stěžovatel tvrdí, že v přezkoumávané věci byla platnost či neplatnost platebních výměrů Finančního úřadu v Roudnici nad Labem ze dne 30. 4. 1999, č. j. 22968/99/198960/1900 a ze dne 15. 9. 1998 č. j. 33930/98/198960/1900, kterými byla vyměřena daň z převodu nemovitostí dlužníkovi, otázkou předběžnou a její posouzení bylo podstatné pro žalobní tvrzení, že neexistuje daňová povinnost peněžité povahy, k jejíž úhradě byl vyzván. Soud tím, že odmítl platnost platebních výměrů dlužníka zkoumat, neřešil předběžnou otázku (§ 135 odst. 2 o. s. ř., § 64 s. ř. s). Skutečnost, že předmětné platební výměry nebyly správcem daně ověřeny jako neplatné, ani že proti nim nebyly podány žaloby, nemůže být přičítána k tíži stěžovatele, který jako ručitel nemohl proti nim zasáhnout. Stěžovatel proto tvrdí, že krajský soud nevyřešil předběžnou otázku a tato vada řízení mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Pro případ neúspěchu shora uvedeného kasačního tvrzení stěžovatel dále namítá nesprávné posouzení právní otázky, a to výkladu ust. § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Je-li příjemce platebních výměrů označen jako ZD P. ch. v likvidaci, přičemž podle obchodního rejstříku má být Zemědělské družstvo „P. ch.“ P., v likvidaci, nejde jen o nevýznamné nepřesné označení. Přesným označením příjemce rozhodnutí je nutno podle názoru stěžovatele nutno rozumět stejné (identické) označení, nikoliv pouze nezaměnitelné. Označení neúplné (neuvedení slova P.) a ve kterém byla použita zkratka (ZD) je označením nepřesným, majícím za následek nicotnost rozhodnutí (§ 32 odst. 2 písm. c/ věta první, § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Při nicotnosti těchto rozhodnutí neexistuje daňový nedoplatek a za takový úkon nemůže stěžovatel ručit. Z těchto důvodů navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti k námitce, že stěžovatel nemohl sám uplatnit požadavek na vyslovení neplatnosti platebních výměrů dlužníka, poukazuje na znění zákona, z něhož nevyplývá, že k ověření neplatnosti může dojít jen na základě žádosti daňového subjektu – může se tak stát i z úřední povinnosti nebo podnětu jakékoliv jiné osoby. Navíc jde o námitku nerozhodnou, platební výměry nelze považovat za absolutně neplatné jen z důvodů nesprávného znění obchodního názvu daňového subjektu. K tomu poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 318/98. Takové vady mají význam pouze pro řízení exekuční. Exekučním titulem ve vztahu k ručiteli je pak výzva k zaplacení daňového nedoplatku, která žádnou takovou vadou netrpí. Proto žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížností jsou uplatněny důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. d) a písm. a) s. ř. s. V prvé řadě stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu proto, že jako předběžnou otázku neposoudil platnost platebních výměrů ukládajících daňovou povinnost ručiteli.

K tomu ze správních spisů vyplynulo, že Zemědělské družstvo P. ch.P. v likvidaci prodalo dvěma kupními smlouvami ze dne 18. 6. 1998 stěžovateli a další osobě několik nemovitostí v k. ú. L. Daňová přiznání k dani z převodu nemovitostí podal prodávající. Platebním výměrem Finančního úřadu v Roudnici nad Labem ze dne 15. 9. 1998, č. j. 33930/98/198960/1900, byla vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 161 780 Kč poplatníkovi označenému „ZD P. ch. v likvidaci“ se sídlem P., Š., číslo poplatníka 00120821 a platebním výměrem ze dne 30. 4. 1999, č. j. 22968/99/198960/1900 byla vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 48 940 Kč poplatníkovi označenému shodně. V obou případech byly platební výměry doručeny dle razítek na doručenkách Zemědělskému družstvu P. ch. P. v likvidaci a oba platební výměry nabyly právní moci. Subjektu označenému stejně jako v platebních výměrech zaslal správce daně i výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě (§ 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), převzaty byly dle doručenek rovněž shodně jako u platebních výměrů. Tyto a další částky byly správcem daně uplatněny v konkursním řízení. Vůči stěžovateli pak byly vydány dne 2. 11. 2001 podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků shora označené výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem (a to na částky 24 470 Kč a 80 890 Kč). V těchto výzvách je jako dlužník uveden ZD P. ch. v likvidaci se sídlem P. Š., číslo poplatníka 00120821. Ve výzvách jsou konstatovány kupní smlouvy a konkretizovány číslem jednacím, pod nímž byl katastrálním úřadem povolen vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí. V odvoláních stěžovatel namítl neplatnost rozhodnutí o vyměření daně dlužníkovi i neplatnost výzev ručiteli z důvodů nesprávného označení dlužníka, tedy že není ručitelem dlužníka v rozhodnutí označeného. Finanční úřad v Roudnici nad Labem rozhodnutími ze dne 7. 12. 2001 obě shora označené výzvy podle § 56 odst. 1 písm. b), § 56 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků opravil tak, že dlužníka označil v souladu se zápisem jeho obchodního jména v obchodním rejstříku, a to odůvodnil tím, že se jedná o opravitelnou nepřesnost, která nemá vliv na platnost výzev. I tato rozhodnutí byla napadena odvoláními z důvodů, že nejde o opravitelnou chybu, ale o nedostatek základních náležitostí způsobujících nicotnost. Tato odvolání zamítl žalovaný rozhodnutími ze dne 14. 8. 2002, č. j. 1614/1/150/02/A a č. j. 1614/1/150/02/B. Téhož dne dalšími rozhodnutími zamítl odvolání stěžovatele proti výzvám k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. V žalobách podaných proti rozhodnutím o odvoláních proti výzvám k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem namítl stěžovatel neplatnost (nicotnost) rozhodnutí o vyměření daně dlužníku, neplatnost (nicotnost) výzev ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků pro nesprávné označení dlužníka a z toho plynoucí závěr, že nebyl-li platně vyměřen dluh dlužníku, pak tento dluh neexistuje a nemůže být k jeho úhradě vyzýván ručitel.

Podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí je poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce, nabyvatel je ručitelem. Podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků jsou daňový nedoplatek povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou ke splnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Proti výzvě se může ručitel odvolat. 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.

Ručení v daňovém řízení podle ustálené judikatury (např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 171/00, rozsudek Krajského soudu Brno sp. zn. 29 Ca 352/99, oba zveřejněny v publikaci Daňové judikáty IV., Linde, 2002, str. 212, 220) není solidární odpovědností ručitele, jedná se o ručení za daňový nedoplatek vyplývající ze zákona, kdy povinnost primárně nese poplatník daně, sekundární povinnost ručitel. Zákon rovněž omezuje rozsah odvolacího práva ručitele a jen v rozsahu možných odvolacích námitek se lze domáhat soudního přezkumu. V daném případě není pochyb o uzavření kupních smluv, v jejichž důsledku se stěžovatel stal ze zákona ručitelem za daňový nedoplatek pro případ nezaplacení daně z převodu nemovitostí prodávajícím. Jeho odvolací, žalobní i kasační námitky stojí na argumentu, že nemohl nabýt postavení ručitele proto, že neexistuje daňový nedoplatek subjektu za něhož je povinen podle zákona ručit.

Daň z převodu nemovitostí byla dlužníkovi označenému jako „ZD P. ch. v likvidaci“ se sídlem P., Š., číslo poplatníka 00120821 vyměřena správcem daně platebními výměry ze dne 30. 4. 1999, č. j. 22968/99/198960/1900 a ze dne 15. 9. 1998 č. j. 33930/98/198960/1900. Přitom správně měl být daňový subjekt označen Zemědělské družstvo „P. ch.“ P., v likvidaci (dle výpisu z obchodního rejstříku). Daňový nedoplatek, který je povinen uhradit ručitel na základě výzvy správce daně vzniká vyměřením daně z převodu nemovitostí poplatníkovi a tím, že jím není vůbec nebo v plné výši uhrazen. Z tohoto hlediska je soud oprávněn a povinen k žalobní námitce zkoumat existenci platebního výměru na daň z převodu nemovitostí. Nejedná se ovšem o řešení předběžné otázky ve smyslu § 135 odst. 2 o. s. ř. za použití v § 64 s. ř. s., neboť soudní řád správní upravuje předběžné otázky sám v ust. § 52 odst. 2. Za předběžnou otázku ve vztahu k přezkoumání výzev ručiteli nelze považovat otázku, zda platební výměry dlužníka byly vydány v souladu se zákonem; akty pravomocné, které nelze podrobit přezkumu jako podkladové, lze v jiném řízení jen respektovat. Ovšem v případě, že by se jednalo o rozhodnutí neplatná (nicotná), musel by soud k této skutečnosti přihlédnout, neboť by nebyly splněny podmínky pro vydání výzvy ručiteli. Nelze tedy souhlasit s názorem krajského soudu, že platební výměry ukládající povinnost úhrady daně z převodu nemovitostí poplatníkovi nemůže vůbec zkoumat v řízení o žalobách podaných proti rozhodnutím o výzvách ručiteli, protože jde o akt pravomocný a žalobou nenapadený. Není možné sice zkoumat jejich zákonnost, ovšem pokud by byly nicotnými, tedy trpěly vadami pro které by je vůbec nebylo možno považovat za existující, musel by k tomu soud při hodnocení podmínek pro vydání výzev ručiteli přihlížet. Krajský soud ovšem přesto, že to nepovažoval za součást své přezkumné povinnosti, platební výměry dlužníka ve skutečnosti přezkoumal a zaujal právní názor k jejich náležitostem. Nelze tedy krajskému soudu vytýkat, že se zákonností předmětných platebních výměrů nezabýval.

Pokud jde o splnění podmínky vyměření daně dlužníkovi před vydáním výzev ručiteli, je třeba vycházet při posouzení platebních výměrů z ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. Neplatnost rozhodnutí podle citovaného ustanovení znamená, že je natolik vadné, že je třeba vycházet z toho, že nebylo rozhodnuto vůbec. Tomu nasvědčuje zákonný postup spočívající v ověření neplatnosti správcem daně a nikoliv ve zrušení takového rozhodnutí. Podle § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků patří mezi tyto základní náležitosti přesné označení příjemce rozhodnutí. Pokud je příjemcem právnická osoba, je třeba za její přesné označení považovat obchodní jméno (§ 8 obchodního zákoníku ve znění účinném v rozhodné době), obchodním jménem (firmou) družstva je název, pod kterým je zapsáno v obchodním rejstříku (§ 9 odst. 2 obchodního zákoníku) a nesmí

být zaměnitelné s firmou jinou. Přesným označením příjemce rozhodnutí je tak třeba rozumět jeho označení odpovídající obchodnímu jménu zapsanému v obchodním rejstříku. V daném případě ovšem byl příjemce platebních výměrů označen zkratkou „ZD“ na místo vypsání „Zemědělské družstvo“ a slovo „P.“ nebylo uvedeno jako součást názvu, ale jako součást adresy - jako sídlo. Nebyl uveden název jiného subjektu, jiného poplatníka, neboť uvedená nesprávnost nezpůsobila záměnu, další identifikační údaje poplatníka i úkonů z nichž byly daně vyměřeny odpovídaly skutečnosti, platební výměry byly doručeny správnému poplatníkovi a nabyly právní moci. Na jejich základě došlo také k částečné úhradě dlužné daně v konkursním řízení. Nepřesnost v označení příjemce platebních výměrů v daném případě nelze ztotožnit s absencí této náležitosti, pro kterou by bylo možno považovat předmětné platební výměry za neexistující. Nejvyšší správní soud je názoru, že podmínka vyměření daně poplatníkovi splněna byla a při nedostatku plné úhrady daní bylo možné k této úhradě vyzvat ručitele.

U výzev k zaplacení daňových nedoplatků vydaných vůči stěžovateli jako ručiteli pak je třeba za zákonnou náležitost podle § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků považovat označení ručitele a proti správnosti jeho označení stěžovatel ničeho nenamítá. Pokud byl v těchto výzvách původně nepřesně označen dlužník, byly tyto údaje opraveny a v konečných žalobami napadených rozhodnutích, které byly předmětem soudního přezkumu (§ 5 s. ř. s.) se tyto vady nevyskytují.

Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a, d) s. ř. s., ani důvody pro zrušení rozsudku krajského soudu pro některou z vad uvedených v § 109 odst. 3 s. ř. s., proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 9. 9. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu