



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšera v právní věci žalobkyně B. – s. n. v. o. spol. s r. o., zast. JUDr. Janem Gallivodou, advokátem v Plzni, Nerudova 5, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni, Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2005, čj. 58 Ca 40/2004 – 31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2005, čj. 58 Ca 40/2004-31 se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 2. 2002, čj. 11192/140/2001 zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 4. 9. 2001, čj. 234977/01/138962/2701, kterým byla žalobkyni uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek z titulu ručitele.

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 31. 1. 2005, čj. 58 Ca 40/2004-31 žalobu zamítl. Konstatoval, že mezi účastníky nebylo sporu o tom, že došlo k úplatnému převodu vlastnictví nemovitostí, o tom, že poplatníkem daně byla obchodní společnost D. z. P. a. s. a žalobkyni jako nabyvatelce nemovitostí svědčilo ze zákona právní postavení ručitele. Žalobkyně v soudním řízení argumentovala tím, že jí správce daně odňal vadným procesním postupem základní možnost ovlivnit výši daně a tím i výši její platební povinnosti uplatněné z titulu ručení. Krajský soud konstatoval, že příjemcem platebního výměru a tedy subjektem, kterému byla vyměřena daň z převodu nemovitostí, byla společnost D. z. P. a. s., nikoli žalobkyně. Pouze uvedené společnosti a nikoli žalobkyni platná právní úprava přiznává právo zpochybnit výši daňového základu a výši vypočtené daně. Proto jen uvedená společnost mohla úspěšně namítat, že správce daně k vyměření daně použil vadný znalecký posudek a následně vyměřil daň v nezákonné výši. K aktivaci

postavení daňového ručitele dochází až ve fázi placení daně, ve které zákon ručiteli přiznává pouze omezený okruh námitek. Námítky žalobkyně o tom, že neměla možnost žádným způsobem rozporovat rozhodnutí správního orgánu o vyměření daně, o tom, že nemohla nahlédnout do spisu a není jí proto známo, jakým způsobem správní orgán postupoval při výpočtu daně, směřují do fáze vyměření daně. Protože však ručitel nemůže zpochybňovat výši daně stanovené daňovému subjektu ani vytýkat správci daně procesní pochybení, kterých se měl opustit v řízení vyměřovacím, není správné tvrzení žalobkyně, že byla porušena její práva garantovaná Listinou základních práv a svobod. K námitce o nemožnosti nahlédnout do spisu soud dále konstatoval, že z obsahu správního spisu nevyplývá žádný pokus žalobkyně o nahlížení do spisu a odepření této možnosti správcem daně. Nahlížení do spisu upravuje ustanovení § 23 zákona č. 337/1992 Sb., podle prvního odstavce tohoto ustanovení je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, kdo je daňovým subjektem vyplývá z ustanovení § 6 uvedeného zákona. Ručitel pak ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 písm. d) uvedeného zákona spadá do skupiny tzv. třetích osob, které se vedle daňových subjektů zúčastňují daňového řízení. Nahlédnout do spisů byl oprávněn toliko daňový subjekt, daňovému ručiteli toto právo nenáleželo a správní orgány proto nepochybily, když žalobkyni nahlédnutí do spisu neumožnily.

Žalobkyně (stěžovatelka) proti tomuto rozsudku podala kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Výklad provedený krajským soudem považuje za absurdní, když je daňovému ručiteli odíráno právo nahlížet do správního spisu a mít tak možnost ověřit mimo jiné i to, zda jsou naplněny podmínky, v jejichž případě krajský soud ručiteli právo uplatnit námítka přiznává. Právní názor soudu dle žalobkyně ústí v závěr, že ručitel má právo namítat něco, co si však žádným srozumitelným způsobem nemůže v řízení ověřit a je proto nucen se pohybovat ve sféře spekulací. Nelze se tak bránit např. zkreslení výsledků daňové kontroly matematickou chybou, když daňový subjekt ví, že platbou v konečném důsledku zatížen nebude a nebude mít zájem tuto skutečnost namítat, když on jediný dle názoru soudu, je k tomu oprávněn. Dle žalobkyně není vůbec přezkoumatelné, jakým způsobem správce daně daň vyměřil. Byly vypracovány dva znalecké posudky odborníků, kteří odhadli předmětné nemovitosti částkou ve výši přibližně jedné čtvrtiny oproti té, kterou zcela nepřezkoumatelným způsobem odhadl správce daně.

Žalovaný ke kasační stížnosti konstatoval, že plně odkazuje na závěry učiněné v kasační stížnosti napadeném rozsudku a nepovažoval proto za nutné se k obsahu podané kasační stížnosti vyjadřovat.

Nejvyšší správní soud při přezkumu rozsudku krajského soudu neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Přezkoumal pak napadené rozhodnutí v rozsahu a v mezích důvodů vymezených stížnostními body a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Základní kasační námitkou žalobkyně je argumentace o tom, že daňový ručitel má právo nahlížet do spisu tak, aby mohl zjistit, na podkladě jakých konkrétních skutečností byla daňovému subjektu vyměřena daň z převodu nemovitostí, aby mohl následně uplatňovat důvody, pro které mu povinnost ručení nesvědčí. Tuto námitku shledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

V soudní judikatuře vztahující se právnímu postavení ručitele v daňovém řízení a k rozsahu jeho práv a povinností, zejména ve vztahu k právnímu postavení daňového dlužníka lze zaznamenat vývoj směrem od stanoviska akcentujícího především skutečnost, že ustanovení § 57 odst. 5 je zařazeno do části šesté zákona č. 337/1992 Sb. tzn. části týkající se placení daní, zdůrazňujícího, že ručitel je zavázán za dluh daňového subjektu a vyplývá pro něj povinnost k úhradě daňového nedoplatku a uzavírajícího, že v důsledku podpůrné funkce ručení ručitel akcesoricky ručí za daňový dluh daňového subjektu v zákonem stanoveném rozsahu, tj. za nedoplatek na daňové povinnosti (např. rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 21. 5. 2001, sp. zn. 29 Ca 352/99) směrem k pojetí, které přiznává podstatně větší prostor pro obranu ručitele při námitce o tom, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 26. 10. 2005, sp. zn. 1 Afs 86/2004 (které bylo pod č. 792 uveřejněno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 3/2006), konstatoval, že ručitel, jež má obdobnou povinnost jako dlužník (tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně), musí mít k dispozici též obdobné prostředky k obraně před touto povinností. Okolnost, že ručitel není daňovým subjektem, je nerozhodná.

Krajský soud důvodnost odepření nahlédnutí do daňového spisu odůvodňoval tím, že žalobkyně není daňovým subjektem (poslední odstavec strany 5 rozsudku krajského soudu). Tento závěr však v konfrontaci se zmíněným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu neobstojí. Nejvyšší správní soud v něm mimo jiné konstatoval, že „je nerozhodné, že ručitel není daňovým subjektem ve smyslu § 6 zákona č. 337/1992 Sb., nýbrž pouze tzv. třetí osobou ve smyslu § 7 odst. 2 písm. d) téhož zákona. Z principu rovnosti všech osob před zákonem vyplývá, že všichni ti, do jejichž majetkové sféry finanční orgány zasahují, musí mít stejné možnosti obrany proti těmto zásahům (formulace § 2 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. omezující stejná procesní práva a povinnosti pouze na daňové subjekty, je nepřipustně zužující). Ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu, které vyjmenovává tzv. třetí osoby, směřuje několik skupin osob, jejichž procesní role jsou v daňovém řízení diametrálně odlišné (srov. např. ručitele na straně jedné a svědka na straně druhé). Z toho, že mezi těmito osobami je zahrnut i ručitel, nelze vyvozovat závěry směřující k dalekosáhlému omezení jeho práv. Naopak z principu rovnosti se podává, že pokud má mít ručitel obdobnou povinnost jako dlužník (tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně), musí mít k dispozici též obdobné prostředky k obraně před touto povinností“.

Nejvyšší správní soud neshledal žádného důvodu se od výše uvedeného právního závěru jakkoli odchýlovat. S odkazem na uvedené rozhodnutí je proto třeba uzavřít, že odepřít nahlédnutí do správního spisu pouze s odkazem na skutečnost, že daňový ručitel není daňovým subjektem, ale tzv. třetí osobou, nelze a kasační stížností napadený rozsudek je proto v této části nezákonný.

Je třeba se zabývat rovněž argumentem krajského soudu o tom, že z daňového řízení nevyplývá pokus žalobkyně o nahlédnutí do spisu a odepření této možnosti

správce daně. Tento závěr krajského soudu nemá oporu ve správním spise. Byť by žalobkyně nečinila pokus o nahlédnutí do správního spisu formou samostatné procesní žádosti v řízení před správcem daně, je skutečností, že jedním z argumentů, které uplatnila v odvolání proti výzvě k úhradě daňového nedoplatku ručitelem, bylo právě tvrzení o tom, že je nedoplatek z výzvy nepřezkoumatelný v důsledku znemožnění nahlédnutí do spisu. Z obsahu podaného odvolání je tak zřejmé, že alespoň pro řízení odvolací svoji vůli v tomto směru projevila. Jestliže žalovaný jako odvolací orgán na tuto skutečnost nijak nereagoval, k nahlédnutí jí nevyzval resp. jí v průběhu odvolacího řízení nesdělil, proč tuto žádost považuje za nedůvodnou a učinil tak až v rozhodnutí o odvolání, neobstojí argument krajského soudu o tom, že žádost žalobkyně k nahlédnutí do spisu nebyla v daňovém řízení učiněna.

Žalobkyně namítala, že vzhledem k tomu, že jí nebylo umožněno nahlédnout do správního spisu, nemůže posoudit, zda ručení bylo či nebylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu a pokud jí krajský soud vytýká, že neuplatnila námitky tohoto druhu, nemohly být tyto námitky uplatněny právě proto, že jí nebylo umožněno seznámit se z podklady, na jejichž základě správce daně provedl ocenění předmětných nemovitostí pro účely stanovení daňové povinnosti. Jestliže byl nesprávným shledán postup správce daně a žalovaného v tom, že neumožnily žalobkyni seznámit se s uvedenými podklady, musí tato skutečnost nepochybně ústit v závěr, že důvodnou měla být shledána rovněž žalobní námitka o tom, že žalobkyni nebylo umožněno přezkoumat, na základě jakých skutečností bylo při stanovení daně vycházeno z ceny několikanásobně vyšší, než byla tzv. tržní hodnota nemovitostí, stanovená soudními znalci.

Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni ve smyslu ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s., zrušil. V následném řízení bude krajský soud ve smyslu ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem o tom, že v této věci bylo třeba žalobkyni seznámit s podklady pro stanovení výše daně z převodu nemovitostí, k jejíž úhradě byla coby daňový ručitel vyzvána. V návaznosti na tom teprve bude lze se vypořádat s případnými námitkami vztahujícími se k problematice oceňování nemovitostí pro účely stanovení daně dle ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu