



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **Sigma Group a. s.**, se sídlem v Lutíně, Jana Sigmunda č. 79, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2003, č. j. 304/03/FŘ/150, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2005, č. j. 30 Ca 150/2003 – 76,

t a k t o :

- I.** V řízení **se pokračuje.**
- II.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- III.** Žalobci **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále stěžovatel) se kasační stížností domáhá zrušení výše označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 28. 3. 2003, č. j. 304/03/FŘ/150 pro nezákonnost a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem č. j. 18406/02/304970/2604 vydané dne 15. 11. 2002 Finančním úřadem v Luhačovicích.

Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že daň z převodu nemovitosti byla vyměřena na základě kupní smlouvy uzavřené dne 16.11.1996 mezi obchodní společností SIGMA Lutín a. s. jako prodávajícím a obchodní společností SIGMA SLUŽBY spol. s r. o. jako kupujícím.

Prodávající obchodní společnost nepodala daňové přiznání ani na výzvu správce daně, proto jí byla na základě pomůcek vyměřena daň z převodu nemovitostí platebním výměrem č. 990000033 v celkové výši 1 443 838 Kč.

Dne 10. 9. 1998 byl rozhodnutím Krajského obchodního soudu v Ostravě prohlášen konkurs na daňový subjekt - společnost SIGMA Lutín a. s.

Z daňového spisu žalobce stěžovatel zjistil, že s účinností ode dne 1. 10. 2002 došlo k převodu jmění společnosti SIGMA SLUŽBY spol. s r. o. na jediného společníka, společnost žalobce a k zániku společnosti SIGMA SLUŽBY spol. s r. o. bez likvidace. K tomuto dni zároveň došlo k výmazu této společnosti z obchodního rejstříku v důsledku zrušení společnosti s převodem jmění na jediného společníka – společnost žalobce.

Protože daňový dlužník daňový nedoplatek ve stanovené lhůtě neuhradil, vyzval správce daně společnost žalobce jako právního nástupce společnosti SIGMA SLUŽBY spol. s r. o. dle ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „daňový řád“), k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ve výši 1 312 580 Kč.

Správce daně při vydání výzvy vycházel z ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu a ustanovení § 8 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí.

Proti výzvě správce daně podal žalobce odvolání a po jeho zamítnutí i žalobu na přezkoumání rozhodnutí žalovaného ke krajskému soudu.

Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost z důvodu, že žalovaný vycházel z nesprávné interpretace § 6 a § 7 daňového řádu ve vztahu k ustanovení § 8 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. a § 57 odst. 5 daňového řádu, což vedlo k nezákonnému rozhodnutí.

Krajský soud dospěl k závěru, že v předmětné věci nedošlo k přechodu ručitelské povinnosti za daňový nedoplatek obchodní společnosti SIGMA LUTÍN a. s. na dani z převodu nemovitostí z původního ručitele – obchodní společnosti SIGMA SLUŽBY spol. s r. o. na nového ručitele – žalobce, protože právní nástupnictví může existovat pouze u daňových subjektů a daňovým subjektem ve smyslu § 6 daňového řádu ručitel není, proto je právní nástupnictví u ručitelů z povahy věci vyloučeno.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel rozhodnutí krajského soudu vytýká nesprávné právní posouzení otázky, neboť dle jeho názoru ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 57 odst. 3 a 4 daňového řádu nevyklučuje přechod povinnosti k úhradě daňového nedoplatku z ručitele na jeho právního nástupce.

Stěžovatel svůj závěr o přechodu povinnosti k úhradě daňového nedoplatku z ručitele na jeho právního nástupce odůvodňuje následující argumentací:

V daném případě žalobce jako nabyvatel jmění je při zániku obchodní společnosti bez likvidace univerzálním právním nástupcem, protože právní předchůdce jako subjekt zaniká. Právní nástupce pak přebírá veškeré závazky, povinnosti, ale i práva původní společnosti.

Právní nástupnictví u osob fyzických a právnických – sukcese spočívající v nastoupení subjektu do právního postavení předchůdce jako institut práva soukromého je upraven v příslušných předpisech práva soukromého (např. občanský a obchodní zákoník) rozlišujících tzv. sukcesí univerzální, kdy právní nástupce vstupuje do všech majetkových práv a povinností svého předchůdce a singulární sukcesí, kdy právní nástupce vstupuje jen do určitých práv a povinností a uplatní se u všech právních subjektů práva soukromého bez ohledu na to, zda-li jsou v daňovém veřejnoprávním řízení daňovými subjekty či nikoliv.

Přechod daňové povinnosti na právní nástupce je dle stěžovatele upraven v § 57 odst. 3 a 4 daňového řádu, který je systematicky zařazen v části šesté citovaného zákona upravující daňové řízení ve fázi placení daní. Dle § 57 odst. 3 daňového řádu daňová povinnost vzniklá před smrtí fyzické osoby přechází na dědice, dle ustanovení § 57 odst. 4 daňového řádu daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce. V § 57 odst. 3 a 4 daňového řádu tak zákonodárce dle stěžovatele v souladu s veřejnoprávní metodou regulace zakotvil v kategorické právní normě významnou výjimku z obecně platného právního principu, podle kterého veřejnoprávní povinnosti se vztahují pouze k osobě, jíž byly uloženy a nepřecházejí na jiné osoby. Veřejnoprávní daňová povinnost tedy přechází na právní nástupce, avšak ne na všechny, ale pouze na ty, kteří jsou výslovně uvedeni v § 57 odst. 3 a 4, tj. na právní nástupce zaniklé osoby - zemřelé fyzické osoby a zaniklé osoby právnické. Tedy k přechodu daňové povinnosti dochází ze zákona jen v případech univerzální sukcese, která je řešena podle právních norem práva soukromého. Při jiném právním nástupnictví, např. při prodeji podniku podle § 476 a násl. obchodního zákoníku daňová povinnost na právního nástupce nepřechází.

Stěžovatel dále rozvíjí, že pokud v § 57 odst. 3 a 4 daňového řádu je závazným způsobem upraveno, že daňová povinnost vzniklá před smrtí fyzické osoby nebo před zánikem právnické osoby, zahrnující v sobě i povinnost zemřelé fyzické osoby nebo zaniklé právnické osoby k úhradě daňového nedoplatku, přechází na jejich právní nástupce, pak znění § 57 odst. 5 ve spojení s § 57 odst. 3 a 4 daňového řádu dle stěžovatele nevyklučuje přechod povinnosti k úhradě daňového nedoplatku z ručitele na jeho právního nástupce.

Dle stěžovatele v případě žalobce došlo k přechodu ručitelsko-daňové povinnosti spočívající v zákoně vymezené a uložené povinnosti k úhradě daňového nedoplatku z původního ručitele na žalobce ex lege na základě § 57 odst. 4 ve spojení s § 57 odst. 5 daňového řádu bez ohledu na to, zda výzva dle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu byla zaslána původnímu ručiteli nebo právnímu nástupci – žalobci při dodržení v daňovém řádu stanovené lhůty k vydání a doručení výzvy dle § 57 odst. 5 daňového řádu.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti právní argumentaci stěžovatele odmítá. Daňový řád dle něho nestanoví, že by povinnost k úhradě daňového nedoplatku ručitelem přecházela na právního nástupce ručitele, a to zejména z důvodu, že povinnost ručení za daňový nedoplatek daňového subjektu má podpůrnou funkci z hlediska fiskální vymahatelnosti daňových dluhů a také akcesorický charakter spočívající v závislosti ručitelského závazku na existenci hlavního závazku daňového subjektu vůči správci daně. Neexistence či zánik ručitelského subjektu a tedy i subjektivní ručitelské povinnosti nijak neomezují daňový subjekt v placení

daňového dluhu, ani neomezují správce daně ve vymáhání daně a ze strany stěžovatele tak jde o nepřipustný rozšiřující výklad zákona. Žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud v této věci řízení přerušil, protože jiný jeho senát (ve věci sp. zn. 2 Afs 108/2005 Nejvyššího správního soudu) předložil Ústavnímu soudu návrh na vyslovení protiústavnosti § 57 odst. 5 daňového řádu dle § 48 odst. 2 písm. f) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Protože Ústavní soud o podaném návrhu již rozhodl dále citovaným nálezem, Nejvyšší správní soud v řízení pokračuje.

Ústavní soud v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 (in: www.nalus.usoud.cz), rozhodl, že ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. bylo v rozporu 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.

Ve věci nyní projednávané došlo k aplikaci ustanovení § 57 odst. 5 věty třetí daňového řádu v relevantním znění. Tím, že se Ústavní soud ztotožnil s názorem Nejvyššího správního soudu na protiústavnost ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu v relevantním znění, zprostil jej povinnosti jeho aplikace. To konkrétně znamená, že jakkoliv platí obecná zásada, podle níž zrušovací nálezy Ústavního soudu mají v řízení o kontrole norem účinky ex nunc a nikoliv ex tunc, a také, že Ústavní soud není oprávněn zrušit již neplatný právní předpis (§ 66, § 67 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu), představuje vyslovení interpretativního výroku Ústavním soudem o protiústavnosti právního předpisu překážku jeho aplikace v těch případech, kdy by ještě tato aplikace připadala v úvahu. Jinak řečeno, citovaný nálezy Ústavního soudu sice nemůže vyvolat možnost opětovného otevření těch případů, které již byly pravomocně ukončeny; zároveň však platí, že právní názor v něm obsažený nelze opomenout tehdy, pakliže se jedná o řízení dosud neskončená, a to i včetně těch řízení, které dobíhají u správních soudů. V těchto případech má (pouhý) interpretativní výrok Ústavního soudu pro aplikační praxi v podstatě stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis.

V dalším řízení tak již nelze aplikovat protiústavní ustanovení § 57 odst. 5 větu třetí daňového řádu, což se však v projednávané věci při přezkoumání napadeného rozhodnutí krajského soudu vzhledem ke kasační námitce stěžovatele týkající se nesprávně posouzené otázky přechodu povinnosti uhradit daňový nedoplatek z původního ručitele na žalobce, nijak neprojeví.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatnil důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a tedy nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a tedy nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Podle obsahu kasačních námitek však stěžovatel brojí pouze proti nesprávnému posouzení právní otázky a proto Nejvyšší správní soud, který je vázán důvody kasační stížnosti, přezkoumal zákonnost rozhodnutí krajského soudu z hlediska tohoto tvrzeného důvodu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

U veřejnoprávních vztahů je zapotřebí brát v úvahu zásadu, podle níž je nositelům státní moci zakázáno vše, co jim není výslovně dovoleno (čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Správce daně výzvou k úhradě daňového nedoplatku uplatňuje státní moc. V důsledku toho je vázán článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož

lze státní moc uplatňovat jenom v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.

Čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod obecně poskytuje ochranu majetku, v odst. 5 pak výslovně stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Daně jsou tedy v zásadě přípustným zásahem do vlastnického práva, ovšem při respektování principů právního státu. Stát tak může svou finanční politiku realizovat jen v zákonných mezích, vždy respektujících jistoty daňového poplatníka. Tyto jistoty znamenají nejen vymezení druhu a výše daní, ale i podmínek, za jakých lze daň požadovat a vymáhat. Výrazem toho jsou oprávnění svěřená správci daně v mezích respektujících práva daňového subjektu. Jestliže se tedy správou daně rozumí právo činit potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, nejde o právo neomezené. Daňové řízení je proto ovládáno určitými základními zásadami, mezi které patří i zásada zákonnosti, tj. povinnost správce daně jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy tak, aby byly chráněny nejen zájmy státu, ale i zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení (§ 2 odst. 1 daňového řádu).

Daňový řád v části šesté, nadepsané „Placení daní“, v § 57 upravuje základní pojmy – v odstavci prvním kdo je daňovým dlužníkem a stanoví, že každý, kdo je podle zvláštního zákona povinen platit daň nebo vybranou a sraženou daň odvádět, v odstavci druhém, kdy vzniká daňová povinnost a stanoví, že okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo zvláštních předpisů, v odstavci třetím stanoví, že daňová povinnost vzniklá před smrtí fyzické osoby přechází na dědice a v odstavci čtvrtém, že daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce.

V projednávané věci je tedy podstatné posouzení, zda ručení podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. přechází po zániku ručitele, v daném případě právnické osoby, na jeho právního nástupce. Pro vyřešení této otázky je třeba posoudit, zda ručitel je daňovým dlužníkem ve smyslu výše citovaného § 57 odst. 1 daňového řádu a zda povinnost zaplatit daňový nedoplatek ručitelem podle § 57 odst. 5 daňového řádu je daňovou povinností ve smyslu výše citovaného § 57 odst. 2 daňového řádu a v kladném případě kdy daňová povinnost ručitele vzniká.

Podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (v době rozhodování správního orgánu), jsou daňový nedoplatek povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou ke splnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Toto ustanovení má hmotněprávní charakter.

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí v § 8 odst. 1 písm. a) stanoví, že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem. Z citovaného ustanovení tedy vyplývá, že jím nabyvatel (obchodní společnost SIGMA SLUŽBY spol. s r. o.), nebyl stanoven poplatníkem daně, to znamená, že nebyl osobou, jejíž příjmy, majetek nebo úkony byly přímo podrobeny dani (§ 6 odst. 2 daňového řádu).

V posuzovaném případě vzniklo zákonné ručení nabyvatele (kupujícího) obchodní - společnosti SIGMA SLUŽBY spol. s r. o. (jejímž právním nástupcem je žalobce) za daňovou povinnost poplatníka daně z převodu nemovitostí SIGMA Lutín a. s. a to v okamžiku vzniku daňové povinnosti poplatníka daně z převodu nemovitosti (prodávajícího).

Podle § 6 odst. 1 daňového řádu daňovým subjektem se rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické a právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem. V § 6 odst. 2 daňový řád obsahuje definici pojmu poplatníka, když stanoví, že poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani a v odst. 3 citovaného ustanovení je obsažena definice plátce daně jako osoby, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

Pojmy „poplatník“ a „plátce daně“ (stejně jako z hlediska § 6 odst. 1 daňového řádu jim nadřazený pojem „daňový subjekt“) jsou pojmy hmotného práva, proto plátcem a poplatníkem daně může být toliko ten, komu zákony (případně daňový řád) ukládají hmotná práva a povinnosti.

Ručitelé nejsou uvedeni mezi daňovými subjekty, tak jak je vymezuje daňový řád v § 6. Nejsou osobami, jejichž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani ani osobami, které pod vlastní majetkovou odpovědností odvádějí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Ručitelé jsou tzv. třetími osobami ve smyslu § 7 odst. 2, písm. d) daňového řádu.

Přestože ručitelé ve smyslu § 6 daňového řádu nejsou daňovými subjekty, ukládá jim § 57 odst. 5 daňového řádu, který má, jak výše uvedeno, hmotněprávní charakter, povinnost uhradit daňový nedoplatek, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud je ke splnění této platební povinnosti správcem daně vyzván. Jsou-li splněny tyto podmínky, vznikne ručiteli povinnost zaplatit daňový nedoplatek. Ručitel tedy má obdobnou povinnost jako dlužník. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006 - 55: „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 ji dlužník. Ručitel tedy není dlužníkem primárním, nýbrž až sekundárním.“

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, mimo jiné, uvedl: „Je nerozhodné, že ručitel není daňovým subjektem ve smyslu § 6 d. ř., 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 stejně možnosti obrany proti těmto zásahům (formulace § 2 odst. 8 d. ř. omezující stejná procesní práva a povinnosti pouze na daňové subjekty, je nepřipustně zužující). Ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu, které vyjmenovává tzv. třetí osoby, s nepřehledností a nesystematičností daňovému řádu vlastní 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 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 (tedy musí mít též možnost žádat o prominutí daně, má-li tuto možnost i dlužník). Jinak řečeno, postavení ručitele musí být obdobné postavení daňového subjektu. ...Ručitel je oprávněn využít všech institutů, které má k dispozici daňový dlužník, jehož daňovou povinnost ručitel zajišťuje.“

Ústavní soud v nálezu ze dne 29. 1. 2008, č. j. P1. ÚS 72/06, v němž řešil ústavnost § 57 odst. 5 věty třetí zákona č. 337/1 992 Sb., ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., mimo jiné, uvedl: „...zákon o správě daní a poplatků v tehdejší znění (tj. ve znění do novelizace provedené zákonem č. 230/2006 Sb.) stanoví primární povinnost k úhradě daně daňovému subjektu, jemuž je také doručován samotný platební výměr, a až následně stanoví uhrazovací povinnost ručiteli. Daňový nedoplatek jsou tak povinni zaplatit kromě samotných poplatníků --- dlužníků -- i ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá, jsou-li k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Jde o institut zvláštního zákonného ručení upraveného veřejnoprávní metodou regulace, k jehož realizaci je za předpokladu, že konkrétní osobě svědčí postavení zákonného ručitele, zapotřebí toliko výzvy ze strany správce daně ve vztahu k osobě, jež je zákonným ručitelem. ...Teprve doručením „ručitelské výzvy“ dle napadeného ustanovení začíná pro daňového ručitele daňové řízení, přičemž se však současně jejím doručením již dostává do postavení subjektu, kterému je uložena platební povinnost. „Ručitelská výzva“ je tedy rozhodnutím, kterým je přenesena povinnost zaplatit daňový nedoplatek na ručitele, je rozhodnutím, které má hmotněprávní důsledky, neboť již najisto určuje, že byly splněny všechny zákonné předpoklady pro to, aby právě osoba ručitele nastoupila na místo původního dlužníka a svědčí jí postavení daňového poplatníka se všemi důsledky, což znamená, že na ní lze dluh i vymáhat. Na skutečném obsahu uvedené výzvy (rozhodnutí v materiálním smyslu) ničeho nemění ani její zákonodárcem nepřesně zvolené označení, tj. „výzva“ (a nikoli kupř. „rozhodnutí“).

Ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, které stanoví, že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající) a že nabyvatel je v tomto případě ručitelem, není možno posuzovat osamoceně, ale v souladu s daňovým řádem, který obsahuje procesní i hmotněprávní ustanovení a který upravuje, mimo jiné, správu daní a poplatků (§ 1 odst. 1 daňového řádu), jíž se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době (§ 1 odst. 2 věta první daňového řádu). Ustanovení § 6, § 57 odst. 1, 2 a 4 daňového řádu je pak třeba posuzovat v souladu s ustanovením § 57 odst. 5 daňového řádu.

I když poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce a tedy on je povinen daň zaplatit, na nabyvatele – ručitele přejde povinnost zaplatit daňový nedoplatek za splnění dalších podmínek stanovených v § 57 odst. 5 daňového řádu doručením výzvy k zaplacení. Doručením této výzvy se tak nabyvatel – ručitel stává daňovým poplatníkem a vlastně i daňovým dlužníkem. Jinak jeho postavení nelze označit. Rozdíl mezi pojmy „daň“ a „daňový nedoplatek“ z tohoto hlediska není podstatný, vyjadřuje jen to, že hlavním – primárním dlužníkem je poplatník a že ručitel je až dlužníkem sekundárním, tedy že je povinen zaplatit jen to, co primární dlužník nezaplatil. Daňová povinnost ručiteli tedy vznikne až doručením výzvy podle § 57 odst. 5 daňového řádu. Jen takto vzniklá daňová povinnost ručitele – právnické osoby mohla podle § 57 odst. 4 daňového řádu přejít po zániku této právnické osoby na jejího právního nástupce. V daném případě to znamená, že k přechodu daňové povinnosti z ručitele z důvodu jeho zániku na jeho právního nástupce ve smyslu § 57 odst. 4 citovaného zákona by mohlo dojít jen v případě, pokud by byla ručiteli před jeho zánikem doručena výzva podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Pokud se tak nestalo, což tvrdí žalobce a žalovaný to nepopírá ani nenavrhuje důkaz opaku, pak v daném případě ručiteli před jeho zánikem daňová povinnost nevznikla a proto k jejímu přechodu z ručitele na žalobce nemohlo dojít, přestože došlo k převodu jmění ručitele - společnosti SIGMA SLUŽBY spol. s r. o. na jediného společníka, společnost žalobce a k zániku ručitele společnosti SIGMA SLUŽBY spol. s r. o. bez likvidace. Spornou otázku mezi účastníky, tedy zda vznikla ručiteli daňová povinnost a zejména zda došlo k jejímu přechodu

na žalobce jako právního nástupce ručitele bylo nutno posoudit podle zákona č. 357/1992 Sb. a podle daňového řádu, nikoliv podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, z něhož také stěžovatel dovozoval opačný právní názor než Nejvyšším správním soudem výše vyslovený. Podle usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 499/98 ze dne 15. 1. 1999, je možno definovat daňovou povinnost jako veřejnoprávní povinnost. Ve výše již citovaném nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, č. j. P1. ÚS 72/06, v němž řešil Ústavní soud ústavnost § 57 odst. 5 věty třetí zákona č. 337/1 992 Sb., ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., mimo jiné, uvedl: Jde o institut zvláštního zákonného ručení upraveného veřejnoprávní metodou regulace.

Rozhodnutí krajského soudu je věcně správné, i když Nejvyšší správní soud nesouhlasí zcela s jeho argumentací, zejména pokud krajský soud svoje rozhodnutí opřel o názor, že právní nástupnictví může existovat pouze u daňových subjektů a protože daňovým subjektem ručitel není, je právní nástupnictví u ručitelů z povahy vyloučeno, a dále, když krajský soud na podporu svého rozhodnutí uvedl, že dalším jeho důvodem je, že povinnost ručení tkví v daňovém řízení především v jeho podpůrné funkci a vzhledem k akcesorické povaze ručení tj. ručení jako závazku závislého na existenci hlavního závazku správce daně, a vzniká pouze ze zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění a to jeho § 8 odst. 1, za splnění podmínek stanovených § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, a proto k přenosu ručitelství povinnosti v daňovém řízení nemůže z důvodu právního nástupnictví dojít. Zrušení rozsudku krajského soudu by však nebylo vhodné z důvodu procesní ekonomie, protože by nevedlo k věcně jinému rozhodnutí a jen by prodloužilo řízení; krajský soud by v novém rozhodnutí jen opakoval důvody uvedené Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí, protože právním názorem Nejvyššího správního soudu by byl vázán.

Po přezkoumání kasační stížnosti napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s.); Nejvyššímu správnímu soudu nejsou známy důvodně vynaložené náklady řízení žalobce, neboť žalobce nebyl v řízení o kasační stížnosti stěžovatele právně zastoupen a náklady neúčtoval. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobci se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 29. srpna 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu