



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: JUDr. M. N., správce konkursní podstaty úpadce F. a. s., zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2004, čj. 13945/150/03, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 7. 2005, čj. 15 Ca 158/2004 - 27,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 7. 2005, čj. 15 Ca 158/2004 - 27, se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Rozhodnutím ze dne 22. 7. 2004, čj. 13945/150/03, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti výzvě Finančního úřadu v Rumburku ze dne 20. 6. 2003, čj. 47632/03/179960/5714, k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného dne 30. 7. 2004 žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, přičemž nesouhlasil se závěrem žalobou napadeného rozhodnutí, podle něhož je v daném případě pohledávka správce daně vyplývající z uvedené výzvy ručiteli pohledávkou za podstatou ve smyslu ust. § 31 odst. 2 písm. d) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“).

Žalobce v žalobě uváděl - přičemž tyto skutečnosti vyplývají rovněž se správního spisu a jsou mezi stranami nesporné, že dne 16. 6. 1995 uzavřela společnost F. a. s. jako kupující a společnost B. a. s. jako prodávající smlouvu o převodu nemovitostí. Právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí nastaly dnem 19. 7. 1995. Společnosti B. a. s. (později T. h. R. a. s.) tudíž správce daně platebním výměrem ze dne 2. 4. 1997 vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 501 025 Kč. Dne 16. 6. 1997 byl na majetek daňového dlužníka, tedy společnost T. h. R., a. s., prohlášen konkurs. Dne 18. 2. 1999 byl konkurs prohlášen rovněž na daňového ručitele, tedy společnost F. a. s. Dne 25. 6. 2003 obdržel žalobce uvedenou výzvu, již správce daně vyzval ručitele ve smyslu ust. § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění (dále jen „daňový řád“) a ust. § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“) k zaplacení předmětného daňového nedoplatku.

Žalobce v žalobě namítal, že předmětná pohledávka správce daně z titulu ručení nemůže být považována za pohledávku za podstatou ani za jiný typ pohledávky, kterou je možno upokojit mimo rozvrh majetku z konkursní podstaty. Podle ust. § 31 odst. 2 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání jsou pohledávkou za podstatou daně vzniklé po prohlášení konkursu. V tomto případě daň z převodu nemovitostí vznikla mnohem dříve, než došlo k prohlášení konkursu, navíc jinému subjektu, přičemž citované ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání se vztahuje na daň, která vznikla přímo úpadci jeho činností. Ručitelství závazek podle žalobce latentně existoval již ode dne vzniku daňové povinnosti daňovému subjektu, podle ust. § 14 odst. 1 písm. g) zákona o konkursu a vyrovnání se prohlášením konkursu považují úpadcovy nesplacené závazky za splatné, rovněž pohledávka správce daně na zaplacení daňového nedoplatku ručitelem se tedy prohlášením konkursu stala splatnou. Správce daně měl tedy jako každý jiný věřitel svoji pohledávku do konkursu řádně přihlásit a neučinil-li tak, nemůže se nyní domáhat jejího uspokojení z konkursní podstaty.

Žalobce dále poukazoval na náleží Ústavního soudu ze dne 19. 3. 2002, sp. zn. I. ÚS 448/2000, v němž Ústavní soud judikoval, že výzvu ručitelů k zaplacení daňového nedoplatku za dlužníka v konkrétní výši a ve stanovené lhůtě je třeba pokládat za rozhodnutí vydané ve smyslu ust. § 32 odst. 1 daňového řádu, které se ve vztahu k ručiteli stává při vymáhání nedoplatku exekučním titulem. Žalobce měl z těchto důvodů za to, že výzva ručitelů má dle své povahy podobu platebního výměru a je na ni tudíž třeba přiměřeně aplikovat ustanovení daňového řádu upravující platební výměr. Z tohoto závěru žalobce mimo jiné dovozoval, že na výzvu ručitelů se obdobně jako na platební výměr uplatní lhůta pro vyměření daně dle ust. § 47 daňového řádu. Povinnost podat daňové přiznání vznikla společnosti B. a. s. v roce 1995, i pokud by tříletá lhůta pro vyměření daně byla přerušena vyměření daně poplatníkovi v roce 1997, výzvu k zaplacení daňového nedoplatku bylo vůči ručiteli možné uplatnit nejpozději do konce roku 2000, byla však vydána až po uplynutí této lhůty v roce 2003.

V doplnění žaloby, které žalobce učinil ve lhůtě pro podání žaloby, pak žalobce dále namítal, že šestiletou promlčecí lhůtu pro vymáhání daňového nedoplatku podle ust. § 70 daňového řádu, která je v praxi často uplatňována na postup správce daně vůči

ručiteli, nelze podle žalobce uplatňovat vůbec, neboť odchylnou právní úpravu stanovil do 31. 12. 2003 tehdy platný zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní (dále jen „zákon o soustavě daní“), který měl jakožto zvláštní daňový zákon na základě ust. § 97 daňového řádu před úpravou v daňovém řádu přednost. Dle ust. § 4 odst. 2 zákona o soustavě daně platila i pro vymáhání daňového nedoplatku tříletá lhůta, i tato lhůta tedy v předmětné věci marně uplynula koncem roku 2000.

Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu zamítl rozsudkem ze dne 25. 7. 2005, čj. 15 Ca 158/2004 - 27, přičemž rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud poukázal na ust. § 40 odst. 11 daňového řádu, podle něhož se prohlášením konkursu na majetek daňového subjektu daňové řízení nepřerušuje. Správce daně je povinen vést daňové řízení a vydávat rozhodnutí týkající se daňových subjektů a osob zúčastněných na řízení, a to bez ohledu na účinky prohlášení konkursu, které vyplývají ze soukromoprávních vztahů. Správce daně byl tudíž povinen postupovat rovněž podle ust. § 57 odst. 5 daňového řádu, pokud k tomu byly splněny zákonné podmínky, přičemž nelze ze zákona odvodit, že by se od tohoto ustanovení mohl odchýlit. Navíc podle názoru krajského soudu předmětný daňový nedoplatek nemohl náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a nemohl být tudíž zahrnut do jejího soupisu ve smyslu ust. § 18 zákona o konkursu a vyrovnání. Majetkem náležejícím do konkursní podstaty jsou věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které jsou předmětem občanskoprávních vztahů, daňový nedoplatek ovšem představuje institut finančního práva, který tomuto vymezení neodpovídá. Podle ust. § 63 daňového řádu je daňovým nedoplatkem daň neuhrazená do dne její splatnosti, takže pojem daňového nedoplatku lze podle názoru krajského soudu podřadit pod pojem daň dle ust. § 31 odst. 2 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání. Není přitom podstatné, kterému subjektu nedoplatek původně vznikl, nýbrž komu vznikla povinnost jej uhradit.

Z ustálené judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, čj. 6 A 76/2001 - 41, publikovaný pod č. 178/2004 Sb. NSS) podle názoru krajského soudu dále vyplývá, že správní soud se může žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného zabývat pouze v takovém rozsahu, v jakém mohl žalovaný jakožto odvolací orgán přezkoumat rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Z ust. § 50 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že odvolací orgán přezkoumává odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání, přičemž ke skutečnostem odvolatelem neuplatněným musí přihlídnout, pouze pokud vyjdou při přezkoumávání najevo a mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Žalobce v odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku nenamítl, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný se tudíž otázkou běhu prekluzivní lhůty zabývat nemohl. Krajský soud se neztotožnil s tvrzením žalobce, že uvedenou námitku v odvolání uplatnit nemohl vzhledem k tehdy platnému omezení odvolacích důvodů proti výzvě ručiteli dle ust. § 57 odst. 5 daňového řádu. Při marném uplynutí prekluzivní lhůty dochází totiž dle krajského soudu k uplatnění ručení ve větším než zákonném rozsahu a tuto námitku lze tudíž dle ust. § 57 odst. 5 daňového řádu v odvolání proti takové výzvě ručiteli platně namítat.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost.

Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, že správce daně byl oprávněn vydat po prohlášení konkursu na majetek ručitele výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem s tím, že půjde o pohledávku za podstatou. Daněmi ve smyslu ust. § 31 odst. 2 písm. d) zákona o konkurzu a vyrovnání lze rozumět pouze daně vzniklé po prohlášení konkursu činností úpadce, ostatní daně vzniklé před prohlášením konkursu jsou pohledávkami, které je správce daně povinen přihlásit do konkursu a uspokojují se podle rozvrhového usnesení. Obdobně je třeba posuzovat situaci, kdy daňová povinnost vznikla jinému subjektu a úpadce je pouze ručitelem, neboť i v tomto případě daňová povinnost vznikla dlouho před prohlášením konkursu. V opačném případě by měl stát oproti jiným věřitelům neoprávněnou výhodu, neboť by mohl vyčkávat až do prohlášení konkursu na majetek ručitele a teprve po té uplatnit pohledávku z titulu ručení, čímž by mu vznikla pohledávka za podstatou. Správce daně vůči ručiteli v daném případě skutečně vyčkával po neobvykle dlouhou dobu. Liknavý postup správce daně by tedy paradoxně přinesl státu prospěch na úkor ostatních věřitelů.

Nesrozumitelnou a tudíž nepřezkoumatelnou se jeví stěžovateli ta část odůvodnění rozsudku krajského soudu, podle níž daňový nedoplatek nemohl náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu. Stěžovatel netvrdil, že by předmětný daňový nedoplatek měl náležet do konkursní podstaty a není tudíž zřejmé, proč se krajský soud takovou úvahou zabýval a jaký závěr z ní činil ve vztahu k předmětu řízení.

Stěžovatel je rovněž přesvědčen, že se krajský soud měl zabývat všemi žalobními námitkami. Soudní řád správní je podle stěžovatele koncipován jako úplný soudní přezkum správního rozhodnutí, předchází koncepcí přezkumu pouhé zákonnosti správního rozhodnutí byla novou právní úpravou správního soudnictví opuštěna. Stěžovatel v této souvislosti odkazoval na nález pléna Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2001, uveřejněný pod č. 276/2001 Sb., jímž byla zrušená část pátá občanského soudního řádu, ve znění platném do 31. 12. 2002. Navíc žalovaný byl jako odvolací orgán povinen zabývat se nejen námitkami výslovně uplatněnými v odvolání, ale rovněž skutečnostmi, které při přezkoumání vyšly najevo. Při přezkoumávání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku tudíž podle stěžovatele nemohlo nevyjít najevo, že došlo k prekluzi práva, neboť původní datum splatnosti daně je v textu výzvy výrazně vyznačeno. Krajský soud se touto žalobní námitkou nezabýval, nezabýval se ani námitkou uplynutí lhůty podle zákona o soustavě daní, jeho rozhodnutí je tudíž nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. Podle tvrzení žalovaného správní soud v předmětné věci posoudil pouze otázku, zda byl správce daně oprávněn vydat výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem a zda je tato výzva v souladu se zákonem. Posouzení otázky, zda takto vznikla pohledávka za podstatou,

či nikoli, již nepřísluší správnímu soudu, ale soudu, který bude rozhodovat o schválení konečné zprávy a o rozvrhu dle ust. § 29 a § 30 zákona o konkursu a vyrovnání. Daňové řízení se prohlášením konkursu nepřerušuje, a proto je správce daně povinen i po prohlášení konkursu na ručitele postupovat dle ust. § 57 odst. 5 daňového řádu. Pohledávky za podstatou mohou vzniknout jakémukoli subjektu, nejen státu. Ze skutečnosti, že po prohlášení konkursu nemůže vzniknout pohledávka za podstatou vůči úpadci z titulu jeho smluvního ručení, nelze dovozovat, že je stát zvýhodněn. Správce daně nemůže s vydáním výzvy vyčkávat, neboť je vázán lhůtami dle daňového řádu. Část odůvodnění přezkoumávaného rozsudku, kterou stěžovatel pokládá za nesrozumitelnou, je podle názoru žalovaného nadbytečná, což však nemá vliv na srozumitelnost důvodů, proč byla žaloba zmítnuta. Pokud by se správní soud zabýval námitkami neuplatněnými do doby rozhodnutí správního orgánu, porušil by ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něhož soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. V ust. § 50 odst. 3 daňového řádu není stanovena povinnost odvolacího orgánu vyhledávat skutečnosti, které by mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Právní názor týkající se lhůt podle ust. § 47 daňového řádu ve vztahu k ručiteli vyslovil Nejvyšší správní soud až v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Afs 51/2004 - 57, žalovaný tedy neměl důvod se v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí domnívat, že mohlo dojít k uplynutí lhůty pro vyzvání ručitele k zaplacení daňového nedoplatku.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti takto:

Nejvyšší správní soud se především ztotožnil s názorem stěžovatele, že pohledávka správce daně vůči ručiteli v předmětné věci nemůže být považována za pohledávku za podstatou. Ustanovení § 31 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání je totiž třeba vykládat podle jeho smyslu a účelu, jehož má být uplatňováním tohoto ustanovení podle záměru zákonodárce dosaženo. Z taxativního výčtu pohledávek za podstatou uvedeného v tomto ustanovení je zřejmé, že se v těchto případech jedná o nároky spojené s udržováním a správou podstaty po prohlášení konkursu, včetně případného dalšího provozování podniku úpadce. Mezi tyto pohledávky se logicky řadí i daně, poplatky a veřejnoprávní pojistné, které vznikly v souvislosti s konkursní podstatou úpadce po prohlášení konkursu. Pokud by tomu tak nebylo, bylo by případné další provozování podniku úpadce během konkursu spojeno s neoprávněnou výhodou oproti jiným subjektům, neboť by bylo v podstatě zbaveno daňových a jiných veřejnoprávních platebních povinností. Obdobně je institut pohledávek za podstatou koncipován rovněž v novém zákoně č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), který má nabýt účinnosti od 1. 1. 2008.

Pokud tedy ustanovení § 31 odst. 2 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání používá mimo jiné pojem „daně“ a nikoliv pojem „daňové nedoplatky“, přičemž má jít o pohledávky vzniklé po prohlášení konkursu, má tím na mysli skutečně pouze případy, kdy ke vzniku samotné daňové povinnosti (§ 57 odst. 2 daňového řádu) došlo

až po prohlášení konkursu, nikoli případy, kdy daňová povinnost vznikla ještě před prohlášením konkursu, den její splatnosti podle daňových zákonů by ovšem jinak připadl až na dobu po prohlášení konkursu [k tomu srov. rovněž ust. § 14 odst. 1 písm. g) zákona o konkursu a vyrovnání]. Předmětem daně z převodu nemovitostí dle ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, ve znění platném rovněž v rozhodném období, je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Daňová povinnost tedy v předmětné věci vznikla prodávajícímu jakožto poplatníkovi této daně dnem, kdy nastaly účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, tedy 19. 7. 1995 a ke stejnému datu vznikl rovněž ručitelství závazek kupujícího, a to bez ohledu na skutečnost, že poplatník byl povinen dle ust. § 21 odst. 2 písm. b) zákona o trojdani, v rozhodném znění, podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí do 30 dnů ode dne, kdy mu byla doručena smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí a že byl následně dle ust. § 18 odst. 2 zákona o trojdani, v rozhodném znění, povinen daň zaplatit do 30 dnů ode dne, kdy mu byl doručen platební výměr o vyměření daně. Ke všem těmto skutečnostem v každém případě došlo ještě před prohlášením konkursu na majetek poplatníka i ručitele. V daném případě tedy nemohlo dojít ke vzniku pohledávky za podstatou pouze proto, že správce daně vyzval ručitele dle ust. § 57 odst. 5 daňového řádu k úhradě dávno existující a dokonce již dávno splatné daňové povinnosti až po prohlášení konkursu na majetek ručitele.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti rovněž odkazuje na judikaturu civilních soudů, zejména na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 4. 2006, sp. zn. 29 Odo 1089/2003 publikovaný v databázi ASPI, v němž byla řešena související otázka charakteru regresní pohledávky ručitele daně z převodu nemovitostí, kterou ručitel v dané věci uplatnil vůči daňovému dlužníkovi po úhradě jeho daňového nedoplatku správci daně, a to až po prohlášení konkursu na majetek daňového dlužníka. Nejvyšší soud v této věci rovněž konstatoval, že rozhodným datem vzniku daňové povinnosti je den, kdy nastaly účinky vkladu vlastnického práva k předmětné nemovitosti do katastru nemovitostí, a pokud se tak stalo před prohlášením konkursu na majetek poplatníka, je *pohledávka správce daně vůči poplatníkovi (prodávajícímu) ode dne vzniku daňové povinnosti pohledávkou, k jejímuž uspokojení v rozvrhu je nezbytné, aby ji správce daně přihlásil do konkursu (nejde o pohledávku za podstatou)*. Nejvyšší soud dále zdůraznil, že *jakmile vznikne poplatníkovi daně z převodu nemovitostí (prodávajícímu) daňová povinnost, vzniká rovněž zákonné ručení nabyvatele (kupujícího) za splnění této povinnosti*. Uvedené platí bez zřetele k tomu, že v souladu s ustálenou judikaturou je správce daně povinen učinit k vymožení daně od poplatníka ručitele i další kroky (dle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků), v jejichž rámci může ručitel uplatňovat námitky proti opodstatněnosti i výši po něm vymáhané daňové pohledávky. Podle Nejvyššího soudu *k tomu, aby správce daně mohl adresovat určité osobě výzvu k úhradě daňového nedoplatku, musí jít o osobu, které zákon již povinnost ručení ukládá*. Nejvyšší soud tedy dospěl k závěru, že regresní pohledávka daňového ručitele vůči dlužníkovi není pohledávkou za podstatou, byť byla vůči dlužníkovi uplatněna až po prohlášení konkursu, a pokud chce ručitel dosáhnout jejího poměrného uspokojení z konkursní podstaty, musí ji po 1. 4. 1998, kdy nabyla účinnosti novela zákona o konkursu a vyrovnání č. 12/1998 Sb., přihlásit dle ust. § 20 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání jako pohledávku vázanou na podmínku, že daňový ručitel bude za daňového dlužníka v budoucnu plnit jeho daňový nedoplatek.

S touto argumentací se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje a dodává, že závěry citovaného rozsudku Nejvyššího soudu lze vztáhnout i na samotnou pohledávku správce daně vůči daňovému ručiteli uplatněnou po prohlášení konkursu na majetek ručitele, pokud, jako v předmětné věci, samotná ručitelská povinnost vznikla současně s daňovou povinností poplatníka již před prohlášením konkursu. Jak důvodně namítá stěžovatel, opačný výklad by přiznal neoprávněnou výhodu státu ve vztahu k jeho veřejnoprávním pohledávkám zajištěným ručením úpadce oproti jiným věřitelům, u jejichž pohledávek je úpadce ručitelem smluvním a kde samotné uplatnění pohledávky vůči ručiteli jako úpadci ke vzniku pohledávky za podstatou vést nemůže. V daném případě nic nebránilo správci daně vydat výzvu k úhradě daňového nedoplatku ručitelem tak, aby bylo možné tuto pohledávku vůči ručiteli včas přihlásit do konkursu na majetek daňového ručitele, a to případně i jako pohledávku vázanou na podmínku, že tato pohledávka nebude uspokojena v rámci již probíhajícího konkursu na majetek daňového dlužníka.

Nejvyšší správní soud se rovněž nemohl ztotožnit s názorem žalovaného, že by správní soudy nebyly oprávněny předmětnou otázku posuzovat. Správní soud samozřejmě nemá pravomoc přímo rozhodovat o tom, které pohledávky za úpadcem a jakým způsobem budou z konkursní podstaty uspokojeny, v předmětné věci však byl povinen zabývat se charakterem pohledávky správce daně vůči úpadci jako otázkou předběžnou, neboť posouzení této otázky má zásadní význam pro posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného i výzvy správce daně. Lze souhlasit s názorem, že i v případě pohledávky vůči daňovému ručiteli, která nebyla správcem daně v rámci konkursu na majetek ručitele řádně přihlášená a kterou zároveň nelze považovat za pohledávku za podstatou, je správce daně povinen vyzvat ručitele k její úhradě, ovšem s tím, že tato pohledávka nemůže být z konkursní podstaty uspokojena a lze ji vůči ručiteli vymáhat až po zrušení konkursu. V takové výzvě správce daně tedy nemůže být uvedeno, jak je tomu v předmětné věci, že je daňový ručitel povinen uhradit daňový nedoplatek do 15 dnů od doručení této výzvy, nýbrž tato lhůta se musí odvíjet až od právní moci budoucího usnesení soudu o zrušení konkursu. V tomto ohledu je tedy výzva správce daně nezákonná. V daném případě neměla být předmětná výzva navíc doručována správci konkursní podstaty, tedy stěžovateli, ale samotnému ručiteli, neboť nelze-li předmětnou pohledávku uspokojit v rámci konkursu, netýká se uvedená výzva konkursní podstaty a odvolání je proti ní oprávněně podat samotný ručitel.

Nejvyšší správní soud tedy shledal první kasační námitku důvodnou, neboť krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda se v daném případě jedná o pohledávku za podstatou. Pokud jde o část argumentace krajského soudu, podle níž daňový nedoplatek, k jehož úhradě byl úpadce vyzván, nemohl náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a nelze ho zapsat do jejího soupisu dle ust. § 18 zákona o konkursu a vyrovnání, skutečně není zřejmé, jaký význam má tento závěr pro posouzení uplatněných žalobních námitek. Navíc je argumentace krajského soudu i v tomto ohledu nepřesná. Závazek úpadce jako ručitele vůči správci daně není součástí majetku tvořícího konkursní podstatu ve smyslu ust. § 6 zákona o konkursu a vyrovnání nikoli pro veřejnoprávní charakter tohoto závazku, ale proto, že nejde o věc, právo ani jinou majetkovou hodnotu úpadce, ale právě naopak o závazek úpadce, úpadce je tedy povinen ho zahrnout do seznamu svého majetku a závazků, který dle ust. § 17 zákona o konkursu

a vyrovnání odevzdává správci konkursní podstaty. Ani na základě této argumentace krajského soudu tedy nelze dospět k závěru, že by v daném případě vznikla pohledávka za podstatou.

Důvodný je rovněž i poslední kasační bod, podle něhož se měl krajský soud zabývat námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle ust. § 47 daňového řádu (obdobně ust. § 22 zákona o trojdani), resp. se vypořádat i s námitkou uplynutí vymáhací lhůty dle ust. § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní, i přesto, že stěžovatel tyto námitky výslovně neuplatnil v odvolání, které posuzoval žalovaný. Krajský soud svůj závěr opřel o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, čj. 6 A 76/2001 - 41, publikovaný pod č. 178/2004 Sb. NSS. V něm sice Nejvyšší správní soud v obecné rovině konstatoval, že *z obecné nauky i ustálené judikatury je zřejmé a platí, že veškeré námitky, které mohly a měly být uplatněny v předchozích správních řízeních, nemohou být úspěšné, pokud se žalobce jimi nebránil již v řádném řízení – tedy před správním orgánem*, nicméně i přesto se námitkou prekluze věcně zabýval a právní věta, která byla k tomuto rozsudku publikována ve sbírce rozhodnutí, vychází právě z věcného posouzení uplatněné námitky. Navíc je třeba vzít v úvahu, že uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 583/03, byť z jiných důvodů.

Otázkou přípustnosti žalobní námitky, která nebyla uplatněna v předchozím daňovém řízení, se naopak Nejvyšší správní soud podrobně zabýval v rozsudku ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaném pod č. 868/2006 Sb. NSS. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud mj. konstatoval, že *právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originární a není pokračováním správního řízení. Podmínky, za jakých lze žalobu projednat, stanoví soudní řád správní relativně autonomně; splnění podmínek stanovených jinými právními předpisy než procesní úpravou soudního řízení správního musí být přímo soudním řádem správním nebo případně zvláštním předpisem předepsáno. Ustanovení § 75 odst. 1s. ř. s. rozsah přezkumu časově fixuje z hlediska skutkového i právního na stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. zásadně omezuje rozsah přezkumu na meze dané žalobními body. Z žádného ze zmíněných ustanovení soudního řádu správního ani z žádného jiného ustanovení zvláštního předpisu výslovně neplyne, že by žaloba žalobce ve správním soudnictví neměla být projednatelná v té její části, v níž uplatňuje důvody, které předtím neuplatnil v přípustném opravném prostředku v rámci správního (tedy i daňového) řízení. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že ust. § 50 odst. 3 věty první daňového řádu vymezuje rozsah přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím správním orgánem v daňovém řízení úžeji, než jak je tomu v řízení správním. V ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu však nelze odhlédnout od jeho věty druhé a třetí, jež stanovují, že vyjdou-li při přezkoumání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž přihlídnout. Pouze důvody nespádající do takto široce vymezeného rozsahu přezkumu jsou důvody, kterými není odvolací orgán povinen se v rámci rozhodování o odvolání zabývat, a které tedy nemohou – pokud je jen a pouze o ně opřena následná správní žaloba proti tomuto rozhodnutí – být důvodem pro to, aby správní soud takto napadené rozhodnutí shledal nezákonným. Pod pojmem „vyjítí najevo“ je pak podle citovaného rozsudku nutno rozumět jakýkoli způsob, jímž se do dispoziční sféry správního orgánu dostane informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná.*

K této argumentaci tedy Nejvyšší správní soud v předmětné věci pouze dodává, že k ověření, zda mohlo dojít či došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu, postačují skutečnosti, které jasně vyplývají, tedy „vycházejí najevo“ ze správního spisu. Otázku, zda došlo k prekluzi daně, by měl odvolací orgán nepochybně vždy zkoumat z úřední povinnosti, byť není povinen se s ní v rozhodnutí výslovně vypořádat, pokud uplynutí prekluzivní lhůty neshledal a odvolatel to ani nenamítal. Pokud však byla tato námitka následně výslovně uplatněna v žalobě, měl se jí krajský soud věcně zabývat a v rámci toho také posoudit, zda se prekluzivní lhůta pro vyměření daně uplatňuje rovněž vůči daňovému ručiteli a případně jakým způsobem. Jestliže tak krajský soud neučinil, je jeho rozhodnutí v této otázce nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Tento závěr platí tím spíše vzhledem ke skutečnosti, že v době podání odvolání stěžovatele nebylo ještě jednoznačně judikováno, zda může ručitel v rámci omezení odvolacích důvodů dle tehdy platného ust. § 57 odst. 5 daňového řádu v odvolání uplatňovat rovněž námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, ať již ve vztahu k daňovému subjektu nebo ručiteli, a stěžovatel se tedy mohl právem domnívat, že takovou námitku uplatnit nemůže. Přezkoumáním takové námitky v řízení před správním soudem nemůže dojít k porušení ust. § 75 odst. 1 s. ř. s., jak uváděl žalovaný, neboť za skutkový nebo právní stav věci rozhodně nelze považovat vymezení rozsahu soudního přezkumu, tuto otázku řeší pouze ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. Námitku uplynutí lhůty pro vymáhání daně, kterou stěžovatel odvozoval od zákona o soustavě daní, krajský soud opominul zcela, i v tomto ohledu je tedy jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Ústí nad Labem vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Závěrem o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pokud jde o namítané uplynutí lhůty pro vyměření daně ve vztahu k ručiteli, Nejvyšší správní soud samozřejmě žádným způsobem nepředjímá věcné posouzení této otázky, k němuž je v dalším řízení příslušný krajský soud.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. července 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu