



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **V. S.**, zast. Mgr. Pavlínou Marešovou, advokátkou se sídlem v Hradci Králové, Velké náměstí 135/19, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2005, č. j. 9 Ca 162/2004 - 45,

**t a k t o :**

**I.** Kasační stížnost **se zamítá.**

**II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 1279 Kč k rukám Mgr. Pavlíně Marešové, advokátky, a to ve lhůtě třiceti (30) dnů od právní moci rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalovaný (dále také jen „stěžovatel“) napadl kasační stížností v celém rozsahu shora uvedený pravomocný rozsudek Městského soudu v Praze, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 30. 3. 2004, č. j. FŘ 10276/15/03, věc mu byla vrácena k dalšímu řízení a bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. Ve správním (daňovém) řízení byl žalobce pravomocně vyzván k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.

Stěžovatel napadl rozsudek v celém rozsahu, přičemž důvod kasační stížnosti vymezil podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť nesouhlasil s právním posouzením věci, které provedl městský soud.

Konkrétně stěžovatel uvedl, že podle ust. § 106 obchodníku zákoníku ve znění účinném do 1. 1. 2001 společník ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu v obchodním rejstříku. Stěžovatel souhlasil s městským soudem v tom, že výzva žalobci jako ručiteli byla oprávněná, nesouhlasil však již s tím, že žalovaný při rozhodování nevycházel ze skutkového stavu, který tu byl v době vydání napadeného správního rozhodnutí, když skutkový stav se změnil zápisem do obchodního rejstříku (tento skutkový stav se změnil v průběhu odvolacího správního řízení tak, že žalobce byl vymazán z obchodního rejstříku a na jeho místo byla zapsána třetí osoba, na níž byl obchodní podíl převeden). Žalovaný při rozhodování vycházel z toho, že správce daně byl povinen vycházet ze stavu, který byl zapsán v obchodním rejstříku. Proto žalobcem předložené listiny v rámci odvolacího řízení nemohly na jeho postavení ručitele mít žádný vliv. Pouze v případě, kdy by bylo zjištěno, že ke změně zápisu v obchodním rejstříku došlo před vydáním a doručením výzvy správcem daně, byl by to důvod k zohlednění této skutečnosti v odvolacím řízení. K tomu však nedošlo, proto žalovaný přezkoumal správnost postupu správce daně a zjistil, zda byla výzva řádně vydána a doručena. Podle názoru stěžovatele se vypořádal i s důvodem odvolání žalobce ve správním řízení, že došlo k převodu obchodního podílu. Stěžovatel uvádí, že ke dni vydání a doručení předmětné výzvy byl žalobce v postavení ručitele za závazky společnosti K., s. r. o., toto postavení ztratil až následně dne 16. 8. 2003. Žalobce svůj ručitelství závazek vůči správci daně mezitím uhradil, čímž ztratil postavení ručitele, stěžovatel však musel projednat jeho odvolání. Napadený rozsudek navrhl zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce s podanou kasační stížností věcně nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí. Žalovaný i městský soud se zabývali pouze otázkou charakteru zápisu splacení obchodního podílu do obchodního rejstříku, tento zápis považovali za konstitutivní, přičemž jiné námítky neposoudili. Žalobce však poukazyval na to, že tento zápis má deklaratorní charakter, proto je přesvědčen, že v době doručení výzvy již nebyl společníkem společnosti, a tedy ani ručitelem. Žalovaný se nezabýval v napadeném správním rozhodnutí všemi skutečnostmi, které žalobce uváděl. Žalobce rovněž nesouhlasil s tím, že úhradou požadované částky uznal své postavení dlužníka, neboť tuto úhradu provedl žalobce pouze z opatrnosti před zahájením exekuce.

Městský soud v Praze napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a rozhodl o náhradě nákladů řízení (rozsudek ze dne 10. 6. 2005, č. j. 9 Ca 162/2004 - 45). V odůvodnění mj. uvedl, že podstatou sporu je posouzení, zda žalobci byla oprávněně doručena výzva k plnění ručitelem za dluh vzniklý společností K. s. r. o., když na základě smlouvy o převodu obchodního podílu ze dne 22. 5. 2000 došlo mezi žalobcem a další osobou k převodu obchodního podílu. Ze správního spisu bylo zjištěno, že dne 1. 8. 2003 byla žalobci doručena výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle ust. § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). V této době byl žalobce zapsán v obchodním rejstříku jako společník společnosti. Dne 29. 8. 2003 podal žalobce proti této výzvě odvolání, v níž uvedl, že již není společníkem společnosti od 23. 5. 2000, přičemž připojil k odvolání smlouvu o převodu obchodního podílu, a zároveň usnesení rejstříkového soudu ze dne 6. 5. 2003, jímž došlo k výmazu žalobce jako společníka společnosti (právní moci toto usnesení nabylo dne 16. 8. 2003). Z těchto skutečností vyplývá, že v době doručení výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem dne 1. 8. 2003 byl v obchodním rejstříku jako společník zapsán žalobce. V této době tak byla tato výzva vydána oprávněně, neboť nelze přistoupit na názor žalobce, že pouze v důsledku smlouvy o převodu obchodního podílu bez právních účinků tohoto převodu zápisem v obchodním rejstříku žalobcova ručitelství povinnost zanikla.

Pro posouzení jsou podstatná ustanovení zákona o správě daní. Městský soud vyšel z ust. § 57 odst. 5 zákona o správě daní a ust. § 106 obchodního zákoníku. Ve vztahu k ručení je zápis vkladu nebo jeho části do obchodního rejstříku konstitutivní a pro rozsah ručení společníka je podstatné, jaká výše nesplaceného vkladu je zapsána v obchodním rejstříku. Obecně lze zápisy do obchodního rejstříku rozdělit na konstitutivní a deklaratorní; které zápisy mají konstitutivní účinky, to stanoví výslovně právní norma. V daném případě je to ust. § 106 odst. 2 obchodního zákoníku ve znění účinném od 1. 1. 2001, neboť jde o zápis ručitelství skutečnosti, který nemůže stát sám o sobě, nýbrž se váže k osobě společníka. Při úvaze o ručitelství závazku byl tak správce daně, stejně jako žalovaný, povinen vycházet ze stavu, který byl zapsán v obchodním rejstříku. Pokud žalobce doložil, že na základě usnesení, byť vydaného před vydáním výzvy dne 6. 5. 2003, avšak pravomocného již dne 16. 8. 2003, tj. před podáním odvolání žalobce, došlo v rámci odvolacího řízení ke změně skutkového stavu věci, byl žalovaný povinen k této skutečnosti přihlédnout. V této souvislosti odkázal městský soud na publikované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 402/2004 Sb. NSS. Pokud žalovaný k této skutečnosti nepřihlédl, porušil ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní, přičemž se nezabýval všemi odvolacími důvody, totiž tím, že bylo vydáno pravomocné rozhodnutí soudu o změně zápisu v obchodním rejstříku, které žalobce k odvolání doložil.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), když neshledal skutečnosti, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (zmatečnost řízení před soudem, zatížení řízení před soudem vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí – ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.), důvodnost podané kasační stížnosti posoudil takto.

Stěžovatel v podané kasační stížnosti nesouhlasil s tím, že měl v odvolacím řízení přihlédnout ke změně skutkového stavu, neboť podle jeho názoru listiny, které prokazovaly, že obchodní podíl byl převeden, nemohly mít vliv na postavení ručitele v dané věci. S takovým právním názorem Nejvyšší správní soud, stejně jako městský soud, nesouhlasí.

Příslušné správní (daňové) řízení tvoří jeden celek. Jako každé jiné formalizované rozhodování, i daňové řízení musí být procesně korektním způsobem zahájeno, poté je v něm pokračováno, a následně je ukončeno. Během daňového řízení jsou zjišťovány příslušné právně významné skutkové okolnosti, z nichž posléze správní orgán vytvoří skutkovou větu, kterou právně posoudí. V případě výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle ust. § 57 odst. 5 zákona o správě daní není příslušné daňové řízení pravomocně ukončeno vydáním či doručením této výzvy, ale v případě podaného odvolání až rozhodnutím o tomto odvolání. Jak bylo shora uvedeno, daný formalizovaný proces je jedním řízením, které se sice skládá z různých dílčích stupňů řízení (např. řízení vyměřovacího, řízení odvolacího), stále se však jedná o souvislý proces, jehož cílem je pravomocné správní rozhodnutí. Až pravomocným správním rozhodnutím, kterým zde je rozhodnutí o odvolání, totiž příslušný správní orgán konečným způsobem určí práva a povinnosti daňového subjektu (srov. např. vymezení právní moci rozhodnutí podle ust. § 32 odst. 12 zákona o správě daní). Na této skutečnosti nemůže nic změnit to, že takové, byť nepravomocné, rozhodnutí, může být vykonatelné (ust. § 32 odst. 13 zákona o správě daní), neboť vykonatelnost rozhodnutí je jinou vlastností správního rozhodnutí, než je nabytí právní moci (vykonatelnost představuje vlastnost rozhodnutí, která vyjadřuje účinnost rozhodnutí, čili způsobnost vyvolávat jím předvídané právní účinky, kdežto právní mocí [v materiálním slova smyslu] nauka rozumí zejména vlastnost rozhodnutí znamenající nezměnitelnost a nezrušitelnost právní situace určené tímto rozhodnutím – srov. Hendrych D. a kol., Správní právo. Obecná část. 5.

rozšířené vydání, Praha: C.H.Beck 2003, str. 343 – 344). Proto až nabytím právní moci rozhodnutí je s konečnou platností zasaženo do právní sféry daňového subjektu.

Zákon o správě daní nikde neupravuje skutečnost, že by odvolací správní orgán nepřihlížel ke skutečnostem, které vyjdou najevo až v rámci odvolacího řízení (srov. ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní, podle něhož vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout). Odvolací správní orgán je rovněž oprávněn výsledky daňového řízení doplňovat či odstraňovat vady řízení (ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní). Zákon o správě daní zároveň nikde právo na projednání odvolání daňového subjektu nezkracuje v tom smyslu, že by odvolací správní orgán nebyl povinen přihlížet ke skutečnostem, které nastaly až po vydání napadeného správního rozhodnutí (zákon o správě daní možnost odvolacího přezkumu daňovému subjektu omezuje toliko v případě, kdy je přezkoumáváno rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení – ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní). Naopak, výklad provedený městským soudem, který se opírá o obecné ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní, logicky poměrně kusou úpravu odvolacího řízení zpřesňuje a v konkrétním případě charakterizuje.

Jak již uvedl městský soud, ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní je ustanovením obecným. V žádném ustanovení, které se týká odvolacího řízení, není upraveno to, že by odvolací správní orgán při přezkoumávání rozhodnutí musel vycházet ze skutkového stavu, který tu byl v době vydání prvostupňového správního rozhodnutí. Naopak zákon o správě daní počítá se situací, že odvolací správní orgán může řízení doplňovat či odstraňovat jeho vady. Za této situace je tak namístě vycházet z obecné právní normy (tedy ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní), neboť speciální právní norma žádnou svoji úpravu, která by měla interpretační přednost, nemá.

Lze tak uzavřít, že městský soud postupoval při výkladu právní normy v souladu s právní úpravou, a kasační stížnost je tak v této části nedůvodná.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s tím, že by se v napadeném správním rozhodnutí nevypořádal se shora uvedenou odvolací námitkou, neboť podle jeho názoru žalobce tuto skutečnost ve svém odvolání výslovně neuvedl. Ani tato část kasační stížnosti není důvodná, neboť z obsahu správního spisu plyne, že žalobce podal odvolání, v němž mj. uvedl, že „usnesením ze dne 6. 5. 2003 pak Městský soud rozhodl o tom, že se navrhované skutečnosti z obchodního rejstříku vymazávají“. K tomuto odvolání pak žalobce fotokopii tohoto usnesení připojil. Žalovaný se však k tomuto odvolacímu důvodu nijak v odůvodnění napadeného správního rozhodnutí nevyjádřil, a poprvé tak tento právní problém řešil až městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku.

Ze všech těchto důvodů byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta bez nařízení jednání (ust. § 109 odst. 1, § 110 odst. 1 s. ř. s.).

Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí k názoru, který vyslovil žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti, kde poukazyval na to, že zápis o převodu obchodního podílu do obchodního rejstříku má deklaratorní charakter, že s tímto názorem žalobce nesouhlasí a považuje za správný názor městského soudu, který je uveden v odůvodnění napadeného rozsudku (tedy že se jedná o zápis konstitutivního charakteru). Tento právní názor se opírá o judikaturu týkající se povahy jednotlivých zápisů do obchodního rejstříku (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 7. 2. 2001, č. j. 29 Cdo 113/2000).

O nákladech řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení o kasační stížnosti plně úspěšný. Výše náhrady je tvořena odměnou za zastupování advokátem – 1 úkon po 1000 Kč a 1 režijní paušál po 75 Kč (ust. § 11 odst. 1, § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.). Úkon je tvořen vyjádřením k podané kasační stížnosti. Výše náhrady nákladů řízení byla zvýšena o částku daně z přidané hodnoty podle ust. § 57 odst. 2 s. ř. s.

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

V Brně dne 14. prosince 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček  
předseda senátu