



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **JUDr. K. T.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2006, č. j. 29 Ca 185/2004 – 51,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2006, č. j. 29 Ca 185/2004 – 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 17. 8. 2006, č. j. 29 Ca 185/2004 – 51, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) ze dne 8. 6. 2004, č. j. 715/04/FR/150, kterým bylo zamítnuto odvolání JUDr. K. T. (dále jen „účastnice řízení“) proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem vydané Finančním úřadem v Ivančicích (dále jen „finanční úřad“) ze dne 11. 11. 2003, č. j. 38466/03/294960/3615, podle ust. § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Krajský soud zároveň zrušil i výzvu finančního úřadu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. V odůvodnění uvedl, že v daném případě byla prokázána existence platebního výměru adresovaného daňovému dlužníku (firmě BIZ-GC, s. r. o. jako právnímu nástupci firmy G & C Pacifik, s. r. o.), kterým byla stanovena povinnost zaplatit daň darovací v částce 57 134 Kč. Tento platební výměr byl daňovému dlužníku řádně doručen, avšak daň nebyla zaplacená, a to ani v náhradní lhůtě na základě výzvy. Protože účastnice řízení, která nebyla účastníkem daňového řízení, jako ručitel ze zákona namítala, že není ručitelem, neboť nemůže ručit za neexistující daňovou povinnost, přičemž opřela důvody nezákonnosti napadených rozhodnutí o předchozí platební výměr o stanovení daňové povinnosti daňovému dlužníku, bylo nutno předmětný platební výměr na daň darovací posoudit jako podkladové rozhodnutí a zaujmout k němu právní názor (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Pokud finanční úřad i stěžovatel dospěli k závěru, že v případě daného závazkového vztahu šlo o darování, bylo třeba,

aby posuzovaný právní úkon naplnil znaky uvedené v ustanovení § 628 a násl. o. z. Stěžovatel ani finanční úřad se však v předchozím daňovém řízení (vydání platebního výměru a stanovení daně darovací) k jednotlivým znakům darovací smlouvy a důvodům, pro které byl posuzovaný případ podřazen pod tato ustanovení a smlouva posouzena jako darovací, nevyjádřily a předmětný právní úkon takto řádně neposoudily. Pokud tedy není správními orgány postaveno na jisto a řádně odůvodněno, zda smlouvu o zajištění závazku převodem vlastnického práva k nemovitostem lze posoudit jako darovací smlouvu nebo jsou zde pochybnosti o takové právní kvalifikaci, pak je třeba přisvědčit účastníci řízení a důvodně pochybovat o jejím postavení ručitelky. Podle názoru krajského soudu byly tedy podmínky pro přezkum podkladového rozhodnutí ve smyslu ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v dané věci splněny, a proto k žalobní námitce přezkoumal také zákonost závazného podkladu (platebního výměru na daň darovací), proti němuž účastnice řízení neměla možnost podat samostatnou žalobu ve správním soudnictví. Krajský soud dále uvedl, že pokud skutkové okolnosti alespoň nasvědčují tomu, že ten, kdo je označen jako ručitel daňového dlužníka, jím ve skutečnosti být nemusí, musí k tomu instančně vyšší správce daně přihlídnout. Stěžovatel to však neučinil, ačkoliv účastnice řízení již v odvolání uplatňovala stejné námitky jako i v žalobě. Jelikož stěžovatel nepřihlédl k námitce účastnice řízení, že není ručitelkou a že došlo k porušení právního předpisu vzhledem ke skutkovým okolnostem případu, zůstala by účastnice řízení bez soudní ochrany, pokud by jí krajský soud tuto ochranu neposkytl. V dalším řízení je třeba, aby se správní orgány zabývaly otázkou, zda předmětný právní úkon (smlouva) skutečně znamenal přesun „majetkových hodnot“ mezi osobou oprávněnou a povinnou nebo zda šlo pouze o zajištění jiného závazku pro případ jeho nesplnění. Předmětný právní úkon již Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 18. 2. 2002, č. j. 29 Ca 297/2001 - 21, neposoudil jako úplatný převod vlastnictví k nemovitostem. Vedle toho, že vyloučil úplatnost úkonu, vyslovil rovněž pochybnost o vlastním převodu nemovitostí. Účelem zajišťovacího převodu práva je totiž v první řadě jeho zajišťovací funkce s rozvazovací podmínkou splnění zajištěného závazku. Teprve v případě, že rozvazovací podmínka, např. vrácení či splacení půjčky, není splněna, může nastoupit uhrazovací funkce tohoto zajišťovacího institutu. Až do té doby jde pouze o zajišťovací institut a v podstatě dočasný stav. Z vyjádřené vůle účastníků závazkového vztahu je tedy patrné, že skutečný převod nemovitostí měli na mysli až v případě nesplnění rozvazovací podmínky v uzavřené smlouvě. S těmito závěry vyslovenými ve zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 2. 2002 se stěžovatel ani finanční úřad řádně nevypořádaly, ačkoliv i pro ně byly závazné. Podle tohoto rozsudku měly správní orgány posoudit předmětný právní úkon i ve smyslu ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož tak neučinily, postupovaly v řízení na podkladě chybného či nedostatečného právního posouzení tohoto právního úkonu (smlouvy), v jehož důsledku pak bylo vydáno nezákonné rozhodnutí. V novém rozhodnutí je třeba správně kvalifikovat předmětný právní úkon, zkoumat možnost typového podřazení pod příslušná ustanovení o. z. týkající se darovací smlouvy včetně kvalifikace předmětu daně darovací, popř. zkoumat o jaký právní úkon vlastně šlo a zda vůbec došlo k převodu vlastnictví určitých majetkových hodnot.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., ve které namítal, že rozsudek je nezákonný proto, že přezkoumává s odkazem na ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. to, co není předmětem tohoto soudního přezkoumání. Předmětem žaloby totiž nebyl platební výměr na daň darovací, ale výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Došlo tak k obcházení zákona o správě daní a poplatků. K otázce zákonosti výzvy zasláné ručitelce stěžovatel odkázal na v rozhodné době účinné znění ust. § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a uvedl, že vycházel z toho, že existuje pravomocný platební výměr na daň darovací. Odvolací důvody směřující do vyměřovacího stadia daňového řízení nejsou ve stadiu výzvy k zaplacení daně ručitelem právně relevantní. Stěžovatel se domnívá, že výklad ust. § 75 odst. 2 s. ř. s., který v dané věci užil krajský soud, je nezákonný. Hodnocení předmětného platebního výměru na daň darovací jako

„podkladového rozhodnutí“ a „závazného podkladu“ je nepřesné. Citované ustanovení je jediné možné vykládat tak, že soud posoudí zákonnost „podkladového rozhodnutí“ pouze za předpokladu, že takové rozhodnutí nebylo možno přezkoumat v jiném řízení. Mechanická aplikace doslovného znění zákona by evidentně znamenala nepřipustné obcházení zákona o správě daní a poplatků. Předmětný platební výměr jednoznačně přezkoumatelný byl, a to jak na správní, tak na soudní úrovni. Argumentem svědčícím o vadném řízení před soudem, o nesprávném právním rozlišování „procesní zmatečnosti“ či „procesní nedůslednosti“ je nesporné to, že ačkoliv soud v odůvodnění rozsudku z nejrůznějších důvodů označuje platební výměr jako nezákonný, ve výroku rozsudku tento platební výměr neruší (nemůže zrušit) a tento tedy mimo jiné i zůstává zákonným exekučním titulem vůči prvotnímu daňovému dlužníkovi. Žádný další postup správních orgánů není zde soudem ani naznačen a rozsudek je v tomto směru i nesrozumitelný. Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Účastnice řízení ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že z hmotněprávního hlediska má podaná kasační stížnost ryze formální účel, kterým je obhájení nezákonného postupu finančního úřadu a stěžovatele v souvislosti s jejím případným škodním nárokem. Na jejím majetku totiž vážlo zástavní právo ve prospěch finančního úřadu, které zajišťovalo nezákonně vyměřenou daňovou povinnost zrušenou napadeným rozsudkem. Účastnice řízení dále upozornila na možné uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Kasační stížnost je podána v rozporu s ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť zbytečně zatěžuje daňový subjekt, přičemž rozhodnutí o ní nemůže žádným způsobem ovlivnit daňové příjmy. V samotné formě podání tzv. bianco kasační stížnosti, přičemž její odůvodnění doplnil stěžovatel až poslední den termínu na výzvu soudu, pak účastnice řízení spatřuje záměrné průtahy ve smyslu ust. § 118c o. s. ř. Z kasační stížnosti také vyplývá nepochopení základních zásad daňového řízení stěžovatelem a jeho jednoznačná neschopnost vypořádat se s daňovými aspekty zajišťovacího převodu práva podle ust. § 553 o. z. Na základě výše uvedeného navrhla potvrzení napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám shledal vadu uvedenou v odstavci 3, k níž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Zásadní stížní námitka spočívala v tom, že je stěžovateli nedůvodně vytýkáno, že se jako odvolací orgán nezabýval těmi odvolacími námitkami účastnice řízení, které směřovaly do vyměřovací fáze daňového řízení, neboť nejsou ve stadiu výzvy k zaplacení daně ručitelem právně relevantní.

Podle ust. § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném v době rozhodování finančních orgánů jsou daňový nedoplatek povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Proti této 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.

Na posouzení zákonnosti postupu stěžovatele má zásadní vliv skutečnost, že v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, dospěl Ústavní soud k závěru, že ust. § 57 odst. 5 věta třetí zákona o správě daní a poplatků 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. V návaznosti na citovaný nálezn Nejvyšší správní soud v rozsudku

ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 174/2004 – 68, vyslovil, že „Má-li mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník – tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně – nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý ospravedlnit nerovný přístup k daňovému dlužníku a ručiteli spočívající v dispozici s diametrálně kvalitativně odlišnými prostředky k obraně před totožnou povinností. Rozsah možných uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti výzvě vydané dle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze proto omezit. Ručitel má v odvolání právo namítat i ty skutečnosti, které směřují již k samotnému vyměření daňové povinnosti, za kterou je ručení uplatněno.“ V rozsudku ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 7/2005 – 127, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, jakým způsobem je třeba po vydání citovaného nálezu postupovat v dosud neskončených správních a soudních řízeních. Zdejší soud zde uvedl, 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 nálezh 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.“ Argumentace stěžovatele, že odvolací důvody směřující do vyměřovacího stadia daňového řízení nemají ve stadiu výzvy k zaplacení daně ručitelem právní relevanci, je tedy v přímém rozporu s výše citovanými závěry, a tato stížní námitka je proto nedůvodná.

Ze závěru, že v řízení o odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem může ručitel namítat i skutečnosti směřující k samotnému vyměření daňové povinnosti, zároveň vyplývá, že posouzení otázky, zda je platební výměr ve vztahu k výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem závazným podkladem rozhodnutí ve smyslu ust. § 75 odst. 2 s. ř. s., již je věnována podstatná část argumentace stěžovatele v kasační stížnosti, ztrácí právní relevanci, a proto se jí Nejvyšší správní soud nezabýval.

Z výše uvedeného také vyplývá, že rozhodnutí o odvolání proti předmětné výzvě, byť v době jeho vydání postupoval stěžovatel důsledně podle tehdy účinného znění zákona, je třeba, vzhledem k citovanému nálezu Ústavního soudu a navazujícím rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, považovat za rozhodnutí nezákonné. Napadený rozsudek proto co do výroku o zrušení rozhodnutí o odvolání není nezákonný.

Krajský soud však zároveň zrušil i rozhodnutí nižšího stupně, které předcházelo tomuto rozhodnutí o odvolání, tj. výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelkou. Zrušení tohoto rozhodnutí krajský soud odůvodnil tím, že „jednotlivým znakům darovací smlouvy a důvodům, pro které byl posuzovaný případ podřazen pod tato ustanovení a smlouva posouzena jako darovací, se žalovaný ani správce daně v předchozím daňovém řízení (vydání platebního výměru a stanovení daně darovací) nevyjádřili a předmětný právní úkon takto řádně neposoudili.“ Není sporu o tom, že důvody, které finanční úřad vedly k závěru, že předmětný právní úkon naplňuje znaky darovací smlouvy, nejsou z žádného jeho rozhodnutí, tedy ani z platebního výměru na daň darovací, ani z výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, seznatelné. Ani jedno z těchto rozhodnutí však nemusí obsahovat odůvodnění, protože tak žádný zákon nestanoví (§ 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Finanční úřad proto postupoval zcela legitimním způsobem, a nelze mu tedy důvodně vytýkat, že tato svoje rozhodnutí neodůvodnil. Pokud krajský soud dospěl k závěru, že se finanční úřad nevyjádřil k jednotlivým znakům darovací

smlouvy a důvodům, pro které měl být předmětný právní úkon podřazen pod ustanovení § 628 a násl. o. z., není možné s tímto jeho závěrem souhlasit. Ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. sice umožňuje krajskému soudu, aby podle okolností zrušil i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, přičemž jak vyplývá z jeho díkce, je užití tohoto oprávnění je výlučně věcí úvahy krajského soudu a mimo dispoziční sféru účastníků řízení, avšak tento postup musí mít své opodstatnění. V daném případě tomu tak ale není. I když by totiž po zrušení výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelkou vydal finanční úřad novou výzvu, ta by v souladu se zákonem opět nemusela obsahovat odůvodnění. Teprve případné rozhodnutí o odvolání by bylo odůvodněno. Postup finančních orgánů vyvolaný napadeným rozsudkem krajského soudu by tak byl ryze formální a nehospodárný. Proto bylo řízení před krajským soudem zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Pokud krajský soud v napadeném rozsudku vytýkal finančním orgánům, že nerespektovaly závěry vyslovené v předcházejícím rozsudku krajského soudu ze dne 18. 2. 2002, č. j. 29 Ca 297/2001 - 21, považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné poukázat na to, že stěžovatel poté, co citovaný rozsudek krajského soudu obdržel, v souladu s ním rozhodnutím ze dne 19. 8. 2002, č. j. 3429-SR/01/FŘ 140, zrušil platební výměr, kterým byla účastníci řízení vyměřena daň z převodu nemovitostí. V citovaném rozsudku se krajský soud otázkou, zda předmětný právní úkon naplňuje či nenaplňuje znaky darovací smlouvy, nezabýval. Následná rozhodnutí finančního úřadu (platební výměr na daň darovací a výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem) neobsahovala v souladu se zákonem odůvodnění a rozhodnutí o odvolání odůvodnil stěžovatel v podstatě pouze nepřípustností námitek ručitelky směřujících do vyměřovacího stadia daňového řízení. Z těchto rozhodnutí proto není zřejmé, v čem nebyl právní názor krajského soudu respektován.

V novém rozhodnutí ve věci je krajský soud povinen zohlednit závěry vyplývající z výše citovaných rozhodnutí Ústavního a Nejvyššího správního soudu a aplikovat je na posuzovanou věc.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 4. července 2008

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu