



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **greiner packaging slušovice, s. r. o.**, se sídlem Greinerova 54, Slušovice, zastoupen JUDr. Ivo Bubrjakem, advokátem se sídlem Soudní 1293/14, Kroměříž, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2008, č. j. 29 Ca 213/2007 – 52,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2008, č. j. 29 Ca 213/2007 – 52, **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 usnesením ze dne 29. 2. 2008, č. j. 29 Ca 213/2007 - 52, odmítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 10. 2007, č. j. 16711/07-1500-707632, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě vydané Finančním úřadem ve Zlíně dne 13. 4. 2007, pod č. j. 100579/07/303961/5460. Krajský soud v odůvodnění napadeného usnesení uvedl, že v daňovém řízení je nutno rozlišovat dva druhy výzev, a to výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle ust. § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a výzvu k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle ust. § 73 odst. 1 citovaného zákona. Zatímco první výzvou je stanovena hmotněprávní povinnost daňového ručitele uhradit daňový nedoplatek za daňového dlužníka, a je tedy rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 s. ř. s., proti němuž je možno po vyčerpání opravných prostředků podat žalobu ve správním soudnictví, druhá výzva je pouhým procesním úkonem v rámci daňové exekuce. Doručením této výzvy se práva a povinnosti jejího adresáta nemění, pouze se mu poskytuje náhradní lhůta ke splnění již dříve uložené daňové povinnosti. Přesto, že ust. § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků připouští podat proti této výzvě odvolání, lze v něm pouze namítat, že na vyměřené dani existuje nižší nedoplatek, než má být správcem daně vymáhán, popř. že takový nedoplatek neexistuje, neboť již byl uhrazen. Výzva správce daně vydaná podle citovaného ustanovení, a tedy ani rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání proti této výzvě, nejsou po materiální stránce rozhodnutím

ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., kterými se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti stěžovatele (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 22/2006 - 72). Jelikož výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem v náhradní lhůtě i navazující rozhodnutí o odvolání nejsou materiálně rozhodnutími správního orgánu ve smyslu ust. § 65 s. ř. s., jsou ze soudního přezkumu ve smyslu ust. § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučeny.

Proti tomuto usnesení podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s. Nezákonost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky spatřoval stěžovatel v tom, že krajský soud sice aplikoval na skutková zjištění správný právní předpis (§ 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), avšak tento nesprávně vyložil. Dále krajský soud použil nesprávný právní předpis pro posouzení výzvy ručiteli, která měla být posuzována podle stávajících předpisů, tedy podle § 57a zákona o správě daní a poplatků a nikoliv podle § 57 odst. 5 citovaného zákona. Stěžovatel se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že ustanovení § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je předpisem procesněprávním, který nestanoví žádná práva a povinnosti. Výzvu správce daně podle citovaného ustanovení adresovanou ručiteli nelze považovat za pouhé rozhodnutí procesní povahy, neboť zasahuje do hmotněprávního postavení stěžovatele. V předchozím řízení totiž nebyla ručiteli doručena platná výzva podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. tato pozbyla platnosti. Tento názor je podle stěžovatele v souladu s rozhodnutími Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 446/2000 a sp. zn. I. ÚS 78/2005. Krajský soud se při rozhodování vůbec nezabýval tím, že v rámci předchozího řízení správce daně neučinil platnou výzvu ručiteli podle ust. § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, a také se nezabýval tím, že stěžovatel v žalobě namítal nedostatek výzvy podle § 57a citovaného zákona. Za vadu řízení před soudem stěžovatel považuje to, že se krajský soud vůbec nezabýval skutkovými tvrzeními a důkazy stěžovatelem předloženými o hmotněprávním charakteru výzvy, příp. učinil nesprávné skutkové závěry. Ve spise jsou totiž založeny doklady prokazující, že u původního dlužníka MOVA, a. s. proběhla obnova řízení, na základě níž nejen, že byly zrušeny původní platební výměry, ale i všechny úkony dotčené důvodem obnovy pozbyly platnosti. V platebním výměru ze dne 4. 10. 2004 je po obnově řízení vypočtena daň z nového základu. Nedochozí tedy pouze ke snížení již vyměřené daně. Proto podle stěžovatele pozbyla platnosti i výzva správce daně učiněná dne 23. 3. 2004 podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Nová výzva nebyla dosud stěžovateli doručena a byla mu zaslána jen výzva podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V důsledku těchto skutečností je předchozí řízení a napadené rozhodnutí i nepřezkoumatelné, protože se s těmito tvrzeními a důkazy vůbec krajský soud nevypořádal a převzal nesprávný právní názor správce daně, že obnova řízení jen mění původní platební výměr, a v důsledku toho zůstává v platnosti i výzva podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ze dne 23. 3. 2004. Podle stěžovatele finanční ředitelství i krajský soud porušily zejména ustanovení § 2 odst. 2, § 32, § 35, § 54, § 55, § 57 odst. 3, § 57a, § 73 zákona o správě daní a poplatků, které spočívá v tom, že po povolení obnovy řízení a vydání nového platebního výměru nevyzval správce daně ručitele k zaplacení nedoplatku na dani. Tímto postupem byla stěžovateli odňata v rozporu s ústavně zaručeným právem na spravedlivý proces možnost podat proti takové výzvě odvolání. Současně správce daně nestanovil konkrétní výši nedoplatku a ani lhůtu k jeho úhradě. Dále ve smyslu § 57a zákona o správě daní a poplatků správce daně nevyzval a nevymáhal nedoplatek po daňovém dlužníkovi, ač daňový dlužník byl vymazán z obchodního rejstříku až ke dni 29. 6. 2006. Správce daně ani k výzvě nepřipojil rozhodnutí o stanovení daně a tímto porušil ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků, neboť jeho rozhodnutí je neurčité a nicotné, neboť nevystavil výzvu, která by určovala konkrétní výši nedoplatku, lhůty k úhradě, možnost odvolání a další povinnosti plynoucí z ručení. Porušení § 54 a § 55 zákona o správě daní a poplatků spočívá v tom, že správce daně, a poté i krajský soud, nesprávně vyložil účinky obnovy řízení, neboť úkony v původním řízení před povolením obnovy

řízení považoval za účinné a platné i po povolení obnovy a vydání nového platebního výměru. V daném případě se důvod povolení obnovy těchto úkonů bezprostředně dotýká, neboť z důvodu nesprávného ocenění předmětu daně došlo ke změně výše nedoplatku daně. Chybí-li výzva podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, má výzva podle § 73 citovaného zákona materiální charakter, neboť stanoví pro ručitele práva a povinnosti. Daňový subjekt MOVA, a. s. zanikla bez právního nástupce a daňová povinnost zanikla současně se zánikem tohoto subjektu výmazem z obchodního rejstříku ke dni 29. 6. 2006. Stěžovatel do tohoto dne neobdržel výzvu podle § 57a zákona o správě daní a poplatků, když původní výzva pozbyla platnosti v důsledku obnovy řízení. Správce daně tedy již nemůže splnit podmínku předchozí výzvy a vymáhání vůči primárnímu dlužníku, a tedy nemůže účinně vyzvat k placení ani ručitele. Správce daně nevymáhal daňový dluh vůči daňovému subjektu podle platebního výměru z roku 1998 (nepřihlásil daňovou pohledávku do konkurzního řízení), ani po obnově řízení nevyzval daňového dlužníka k placení daně a neupomenul ho o zaplacení daně podle § 57 citovaného zákona. Porušením § 73 zákona o správě daní a poplatků je vydání výzvy podle tohoto ustanovení ještě předtím, než byla stěžovateli doručena platná výzva podle § 57a, případně podle 57 odst. 5 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 5. 2006. Tato výzva je podle stěžovatele z důvodu nedostatku právního podkladu nicotná. Porušení § 2 odst. 2 a § 32 zákona o správě daní a poplatků dovozuje stěžovatel z toho, že správce daně nepostupoval v součinnosti se stěžovatelem při vydání výzvy ručiteli a takovou výzvu ručiteli ani nevydal po provedené obnově řízení. Výzva ze dne 13. 4. 2007 je podle stěžovatele nicotná, neboť byla vydána bez náležitého právního podkladu, za který stěžovatel považuje výzvu podle § 57a zákona o správě daní a poplatků. Proto navrhl, aby usnesení krajského soudu bylo zrušeno a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovilo nesouhlas s důvody, které jsou v ní uvedeny. V daném případě by musel být splněn předpoklad, že až výzvou podle § 73 zákona o správě daní a poplatků byla stanovena určitá platební povinnost, aby ji bylo možno chápat jako rozhodnutí s hmotněprávními účinky. Zásadní otázkou tak je vydání rozhodnutí, kterým byla stěžovateli stanovena daňová povinnost. Podle finančního ředitelství bylo ve věci vydáno rozhodnutí s hmotněprávním dopadem do majetkové sféry stěžovatele v podobě výzvy ručiteli a následná výzva podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byla pouze procesním rozhodnutím. Výzva podle § 57 odst. 5 citovaného zákona, na základě které vznikla stěžovateli povinnost uhradit daňový nedoplatek, byla vydána v souladu se zákonnou úpravou platnou a účinnou v době jejího vydání. Výzva podle § 73 odst. 1 citovaného zákona není rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. a nepodléhá soudnímu přezkumu. Na tom nic nemění, uplatnil-li stěžovatel v žalobě proti této výzvě materiální důvody proti dřívějšímu pravomocnému rozhodnutí v daňové věci. Takovými důvody se krajský soud již zabývat nemůže. Finanční ředitelství odkázalo na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 22/2004 – 72, č. j. 2 Afs 86/2005 – 55, č. j. 8 Afs 4/2006 – 62 a usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 198/99. Ze skutečnosti, že výzvě podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků předcházela výzva podle § 57 odst. 5 citovaného zákona, není možné dovozovat přezkoumatelnost prvně uvedené v soudním řízení (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 22/2006 a usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2752/07). Podmínkou postupu podle ustanovení § 73 zákona o správě daní a poplatků, na jehož základě byla vydána výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, je existence splatného nedoplatku. Tato základní podmínka byla bezpochyby splněna, stejně jako další zákonem vymezené náležitosti výzvy. Výzva podle citovaného ustanovení je pouze procesní rozhodnutí, je důležitou částí vztahující se k následnému vymáhání nedoplatků. Odvolací orgán nepřezkoumává z hmotněprávního hlediska daňovou povinnost odvolatele. Zásadním faktem je to, že správce daně eviduje pohledávku za odvolatelem ve výše uvedené částce. Správce daně se při postupu v této kauze opíral o ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Postavení ručitele vzniká ze zákona, již přímo na základě nabytí vlastnictví nemovitosti, když není

třeba činit jakékoliv právní úkony, neboť nezáleží na vůli nabyvatele. Ručení vzniká současně se vznikem daňové povinnosti primárního daňového dlužníka. Platebním výměrem ze dne 4. 10. 2004 se změnilo rozhodnutí ze dne 23. 10. 1998, ostatní náležitosti zůstaly v platnosti, tj. splatnost daňové povinnosti je stanovena ke dni 30. 11. 1998. Uvedený postup plně koresponduje s ustanovením § 55 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Daň byla na základě obnovy řízení snížena a došlo tak ke změně původního platebního výměru. Podmínky stanovené v ustanovení § 57 odst. 5 citovaného zákona byly splněny. Zákonem určené podmínky, mezi které však nepatřilo vydání výzvy podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků primárnímu dlužníku, byly jednoznačně splněny. Podmínku stanovenou v ustanovení § 57a zákona o správě daní a poplatků na základě zákona č. 230/2006 Sb., která však vstoupila v platnost a účinnost až po vydání výzvy ručiteli, by správce daně splnil i v tomto případě. Výzvu podle § 73 zákona o správě daní a poplatků vydal správce daně vůči primárnímu dlužníku k později obnovou řízení změněné povinnosti. Zásadní však je, že alternativní podmínka prokazatelné bezvýslednosti možného vymáhání je zřejmá ze skutečnosti, že na majetek primárního dlužníka byl vyhlášen konkurs. Výzvu podle citovaného ustanovení by proto ani nebylo nutné vydávat. Namítaný zánik primárního dlužníka proto neměl relevanci, jelikož vydání výzvy podle § 73 citovaného zákona primárnímu dlužníku nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. Finanční ředitelství se neztotožnilo se stížními námitkami týkajícími se zánikem primárního daňového dlužníka. Vzhledem k principu akcesority není možné ze zániku primárního dlužníka bez dalšího dovozovat zánik zajištění pohledávky. Smysl zajištění pohledávky spočívá v tom, že věřitel, který nemůže být uspokojen dlužníkem z důvodů spočívajících v osobě dlužníka (např. právě zánik dlužníka jako právnické osoby bez právního nástupce), má nárok na uspokojení ze zajištěné pohledávky. Stěžovatel byl vyzván k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, čímž byl splněn zákonný předpoklad k aktivaci jeho povinnosti, jelikož tuto povinnost mu určuje zákon. Poté byl k jasné vymezené částce, na základě v procesním rozhodnutí podle § 73 zákona o správě daní a poplatků specifikovaného titulu, vyzván k dobrovolnému plnění svého závazku. Výše částky, k jejímuž dobrovolnému plnění správce daně ručitele podle citovaného ustanovení vyzve, je zcela odvislá od jeho uvážení, a to až do výše pohledávky, kterou za ručitelem eviduje. Finanční ředitelství proto navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené usnesení krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Proti usnesení o odmítnutí žaloby lze v kasační stížnosti uplatnit pouze důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tzn. proč je nezákonné a proč mělo být tedy o žalobě rozhodnuto meritorně. Nejvyšší správní soud se tedy nemůže v řízení o kasační stížnosti proti napadenému usnesení zabývat zákonností napadeného správního rozhodnutí, vadami řízení před správním orgánem či dokonce posuzovat jemu předcházející správní rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na svou ustálenou judikaturu (např. rozsudek ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 43/2003 - 38, publikovaný pod č. 524/2005 Sb. NSS, rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publikovaný pod č. 625/2005 Sb. NSS a rozsudek ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, www.nssoud.cz).

Nejprve se však Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti usnesení krajského soudu pro nedostatek důvodů. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu, není-li z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na niž je postaven základ žaloby (srov. rozsudek ze dne 14. 7. 2005,

č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; a také rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; www.nssoud.cz). Nedostatkem důvodů však nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí. V daném případě je sice odůvodnění napadeného usnesení stručné, ale je tomu tak proto, že krajský soud rozhodl o odmítnutí žaloby a z toho důvodu se nezabýval, a ani zabývat nemohl, žalobními námitkami stěžovatele. Odůvodnění napadeného usnesení však obsahuje argumentaci, ze které je zřejmé, proč krajský soud nepovažoval výzvu správce daně vydanou podle ust. § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a tedy ani rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání, za rozhodnutí po materiální stránce. Námitka nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval další stížní námitkou, zda krajský soud odmítl žalobu v souladu se zákonem. Krajský soud svou argumentaci opřel o právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 22/2006 - 72, publ. pod č. 976/2006 Sb. NSS, že výzva správce daně podle ust. § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě není podle ustálené judikatury správních soudů rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 s. ř. s., ale je pouhým úkonem správce daně k vymáhání již stanovené a splatné daňové povinnosti.

Při rozhodování o kompetenční vyluce ze soudního přezkumu je třeba v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se napadené správní rozhodnutí dotýká subjektivních práv či povinností stěžovatele, a to včetně těch, jež mají oporu v ústavním či mezinárodním právu a v pochybnostech je na místě přijmout závěr ve prospěch soudního přezkumu.

Posouzení výzvy podle ust. § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se v judikatuře správních soudů postupně vyvíjelo. Původně bylo na tuto výzvu nahlíženo výhradně a ve všech případech jako na procesní úkon upravující řízení. Stejně bylo nahlíženo i na výzvu ručiteli podle 57 odst. 5 citovaného zákona. Takový názor vyslovil i Ústavní soud, např. v nález ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99. V následujících nálezech ze dne 12. 10. 2000, sp. zn. III. ÚS 595/99 a ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. III. ÚS 358/99 (www.nalus.usoud.cz) však Ústavní soud přiznal výzvě charakter soudem přezkoumatelného rozhodnutí v případech, kdy byla vydána vůči ručiteli. Společné těmto rozhodnutím je, že podle právního názoru v nich vyjádřeného se poskytuje soudní ochrana tam, kde subjekt, jemuž byla výzva zaslána, je odlišný od daňového dlužníka, a tudíž nemohl využít soudní ochrany v řízení, v němž došlo k vyměření nebo doměření daně. Právě to je rozhodující pro posouzení, zda výzva podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zasahuje do subjektivních práv či povinností stěžovatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 - 40).

Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje s názorem krajského soudu, že předmětná výzva k uhrazení daňového nedoplatku má povahu pouhého procesního úkonu. Závěry krajského soudu by byly správné, pokud by stěžovateli po vydání rozhodnutí v obnoveném řízení byla doručena výzva podle ust. § 57 odst. 5 (příp. po 1. 6. 2006 podle § 57a) zákona o správě daní a poplatků. Za takové situace by měla výzva k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků skutečně povahu procesního úkonu, neboť by její adresát již byl v pozici daňového dlužníka s přesně stanovenou daňovou povinností (srov. nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/05, www.nalus.usoud.cz). Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na další judikaturu Ústavního soudu vztahující se k postavení ručitele, podle které "na rozdíl od dlužníka, kterému již dříve byla rozhodnutím celního orgánu povinnost zaplatit dluh stanovena, však v poměru k ručiteli taková povinnost rozhodnutím celního orgánu před uskutečněním výzvy stanovena nebyla". Pokud však nebyla před zasláním výzvy k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní

lhůtě vyměřena daňovému subjektu daň rozhodnutím podle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, je třeba na tuto výzvu pohlížet jako na rozhodnutí správního orgánu, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva a povinnosti, a lze se tedy ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. žalobou domáhat přezkoumání takové výzvy. Takové rozhodnutí deklaratorní povahy má nepochybně všechny atributy rozhodnutí správního orgánu a nelze je považovat za rozhodnutí pouhé procesní povahy. Jde totiž o rozhodnutí, které konstatuje existenci splatného daňového nedoplatku, a tím i již existující daňovou povinnost stěžovatele (srov. náleze ze dne 19. 3. 2002, sp. zn. I. ÚS 445/2000, publikován v Sbírci nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 25, náleze č. 33, str. 265; náleze ze dne 18. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 446/2000, www.nalus.usoud.cz).

V případě stěžovatele nebyla před zasláním výzvy k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě vyměřena stěžovateli daň rozhodnutím podle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť mu nebyla zaslána výzva podle § 57 odst. 5 (příp. po 1. 6. 2006 podle § 57a) zákona o správě daní a poplatků k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, jenž vznikl neuhrazením daně z převodu nemovitostí vyměřené daňovému dlužníkovi MOVA, a. s. platebním výměrem ze dne 4. 10. 2004. Stěžovateli byla sice zaslána výzva podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem dne 23. 3. 2004, ale ta se týkala zaplacení nedoplatku, jenž vznikl neuhrazením daně z převodu nemovitostí vyměřené tomuto daňovému dlužníkovi zrušeným platebním výměrem ze dne 23. 10. 1998, protože Finanční úřad ve Zlíně po povolení obnovy vydal nový platební výměr dne 4. 10. 2004, jímž byla snížena daňová povinnost daňového subjektu MOVA, a. s. na částku 4 811 750 Kč. V tomto platebním výměru finanční úřad vyslovil, že se jím v souladu s ustanovením § 55 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků mění rozhodnutí ze dne 23. 10. 1998. Podle citovaného ustanovení však není přípustné, aby se původní rozhodnutí pouze změnilo, když důvodem obnovy řízení byla nově uplatněná cena převáděných nemovitostí a pro tento důvod byla obnova řízení povolena. Podle citovaného ustanovení totiž platí, že je-li obnova řízení povolena a důvod obnovy se původního rozhodnutí týká, ruší se novým rozhodnutím původní rozhodnutí, byť by toto nové rozhodnutí bylo obsahově stejné jako rozhodnutí původní. Tvrzení finančního úřadu, že se novým rozhodnutím mění původní rozhodnutí, je proto v rozporu s ustanovením § 55 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a nemůže mít žádné právní účinky.

Stěžovatel dále namítal, že výzva podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, jenž vznikl neuhrazením daně z převodu nemovitostí vyměřené daňovému dlužníkovi platebním výměrem ze dne 23. 10. 1998, pozbyla v důsledku obnovy řízení platnosti a odkazoval na ustanovení § 55 odst. 7 citovaného zákona, podle kterého platí, že pokud řízení nebo jeho jednotlivé úkony nebyly dotčeny důvodem, pro který se obnova řízení povoluje nebo nařizuje, zůstávají v platnosti. Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že obsahem předmětné výzvy je samostatné vyměření daňové povinnosti ručiteli, proto nelze vycházet z ustanovení § 55 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Výzvou se ručiteli samostatně zakládají přesně stanovené práva a povinnosti, jež úzce souvisí s povinnostmi primárního dlužníka. Smyslem samostatného stanovení povinnosti ručitele uhradit dlužnou daň není ztížení možné právní obrany ručitele, ale naopak prosazení odpovídající ochrany práv ručitele. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že i když je stanovení povinnosti ručitele uhradit dlužnou daň samostatným řízením, bylo by v rozporu se smyslem tohoto institutu, aby po zrušení rozhodnutí o povinnosti primárního dlužníka zaplatit daň, měl tuto nezaplacenou daň uhradit ručitel, neboť v dané situaci již neexistuje konkrétně stanovený nedoplatek primárního dlužníka. Z principu akcesority vyplývá, že závazek ručitele je závislý na závazku hlavním. Po obnově řízení proto musí správce daně vyměřit znovu daňovou povinnost ručiteli výzvou podle § 57 odst. 5 (případně s účinností od 1. 6. 2006 podle § 57a) zákona o správě daní a poplatků, neboť tato daňová povinnost ručitele je závislá na přesně stanovené daňové

povinnosti primárního dlužníka v novém rozhodnutí vydaném v rámci obnovy řízení. Jinak by ručitel neměl k dispozici obdobné prostředky k obraně jako primární dlužník, jenž se může podle § 55 odst. 8 věty druhé proti novému rozhodnutí ve věci odvolat. Ručitel má obdobnou povinnost jako dlužník, tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně, proto nelze akceptovat jejich nerovné postavení (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 – 54, a nejnověji též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, publikované na www.nssoud.cz). Lze proto shrnout, že k nedoplatku, který vznikl neuhrazením daně z převodu nemovitostí vyměřené po obnově řízení platebním výměrem ze dne 4. 10. 2004, správce daně nevydal výzvu ručiteli - stěžovateli podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ale pouze výzvu podle § 73 odst. 1 téhož zákona. V daném případě proto výzva k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nemůže mít povahu procesního úkonu, neboť při jejím zaslání nebyl stěžovatel již v pozici daňového dlužníka s přesně stanovenou daňovou povinností. Z ustanovení § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze dovodit, že sám pojem "splatný daňový nedoplatek" předpokládá, že správce daně stěžovateli daň již vyměřil a předešal. Podle ustanovení § 32 odst. 1 citovaného zákona lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že pokud nebyla před zasláním výzvy k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě vyměřena daňovému subjektu daň rozhodnutím dle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, je třeba na výzvu k uhrazení daňového nedoplatku pohlížet jako na rozhodnutí správního orgánu, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva a povinnosti, a lze se tedy ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. žalobou domáhat přezkoumání takové výzvy soudem. Krajský soud proto v daném případě pochybil, pokud se odmítl zabývat meritorně žalobou stěžovatele.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadené usnesení krajského soudu podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud rozhodne 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 8. ledna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu