

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **K.D., a. s.**, zastoupeného JUDr. Vladimírou Kolaříkovou, advokátkou se sídlem Masarykovo nám. 3/3, Děčín I, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 9. 2003, č. j. 15 Ca 175/2002 - 27,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 9. 2003, č. j. 15 Ca 175/2002 - 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Svojí kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 9. 2003, č. j. 15 Ca 175/2002 - 27, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti třem rozhodnutím žalovaného, všechna ze dne 18. 3. 2002, č. j. 823/150/02, č. j. 823/1/150/02 a č. j. 823/2/150/02, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti výzvám k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 28. 11. 2002, č. 122055/01/178940/5061, ze dne 28. 11. 2002, č. 122057/01/178940/5061, a ze dne 12. 12. 2001, č. j. 126249/01/178940/5061. Uvedenými výzvami byl stěžovatel jako daňový ručitel vyzván z zaplacení daňových nedoplatků ve výši 299 215 Kč, 527 795 Kč a 196 770 Kč.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně posoudil lhůty, vymezující právo správce daně požadovat po daňovém ručiteli uhrazení nedoplatku daně podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daň. ř.“ nebo „daňový řád“).

Stěžovatel v první řadě nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že na věc není použitelné ustanovení o lhůtách k vyměření a vymáhání daně obsažené v § 4 odst. 2 zákona (Federálního shromáždění ČSFR) č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, jelikož použitelnost tohoto ustanovení namísto ustanovení § 70 odst. 1 daň. ř., stanovujícího lhůty delší, je vyloučena článkem 2 ústavního zákona č 4/1993 Sb. o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky (dále jen „ústavní zákon č. 4/1993 Sb.“). Podle stěžovatele je tento závěr krajského soudu nesprávný proto, že ústavní zákon č. 4/1993 Sb. nabyl účinnosti již 31. 12. 1992, zatímco zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, teprve 1. 1. 1993, takže je zákonem „starším“, upravujícím zákony, které nabyly účinnosti přede dnem 1. 1. 1993, ne však zákony, jež nabyly účinnosti od tohoto dne dále.

Stěžovatel též uvedl, že – jak ani krajský soud, ani žalovaný nezpochybňují – výzva ručiteli podle § 57 odst. 5 daň. ř. je ve smyslu § 32 odst. 1 daň. ř. rozhodnutím, kterým se ukládají povinnosti nebo práva jeho příjemcům. Zákon zde podle stěžovatele necituje, zda příjemcem je daňový subjekt nebo třetí osoba, a z těchto důvodů je stěžovatel toho názoru, že teprve řádným doručením rozhodnutí se jeho příjemce stává účastníkem daňového řízení. Je-li teprve tímto rozhodnutím příjemce zasažen na svých hmotných právech a povinnostech, je nutno toto rozhodnutí vydat v zákonem stanovené lhůtě tří let. Ta je shodná i se lhůtou podle § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zák. o trojdani“).

Dále stěžovatel namítl, že daňové nedoplatky by měly být vymáhány na něm jako daňovém ručiteli teprve poté, co nebyly uspokojeny daňovým dlužníkem. Z § 73 daň. ř. totiž podle stěžovatele plyne, že nelze vymáhat zároveň pohledávku po ručiteli i daňovém dlužníkovi, neboť by tak bylo možno vymoci i přeplatek, který nelze vrátit (§ 59 odst. 6 daň. ř.). Toto se však děje v případě stěžovatele – daňový dlužník je v konkursu, který dosud nebyl skončen, a svůj daňový nedoplatek, který správce daně v konkursu přihlásil, daňový dlužník uznal.

Stěžovatel konečně vytkl krajskému soudu jeho závěr, že nemůže posuzovat rychlost daňového řízení. Podle stěžovatele soud musí především posoudit, zda správce daně jedná v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, zda chrání zájmy státu a přitom dbá na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení; to znamená, že soud je vždy povolán posoudit, zda jsou v daňovém řízení dodrženy základní zásady uvedené v § 2 daň. ř.

Žalovaný uvedl, že kasační stížnost nepovažuje za důvodnou, a navrhl její zamítnutí. Podle jeho názoru ze systematického zařazení § 57 odst. 5 daň. ř. v části šesté zákona („Placení daní“) plyne, že ručiteli není daň vyměřována (pouze musí být jako ten, kdo je k jejímu zaplacení také povinen, k zaplacení vyzván), takže tříletá lhůta pro vyměření daně se nevztahuje na vydání výzvy ručiteli. Promlčení práva vymáhat nedoplatek, vyměřený již dlužníkovi, na dlužníkovi nebo ručiteli je podle žalovaného upraveno v § 70 daň. ř.; právo vydat výzvu podle § 57 odst. 5 daň ř. by se tak podle žalovaného promlčelo po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.

Dále se žalovaný ztotožnil se závěry krajského soudu ohledně nepoužitelnosti ustanovení § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, z důvodu existence čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb.

Stran námitky, že daňový nedoplatek nelze současně vymáhat na daňovém dlužníkovi, který je v konkursu, a daňovém ručiteli, žalovaný uvedl, že je na správci daně, zda bude vymáhat nedoplatek na tom či onom; svoji povinnost podle § 73 daň. ř. správce daně podle splnil podle názoru žalovaného tím, že daňového dlužníka vyzval k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě a že ten nezaplatil. Skutečnost, že správce daně svoji pohledávku za daňovým dlužníkem přihlásil v konkursu, ještě neznamená, že bude pohledávka v konkursu uspokojena, zvláště s ohledem na to, že celková pohledávka za daňovým dlužníkem je vyšší než pohledávka, kterou lze vymáhat i po ručiteli. Pokud ručitel daňový nedoplatek zaplatí, sníží se o zaplacenou částku pohledávka přihlášená správcem v konkursu na daňového dlužníka, takže k přeplatku nedojde. Navíc podle žalovaného mohl stěžovatel přihlásit v konkursu svoji pohledávku za daňovým dlužníkem z titulu toho, že za daňového dlužníka bude jako ručitel plnit vůči správci daně.

Krajský soud se ve svém rozsudku v podstatě ztotožnil s právními závěry, ke kterým dospěl žalovaný v odůvodnění žalobou napadených správních rozhodnutí. Krajský soud měl za to, že právo správce daně vyzvat daňového ručitele k zaplacení daňového nedoplatku se nepromlčuje ve lhůtě podle § 47 daň. ř., neboť uvedené ustanovení se týká řízení vyměřovacího, zatímco výzva podle § 57 odst. 5 daň. ř. je vydávána v rámci té části daňového řízení, která se týká placení daní (a proto je také systematicky zařazena v té části daňového řádu, která upravuje tuto materii), v níž je institut promlčení upraven v § 70 odst. 1 daň. ř. Aplikaci § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, vylučuje čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., na základě něhož je namísto tohoto ustanovení zákona č. 212/1992 Sb. nutno aplikovat příslušná ustanovení daňového řádu (konkrétně jeho § 47 a § 70 odst. 1), neboť daňový řád jako zákon vydaný Českou národní radou má před zákonem č. 212/1992 Sb., vydaným Federálním shromážděním ČSFR, v tomto ohledu přednost.

Námitku stěžovatele, že byl znevýhodněn správcem daně tím, že tento jej jako ručitele vyzval k uhrazení daňového nedoplatku za daňového dlužníka teprve tehdy, když již nebylo možno v konkursu, který byl na daňového dlužníka prohlášen, z důvodu uplynutí příslušných lhůt podle zákona o konkursu a vyrovnání přihlásit stěžovatelovy pohledávky za dlužníkem z titulu plnění za dlužníka správci daně, krajský soud shledal nedůvodnou. Podle soudu jednak zákon neukládá správci daně přihlížet při své činnosti ke lhůtám, které jsou uvedeny v jiných právních předpisech (míněno zjevně v jiných než daňových předpisech – pozn. Nejvyššího správního soudu), jednak stěžovatel mohl svoji pohledávku přihlásit vázánu na podmínku, že mu tato pohledávka vznikne, pokud bude plnit za daňového dlužníka (§ 20 odst. 4 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání).

Dále soud poznamenal, že v řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí není soud oprávněn posuzovat rychlost daňového řízení, nebylo-li právo promlčeno či prekludováno.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř.s. vázán. Nejvyšší správní soud

přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle § 57 odst. 5 daň. ř. 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. Jedním z případů, kdy daňový zákon ukládá určité osobě povinnost ručení, je daň z převodu nemovitostí v případech podle § 8 odst. 1 písm. a) zák. o trojdani. Daňový ručitel není daňovým subjektem (§ 6 odst. 1 daň. ř. a contrario), je tzv. třetí osobou zúčastňující se daňového řízení [§ 7 odst. 2 písm. d) daň. ř.]. Postavení těchto tzv. třetích osob je v daň. ř. upraveno velmi kuse a zákon neobsahuje ustanovení, která by ručiteli explicitně přiznávala procesní postavení a s tím spojená procesní práva, srovnatelná s procesními právy daňového subjektu; naopak, ustanovení § 57 odst. 5 daň. ř., systematicky zařazené v části šesté daň. ř., nazvané „Placení daní“, na první pohled svádí k závěru, že ručitel nemá v daňovém řízení „nalézacím“, tj. při vyměřování daní, žádná práva a že určité možnosti procesní obrany proti správci daně má teprve ve fázi daňového řízení týkající se placení již pravomocně vyměřené daňové povinnosti, k určení jejíž výše se však ručitel nemohl žádným způsobem vyjadřovat. Tento neuspokojivý a při akceptaci takového doslovného výkladu nepochybně protiústavní stav (s ohledem na konsekvence vyplývající z čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod) se někteří autoři pokoušejí zmírnit doporučením analogického užití procesních ustanovení daň. ř. i na daňového ručitele, který si tak může např. zvolit zástupce či má právo nahlížet do spisu daňového subjektu, jehož má být ručitelem (Kindl/Telecký/Válková, Zákon o správě daní a poplatků. Komentář, C. H. Beck, Praha 2002, str. 379-380).

Při výkladu postavení daňového ručitele nutno ovšem vyjít zejména ze závěrů, které vyslovil Ústavní soud ve vícero svých judikátech, jež meritorně řešily otázku, zda rozhodnutí správního orgánu o odvolání daňového ručitele podle § 57 odst. 5 věty druhé a třetí daň. ř. je tzv. „rozhodnutím procesní povahy“ podle úpravy správního soudnictví účinné do 31. 12. 2000 [§ 248 odst. 2 písm. e) zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu v tehdejším znění]. O povaze daňového učitelství vyslovil Ústavní soud následující právní názor, jenž je použitelný i v širším kontextu úvah nad postavením ručitele v daňovém řízení (viz kupříkladu, vedle několika dalších skutkově i právně shodných nálezů, nález Ústavního soudu ze dne 19. 3. 2002 ve věci sp. zn. I. ÚS 445/2000, zveřejněný pod č. 33 ve svazku č. 25 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu): *Ústavní soud uvedl, že výzva učiněná celním orgánem ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 daň. ř., určená dlužníkovi, který nezaplatil splatný celní nedoplatek v zákonné lhůtě a jíž se tento vyzývá k zaplacení nedoplatku ve lhůtě náhradní, je prvním procesním krokem orgánu provádějícího vymáhání celního nedoplatku, a má proto procesní povahu. Ze shodného účelu, k němuž směřuje i výzva ručiteli, však podle Ústavního soudu nelze dovozovat stejnou procesní povahu i této výzvy určené ručiteli. Uvedený závěr by totiž podle Ústavního soudu pominul kogentní ustanovení § 32 odst. 1 daň. ř., podle něhož lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Na rozdíl od dlužníka, kterému již dříve byla rozhodnutím správního orgánu povinnost zaplatit dluh stanovena, však v poměru k ručiteli taková povinnost rozhodnutím celního orgánu před uskutečněním výzvy stanovena nebyla. Samotné prohlášení ručitele v záruční listině, byť bylo jeho přijetí celním orgánem potvrzeno formou rozhodnutí, povahu rozhodnutí, jímž se ukládá povinnost ve smyslu ustanovení § 32 daň. ř., nemůže mít* (v uvedeném judikátu Ústavního soudu se jednalo o ručitele v celním řízení – pozn. Nejvyššího správního soudu)*, neboť ručitelova povinnost splnit dluh za dlužníka – čemuž*

svědčí samotná podstata institutu ručení, se aktualizuje teprve tehdy, když sám dlužník svůj dluh včas a řádně nesplní, přitom až výzvou určenou ručiteli se tento dozvídá o tom, že dlužník, za jehož splnění povinnosti clo zaplatit převzal ručení, svůj dluh v konkrétní výši nesplnil. Teprve touto výzvou je tak určenému ručiteli - jak tomu ostatně nasvědčuje i obsah předmětné výzvy – ukládána povinnost k zaplacení nedoplatku ve stanovené lhůtě, v konkrétní výši za dlužníka, který jej sám v určené lhůtě nezaplatil. Teprve tuto výzvu, a to přes její označení, je tak podle Ústavního soudu možno považovat za rozhodnutí, vydané ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 daň. ř. , která se tak stává v poměru k ručiteli při vymáhání nedoplatku exekučním titulem, a již z tohoto důvodu je třeba ji hodnotit jako rozhodnutí materiální povahy.

Ústavní soud ve shora zmíněném nálezu judikoval, že ve vztahu k daňovému ručiteli má výzva podle § 73 odst. 1 daň. ř. – sama o sobě, je-li použita vůči daňovému dlužníku, jsoucí pouze procesním rozhodnutím (jak Ústavní soud rozhodl ve svém usnesení ze dne 17. 6. 1999 ve věci sp. zn. IV. ÚS 198/99, zveřejněném pod č. 43 ve svazku č. 14 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) – povahu diametrálně odlišnou, a sice takovou, že je zde rozhodováno o hmotném subjektivním právu daňového ručitele. Nelze než mít za to, že tím spíše má takovou povahu rozhodnutí o odvolání proti výzvě podle § 57 odst. 5 daň. ř. (viz k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 - 48, zveřejněný pod č. 187/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Z judikatury Ústavního soudu tedy nutno dovodit, že teprve výzvou podle § 57 odst. 5 daň. ř. (a někdy až výzvou podle § 73 odst. 1 daň. ř.) začíná pro daňového ručitele de facto „daňové nalézací řízení“ a že teprve od tohoto okamžiku může ručitel účinně uplatňovat veškerá svoje zákonem zaručená procesní práva. Ústavní soud ve své judikatuře konkrétní obsah těchto procesních práv ručitele nerozebíral; z jeho vícero rozhodnutí na dané téma lze toliko nepřímo usuzovat, že zřejmě nepovažuje za protiústavní omezení věcného rozsahu námitek daňového ručitele na skutečnosti, že 1) není ručitelem nebo že 2) ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že 3) již bylo zaplaceno (§ 57 odst. 5 věta třetí daň. ř.).

Je-li úprava daňového ručitelství jako zvláštního veřejnoprávního institutu v daňových zákonech kusá, nezbývá než si tam, kde daňové zákony mlčí a kde nelze užít analogii legis v rámci veřejného práva, zejm. procesního (jako např. u procesních práv ručitele, jak to činí shora citovaní autoři Kindl, Telecký a Válková), vypomoci analogií iuris ve vztahu k základním principům soukromoprávního institutu ručení, který je upraven zejména v § 546 až § 550 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (dále jen „o. z.“); takto ostatně k věci přistoupil i Ústavní soud ve shora citovaném rozhodnutí, pokud hovořil o „podstatě institutu ručení“, a nutnost pohlížet na veřejnoprávní ručení prizmatem „obecných zásad obligačněprávních vztahů“ Ústavní soud zdůraznil v dalším svém souvisejícím rozhodnutí (nález Ústavního soudu ze dne 22. 9. 2004 ve věci sp. zn. I. ÚS 429/01, prozatím ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu nezveřejněný). Jednou ze základních zásad ručení je, že ručitel může proti věřiteli uplatnit všechny námitky, které by měl proti věřiteli dlužník (§ 548 odst. 2 o. z.). Uvedená zásada soukromoprávního institutu ručení je u daňového ručitele omezena a modifikována ustanovením § 57 odst. 5 věty třetí daň. ř., ovšem při podrobnějším rozboru věcného rozsahu přípustných námitek podle tohoto ustanovení nelze než dospět k závěru, že zahrnují víceméně všechny podstatné reálně se objevující důvody; jinak řečeno, ručitelovy námitky jsou sice omezeny na taxativně definované důvody, nicméně rozsah těchto důvodů je natolik široký, že umožňuje ručiteli namítat v podstatě to, co by mohl namítat i daňový dlužník samotný. Snad i proto Ústavní soud zatím ve svých rozhodnutích o ústavní konformitě § 57 odst. 5 daň. ř. nevyslovil pochyby. V soukromém

právu může ručitel namítat vůči věřiteli mimo jiné promlčení (§ 100 a násl. o. z.), přičemž běh promlčecí lhůty u práva nepřiznaného rozhodnutím soudu začíná jak ve vztahu k dlužníkovi, tak ve vztahu k ručiteli běžet ve stejný okamžik, neboť z akcesorické povahy ručitelského závazku plyne, že počátek běhu promlčení ručitelského závazku se řídí povahou a obsahem závazku hlavního. Promlčecí doby se od sebe „oddělí“ či mohou „oddělit“ v případě, že věřitel žaluje na splnění závazku u soudu a získá proti dlužníkovi i proti ručiteli exekuční tituly, v nichž jsou dny plnění rozdílné (k tomu dojde velmi snadno tehdy, pokud věřitel nejprve zažaluje dlužníka a získá proti němu exekuční titul a teprve následně, např. poté, co zjistí, že dlužní zřejmě nebude bonitní, se s žalobou obrátí i proti ručiteli) – v takovém případě se promlčení v prodloužené desetileté lhůtě bude řídit dnem stanoveným v rozsudku jako den, kdy mělo být plněno (§ 110 odst. 1 o. z.).

V daňovém právu se rozlišují dvě promlčecí lhůty (institut promlčení v daňovém řízení se – na rozdíl od jiných veřejnoprávních předpisů, kde většinou jde o prekluzi – nijak neliší od klasického soukromoprávního promlčení, viz k tomu Kindl/Telecký/Válková, cit. dílo, str. 428-429): Jednak je to promlčecí lhůta pro vyměření daně, obecně upravená v § 47 daň. ř., u tzv. trojdaně (tedy i daně z převodu nemovitostí) pak speciálně upravená v § 22 zákona o trojdani. Dále je to promlčecí lhůta pro právo vymáhat daňové nedoplatky (§ 70 daň. ř.), která vzhledem k absenci zvláštní úpravy v zákoně o trojdani platí i pro daň z převodu nemovitostí.

Zcela nesprávná je v této souvislosti argumentace stěžovatele zákonem č. 212/1992 Sb. a tím, že ústavní zákon č. 4/1993 Sb. je údajně „starší“ než daň. ř., a proto jej na vztah zákona č. 212/1992 Sb. a daňového řádu nelze použít. Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, nepochybně byl do 31. 12. 2003, tj. do doby, než dne 1. 1. 2004 nabyl účinnosti zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, jímž byl zrušen, součástí právního řádu České republiky a dokonce byl po vzniku samostatného českého státu jednou přímo novelizován. Článek 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb. ovšem stanovil, že v případě rozporu mezi právními předpisy České republiky vydanými před zánikem České a Slovenské Federativní Republiky a předpisy uvedenými v jeho čl. 1 odst. 1 téže právní síly (tj. zákony ČSFR platné v den zániku ČSFR na území ČR, vyjma jejich ustanovení podmíněných toliko existencí ČSFR a příslušností ČR k ní). V první řadě je nutno mít na paměti, že čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb. není normou derogační, nýbrž normou, která vylučuje aplikovatelnost určitých norem obsažených v právních předpisech ČSFR, neboť se v tomto článku nehovoří o zrušení oněch federálních předpisů, nýbrž o tom, že se za určitých podmínek nepoužijí. Aplikovatelnost federálního běžného zákona je vyloučena tehdy, pokud je tento zákon v rozporu se zákonem České republiky (tj. zákonem vydaným Českou národní radou) vydaným (nikoli nutně účinným) před zánikem ČSFR, tedy před uplynutím dne 31. 12. 1992; pravidlo zakotvené v čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb. má v rozsahu, v němž se uplatní, nepochybně přednost před obecnými pravidly *lex specialis derogat generali* a *lex posterior derogat priori*. Daň. ř. byl jako zákon České národní rady vydán (vyhlášen ve Sbírce zákonů) dne 1. 7. 1992; skutečnost, že účinnosti nabyl až po vydání a nabytí účinnosti ústavního zákona č. 4/1993 Sb., je v tomto ohledu zcela nerozhodná, jelikož čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb. kritériem účinnosti zákona vůbec neoperuje, neboť hovoří toliko o vydání zákona. Proto lze uzavřít, že § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, není použitelný, neboť je v obsahovém rozporu s § 47 a § 70 daň. ř. (i s § 22 zák. o trojdani jako s ustanovením speciálním k § 47 daň ř.), které mají aplikační přednost. Tento závěr nepochybně platil po celou dobu platnosti a účinnosti zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, neboť jeho ustanovení § 4 odst. 2 nebylo nikdy novelizováno a ústavní zákon

č. 4/1993 Sb., přijatý po 6. červnu 1992, je stále platný a účinný (viz čl. 112 odst. 1 in fine Ústavy).

Otázkou tedy zůstává, zda námitka promlčení spadá do věcného rozsahu přípustných námitek, jak jsou vymezeny v § 57 odst. 5 větě třetí daň. ř., a pokud ano, zda pro daňového ručitele při vznesení námitky podle tohoto ustanovení platí promlčecí lhůta podle § 47 daň. ř. (resp. v případě daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí podle § 22 zák. o trojdani), anebo promlčecí lhůta podle § 70 daň. ř.

Je nepochybné, že práva daňového ručitele by byla nejlépe chráněna tehdy, byl-li by od počátku daňového řízení s daňovým subjektem, jemuž má být ručitelem, účastníkem řízení se stejnými oprávněními a možnostmi procesní obrany, jaké má daňový subjekt. Platný daňový řád mu však takové možnosti nedává, ústavní kautely vyplývající z čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a z čl. 1 odst. 1 Ústavy ovšem nepřipouštějí, aby daňovému ručiteli bylo v tak rozsáhlé míře, v jaké by k tomu sváděl doslovný výklad daňového řádu, odepřeno právo na účinnou obranu jeho subjektivních veřejných práv tím, že by mu bylo ve své podstatě znemožněno namítat skutečnosti ovlivňující podstatu a výši jeho daňové povinnosti způsobem obdobným tomu, jakým to může činit ručitel v oboru soukromého práva, třebaže hmotněprávní postavení daňového ručitele není od ručitele soukromoprávního upraveno zásadně odlišným způsobem. S přihlédnutím k závěrům dosavadní judikatury Ústavního soudu lze usuzovat, že jediným ústavně konformním výkladem (k němu je obecný soud povinen, je-li takový výklad možný – viz nález Ústavního soudu ze dne 26. 3. 1996 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 48/95, zveřejněný pod č. 21 ve svazku č. 5 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) zřejmě je „dodatečné vpuštění“ námitek, které by – kdyby byly uplatněny daňovým subjektem a nikoli ručitelem – byly vzneseny ve vyměřovacím řízení, do daňového řízení ve fázi placení daní, avšak samozřejmě jen potud, pokud nevybočí z mezí určených § 57 odst. 5 větou třetí daň. ř. (toto omezení, jak shora uvedeno, Ústavní soud – jakkoli to explicitně nikdy nevyřkl – podle všeho za problematické z ústavního hlediska nepovažuje). Rozhodování o odvolání podle § 57 odst. 5 věty druhé a třetí daň. ř. tedy bude ve své podstatě ve vztahu k daňovému ručiteli suplovat vyměřovací řízení, které předtím proběhlo ve vztahu k daňovému subjektu, jakkoli se ve formálním smyslu nepochybně o vyměřovací řízení nejedná.

Námitka promlčení může spadat do rozsahu jediné ze tří přípustných námitek podle § 57 odst. 5 věty třetí daň. ř., a sice, že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu; ostatní dvě námitky nepřipadají již ze samé své podstaty do úvahy, neboť promlčením daňová povinnost nezaniká, pouze se stává naturální obligací, takže ručitel i nadále je ručitelem, a zaplacení také nenastává, neboť ručitel námitkou promlčení říká, že nezaplatil a nezaplatí, neboť podle svého mínění k tomu není povinen. Námitka promlčení nezpůsobuje zánik práva věřitele na plnění od dlužníka (ručitele), nýbrž vznik subjektivního práva dlužníka (ručitele) odepřít věřiteli plnění a tomu odpovídající povinnosti věřitele akceptovat odepření plnění. Namítne-li dlužník (ručitel) promlčení, říká ve své podstatě věřiteli, že tento po něm požaduje něco, co mu je dlužník (ručitel) oprávněn odepřít, neboť zákon za splnění stanovených podmínek tomu, komu institut promlčení svědčí, dává právo plnění odepřít. S přihlédnutím ke shora citované judikatuře Ústavního soudu tedy lze námitku promlčení subsumovat pod námitku, že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu.

Pokud má rozhodování o odvolání podle § 57 odst. 5 věty druhé a třetí daň. ř. ve své podstatě ve vztahu k daňovému ručiteli suplovat vyměřovací řízení, pak lze jen těžko

mít za to, že promlčecí lhůta, které by se měl domáhat ručitel, má být „vymáhací“ lhůtou podle § 70 daň. ř., a nikoli „nalézací“ lhůtou podle § 47 daň. ř. resp. § 22 zák. o trojdani, jakkoli jsou ustanovení o právech a povinnostech daňového ručitele systematicky zařazena do části daňového řádu týkající se placení daní. Uvedený závěr lze dovodit též ze shora popsaných základních zásad soukromoprávního institutu ručení ve spojení se zákazem neodůvodněně nerovného zacházení – ve fázi do získání exekučního titulu proti dlužníku či ručiteli platí pro oba dva stejná („nalézací“) promlčecí lhůta počítaná od stejného okamžiku a není důvodu, proč by o dobrodiní námitky promlčení v této lhůtě měl být daňový ručitel v daňovém řízení připraven a měla by mu být poskytnuta (na rozdíl od daňového subjektu) pouze dlouhá „vymáhací“ promlčecí lhůta. Jinak řečeno – po daňovém ručiteli nelze spravedlivě požadovat, aby řadu let čekal v obavách a bez možnosti účinně věci ovlivnit, zda po něm bude nebo nebude požadována úhrada daňového nedoplatku za daňového dlužníka. Takovýto výklad právní úpravy daňového ručení by nemohl obstát v testu legitimity a předvídatelnosti daňového systému. Ostatně i konkrétní případ stěžovatele na nepřípustnost takového výkladu ukazuje – stěžovateli byla jako ručiteli výzva podle § 57 odst. 5 daň. ř. doručena ca. 4,5 roku po splatnosti jednotlivých částek daně z převodu nemovitostí.

Lze tedy uzavřít, že daňový ručitel může v rámci námitek vznesených v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle § 57 odst. 5 daň. ř. vznést námitku promlčení, přičemž promlčecí lhůta se v tomto případě řídí ustanovením § 47 daň. ř. (případně, jde-li o daň z převodu nemovitostí, § 22 zákona o trojdani). Ustanovením § 70 daň. ř. se promlčecí lhůta u daňového ručitele řídí teprve po právní moci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku, neboť teprve tímto okamžikem je ve vztahu k daňovému ručiteli daňový nedoplatek „vyměřen“ ve smyslu § 47 daň. ř. (případně, jde-li o daň z převodu nemovitostí, ve smyslu § 22 zákona o trojdani). Počátek běhu promlčecí lhůty podle § 70 daň. ř., tj. počátek běhu „vymáhací“ promlčecí lhůty, je ovšem i ve vztahu k ručiteli fixován na (obecný) okamžik splatnosti daňového nedoplatku, tedy okamžik vztažený primárně k daňovému dlužníku samotnému, nikoli na okamžik, kdy je – pouze ve vztahu k ručiteli – v řízení podle § 57 odst. 5 daň. ř. rozhodnuto o tom, že tento je povinen zaplatit daňový nedoplatek. V tomto ohledu je úprava veřejnoprávního daňového ručení od úpravy soukromoprávní poněkud odlišná a dikce § 70 odst. 1 in fine daň. ř. natolik explicitní, že nevyvolává výkladových pochybností.

Argumentu stěžovatele, že daňové nedoplatky by měly být vymáhány na něm jako daňovém ručiteli teprve poté, co nebyly uspokojeny primárním daňovým dlužníkem, nelze přisvědčit. Podmínky, za kterých lze zahájit kroky k vymáhání daňového nedoplatku na ručiteli, jsou, jak již výše vyloženo, stanoveny taxativně v § 57 odst. 5 větě první daň. ř., přičemž z nich neplyne, že by se daň nemohla paralelně vymáhat na daňovém dlužníku i ručiteli. Pokud by byl vymožen přeplatek, vrátil by se tomu, kdy by přeplatek zaplatil, tedy buď daňovému dlužníkovi (lze jej označit za primárního daňového dlužníka), nebo ručiteli [i tento je ve smyslu 57 odst. 1 daň. ř. „daňovým dlužníkem“, neboť je za splnění zákonem stanovených předpokladů povinen platit daň, třebaže není „daňovým subjektem“ podle § 6 odst. 1 daň. ř., ale „třetí osobou“ ve smyslu § 7 odst. 2 písm. d) daň. ř.; lze jej proto označit za sekundárního daňového dlužníka]. Opačný výklad, tedy takový, který zastává stěžovatel, by byl absurdní, neboť by např. podle § 73 odst. 10 věty první daň. ř. bylo možno ručiteli sice vyplatit sankční úrok, avšak nikoli samotnou neoprávněně vymoženou částku, pokud by ji sám zaplatil, nebo by např. podle věty třetí téhož ustanovení daňovému dlužníku náležela náhrada škody nad rámec toho, co je kryto sankčním úrokem, zatímco ručiteli nikoli atd. (podrobněji k tomu Kindl/Telecký/Válková, cit. dílo, str. 453-454). Názor stěžovatele, že § 59 odst. 6 věta druhá daň. ř. vrácení přeplatku na dani daňovému ručiteli neumožňuje,

je proto mylný, byť vzhledem k terminologické nejasnosti daňového řádu pochopitelný. „Tím, kdo daň za dlužníka zaplatil“ není v uvedeném ustanovení míněna „třetí osoba“ ve smyslu § 7 odst. 2 daň. ř., tedy ani ručitel, nýbrž osoba, která není daňovým dlužníkem ve smyslu § 57 odst. 1 daň. ř. (tj. není primárním ani sekundárním daňovým dlužníkem) a která provedla platbu daně za daňového dlužníka (tedy i za sekundárního daňového dlužníka – ručitele). Ustanovení § 59 odst. 6 daň. ř. pouze zajišťuje, aby platba provedená jinou (třetí) osobou byla vrácena přímo daňovému dlužníku (tedy i ručiteli, pokud se daňovým dlužníkem stal) a nikoli této jiné osobě, která platbu provedla (je pak na daňovém dlužníku, aby se své finanční vztahy s touto osobou urovnal, a to na soukromoprávní bázi).

Výtka stěžovatele, že není správný závěr krajského soudu, že soud nemůže posuzovat rychlost daňového řízení, není rovněž případná. Krajský soud především uvedl, že v řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí není oprávněn posuzovat rychlost daňového řízení, nebylo-li právo promlčeno či prekludováno; lze s ním souhlasit v tom smyslu, že na ochranu před nečinností správního orgánu nabízí právní řád zvláštní typ řízení ve správním soudnictví (§ 79 a násl. s. ř. s.), přičemž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s. ř. s.) přezkoumává sice soud zákonnost rozhodnutí správního orgánu a v rámci toho (zásadně v rozsahu námitek žalobce, viz § 75 odst. 2 s. ř. s.) i procesní postup správního orgánu vedoucí k vydání rozhodnutí, ovšem důvodem ke zrušení rozhodnutí mohou být průtahy v řízení před správním orgánem pouze tehdy, jednalo-li se v konkrétním případě o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem a mohlo-li to mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Ve věci stěžovatele nutno přisvědčit krajskému soudu, že je věcí správního orgánu, kdy proti daňovému ručiteli zahájí kroky směřující k vymožení daňového nedoplatku, pokud tak správní orgán učiní ve lhůtě, kterou zákon stanovuje – přesněji řečeno, pokud tak učiní až po uplynutí promlčecí lhůty, hrozí správnímu orgánu neúspěch v jeho postupu, neboť ručitel může účinně vznést námitku promlčení, která tak slouží k ochraně ručitele před tím, aby správní orgán mohl daňový nedoplatek vymáhat po neúnosně dlouhou dobu. V případě, že na (primárního) daňového dlužníka je prohlášen konkurs, to na běh promlčecích lhůt nemá vliv a z žádného ustanovení právního předpisu ani neplyne, že by správní orgán ve vztahu k ručiteli (primárního) daňového dlužníka měl postupovat za takové situace jinak (vyzvat ho k úhradě nedoplatku rychleji). Krajský soud i žalovaný v této souvislosti právem poukázali na to, že ručitel může svoji pohledávku za (primárním) daňovým dlužníkem přihlásit podmíněně podle § 20 odst. 4 věty první a druhé zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, které výslovně na ručitele pamatují tím, že mu umožňují jeho pohledávku, která mu vůči úpadci případně vznikne, bude-li za něho plnit jeho závazek vůči věřiteli, přihlásit pod podmínkou, že skutečně vznikne.

Z výše uvedených úvah tedy vyplývá, že krajský soud v řadě ohledů dospěl ve svém rozhodnutí ke zcela správným závěrů, avšak pochybil, pokud usoudil, že promlčení, které může namítat daňový ručitel v odvolání podle § 57 odst. 5 daň. ř., je lhůtou podle § 70 daň. ř. a nikoli podle § 47 daň. ř. (případně, jde-li o daň z převodu nemovitostí, podle § 22 zákona o trojdani). Proto, třebaže jinak nelze rozsudku krajského soudu ničeho vytknout, nezbylo než jej vzhledem k důvodnosti kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

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

krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 28. dubna 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu