ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **A. V. L., a. s.**, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, za účasti **Finančního úřadu v Moravské Třebové**, se sídlem v Moravské Třebové, Nádražní 8, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 9. 2004, č. j. 31 Ca 103/2003 – 44,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 9. 2004, č. j. 31 Ca 103/2003 – 44, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v České Třebové (dále jen „finanční úřad“) ze dne 27. 6. 2003, č. j. 21741/03/265970/7633, kterým bylo rozhodnuto o námitkách stěžovatele proti exekučnímu příkazu vydanému finančním úřadem dne 13. 5. 2003, č. j. 18468/03/265970/7633 na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank tak, že vyhověl pouze námitce týkající se vyčíslení exekučních nákladů a ostatním námitkám nevyhověl. V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud uvedl, že z obsahu správního spisu zjistil, že finanční úřad vydal dne 13. 5. 2003 exekuční příkaz č. j. 18468/03/265970/7633, kterým přikázal peněžnímu ústavu, aby z účtu stěžovatele jako ručitele nevyplácel peněžní prostředky a ani jinak s nimi nenakládal až do výše vyčísleného vykonatelného nedoplatku. Za vykonatelná rozhodnutí v něm označil kromě platebních výměrů na daň z převodu nemovitostí i výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon

o správě daní a poplatků“). Krajský soud se nejprve zabýval námitkami, které podle stěžovatele svědčily o nicotnosti rozhodnutí předcházejících napadenému rozhodnutí, tj. především platebních výměrů na daň z převodu nemovitostí ze dne 10. 11. 1998, č. 980000910 a č. 980000911. Krajský soud vyjádřil souhlas s názorem stěžovatele, že příjemce rozhodnutí musí být ve smyslu § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků označen přesně. Na obou platebních výměrech je daňový subjekt, tj. příjemce rozhodnutí označen jako A., a. s., přesto, že celý název měl být správně A. Č. T., a. s. v likvidaci. Platební výměry dále obsahovaly identifikační číslo a adresu sídla daňového subjektu. Nahlédnutím do obchodního rejstříku krajský soud zjistil, že pouze dvě další A. byly akciovou společností (stěžovatelka a S. A., a. s.) a ostatní byly společnostmi s ručením omezeným, které sídlily na jiných adresách. Proto krajský soud dospěl k závěru, že i přes tento zřejmý nedostatek byl daňový subjekt dostatečně identifikován tak, aby nedošlo k jeho záměně s jiným a nebylo a není pochyb o tom, vůči kterému subjektu platební výměry směřovaly. Proto soud neshledal neplatnost těchto rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Ani další namítaná skutečnost, tj. dodatečné vepsání jména a adresy správce konkursní podstaty úpadce - daňového subjektu do platebních výměrů, podle názoru krajského soudu nezpůsobila jejich neplatnost. V této souvislosti krajský soud zdůraznil, že příjemcem platebního výměru je ten, kdo je povinen platit daň, tj. v tomto případě poplatník. Další osoby uváděné na platebním výměru (zástupci, správci konkursních podstat) pak mají význam pouze z pohledu doručování jako osoby, kterým se má dle zákona písemnost doručit. Jestliže byl na platební výměry dodatečně dopsán správce konkursní podstaty, šlo o zásah do již jednou napsaného rozhodnutí platného v době ke dni jeho vydání a podpisu, tj. k datu 10. 11. 1998, a tento dodatečný zásah jej nečiní neplatným, protože nemění původní text rozhodnutí. Nemohl jím být ani způsoben nesoulad mezi datem vyhotovení a datem podpisu platebních výměrů. Námitka nicotnosti výzev k zaplacení daňového doplatku ručitelem ze dne 10. 12. 2001 z důvodu nesprávného uvedení funkce pověřeného pracovníka správce daně rovněž podle názoru krajského soudu neobstojí. Na obou výzvách je u podpisu pověřeného pracovníka správce daně uvedeno jeho jméno a příjmení a pod tím „správce daně“. Zákon o správě daní a poplatků ani jiný daňový předpis nedefinuje pojem funkce, a proto je při hledání obsahu tohoto pojmu nutno vycházet ze zákoníku práce. Pracovníci správce daně jsou tak buď přijímáni do pracovního poměru nebo jsou jmenováni do některé z funkcí (ředitel, zástupce ředitele, vedoucí oddělení). Z pohledu mzdových předpisů pro mzdové zařazení pak pracovníci, kteří neměli žádnou funkci, nebyli do 31. 12. 2003 označováni zvláštním termínem a od 1. 1. 2004 jsou označeni jako referenti. Z uvedeného je zřejmé, že pokud podepsaný pracovník nezastává na finančním úřadě žádnou funkci, je z pohledu § 32 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní a poplatků zcela postačující, je-li uvedeno jeho jméno a příjmení, což v tomto případě bylo. Bylo-li uvedeno na předmětných výzvách i „správce daně“, je to zcela nadbytečné a lze souhlasit s názorem, že jde o nepřesné vyjádření použité bezpochyby právě pro pracovníka správce daně, který nevykonává žádnou funkci. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou nicotnosti exekučního příkazu, který podle stěžovatele neobsahuje označení oprávněného správce daně vzhledem k tomu, že finanční úřad nebyl oprávněn vydat exekuční příkaz vůči stěžovateli jako ručiteli, protože ručitel není daňovým dlužníkem. Při výkladu § 32 odst. 2 písm. a) citovaného zákona předkládaného stěžovatelem by totiž absurdně každé nezákonné rozhodnutí, např. nesprávné vyměření daně, bylo vydáno neoprávněným správcem daně. S touto námitkou souvisí i věcná námitka týkající se přípustnosti exekuce vůči ručiteli a výklad samotného pojmu daňový dlužník a daň a daňový nedoplatek. Ve smyslu § 57 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňovým dlužníkem každý, kdo je podle zvláštního zákona povinen platit daň. Doručením výzvy podle odst. 5 citovaného ustanovení se daňový ručitel stává daňovým dlužníkem, jemuž vzniká platební povinnost. Stěžovatel se tak ocitl v postavení daňového dlužníka

z titulu zákonné povinnosti ručení pro nabyvatele nemovitostí na podkladě § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, poté, co poplatník daňový nedoplatek neuhradil. K tomu krajský soud poznamenal, že i Ústavní soud již v několika svých rozhodnutích připustil vydání výzvy ručiteli k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, která jednoznačně hovoří o vymáhání daňového nedoplatku na daňovém dlužníku. V otázce doručení předmětných výzev byla krajskému soudu předložena plná moc ze dne 2. 7. 2001 udělená daňovému poradci Ing. Z. U. k zastupování stěžovatele u správce daně. Za stěžovatele tuto plnou moc podepsal Ing. L. B. jako předseda představenstva stěžovatele. Podle zápisu v obchodním rejstříku byl k tomuto datu za společnost oprávněn podepisovat buď společně předseda nebo místopředseda a jeden člen představenstva a nebo představenstvem jmenovaný ředitel, a to na základě písemného zmocnění, přičemž předsedou představenstva Ing. B. zapsán nebyl. Ze zápisu z jednání představenstva stěžovatele konaného dne 2. 6. 1997 a notářského zápisu ze dne 20. 5. 1997 bylo zjištěno, že do funkce předsedy představenstva stěžovatele byl zvolen Ing. L. B., který pak podle čl. 31 stanov byl oprávněn za stěžovatele podepisovat. Krajský soud označil za významné prohlášení zástupce stěžovatele při jednání, které bylo potvrzeno i finančním úřadem, že uvedené zápisy předložil stěžovatel finančnímu úřadu až v roce 2004. Zápis uvedených údajů do obchodního rejstříku má sice pouze deklaratorní účinek, avšak s ohledem na § 27 obchodního zákoníku nelze proti tomu, kdo jedná v důvěře v zápis do obchodního rejstříku namítat, že zápis neodpovídá skutečnosti. Tyto zápisy měl tedy stěžovatel doručit finančnímu úřadu současně s plnou mocí, když skutečný stav byl odlišný od stavu zapsaného v obchodním rejstříku. Finanční úřad proto nepochybil, pokud doručil předmětné výzvy pouze stěžovateli. K poslední námitce týkající se prekluze práva na zaplacení daně krajský soud uvedl, že z důvodů uvedených stěžovatelem k zániku práva na zaplacení daně nedošlo, protože úkonem směřujícím k vyměření daně je rozhodně i vydání platebního výměru, tj. právě úkon, kterým správce daň stanoví. K tomu krajský soud poukázal na § 70 zákona o správě daní a poplatků, přičemž výzva ručiteli podle § 57 odst. 5 citovaného zákona a následně podle § 73 odst. 1 citovaného zákona, je pak již úkonem směřujícím k vymáhání daňového nedoplatku.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost. Krajskému soudu především vytýkal, že nesprávně právně posoudil jím tvrzenou nicotnost původních rozhodnutí, která byla exekučním titulem v exekučním řízení. Těmito exekučními tituly jsou platební výměry finančního úřadu ze dne 10. 11. 1998, č. 980000910 a č. 980000911, které byly vydány vůči daňovému dlužníkovi – A. Č. T., a. s. v l. V platebních výměrech je však daňový dlužník, tedy příjemce rozhodnutí, označen pouze „A. a. s.“ Žádná společnost „A. a. s.“ nikdy neexistovala, ale existovalo několik společností, jejichž název obsahovalo slovo „armaturka“. Stěžovatel se neztotožnil s názorem krajského soudu, že přes zjevně nesprávné označení byl daňový subjekt dostatečně identifikován, protože je přesvědčen, že předepisuje-li zákon o správě daní a poplatků v § 32 odst. 2 písm. c) jako základní náležitost rozhodnutí přesné označení příjemce, musí být především správně uveden jeho název. Ani identifikační číslo, které je na platebních výměrech u daňového subjektu rovněž uvedeno, k identifikaci příjemce rovněž nepostačuje. Předně toto číslo je uvedeno jako „číslo poplatníka“, což spíše naznačuje že se jedná o nějaký druh vnitřní evidence poplatníků u správce daně a navíc bez přístupu k příslušné statistické databázi není nikdo schopen z uvedeného čísla určit, o jakou osobu se jedná. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004 publikovaného pod č. 314 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 9/2004. Vedle toho vyplývá podle stěžovatele nicotnost uvedených platebních výměrů i z toho, že neobsahují skutečné datum dne vydání rozhodnutí. Rozhodnutí byla totiž původně sepsána a zřejmě podepsána

dne 10. 11. 1998. To však bylo již v době, kdy na majetek společnosti A. Č. T., a. s. v l. byl prohlášen konkurs. Dodatečně po několika měsících (datum doručení 6. 4. 1999), jak vyplývá z vyjádření pracovnice správce daně podaném při ústním jednání u krajského soudu v souvisící věci sp. zn. 31 Ca 53/2003, byl proto do již vyhotovených a podepsaných platebních výměrů vepsán další údaj - jako příjemce rozhodnutí byl uveden správce konkursní podstaty společnosti A. Č. T. a. s. v l. Takto vyhotovené platební výměry byly následně správci konkursní podstaty doručeny. Tímto postupem byl porušen řádný procesní postup, kterým lze měnit již jednou vydané rozhodnutí, čímž došlo i k porušení čl. 2 odst. 2 a ve svém důsledku i čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud podle názoru stěžovatele také nesprávně zhodnotil jím tvrzenou nicotnost výzev vydaných dne 10. 12. 2001. Na obou výzvách je u podpisu osoby, která rozhodnutí vydala, uvedeno její jméno a příjmení a pod tím text „správce daně“. Podle § 32 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní a poplatků není označení „správce daně“ označením funkce pověřeného pracovníka správce daně. Pojem správce daně je legální definicí uvedenou v § 1 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, označující ty správní úřady, jež mají postupovat podle citovaného zákona. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že pokud pracovník správce daně nezastává žádnou funkci, postačuje uvést jeho jméno a příjmení a funkce být uvedena nemusí. Argumentuje-li krajský soud zákoníkem práce, pak tím spíše lze dospět k závěru, že rozhodnutí je neplatné, neboť je evidentní, že vůbec nebylo vydáno pověřeným pracovníkem správce daně, který by vykonával nějakou funkci. Jestliže zákon o správě daní a poplatků vyžaduje jako podstatnou náležitost rozhodnutí uvedení funkce pověřeného pracovníka správce daně a jestliže má být pojem funkce vyložen ve smyslu zákoníku práce, pak je zřejmé, že zákon o správě daní a poplatků k platnosti rozhodnutí požaduje, aby bylo vydáno a podepsáno některým z těch pracovníků, kteří vůbec vykonávají funkci – tedy ředitelem, jeho zástupcem nebo vedoucím oddělení. Z tohoto hlediska trpí předmětné výzvy dvěma vadami, když nebyly vydány žádným z pracovníků, který by vykonával funkci a žádná funkce na rozhodnutí ani uvedena není. Za nicotné považuje stěžovatel výzvy i proto, že opět zcela nesprávně označují daňového dlužníka. Stěžovatel je přesvědčen, že požadavek § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků na přesné označení příjemce je nutno vyložit tak, že přesně má být označen jak ručitel, vůči němuž rozhodnutí směřuje, tak i daňový dlužník, jehož daňový nedoplatek má být ručitelem uhrazen. Stěžovatel však nikdy za daňový závazek společnosti A., a. s. neručil a žádná taková společnost ani nikdy neexistovala. Vedle toho je však nicotnost uvedených výzev způsobena i tím, že vůbec neexistuje platné rozhodnutí, kterým by byla uložena daňová povinnost původnímu daňovému dlužníku (A. Č. T., a. s. v l.). Dále krajský soud podle stěžovatele nesprávně zhodnotil i jím tvrzenou nicotnost exekučního příkazu. Stěžovatel je přesvědčen, že finanční úřad není oprávněn vést proti ručiteli exekuci způsobem uvedeným v § 73 odst. 6 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, a to z důvodu, že tento způsob exekuce je možný pouze vůči daňovým dlužníkům a nikoli daňovému ručiteli. Vzhledem k tomu, není finanční úřad „oprávněným správcem daně“ a rozhodnutí postrádá „označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal“, způsobuje to neplatnost rozhodnutí podle § 32 odst. 7 citovaného zákona. Krajský soud nesprávně zhodnotil námitku stěžovatele, že daňového ručitele nelze považovat za daňového dlužníka. Je-li podle § 57 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daňovým dlužníkem každý, kdo je povinen platit daň, pak tato skutečnost neznamená, že stěžovatel je daňovým dlužníkem. Stěžovatel totiž není povinen platit daň, nýbrž daňový nedoplatek jiné osoby, jak vyplývá z textu odst. 5 citovaného ustanovení. Tomu, že stěžovatel není daňovým dlužníkem, ostatně svědčí i původní znění § 72 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a rovněž současné znění § 73 odst. 8, 9 a 10 citovaného zákona, kde je daňový dlužník i ručitel jasně rozlišován. Jestliže tedy § 73 odst. 6 písm. a) citovaného zákona umožňuje vést exekuci přikázáním pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank, odporuje zákonu, aby finanční úřad

vedl tento způsobe exekuce vůči stěžovateli, který není daňovým dlužníkem, nýbrž daňovým ručitelem. Podle stěžovatele je exekuční příkaz neplatný (nicotný) i proto, že vůbec neexistuje platný exekuční titul, když neplatností (nicotností) trpí jak platební výměry vůči původnímu daňovému dlužníku, tak výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Všechna tato rozhodnutí společně považuje stěžovatel za exekuční titul. Krajský soud podle stěžovatele také nesprávně zhodnotil námitku stěžovatele, že mu dodnes nebyla výzva podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků doručena. Mezi stěžovatelem a finančním úřadem je nesporné, že tato výzva byla doručena stěžovateli a nikdy nebyla doručena jeho daňovému poradci. Z dokumentů předložených krajskému soudu vyplývá, že již od roku 1997 byl za stěžovatele oprávněn jednat samostatně předseda představenstva a že jím byl zvolen právě Ing. L. B., tedy osoba, která plnou moc daňovému poradci udělila. To, že tato skutečnost nebyla zapsána do obchodního rejstříku, nemůže na platnosti plné moci nic měnit, neboť zápis způsobu jednání za společnost a zápis osob, které jsou členy představenstva, do obchodního rejstříku je tolik deklaratorní. Stěžovatel odmítá názor krajského soudu, že je významné, že předložil finančnímu úřadu dokumenty svědčící o platnosti plné moci až v roce 2004. Finanční úřad totiž nikdy dříve stěžovatelem předloženou plnou moc nezpochybnil a stěžovatel oprávněně vycházel z předpokladu, že finanční úřad nemá o platnosti plné moci pochybnosti. Stěžovatel opakovaně poukazuje na skutečnost, že finanční úřad ve všech dalších daňových řízeních svá rozhodnutí doručoval jak stěžovateli, tak i jeho daňovému poradci, např. exekuční příkaz ze dne 13. 5. 2003 obdržel daňový poradce dne 21. 5. 2003 a stěžovatel dne 25. 11. 2003, rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 9. 6. 2003 a ze dne 26. 6. 2003 a rozhodnutí o námitce ze dne 27. 6. 2003 obdržel pouze daňový poradce a stěžovatel je neobdržel. Za nesprávný označil stěžovatel i odkaz krajského soudu na princip materiální publicity zápisů v obchodním rejstříku, protože podle přesvědčení stěžovatele je princip materiální publicity principem chránícím dobrou víru v soukromoprávních vztazích a jeho použití ve veřejnoprávním vztahu mezi státem a stěžovatelem není na místě. Navíc v okamžiku, kdy byla finančnímu úřadu předložena plná moc udělena za stěžovatele pouze předsedou představenstva, musela vzniknout u finančního úřadu pochybnost, zda skutečně zápis v obchodním rejstříku odpovídá skutečnosti, a proto nemůže s odkazem na dobrou víru v zápis a priori vycházet z domněnky, že předložená plná moc je neplatná a neučinit nic pro zjištění skutečného stavu věci. Stěžovatel v této souvislosti poukázal i na skutečnost, že právo na právní pomoc v (jakémkoli) řízení je jedním ze základních lidských práv a svobod (čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a že při používání a výkladu příslušných zákonných ustanovení toto základní právo omezujících je třeba šetřit podstaty a smyslu tohoto základního práva (čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod). Stěžovatel je s odkazem na citované články nucen konstatovat, že nepřiměřeně přísným výkladem příslušných zákonných ustanovení se cítí být dotčen na jednom ze svých ústavně zaručených práv. Podle názoru stěžovatele krajský soud rovněž nesprávně zhodnotil námitku týkající se prekluze práva na zaplacení daňového nedoplatku. Stěžovatel je názoru, že vydání platebního výměru není úkonem směřujícím k vyměření, ale je tímto vyměřením a s vyměřením daně zákon z hlediska plynutí lhůt nespojuje stejné následky jako s úkonem směřujícím k vyměření daně. Jestliže podle § 4 odst. 3 zákona č. 212/1992 Sb. je k přetržení prekluzivní lhůty nutný úkon k vyměření nebo vymáhání daně, pak takový úkon učiněn nebyl, a proto došlo k prekluzi práva vymáhat daňový nedoplatek a v důsledku toho zaniklo i ručení uložené stěžovateli zákonem. Vzhledem ke všemu uvedenému stěžovatel navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen.

Finanční úřad ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že předkládá příkaz ředitele č. j. 210188/95 ze dne 1. 7. 1995, který řeší zmocnění k podepisování písemností na Finančním úřadu v Moravské Třebové, z něhož je zřejmé, že podepsaná pracovnice finančního úřadu byla oprávněna podepsat písemnosti napadené stěžovatelem, tj. výzvy k zaplacení daňového

nedoplatku ručitelem. Toto vyplývá z bodu 4 článku „Správce daně referátu majetkových daní, pokut a poplatků“. Z uvedeného příkazu rovněž vyplývá, že s výjimkou vedoucích pracovníků finančního úřadu jsou ostatní pracovníci označováni jako správce daně. K námitce týkající se exekučního titulu doložil finanční úřad, že exekučním titulem v předmětné exekuci byly v souladu s § 73 odst. 4 písm. a) zákona o správě daní a poplatků vykonatelné výkazy nedoplatků. V ostatních bodech setrval finanční úřad na svém vyjádření k žalobě a ztotožnil se se závěry krajského soudu.

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 neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stížní bod, v němž stěžovatel namítal nesprávné právní posouzení jím tvrzené nicotnosti původních rozhodnutí, která byla exekučním titulem v exekučním řízení, tj. platebních výměrů finančního úřadu ze dne 10. 11. 1998, č. 980000910 a č. 980000911, které byly vydány vůči daňovému dlužníkovi – A. Č. T., a. s. v l., Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněným, i když z jiného právního důvodu než krajský soud. Exekučním titulem v exekučním řízení vedeném proti stěžovateli jako ručiteli totiž není, jak tvrdí stěžovatel, platební výměr vydaný vůči daňovému subjektu, ani vykonatelný výkaz nedoplatků, jak se mylně domnívá finanční úřad, ale je jím výzva ručiteli k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka, který neuhradil ve stanovené lhůtě daň, která mu byla finančním úřadem stanovena platebním výměrem. V této souvislosti lze odkázat na konstantní judikaturu Ústavního soudu (nálezy ze dne 10. 7. 2001, sp. zn. IV. ÚS 445/2000 a sp. zn. IV. ÚS 448/2000, ze dne 12. 9. 2001, sp. zn. II. ÚS 445/2000 a ze dne 19. 3. 2002, sp. zn. I. ÚS 448/2000), v nichž je vyjádřen názor, že „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, přičemž 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 ručiteli 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 možno považovat za rozhodnutí, vydané ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., 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“. Protože platební výměr ukládající poplatníkovi povinnost zaplatit daň, v daném případě z převodu nemovitostí, není exekučním titulem pro daňovou exekuci vedenou proti ručiteli, nemůže být v rámci soudního přezkoumávání exekučního příkazu vydaného vůči stěžovateli, který je jako nabyvatel podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ručitelem, posuzována nicotnost takového platebního výměru. Odkaz stěžovatele na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 5 A 99/2001 - 54 je jednak s ohledem na tento právní názor bezpředmětný a jednak nepřípadný, protože se v dané věci nejednalo o exekuční řízení, ale o obnovu řízení ve věci vyměření celního dluhu ručiteli.

Nedůvodný je podle názoru Nejvyššího správního soudu i další stížní bod, v němž stěžovatel namítal nicotnost výzev ze dne 10. 12. 2001 k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem vydaných podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků z důvodu, že v rozporu s § 32 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní a poplatků v nich není označena funkce pověřeného pracovníka správce daně a v rozporu s § 32 odst. 2 písm. c) citovaného

zákona je v nich nesprávně označen dlužník, přičemž požadavek přesného označení příjemce je nutno vyložit tak, že přesně má být označen jak ručitel, tak i daňový dlužník.

Je nesporné, že jednou ze základních náležitostí uvedených v ustanovení § 32 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní a poplatků je vedle vlastnoručního podpisu s uvedením jména a příjmení pověřeného pracovníka správce daně i uvedení jeho funkce. V žádném právním předpisu však není obsažena úprava, o jakou funkci se má jednat. Z citovaného ustanovení ale lze nepochybně dovodit, že podepsat rozhodnutí v daňovém řízení může jen ten pracovník správce daně, který je k takovému podepisování oprávněn podle jeho příslušných interních předpisů. Stěžovatel nezpochybnil oprávněnost Z. Č. podepsat předmětné výzvy, ale namítal, že označení „správce daně“ není označením funkce pověřeného pracovníka správce daně. Z příkazu ředitele Finančního úřadu v Moravské Třebové č. 2/1995 „Zásady pro podepisování písemnosti“, který platil od 1. 7. 1995, vyplývá, že k podepisování písemností byli, s výjimkou vedoucích pracovníků, oprávněni pracovníci finančního úřadu označováni jako správci daně. Toto označení, i když poněkud zavádějící, není označením správce daně ve smyslu § 1 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ale označením funkce pracovníka, který nevykonává žádnou vedoucí funkci. Tak tomu bylo i v daném případě, a proto je tato námitka nedůvodná.

Pokud jde o druhý důvod, který podle stěžovatele způsobuje nicotnost předmětných výzev, je nutno vyjít z § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, z něhož vyplývá, že příjemcem rozhodnutí je ten subjekt, kterému jsou daňovým rozhodnutím ukládána práva nebo povinnosti. Tomuto je také rozhodnutí doručováno, s výjimkou případů, kdy je na základě plné moci zastoupen, neboť v takových případech se rozhodnutí doručuje zástupci (§ 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Příjemcem výzev k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem není subjekt, který má povinnost vyměřenou daň zaplatit, tj. v daném případě převodce, nýbrž ručitel, kterému, jak již bylo výše uvedeno, je teprve výzvou podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ukládána povinnost k zaplacení daňového nedoplatku. Přesné označení příjemce patří nesporně podle § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků mezi základní náležitost rozhodnutí, ale protože převodce nemovitostí nebyl příjemcem rozhodnutí vydaného v daňovém řízení podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nelze na něj vztáhnout požadavek ve smyslu § 32 odst. 2 písm. c) citovaného zákona. Vada způsobující nicotnost rozhodnutí musí být takového druhu a intenzity, aby navodila stav, jako by zde žádné rozhodnutí vůbec neexistovalo. Podle ustálené judikatury, jakož i závěrů právní vědy, nicotnost (neexistenci) správního aktu způsobují vady řízení spočívající například v rozhodování absolutně nekompetentním orgánem, rozhodování podle právního předpisu, který byl přede dnem rozhodnutí bez náhrady zrušen, v absolutním nedostatku zákonem předepsané formy, v naprosté neurčitosti či nesrozumitelnosti obsahu rozhodnutí a v důsledku toho jeho nerealizovatelnosti nebo v absolutní nemožnosti plnění obsahu rozhodnutí. V daném případě Nejvyšší správní soud sice hodnotí označení převodce ve výzvách jako nepřesné, nicméně tato vada zdaleka nedosahuje závažnosti, aby mohla učinit tyto výzvy nicotnými. Stěžovatel také po obdržení výzev nerozporoval, že by mu nebylo známo, koho je pod označením A., a. s., L. 1378, Č. T. třeba rozumět. Za této situace proto není možno výzvy z důvodů namítaných stěžovatelem hodnotit jako nicotné.

Rovněž tak jako nedůvodný posoudil Nejvyšší správní soud další stížní bod týkající se jednak nemožnosti vést proti ručiteli, který podle názoru stěžovatele není daňovým dlužníkem, exekuci podle § 73 odst. 6 písm. a) zákona o správě daní a poplatků a jednak neexistence platného exekučního titulu. Podle § 57 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků

je daňovým dlužníkem každý, kdo je podle zvláštního zákona povinen platit daň nebo vybranou a sraženou daň odvádět. Ačkoliv tato zákonná definice přímo indikuje, že daňovým dlužníkem je poplatník, tj. ten, kdo je povinen daň platit, a plátce, tj. ten, kdo je povinen vybranou či sraženou daň odvádět, zahrnuje jak daňové subjekty, tak i jiné osoby povinné platit daň (např. ručitele). Za daňového dlužníka lze tedy považovat každý subjekt s daňovou povinností. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 - 48, v němž již byl vyjádřen právní názor, že doručením výzvy podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se ručitel stává daňovým dlužníkem, jemuž vzniká platební povinnost. Na správnosti tohoto závěru nemůže nic změnit ani to, že zákon o správě daní a poplatků, např. v § 73 odst. 8, 9, 10 hovoří o daňovém dlužníkovi i ručiteli, neboť se jedná o superfluum, které zbytečně vyvolává nejasnosti. Vzhledem k závěru, že ručitel má postavení daňového dlužníka, není exekuční příkaz nicotný, byla-li jím nařízena vůči stěžovateli exekuce podle § 73 odst. 6 písm. a) zákona o správě daní a poplatků.

K námitce stěžovatele, že exekuční příkaz je neplatný (nicotný) i proto, že vůbec neexistuje platný exekuční titul, když neplatností (nicotností) trpí jak platební výměry vůči původnímu daňovému dlužníku, tak výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, přičemž všechna tato rozhodnutí společně považuje stěžovatel za exekuční titul, odkazuje Nejvyšší správní soud na výše vyjádřené právní názory týkající se platebních výměrů ze dne 10. 11. 1998 a výzev ze dne 10. 12. 2001.

Protože již výše byly uvedeny důvody, pro které je v případě stěžovatele exekučním titulem výzva podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, je nutno zaujmout stanovisko k dalšímu stížnímu bodu, v němž stěžovatel dovozuje, že mu nebyly předmětné výzvy řádně doručeny. Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 2. 7. 2001 udělil stěžovatel plnou moc Ing. Z. U. „pro veškeré úkony před správcem daně, s výjimkou daně z nemovitostí a reklamací dle § 53 zákona č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění“ a tato plná moc byla podepsána za stěžovatele Ing. L. B., předsedou představenstva. Podle výpisu z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Hradci Králové byl v oddíle B, vložka 1039 zapsán dne 28. 12. 1993 stěžovatel jako právnická osoba. Následně dne 24. 4. 1996 byl jako člen představenstva zapsán Ing. L. B. a výmaz tohoto zápisu byl proveden 13. 12. 2002. Doručení výzev ze dne 10. 12. 2001 finančním úřadem stěžovateli dne 14. 12. 2001 a nikoliv Ing. Z. U., není podle Nejvyššího správního soudu nezákonným postupem, když podle zápisu v obchodním rejstříku platného ke dni doručení výzev byl oprávněn za stěžovatele podepisovat buď společně předseda nebo místopředseda a jeden člen představenstva anebo představenstvem jmenovaný ředitel společnosti (není-li předsedou nebo místopředsedou představenstva společnosti), a to na základě písemného zmocnění. Podle uvedeného výpisu nebyl Ing. L. B. ze žádného titulu oprávněn sám podepisovat a tedy ani podepsat za stěžovatele plnou moc opravňující Ing. Z. U. k zastupování stěžovatele. Tvrzení stěžovatele, že krajský soud nesprávně zhodnotil jeho námitku, že mu dodnes nebyla výzva podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků doručena, je podle názoru Nejvyššího správního soudu zcela nedůvodné. Je totiž zcela neakceptovatelné přesvědčení stěžovatele, že princip materiální publicity zápisů v obchodním rejstříku je principem chránícím dobrou víru v soukromoprávních vztazích a jeho použití ve veřejnoprávním vztahu mezi státem a stěžovatelem není na místě. K této otázce zaujal shodný právní názor jak Nejvyšší soud, tak i Ustavní soud a Nejvyšší správní soud nemá důvod ani ve vztahu k subjektům veřejné správy se od těmito soudy vyslovených právních názorů odchýlit. Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 11. 3. 2002, sp. zn. 33 Odo 804/2001 uvedl s odvoláním na § 27 odst. 2 obch. zák., že „Negativní stránka principu materiální publicity obchodního rejstříku upravená v tomto

ustanovení je přitom formulována zcela objektivně, nezávisí na zavinění a působí proti všem. Proto není podstatné, zda případnou nesprávnost zápisu v obchodním rejstříku způsobila sama osoba, které se zápis týká, nebo osoba jiná (např. zakladatel obchodní společnosti), anebo rejstříkový soud. Jakýkoli jiný výklad ustanovení § 27 odst. 2 věta druhá obch. zák. by byl v rozporu s obsahem negativní stránky principu materiální publicity, která sleduje naplnění jedné ze zásad, kterými se řídí obchodní zákoník (§ 1 odst. 2 obch. zák.) - zásady ochrany třetích osob - neboť by zákonem požadovanou objektivní ochranu nezajišťoval.“ Stejně i Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 1997, sp. zn. IV. ÚS 285/96 vyslovil právní názor, že „Ustanovení § 27 odst. 2 poskytující ochranu tomu, kdo jedná v důvěře v zápis do obchodního rejstříku, vyjadřuje pak princip "materiální publicity", resp. veřejné důvěry (víry), jenž společně s principem "formální publicity", vyplývajícím z ustanovení § 200c o. s. ř., se vztahuje nejen na účastníky řízení, ale i na rozhodující soudní orgán“. Jednal-li v daném případě finanční úřad v důvěře v zápis do obchodního rejstříku, nelze z ničeho dovozovat, že u něj měla vzniknout pochybnost o tom, zda zápis v obchodním rejstříku odpovídá skutečnosti. Naopak byl to stěžovatel, který měl při předložení plné moci podepsané způsobem, který nebyl v souladu se zápisem v obchodním rejstříku, doložit skutečnosti prokazující oprávněnost Ing. L. B. plnou moc podepsat. V žádném případě nelze v této souvislosti dovodit porušení čl. 37 odst. 2 a čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), jak se snaží dovozovat stěžovatel. Podle čl. 37 odst. 2 Listiny má každý právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení. Hlavní význam práva na právní pomoc je v tomu odpovídající veřejnoprávní povinnosti orgánů uvedených v citovaném článku nebránit účastníku řízení, aby v řízení využíval právní pomoci. Podle citovaného článku tak žádný z uvedených orgánů nesmí bránit oprávněnému zástupci poskytujícímu právní pomoc, aby se účastnil řízení, aby v řízení jednal jménem zastoupeného, zejména, aby jeho jménem podával návrhy, nesmí bránit zastoupenému, aby se v průběhu řízení se svým zástupcem radil, atd. O žádnou takovou situaci se v daném případě nejednalo. Zcela nepřípadné je tvrzení stěžovatele o porušení čl. 4 odst. 4 Listiny, neboť tento článek obsahuje obecné interpretační pravidlo pro tvorbu právních předpisů i výklad a aplikaci ustanovení o mezích základních práv a svobod.

Poslední stížní bod týkající se prekluze práva na zaplacení daňového nedoplatku podle § 4 odst. 3 zákona č. 212/1992 Sb. je zcela nedůvodný. Otázky, které v této souvislosti krajský soud řešil, tj. zda došlo či nedošlo k zániku práva na zaplacení daně a zda úkonem směřujícím k vyměření daně je i úkon, kterým správce daně daň stanoví, jsou pro posouzení tohoto jak žalobního, tak shodného stížního, bodu zcela právně irelevantní. Navíc při jejich řešení nebylo vůbec rozlišováno mezi promlčením a prekluzí jako mezi dvěma naprosto rozdílnými právními instituty. Citované ustanovení stanovilo, že daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popř. dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň, zatímco zákon ČNR č. 337/1992 Sb. v § 70 odst. 1 stanovil, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, v kterém se stal tento nedoplatek splatným. Ze srovnání textů těchto citovaných ustanovení vyplývá, že jsou v rozporu. Protože se jednalo o právní předpisy stejné právní síly a zákon č. 212/1992 Sb. byl právním předpisem České a Slovenské federativní republiky (dále jen „ČSFR“) a zákon č. 337/1992 Sb. právním předpisem České republiky, bylo třeba od 1. 1. 1993 postupovat podle čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., podle něhož v případě rozporu mezi právními předpisy České republiky vydanými před zánikem ČSFR a předpisy uvedenými v čl. 1 odst. 1 (tj. ústavní zákony, zákony a ostatní právní předpisy České a Slovenské Federativní Republiky platné v den zániku České a Slovenské Federativní Republiky) téže právní síly se postupuje podle právního předpisu České republiky. Z těchto důvodů má zákon o správě daní a poplatků

přijatý dne 5. 5. 1992 bývalou Českou národní radou přednost před zákonem č. 212/1992 Sb., který v důsledku toho nelze aplikovat, takže otázka prekluze práva na zaplacení daňového nedoplatku ve smyslu § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb. je zcela bezpředmětná.

Nejvyšší správní soud z důvodů výše uvedených podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. 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.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu úřadu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 28. února 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu