

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Ing. V. R.,** zastoupeného JUDr. Jiřím Lukášem, advokátem se sídlem Ústí nad Orlicí, Komenského 160 proti žalovanému **Finančnímu ředitelství Hradec Králové,** se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2004, č. j. 31 Ca 70/2003 - 22,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2003, č. j. 1754/150/2003 zamítající odvolání proti exekučnímu příkazu vydanému podle § 73 odst. 6 písm. b) a podle § 73 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) Finančním úřadem Žamberk dne 29. 1. 2003 pod č. j. 5634/03/275901/7376 a přikazujícímu plátci mzdy J. R., aby prováděla ze mzdy dlužníka stanovené srážky až do výše vykonatelného nedoplatku a nevyplácela sražené částky dlužníkovi, a to k vymožení nedoplatku vyplývajícího z vykonatelného výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 28. 8. 2001.

Krajský soud v napadeném rozsudku vyjádřil názor, že i když se jednalo o nedoplatek na dani z obratu z r. 1992, nedošlo k jeho promlčení, neboť lhůta stanovená v § 16 zákona

o dani z obratu (za užití přechodných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty) počínající dnem 1. 1. 1995 začala běžet znovu v důsledku úkonů správce daně, a to ode dne 1. 1. 1995 (vydání platebního výměru ze dne 9. 8. 1994), dále ode dne 1. 1. 1997 (výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 3. 6. 1996 a ze dne 25. 9. 1996), poté ode dne 2. 12. 2000 (ukončení konkursního řízení). Za vykonatelný exekuční titul označil krajský soud výzvu k úhradě daňového nedoplatku ručitelem vydanou podle § 57 odst. 5 daňového řádu dne 25. 9. 1996 a výkaz nedoplatků sestavený ke dni 28. 8. 2001; současně vyjádřil názor, že tímto titulem není platební výměr ze dne 9. 8. 1994 ukládající povinnost obchodní společnosti R. v. o. s. Postavení žalobce jako dlužníka soud odvodil od ust. § 57 daňového řádu a ze skutečnosti, že byl společníkem a statutárním orgánem této společnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti odkazující na ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. poukázal na skutečnost, že nedílnou součástí žaloby učinil i doplnění odvolání ze dne 29. 4. 2003 a tudíž soud nesprávně posoudil právní otázky dané takto vymezenou žalobou „ve spojení s dovoláním ručitele“. Soud nesprávně posoudil námitku neurčitosti, nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, z něhož nelze zjistit vymáhanou výši daňového nedoplatku, zejména výši dosud splacenou - tedy není jasný rozsah ručení. Z těchto důvodů a proto, že toto rozhodnutí ani nemá oporu ve spisech, jde o rozhodnutí nezákonné. Stěžovatel vůbec nemůže být v pozici daňového dlužníka, neboť je toliko ručitelem veřejné obchodní společnosti ve smyslu obchodního zákoníku. K tomu poukázal na judikaturu (R-40/1998) podle níž na základě rozhodnutí ukládajícího povinnost veřejné obchodní společnosti nelze nařídit výkon rozhodnutí vůči společníkovi. Napadené rozhodnutí tak bylo vydáno podle nezpůsobilého exekučního titulu. Stěžovatel v řízení rovněž vznesl námitku promlčení podle zákona o dani z obratu, který má přednost před daňovým řádem a opačný názor soudu představuje nepřípustnou retroaktivitu směřující v neprospěch stěžovatele. Podrobně byla tato námitka vznesena v doplnění odvolání ručitele ze dne 29. 4. 2003 a názor soudu je nesprávný. Proto stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření s odkazem na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

O důvodnosti kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížností je namítáno v prvé řadě, že soud při vypořádání žalobních námitek nepřihlížel k tomu, že součástí žaloby byl i odkaz na odvolání podané ve správním řízení, resp. jeho doplněk. V daném případě by se ale nemohlo jednat o tvrzený kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť ten míří jen proti nesprávnému posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nevypořádání se s žalobními námitkami by také bylo vadou rozsudku, ovšem podřaditelnou pod ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Žaloba v daném případě stála na tvrzení nepřezkoumatelnosti, neurčitosti a nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného (nedostatek specifikace výše nedoplatku, neexistence ručení, nepodložení rozhodnutí obsahem spisu), na tvrzení, že žalobce není daňovým dlužníkem, ale pouze ručitelem podle obchodního zákoníku, na nezpůsobilosti exekučního titulu (platebního výměru ukládajícího povinnost společnosti R. v. o. s.) pro rozpor s rozhodnutím R 40/1998 a na nesprávnosti posouzení námitky promlčení. V závěru odst. III. žaloby je uvedeno, že žalobce si k žalobě dovoluje připojit kopii doplnění odvolání ručitele ze dne 29. 4. 2003 a zdvořile žádá soud, aby skutečnosti v tomto podání uvedené vzal vážený soud jako nedílnou součást této žaloby. Toto doplnění odvolání však k žalobě nebylo připojeno a

přesto, že krajský soud v rozsudku konstatuje, že bylo doručeno až po rozhodnutí soudu, soudní spis je neobsahuje vůbec. Soudu však byl jeho obsah seznatelný ze správního spisu předloženého žalovaným. Otázkou tak zůstává, zda byl krajský soud povinen se námitkami obsaženými v doplnění odvolání proti exekučnímu příkazu zabývat na základě odkazu v žalobě či nikoliv.

Žaloba proti správnímu rozhodnutí musí mimo obecných náležitostí podání obsahovat i náležitosti stanovené v § 71 odst. 1 s. ř. s. , mezi nimi podle písm. d) žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky za nezákonné nebo nicotné. Napadeným rozhodnutím pak je vždy rozhodnutí vydané po vyčerpání řádných opravných prostředků. Již z toho je zřejmé, že důvody odvolání podaného ve správním řízení a důvody žalobní směřují proti jiným aktům (proti rozhodnutím vydaným v různých instancích). Nepřípustnost vymezení žalobních bodů odkazem na opravný prostředek podaný ve správním řízení vyplývá i z konstantní judikatury (srovnej např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 8. 1997, č. j. 6A 40/96 - 140 zveřejněný v časopise Soudní judikatura ve věcech správních pod č. 656/2000). Pouze pokud by žalobce žalovanému vytýkal, že se v napadeném rozhodnutí s odvolacími důvody nevypořádal, bylo by možno v žalobě na odvolání odkázat; bez konkretizace však jen s připojením textu tohoto odvolání nejpozději do konce žalobní lhůty (§ 72 odst. 1, § 71 odst. 2 s. ř. s.). Za popsané situace krajský soud nebyl povinen vypořádat se v rozsudku s námitkami obsaženými v doplnění stěžovatelova odvolání a neobsaženými výslovně v žalobě; přitom námitky v žalobě výslovně obsažené soud zhodnotil. Tato kasační námitka není důvodná.

Dále stěžovatel tvrdí, že rozhodnutí žalovaného je neurčité, nepřezkoumatelné a nesrozumitelné, neboť z něho není jasný rozsah ručení a krajský soud k tomu nepřihlížel. Pokud by soud nepřihlédl k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost, mohlo by se jednat o kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (nikoliv písm. a/). K tomu je třeba ze spisu nejprve poukázat na exekuční příkaz vydaný Finančním úřadem v Žamberku dne 29. 1. 2003, který obsahuje označení dlužníka (R. v. o. s.) i ručitele (stěžovatel), vymezuje komu se ukládá povinnost srážek (J. R.), na základě čeho (vykonatelného výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 28. 8. 2001 k rozhodnutí ze dne 9. 8. 1994, č. j. FÚŽ/175/94/JC), uvádí, že jde o úhradu dluhu na dani z obratu, výši nedoplatku (999 521 Kč), zvýšení o exekuční náklady (19 990 Kč) a poučení o opravném prostředku vzhledem k tomu, že exekučnímu příkazu nepředcházela výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. Rozhodnutí žalovaného pak obsahuje výrok o zamítnutí odvolání proti tomuto exekučnímu příkazu a odůvodnění, v němž je uvedena původní výše nedoplatku (22 747 185 Kč) a konstatována částečná úhrada v konkursním řízení. Výše nedoplatku, pro který je vedena exekuce, je konstatována v rámci specifikace exekučního příkazu, o němž bylo rozhodováno. Rozhodnutí žalovaného ponechalo beze změny výrok exekučního příkazu, který byl dostatečně určitý a srozumitelný a vypořádalo se s odvolacími důvody ve smyslu § 50 odst. 7 daňového řádu. Takové rozhodnutí nelze označit za nepřezkoumatelné, neurčité ani nesrozumitelné.

Pokud jde o nedostatek opory rozhodnutí ve spise, rovněž se stěžovatelem nelze souhlasit. Předeslat třeba, že ani v tomto případě by se nemohlo jednat o kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť i na tyto případy pamatuje ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Rozhodnutí žalovaného vychází ze skutečnosti, že společnost R. v. o. s. dlužila na dani z přidané hodnoty za rok 1992 částku 18 964 000 Kčs a včetně 20% zvýšení jí tato částka byla předepsána k úhradě (zpráva o kontrole daně z obratu obsahující

platební výměr ze dne 9. 8. 1994, č. j. FÚŽ/175/94/JC). Spis dále obsahuje výzvu č. 47/96 ze dne 3. 6. 1996 vydanou podle § 73 odst. 1 daňového řádu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě adresovanou R. v. o. s, výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem vydanou podle § 57 odst. 5 daňového řádu k zaplacení stejného nedoplatku na dani z obratu a nedoplatků na DPH adresovanou stěžovateli jako ručiteli a jemu také doručenou, usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 10. 1997, č. j. K 60/97 - 41 o prohlášení konkursu na v. o. s. R., přihlášení pohledávek Finančním úřadem Žamberk ze dne 11. 11. 1997, usnesení téhož soudu ze dne 9. 11. 2000 o zrušení konkursu po splnění rozvrhového usnesení a výkaz nedoplatků sestavený ke dni 28. 8. 2001. Všechny skutečnosti tvrzené žalovaným v odvolacím rozhodnutí ve spise obsaženy jsou a nelze tak dospět k závěru, že rozhodnutí žalovaného nemá oporu ve spise nebo je s ním v rozporu, a že pro tuto vadu měl soud rozhodnutí žalovaného zrušit. Ani tato kasační námitka není důvodná.

Tvrzené nesprávné posouzení postavení stěžovatele jako dlužníka a neexistenci exekučního titulu by bylo možno podřadit tvrzenému kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V daném případě byla povinnost úhrady daně uložena platebním výměrem společnosti R. v. o. s., vůči stěžovateli jako ručiteli však rozhodnutím, proti němuž mohl uplatnit námitku, že není ručitelem, byla výzva ze dne 25. 9. 1996, která mu byla doručena 3. 10. 1996. Jednalo se o výzvu podle § 57 odst. 5 daňového řádu a proti ní se ručitel může odvolat mj. i z důvodů, že ručitelem není. Tedy jen v řízení o této výzvě se mohl stěžovatel domáhat určení, že ručitelem není (v řízení odvolacím a případně i žalobou na soudě). Pokud tak neučinil, v řízení exekučním již tyto podmínky znovu zkoumat nelze. Právní mocí této výzvy nabyl stěžovatel postavení daňového dlužníka podle § 57 odst. 1, 5 daňového řádu. Krajský soud proto nebyl povinen zkoumat věcně námitku, že stěžovatel postavení dlužníka nemá, neboť nemůže ručit za dluh společnosti, jejímž byl společníkem, a že proti němu nemůže být proto vedena exekuce. Krajský soud mohl pouze zkoumat, zda jsou splněny podmínky exekuce, tj. nezaplacený daňový dluh daňového dlužníka. Postavení daňového dlužníka stěžovatel nabyl na základě předmětné výzvy a přímým exekučním titulem pak byl výkaz nedoplatků (§ 73 odst. 4 písm. a/ s. ř. s.), proti jehož správnosti námitky vzneseny nebyly. Proto jen nad rámec nezbytných důvodů lze poznamenat, že nejde o výkon rozhodnutí ukládajícího povinnost společnosti vůči společníku. Stěžovatel byl v rozhodné době společníkem R. v. o. s. (což je zřejmé z výpisu z obchodního rejstříku a stěžovatel to ani nevyvrací) a ručení společníka veřejné obchodní společnosti za její závazky vyplývalo z ust. § 86 obchodního zákoníku. Jako ručiteli mu byla uložena povinnost úhrady výzvou, proti níž zákonným způsobem nebrojil. Proto ani tuto námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Poslední a závažnou námitkou je námitka promlčení. S tou se krajský soud vypořádal poukazem na úkony správce daně výše popsané a ve spise doložené a na rovněž doložené konkursní řízení. Vliv jednotlivých úkonů a vliv konkursního řízení (§ 14 odst. 1 písm. c/ zákona č. 328/1991 Sb.) je v rozsudku krajského soudu podrobně popsán, vychází ze skutečností ve spise doložených a hodnocení zákonu odpovídá. Tvrdí-li stěžovatel, že promlčení mělo být posuzováno podle zvláštního zákona, jímž je zákon o dani z obratu č. 173/1952 (správně má být č. 73/1952) Sb., je třeba poukázat na skutečnost, že právě z tohoto zákona jako rozhodného krajský soud v rozsudku vycházel. Žalovaný sice vycházel v napadeném rozhodnutí z daňového řádu, ovšem soud dospěl k závěru, že ani při užití správného zákona daňový nedoplatek promlčený není. Podle § 70 odst. 1 daňového řádu se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se tento nedoplatek stal splatným. Podle odst. 2 téhož ustanovení se promlčecí lhůta přerušuje a počíná běžet znovu po uplynutí kalendářního

roku, v němž byl daňový dlužník zpraven o úkonu směřujícímu k vybrání zajištění nebo vymožení nedoplatku. Podle § 97 se však toto ustanovení použije jen nestanoví-li zvláštní zákon jinak. Tímto zvláštním a jinak stanovícím zákonem skutečně je zákon o dani z obratu. Dluh na dani z obratu vznikl v r. 1992 a podle § 16 odst. 1 zákona č. 173/1952 Sb. nebylo možno daň požadovat, jestliže uplynuly tři roky od konce kalendářního roku, v němž vznikla zdanitelnost obratu. Podle odst. 2 téhož ustanovení běžela promlčecí lhůta znovu od uplynutí kalendářního roku, v němž byl podnik zpraven o úkonu ke zjištění nebo vymáhání daně. Zákon o dani z obratu byl zrušen zákonem č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty a podle § 54 odst. 1 tohoto zákona se podle dosavadních předpisů posuzují lhůty, které začaly běžet přede dnem účinnosti tohoto zákona a dále lhůty upravující nároky podle tohoto zákona vzniklé po účinnosti tohoto zákona. Pro daňové povinnosti za rok 1992 a předchozí léta se použijí dosavadní předpisy upravující daň z obratu. Krajský soud při hodnocení námitky promlčení vycházel ze lhůty stanovené v § 16 odst. 1 zákona o dani z obratu a hodnotil úkony správce daně ve smyslu odst. 2 téhož ustanovení. Tento zákon nestanovil žádnou mez, po které by již nemohla další nová lhůta začít běžet, takovou hranici má daňový řád v § 70 odst. 2 a činí 20 let počítaných od konce roku, ve kterém se nedoplatek stal splatným. Porušení této lhůty namítáno není a ani k němu nedošlo. Náležitostí kasační stížnosti je tvrzení porušení zákona, kterého se dopustil soud. Stěžovatel v daném případě nepřípustně odkazuje na argumentaci uplatněnou v odvolání proti exekučnímu výměru, aniž tyto námitky konkretizuje a aniž zohledňuje, že se žalobní námitkou proti užití daňového řádu při posouzení promlčení se krajský soud v rozsudku vypořádal. Skutečnost, že žalovaný vycházel při posouzení promlčení nesprávně z daňového řádu není za situace, kdy k promlčení nedošlo ani podle zákona o dani z obratu, důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného. Krajský soud proto nepochybil ani v právní úvaze ani při posouzení důsledků nesprávné argumentace žalovaného. Tuto kasační námitku rovněž neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

Nejvyšší správní soud neshledal naplnění žádné z tvrzených kasačních námitek, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 17. března 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu