



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, za účasti **A. V.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Žitkova 9, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2005, č. j. 15 Ca 73/2004 – 23,

**t a k t o :**

**I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**

**II.** Stěžovatel **je p o v i n e n** zaplatit účastníkovi A. V. náhradu nákladů řízení v částce 2150 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2005, č. j. 15 Ca 73/2004 – 23 bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 16. 3. 2004, č. j. 7633/150/03 a výzva Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 3. 10. 2002, č. j. 83445/02/196940/6658, ve znění rozhodnutí finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 21. 5. 2003, č. j. 52746/03/196940/6823. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že A. V. (dále jen „účastník“) se domáhal vyslovení nicotnosti jak ručitelské výzvy, tak i rozhodnutí stěžovatele, ale krajský soud tato rozhodnutí nicotnými neshledal. Pojem ručení v daňovém řízení upravuje ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném v říjnu 2002 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), podle kterého jsou povinni daňový nedoplatek zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Podle ustanovení § 86 obch. zák. ručí společníci veřejné obchodní společnosti (dále jen „v. o. s.“) za závazky veškerým svým majetkem. Účastník byl a nadále je společníkem společnosti K. a P., transport, v. o. s.,

v důsledku čehož má účastník obchodním zákoníkem stanovenou povinnost ručení. K tomu krajský soud podotkl, že z ustanovení § 86 obch. zák. jednoznačně vyplývá, že společník v. o. s. ručí za všechny závazky této společnosti, tedy i včetně jejich daňových nedoplatků. Ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků hovoří o tom, že za splnění stanovených podmínek mají ručitelé povinnost zaplatit daňový nedoplatek. Nic víc, nic méně. Pojem daňového nedoplatku přitom není v zákoně o správě daní a poplatků výslovně definován, takže jeho vymezení je zapotřebí provést na základě souvisejících ustanovení citovaného zákona. Krajský soud má především na mysli ustanovení § 63 citovaného zákona, které je nadepsáno jako „daňové nedoplatky a penále“, z čehož je patrné, že zákonodárce daňový nedoplatek a penále rozlišuje, tj. že se jedná o dva rozdílné pojmy. Zcela zřetelně to pak vyplývá z odstavců prvního a druhého citovaného ustanovení. Lze tedy dovodit, že pojem daňový nedoplatek představuje daň, která nebyla uhrazena v době její splatnosti, když naproti tomu penále znamená sankci za včasné neuhrazení této daně. Takové vymezení obou pojmů odpovídá tomu, že podle § 58 zákona o správě daní a poplatků je penále příslušenstvím daně a sleduje její osud. Uvedené úvahy vedly krajský soud k závěru, že podle ustanovení § 57 odst. 5 věta první zákona o správě daní a poplatků jsou ručitelé povinni zaplatit pouze daň a nikoliv také penále, které vzniklo jejich včasným neuhrazením. V důsledku toho krajský soud konstatoval, že správce daně i finanční ředitelství porušily citované ustanovení, neboť účastníka vyzvaly k uhrazení penále. Za této situace považoval krajský soud za nadbytečné zabývat se tím, zda ručitelská výzva byla či nebyla vydána po marném uplynutí promlčecí lhůty, když výzva k zaplacení daňového penále ručitelem nemohla být v souladu se zákonem o dani a poplatků správcem daně vydána.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu nezákonnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud vyložil nesprávně pojem „daňový nedoplatek“ uvedený v ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tak, že „pojem daňový nedoplatek představuje daň, která nebyla uhrazena v době její splatnosti, když naproti tomu penále znamená sankci za včasné neuhrazení této daně“. Stěžovatel poukázal na to, že na základě citovaného ustanovení jsou daňový nedoplatek povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Pojem daňový nedoplatek není v zákoně o správě daní a poplatků definován, ale z jeho ustanovení § 62 odst. 1 vyplývá, že za daňový nedoplatek se považují veškeré neuhrazené předepsané platební povinnosti evidované na osobních daňových účtech daňových dlužníků. Pojem daňový nedoplatek má tedy širší obsah než pojem daň a lze do něj zahrnout i příslušenství daně. Pokud by ručitel podle ustanovení § 57 odst. 5 citovaného zákona ručil pouze za daň, bylo by to takto v uvedeném ustanovení definováno. Daňovým dlužníkem je podle odst. 1 citovaného ustanovení každý, kdo je povinen podle zvláštního zákona platit daň. Takto definovaný dlužník, pokud je v prodlení s placením splatné částky daně, je podle ustanovení § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků povinen platit penále. Z citovaného ustanovení vyplývá, že daňový nedoplatek zahrnuje také příslušenství, když je v něm uvedeno, že nedoplatek na příslušenství se nepenalizuje. Z citovaného ustanovení vyplývá rozlišení nedoplatku daně a nedoplatku na poplatcích a příslušenství daně. Obecně tyto nedoplatky označuje citovaný zákon jako daňový nedoplatek. Ručitel tedy ručí za platební povinnost daňového dlužníka vyplývající nejen z ustanovení § 57 odst. 1 citovaného zákona, což by muselo být výslovně v odst. 5 citovaného ustanovení uvedeno odkazem na uvedené ustanovení, ale i za platební povinnost daňového dlužníka vyplývající z ustanovení § 63 citovaného zákona. Pojem daňový nedoplatek je kromě ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků uveden v ustanovení §§ 65, 66, 70 a 73 citovaného zákona. Ze všech těchto ustanovení je zřejmé, že pojem daňový nedoplatek zahrnuje nejen daň, ale i její příslušenství. Pokud by daňovým nedoplatkem byla

pouze daň, nebylo by možné penále prominout, odepsat ani vymáhat. Jak vyplývá např. z rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 485/98 nejsou poznámky pod čarou či vysvětlivky normativní, přesněji závaznou, součástí pravidla chování. Proto stejně jako jiné části právního předpisu (jeho nadpis, označení částí, hlav, dílů, oddílů, paragrafů) jsou pouhou legislativní pomůckou, která nemůže být závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování. V rozporu s tímto názorem Ústavního soudu vycházel krajský soud při výkladu ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků z nadpisu ustanovení § 63 citovaného zákona, které je nepřesné vzhledem k jeho obsahu. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud správně posoudil právní otázku pojmu daňový nedoplatek uvedený v ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Proto tvrdí, že kasační stížnost je nedůvodná a rozhodnutí krajského soudu zákonné. Citované ustanovení je ustanovením hmotněprávním a z toho vyplývá, že daňový nedoplatek je pouze daň, nikoliv sankce, tedy penále za včasné neuhrazení daně. Pokud se stěžovatel odvolává na ustanovení §§ 65, 66, 70 a 73 citovaného zákona, jedná se o ustanovení procesněprávní, která jsou pro výklad ustanovení § 57 citovaného zákona nerozhodná. Proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, je třeba uvést, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis než který měl správně použít nebo jinou právní normu správně použitého právního předpisu než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. Právní otázkou, jež měla být podle stěžovatele v řízení krajským soudem posouzena vadně, je, zda daňový nedoplatek zahrnuje také penále a zda se tedy ručení společníka v. o. s. vztahuje také na příslušenství daně, jímž je v daném případě penále.

Podle ust. § 86 věta druhá obch. zák. ručí společníci v. o. s. za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně.

Podle ust. § 57 odst. 5 věta první zákona o správě daní a poplatků jsou povinni daňový nedoplatek zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni.

Z citovaného ustanovení vyplývá, že ručitel má povinnost uhradit za daňového dlužníka daňový nedoplatek, jsou-li splněny dvě podmínky. První podmínkou je, že mu zákon tuto povinnost ukládá, tedy že jej za ručitele označuje (v daném případě obch. zákoník) a druhou podmínkou je, že je ke splnění této povinnosti správcem daně vyzván. Obě tyto podmínky byly v daném případě splněny a účastník v souladu s ust. 57 odst. 5 věta třetí zákona o správě daní a poplatků v odvolání, a poté shodně i v žalobě, namítal, že ručení bylo vůči němu uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu.

Ačkoliv i předpisy soukromého práva určují, kdo je ručitelem, je v daňovém řízení institut ručení upraven zákonem o správě daní a poplatků odlišně od obecné úpravy ručení v soukromém právu, ať už obsažené např. v občanském nebo obchodním zákoníku.

Pokud jde o rozsah ručitélského závazku ve vztahu k daňovému dlužníkovi, stanoví zákon o správě daní a poplatků v ust. § 57 odst. 5 věta první zákona o správě daní a poplatků v podstatě lakonicky jen, že také ručitelé jsou povinni zaplatit daňový nedoplatek, aniž by pojem daňového nedoplatku citovaný zákon jakkoliv vymezil. Nelze však mít nepochybně žádné pochybnosti o tom, že smyslem právní úpravy ručení v daňovém řízení, jak také judikoval Ústavní soud v usnesení ze dne 24. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 696/02, je zajištění platby daně.

Stěžovatel svou argumentaci, o kterou opírá svůj závěr, že daňový nedoplatek zahrnuje také penále, staví na § 62 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Podle názoru Nejvyššího správního soudu však z tohoto ustanovení pro posouzení, zda daňový nedoplatek zahrnuje jak dlužnou daň, tak i penále, nelze nic dovodit. Citované ustanovení totiž především detailně upravuje způsob evidence daní a dále povinnosti správce s touto evidencí související, např. exekuční zajištění a vymáhání nedoplatků, vystavování potvrzení o stavu účtů daňových dlužníků. Z dikce odst. 1 věty první citovaného ustanovení, že předmětem evidence příjmů je zachycování daňových a platebních povinností, jejich úhrad nebo zániků a z toho vyplývajících daňových přeplatků a nedoplatků, nelze dovodit nic ve vztahu k rozsahu ručitélského závazku.

Naproti tomu krajský soud argumentuje ustanovením § 63 zákona o správě daní a poplatků, který rozlišuje daňové nedoplatky a penále. I když podle nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999 sp. zn. II. ÚS 485/98 je označení paragrafů, (stejně jako nadpisu právního předpisu, označení částí, hlav, dílů a oddílů) pouhou legislativní pomůckou, která nemůže být závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování, v daném případě, jak na to také důvodně poukázal krajský soud, i z textu citovaného ustanovení vyplývá, že zákonodárce rozlišuje mezi daňovým nedoplatkem a penále, neboť daňový nedoplatek je základem, od něhož se odvíjí výše penále v případě prodlení daňového dlužníka s placením splatné daně (odst. 1 a 3 citovaného ustanovení). Shodný závěr lze dovodit i z ustanovení § 58 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož je penále příslušenstvím daně, které, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. Z toho tedy vyplývá, že penále není integrální součástí daně. Tento závěr lze argumentačně podpořit také poukazem na ust. § 1, v němž jsou pod legislativní zkratku „daň“ zahrnuty daně, poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně, nikoliv příslušenství daně. Výčet toho, co je pod legislativní zkratku „daň“ zahrnuto je taxativní, takže nic dalšího pod tento pojem nelze podřadit. Navíc pokud by příslušenství bylo daní ve smyslu uvedené legislativní zkratky, pak by zcela jistě nesledovalo svůj vlastní osud. Protože tedy ručitel z důvodů výše uvedených ručí za daňový nedoplatek, který nezahrnuje penále předepsané daňovému dlužníkovi, neshledal Nejvyšší správní soud napadený rozsudek z důvodu namítaného stěžovatelem nezákonným.

Proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost jako nedůvodnou v souladu 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. Protože účastník měl ve věci úspěch, přiznal mu Nejvyšší správní soud právo na náhradu nákladů ve výši 2150 Kč , což je odměna za právní zastoupení (2 úkony právní služby po 1000 Kč podle ust. 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a náhrada hotových výdajů 2 x 75 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky).

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

V Brně dne 21. prosince 2006

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu