



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **S. J.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Zítkova 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2003, č. j. 508/150/03, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 6. 2004, č. j. 15 Ca 168/2003 - 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 6. 2004, č. j. 15 Ca 168/2003 - 25, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 9. 6. 2003, č. j. 508/150/03, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 26. 9. 2002, č. j. 81854/02/196940/6656 – výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Tímto rozhodnutím byl žalobce vyzván dle § 57 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 5. 2006, a § 86 obchodního zákoníku jako ručitel k zaplacení daňového nedoplatku daňového dlužníka J. – o. h. n. v. o. s. (nyní v likvidaci), jejímž byl do dne 5. 4. 2002 společníkem, a to penále na dani důchodové ve výši 31 450 Kč, splatného dne 22. 2. 1995.

Krajský soud v Ústí nad Labem k žalobě rozhodnutí žalovaného i správce daně prvního stupně zrušil. V odůvodnění se zabýval zejména výkladem pojmu „daňový nedoplatek“ užitého v § 57 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 5. 2006, přičemž uzavřel, že tento pojem představuje daň, která nebyla uhrazena v době její splatnosti, naproti tomu penále znamená sankci za včasné neuhrazení této daně. Podle uvedeného

ustanovení jsou tak ručitelé povinni zaplatit pouze daň, nikoliv však již penále, které vzniklo jejím včasným neuhrazením.

Proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též stěžovatel) včas kasační stížnost. Uvedl, že pojem daňového nedoplatku není v daňovém řádu definován, ale z jeho § 62 odst. 1 vyplývá, že za daňový nedoplatek se považují veškeré neuhrazené předepsané platební povinnosti evidované na osobních daňových účtech daňových dlužníků. Pojem daňového nedoplatku má tedy širší obsah než pojem daně a lze do něj zahrnout i příslušenství daně. To plyne i z § 63 odst. 2 daňového řádu, podle nějž se nedoplatek na příslušenství nepenalizuje. Jak je zřejmé z tohoto ustanovení, rozlišuje daňový řád „nedoplatek daně“ a „nedoplatek na poplatcích a příslušenství daně“; obecně pak označuje tyto nedoplatky jako „daňový nedoplatek“. Ručitel tedy ručí za platební povinnost daňového dlužníka vyplývající nejen z § 57 odst. 1 (k tomu by odst. 5 musel výslovně odkazovat na toto ustanovení), ale též z § 63 daňového řádu. Rozsah pojmu daňového nedoplatku je zjevný i z § 65, § 66, § 70 § 73 daňového řádu: pokud by daňovým nedoplatkem byla pouze daň, nebylo by možno penále prominout, odepsat ani vymáhat. Dále zdůraznil, že § 57 odst. 5 daňového řádu, který zakládá povinnost ručení, neodkazuje jen na daňové zákony, ale i na zákony jiné, v žalobcově případě na § 86 obchodního zákoníku, podle něhož ručí společníci veřejné obchodní společnosti za závazky této společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně.

Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ve vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

V daném případě je mezi účastníky spornou právní otázka rozsahu ručení společníka veřejné obchodní společnosti za daňové nedoplatky této společnosti, resp. otázka, zda pojem „daňový nedoplatek“ (§ 57 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 5. 2006) zahrnuje též příslušenství daně.

Řešením této otázky se již Nejvyšší správní soud zabýval, v rámci jeho rozhodovací činnosti však došlo k judikatornímu rozkolu [a to mezi závěry uvedenými v rozsudku ze dne 21. 12. 2006, č. j. 7 Afs 172/2005 - 54 (www.nssoud.cz), a v rozsudku ze dne 25. 4. 2007, č. j. 1 Afs 93/2006 - 48 (publikovaném pod č. 1263 Sb. NSS)], posuzovaná věc proto byla podle § 17 odst. 1 s. ř. s. předložena rozšířenému senátu. Ten usnesením ze dne 24. 7. 2007, č. j. 1 Afs 101/2004 - 58, rozhodl tak, že „*společníci veřejné obchodní společnosti ručí za daňové nedoplatky ve stejném rozsahu jako společnost sama, tedy nejen za daň samotnou, ale i za příslušenství daně.*“ Současně věc vrátil k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu, jenž je jeho právním názorem vázán.

Vycházející ze závěrů rozšířeného senátu soud shledal, že výklad dané problematiky provedený krajským soudem, byl nesprávný.

Terminologie daňového řádu není (i) v případě pojmu „daňový nedoplatek“ zcela jednotná a důsledná. V § 62 odst. 1 daňového řádu se mluví o evidenci „daňových přeplatků a nedoplatků“, přičemž zjevně do rozsahu tohoto pojmu spadá i příslušenství.

V rubrice § 63 daňového řádu se „daňové nedoplatky“ a „penále“ naproti tomu rozlišují, avšak již v odst. 7 tohoto ustanovení se objevují „daňové nedoplatky“ ve významu, který zahrnuje jak nedoplatky na dani, tak nedoplatky na příslušenství. Podobně je tomu v rubrikách i textu ustanovení § 65, § 66, § 70 a § 73 daňového řádu. Pojem není vymezen ani v § 57 odst. 5 daňového řádu, který ručiteli ukládá zaplatit „daňový nedoplatek“ bez bližší specifikace. Obsah pojmu je tak třeba pro účely projednávané věci nalézt jednak s pomocí zvláštního zákona, který ručení v tomto případě zakládá (zde tedy obchodního zákoníku, který upravuje ručení společníka veřejné obchodní společnosti po stránce hmotněprávní), jednak se zřetelem ke smyslu a obsahu institutu ručení společníka za společnost.

Hmotněprávní institut ručení upravují zvláštní zákony, a povinnosti, které ručiteli stanoví daňový řád, jsou již jen logickými důsledky ručení založeného hmotněprávní úpravou. Právní předpisy veřejného práva mohou upravit zvláště a odchylně i instituty práva soukromého, sleduje-li taková odchylka legitimní účel a je-li i proporcionální. Neučiní-li tak, pak je s těmito instituty nutno zacházet z hlediska jejich tradiční funkce, podstaty a smyslu, který mají v právu soukromém. Základem jejich použití i výkladu je pak přirozeně úprava nacházející se v jejich tradičním prostředí. Ručení je zajišťovacím instrumentem především závazkového práva a jako takové má i význam pro bezporuchové fungování těchto vztahů.

Obsah (a rozsah) ručitelského závazku nelze proto primárně odvozovat z § 57 odst. 1 daňového řádu, který se zmiňuje toliko o „dani“, nýbrž právě z úpravy v některém z oněch „zvláštních zákonů“, o nichž se toto ustanovení zmiňuje (ať už je to daňový zákon, nebo jiný předpis). Rozsah ručení společníka obchodní společnosti je určován především ustanoveními obchodního zákoníku. Podle jeho § 86, týkajícího se veřejné obchodní společnosti (srov. též § 93, § 106 odst. 2), „*společníci ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně*“. „Závazky společnosti“ jsou veškeré povinnosti (nejčastěji platební), které má společnost vůči ostatním subjektům právních vztahů. Pojem není blíže vysvětlen; nelze však než dovodit, že se tím míní všechny závazky. Nerozlišuje se zde ani co do jejich právního titulu, ani co do jejich rozsahu. Absence odůvodněné zvláštní odchylné právní úpravy ručení tedy v souladu s výše uvedeným dovoluje učinit závěr, že ručení společníka se vztahuje jak na závazky soukromoprávní, tak na závazky z titulu veřejnoprávní povinnosti, a jak na jistinu či částku původně dlužnou, tak i na příslušenství.

Tento závěr je pak podpořen i smyslem a účelem ručení společníka za společnost, zejména pak za společnost osobní. Ve veřejné obchodní společnosti je každý ze společníků (a zároveň i ručitelů) statutárním orgánem společnosti – daňového dlužníka (§ 85 odst. 1 obchodního zákoníku). Případná jiná úprava ve společenské smlouvě pramení opět z rozhodnutí všech společníků (§ 79 odst. 1 obchodního zákoníku). Vůle daňového dlužníka (včetně jeho vůle k placení daní) se utváří z vůlí jeho ručitelů; jen ručitelé a nikdo jiný tak mají vliv na to, zda bude dlužník řádně a včas plnit své daňové povinnosti (tedy zda uhradí nejen daň, ale i její příslušenství). Ručitel – společník veřejné obchodní společnosti není ručitelem trpného typu, jaký nacházíme u daně darovací a daně z převodu nemovitostí (kde daňový dlužník a ručitel jsou osoby nijak nepropojené, leckdy s odlišnými ekonomickými zájmy, a ručitel nemá zpravidla účinné právní prostředky, jimiž by přiměl dlužníka k plnění jeho zákonných povinností). Naopak, je plně v jeho rukách, zda daňový dlužník – společnost splní svou povinnost a zda jeho vlastní ručitelský status vůbec bude aktivován. Může-li ručitel (resp. více ručitelů, je-li tu více společníků) zabránit

tomu, aby nedoplatek daňového dlužníka narůstal a s každým dnem se zvyšoval o dlužné penále (resp. nyní úrok z prodlení), a neučiní tak, jde to jen k jeho tíži. Je pak logické, že v důsledku této nečinnosti ponese povinnost hradit nejen daň, ale i její příslušenství.

Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že ručení společníka veřejné obchodní společnosti (§ 86 obchodního zákoníku, § 57 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném před novelou provedenou zákonem č. 230/2006 Sb.) se vztahuje nejen na samotnou daň nezaplacenou společností jako daňovým dlužníkem, ale též na její příslušenství.

Kasační stížnost byla shledána důvodnou, Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 5. září 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu