



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Ing. K. F.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 3. 2006, č. j. 58 Ca 30/2004 - 28,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 3. 2006, č. j. 58 Ca 30/2004 - 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2004, č. j. 10863/140/2003. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem na dani darovací (§ 5 odst. 1 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 1993) podle § 57 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále též „daňový řád“), vydané Finančním úřadem v Plzni dne 15. 10. 2003 pod č. j. 259334/03/138962/1359.

Proti tomu stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvod stanovený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Poukazuje na to, že daňový nedoplatek, který je evidován u primárního dlužníka, vznikl v důsledku extenzivního (ale akceptovaného) výkladu § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 1993. Podle § 5 tohoto zákona je poplatníkem každý nabyvatel, avšak

ručitelem pouze dárce a nikoli každý, kdo majetek pozbude. Stěžovatel má tak za to, že by ručit měl pouze dárce, který je účasten dvoustranného vztahu darování, a ne i ten, který pozbyl majetek bez úmyslu něco bezplatně přenechat. Stěžovatel se tak za dárce nepovažuje a neměl být ani ručitelem. Krajský soud také nesprávně vyloučil subsidiární použití občanského zákoníku v dané věci, tedy možnost odepření plnění ve smyslu § 549 občanského zákoníku. Stěžovatel má za to, že institut ručení v daňovém právu je opřen o shodný institut občanskoprávní, pouze s omezenými odvolacími námitkami. Rovněž považuje výzvu k zaplacení za nezákonnou, neboť se odvolává na § 8 zákona č. 357/1992 Sb., tj. na ručení za daň z převodu nemovitostí, a nemohla tak založit povinnost na dani darovací. Tento nedostatek výzvy nemohl odvolací orgán zhojit. Navrhuje tedy, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalovaný nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

Ze spisu vyplynulo, že kupní smlouvou ze dne 12. 5. 1993 uzavřenou mezi stěžovatelem a jeho manželkou na straně prodávajících a manželi P. na straně kupujících byly prodány nemovitosti v k. ú. Plzeň - město za cenu 1 200 000 Kč. Cena převáděných nemovitostí zjištěná soudním znalcem činila 3 181 575 Kč. Finanční úřad v Plzni vydal dne 17. 3. 1995 platební výměr, kterým T. P. vyměřil darovací daň ve výši 69 356 Kč. Dne 15. 10. 2003 pak finanční úřad vydal výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem a požadoval po stěžovateli částku 34 678 Kč; odkázal přitom na § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Proti tomu podal stěžovatel odvolání, kde namítal, že není ručitelem – nebyl totiž dárce; k tomu argumentoval shodně jako v podané kasační stížnosti. Uváděl také, že právní úprava postavení ručitele v § 57 odst. 5 daňového řádu je strohá, a proto nelze vyvodit vyloučení ustanovení občanskoprávní úpravy v částech, které daňový řád neřeší. Finanční úřad jako věřitel svou liknavostí zavinil, že dluh nemůže být uhrazen dlužníkem, resp. na něm vymáhán, což je důvod pro odepření plnění ručitelem podle § 549 občanského zákoníku. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 1. 2004 odvolání zamítl. Poukázal na to, že kupní cena uvedená v kupní smlouvě byla nižší, než hodnota nemovitostí stanovená znalcem, a proto byli kupující poplatníky daně darovací. Poplatníkem daně darovací je totiž i nabyvatel nemovitosti, který bezúplatně získává alikvotní část nemovitosti, jejíž hodnota odpovídá rozdílu ceny zjištěné a ceny sjednané. Dárce je podle § 5 zákona č. 357/1992 Sb. ručitelem. Dále žalovaný poukázal na to, že finanční úřad v daňovém řízení postupoval v souladu se zákonem a veškeré lhůty pro vyměření daně i vymáhání daňového nedoplatku dodržel, přičemž využil všech možností vymáhat daňový nedoplatek na daňovém dlužníku a teprve potom obratem vyzval k zaplacení nedoplatku ručitele.

Proti tomu podal stěžovatel žalobu, kde zdůraznil, že mu výzva k zaplacení daňového nedoplatku z titulu ručení byla doručena více než deset let po uzavření kupní smlouvy. Poukázal na nesprávný odkaz ve výzvě [výzva odkazovala na § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., místo na § 5 odst. 1 tohoto zákona], kterou proto považuje za nezákonnou. Upozornil na § 549 občanského zákoníku, podle něhož by jako ručitel mohl odepřít plnění, a také na to, že daňový nedoplatek, který je evidován u primárního dlužníka, vznikl v důsledku extenzivního výkladu § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 1993. Krajský soud však jeho žalobu zamítl s tím, že občanský zákoník nelze v daňovém řízení použít, neboť se jedná o předpis soukromoprávní, zatímco

mezi správcem daně a daňovým ručitelem je vztah ryze veřejnoprávní. Soud souhlasil se stěžovatelem v tom, že zákon č. 357/1992 Sb. právní pojem „dárce“ blíže nevymezuje, přesto však není možné dospět k závěru, že dárce je pouze osoba, kterou za dárce označuje občanský zákoník v §§ 628 – 630. Aplikace zmíněného ustanovení by byla na místě jen tehdy, stanovil-li by tak výslovně zákon č. 357/1992 Sb. Ani námitku odepření plnění kvůli mnohaleté prodlevě finančního úřadu s vyměřením a vymáháním daně a následnému úniku majetku u poplatníka (podle § 549 občanského zákoníku) neshledal krajský soud důvodnou. Poukázal přitom na § 57 odst. 5 daňového řádu, kde je taxativně stanoven okruh odvolacích námitek, které je oprávněn daňový ručitel na svoji obranu vznést (tj. že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již bylo zaplacen). Správce daně je pak povinen se zabývat pouze těmito námitkami, ostatní bez věcného posouzení odmítné; k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2005, č. j. 6 Afs 4/2004 - 70. Pokud žalovaný na tuto námitku v posuzovaném případě reagoval věcně, nemohlo to podle krajského soudu zkrátit stěžovatele na jeho právech. Neztotožnil se ani s tím, že by v důsledku nezákonnosti výzvy nemohlo ručení vůbec vzniknout. Žalovaný totiž nezákonnost výzvy v rámci oprávnění daných mu § 50 odst. 3 daňového řádu odstranil.

Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 24. 1. 2007 přerušil řízení. Ve věci sp. zn. 2 Afs 108/2005 totiž podal dne 4. 10. 2006 k Ústavnímu soudu návrh na vyslovení protiústavnosti § 57 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 5. 2006, podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky. Zmíněné ustanovení sice bylo zákonodárcem s účinností od 1. 6. 2006 zrušeno, avšak zdejší soud je povinen je v řadě projednávaných věcí aplikovat. K přerušení řízení přistoupil Nejvyšší správní soud proto, že probíhající řízení u Ústavního soudu mohlo mít vliv na rozhodnutí v dané věci.

Ústavní soud o návrhu rozhodl nálezem ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, a zde vyslovil protiústavnost poslední věty napadeného ustanovení („*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 zaplacen.*“). Svoje rozhodnutí odůvodnil tím, že citované ustanovení „*zakládá protiústavní nerovnost*“ a je v rozporu s čl. 1 a čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Poukázal na princip rovnosti, z něhož je zřejmé, že „*pokud má mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník - tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně - nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý odůvodnit nerovnost v přístupu k daňovému dlužníku a ručiteli.*“ Ústavní soud tedy dospěl k závěru, že napadené ustanovení ve svých důsledcích vyvolává neodůvodněnou nerovnost mezi subjekty, kterým je ukládána daňová povinnost, neboť „*mají k dispozici diametrálně kvalitativně odlišné prostředky k obraně před totožnou povinností - rozsah uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti rozhodnutí o daňové povinnosti v relaci k jeho osobě je věcně dosti omezen. (...) Z postulátu rovnosti sice nevyplyvá požadavek obecné rovnosti každého s každým, plyne z něj však požadavek, aby právo bezdůvodně nezvýhodňovalo ani neznevýhodňovalo jedny před druhými. V daném případě je nesporné, že požadavek poskytnutí stejných práv za stejných podmínek bez neodůvodněných rozdílů napadeným ustanovením respektován není, neboť zákonodárce bez v ústavní rovině akceptovatelných důvodů výrazně znevýhodnil subjekty v postavení daňového ručitele.*“

Ústavní soud se v citovaném nálezu zabýval i ručením jako takovým, když uvedl, že ručení není institutem, který by se vyskytoval toliko v daňovém řízení, ale je naopak obecným institutem celého právního řádu, jenž je detailně propracován především teorií a judikaturou soukromého práva. Poukázal na to, že „*ručení tedy nemá původ ve finančním právu a už vůbec ne v českém daňovém řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 86/2004). Jednou ze základních zásad soukromého institutu ručení je, že ručitel může proti věřiteli uplatnit všechny námitky, které by měl proti věřiteli dlužník (§ 548 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník). V tomto smyslu argumentoval i Ústavní soud ve svém shora citovaném nálezu sp. zn. II. ÚS 445/2000, když hovořil o "podstatě institutu ručení" (v rámci veřejnoprávního ručení), jakož i v nálezu sp. zn. I. ÚS 429/2001: "Veřejnoprávní režim závazků z titulu ručení za clo nemůže zcela eliminovat obecné zásady obligačněprávních vztahů... Ostatně, zde je třeba připomenout, že v moderním právním pojetí již není hranice mezi právem veřejným a soukromým chápána tak ostře, jako v době minulé, takže soukromoprávní prvky lze mnohdy vysledovat i v právním vztahu v zásadě veřejnoprávním a naopak."* Dále Ústavní soud upozornil svůj na nález ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, kde konstatoval, že „z příkazu vnitřní souladnosti a nerozpornosti právního řádu plyne požadavek, aby tentýž právní institut (zde ručení) znamenal totéž, bez ohledu na to, v jakém odvětví práva je zrovna aplikován." Ústavní soud uzavřel s tím, že pokud „v civilním právu, kde se uplatňuje ručení smluvní, není stanoveno žádné omezení uplatnitelných námitek ručitelem, lze dovodit logickým argumentem a maiori ad minus, že tím spíše tak výrazná restrikce uplatnitelných námitek nemá mít místo ve vztahu k ručení zákonnému“.

Nejvyšší správní soud následně usnesením ze dne 20. 2. 2008 rozhodl o pokračování v řízení. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V kasační stížnosti je uplatněn důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., (nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem), který stěžovatel uplatnil ve třech svých námitkách.

Stěžejní kasační námitka směřuje do závěru žalovaného o tom, že stěžovatel je v dané věci ručitelem. Stěžovatel se domnívá, že ručitelem za daň darovací není, neboť podle § 5 zákona č. 357/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 1993 je ručitelem dárce, tedy účastník dvoustranného vztahu podle § 628 – 630 občanského zákoníku, a tím stěžovatel nebyl.

Při posouzení této námítky vycházel zdejší soud ze znění příslušných ustanovení daňového řádu a zákona č. 357/1992 Sb. Ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném v době rozhodování finančního úřadu i žalovaného, stanovilo, že „*daňový nedoplatek jsou 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 zapláceno*“. Podle § 5 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 1993, byl poplatníkem daně darovací nabyvatel; při darování do ciziny však vždy dárce. Nejde-li o darování z ciziny nebo do ciziny, byl dárce ručitelem. Podle § 6 odst. 1 věty první citovaného zákona bylo předmětem daně darovací nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí

zůstavitele, pokud k němu dochází zcela nebo zčásti bezúplatně. Ustanovení § 7 odst. 1 pak jako základ daně darovací stanovilo cenu majetku, který je předmětem této daně, sníženou mj. o úplatu v případě, kdy majetek je nabýván jen zčásti bezúplatně. Podle odst. 2 citovaného ustanovení byla cenou podle odst. 1 u nemovitostí cena zjištěná podle zvláštního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti. Tímto zvláštním předpisem byla v rozhodné době vyhláška Ministerstva financí ČR č. 393/1991 Sb. o cenách staveb, pozemků, trvalých porostů, úhradách za zřízení práva osobního užívání pozemků a náhradách za dočasné užívání pozemků, ve znění vyhlášky Ministerstva financí ČR č. 110/1992 Sb.

Z citovaných ustanovení je zřejmé, že předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku a daní je zatížen ten, kdo bezúplatně majetek získal. Zákon nestanoví jako podmínku pro zpoplatnění daní darovací úmysl darovat. Dani darovací proto podléhá jakékoliv bezúplatné nabytí majetku, s výjimkou dědictví a majetku, jehož nabytí je od daně darovací osvobozeno (viz např. rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 6. 2002, sp. zn. 16 Ca 420/1999, nebo rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 6. 2001, sp. zn. 22 Ca 288/99). Tomuto požadavku pak bezpochyby plně vyhovuje i stěžovatelova situace, kdy kupující na základě kupní smlouvy nabyli za cenu 1 200 000 Kč majetek v hodnotě téměř o 2 miliony vyšší. Není tak pochyb o tom, že na základě právního úkonu (kupní smlouvy) nabyli kupující majetek zčásti bezplatně (za cenu 1 200 000 Kč získali majetek v hodnotě 3 181 575 Kč). Toto nabytí, konkrétně rozdíl v citovaných částkách, tak bylo předmětem daně darovací a kupující, jako nabyvatelé tohoto majetku, byli jejími poplatníky (§ 5 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 1993).

Podle druhé věty právě zmíněného ustanovení je dárce ručitelem, vyjma darování z ciziny nebo do ciziny. Stěžovatel se pak domnívá, že ručitelem je ze zákona toliko dárce, tj. účastník právního úkonu darování, který tak činí v úmyslu darovat. Nejvyšší správní soud s ním však nesouhlasí. Je sice pravdou, že zákonodárce v daném ustanovení pojem dárce použil ne zcela nejvhodněji, neboť tento pojem může na první pohled skutečně navozovat dojem, že ručitelem za darovací daň je pouze ten, kdo učinil právní úkon v úmyslu darovat (navíc za situace, kdy o druhé straně právního úkonu hovoří zákon nikoli jako o obdarovaném, ale o nabyvateli). Takový závěr však není správný. Je třeba totiž vyjít ze smyslu a systematiky ustanovení § 5 a § 6 zákona č. 357/1992 Sb. (tedy ustanovení upravujícího předmět daně a její poplatníky a ručitele), podle něhož je dani darovací podrobena nikoli pouze darování ve smyslu §§ 628 – 630 občanského zákoníku (tedy úkon učiněný s úmyslem darovat), nýbrž každé alespoň částečně bezúplatné nabytí majetku. Pokud pak zákon za poplatníka označuje nabyvatele a za ručitele dárce, je třeba za dárce ve smyslu tohoto ustanovení považovat každého, kdo poskytl nabyvateli předmět darovací daně, a to bez ohledu na to, zda měl či neměl v úmyslu skutečně darovat. Opačný závěr, tj. že by měl ručit pouze dárce ve smyslu § 628 občanského zákoníku a nikoli každý, kdo majetek bezúplatně pozbude, nemůže obstát, neboť by tak docházelo k nedůvodnému rozdělení převodů majetku na ty, kde by ručitel existoval a ty, kde nikoli. K takovému rozlišení však zákon č. 357/1992 Sb. nesměruje a nelze k němu dospět pouze na základě jednoho ne zcela přiléhavě použitého pojmu. Naopak je třeba pojem „dárce“ vyložit v souladu se systematikou a smyslem zmíněného zákona tak, že je dárce a tedy i

ručitelem každý, kdo poskytl nabyvateli předmět darovací daně. Stěžovatel tedy byl v daném případě ručitelem.

Dále stěžovatel namítal, že výzva finančního úřadu k zaplacení daňového nedoplatku z titulu ručení je nezákonná, protože odkazuje na § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. a stěžovateli tak povinnost ručení nemohla vzniknout. Krajský soud dospěl k závěru, že výzva ze dne 15. 10. 2003 sice nesprávně na uvedené ustanovení týkající se daně z převodu nemovitostí odkazovala, nicméně žalovaný v odvolacím řízení tuto vadu odstranil. Nejvyšší správní soud i v případě této námitky souhlasí s krajským soudem. Přestože žalovaný v rozhodnutí o odvolání výslovně neuvedl, že správce daně ve výzvě pochybil, odkázal-li na nesprávné ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., je z odůvodnění jeho rozhodnutí zřejmé, že k odstranění této vady došlo. V odůvodnění je totiž podrobně popsáno, že je stěžovatel ručitelem podle § 5 zákona č. 357/1992 Sb. a proč tomu tak je. Nelze přehlédnout to, že v podaném odvolání stěžovatel brojí právě proti existenci ručení podle tohoto ustanovení (§ 5) a nikoli podle § 8 zákona č. 357/1992 Sb. a je tedy zřejmé, že si byl velice dobře vědom toho, jaké jeho povinnosti se předmětná výzva týká. Ostatně v odvolání proti tomuto pochybení stěžovatel ničeho nenamítal. Umožňuje-li pak § 50 odst. 3 daňového řádu v rámci odvolacího řízení žalovanému, jakožto odvolacímu orgánu, odstraňovat vady řízení, lze danou situaci, kdy žalovaný oproti finančnímu úřadu správně odkázal na ustanovení zákona, které stanovilo právní základ stěžovatelova ručení, považovat právě za odstranění takové vady. Ani tuto námitku tak neshledal zdejší soud důvodnou.

Jako poslední námitku stěžovatel uplatnil tvrzení, že správce daně délkou vymáhání daně u poplatníka v daném řízení způsobil, že stěžovatel, (jako ručitel) může odepřít plnění ve smyslu § 549 občanského zákoníku (*„Ručitel může plnění odepřít, pokud věřitel zavinil, že pohledávka nemůže být uspokojena dlužníkem.“*).

Jak vyplynulo ze správního spisu, krajský soud námitku týkající se možnosti odepření plnění ve smyslu § 549 občanského zákoníku shledal nedůvodnou s poukazem na omezené odvolací důvody stanovené v § 57 odst. 5 poslední věta daňového řádu, tedy s poukazem na tu část ustanovení, které Ústavní soud prohlásil protiústavním. Krajský soud sice poukázal ve svém rozhodnutí také na to, že se žalovaný touto stěžovatelovou námitkou zabýval, aniž musel, avšak zdejší soud je názoru jiného. Žalovaný totiž v rozhodnutí o odvolání pouze obecně uvedl, že finanční úřad postupoval v souladu se zákony a veškeré lhůty pro vyměření daně i vymáhání daňového nedoplatku dodržel, přičemž využil všech možností vymáhat daňový nedoplatek na daňovém dlužníku a teprve potom obratem vyzval k zaplacení nedoplatku ručitele. Takový poukaz jistě nelze považovat za řádné vypořádání se s odvolacím důvodem (§ 50 odst. 7 daňového řádu), neboť žalovaný vůbec nezkoumal, zda správce daně svým postupem (v daném případě délkou vymáhání) zavinil, že pohledávka nebyla uspokojena daňovým dlužníkem. Ze správního spisu je pak nepochybné, že výzvu k zaplacení nedoplatku z titulu ručení obdržel stěžovatel skutečně po více než 10 letech od uzavření kupní smlouvy.

Krajský soud ve svém rozhodnutí poukázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2005, č. j. 6 Afs 4/2004 - 70, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), v němž zdejší soud konstatoval, že povinnosti správce daně v postavení věřitele vymáhajícího daňový

nedoplatek na ručiteli, kterému tuto povinnost ukládá zákon č. 357/1992 Sb. se řídí výlučně normami upravujícími postup při správě daní a poplatků; aplikace předpisů práva soukromého (zde: povinnosti a odpovědnost věřitele plynoucí z § 549 občanského zákoníku) by mohla přicházet v úvahu, jen pokud by tak norma upravující správu daní a poplatků výslovně stanovila. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozhodnutí poukázal také na to, že *„ručení v daňovém řízení je institut zvláštního zákonného ručení upraveného veřejnoprávní metodou regulace. (...) Pokud jde o obecnou úpravu ručení v právu občanském závazkovém, ta je obsažena v § 546 až § 550. Postavení ručitele ze zákona vyplývající z veřejnoprávního předpisu (tj. zákona č. 357/1992 Sb. v oblasti hmotněprávní a daňového řádu v oblasti procesní), který stanoví, kdo je ručitelem (tj. nabyvatel) a jak má vůči němu správce daně požadavek na realizaci plnění uskutečnit (tj. vyzvat jej), aniž by zákonnost postupu vůči takovému ručiteli vázal na splnění jakýchkoli dalších zvláštních podmínek, však nelze kombinovat s postavením ručitele v soukromoprávních vztazích podáváním z občanského zákoníku. Stejně tak nelze kombinovat oprávnění ručitelů či povinnosti věřitelů vůči nim za použití obou těchto předpisů, ledaže by takové přímé použití či možnost analogie z některého z těchto předpisů výslovně vyplývala. Tak tomu však není“*. Zdejší soud v citovaném rozsudku uzavřel s tím, *„že na správci daně nespočívá povinnost prokazovat, zda učinil veškeré kroky směřující k vymození daňového nedoplatku na dlužníkovi, jak by vyplývalo z práva občanského. Jediná povinnost, jež mu podle § 57 odst. 5 daňového řádu svědčí, spočívá ve výzvě ručiteli, aby uhradil daňový nedoplatek, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá.“*

Tento odkaz krajského soudu pak lze považovat za vypořádání se se stěžovatelovou námitkou odepření plnění ve smyslu § 549 občanského zákoníku tak, že použití tohoto ustanovení nepřipadá v úvahu, neboť soukromoprávní ručení je institutem odlišným od ručení v daňovém řízení.

Jak ale vyplynulo ze shora citovaného nálezu Ústavního soudu, zabývajících se poslední větou § 57 odst. 5 daňového řádu účinného do 31. 5. 2006, Ústavní soud nezastává názor, že by hranice mezi právem veřejným a soukromým měla být chápána tak ostře, jako v době minulé a lze tedy najít soukromoprávní prvky i v právním vztahu v zásadě veřejnoprávním a naopak. Ústavní soud také zdůraznil (jak už ostatně učinil v nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06), že *„z příkazu vnitřní souladnosti a nerozpornosti právního řádu plyne požadavek, aby tentýž právní institut (zde ručení) znamenal totéž, bez ohledu na to, v jakém odvětví práva je zrovna aplikován.“* Rovněž zde odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, zveřejněno ve Sb. NSS pod č. 792/2006, kde soud uvedl, že *„ručení není institutem, který by se vyskytoval toliko v daňovém řízení, ale je naopak obecným institutem celého právního řádu, jenž je detailně propracován především teorií a judikaturou soukromého práva; jeho kořeny přitom sahají hluboko do dávno minulých let a jsou prosáklé římskoprávní tradicí, uchopenou a zpracovávanou různými směry a školami v průběhu recepce římského práva. Ručení tedy především není vynálezem finančního práva a už vůbec ne českého daňového řádu. V souladu s principem jednoty právního řádu je proto namísto četné deformace, jímž tento institut v daňovém řádu a v jeho interpretaci finančními orgány podléhá, napravovat jeho výkladem a používáním v souladu s jeho skutečnou povahou.“* Dalším rozhodnutím rozšířeného senátu, na něž Ústavní soud upozornil a s jehož závěry se ztotožnil, byl také rozsudek ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, zveřejněno ve Sb. NSS pod č. 791/2006; zde rozšířený senát poukázal na to, že *„právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní*

*obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích“.*

Z právě popsaného má zdejší soud za nepochybné, že jak Ústavní soud, tak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, zastávají názor, že na právo soukromé a veřejné nelze nazírat jako na dva zcela oddělené systémy, nýbrž na systémy vzájemně se překrývající. V podobném duchu se ostatně vyjádřil Nejvyšší správní soud také ve svém rozsudku ze dne 27. 9. 2006, č. j. 2 As 50/2005 - 53, zveřejněném ve Sb. NSS pod č. 1034/2007, kde mj. uvedl *„že veřejné a soukromé právo v moderní společnosti nejsou dva světy oddělené čínskou zdí, v nichž by platila zcela a principiálně odlišná pravidla, nýbrž dvě sféry jednoho ve své podstatě jednotného a uceleného právního řádu“*. Vztah soukromého a veřejného práva zde popsal zdejší soud v souladu s převažujícími doktrinárními trendy poslední doby *„jako vztah obecného a zvláštního práva“*, přičemž zásadně může docházet k podpůrnému použití předpisů soukromého práva při řešení situací veřejným právem výslovně neupravenými. Na základě požadavku jednotnosti, ucelenosti a zejména bezrozpornosti právního řádu je tedy třeba, aby na shodné právní instituty bylo nahlíženo shodným způsobem, ať už jsou aplikovány v oblasti práva veřejného nebo soukromého. Tak tomu musí být i v případě ručení. K naplnění požadavku, *„aby stejný právní institut znamenal totéž v právu veřejném i soukromém“*, není nezbytné, aby celá právní úprava práva soukromého, z něhož institut ručení vychází, byla bez dalšího aplikována na ručení v právu veřejném. Je však bezpochyby třeba, aby pro tentýž právní institut, ať už je uplatňován v právu soukromém nebo veřejném, platily vždy jeho základní znaky a principy, které tvoří samotnou podstatu tohoto institutu.

Jak uvedl zdejší soud ve svém rozhodnutí ze dne 7. 2. 2007, sp. zn. 5 Afs 138/2004, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), *„institut ručení se vyznačuje dvěma základními znaky: akcesoritou a subsidiaritou. Z akcesority vyplývá, že závazek ručitele je existenčně závislý na závazku hlavním: zanikne-li pohledávka, jejíž splnění ručitel zajišťuje, zanikne též ručitelův závazek, a to právě jako projev zmíněné akcesority. Subsidiarita ručitelského závazku znamená, že ručitel není zavázán vedle hlavního dlužníka coby společný dlužník, nýbrž je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li dlužník. Ručitel tedy není dlužníkem primárním, nýbrž až sekundárním“*. Neudržitelný je tedy přístup, který pomíjí akcesoritu a subsidiaritu ručení, a toliko ze samotného textu § 57 odst. 5 daňového řádu dovozuje, že jedinými předpoklady povinnosti ručitele zaplatit daňový nedoplatek je existence zákonného ustanovení takovouto povinností předvídací a dále výzva správce daně (tedy závěr, který zaujal Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 25. 7. 2005, č. j. 6 Afs 4/2004 - 70, na něž krajský soud v dané věci odkázal). Tyto předpoklady jsou zcela nepochybně předpoklady nutné, nikoliv však dostatečné. Nedostatku této úpravy si byl ostatně vědom i zákonodárce, který nyní v § 57a odst. 1 daňového řádu (účinného ode dne 1. 6. 2006) striktně stanoví, že správce daně je oprávněn ručitele vyzvat pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoli byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. Jakkoli se výše uvedeného ustanovení nelze dovolávat v projednávané věci, neměnilo se jeho výslovným uvedením v zákoně (§ 57a) ničeho na podstatě ručení, jak bylo vyloženo výše.

Je tedy zřejmé, že závěr, ke kterému dochází Nejvyšší správní soud v daném případě, není zcela v souladu se závěrem obsaženým v jeho rozhodnutí ze dne 25. 7. 2005, č. j. 6 Afs 4/2004 - 70, a to zejména pokud jde o možnou aplikaci norem soukromoprávních v případě ručení v daňovém řízení. Senát rozhodující v této věci tedy nesouhlasí s tím, že jediná povinnost, která správci daně podle § 57 odst. 5 daňového řádu svědčí, spočívá ve výzvě ručiteli, aby uhradil daňový nedoplatek, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá. Naopak je toho názoru, že v souladu s principem subsidiarity ručitélského závazku je správce daně oprávněn ručitele vyzvat k uhrazení nedoplatku pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoli byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při řádném a tedy i včasném vymáhání.

Soud vážil, zda za této situace není na místě postup podle § 17 odst. 1 s. ř. s. a zda by věc neměla být postoupena k rozhodnutí rozšířenému senátu, neboť dospěl k právnímu názoru odlišnému od právního názoru vyjádřeného v rozhodnutí šestého senátu ze dne 25. 7. 2005. V daném případě však takový postup není nezbytný a vedl by toliko k nedůvodnému prodloužení řízení. Rozšířený senát zdejšího soudu se totiž k předmětné problematice již vyjádřil, a to právě v rozhodnutích, z nichž tento rozsudek vychází. Jednak to bylo již zmiňované rozhodnutí ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, zveřejněno ve Sb. NSS pod č. 792/2006, kde rozšířený senát dospěl k závěru, že ručení je obecným institutem celého právního řádu, vychází však ze soukromého práva, přičemž případné deformace, jimž tento institut v daňovém řádu podléhá, je třeba napravovat jeho výkladem a používáním v souladu s jeho skutečnou povahou. V rozhodnutí z téhož dne č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, zveřejněno ve Sb. NSS pod č. 791/2006, pak rozšířený senát opět zdůraznil princip *„jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti“* právního řádu, který s sebou přináší požadavek *„stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích“*. Ve zmíněných rozhodnutích se rozšířený senát jednoznačně postavil za názor, že je třeba na institut ručení nahlížet shodně, ať už je aplikován ve sféře práva soukromého nebo veřejného, přičemž nedostatky a deformace, které daňový řád v úpravě ručení má, je třeba odstraňovat v souladu se smyslem institutu ručení.

S tímto závěrem rozšířeného senátu se ztotožnil i Ústavní soud, který v nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, poukázal na to, že *„z příkazu vnitřní souladnosti a nerozpornosti právního řádu plyne požadavek, aby tentýž právní institut (zde ručení) znamenal totéž, bez ohledu na to, v jakém odvětví práva je zrovna aplikován“*. Z uvedeného pak plyne, že použití principů pro ručení příznačných, připadá v úvahu bez ohledu na to, zda jsou obsaženy v předpisech práva soukromého. K tomu je třeba poukázat na závaznost ústavně konformního výkladu právního předpisu provedeného v rozhodnutích Ústavního soudu pro obecné soudy i ve skutkově a právně obdobných jiných věcech (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Pokud pak Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, vyslovil, že není-li stanoveno žádné omezení uplatnitelných námitek ručitelem v civilním právu, tím spíše nemá místo restrikce takových námitek ve vztahu k ručení zákonnému, je třeba uzavřít, že ručitel může proti výzvě, kterou je vyzván k plnění z titulu ručení, uplatnit jakékoli námitky. Všemi včas uplatněnými námitkami se pak musí žalovaný řádně

zabývat. Poukázal-li v dané věci stěžovatel v odvolání na to, že správce daně svojí liknavostí ve vymáhání daňového nedoplatku způsobil, že nedoplatek nemohl být uhrazen dlužníkem, je třeba, aby se touto námitkou žalovaný řádně zabýval. V dané věci nelze jistě pominout, že v době, kdy žalovaný o odvolání rozhodoval, bylo platné a účinné ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu, které odvolací důvody výrazně omezovalo, přičemž stěžovatelem uvedený důvod pod přípustné důvody nespadal. Žalovaný se tak v souladu s tehdy účinným textem zákona touto námitkou zabývat nemusel a tomu odpovídalo i rozhodnutí krajského soudu. V mezidobí však došlo k zásadní změně vyplývající ze shora citovaného nálezu Ústavního soudu, vyslovujícího protiústavnost části rozhodného ustanovení. Ústavní soud sice rozhodné ustanovení nezrušil, ale jen proto, že zákonodárce provedl jeho novelizaci. Tento nálezn je třeba při dalším rozhodování akceptovat.

Na institut ručení je tedy třeba nahlížet shodně, ať už je aplikován ve sféře práva soukromého nebo veřejného, přičemž nedostatky a deformace, které daňový řád v úpravě ručení má, je třeba odstraňovat v souladu se smyslem tohoto institutu. Pokud tedy jedním ze základních principů, na kterých ručení stojí, je princip subsidiarity - tedy, že ručitel je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li ji dlužník, lze za projev tohoto principu nepochybně považovat i požadavek, aby věřitel svoji pohledávku řádně vymáhal a nepostupoval tak, aby zavinil, že ji nebude možno získat přímo od dlužníka. Jistě totiž nelze souhlasit s tím, aby věřitel vyvolal situaci, kdy by pohledávka nebyla dlužníkem uspokojena, např. tím, že by zcela nedůvodně oddaloval její vymáhání až do té doby, než by se dlužník zbavil veškerého svého majetku, a následně by její úhradu uplatňoval u ručitele. Takový postup by byl v rozporu s ručením jako podpůrným institutem. Tento požadavek sice není v daňových předpisech výslovně obsažen, lze ho však jednoznačně dovodit z podstaty ručení a je tak třeba jej použít i v případě ručení v daňovém řízení. Přestože jistě nelze bez dalšího aplikovat jednotlivá ustanovení občanského zákoníku týkající se ručení v daňovém řízení, je vždy třeba použít obecné principy, na nichž je institut ručení postaven, a to bez ohledu na tom, v jakém právním předpisu jsou obsaženy. I ručitel v daňovém řízení tedy může odepřít plnění daňového dluhu, pokud věřitel (správce daně) zavinil, že tento dluh nemohl být uspokojen dlužníkem.

Ve světle nálezu Ústavního soudu, který označil za protiústavní ustanovení, v jehož mezích krajský soud důvodnost žaloby posuzoval, tak Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá, než napadený rozsudek podle § 103 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je vázán vysloveným právním názorem (odst. 3 téhož ustanovení).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu § 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 19. března 2008

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu