



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce **VOLTA REAL a. s.**, Provaznická 9, 110 00 Praha 1, zastoupený JUDr. Janem Veselým, Ph. D., advokátem v Praze, Loutkařská 2E, 169 00 Praha 6 - Břevnov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2003, čj. FŘ 8736/15/02, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2004, čj. 10 Ca 75/2003 - 68,

t a k t o :

- I. V řízení **se pokračuje.**
- II. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2004, čj. 10 Ca 75/2003 - 68, **se zrušuje** a věc **se** tomuto soudu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Finanční úřad pro Prahu 5 dne 3. 5. 2002 pod čj. 198778/02/005964/4610, podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) a podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darování a dani z převodu nemovitostí, vyzval žalobce jako ručitele k zaplacení daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 7 851 000 Kč. Žalobce proti této výzvě podal odvolání, na základě něhož žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil rozhodnutí správního orgánu I. stupně tak, že celkovou výši daňového nedoplatku snížil na 6 799 345 Kč.

Rozhodnutí žalovaného žalobce napadl žalobou u Městského soudu v Praze, který žalobu rozsudkem ze dne 19. 8. 2004, čj. 10 Ca 75/2003 - 68, zamítl.

Žalobce (stěžovatel) rozsudek krajského soudu napadl kasační stížností. Trval na tom, že není daňovým dlužníkem, neboť podle § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. lhůta k vyměření daně uplynula dnem 31. 12. 2001 (tři roky od konce roku 1998, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání) a prvním úkonem vůči stěžovateli byla výzva ze

dne 3. 5. 2002, která mu byla doručena dne 17. 5. 2002. Stěžovatel přitom tvrdí, že povinnost zaplatit daň na něj jako na ručitele přešla až v okamžiku, kdy byl správcem daně k zaplacení daně vyzván, tedy teprve výzvu podle § 57 odst. 5 daňového řádu lze považovat za rozhodnutí, kterým je ručiteli ukládána povinnost k úhradě daně. Nesprávný je tedy jak závěr městského soudu, že daň bylo možné vyměřit do konce roku 2002, tak i závěr, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se podle § 70 daňového řádu promlčuje až po šesti letech po roce, v němž se tento nedoplatek stal splatným. Toto právo totiž správci daně v daném případě vůči stěžovateli vůbec nevzniklo, protože výzva byla vůči stěžovateli vydána v rozporu se zákonem a nemohla se stát přípustným exekučním titulem.

Druhou námitkou stěžovatel brojil proti závěru městského soudu o nedůvodnosti námitky, že správce daně porušil § 2 odst. 1 daňového řádu („*při správě daně nedbal na zachování práv a právem chráněných zájmů*“), neboť v daňovém řízení s daňovým dlužníkem STAS ZLIČÍN, a. s., způsobil průtahy a také podle § 72 odst. 1 a 3 daňového řádu včas nerozhodl o zřízení zákonného zástavního práva k zajištění daňové pohledávky. Tvrdil, že pokud by správce daně postupoval řádně, mohl během 10 měsíců, které měl k dispozici od podání daňového přiznání do prohlášení konkurzu na daňového dlužníka, daň vymoci či alespoň zajistit zástavním právem. I Ústavní soud ostatně judikoval, že daňoví poplatníci mají ústavně zaručené základní právo na to, aby daňové řízení probíhalo bez zbytečných průtahů, čemuž odpovídá povinnost orgánů veřejné moci bez zbytečných průtahů rozhodnout. Městský soud proto nebyl oprávněn odmítnout tuto námitku s tím, že se jedná o práva stěžovatele v oblasti soukromého práva; aby totiž stěžovatel mohl dosáhnout případného uspokojení nároku na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem, musí nejprve dosáhnout zrušení nezákonného rozhodnutí, které protiprávní postup správce daně završilo.

Ze předloženého správního i soudního spisu plyne, že stěžovatel na základě kupní smlouvy uzavřené s daňovým dlužníkem STAS ZLIČÍN, a. s. dne 4. 5. 1998 koupil blíže specifikované nemovitosti v k. ú. Zličín, přičemž vlastnické právo na něj přešlo na základě vkladu do katastru nemovitostí dne 15. 7. 1998. Přiznání k dani z převodu nemovitostí daňový dlužník podal dne 18. 11. 1998; dne 13. 4. 1999 pak Finanční úřad pro Prahu 5 vydal platební výměr, kterým daňovému dlužníku vyměřil daň ve výši 7 851 000 Kč. Jelikož daňový dlužník, na kterého byl dne 9. 9. 1999 prohlášen konkurs, tuto daň ani po výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 4. 6. 1999 neuhradil, vyzval Finanční úřad pro Prahu 5 stěžovatele jako ručitele výzvou ze dne 3. 5. 2002 k zaplacení nedoplatku na dani z převodu nemovitosti ve výši 7 851 000 Kč.

Žalovaný výše uvedeným rozhodnutím ze dne 5. 2. 2003 odvolání stěžovatele zamítl. Jako důvodnou uznal pouze námitku týkající se zániku části pohledávky zaplacením (uspokojením v konkurzu na majetek dlužníka), přičemž v této části napadené rozhodnutí změnil. Ostatní námitky (neplatnost platebního výměru a jeho nedoručení stěžovateli, promlčení daňového nedoplatku, možnost dovolat se aplikace § 549 občanského zákoníku, nezřízení zástavního práva) posoudil jako nedůvodné.

Městský soud v Praze v první řadě hodnotil platnost jak platebních výměrů, jimiž byla daň z převodu nemovitostí vyměřena daňovému dlužníkovi, tak i výzev, jimiž byl stěžovatel coby ručitel vyzván k zaplacení daňového nedoplatku. Dospěl k závěru, že obě rozhodnutí mají základní náležitosti podle § 32 odst. 2 písm. b) a g) daňového řádu (datum podpisu rozhodnutí a otisk razítka) nepostrádají a jsou tedy platná. Dále se městský soud

zabýval námitkou promlčení; konstatoval, že Finanční úřad pro Prahu 5 byl oprávněn daň vyměřit do konce roku 2002, což učinil a daň byla splatná do 30 dnů od doručení platebního výměru (tj. ode dne 26. 4. 1999). Jelikož právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, stejně jako vyzvat k zaplacení daňového nedoplatku ručitele, se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se tento nedoplatek stal splatným, městský soud uzavřel, že stěžovatel byl vyzván včas a námitka promlčení důvodná není. K použití § 549 občanského zákoníku, tj. možnosti odepřít plnění, pokud věřitel zavinil, že pohledávku již nemůže uspokojit dlužník, městský soud uvedl, že ručení v daňovém řízení upravuje § 57 odst. 5 daňového řádu a nelze je ztotožňovat nebo srovnávat s podobnými instituty obsaženými v soukromém právu. Podstatné je také to, že v soukromém právu jde o ručení smluvní, zatímco v daňovém ručení jde o ručení zákonné. Užití § 549 občanského zákoníku tedy možné není. Otázkou samotného zavinění správce daně ohledně vymáhání dluhu na dlužníkovi se správce daně nezabýval, neboť ochrana soukromých práv se z pravomoci správních soudů vymyká.

Usnesením ze dne 23. 5. 2006, čj. 8 Afs 49/2005 - 108, Nejvyšší správní soud přerušil řízení o kasační stížnosti, protože byl Ústavnímu soudu v jiné věci podán návrh na (nejprve) zrušení ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu (Pl. ÚS 30/05) a (později) na vyslovení protiústavnosti tohoto ustanovení (Pl. ÚS 72/06).

Ústavní soud v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 (in: www.nalus.usoud.cz), rozhodl, že ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. bylo v rozporu s čl. 1, čl. 11 odst. 1, čl. 36 odst. 1 a 2, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 a čl. 13 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

Ústavní soud v odůvodnění tohoto nálezu mj. uvedl:

„Daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit kromě samotných poplatníků - dlužníků - i ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá, jsou-li k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Jde o institut zvláštního zákonného ručení upraveného veřejnoprávní metodou regulace, k jehož realizaci je za předpokladu, že konkrétní osobě svědčí postavení zákonného ručitele, zapotřebí toliko výzvy ze strany správce daně ve vztahu k osobě, jež je zákonným ručitelem. Daňový ručitel však není účastníkem daňového řízení již od počátku, se stejnými oprávněními a možnostmi procesní obrany, jaké má daňový subjekt (ustanovením § 7 odst. 2 daňového řádu je dokonce začleňován mezi "třetí osoby" na stejnou pozici jako kupř. svědek, znalec aj.). Ručiteli se ani nedoručuje platební výměr či jiné rozhodnutí, kterým byla daňová povinnost předepsána k přímému placení. Teprve doručením "ručitelské výzvy" dle napadeného ustanovení začíná pro daňového ručitele daňové řízení, přičemž se však současně jejím doručením již dostává do postavení subjektu, kterému je uložena platební povinnost. "Ručitelská výzva" je tedy rozhodnutím, kterým je přenesena povinnost zaplatit daňový nedoplatek na ručitele, je rozhodnutím, které má hmotněprávní důsledky, neboť již najisto určuje, že byly splněny všechny zákonné předpoklady pro to, aby právě osoba ručitele nastoupila na místo původního dlužníka a svědčí jí postavení daňového poplatníka se všemi důsledky, což znamená, že na ní lze dluh i vymáhat. Na skutečném obsahu uvedené výzvy (rozhodnutí v materiálním smyslu) ničeho nemění ani její zákonodárcem nepřesně zvolené označení, tj. „výzva“ (a nikoli kupř. „rozhodnutí“)....

Nelze tak než dovodit, že zákonodárce v napadeném ustanovení věta třetí anuloval právo ručitele domáhat se ochrany svých práv u soudu či jiného orgánu ve všech případech s výjimkou tří výslovně uvedených, a tím tedy ústavně zaručené základní právo v těchto případech popřel. V případě daňových ručitelů, kteří by se chtěli domáhat ochrany svého práva s tvrzením, že bylo porušeno jinak, než že by jim byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli nejsou ručiteli, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, tak došlo postupem zákonodárce k vyloučení této kategorie subjektů z práva domáhat se ochrany svého práva u soudu či jiného orgánu. Ručitel zjevně nemůže dle ust. § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu v tehdejší znění namítat kupříkladu skutečnosti ovlivňující podstatu a výši jeho daňové povinnosti, nemůže tedy odporovat, že daň neměla být stanovena (daňovému dlužníku) vůbec, měla být stanovena jiné osobě, byla stanovena v nesprávné výši apod. Úmyslem (protiústavním) zákonodárce evidentně bylo takovým omezením odvolacích námitek proti "ručitelské výzvě" vyloučit, aby rozhodováním o odvolání podle § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu bylo v relaci k daňovému ručiteli suplováno "daňové nalézací řízení", které již předtím proběhlo, a aby tak v podstatě neformálně probíhalo dvakrát....

Právní řád však s ohledem na napadené ustanovení věta třetí neobsahuje účinný právní prostředek nápravy ve vztahu k porušení práva daňového ručitele na pokojné užívání majetku, neboť prostřednictvím odvolání proti "ručitelské výzvě" je možné věcně posoudit jen obsah tvrzení o porušení práva ručitele tím, že mu byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli není ručitelem, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, a tak lze adekvátně napravit jen takové porušení práva daňového ručitele dle čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě. Jinými slovy, prostřednictvím institutu odvolání dle ust. § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu nelze dosáhnout účinné nápravy všech situací porušení práva ručitele na pokojné užívání majetku, a takový instrument proto nelze považovat za „účinný“ ve smyslu čl. 13 Úmluvy, pročez nelze než konstatovat, že napadené ustanovení věta třetí je též v rozporu s citovaným článkem Úmluvy....

Zákonodárce v ust. § 57 odst. 5 věta třetí cit. zákona anuloval právo ručitele na soudní přezkoumatelnost rozhodnutí týkajících se jeho základních práv ve všech situacích, s výjimkou tří výslovně uvedených, a tím tedy ústavně zaručené základní právo v těchto případech popřel. U daňových ručitelů, kteří by se domáhali soudní nápravy v případě, že bylo porušeno jejich základní právo jinak, než že by jim byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli nejsou ručiteli, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, tak došlo postupem zákonodárce k vyloučení této kategorie subjektů z práva dle čl. 36 odst. 2 Listiny....

Z principu rovnosti se však podává, 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 tak, jak je shora popsána (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). Ústavní soud tedy dospěl k závěru, že napadené ustanovení ve svých důsledcích vyvolává neodůvodněnou nerovnost mezi subjekty, kterým je ukládána daňová povinnost. Z postulátu rovnosti sice nevyplývá 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.“

V nyní projednávané věci proto Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval, zda stěžovatel byl postupem městského soudu zkrácen na právu na soudní přezkum žalobou napadeného rozhodnutí, tj. zda byl s odkazem na dikci neústavního ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu omezen toliko na ony tři v zákoně výslovně uvedené výjimky. Dospěl k závěru, že tomu tak v souzeném případě nebylo, neboť městský soud ve věcně vypořádal se všemi žalobními námitkami, tedy i s těmi, které v citovaném ustanovení nebyly výslovně uvedeny.

Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu v rozsahu a v mezích důvodů vymezených stížnostními body a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Není sporu o tom, že daňový ručitel může v rámci námitek vznesených v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle § 57 odst. 5 daňového řádu vznést námitku promlčení. Městský soud se v této souvislosti domnívá, že právo vyzvat daňového ručitele k úhradě daňového nedoplatku se promlčuje ve lhůtě podle § 70 daňového řádu, tj. po šesti letech po roce, ve kterém se daňový nedoplatek stal splatným. Stěžovatel naopak tvrdí, že toto právo se promlčuje ve lhůtě podle § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., tj. ve lhůtě tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, a má pravdu.

Jak již Nejvyšší správní soud dříve judikoval (srov. rozsudek ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Afs 51/2004 - 57, dostupné na www.nssoud.cz) promlčení lhůta se v případě výzvy daňového ručitele k úhradě daňového nedoplatku řídí § 47 daňového řádu, a jde-li o daň z převodu nemovitostí ustanovením § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. Ustanovením § 70 daňového řádu se promlčení lhůta u daňového ručitele řídí teprve po právní moci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku, neboť teprve tímto okamžikem je ve vztahu k daňovému ručiteli daňový nedoplatek „vyměřen“ ve smyslu § 47 daňového řádu (případně, jde-li o daň z převodu nemovitostí, ve smyslu § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb.). Má-li totiž rozhodování o odvolání podle § 57 odst. 5 věty druhé a třetí daňového řádu ve své podstatě ve vztahu k daňovému ručiteli suplovat vyměřovací řízení, pak lze jen těžko mít za to, že promlčecí lhůta, které by se měl domáhat ručitel, má být „vymáhací“ lhůtou podle § 70 daňového řádu, a nikoli „nalézací“ lhůtou podle § 47 daňového řádu resp. § 22 zákona č. 357/1992 Sb., jakkoli jsou ustanovení o právech a povinnostech daňového ručitele systematicky zařazena do části daňového řádu týkající se placení daní. Po daňovém ručiteli totiž nelze spravedlivě požadovat, aby řadu let čekal v obavách a bez možnosti účinně věci ovlivnit, zda po něm bude nebo nebude požadována úhrada daňového nedoplatku za daňového dlužníka. Takovýto výklad právní úpravy daňového ručení by nemohl obstát v testu legitimacy a předvídatelnosti daňového systému.

V souladu s těmito závěry je zjevné, že lhůta k vyměření daně vůči stěžovateli jako ručiteli uplynula dnem 31. 12. 2001 (tři roky od konce roku 1998, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání). V této lhůtě přitom žalovaný vůči stěžovateli žádný úkon neučinil, prvním úkonem byla až výzva ze dne 3. 5. 2002, která mu byla doručena

dne 17. 5. 2002. To však již bylo právo vyměřit daň vůči ručiteli promlčeno a stěžovatel promlčení namítal důvodně.

Pro úplnost je třeba poznamenat, že není zcela zřejmé, jak městský soud dospěl k závěru, že Finanční úřad pro Prahu 5 byl oprávněn daňovému dlužníku daň vyměřit do konce roku 2002, neboť i vůči daňovému dlužníku lhůta uplynula dne 31. 12. 2001. Tato nesrovnalost je ale pro rozhodnutí ve věci nepodstatná, neboť s důvodem, pro který bylo zapotřebí rozsudek městského soudu zrušit, to nesouvisí. Městský soud totiž svoji úvahu nezaložil na tom, že vůči ručiteli bylo možno výzvu podle § 57 odst. 5 daňového řádu vydat do konce roku 2002, ve kterém byla také vydána, ale jak již bylo řečeno, vyšel z toho, že právo vyzvat k úhradě daňového nedoplatku ručitele se promlčuje ve lhůtě podle § 70 daňového řádu, tj. po šesti letech po roce, ve kterém se tento nedoplatek stal splatným; tedy dle jeho názoru bylo v daném případě možno výzvu vůči ručiteli vydat až do konce roku 2005, neboť splatnost nedoplatku po vyměření daňovému dlužníku nastala 30 dnů od doručení platebního výměru, tj. dne 26. 4. 1999 (dle § 18 zákona č. 357/1992 Sb.).

Lze uzavřít, že městský soud pochybil, pokud usoudil, že promlčecí lhůta, ve které může promlčení namítat daňový ručitel, je lhůtou podle § 70 daňového řádu a nikoli lhůtou podle § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. a nezbylo, než jeho rozsudek vzhledem k důvodnosti kasační stížnosti zrušit a věc tomuto soudu vrátit k dalšímu řízení. Druhou kasační námitkou se Nejvyšší správní soud pro nadbytečnost již nezabýval.

V novém rozhodnutí městský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. června 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu