



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **CE WOOD, a. s.**, se sídlem Zlínské paseky 3662, Zlín, zastoupeného JUDr. Jiřím Žákem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 3125/11, Šumperk, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2007, č. j. 1249/07-1400-701942, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2007, č. j. 31 Ca 98/2007 - 34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2856 Kč, a to k rukám jeho advokáta do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 8. 11. 2006, č. j. 239334/06/303961/5412 - výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 57a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“). Konkrétně se jednalo o nedoplatek na dani z převodu nemovitostí ve výši 300 000 Kč.

Žalobce ve včasné žalobě namítal, že daňový subjekt a ručitel musí mít v daňovém řízení shodné postavení; i pro určení povinností ručiteli je tedy třeba užít lhůtu § 47 daňového řádu, respektive § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Zdůraznil, že s ohledem na závěr vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. dubna 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, měl žalovaný zohlednit jím uplatněnou námitku promlčení.

Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a k nastolené právní otázce s odkazem na rozhodovací praxi Ústavního soudu uvedl, že i ručiteli musí být zachována stejná práva jako hlavnímu dlužníku. Daňový řád neumožňuje ručiteli být po celou dobu daňového řízení jeho účastníkem, ačkoliv výzvou k úhradě daně za primárního dlužníka jsou jeho hmotná práva zasažena. Stanovení daňové povinnosti primárnímu dlužníku a výzva k úhradě nedoplatku určená ručiteli způsobuje shodný účinek – jsou zasažena jejich hmotná práva (užívání majetku). Je proto nutné zachovat do možné míry i jejich shodná práva procesní a proto je nutno analogicky užít lhůt pro vyměření daně (§ 47 daňového řádu) pro oba typy daňových dlužníků. Znamená to, že i ručiteli musí být oznámena jeho povinnost hradit dluh za jiného ve lhůtách, jimiž je ovládáno vyměrovací řízení – tedy do okamžiku uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se svým obsahem o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesprávný právní názor krajského soudu spatřuje v tom, že soud směšuje vyměrovací řízení s tou částí daňového řízení, v němž se již „jen“ uplatňuje po ručiteli povinnost úhrady daňové povinnosti již dříve vyměřené primárnímu dlužníku. Znamená to, že primárnímu dlužníku se daň sice vyměří ve lhůtách upravených v § 47 daňového řádu, uplatňovat její placení pak je správce daně oprávněn ve lhůtách podle § 70 daňového řádu. Poukázal na to, že výzva není rozhodnutím, které řeší a ukládá povinnost platit daň, je pouze rozhodnutím, které stanoví povinnost ručiteli platit za daňového dlužníka. Ručiteli se totiž daň nevyměruje, požaduje se po něm pouze její úhrada v případě, když primární dlužník daň neuhradí sám. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své právní názory vyjádřené již v odvolání proti napadenému rozhodnutí, jakož i v žalobě. Zdůraznil, že závěr učiněný krajským soudem považuje za správný.

Kasační stížnost není důvodná.

Kasační stížností je nastolena právní otázka, týkající se užití lhůt pro vydání výzvy ručiteli k úhradě daňové povinnosti za primárního dlužníka. Zda-li má být takové rozhodnutí – výzva k úhradě daně vydána vůči ručiteli v prekluzivní lhůtě dle § 47 daňového řádu a nebo, zda postačí její vydání ve lhůtě, jež je upravena v § 70 daňového řádu – tedy ve lhůtě šestileté, jež platí pro povinnost platit daň; jde o promlčení práva vybrat a vymáhat daňové nedoplatky.

Svým obsahem zcela shodnou právní otázku již řešil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. října 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96. V něm se sice zabýval otázkou týkající se lhůty pro vydání rozhodnutí vůči ručiteli, kterým se zakládá povinnost hradit celní nedoplatek za primárního dlužníka v řízení celním (nikoliv daňovém), dospěl však k výslovnému závěru, že institut ručení v obou typech řízení musí podléhat shodnému režimu.

V části zmíněného usnesení, jež je věcně relevantní pro řešení nyní vedeného sporu rozšířený senát uvedl: „... [15] *Východiskem pro posuzování věci rozšířeným senátem byl princip jednotnosti a nerozpornosti právního řádu. Ten mimo jiné vyžaduje, aby stejný právní institut, který je vlastní více právním odvětvím, byl pokud možno koncipován a vykládán shodně. S ohledem na institut ručení již rozšířený senát uvedl, že nelze přijmout názor, podle kterého jsou ručení ve veřejném právu a ručení v soukromém právu něco odlišného. Ručení je obecným institutem vlastním celému právnímu řádu, pro který mohou, pokud je to racionální anebo pokud tak zákonodárce výslovně stanoví, existovat v jednotlivých právních odvětvích odlišnosti. Ty ostatně existují i v rámci samotného práva soukromého (srovnej odlišnosti v úpravě ručení dle občanského zákoníku a zákoníku obchodního odůvodněné rozdílnými požadavky na zajištění závazků ve vztazích mezi občany oproti obchodnímu životu). Odlišnosti však nikdy nemohou přesáhnout do samé podstaty tak tradičního institutu, jakým ručení bezesporu odedávna je. Je-li veřejnoprávní úprava strohá, neúplná či rozporná, její výklad v aplikační praxi správních orgánů a soudů by měl hledat shodu, nikoliv vytvářet umělé rozpory (srov. v tomto ohledu rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, č. 792/2006 Sb. NSS; tomuto právnímu názoru výslovně přitakalo plénium Ústavního soudu v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb., bod 50).*

[16] *Argument požadavkem nerozpornosti právního řádu je argumentem systematickým; s ohledem na prvek srovnání se může jednat o argument systematickou vnitro-oborovou či mezi-oborovou. Rozdíl mezi oběma je v míře abstrakce, tedy míře zobecnění posuzovaných systémových rysů, ze kterých jsou destilovány principy právní úpravy. Systematický argument plní nezastupitelnou úlohu při zaplňování mezer v právu. V rámci této argumentační činnosti sleduje vnitřní logiku systému: od specifického a příbuzného k více obecnému a společnému. Při zaplňování mezery v zákoně se v první řadě využije principů stejného právního předpisu. Není-li jich, pak je na místě využít principy předpisu příbuzného. Není-li ani těchto, pak principů daného právního odvětví, široce definovaného. Konečně pokud není možné nalézt odpověď v rámci odvětvových principů, pak je na místě zohlednit obecnou úpravu určitého právního institutu. Ta se zpravidla nalézá v občanském právu či obecné teorii soukromého práva, která je základnou celého právního řádu.*

[17] *Pokud aplikujeme výše uvedené na zde vykládaný institut ručení v celním zákoně, pak nejbližší paralelou mimo samotný právní předpis bude institut ručení v daňovém řádu, který je příbuzným předpisem odvětvovým. Příbuznost je zde dána obdobnou podstatou a smyslem existence obou veřejnoprávních povinností, tedy platit daně a cla a tomu odpovídající zájem na zajištění splnění těchto povinností jinou osobou namísto toho, koho jinak primárně taková povinnost stihá. Obě specifické úpravy pak mají svůj předobraz v institutu ručení v občanském právu, tedy § 546 a n. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „O. Z.“) a v teorii občanského práva.*

...

[20] Znění ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona předvídá, že celní úřad doručí „platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla“ ručiteli. Celní zákon blíže nespecifikuje, jaký platební výměr má být v těchto případech vlastně doručován: zda samostatný (nový) platební výměr, jehož adresátem je ručitel, anebo zda se má jednat pouze o „přeposlání“ již existujícího platebního výměru, který byl předtím doručen dlužníkovi, spolu s výzvou, ať plní ručitel. Posledně zmiňovaná konstrukce je však s ohledem na výše uvedený požadavek jasného stanovení povinnosti neudržitelná; i vůči ručiteli musí dojít k adresnému a konkrétnímu „vyměření“ cla, byť jde o stanovení povinnosti uhradit za dlužníka nezaplacené clo.

[21] Platební výměr podle § 260l odst. 1 celního zákona (v projednávané věci celním orgánem nadepsán „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“) je v materiálním smyslu rozhodnutím, kterým se stanoví výše cla pro ručitele. Pro tento náhled na rozhodnutí vydávaná podle § 260l celního zákona se jednoznačně vyslovil Ústavní soud, nejnověji ve svém nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. ÚS 2345/07, přístupný na <http://nalus.usoud.cz>, ze starší judikatury také nálezy pod sp. zn. I. ÚS 445/2000; I. ÚS 446/2000; I. ÚS 447/2000 a I. ÚS 448/2000). V tomto nejčerstvějším nálezu Ústavní soud jednak odkázal na své dosavadní (materiální) vnímání výzvy ručiteli coby rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterou se adresátovi zakládají práva a povinnosti. Dále konstatoval, že práva a povinnosti lze jak v daňovém, tak v celním řízení ukládat pouze na základě rozhodnutí. Samotné prohlášení ručitele v záruční listině tuto povahu nemá, stejně jako ji s účinky pro ručitele nemá vyměření daňového či celního dluhu vůči dlužníkovi. Ústavní soud tedy odmítl konstrukci, že povinnost ručitele k uhrazení dluhu by vznikala ze zákona ve spojení s právní skutečností, že dlužník i přes výzvu neplní. Naopak zdůraznil, že na výzvu podle § 260l celního zákona je nezbytné pohlížet jako na rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň a kterým bylo zároveň aplikováno hmotné právo (bod 22 citovaného nálezu).

[22] Z výše uvedených závěrů Ústavního soudu lze pro účely posuzování věci rozšířeným senátem učinit pouze jediný závěr: Ústavní soud rozšířil předchozí požadavky, které vyslovil s ohledem na postavení daňového ručitele (srov. především nálezy ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb.), také na postavení celního ručitele. Výzva (či rozhodnutí) podle § 260l celního zákona je rozhodnutím činěným v řízení vyměřovacím, kterým je vůči ručiteli poprvé stanovena platební povinnost co do jejího důvodu i výše. Pokud se tedy jedná o samostatné „vyměření“ dluhu vůči ručiteli, pak jediným logickým závěrem co do příslušných lhůt ohledně doručení rozhodnutí podle § 260l celního zákona ručiteli je, že se tak musí stát ve lhůtách celním zákonem předepsaných pro „vyměření“ povinnosti, tedy ve lhůtě tříleté propadné, stanovené v § 268 celního zákona, nikoliv ve lhůtě stanovené pro vymáhání nedoplatků cla v § 282 celního zákona, tedy ve lhůtě šestileté promlčecí.

[23] Nad rámec výše uvedených argumentů ústavních, které se týkají především požadavku odpovídající ochrany práv ručitele, lze také podotknout, že jedině za podmínky samostatného stanovení povinnosti ručitele uhradit dlužné clo lze vůči ručiteli dostat požadavku právní jistoty a předvídatelnosti. Předně je patrné, že ručitel nemusí být vždy povolán k plnění dluhu za dlužníka v plné výši; dlužník mohl část dluhu splatit, část dluhu mohlo zaniknout či mohlo v mezidobí dojít k opravě nesprávně stanovené částky cla. Za všech těchto okolností je nezbytné, aby ručitel obdržel řádný a samostatný platební výměr, který se může lišit od částky stanovené dříve dlužníkovi. Z požadavku předvídatelnosti a právní jistoty konečně plyne dále

nutnost pevně stanovené lhůty pro vyměření právní povinnosti, která zvyšuje jistotu subjektů právní regulace a umožňuje jim racionálně plánovat. Pochopitelně se může nabízet námitka nemožnosti „vyměření“ cla ručiteli, když bylo již předtím vyměřeno dlužníkovi, tedy jakási překážka věci rozhodnuté. Podle názoru rozšířeného senátu tomu však tak není. Při stanovení povinnosti k úhradě cla je podstatné komu, na základě jakého skutkového stavu a z jakého právního důvodu je tato povinnost stanovena. Je nesporné, že situace dlužníka a ručitele bude s ohledem na podstatu ručení (zejména akcesoritu a subsidiaritu) rozdílná. Právě proto je třeba trvat na samostatném právním prostoru pro každého z nich, včetně časového rámce ohraničeného příslušnými prekluzivními lhůtami pro uložení povinnosti platit clo adresovanou ručiteli, a navazujícími lhůtami promlčecími pro jeho vymáhání. Jinými slovy, jestliže marně uplynula prekluzivní lhůta, aniž došlo vůči ručiteli k uložení povinnosti platit clo, nemůže se tak stát ve vymáhací promlčecí lhůtě, sice ještě běžící, ale vůči dlužníkovi. Ke stanovení povinnosti platit clo může dojít toliko v řízení vyměřovacím, odtud tedy „vyměření“ jako pojem, který v sobě obsahuje výsledek procesu zahrnujícího zjištění existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky a jeho předchozí akceptace celním orgánem, (částečné či úplné) nesplnění povinnosti dlužníkem a kroky celního orgánu vůči němu, atd. Je-li formálním výsledkem tohoto procesu individuální správní akt nazvaný „výzva k zaplacení“, „platební výměr“ či „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“, není tolik podstatné. Rozhodující je naopak, že celní orgán tak nemůže učinit v jiném než vyměřovacím řízení ohraničeném časově na jedné straně vznikem celního dluhu a marným uplynutím prekluzivní lhůty pro jeho vyměření na straně druhé (nebyl-li ovšem před jejím uplynutím učiněn úkon směřující k vyměření částky cla či jejímu dodatečnému vyměření - srovnej § 268 odst. 3 celního zákona). V takto stanoveném prostoru může ručitel v závislosti na okolnostech případu uplatnit své výhrady (zánik práva, nesprávně stanovená výše cla, částečná úhrada dlužníkem, apod.).

[24] Od okamžiku vzniku celního dluhu tak běží jak vůči dlužníkovi, tak vůči ručiteli tříletá lhůta pro vyměření cla, stanovená § 268 odst. 2 celního zákona. V této lhůtě musí celní orgán o stanovení výše uvedené povinnosti ohledně každého z nich rozhodnout samostatně (pochopitelně v pořadí vyplývajícím z podstaty ručení). Pokud tak neučiní, jeho právo vůči danému subjektu zaniká. Požadavek samostatného rozhodnutí má za následek samostatný běh lhůty s ohledem na oba subjekty (§ 268 odst. 2, respektive odst. 3 celního zákona). Pokud celní úřad učiní před uplynutím tříleté lhůty úkon směřující k vyměření částky cla anebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Přerušování tříleté lhůty v důsledku takového úkonu se děje samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému celní úřad úkon učinil, tedy buď vůči ručiteli, anebo vůči dlužníkovi. Z této skutečnosti také plyne možnost, že vyměřovací lhůta může skončit odlišně pro dlužníka a odlišně pro ručitele v závislosti na aktivitě celního úřadu. Nejzazší hranicí pro oba subjekty pro vyměření (v případě ručitele přesněji stanovení povinnosti k úhradě dlužného cla za dlužníka) však vždy bude lhůta deseti let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 3 celního zákona).

[31] Na základě výše uvedeného rozšířený senát uzavřel, že platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla, vydaný podle § 260l odst. 1 celního zákona, je rozhodnutím, které má stejnou povahu a účinky jako rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení vůči celnímu dlužníkovi. Proto rozhodnutí adresované ručiteli mu musí být doručeno v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 2 celního zákona). „

Jak tedy uvedl rozšířený senát, musí být respektovány stejné principy pro náhled na postavení ručitele jak v celním, tak i daňovém řízení. Ručitelova povinnost splnit dluh za dlužníka – čemuž svědčí samotná podstata institutu ručení, se aktualizuje teprve tehdy, když sám dlužník svůj dluh včas a řádně nesplní, přitom až výzvou určenou ručiteli se tento dozvídá o tom, že dlužník, za jehož splnění povinnosti zaplatit daň ručí, svůj dluh v konkrétní výši nesplnil. Teprve touto výzvou je tak ručiteli ukládána povinnost k zaplacení nedoplatku ve stanovené lhůtě, v konkrétní výši za dlužníka, který jej sám v určené lhůtě nezaplatil. Teprve tuto výzvu, a to přes její označení, je tak možno považovat za rozhodnutí, vydané ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu, které zakládá ručiteli povinnost hradit daň za primárního dlužníka (a v poměru k ručiteli při vymáhání nedoplatku se stává exekučním titulem); již z tohoto důvodu je třeba tuto výzvu hodnotit jako rozhodnutí materiální povahy.

Nejvyšší správní soud tak odmítá pro nesprávnost stěžovatelu námitku, že celý vztah správce daně a ručitele je ovládán pouze pravidlem uvedeným v § 70 daňového řádu.

Promlčecí lhůta dle § 70 daňového řádu se u daňového ručitele uplatní teprve po doručení výzvy k zaplacení daňového nedoplatku, neboť teprve tímto okamžikem je ve vztahu k daňovému ručiteli daňový nedoplatek založen („vyměřen“ ve smyslu § 47 daňového řádu, popř. § 22 zákona č. 357/1992 Sb., jde-li o daň z převodu nemovitostí) a současně po uplynutí lhůty splatnosti daňového nedoplatku ve výzvě uvedeně.

Znamená to tedy, že výzva, kterou správce daně ve smyslu § 57a daňového řádu vyzývá ručitele k úhradě daňového nedoplatku za primárního dlužníka, musí být ručiteli doručena a nabýt právní moci rovněž v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 22 zákona 357/1992 Sb., resp. § 47 daňového řádu). K tomuto závěru ostatně správně dospěl i krajský soud.

Na závěr Nejvyšší správní soud podotýká, že krajský soud ve svém odůvodnění sice nesprávně argumentoval i zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, neboť ten byl ke dni 31. 12. 2003 zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a od 1. 1. 2004, tedy i v době vydání výzvy ručiteli (v roce 2006), již nebyl součástí právního řádu České republiky. Argumentace tímto právním předpisem však nebyla stěžejní, ale pouze okrajovou zmínkou a nemohla tak mít vliv na zákonnost rozsudku jako celku.

Ze všech shora uvedených důvodů a vzhledem k tomu, že v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce dosáhl v řízení o kasační stížnosti žalovaného plného úspěchu, a proto má dle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení byly stanoveny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v tomto případě za jeden úkon právní služby spočívající v písemném podání týkajícím se věci samé ze dne 5. 2. 2008, a náhrady hotových výdajů, tedy ve výši 1 x 2100 Kč a 1 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky], celkem 2400 Kč. Protože

žalobcův advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 456 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci se tedy vůči žalovanému přiznává náhrada nákladů v celkové výši 2856 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. listopadu 2008

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu