



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **P. R.**, advokátem JUDr. Jiřím Juříčkem, se sídlem v Brně, Údolní 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 6. 2006, č. j. 29 Ca 158/2004 – 39,

t a k t o :

- I. V řízení **se pokračuje.**
- II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 6. 2006, č. j. 29 Ca 158/2004 – 39, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností brojí žalobce jakožto stěžovatel proti výše uvedenému rozsudku Krajského soudu v Brně, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2004, č. j. 1400/04/FŘ/150. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem podle ust. § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále „daňový řád“ nebo „d. ř.“), ze dne 6. 11. 2003, č. j. 198895/03/288941/9771, kterou vydal Finanční úřad Brno I.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném posouzení právní otázky a je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Stěžovatel brojí proti tomu, že by byl jako daňový ručitel povinen zaplatit daňový nedoplatek na základě ustanovení § 86 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, protože nelze směřovat soukromoprávní a veřejnoprávní vztahy. Pokud ustanovení § 57 odst. 5 d. ř. nestanoví, že by soukromoprávní vztahy měly mít vliv na veřejnoprávní povinnosti, nelze stanovit ručiteli povinnost hradit daňový nedoplatek z důvodu jeho účasti ve veřejné obchodní společnosti.

Dále stěžovatel nesouhlasí s právním posouzením námitky promlčení v napadeném rozsudku. Podle stěžovatele exekuční příkaz ze dne 20. 1. 1997 není platným rozhodnutím, a proto se od něj nemůže odvíjet plynutí promlčecí doby. Exekuční příkaz neobsahuje všechny zákonem stanovené základní náležitosti. Skutečnost, že správce daně k podnětu stěžovatele neosvědčil neplatnost příkazu, není podstatná, protože neplatné rozhodnutí nemá žádné právní následky a neplatnost může být navíc namítána v dalším daňovém i soudním řízení.

Třetím stížným bodem poukazuje stěžovatel na skutečnost, že se soud nevypořádal s námitkou žalobce týkající se výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 24. 9. 1996, č. j. 16792/96-937, jejíž neplatnost správce daně osvědčil. Neplatnost této výzvy má za následek neplatnost exekučního příkazu, protože nebyly dodrženy zákonné podmínky pro jeho vydání a dále nemožnost vzniku ručení jako akcesorické povinnosti. Stěžovatel poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 593/99, s jehož závěry byl postup správce daně v rozporu.

Žalovaný ve svém vyjádření konstatuje, že posuzovat platnost exekučního příkazu z úřední povinnosti by bylo možné v případě přezkoumávání výzvy ručiteli jediné tehdy, pokud by byl exekuční příkaz nicotný. Pokud se tak nestalo a nebyla osvědčena neplatnost, exekuční příkaz je platný. Žalovaný se ztotožnil s názorem krajského soudu na tom, že běh promlčecí lhůty neovlivnilo pozdější osvědčení neplatnosti výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 24. 9. 1996, která předcházela vydání exekučního příkazu. Upozorňuje, že v rámci předmětného soudního řízení nelze přezkoumávat neosvědčení neplatnosti exekučního příkazu.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud pokračuje v řízení přerušeném v souladu s ust. § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. poté, co předložil v jiné konkrétní věci, právně obdobné věci stěžovatele, Ústavnímu soudu návrh na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu.

Ústavní soud v nález ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006, 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. V odůvodnění rozlišil tři věty a tedy odlišné právní normy citovaného ustanovení. Podle věty první § 57 odst. 5 d. ř. „*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*“ Tato dvě ustanovení neshledal Ústavní soud protiústavními na rozdíl od věty třetí, podle které „*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 zaplacené.*“ Konstatoval, že takové ustanovení zejména popírá možnost daňového ručitele domáhat se ochrany svých práv u soudu či jiného orgánu, které je každému zaručeno v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, a rovněž zakládá protiústavní nerovnost, což je v rozporu s čl. 1 a 37 odst. 1 Listiny.

Ústavní soud taktéž naznal, že § 57 odst. 5 d. ř. věta třetí je v rozporu s čl. 36 odst. 2 Listiny, dle kterého „*kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Z pravomoci soudu však nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny.*“

S ohledem na závěry Ústavního soudu v citovaném nálezu Nejvyšší správní soud uvádí, že v souzené věci se nejedná o případ, kdy by se jak správce daně, tak správní soud nevypořádaly se všemi námitkami ručitelem (stěžovatelem) uváděnými. Proto může Nejvyšší správní soud projednat kasační stížnost v rozsahu předložených námitek.

První stížní námitkou popírá stěžovatel možnost správce daně, aby stanovil ručiteli povinnost uhradit daňový nedoplatek za dlužníka na základě ustanovení obsažených v soukromoprávních předpisech, jmenovitě v projednávané věci podle § 86 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Podle toho ustanovení „*veřejná obchodní společnost odpovídá za své závazky celým svým majetkem. Společníci ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně.*“ Stěžovatel konkretizuje svou námitku tak, že daňové ručení je přípustné pouze tam, kde je upravují daňové předpisy (např. zákonné ručení u daně z převodu nemovitostí), nikoli však u daně z příjmů, jak je tomu v souzené věci.

Jak vyplývá z odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 72/06, ustanovení § 57 odst. 5 věta první není protiústavní. To Ústavní soud konstatoval s poukazem na to, že není vázán odůvodněním návrhu na vyslovení protiústavnosti určitého ustanovení. Uvedl, že věta první § 57 odst. 5 d. ř. vyjadřuje samotnou podstatu institutu ručení. Celkovou zákonnou koncepcí ručení podle daňového řádu neposuzoval, jelikož nebyla výslovně takto napadena. K institutu ručení se však vyjadřuje v bodě 50. odůvodnění nálezu, kde uvádí:

„*Ručení není přitom 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, jehož kořeny 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 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 konstatoval v nálezu sp. zn. I. ÚS 643/03, „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 obdobných principů vycházel Nejvyšší správní soud kupř. v rozsudku sp. zn. 2 Afs 81/2004, v němž uvedl, 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.“ V rozsudku sp. zn. 5 Afs 138/2004 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „Nelze přijmout výklad, podle něhož mezi veřejnoprávním a soukromoprávním ručením existuje podstatný rozdíl; to ostatně vyplývá již z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (1 Afs 86/2004, příst. www.nssoud.cz).“ 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.“

V souzené věci bylo ručení uplatněno ze strany správce daně na základě skutečnosti, že daňový dlužník je veřejnou obchodní společností. Podle § 57 odst. 5 d. ř. a § 86 obchodního zákoníku vyzval správce daně společníka této společnosti jakožto ručitele k úhradě daňového nedoplatku. V právním řádu je úprava obchodních společností, včetně veřejné obchodní společnosti, v podstatné míře soustředěna do obchodního zákoníku. Také ručení společníka obchodní společnosti je proto upraveno v tomto zákoně. Samotný § 1 obchodního zákoníku ve svém odst. 1 stanoví: „Tento zákon upravuje postavení podnikatelů, obchodní závazkové vztahy, jakož i některé jiné vztahy s podnikáním související, a zpracovává příslušné předpisy Evropských společenství.“ Odst. 2 uvedeného paragrafu pak stanoví, že právní vztahy uvedené v odstavci 1 se řídí ustanoveními tohoto zákona. Nelze-li některé otázky řešit podle těchto ustanovení, řeší se podle předpisů práva občanského. Nelze-li je řešit ani podle těchto předpisů, posoudí se podle obchodních zvyklostí, a není-li jich, podle zásad, na kterých spočívá tento zákon. Podle § 86 obchodního zákoníku platí, že veřejná obchodní společnost odpovídá za své závazky celým svým majetkem. Společníci ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně. Uvedené ustanovení se již podle samotné své dikce vztahuje na závazky veřejné obchodní společnosti bez ohledu na jejich povahu, neboť explicitně ani implicitně (omezením právní úpravy v obchodním zákoníku pouze na určitou podmnožinu právních vztahů z množiny všech takových vztahů, u nichž by ručení z povahy věci přicházelo v úvahu) nestanovuje, že na některé závazky této společnosti se ručení nemá vztahovat. Implicitní omezení neplyne ani ze základních ustanovení obchodního zákoníku definujících oblast, na niž se tento zákoník vztahuje,

neboť tato zdaleka není omezena jen oborem soukromého práva – ustanovení o obchodních společnostech upravují i, jak ostatně říká samotný § 1 odst. 1 obchodního zákoníku, postavení podnikatelů [kterými jsou i obchodní společnosti, viz § 2 odst. 2 písm. a), nyní ve spojení s § 34 odst. 1 písm. a) obchodního zákoníku, do 30. 6. 2005 pak § 3 odst. 1 písm. a) téhož zákona], tedy klíčové otázky jejich osobního a majetkoprávního statusu, které se zásadně vztahují na jejich působení ve všech právních vztazích, do kterých vstupují, tedy jak na vztahy soukromoprávní, tak na vztahy veřejnoprávní.

Daňový řád upravuje správu daní, tj. právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době (§ 1 odst. 1 a 2 d. ř.). Bylo by proto nadbytečné a dokonce matoucí, pokud by daňový řád opakoval dikci obchodního zákoníku o ručení společníků obchodní společnosti, když obecné pravidlo o ručení společníků za veškeré závazky veřejné obchodní společnosti bez ohledu na to, zda jsou soukromoprávní nebo veřejnoprávní, stanovuje již obchodní zákoník. Výkladem podaným stěžovatelem, dovedeným *ad absurdum*, bychom mohli dospět k závěru, že subjekty, jejichž postavení upravuje soukromé právo, tedy všechny fyzické a právnické osoby, by nemohly bez zvláštní úpravy ve veřejnoprávních předpisech (například bez zvláštní veřejnoprávní úpravy jejich právní subjektivity a způsobilosti k právním úkonům) podléhat jejich režimu, mít povinnost platit daně či jiné veřejnoprávní povinnosti a podléhat veřejnoprávním sankcím. Je nepochybné, že veřejné právo může stanovit zvláštní režim odpovědnosti za veřejnoprávní závazky u určitých osob, může tedy také stanovit zvláštní pravidla ohledně veřejnoprávního ručení, resp. ohledně právních důvodů takového ručení. V daném případě však je ustanovení o ručení společníků za závazky veřejné obchodní společnosti záměrně koncipováno jako univerzální, vztahující se na všechny druhy závazků; je tomu tak nepochybně proto, že režim ručení je základní a v řadě ohledů určující vlastností veřejné obchodní společnosti, odlišující ji tím od dalších obchodních společností či jiných právnických osob. Veřejná obchodní společnost při své činnosti (nejčastěji podnikání či jiná samostatná výdělečná činnost) vstupuje do právních vztahů majetkové povahy, které jsou jak soukromoprávní, tak veřejnoprávní. U obou typů těchto vztahů existuje legitimní zájem věřitelů na tom, aby mohla být v případě potřeby aktivována ručitelská povinnost společníků, která poskytuje veřejné obchodní společnosti výhodu v tom, že zajišťuje věřitelům vyšší míru jistoty, že bude schopna uhradit své závazky. Z dikce ustanovení § 86 obchodního zákoníku, z vymezení oblasti úpravy, na kterou se tento zákoník vztahuje, ani ze smyslu a účelu ručení společníka za závazky veřejné obchodní společnosti proto nelze dovodit, že by se toto ručení mělo vztahovat pouze na závazky soukromoprávní.

Nejvyšší správní soud přisvědčuje té části odůvodnění napadeného rozsudku, podle které se ručení společníka obchodní společnosti vztahuje i na závazky uhradit daňový nedoplatek, jak judikoval Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 8. 12. 2003, č. j. 30 Ca 110/2001 - 30, uveřejněném pod č. 182/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz: „*Ručení společníka společnosti s ručením omezeným za závazky této společnosti ve smyslu § 106 odst. 1 obchodního zákoníku se vztahuje i na závazek společnosti uhradit daňový nedoplatek (§ 57 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků)*“. Správce daně tak byl v posuzovaném případě oprávněn uplatnit institut ručení podle § 57 odst. 5 d. ř. a současně § 86

obchodního zákoníku. Námitku soukromoprávního charakteru ručení společníka veřejné obchodní společnosti shledal tedy Nejvyšší správní soud nedůvodnou.

Druhou stížní námitkou stěžovatel brojí proti posouzení námitky promlčení krajským soudem. Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil, že výzvou ze dne 6. 11. 2003 vyzval Finanční úřad Brno I stěžovatele k úhradě nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a na dani z příjmů fyzických osob podle zvláštní sazby v celkové výši 122 395 Kč. Proti této výzvě podal stěžovatel odvolání, které žalovaný dne 10. 5. 2004 zamítl. Vypořádal se s námitkami ohledně soukromoprávního charakteru ručení společníka obchodní společnosti i námitkou promlčení.

V námitce ohledně promlčení stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na to, že nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že *„námitka promlčení není důvodná, když exekuční příkaz ze dne 20. 1. 1997 je platným rozhodnutím, nebyla osvědčena jeho neplatnost a pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí.“* Stěžovatel exekuční příkaz považuje za neplatný, o osvědčení jeho neplatnosti požádal, Finanční úřad Brno I mu však nevyhověl. Stěžovatel trvá na svém právu na posouzení platnosti exekučního příkazu v rámci navazujících daňových a soudních řízení, zejména když nebyl účastníkem řízení, ve kterých toto rozhodnutí bylo vydáno a které mají zásadní vliv na jeho případnou daňovou povinnost. Doplnuje, že z hlediska právní jistoty občanů je lhostejné, zda je namítána nicotnost nebo neplatnost rozhodnutí, když obě formy mají za následek, že toto vadné rozhodnutí nemá žádné právní následky.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že na exekučním příkaze na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank ze dne 20. 1. 2007, č. j. 1904/97/941 je nad uvedeným jménem a funkce (ředitele finančního úřadu) podpis jiné pověřené osoby (zástupce ředitele) se zkratkou „v.z.“. Nejedná se tedy o případ, kdy podpis na rozhodnutí zcela chybí. Příkaz je podepsán oprávněnou osobou a obsahuje tedy základní náležitost podle § 32 odst. 2 písm. g) d. ř. Ze stěžovatelovy argumentace je zřejmé, že exekuční příkaz považuje za rozhodnutí neplatné či nicotné (nulitní). Nicotnost správního aktu způsobují jen takové vady řízení, které mají za následek situaci, kdy již o existenci správního aktu nelze vůbec hovořit. Může se jednat o vady spočívající například v rozhodování absolutně nekompetentním orgánem, rozhodování podle právního předpisu, který byl přede dnem rozhodnutí bez náhrady zrušen, v absolutním nedostatku zákonem předepsané formy, naprosté neurčitosti či nesrozumitelnosti obsahu rozhodnutí, a v důsledku toho jeho nerealizovatelnosti, nebo v absolutní nemožnosti plnění obsahu rozhodnutí. V posuzovaném případě však o nicotnosti rozhodnutí hovořit nelze. Bez ohledu na možné pochybnosti, které vyvolává podpis osoby, jež rozhodnutí podepsala s dodatkem „v. z.“ a jež zjevně není osobou uvedenou na rozhodnutí plným jménem i s uvedením funkce, je totiž zřejmé, že rozhodnutí bylo vydáno i vypraveno kompetentním orgánem, bylo vydáno na základě platného zákona, v řádné formě, je určité, srozumitelné a plně realizovatelné. Co se týče namítané neplatnosti, je podle § 32 odst. 7 d. ř. neplatným rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy jej zákon vyžaduje; zřejmá chyba v psaní nebo počítání neplatnost rozhodnutí nepůsobí. Přitom pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 d. ř. nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat

určité intenzity. Dále je nutné odlišovat nezákonnost rozhodnutí, kterým je takové rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána chybnou aplikací hmotného práva nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí; tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V daném případě se však o žádnou z těchto situací nejedná, neboť nedostatek uvedení osoby, která rozhodnutí podepsala v zastoupení, nepředstavuje takovou vadu, která by mohla mít nějaký vliv na zákonnost daného rozhodnutí. Pochybnosti o zákonnosti napadeného rozhodnutí (o tom, zda rozhodnutí podepsala osoba oprávněná) totiž byly vyvráceny již ve vyjádření žalovaného zaslaného krajskému soudu k podané žalobě, kdy žalovaný výslovně uvedl, že rozhodnutí bylo podepsáno oprávněnou osobou (pověřeným pracovníkem správce daně), přičemž toto vyjádření je podepsáno ředitelem finančního ředitelství. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že nedostatek uvedení osoby, která rozhodnutí podepsala v zastoupení, v posuzovaném případě je vadou, která však nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 1. 2005, 4 Afs 19/2004 - 78). Předmětný exekuční příkaz tak není nicotný, ani neplatný či nezákonný.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud poznamenává, že nelze ztotožnit neplatnost rozhodnutí a jeho nicotnost. Je pravdou, že neplatností i nicotností je rozhodnutí stíženo *ex tunc* a následně se tato skutečnost z úřední povinnosti pouze deklaruje, nelze však přehlédnout, že obsah těchto pojmů je odlišný. Nejvyšší správní soud zde odkazuje na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, (publ. pod č. 793/2006 Sb. NSS), který se k pojmům „*nicotnost, neplatnost a nezákonnost*“ vyjádřil zcela pregnančně. Chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že od účastníků dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali. Naopak dílčí nedostatky správního aktu v žádném případě nemohou způsobit jeho nicotnost. Institut ověření neplatnosti podle § 32 odst. 7 daňového řádu pak není primárně určen k odstranění věcných nedostatků, ale spíše k odstranění nedostatků formálních, které vznikly při vyhotovování rozhodnutí. Tento institut má chránit daňový subjekt, aby se mu dostalo podstatných informací a aby tak nebyl zkrácen na svých právech. Ovšem i ohledně neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 d. ř. je zapotřebí uvést, že ani je nelze vykládat formalisticky. To znamená, že pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 d. ř. nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity. Rozhodnutí postrádající některou ze základních náležitostí může podle okolností být buď platné nebo neplatné ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř. Je-li neplatné, potom může být buď nezákonné pro nepřezkoumatelnost nebo pro jiné vady řízení, nebo dokonce nicotné. Každá z právě uvedených kategorií tedy má svůj samostatný obsah a uplatňuje se za splnění zcela odlišných předpokladů. Rozlišování neplatnosti, nezákonnosti a nicotnosti rozhodnutí s sebou nese i vysoce praktické důsledky pro soudní přezkum. K nicotnosti správního aktu jsou správní soudy jak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tak i v řízení o kasační stížnosti povinny přihlížet z úřední povinnosti, nad rámec žalobních bodů či důvodů kasační stížnosti. Je-li rozhodnutí skutečně nicotné,

soud v řízení o žalobě pouze deklaratorním výrokem prohlásí jeho nicotnost. Naproti tomu, jde-li o neplatné daňové rozhodnutí (tj. je splněn jak formální aspekt, spočívající v absenci některé ze základních náležitostí rozhodnutí, i materiální aspekt, spočívající v určité intenzitě tohoto nedostatku), platí, že soud k jeho vadám způsobujícím neplatnost přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce; z úřední povinnosti by k vadám způsobujícím neplatnost přihlížel pouze tehdy, pokud by daňové rozhodnutí bylo nejen neplatné, ale zároveň nicotné či nepřezkoumatelné. Namítne-li žalobce v ostatních případech neplatnost daňového rozhodnutí a soud shledá tento závěr správným, napadené rozhodnutí – jež je zároveň nezákonné v širším slova smyslu – zároveň zruší, nejčastěji podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Protože exekuční příkaz nebyl shledán nicotným či neplatným, může se od tohoto úkonu odvíjet počítání promlčecí lhůty. Exekuční příkaz byl vydán dne 20. 1. 1997 a doručen dlužníkovi do vlastních rukou dne 24. 1. 1997. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem byla vydána dne 6. 11. 2003 a doručena stěžovateli dne 11. 11. 2003. Krajský soud ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že výzva ručiteli byla vydána před uplynutím promlčecí doby a uplatněná námitka promlčení není oprávněná, přičemž vysvětlil počátek nového běhu promlčecí doby od 1. 1. 1998 a její konec 31. 12. 2003. Nejvyšší správní soud s tímto posouzením z následujících důvodů nesouhlasí.

V daňovém právu se rozlišují dvě lhůty bránící správnímu orgánu požadovat po daňovém subjektu daň kvůli uplynutí času. Jednak je to lhůta pro vyměření daně, obecně upravená v § 47 d. ř., o níž panuje obecná shoda v tom, že jde o lhůtu prekluzivní, jednak je to promlčecí lhůta pro právo vymáhat daňové nedoplatky stanovená v § 70 daň. ř. Krajský soud posoudil námitku vznesenou stěžovatelem jako námitku promlčení podle ustanovení § 70 odst. 1 a 2 d. ř., podle nichž právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se tak tento nedoplatek stal splatným. Avšak podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, www.nssoud.cz, pokud daňový ručitel vznesl v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle § 57 odst. 5 d. ř. námitku promlčení, řídí se promlčecí lhůta ustanovením § 47 d. ř., tedy lhůtami pro vyměření či doměření daně. Rozhodování o odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku totiž fakticky supluje vyměřovací řízení a teprve jeho právní mocí je ve vztahu k daňovému ručiteli daň platně vyměřena. Tento názor byl stvrzen i usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008. č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, www.nssoud.cz, podle kterého rozhodnutí adresované ručiteli mu musí být doručeno 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. Podle rozšířeného senátu přitom musí být základní charakteristiky ručení v daňovém a celním řízení vykládány shodně. V daném případě je proto zřejmé, že stěžovatelova námitka promlčení je důvodná, neboť krajský soud pochybil, když posuzoval tuto námitku podle ustanovení § 70 d. ř. (šestiletá promlčecí lhůta), nikoliv podle ustanovení § 47 d. ř., tedy ve lhůtě tříleté prekluzivní. I vůči daňovému ručiteli tedy lze začít postupovat nejpozději před uplynutím lhůty podle § 47 d. ř. (neplatí-li zvláštní pravidlo, např. podle § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí), tedy lhůty, počátek jejíhož běhu není závislý na vykonatelnosti exekučního příkazu vůči daňovému dlužníkovi, nýbrž na zcela jiné rozhodné skutečnosti, a

sice na vzniku povinnosti (daňového dlužníka) podat daňové přiznání. V podrobnostech lze odkázat na závěry vyslovené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu zejména v bodech 23 a 24 shora již zmíněného usnesení č. j. 9 Afs 58/2007 – 96.

Třetí a poslední námitkou v kasační stížnosti poukazuje stěžovatel na to, že se krajský soud nevypořádal s námitkou žalobce týkající se výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě dlužníkem ze dne 24. 9. 1996, jejíž neplatnost byla osvědčena správcem daně prvního stupně. Nejvyšší správní soud však z napadeného rozsudku zjistil, že krajský soud se vypořádal s citovanou námitkou, neboť konstatoval, že správce daně nemůže posuzovat neplatnost exekučního příkazu z úřední povinnosti při přezkoumávání výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem, ledaže by byl exekuční příkaz nicotný. Poukázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 o nicotnosti a neplatnosti (Nejvyšší správní soud poukazuje na svůj výklad k těmto pojmům v textu tohoto rozsudku výše) a uzavřel, že exekuční příkaz je platný, zavládl nový počátek běhu promlčecí lhůty a na této skutečnosti nic nemění ani fakt, že správce daně I. stupně osvědčil rozhodnutím ze dne 17. 2. 2005, č. j. 40630/04/288514/3742 neplatnost výzvy dlužníku k úhradě nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 24. 9. 1996, č. j. 16792/96-937, která vydání exekučního příkazu předcházela. Pokud tedy stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, Nejvyšší správní soud se s touto jeho námitkou neztotožňuje.

Z výše uvedených úvah tedy vyplývá, že krajský soud v řadě ohledů dospěl ve svém rozhodnutí ke zcela správným závěrům, avšak pochybil, pokud usoudil, že promlčení, které může namítat daňový ručitel v odvolání podle § 57 odst. 5 daň. ř., je lhůtou podle § 70 d. ř. a nikoli podle § 47 d. ř. Proto nezbylo než rozsudek krajského soudu vzhledem k důvodnosti kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V takovém případě rovněž krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 26. listopadu 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu