



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **R. P.**, zastoupený RNDr. I. Š., proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2006, čj. 11918/06/FŘ 150, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 3. 2008, čj. 30 Ca 195/2006 – 25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci **se** právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Dne 22. 6. 1998 uzavřel žalobce se společností M CENTRUM ROSICE, s. r. o., (dále jen „prodávající“), kupní smlouvu, jejímž předmětem byl prodej nemovitostí. Obě strany se dohodly na kupní ceně 5 400 000 Kč. Finanční úřad Brno-venkov následně vyměřil prodávajícímu daň z převodu nemovitostí ve výši 399 565 Kč a zaslal mu platební výměr. Pro stanovení daně byla rozhodná cena nemovitosti 7 991 280 Kč, která byla stanovena znaleckým posudkem.

Platební výměr byl prodávajícímu doručen dne 15. 6. 2001, právní moci nabyl dne 17. 7. 2001. Proávající nepodal proti platebnímu výměru odvolání a daň z převodu nemovitostí nezaplatil. Finanční úřad jej vyzval dne 13. 8. 2003 k uhrazení daňového nedoplatku, ale ani poté tak prodávající neučinil.

Protože prodávající daň nezaplatil, obrátil se finanční úřad na žalobce jako ručitele a zaslal mu dne 7. 11. 2005 výzvu k zaplacení daňového nedoplatku. Ta mu byla doručena dne 22. 12. 2005.

Proti výzvě podal žalobce odvolání k žalovanému. Namítal, že již proběhla lhůta k vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku a ručení bylo uplatněno ve větším než zákonném rozsahu.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 8. 2006, čj. 11918/06/FŘ 150, odvolání zamítl. Především tvrdil, že právo správce daně vyzvat daňového ručitele k zaplacení daňového nedoplatku se nepromlčuje ve lhůtě podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb. (daňového řádu, dále též „daňový řád“, „d. ř.“), neboť uvedené ustanovení se týká řízení vyměřovacího. Výzva podle § 57 odst. 5 d. ř. je vydávána v rámci té části daňového řízení, která se týká placení daní (a proto je také systematicky zařazena v té části daňového řádu, která upravuje inkasní řízení), a institut promlčení je pro ni upraven v § 70 odst. 1 d. ř.

Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou u Krajského soudu v Brně. Namítal marné proběhnutí lhůty k vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku. Dle žalobce se na výzvu vztahuje § 22 zákona č. 357/1992 Sb. a § 47 d. ř., a ne § 70 d. ř., jak ve svém rozhodnutí uvedl žalovaný. Tím došlo k porušení zákona a žalobce byl zkrácen na svých právech.

S názory žalobce se krajský soud plně ztotožnil. Odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Afs 51/2004 - 57, které se zabývalo podobnou věcí. Krajský soud uznal žalobu důvodnou a rozhodnutí žalovaného o odvolání a výzvu k zaplacení daňového nedoplatku zrušil.

Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které uplatnil důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Kasační stížnost byla doručena Nejvyššímu správnímu soudu dne 25. 4. 2008.

Stěžovatel v ní nesouhlasil s názorem krajského soudu, že nelze promlčecí lhůtu, které se domáhá ručitel, posuzovat podle lhůty „vymáhací“, tj. podle lhůty podle § 70 d. ř., ale podle lhůty „nalézací“, tj. lhůty podle § 47 d. ř., resp. lhůty podle § 22 zákona č. 357/1992 Sb., jde-li o daň z převodu nemovitostí. Stěžovatel měl za to, že *„soud v dané věci nesprávně posoudil právní otázku aplikace příslušného ustanovení při posouzení otázky včasnosti vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem vydané podle § 57 odst. 5 d. ř., když dovodil, že lhůta pro vydání výzvy ručiteli má být posuzována podle § 22 zákona č. 357/1992 Sb.“*

Nejvyšší správní soud při přezkumu rozsudku krajského soudu neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Přezkoumal proto důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Věc posoudil takto:

V daňovém právu se rozlišují dvě promlčecí lhůty: jednak je to promlčecí lhůta pro vyměření daně, obecně upravená v § 47 d. ř., u daně z převodu nemovitostí pak speciálně upravená v § 22 zákona č. 357/1992 Sb. Dále je to promlčecí lhůta pro právo vymáhat daňové nedoplatky (§ 70 d. ř.). Tato úprava platí i pro daň z převodu nemovitostí, protože zákon č. 357/1992 Sb. tento druh promlčení samostatně neupravuje.

Protože se rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v otázce ručení lišila, zabýval se postavením ručitele rozšířený senát. V rozhodnutí ze dne 16. 10. 2008, čj. 9 Afs 58/2007 - 96, vyslovil tento právní názor:

„Platební výměr vydaný podle § 260l odst. 1 celního zákona vůči celnímu ručiteli má stejnou právní 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).“

Přestože se výše uvedená právní věta týká celního řízení, vztahuje se i na řízení daňové. Je totiž nutné, aby pojem ručení byl vykládán v obou řízeních stejně. Z § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona je patrné, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je aplikovatelný všude tam, kde celní zákon (po 1. 5. 2004 přímo použitelné právo Společenství) nestanoví jinak. Výklad institutu ručení v obou předpisech by měl být shodný.

V rámci daňového řízení nesmí správce daně porušovat principy právní jistoty a předvídatelnosti tohoto subjektu. Jak zdůraznil rozšířený senát, *„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.“*

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).

Výzva k zaplacení daňového nedoplatku je tedy rozhodnutím, které správce daně činí v řízení vyměřovacím. Teprve výzvou stanovuje ručiteli platební povinnost. Z toho vyplývá, že se na tento úkon vztahuje tříletá lhůta pro „vyměření“ povinnosti dle § 47 d. ř., a ne šestiletá lhůta stanovená pro vymáhání nedoplatků dle § 70 d. ř.

Rozhodující senát se tedy v souladu s rozhodnutím rozšířeného senátu plně ztotožnil s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Afs 51/2004 - 57, (dostupné na www.nssoud.cz). Dle tohoto rozhodnutí se promlčecí lhůta v případě

výzvy daňového ručitele k úhradě daňového nedoplatku řídí § 47 d. ř., a jde-li o daň z převodu nemovitostí, ustanovením § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb.

Ustanovením § 70 daňového řádu se promlčecí 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 nejistotě a bez možnosti účinně ovlivnit, zda po něm budou nebo nebudou finanční orgány požadovat úhradu daňového nedoplatku za daňového dlužníka. Takovýto výklad právní úpravy daňového ručení by nebyl legitimní a porušoval by zásadu předvídatelnosti daňového systému.

Ústavní soud v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 (in: www.nalus.usoud.cz), rozhodl, že § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. byl 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.

Uvedl, že: „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 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 7. 11. 2005, která mu byla doručena

dne 22. 12. 2005. To však již bylo právo vyměřit daň vůči ručiteli promlčeno a stěžovatel promlčení namítal důvodně.

Nejvyšší správní soud, který neshledal napadené rozhodnutí krajského soudu nezákonným, kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalobci pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 24. listopadu 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu