



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Mgr. I. B.**, zastoupené J. H., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2006, č. j. 13023/06/FŘ 150 a č. j. 13084/06/FŘ 150, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 7. 2008, č. j. 31 Ca 199/2006 - 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Rozhodnutími žalovaného (dále také „stěžovatel“) blíže označenými v záhlaví byla zamítnuta žalobkynina odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 23. 5. 2006, č. j. 137792/06/303961/3144 a č. j. 137808/06/303961/3144. V obou případech se jednalo o výzvu dle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.

[2] Proti stěžovatelovým rozhodnutím podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který obě rozhodnutí spolu s výše uvedenými rozhodnutími Finančního úřadu ve Zlíně shora označeným rozsudkem zrušil a věci vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění svého rozhodnutí soud s odkazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu zejména uvedl, že teprve výzvou podle § 57 odst. 5 daňového řádu (ve znění do 31. 5. 2006) začíná pro daňového ručitele de facto daňové nalézací řízení

a teprve od tohoto okamžiku může ručitel účinně uplatňovat veškerá svoje zákonem zaručená procesní práva. Jestliže má rozhodování o odvolání proti rozhodnutí podle § 57 odst. 5 daňového řádu ve své podstatě suplovat vyměřovací řízení, nelze promlčecí lhůtu, které by se měl domáhat ručitel, posuzovat podle lhůty dle § 70 daňového řádu, ale podle lhůty prekluzivní dle § 47 daňového řádu, resp. lhůty dle § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“). V posuzovaném případě soud dospěl k závěru, že povinnost podat přiznání původnímu daňovému dlužníku vznikla v roce 2000, po uplynutí tří let od konce tohoto kalendářního roku daň vyměřit nelze, a proto právo vyměřit daň ručiteli (žalobkyni) zaniklo 31. 12. 2003. Obě výzvy žalobkyni byly vydány až dne 23. 5. 2006, tedy po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

[3] Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel včas kasační stížnost, v níž výslovně uplatnil stížní důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., přičemž dle jeho názoru krajský soud aplikoval správný právní předpis (daňový řád), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu, neboť zaměnil aplikaci institutů promlčení a prekluze. Stěžovatel tvrdí, že primárnímu daňovému dlužníku byla daň v souladu s § 22 zákona č. 357/1992 Sb. vyměřena dne 4. 6. 2001, a proto k marnému uplynutí lhůty nedošlo. Neexistuje zákonný důvod k aplikaci vyměřovací lhůty i na ručitele. Stěžovatel přitom poukázal na v praxi běžný stav, kdy k doměření daně dojde např. po čtyřech letech od vzniku daňové povinnosti poplatníka podat daňové přiznání, doměření přitom bude v souladu s § 22 zákona č. 357/1992 Sb., jelikož bude vůči účastníkovi učiněn úkon směřující k vyměření. V návaznosti na naznačenou situaci mohou vzniknout otázky, zda má mít tento úkon účinky i ve vztahu k ručiteli a zda ten o tom má být vůbec zpraven. Správce daně ještě před tím, než je oprávněn k vydání ručitelské výzvy, je povinen vymáhat nedoplatek po poplatníkovi. Institut ručení by proto byl v daňovém řízení v některých případech přes zákonný postup správce daně neaplikovatelný. Stěžovatel zároveň konstatoval, že si je vědom rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na něž se krajský soud odvolává, ale zároveň se domnívá, že právní názor NSS není neměnný, byť byl k téže právní otázce již vysloven rozšířeným senátem.

[4] Žalovaný své vyjádření ke kasační stížnosti soudu nepodal.

[5] Kasační stížnost není důvodná.

[6] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že svým obsahem shodnou právní otázku již rozšířený senát NSS řešil v usnesení ze dne 16. října 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96 (věc *Čechofracht, a. s.*) (všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). 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 (tamtéž, body 10, 17 a 22). Na daňové řízení pak tento právní názor zdejší soud aplikoval např. v rozsudku ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 52/2008 - 60 (věc *CE WOOD, a. s.*).

[7] Stěžovatel má zajisté pravdu, že judikatura správních soudů není neměnná, a jistě mu dokonce ani existence právního názoru vyjádřeného rozhodnutím rozšířeného senátu

zdejšího soudu nebrání opětovně kasační stížností zpochybnit validitu takového právního názoru [to samozřejmě neplatí o závaznosti právního názoru vyjádřeného v téže věci - k tomu viz § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. a usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS]. Na druhou stranu relativní stabilita judikatury je nezbytnou podmínkou právní jistoty jako jednoho ze základních atributů právního státu. Z toho plyne závěr, že změny judikatury za situace nezměněného právního předpisu by se měly odehrávat z principiálních důvodů, tedy zejména proto, že se změnily právní předpisy související s právním předpisem vykládaným, resp. došlo ke změně pro věc relevantních právních názorů soudů, k jejichž judikatuře je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet (Ústavní soud, Evropský soudní dvůr, Evropský soud pro lidská práva), případně se změnily okolnosti podstatné pro působení právní normy dotvořené judikaturou, event. se nově objevily jiné závažné důvody (včetně evidentní nefunkčnosti judikatury ve společenské realitě nebo podstatného zvýšení transakčních nákladů účastníků právních vztahů v důsledku právního názoru zaujatého judikaturou), které poskytnou základ pro změnu právního názoru Nejvyššího správního soudu, pokud potřeba takovéto změny převáží nad zájmy osob jednajících v dobré víře v trvalé existenci judikatury. Tato premisa je v plném souladu s právním závěrem Ústavního soudu, podle něhož *„ustálenost a platnost [judikatury] jsou odvislé od vývoje, který je odrazem daných společenských a ústavněprávních podmínek. Navíc aplikace takové judikatury musí být v souladu s mezinárodními závazky, které Česká republika přijala, v daném případě především s Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod.“* (viz nálezy IV. ÚS 200/96, Sb. ÚS, sv. 6, s. 387 násl., na s. 392).

[8] Skutečnost, že judikatura byla sjednocena právním názorem rozšířeného senátu, přináší zvlášť významné argumenty ve prospěch setrvání na takto vytvořeném právním názoru. Brojí-li stěžovatel proti takovému právnímu závěru, a současně nepřinese v kasační stížnosti žádné s ním konkurující právní argumenty, postačí v rozhodnutí zpravidla toliko odkázat na příslušné části odůvodnění rozšířeného senátu. Pokud naopak stěžovatel nabídne nové argumenty směřující proti rozhodnutí rozšířeného senátu, musí se s těmito argumenty Nejvyšší správní soud dostatečně vypořádat, event. pokud jimi bude o nesprávnosti právního závěru rozšířeného senátu přesvědčen, předložit věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu. Právě uvedené samozřejmě nevylučuje, že senát Nejvyššího správního soudu výjimečně dospěje i přes nepřesvědčivou právní argumentaci stěžovatele s ohledem na důvody shora podané (viz bod [7] shora) k závěru, že právní názor rozšířeného senátu je nesprávný, a věc mu v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. předloží; jakkoliv totiž právní otázku v kasační stížnosti zásadně vymezuje stěžovatel (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud, který zná právo (*Iura novit curia*), zajisté není omezen jen na stěžovatelem nabídnuté odůvodnění určitých právních závěrů.

[9] V kontextu této věci nelze přehlédnout, že ačkoli stěžovatel s právním názorem soudu zjevně nesouhlasí a doufá v jeho změnu, nepředkládá v kasační stížnosti žádné relevantní argumenty, které by k takové změně mohly vést. Odkazuje totiž převážně na text příslušných ustanovení daňového řádu, se kterým se ovšem dostatečně vypořádal rozšířený senát ve věci *Čechofracht, a. s.* (cit. v bodě [6] shora). Pokud stěžovatel zpochybňuje srovnatelnost daňového ručení a ručení podle občanského zákoníku (a zdůrazňuje specifika daňového ručení), lze ve stručnosti odkázat na odůvodnění rozšířeného senátu, pro který je naopak jednotu a konzistenci právního řádu základem pro

právní závěr chápající ručení v českém právu jako jeden obecný institut, nikoliv jako institut parciálně a zcela samostatně existující v tom kterém právním odvětví a v tom kterém právním předpise (podle rozšířeného senátu odlišnosti uvnitř právního řádu „*nikdy nemohou přesáhnout do samé podstaty tak tradičního institutu, jakým ručení bezesporu odedávna je*“ tamtéž, bod 15, srov. též body 16 - 20). Navíc argumentace stěžovatele zcela ignoruje mj. požadavky vyplývající z judikatury Ústavního soudu a z práva Evropských společenství, jež tvoří další podstatnou část argumentace v cit. rozhodnutí rozšířeného senátu (tamtéž, body 21 - 22 a 25 - 30).

[10] Za účinný protiargument nelze považovat ani stěžovatelovo tvrzení, že se v praxi mohou vyskytnout případy, v nichž správce daně, ačkoli bude postupovat v souladu se zákonem, nebude moci využít institut ručení v důsledku aplikace jím zpochybňovaného právního názoru. Tříletá prekluzivní lhůta je objektivně natolik dlouhá, že případná dysfunkce daňového aparátu nemůže jít k tíži daňového subjektu. Bude tudíž právě na orgánech veřejné moci, aby ve stěžovatelem naznačovaných případech učinily opatření směřující k vyšší efektivitě a rychlosti řízení (srov. také věc *Čechofracht, a. s.*, cit. v bodě [6] shora, bod 24).

[11] Ani Nejvyšší správní soud sám v nyní posuzovaném případě nenalezl žádné skutečnosti či okolnosti, jež by opodstatňovaly odchýlení se od stávající konstantní judikatury. Ztotožnil se proto i v této věci s právním názorem, podle něhož výzva, kterou správce daně podle § 57a daňového řádu (resp. před 1. 6. 2006 podle § 57 odst. 5) vyzývá ručitele k úhradě daňového nedoplatku za primárního dlužníka, musí být ručiteli doručena a musí 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) (srov. k tomu též věc *CE WOOD, a. s.* cit. v bodě [6]).

[12] Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), když neshledal ani žádné důvody pro postup z úřední povinnosti podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.

[13] 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; žalobkyně náhradu nákladů nepožadovala a ani soud z obsahu spisu žádné její náklady v řízení o kasační stížnosti nezjistil.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. ledna 2009

Baxa

JUDr. Josef

předseda

senátu