



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **KAREL HOLOUBEK - Trade Group, a. s.**, se sídlem Vodičkova 20, Praha 1, zastoupeného JUDr. Martinou Holoubkovou, advokátkou se sídlem Bělehradská 14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 12. 2007, č. j. 30 Ca 129/2006 - 37,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 12. 5. 2006, č. j. 7428/06/FŘ 150, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 14. 3. 2006, č. j. 24549/06/341960/9387, a věc byla vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Stěžovatel svým rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (výzvě) Finančního úřadu ve Vyškově k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 57 odst.

5 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Krajský soud při svém rozhodování vycházel z takto zjištěného stavu věci: Společnost KAREL HOLOUBEK – Trade Group, a. s. uzavřela, jako kupující, dne 5. 1. 1999 kupní smlouvu s prodávajícím REMAGG TOV, a. s., jejímž předmětem byl prodej nemovitostí v katastrálním území Vyškov. Finanční úřad ve Vyškově platebním výměrem č. j. 1450/00/341960/3416 ze dne 12. 1. 2000 vyměřil prodávajícímu, jako poplatníkovi, daň z převodu nemovitostí ve výši 164 000 Kč; ten jí však v zákonem stanovené lhůtě (do 23. 2. 2000) nezaplatil. Následně byl Krajským soudem v Brně dne 17. 2. 2006 prohlášen na majetek prodávajícího konkurs. Ani po splnění rozvrhového usnesení, kdy byl dne 13. 5. 2005 konkurs zrušen, předmětná pohledávka – výše uvedený nedoplatek na dani z převodu nemovitostí, nebyla uhrazena. Správce daně proto výzvou č. j. 24549/06/341960/9387 ze dne 14. 3. 2006 vyzval k úhradě uvedeného daňového nedoplatku kupujícího (stěžovatele), coby zákonného ručitele dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“). Stěžovatel se proti výzvě odvolal a namítal marné uplynutí lhůty odvíjející se od splatnosti daňového nedoplatku primárního dlužníka; odvolání bylo zamítnuto.

Tato skutková zjištění posoudil krajský soud tak, že daný případ promlčení se řídí ust. § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. Předmětná výzva byla vydána po uplynutí tříleté lhůty pro *vyměření* daně. Ta uplynula 31. 12. 2002, neboť povinnost podat daňové přiznání vznikla prodávajícímu nejpozději v roce 1999. Soud se přitom opřel zejména o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, ze kterého jednoznačně vyplývá že promlčení, které může namítat daňový ručitel v odvolání podle § 57 odst. 5 daňového řádu, je lhůtou podle ustanovení § 47 tohoto zákona, respektive u daně z převodu nemovitostí podle ust. § 22 zákona č. 357/1992 Sb.; nejde tedy o lhůtu podle ustanovení § 70 daňového řádu. 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 lhůtou *vyměřovací* 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. Žalovaný k této skutečnosti (ač byla namítána) při rozhodování nepřihlédl a toto pochybení je, dle krajského soudu, vadou řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Proto soud výzvu správce daně i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti, opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), napadá výše uvedený rozsudek z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a dále pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel má především zato, že žalobce v odvolání proti výzvě ručiteli sice vznesl námitku promlčení, z její formulace však vyplývalo, že se dovolává promlčecí lhůty, jejíž

běh se odvíjí od splatnosti daně. Stěžovateli není zřejmé, jakým způsobem měl dospět k závěru, že má námitku promlčení posoudit jako námitku uplynutí jiné lhůty, tedy lhůty pro *vyměření* daně dle ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., jejíž počátek je odvozován od zcela jiné skutečnosti. Upozornil, že k promlčení se má přihlídnout jen na námitku dlužníka a jen dle obsahu uplatňované námitky. Krajský soud ve svém rozsudku odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 41/2004 - 57, ve kterém byl vysloven názor, že promlčecí lhůta, které se může domáhat ručitel ve vztahu k výzvě vydané podle § 57 odst. 5 daňového řádu, má být *nalézací* lhůtou podle § 22, lze zákona č. 357/1992 Sb., a to s ohledem na základní zásady soukromoprávního institutu ručení. Stěžovatel má však za to, že soukromoprávní úprava ručení, obsažená v občanském zákoníku, není aplikovatelná na institut daňového ručení takovým způsobem, jak se o to snaží Nejvyšší správní soud, tedy pomocí *analogie iuris*. Nelze přehlédnout, že správce daně je sice z pohledu soukromého práva v postavení věřitele, současně je však i orgánem státní moci. Podle stěžovatele nemůže být využití *analogie iuris* provedeno takovým způsobem, že současně dochází k potlačení základních funkcí tohoto zajišťovacího institutu. Pokud by měl správce daně při posuzování lhůty pro vydání výzvy ručiteli podle § 57 odst. 5 daňového řádu aplikovat ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., v praxi by to v mnoha případech znamenalo, že lhůta pro vydání výzvy ručiteli uplyne dříve než lhůta pro vyměření daně poplatníkovi. Stalo by se tak v případech, kdy by došlo k přerušení běhu lhůty pro vyměření daně ve vztahu k poplatníkovi (například v důsledku výzvy dle § 43 daňového řádu v rámci vytýkácího řízení, za předpokladu, že byl o tomto úkonu poplatník vyrozuměn). Poplatníkovi by bylo možno daň ještě vyměřit, správce daně by však již nesměl vyzvat zákonného ručitele k zaplacení daňového nedoplatku. Takto se ztrácí, nebo alespoň značně omezí, možnost správce daně uspokojit se na ručiteli (ze zdrojů zajištění) a daňové ručení tak přestává plnit uhrazovací funkci. V neposlední řadě, stěžovatel rovněž poukázal na nejednotnou rozhodovací praxi soudů ve správním soudnictví, pokud jde o posuzování lhůty pro vydání výzvy ručiteli. Odvolává se na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2001 sp. zn. 31 Ca 217/2000, či rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 8. 2007 sp. zn. 10 Ca 154/2006, které odkazují na lhůtu podle ustanovení § 70 daňového řádu, neboť u ručitele probíhá proces *vymáhání* daňového nedoplatku, nikoli *vyměrování* daňové povinnosti.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Nejprve se zdejší soud musel zabývat vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť dospěl-li by k závěru, že je důvodná, již toto zjištění by samo o sobě muselo vést ke zrušení napadeného rozsudku, a to obvykle bez možnosti vyjádřit se k dalším stížným námitkám (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Stěžovatel v daném případě namítá nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Nedostatkem důvodů rozhodnutí nelze rozumět dílčí nedostatky jeho odůvodnění, ale především nedostatek důvodů skutkových.

Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou potom takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody. Typicky budou tedy nalezeny tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2003, č. j. 2 A 1114/2002-OL-23, publikovaný pod č. 166/2004 Sb. NSS). V projednávané věci sice krajský soud skutečně neuvedl, jak měl stěžovatel dospět k závěru, že vznesená námitka promlčení mířila na ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., a nikoli k aplikaci § 70 daňového řádu, na věc samou tato skutečnost však nemůže mít žádný vliv. Vycházel-li totiž (z důvodů, o nichž bude pojednáno dále) z předpokladu, že na případ žalobce dopadala lhůta stanovená v ustanovení § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., pak nemohl přehlédnout, že se (narozdíl od lhůty uvedené v § 70 daňového řádu) jedná o lhůtu prekluzivní; k daňové prekluzi jsou daňové orgány i soudy povinny přihlížet *ex officio*, (tedy bez ohledu na případně uplatněné námitky a jejich obsah), jak vyplývá z judikatury Ústavního soudu (naposledy viz náleze ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/2007, dostupný na www.nalus.usoud.cz). Nejvyšší správní soud, s přihlédnutím k výše uvedenému, proto neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným.

Za této situace přistoupil Nejvyšší správní soud k meritornímu přezkoumání napadeného rozsudku z pohledu námitek opírajících se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Pokud jde o argumentaci stěžovatele týkající se povahy daňového ručení, je vhodné především zmínit náleze Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 (in: www.nalus.usoud.cz), ve kterém se Ústavní soud vyjádřil k ústavní konformitě ustanovení § 57 odst. 5, věty třetí daňového řádu, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. Z odůvodnění tohoto nálezu je pro posouzení důvodnosti nyní projednávané věci relevantní zejména následující argumentace: *„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". (...) 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. 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. (...)) 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.... 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 intencích vysloveného právního názoru Ústavního soudu je zcela zřejmé, že argumentace stěžovatele, vystavená na rozdílné povaze ručení v soukromém a veřejném právu, je zcela lichá. Pokud tedy krajský soud vycházel z premisy, že daňový ručitel (žalobce) má ve vztahu ke správci daně obdobné postavení, jako ručitel vůči věřiteli v soukromém právu, nelze jeho názoru ničeho vytknout.

S posouzením povahy ručitelského postavení žalobce je spojena i druhá námitka stěžovatele, rozporující závěry krajského soudu stran určení lhůty, dopadající na posuzovaný případ. I zde lze přitom odkázat na závaznou judikaturu k této otázce, konkrétně na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 9 Afs 58/2007 (publikované pod č. 1754/2009 Sb. NSS). Tento judikát sice pojednává o ručení v řízení celním, nicméně závěry v něm uvedené lze beze zbytku vztáhnout i na řízení daňové, neboť obě řízení jsou vedena ve stejném procesním režimu. Rozšířený senát konstatoval, že „princip jednotnosti a nerozpornosti právního řádu a jeho výkladu se uplatní nejenom mezi jednotlivými právními odvětvími, ale také, a fortiori, v rámci předpisů práva správního, tedy úpravy institutu ručení v daňovém a celním řízení. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby základní charakteristiky ručení byly v obou typech řízení vykládány shodně. Jak je navíc patrné z ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, zákon 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 tedy být pokud možno shodný(...) 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 odpovědným. 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 (...) a v teorii občanského práva(...) 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 propadlé, stanovené v § 268 celního zákona, nikoliv ve lhůtě stanovené pro vymáhání nedoplatků cla v § 282 celního

zákona, tedy ve lhůtě šestileté promlčecí (...) 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).“

Z výše uvedeného plyne, že promlčecí lhůta se v případě výzvy daňového ručitele k úhradě daňového nedoplatku, řídí lhůtou *vyměřovací*, tedy ustanovením § 47 daňového řádu., a jde-li o daň z převodu nemovitostí, ustanovením § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb (jako *lex specialis*). Ustanovením § 70 daňového řádu se promlčecí lhůta u daňového ručitele řídí teprve po právní moci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku, neboť až tímto okamžikem je ve vztahu k daňovému ručiteli daňový nedoplatek *vyměřen*, a počala běžet lhůta k jeho případnému *vymáhání*. V souladu s těmito závěry lze tedy uzavřít, že Krajský soud v Brně správně uvedl, že lhůta k *vyměření* daně vůči stěžovateli jako ručiteli uplynula dnem 31. 12. 2002 (tři roky od konce roku 1999, ve kterém vznikla daňovému dlužníkovi povinnost podat daňové přiznání). V této lhůtě přitom stěžovatel vůči žalobci žádný úkon neučinil; prvním úkonem byla až výzva ze dne 14.3.2006. To však již bylo právo *vyměřit* daň vůči ručiteli prekludováno. Ani tato námitka stěžovatele tedy není důvodná.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než kasační stížnost, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., rozsudkem zamítnout pro nedůvodnost.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. V případě procesně úspěšného účastníka – žalobce nebylo zjištěno, že by mu v souvislosti s řízením o kasační stížnosti nějaké náklady vznikly; v jeho případě proto bylo rozhodnuto tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 22. dubna 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně

senátu