



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. V.**, zastoupený JUDr. Petrem Procházkou, advokátem se sídlem nám. Svobody 12, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2012, č. j. 30 Af 116/2010 – 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2012, č. j. 30 Af 116/2010 – 32, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 11. 10. 2010, č. j. 12887/10-1400-705264, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „finanční úřad“) ze dne 5. 5. 2010, č. j. 142509/10/288968702385 – výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ve výši 101.097 Kč podle ust. § 57a zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že zásadní žalobní námitka se týká porušení procesních pravidel správcem daně při uplatnění výzvy k úhradě daňového nedoplatku ručitelem a v souvislosti s tím stěžovatel namítal i porušení jeho práva na majetek. V souzené věci se jedná o situaci obdobnou situaci, která byla posuzovaná v rozsudku ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 22/2010 – 44, v němž Nejvyšší správní soud zaujal podrobně odůvodněný právní názor, přičemž krajský soud neshledal v této věci důvody, pro které by bylo nutno zaujmout jiný právní názor. Podstatou je

v zásadě shodná procesní situace, kdy v průběhu konkursního (nyní insolvenčního) řízení vyzval správce daně k úhradě daňového nedoplatku ručitele. Stěžovatel nečiní sporným, že by daňový dlužník nebyl vyzván, naopak za zásadní považuje, že správce daně nepřihlásil svou pohledávku do insolvenčního řízení, čímž stěžovatele poškodil, neboť nedostatečně vymáhal pohledávku po dlužníkovi. Jak dovodil Nejvyšší správní soud, již samotné zahájení insolvenčního řízení způsobuje prokazatelnou bezvýslednost ve smyslu ust. § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti je pak nerozhodné, zda správce daně pohledávku přihlásil do insolvenčního řízení. V dané věci v době zahájení insolvenčního řízení nebyla daň dosud vyměřena a ani neuplynula lhůta její splatnosti. Správce daně řádně učinil kroky směřující k vyměření daně a s ohledem na zahájení insolvenčního řízení, tedy za situace prokazatelné bezvýslednosti vymáhání daňového nedoplatku, uplatnil vůči stěžovateli výzvu k zaplacení daňového nedoplatku. Správce daně tak jednal plně v intencích ust. § 57a zákona o správě daní a poplatků. Proto podle krajského soudu byl postup správce daně zcela v souladu se zákonem, protože nemůže být úspěšná ani stěžovatelova argumentace o porušení jeho ústavně zaručeného práva na majetek, jak ostatně dovodil i Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podle jeho názoru krajský soud nedostatečně posoudil a zhodnotil stupeň intenzity zásahu státního orgánu do ústavních práv stěžovatele, nepřiměřeně jeho ústavní práva umenšil a protiústavně zvýhodnil státní orgán, čímž narušil rovnost stran. Stěžovatel opakovaně zdůraznil, že státní orgány napadenými rozhodnutími vážným způsobem narušily jeho ústavou zaručené právo vlastnit majetek. V rozporu s ústavou na něj byla přenesena povinnost úhrady celé daňové povinnosti daňového dlužníka, aniž by se příslušné orgány státu jakkoliv snažily daňové povinnosti vymáhat na daňovém dlužníkovi. Správce daně měl a mohl přihlásit do insolvenčního řízení i nesplatnou pohledávku. Správce daně neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, jak a kdy byl daňový nedoplatek na dlužníkovi vymáhán. Podle stěžovatele neobstojí tvrzení finančního ředitelství, že nemožnost efektivně vymoci daňový doplatek po dlužníkovi byla dána tím, že nesplnil povinnost podat daňové přiznání. Správce daně měl a má možnost, a podle stěžovatele i povinnost, informačního přehledu a lustrace chování dlužníka. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že krajský soud zcela nesprávně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 22/2010 – 44 a aplikoval ho na jeho případ, když na první pohled je zřejmé, že zde existuje celá řada významných odchylek, které mají zcela zásadní dopady na právní posouzení věci stěžovatele. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu zcela jednoznačně vyplývá, že finanční úřad daňového dlužníka zaslal výzvu k zaplacení existujícího nedoplatku v náhradní lhůtě, zatímco v dané věci nikdy nebyla daňovému dlužníkovi žádná výzva k zaplacení existujícího daňového nedoplatku v náhradní lhůtě zaslána, což ostatně finanční ředitelství, ani správce daně nepopírají. Správce daně tak jednoznačně porušil jemu uloženou zákonnou povinnost vyplývající z ust. 57a odst. 1 věta druhá zákona o správě daní a poplatků. Porušení této povinnosti se snažil zcela formálně zahladit výzvou, která však byla doručována až v situaci, kdy bylo proti daňovému dlužníkovi vedeno insolvenční řízení. Výzva tedy byla doručena až insolvenčnímu správci, což je nutno považovat

za nulitní správní akt bez jakýchkoli účinků. Správci daně přitom muselo být zcela zřejmé, že tato výzva musí zůstat bez odezvy, neboť insolvenční správce na takovou výzvu reagovat nemůže, ale ani nesmí, neboť jakékoli pohledávky je možné uplatňovat výhradně podáním přihlášky k příslušnému krajskému soudu. Stěžovatel naprosto nesouhlasí se závěrem, že „Žalobce nečiní spornou skutečnost, že by primární daňový dlužník nebyl vyzván...“, protože již v žalobě [čl. III bod 6)] jasně uvedl, že výzva dlužníku nikdy zaslána nebyla, respektive byla zaslána pouze neúčinně insolvenčnímu správci. Stěžovatel tedy tuto skutečnost činí spornou. Dále z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu zcela jednoznačně vyplývá, že finanční úřad zahájil proces realizace vymáhání, tedy aktivně činil kroky k reálnému vymožení svých pohledávek. V případě stěžovatele však správce daně zůstal zcela pasivní a žádné aktivní kroky nečinil. Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu také zcela jednoznačně vyplývá, že finanční úřad po prohlášení konkursu na majetek daňového dlužníka řádně své pohledávky přihlásil v rámci konkursního řízení, tj. i nadále činil veškeré kroky, které mohly, a nakonec i vedly, byť i k částečnému vymožení daňových nedoplatků daňového dlužníka. V případě stěžovatele však správce daně zůstal zcela pasivní, přičemž nejen, že jednoznačně porušil své povinnosti při správě majetku státu, ale zároveň tím porušil ust. 57a zákona o správě daní a poplatků, neboť se o žádné vymáhání ani nepokusil. Podle názoru stěžovatele není možné přijmout natolik úzký výklad tohoto ustanovení, kdy by „vymáhání daňových nedoplatků bylo spojeno výhradně vymáháním toliko dle tohoto zákona“ Správce daně je povinen činit veškeré kroky, které reálně povedou k vymožení pohledávek na daňovém dlužníku, nikoli pouze kroky podle zákona o správě daní a poplatků, navíc postupem, kdy sám na základě ničím nepodložených argumentů usoudí, že nebude činit kroky žádné, neboť by ve svém důsledku byly bezvýsledné. Podle názoru stěžovatele by bylo zcela ústavně nekonformní přijetí tak úzkého výkladu ust. § 73 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, že daňové nedoplatky jsou vymáhány toliko daňovou exekucí, neboť tento by v konečném důsledku zamezil jakémukoli jinému vymáhání, např. formou uplatnění v rámci konkursního či insolvenčního, ale např. i dědického řízení. Ust. § 73 citovaného zákona je nutné vykládat pouze jako „možnost“, a je-li to reálně možné „i jako povinnost“, správce daně vymáhat své nedoplatky v exekučním řízení, nikoli jako absurdní omezení vymáhat své nedoplatky „toliko v rámci exekučního řízení“. Nelze se tedy ztotožnit s názorem, že vymáhání daňového nedoplatku bude v situaci insolvenčního řízení vždy zcela bezúspěšné jen proto, že proti daňovému dlužníku nelze vést exekuci podle zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel může akceptovat i názor vyslovený Nejvyšším správním soudem, kdy není nutné pro možnost vymáhání daně na daňovém ručiteli vždy vyčkat výsledků konkursního, ev. insolvenčního, řízení, avšak je zcela neakceptovatelné, že správce daně neučiní vůbec žádné kroky k vymožení svých pohledávek. Závěrem stěžovatel shrnul nejpodstatnější body důvodů, z nichž dovozuje nezákonnost postupu a rozhodnutí jak správních orgánů, tak krajského soudu v Brně:

- 1) porušení povinnosti zaslání výzvy daňovému dlužníku před vymáháním daňového nedoplatku na daňovém dlužníku,
- 2) porušení povinnosti alespoň pokusu o efektivní vymožení nedoplatku na daňovém dlužníku,

3) rozhodnutí správního orgánu ohledně nevymáhání daňového nedoplatku založené pouze na jeho ničím ve spisu nepodložené úvaze o bezvýslednosti postupu vymáhání.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnilo s napadeným rozsudkem včetně jeho odůvodnění a neshledává jej nepřezkoumatelným a nezákonným. Krajský soud se v napadeném rozsudku důkladně vypořádal se všemi žalobními námitkami. Finanční ředitelství v této souvislosti odkázalo na rozsudek ze dne 17. 06. 2010, č. j. 1 Afs 22/2010 - 44, v němž se Nejvyšší správní soud komplexně zabýval možnostmi správce daně uplatnit výzvu k úhradě nedoplatku daně na ručiteli, jak z hlediska zákona o správě daní a poplatků, tak z hlediska ústavněprávního. Nelze proto souhlasit s námitkou, že státní orgány napadenými rozhodnutími vážným způsobem narušily stěžovatelovo ústavou zaručené právo vlastnit majetek. Ke stížní námitce, že správce daně měl a mohl přihlásit do insolvenčního řízení i nesplatnou pohledávku je nutné uvést, že i k této skutečnosti zaujal Nejvyšší správní soud stanovisko v citovaném rozsudku. Je proto nerozhodné, zda správce daně pohledávku přihlásil nebo nepřihlásil do insolvenčního řízení. Správce daně řádně učinil kroky směřující k vyměření daně a s ohledem na zahájení insolvenčního řízení (ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu) za situace prokazatelné bezvýslednosti vymáhání daňového nedoplatku uplatnil vůči ručiteli výzvu k zaplacení daňového nedoplatku. Na základě shora uvedených skutečností finanční ředitelství navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

V replice se stěžovatel vyjádřil k některým tvrzením finančního ředitelství. Především uvedl, že je nucen i nadále setrvat na svém názoru, že přenesení daňové povinnosti je možné výhradně za zákonem striktně předepsaných podmínek, kdy nepostačuje, aby daňový dlužník svoji povinnost dobrovolně nesplnil, ale aby se správce daně pokusil (rozuměj efektivně uplatnil) učinit veškeré kroky, které mu zákon ukládá. Nepostačuje ničím nepodložená, navíc zjevně nepravdivá, úvaha o tom, že v rámci insolventního řízení k úhradě daňové povinnosti vůbec nemůže dojít. Stěžovatel setrval na svém názoru, že neučiní-li správce daně vůbec žádné efektivní kroky k vymožení daňového nedoplatku na daňovém dlužníku, hrubým způsobem poruší své povinnosti dané mu zákonem, za něž nemůže nést odpovědnost daňový ručitel (zde stěžovatel). V této souvislosti se pak jeví jako naprosto mylná úvaha finančního ředitelství, že není-li možné vést na dlužníkův majetek, který je v úpadku nebo insolvenčním řízení, daňovou exekuci, bude vždy vymáhání daňového nedoplatku bezvýsledné. Provedení daňové exekuce je totiž vyloučeno výhradně s úmyslem zákonodárce zakázat upřednostnění (ať již časové či hodnotové) jakéhokoli věřitele dlužníka v úpadku/insolvenci, tj. vyloučení možnosti vymáhání v rámci daňové exekuce absolutně neodůvodňuje úvahy správce daně o závěru bezúspěšnosti vymáhání na daňovém dlužníku. Zároveň stěžovatel opět poukázal na to, že výzva k zaplacení nedoplatku daňovému dlužníku doručovaná tomuto (nebo i konkursnímu/insolvenčnímu správci) již za situace zahájeného konkursního nebo insolvenčního řízení je nulitním správním aktem., který není schopen vyvolat účinky zamýšlené zákonem o správě daní a poplatků. Důvodem je skutečnost, že ex-lege není možné takové výzvě vyhovět, neboť vyhovění by bylo v přímém rozporu jak se zákonem č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tak se zákonem č. 82/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Odkazuje-li tedy finanční ředitelství na judikaturu Nejvyššího správního soudu, kdy za situace prokazatelné bezvýslednosti vymáhání daňového

nedoplatku na daňovém dlužníku se uplatní vůči ručiteli výzva k zaplacení daňového nedoplatku, s čímž se stěžovatel v zásadě ztotožňuje, zapomíná finanční ředitelství zřejmě úmyslně uvést souvislosti, že v těchto případech se správce daně vždy alespoň pokusil reálně daňové nedoplatky vymoci (např. zajištěním daně, zahájením daňové exekuce nebo uplatněním svých nároků v rámci konkursního nebo insolvenčního řízení), což se v tomto případě vůbec nestalo. Ze všech shora uvedených důvodů a důvodů uvedených v žalobě a kasační stížnosti stěžovatel na své kasační stížnosti v plném rozsahu setrval.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu uzavřeli Průmyslové stavitelství Brno, a.s. jako prodávající na jedné straně a stěžovatel a Mgr. E. V. jako kupující na straně druhé dne 5. 6. 2008 kupní smlouvu o prodeji přesně specifikovaných nemovitostí v k. ú. Veverí, obec Brno. Vklad vlastnického práva byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu pro Jihomoravský kraj se sídlem v Brně, Katastrální pracoviště Brno-město ze dne 7. 7. 2008 a právní účinky vkladu vznikly ke dni 6. 6. 2008. Na základě vyhlášky Krajského soudu v Brně ze dne 28. 7. 2008, č. j. KSBR 32 INS 2906/2008-A-2 bylo zahájeno insolvenční řízení. Tohoto dne také v 8:47 hod nastaly účinky zahájení insolvenčního řízení. Následně dne 18. 11. 2008 byl usnesením Krajského soudu v Brně č. j. KSBR 24(32) INS 2906/2008-A-156 prohlášen na prodávajícího konkurz. Prohlášením konkursu přešlo na insolvenčního správce Mgr. Jiřího Šebestu oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, jakož i výkon práv a plnění povinností, které přísluší dlužníku, pokud souvisí s majetkovou podstatou. Účinky konkurzu nastaly okamžikem zveřejnění usnesení o prohlášení konkurzu v insolvenčním rejstříku dne 18. 11. 2008 ve 14:31 hod. Protože prodávající nepodal daňové přiznání k dani z převodu nemovitosti (mělo být podáno nejpozději 31. 10. 2008), a ani daň nezaplatil, vydal správce daně dne 12. 3. 2009 výzvu č. j. 76630/09/288968700457 k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Výzva byla doručena insolventnímu správci poplatníka dne 17. 3. 2009 a zmocněnci poplatníka dne 8. 6. 2009. Následně dne 2. 9. 2009 byl vydán platební výměr na daň z převodu nemovitostí č. j. 234053/09/288968700457. Dne 9. 12. 2009 byla vydána výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, které byla doručena insolventnímu správci dne 11. 12. 2009. Protože daň nebyla poplatníkem zaplacená, správce daně vyzval dne 5. 5. 2010 ručitele Mgr. E. V. a stěžovatele k zaplacení nedoplatku daně z převodu nemovitostí za dlužníka.

Podle ust. § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je nedoplatek povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud jej správce daně k úhradě nedoplatku vyzve a současně stanoví lhůtu k jeho úhradě. Správce daně je oprávněn ručitele vyzvat pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoliv byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. K výzvě správce daně připojí rozhodnutí o stanovení daně, k úhradě jejíhož nedoplatku je ručitel vyzván. Proti této výzvě se může ručitel odvolat a včas podané odvolání má odkladný účinek.

Smyslem a účelem institutu ručení, jak je upraven v zákoně o správě daní a poplatků, je zajistit splnění veřejnoprávní daňové povinnosti jiným subjektem, tj. ručitelem, než tím, kdo má tuto povinnost primárně. Podle citovaného ustanovení ručitel ručí za daňový dluh daňového subjektu akcesoricky, přičemž ručení je závislé na existenci závazku daňového subjektu vůči správci daně. Vzhledem k tomu, že ručení má podpůrnou funkci, musí správce daně před tím, než vydá výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, učinit nejprve úkony nutné k vymožení daňového nedoplatku na původním daňovém subjektu. Je to jednak bezvýsledné upomenutí daňového dlužníka a jednak neuhrazení nedoplatku ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. V daném případě nebyly podle stěžovatele ve vztahu k daňovému dlužníkovi splněny zákonné podmínky, aby měl stěžovatel povinnost uhradit nedoplatek za daňového dlužníka.

Pokud jde o splnění první zákonné podmínky, stěžovatel zpochybnil bezvýsledné upomenutí daňového dlužníky, protože výzva byla doručena neúčinně insolventnímu správci, a to i v žalobě, proto se nejedná o nepřipustnou stížní námitku.

V daném případě byl podle ust. § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2008, (dále jen „zákon o trojdani“) poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce (prodávající) a nabyvatel byl ručitelem. Vzhledem k tomu, že poplatník nesplnil svou zákonnou povinnost stanovenou v ust. § 21 odst. 2 písm. a) citovaného zákona a nepodal místně příslušnému správci daně přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí (tj. do 31. 10. 2008), a ani nezaplatil daň, která je podle ust. § 18 citovaného zákona splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, správce daně postupoval v souladu s ust. § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2009 a vyzval poplatníka k podání daňového přiznání. Protože tato výzva (ze dne 12. 3. 2009), které předcházelo prohlášení konkurzu na majetek poplatníka (dne 18. 11. 2008), zůstala bez odezvy, správce daně v souladu s ust. § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vydal platební výměr, kterým uložil poplatníkovi povinnost zaplatit daň z převodu nemovitostí. Poté vyzval poplatníka k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. Nelze tedy důvodně vytýkat správci daně liknavost, jak tvrdí stěžovatel. Výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě byla doručena insolvenčnímu správci v souladu s ust. § 246 odst. 1 věta první insolvenčního zákona, podle kterého přechází prohlášením konkurzu na insolvenčního správce oprávnění nakládat s majetkovou postatou, jakož i výkon práv a plnění povinností, které přísluší dlužníkovi, pokud souvisí s majetkovou podstatou. Okamžikem zveřejnění rozhodnutí o prohlášení konkurzu v insolvenčním rejstříku dlužník současně ztrácí možnost disponovat se svým majetkem, který náleží do majetkové podstaty. Za daného skutkového stavu, kdy již v době, kdy měl poplatník podat daňové přiznání a zaplatit daň z převodu z nemovitostí, bylo ve vztahu k němu zahájeno insolvenční řízení, které ho výrazně omezilo v dispozici s majetkem, nemohl správce daně doručovat výzvu k zaplacení nedoplatku poplatníkovi. Doručením výzvy insolvenčnímu správci tak byla splněna jedna z podmínek stanovených v ust. § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pro to, aby správce daně mohl vyzvat stěžovatele jako ručitele k uhrazení daňového nedoplatku. Stížní námitka v tomto směru proto není důvodná.

Další stížní námitka se týká posouzení splnění druhé zákonné podmínky pro to, aby správce daně byl oprávněn vyzvat stěžovatele k uhrazení daňového nedoplatku místo daňového dlužníka, tj. zda bylo zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. Otázkou, zda je ze skutečnosti, že se daňový dlužník ocitl v úpadku bez dalšího zřejmé, že vymáhání nedoplatku by bylo v takovém případě „prokazatelně bezvýsledné“, se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 22/2010 - 44 a závěry vyslovené v tomto rozsudku jsou plně aplikovatelné i na případ stěžovatele, i když zde existují určité skutkové odlišnosti. Ty však nemají takovou relevanci, že by byly důvodem pro odchýlení se od vysloveného právního názoru. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl:

[19] Zákonodárce požaduje pro možnost vymáhat nedoplatek na ručiteli předchozí neúspěšné vymáhání nedoplatku na dlužníkovi. Termín vymáhání nedoplateků není izolovaným pojmem, který by znal toliko § 57a odst. 1. Vymáhání daňových nedoplateků je upraveno obecně v § 73 daňového řádu. Toto ustanovení současně vymáhání nedoplateků definuje. Vymáhání nedoplatku provádí správce daně, u něhož je daňový dlužník evidován, daňovou exekucí. O provedení exekuce může správce daně požádat též soud nebo soudního exekutora (§ 73 odst. 3).

[20] Zákon stanoví z povinnosti předchozího neúspěšného vymáhání výjimku v situaci, kdy je zřejmé, že by vymáhání „bylo prokazatelně bezvýsledné“. Zřejmá bezvýslednost musí být prokazatelná (srov. k tomu např. Kulková, R. Ručení v daňovém řízení, Daně a právo v praxi, č. 6/2007, s. 33, na s. 34). Příkladem může být např. situace, kdy není znám žádný dlužníkův majetek atd. Obecně si pravděpodobně nelze představit lepší příklad toho, kdy vymáhání daně v daňovém řízení (viz bod [19] shora) bude prokazatelně bezvýsledné, než je situace, v níž se daňový dlužník ocitl v úpadku dle zákona o konkursu a vyrovnání, event. dle současné právní úpravy bylo vůči daňovému dlužníkovi zahájeno insolvenční řízení. Vymáhání daně bude v takovém případě ve vztahu k dlužníkovi „prokazatelně bezvýsledné“ již jen z toho jednoduchého důvodu, že po vyhlášení konkursu na majetek dlužníka vymáhat daňový nedoplatek cestou daňové exekuce zákon vylučuje. (...)

[21] Stěžovatelka nicméně argumentuje, že „vymáháním“ ve smyslu dikce § 57a odst. 1 se rozumí nejen vymáhání daňovou exekucí (§ 73 odst. 3 daňového řádu), ale též vymáhání nedoplateků podle zákona o konkursu a vyrovnání. Takovýto výklad je ovšem v rozporu s definicí vymáhání daňových nedoplateků (bod [19] shora). Vymáhání daně v konkursním řízení neprobíhá podle daňového řádu, ale podle zákona o konkursu a vyrovnání. Posléze uvedený zákon je ve vztahu k daňovému řádu zákonem speciálním, který mj. vylučuje aplikaci ustanovení o daňové exekuci (viz bod [24] níže). Stěžovatelčin výklad je navíc absurdní a činí z daňového ručení v praxi zcela nepoužitelný institut. V této logice by totiž správce daně musel nejprve vyčkat výsledků konkursního řízení, a teprve poté vyzvat k úhradě nedoplatku ručitele. To by ovšem v praxi nebylo možné. Ustanovení § 47 daňového řádu, které zmiňuje ve svém rozsudku krajský soud, omezuje časový prostor, v němž se správce daně může na ručitele obrátit s výzvou k úhradě nedoplatku. Podle § 47 tak výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem musí nabýt právní moci ve tříleté prekluzivní lhůtě (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 52/2008 - 60, ve věci CE WOOD a. s., publ. pod č. 1777/2009 Sb. NSS). Toto ustanovení odpovídá požadavku předvídatelnosti a právní jistoty, když pevně stanovená lhůta pro vyměření právní povinnosti zvyšuje jistotu

subjektů právní regulace a umožňuje jim racionálně plánovat své životy a podnikání (srov. usnesení RS NSS ze dne 16. 10. 2008, čj. 9 Afs 58/2007 - 96, ve věci Čechofracht, a. s., publ. též pod č. 1754/2009 Sb. NSS, bod 23).

[22] (...) Výklad § 57a odst. 1 je v kontextu s § 73 daňového řádu nepochybný. Správnost tohoto výkladu je dále posílena též tím, že extenzivní výklad termínu „vymáhání“ v § 57a odst. 1, tedy výklad jdoucí nad rámec definice § 73 odst. 3, by zcela negoval smysl daňového ručení. (...)

[24] Jak již bylo judikováno např. v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 28. 1. 2002, sp. zn. 29 Cdo 95/2000 (publ. pod č. 70/2002 Sb. NS), zákon o konkursu a vyrovnání má ve vztahu k daňovému řádu povahu zákona speciálního (jehož uplatnění má v případě konkursu dlužníka přednost), a to ve vztahu k plnění těch funkcí daňového řádu, které se týkají vymáhání daňových pohledávek (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). (...) Podle § 14 odst. 1 po prohlášení konkursu nelze provést výkon rozhodnutí (exekuci) postihující majetek patřící do podstaty. V průběhu konkursu tedy ani daňové pohledávky zásadně nelze uspokojit jinak, než prostřednictvím rozvrhového usnesení. Má-li být v tomto rámci naplněn účel zákona o konkursu a vyrovnání a cíl konkursu, pak nemůže po prohlášení konkursu dojít (nestanoví-li zákon výslovně jinak) k uspokojení pohledávek úpadcových věřitelů jiným způsobem než prostřednictvím konkursu, a to bez zřetele k tomu, zda pohledávky budou zcela nebo zčásti uhrazeny až prostřednictvím rozvrhu (§ 30 téhož zákona) nebo (např. jako pohledávky za podstatou) již v průběhu konkursního řízení (srov. 31 odst. 1 tamtéž). (...)

[27] Ustanovení § 57a odst. 1 nelze v žádném případě vyložit tak, že v okamžiku výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku tu musí být naprostá jistota o tom, že by vymáhání nedoplatku na daňovém dlužníkovi bylo bezvýsledné. Takovýto výklad by totiž byl v rozporu s § 57a odst. 8, kde zákon výslovně předvídá situace, kdy ručitel zaplatí daňový nedoplatek, jakkoliv došlo nebo dojde k uhrazení daně daňovým dlužníkem.

Výše uvedený výklad ust. § 57a zákona o správě daní a poplatků nepředstavuje vážné narušení stěžovatelova ústavou zaručeného práva vlastnit majetek. Listina základních práv a svobod „v případě daní, omezení vlastnického práva předpokládá, neboť obsahuje ústavní zmocnění zdaňovat daně zákonodárci, které mu dává široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní. Právě z tohoto důvodu Ústavní soud používá pro hodnocení ústavnosti daní test proporcionality v modifikované verzi, sledující toliko vyloučení extrémní disproportionality a ověřující, zda nedošlo k porušení principu rovnosti. Otázka vhodnosti a nezbytnosti daného opatření je zásadně ponechána na vůli zákonodárce, který za své rozhodnutí nese politickou odpovědnost. To nicméně neznamená absolutní libovůli zákonodárce, neboť pro to, aby daň byla shledána jako ústavně konformní, nesmí být v rozporu s ústavním principem akcesorické i neakcesorické rovnosti“ (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, Pl. ÚS 29/08, bod 46, publ. pod č. 181/2009 Sb.). Právní úprava obsažená v zákoně o správě daní a poplatků je ve vztahu k právům ručitele maximálně šetrná a omezuje správce daně podstatně více než jak je tomu v případech ručení podle občanského nebo obchodního zákoníku. V ust. § 57a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků je totiž upraven způsob, jak má být naloženo s přeplatkem ručitele, pokud by v důsledku plnění ručitelského závazku za daňového dlužníka vznikl.

Ze všech důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s.ř.s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s.ř.s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s.ř.s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 13. prosince 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu