



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Česká pojišťovna, a. s.**, se sídlem Spálená 75/16, Praha 1, zastoupeného Mgr. Lenkou Krupičkovou, LL.M., advokátkou se sídlem Na Hroudě 1034/61, Praha 10, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 11. 10. 2011, čj. 6163-2/2011-140100-21, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 3. 2014, čj. 22 Af 181/2011 – 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Celní úřad Frýdek-Místek (dále jen „správce daně“) vyzval dne 8. 8. 2011 pod čj. 8059-7/2011-946100-024 žalobce podle § 21 odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2014, ke splnění ručitého závazku v celkové výši 29 251 383 Kč.

2. Rozhodnutím ze dne 11. 10. 2011, čj. 6163-2/2011-140100-21, Celní ředitelství Ostrava zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí správce daně.

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Celní ředitelství bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, a v souladu s tímto zákonem bylo v řízení pokračováno jako s žalovaným s Generálním ředitelstvím cel. Rozsudkem ze dne 19. 3. 2014, čj. 22 Af 181/2011 – 35, krajský soud žalobu zamítl. Rozsudek krajského soudu je, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

5. Stěžovatel připustil, že poskytl zajištění daně ručením podle § 21 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Namítl však, že liknavost správce daně vůči daňovému dlužníkovi, společnosti AB style s. r. o. (dále jen „AB style“), způsobila zbytečné zvýšení ručitélského závazku. Správce daně také pochybil, pokud ke splnění dluhu vyzval stěžovatele, aniž by učinil pokus o vymožení dlužné částky od AB style.

6. Dále stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že dobrovolné převzetí ručitélského závazku stěžovatelem zbavilo správce daně povinnosti postupovat podle zásad procesní rovnosti, rychlosti, hospodárnosti, spolupráce a vstřícnosti. Nedoplatek na dani AB style vznikl na základě 46 neuhrazených platebních výměrů na daň z lihu a vína. Nejstarší z nedoplateků byl splatný již dne 22. 3. 2010. Správce daně uvědomil stěžovatele o nedoplatecích až sděleními ze dne 25. 7. 2011, čj. 8059-2/2011, a ze dne 27. 7. 2011, čj. 8059-5/2011. Vzápětí správce daně vydal výzvu ke splnění ručitélského závazku ze dne 8. 8. 2011, čj. 8059-7/2011-046100-024.

7. Prodlevy AB style s placením daní začaly již ve zdaňovacím období prosinec 2009. Správce daně vyměřil AB style daň z lihu za zdaňovací období prosinec 2009 rozhodnutím ze dne 27. 1. 2010, čj. 2765/2010-046100-021, ve výši 23 973 120 Kč, se splatností dne 24. 2. 2010. Prodlení AB style trvalo několik měsíců (až 222 dní), během kterých správce daně vydal celkem dvanáct platebních výměrů na úrok z prodlení. V případě daně z lihu za zdaňovací období duben 2010 přesáhlo prodlení AB style délky 100 dní, než byl vydán platební výměr na úrok z prodlení. AB style se dostal do prodlení s placením daní i ve všech následujících obdobích.

8. Nedoplatky AB style na daních se odvíjely již od 24. 2. 2010, v srpnu 2010 správce daně začal vyrozumívat AB style o předpisu úroku z prodlení, avšak výzvu k zaplacení daně podle § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních vydal teprve 25. 7. 2011. Tato výzva je z pohledu ručitele stěžejním procesním úkonem, protože až z ní se stěžovatel dozvěděl o celkovém nedoplatku AB style na dani a o jeho špatné platební morálce. Správce daně měl podle § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních povinnost vyzvat dlužníka k zaplacení daně, pokud daň nezaplatil ve lhůtě její splatnosti. Správce daně pochybil, pokud se zasláním výzvy bezdůvodně otálel, nechal nedoplatky na dani a úroky z prodlení dále

kumulovat a přes zjevně špatnou platební morálku AB style povolil úhradu daně za zdaňovací období říjen až prosinec 2010 ve splátkách. Správce daně povolil plnění ve splátkách v únoru 2011, tedy šest měsíců poté, kdy AB style vyrozuměl o předpisu úroku z prodlení za starší, stále nesplněné nedoplatky.

9. Krajský soud se mylil v názoru, že se stěžovatel měl sám zajímat o platební situaci dlužníka, protože převzal ručitelský závazek dobrovolně. Správce daně se má primárně zasazovat o řádné a včasné plnění daňových povinností dlužníkem a nespolehat pouze na zajištění ručením. Skutečnost, že § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních výslovně nestanovil lhůtu pro vydání výzvy, neznamená, že správce daně měl k dispozici libovolně dlouhou dobu. Podle § 7 odst. 1 daňového řádu má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. Tomuto požadavku postup správce daně nevyhověl. Stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 8. 4. 2008, sp. zn. I. ÚS 2254/07, podle něžž *„fyzickým i právnickým osobám vzniká legitimní očekávání, že veřejná moc bude existenci pohledávek státu oznamovat potenciálním dlužníkům bez zbytečného odkladu poté, co některá z jejich složek zjistí jejich existenci“*, dvouletá prodleva mezi splatností celního dluhu a jeho uplatněním vůči věřiteli byla v rozporu s principy dobré správy a povinnostmi orgánů veřejné moci, přestože správní orgán neměl zákonnou povinnost uplatnit dluh dříve.

10. Správce daně měl v souladu se zásadou hospodárnosti postupovat tak, aby stěžovateli jako ručiteli nevznikly zbytečné náklady. Povinnost správce daně zaslat výzvu podle § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních na vědomí ručiteli souvisí s možností vypovězení ručení ve smyslu § 21 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Ručitel má ze zákona právo na informaci o aktivaci svého ručitelského závazku, přičemž ze zásad daňového řízení plyne požadavek, aby se jednalo o informaci včasnou. Správce daně fakticky připravil stěžovatele o možnost předejít vypovězením ručení vzniku enormních nákladů, informoval jej totiž až ve chvíli, kdy se dluh na dani kumuloval po dobu šestnácti měsíců a téměř dosáhl celkové částky zajištěné ručením. Zasažením do stěžovatelova veřejného subjektivního práva na včasné vypovězení ručitelského závazku správce daně zatížil řízení vadou, která způsobila nezákonnost rozhodnutí.

11. Na podporu svých závěrů stěžovatel poukázal na § 153 odst. 3 a na § 173 daňového řádu. Podle § 153 odst. 3 daňového řádu správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. Informační povinnost správce daně zakotvená v § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních byla zjevně přísnější, jelikož § 153 odst. 3 daňového řádu hovoří pouze o možnosti vyrozumění a nestanoví žádnou závaznou formu. Právní nauka dospěla k závěru, že podle § 153 odst. 3 daňového řádu má správce daně vyrozumět daňového dlužníka o výši jeho nedoplatku bezodkladně po splatnosti daně (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žižková, M. Daňový řád. Komentář. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 927). Tím spíše musí být povinnost bezodkladného vyrozumění dovozena z § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních, který byl vůči správci daně přísnější. Na srovnání s § 173 daňového řádu stěžovatel demonstroval spojitost informační povinnosti správce daně s možností vypovědět ručení. Jelikož § 173 daňového řádu, rozdílně od úpravy v zákoně o spotřebních daních, nepočítá s možností

vypovězení ručení, nestanoví ani povinnost správce daně vyrozumět ručitele o vzniku nedoplatku.

12. Správce daně postupoval v rozporu s účelem institutu zajištění spotřebních daní, kterým je krytí rizik spojených s výrobou, zpracováním a držením výrobků, u nichž z pohledu státu existuje zvýšená hrozba zneužití a podvodů. Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 3/13, zdůraznil, že k použití zajištění daně na úhradu splatné spotřební daně má docházet pouze výjimečně. Správce daně nedbal funkce zajištění spotřebních daní a liknavým přístupem vůči AB style „dostal stěžovatele prakticky do pozice spoludlužníka, který poskytl zálohu na daň.“

13. Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem, že správce daně nebyl povinen vymáhat dlužnou daň nejprve po AB style. Podle § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních správce daně vyzve k plnění ručitele, pokud výzva dlužníkovi k zaplacení splatné daně byla marná. Ustanovení nelze vykládat tak, že k možnosti správce daně obrátit se na ručitele stačilo, aby dlužník na výzvu nezareagoval bezprostředním uhrazením nedoplatku na dani.

14. Povinnost předchozího vymáhání po primárním dlužníkovi výslovně nestanovil ani § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 5. 2006: „*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. 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.*“ Nejvyšší správní soud dovodil, že správce daně může nastoupit vůči ručiteli teprve po bezvýsledném vymáhání na primárním dlužníkovi (např. rozsudky ze dne 30. 11. 2006, čj. 1 Afs 73/2006 – 55, ze dne 7. 2. 2007, čj. 5 Afs 138/2004 – 115, ze dne 19. 3. 2008, čj. 2 Afs 100/2006 – 59, ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 25/2005 – 62, nebo ze dne 29. 1. 2009, čj. 2 Afs 153/2005 – 72). Stěžovatel se neztotožnil s názorem krajského soudu, že argumentace judikaturou Nejvyššího správního soudu je nepřipadná, neboť § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se týkal ručení ze zákona, zatímco § 21 zákona o spotřebních daních dopadá na smluvní ručení. Stěžovatel odmítl i názor, že § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků bylo nutno dotvářet soudní cestou, protože na rozdíl od § 21 zákona o spotřebních daních nebyl dostatečně podrobný. Nejvyšší správní soud v uvedených rozsudcích stejně jako Ústavní soud v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, dospěl k závěru, že ručení je obecným právním institutem, který se řídí stejnými principy v právu soukromém i veřejném. V rozsudku ze dne 19. 3. 2008, čj. 2 Afs 100/2006 – 59, Nejvyšší správní soud dovodil, že z principu subsidiarity plyne požadavek, „*aby věřitel svoji pohledávku řádně vymáhal a nepostupoval tak, aby zavinil, že ji nebude možno získat přímo od dlužníka.*“

15. Ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu je nutno § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních interpretovat tak, že ručitel byl povinen splnit dluh teprve poté, kdy správce daně bezvýsledně upomenul dlužníka a nedoplatek nebyl uhrazen ani při řádném vymáhání. Na tom nic nemění ani § 171 daňového řádu, který potřebu předchozího vymáhání po primárním dlužníkovi výslovně zmiňuje. Dané ustanovení pouze reflektuje

judikaturu kasačního soudu. Argumentace krajského soudu tímto ustanovením v neprospěch stěžovatele je nepřipadná.

16. Skutečnost, že stěžovatel poskytl ručení dobrovolně, nezbavila správce daně povinnosti činit aktivní kroky k vymožení dlužné částky od primárního dlužníka. Postup správce daně naznačuje, že spoléhal na to, že dlužnou daň vybere od stěžovatele. Neupomínal AB style a nechal dluh hromadit téměř k hranici částky, za jejíž zaplacení se stěžovatel zaručil. Následně vydal výzvu ke splnění dluhu, která byla spíše formálním úkonem sloužícím k tomu, aby mohl vyzvat k plnění stěžovatele. Správce daně svou pasivitou zavinil, že dlužník nebyl schopen dluh splnit. Rozhodnutí, kterým vyzval k plnění stěžovatele, bylo nezákonné.

17. K tvrzení krajského soudu, že postup správce daně nemohl být pro stěžovatele překvapivý, protože jím vystavená záruční listina byla formulována stejně jako § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních, stěžovatel poznamenal, že přesný obsah záruční listiny je stanoven vyhláškou č. 313/2005 Sb., o stanovení vzoru a náležitostí záruční listiny pro zajištění spotřební daně ručením. Stěžovatel se dobrovolně stal ručitelem ve smyslu § 21 zákona o spotřebních daních, správce však daně předmětná ustanovení nesprávně interpretoval a aplikoval.

18. Krajský soud nesprávně posoudil i vliv chybného poučení o vyloučení odkladného účinku odvolání na zákonnost rozhodnutí správce daně. Soud, stejně jako předtím žalovaný, souhlasil se stěžovatelem, že poučení obsažené ve výzvě správce daně ze dne 8. 8. 2011, čj. 8059-7/2011-946100-024, o tom, že odvolání nemá odkladný účinek, bylo v rozporu s § 171 odst. 4 daňového řádu. Měl však za to, že tato vada, která byla napravena opravným rozhodnutím správce daně ze dne 16. 9. 2011, čj. 9666-6/2011-046100-021, nemohla způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. S tím stěžovatel nesouhlasil. Chybné vyloučení odkladného účinku případného odvolání není zřejmou nesprávností, kterou by bylo možné opravit postupem podle § 104 daňového řádu. Zřejmými nesprávnostmi jsou formální a nesporné vady, například chyby v psaní či počtech. Nápravu některých chyb v poučení upravuje § 110 daňového řádu, na danou situaci ale nedopadá, neboť ve svém třetím odstavci řeší pouze opačnou situaci, tedy chybné přiznání odkladného účinku odvolání. Vadné poučení o vyloučení odkladného účinku odvolání bylo právní vadou plynoucí z nesprávné aplikace daňového řádu, kterou lze odstranit pouze pomocí opravných či dozorčích prostředků. Žalovaný měl pro tuto vadu rozhodnutí správce daně zrušit.

19. Stěžovatel byl v důsledku chybného poučení o odkladném účinku odvolání zbaven možnosti nakládat po dobu trvání odvolacího řízení s částkou ve výši 29 251 383 Kč. Pokud by žalovaný pro tuto vadu zrušil rozhodnutí správce daně, příslušel by stěžovateli úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Jelikož rozhodnutí nebylo zrušeno, ale pouze opraveno podle § 104 daňového řádu, stěžovateli nárok na úrok z dané částky nevznikl. Postup správce daně svědčí o libovůli a je v rozporu s principem právní jistoty.

IV.

20. Žalovaný nesouhlasil, že stěžovatelem subjektivně vnímaná pasivita správce daně založila nezákonnost rozhodnutí. Naopak, povolení splátek dlužníkovi svědčí o snaze správce daně zajistit splnění primárním dlužníkem bez nutnosti obracet se na věřitele. Správce daně nečekal účelově na to, až dlužná částka naroste do výše poskytnuté záruky. Stěžovatel na sebe vzal ručitelský závazek dobrovolně a bylo i na něm, aby se zajímal o platební morálku AB style. Stěžovatel měl podle § 172 odst. 2 daňového řádu kdykoliv do vydání výzvy ke splnění ručitelského závazku právo informovat se u správce daně o výši nedoplatku, za který ručí. Skutečnost, že této možnosti nevyužil, svědčí o jeho vlastní pasivitě.

21. Správce daně nebyl povinen vymáhat dlužnou částku po AB style. Postupoval zcela v souladu s § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních, který byl speciální ve vztahu k úpravě v daňovém řádu, jež vyžaduje předchozí vymáhání po primárním dlužníkovi.

22. Nesprávné poučení o vyloučení odkladného účinku, obsažené ve výzvě správce daně, bylo řádně zhojeno opravným rozhodnutím správce daně ze dne 16. 9. 2011, čj. 9666-6/2011-046100-021. Z § 110 daňového řádu vyplývá, že vady v poučení lze napravit postupem podle § 104 daňového řádu. Navíc se nejedná o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost výzvy správce daně.

V.

23. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

24. Kasační stížnost není důvodná.

25. Soud se nejprve zabýval námitkou, že podle § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních správce daně mohl nastoupit na ručitele až po bezvýsledném vymáhání nedoplatku po primárním dlužníkovi. Svou argumentaci stěžovatel opřel o judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, který podobně jako § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních výslovně nestanovil podmínku předchozího bezvýsledného vymáhání po dlužníkovi.

26. Podle § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2014, *„[b]yla-li daň zajištěna ručením, správce daně vyzve ručitele ke splnění jeho ručitelské povinnosti, pokud není daň zaplacená v zákonné lhůtě její splatnosti a výzva dlužníkovi k zaplacení daně a jejího příslušenství, vydaná podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, byla marná.“* Stěžovatelem vzpomínaný § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 5. 2006, v první větě stanovil, že *„[d]aňový nedoplatek jsou povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni.“*

27. Výklad § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků prošel v judikatuře Nejvyššího správního soudu vývojem.

28. V rozsudku ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Afs 51/2004 – 57, kasační soud nepřisvědčil argumentu, že *„daňové nedoplatky by měly být vymáhány na ... daňovém ručiteli teprve poté, co nebyly uspokojeny primárním daňovým dlužníkem.“* V rozsudku ze dne 25. 7. 2005, čj. 6 Afs 4/2004 – 70, soud uvedl, že § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků zakotvuje *„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.“* Odmítl analogii s postavením ručitele podle občanského zákoníku, protože zákon o správě daní a poplatků byl veřejnoprávním předpisem a upravoval zákonné ručitelství. Závěrem se přiklonil k doslovnému výkladu předmětného ustanovení: *„Nevyplývá-li ze ZSDP povinnost správce daně obrátit se s výzvou ke splnění daňové povinnosti, jež mu svědčí, opakovaně na daňového dlužníka (...) a teprve poté na ručitele, pak skutečně žádné zvláštní výzvy nad rámec platebního výměru není správcem daně ve vztahu k dlužníkovi třeba činit. (...) Jediná povinnost, jež mu podle § 57 odst. 5 ZSDP svědčí, spočívá ve výzvě ručiteli, aby uhradil daňový nedoplatek, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá. Tak je tomu právě ve stěžovatelově případě. Dovolávat se aplikace § 549 občanského zákoníku tak není namístě.“*

29. Obrat nastal s rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004 – 54. *„[R]učení není 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; jeho kořeny přitom sahají hluboko do dávno minulých let a jsou prosáklé římskoprávní tradicí, uchopenou a zpracovávanou různými směry a školami v průběhu recepcie římského práva. Ručení tedy především není vynálezem finančního práva a už vůbec ne českého daňového řádu. V souladu s principem jednoty právního řádu je proto namístě čtené deformace, jimž tento institut v daňovém řádu a v jeho interpretaci finančními orgány podléhá, napravit jeho výkladem a používáním v souladu s jeho skutečnou povahou.“*

30. V rozsudku ze dne 30. 11. 2006, čj. 1 Afs 73/2006 – 55, pak kasační soud zdůraznil základní znaky institutu ručení, kterými jsou akcesorita a subsidiarita. Doslovný výklad § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků označil za neudržitelný, protože nectí základní principy ručení. Zákonná povinnost ručení a výzva správce daně nemohou být jedinými předpoklady k aktivaci ručitelského závazku. V rozsudku ze dne 7. 2. 2007, čj. 5 Afs 138/2004 – 115, soud podotkl, že novelou úpravy ručení v zákoně o správě daní a poplatků provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, se fakticky nezměnily podmínky pro to, aby správce daně mohl vyzvat k plnění ručitele. Předpoklady výslovně stanovené novým § 57a totiž již za dřívější úpravy vyplývaly z principu subsidiarity a akcesority ručení. Podle § 57a přitom správce daně mohl vyzvat ručitele k uhrazení nedoplatku až po bezvýsledném upomenutí daňového dlužníka a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud nebylo zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné.

31. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 19. 3. 2008, čj. 2 Afs 100/2006 – 59, opřel o výše uvedenou judikaturu a nález pléna Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, kterým Ústavní soud vyslovil protiústavnost věty třetí § 57 odst. 5

zákonu o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 5. 2006, a vyslovil, že „je toho názoru, že v souladu s principem subsidiarity ručitelského závazku je správce daně oprávněn ručitele vyzvat k uhrazení nedoplatku pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoli byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při řádném a tedy i včasném vymáhání.“ K závěru, že z principu subsidiarity plyne požadavek, aby správce daně svou pohledávku „řádně vymáhal a nezavinil, že ji nebude možné získat přímo od dlužníka“ Nejvyšší správní soud dospěl i v rozsudku ze dne 29. 1. 2009, čj. 2 Afs 153/2005 – 72. K již dříve judikovanému názoru o obecné povaze institutu ručení, který je vlastní celému právnímu řádu, doplnil, že vyšel z „teorie veřejného práva jako zvláštního práva k obecnému právu soukromému“.

32. Vedle judikatury, jíž se dovolával stěžovatel, kasační soud připomíná rozhodovací praxi týkající se ručení podle zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. Zatímco § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 5. 2006, upravoval zákonné ručení, v § 260l celního zákona je stejně jako v zákoně o spotřebních daních upraveno smluvní ručení. I v souvislosti s ručením podle celního zákona bylo poukázáno na to, že z principu jednotnosti a nerozpornosti právního řádu plyne požadavek na pokud možno shodný výklad institutu ručení (nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, nebo rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 9 Afs 58/2007 – 96). Zároveň však v rozsudku ze dne 26. 4. 2012, čj. 7 Afs 39/2012 – 54, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že § 260l celního zákona byl ve znění účinném do 30. 6. 2011 speciálním ustanovením k § 57a zákona o správě daní a poplatků. „V případě ručení za celní dluh nejde svou povahou o ručení ze zákona, ale o ručení smluvní (srov. § 260 a násl. celního zákona). Nelze proto podmínky, které je jinak třeba splnit pro vznik ručitelského závazku podle zákona o správě daní a poplatků (podmínkou je okolnost, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné), zaměřovat a vztahovat také na ručení podle celního zákona, jehož základem je smluvní vztah mezi dovozcem (zde přímým dlužníkem) a ručitelem (žalobkyní).“ Soud dále zdůraznil, že při výkladu pojmu „neúspěšné vymáhání“ (§ 260l celního zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2011, stanovil neúspěšné vymáhání po dlužníkovi jako podmínku pro nastoupení na ručitele) je třeba vyjít ze smyslu a účelu daňového a celního řízení a vzít v úvahu, že správce daně je povinen chránit kromě práv ručitele také zájmy státu: „Lze proto přisvědčit stěžovateli, že zcela jistě nebylo smyslem zákonné úpravy § 260l celního zákona znemožnit možnosti státu vyžadovat plnění ze smluvní záruky za celní dluh při dovozu zboží, a to zvláště pak po vstupu České republiky do Evropské unie. Je tomu právě naopak, jak přiléhavě poukazuje stěžovatel s poukazem na dikci § 206l celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2011 a na důvodovou zprávu k zákonu č. 104/2011 Sb.“

33. Ustanovení § 260l celního zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2011, vyžadovalo předchozí neúspěšné vymáhání po primárním dlužníkovi. Novela provedená zákonem č. 104/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 99/2004 Sb., o rybářství, výkonu rybářského práva, rybářské strážní, ochraně mořských rybolovných zdrojů a o změně některých zákonů (zákon o rybářství), ve znění pozdějších předpisů, změnila § 260l celního zákona tak, že správci daně umožnila obrátit se na ručitele, pokud dlužník neuhradil nedoplatek ani v náhradní lhůtě

stanovené ve výzvě k zaplacení. Důvodová zpráva vysvětluje odklon od požadavku neúspěšného vymáhání k pouhému marnému uplynutí lhůty stanovené ve výzvě následovně: „*Stávající právní úprava, umožňující obrátit se s plněním na ručitele až na výjimky pouze tehdy, bylo-li vymáhání po společných a nerozdílných dlužnících neúspěšné, se ukázala jako neúnosná. Potřeba zajištění rychlého a plynulého toku finančních prostředků jak do rozpočtu Evropské unie, tak i do státního rozpočtu České republiky vyžaduje, aby právní úprava umožňovala obrátit se s plněním na ručitele již tehdy, pokud marně uplynula lhůta k plnění stanovená ve výzvě k plnění v náhradní lhůtě zaslané ostatním společným a nerozdílným dlužníkům. V souvislosti s navrženou úpravou je třeba brát v potaz, že ručení je ze strany ručitelů poskytováno potencionálním dlužníkům v převážné míře na komerční bázi, tj. za úplatu.*“

34. Na základě výše uvedeného lze učinit několik závěrů. Institut ručení je v zásadě třeba nazírat jako společný celému právnímu řádu, především v jeho základních znacích, jimiž jsou princip subsidiarity a akcesority. Základ tohoto institutu leží v soukromém právu a použití analogie je přípustné i žádoucí, pokud veřejnoprávní úprava není dostatečně podrobná. Zároveň však nelze odhlédnout od skutečnosti, že mezi úpravami ručení v jednotlivých odvětvích práva a v jednotlivých předpisech mohou existovat odůvodněné rozdíly. V rámci veřejnoprávní úpravy ručení se jedná především o rozdíl mezi ručením ze zákona a smluvním ručením (k tomu viz výše zmíněný rozsudek čj. 7 Afs 39/2012 – 54). Na rozdíl mezi soukromoprávním ručením a veřejnoprávním ručením ze zákona upozornil i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2014, čj. 1 Afs 3/2014 – 31, který se týkal výkladu § 57a zákona o správě daní a poplatků: „*Zákonodárce navíc ve vztahu k daňovému ručení založil přísnější podmínky pro možnost domoci se plnění na ručiteli, než jsou podmínky v soukromoprávní úpravě ručení, kde je tradičním předpokladem povinnosti ručitele plnit pouze to, že dlužník nesplnil, ačkoliv byl k tomu věřitelem písemně vyzván (srov. § 548 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, § 306 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, obdobně též § 2021 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku). K tomu lze dodat, že smyslem takového pojetí je bezpochyby poskytnutí větší ochrany daňovému ručiteli, který se stává ručitelem přímo ze zákona.*“

35. Judikatura vztahující se k výkladu § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 5. 2006, je na nyní posuzovaný případ aplikovatelná do té míry, do jaké se váže k obecným znakům ručení. V jednotlivostech však ručení podle zákona o spotřebních daních představuje autonomní úpravu odlišnou zejména tím, že jejím předmětem je smluvní ručení. Subjekty poskytující ručení podle zákona o spotřebních daních tak činí dobrovolně, na základě smlouvy s daňovým subjektem a zpravidla za úplatu. Přijímání ručitelských závazků je součástí jejich podnikání, v těchto vztazích vystupují jako profesionálové a od toho je třeba odvozovat potřebnou míru ochrany poskytovanou jim zákonem. Pokud Nejvyšší správní soud dovodil ve vztahu k § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 5. 2006, že z principu subsidiarity plyne požadavek vymáhání nedoplatku po primárním dlužníkovi (čj. 2 Afs 100/2006 – 59 a 2 Afs 153/2005 – 72), bylo tomu tak zejména z důvodu poskytnutí větší ochrany subjektu, který se stal daňovým ručitelem přímo ze zákona. Neznamená to, že požadavek předchozího vymáhání po primárním dlužníkovi je součástí každé úpravy

ručení, bez ohledu na její druh a zařazení v rámci právního řádu. Ostatně soukromoprávní úprava, v níž má institut ručení svůj původ, podmiňuje povinnost ručitele plnit pouze marným uplynutím přiměřené lhůty k plnění stanovené věřitelem v písemné výzvě dlužníkovi (§ 2021 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, § 548 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 306 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Podmínky pro možnost domoci se plnění po ručiteli podle zákona o správě daní a poplatků dovozené judikaturou a následně stanovené zákonodárcem v § 57a byly přísnější, než jaké plynou ze soukromoprávní úpravy (k tomu viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, čj. 1 Afs 22/2010 – 44, a ze dne 16. 3. 2014, čj. 1 Afs 3/2014 – 31). Není důvod použít tyto přísnější podmínky i ve vztahu ke smluvnímu ručení podle zákona o spotřebních daních.

36. Ručení podle zákona o spotřebních daních představuje speciální úpravu vůči úpravě ručení obsažené v daňovém řádu (obdobně jako ručení dle celního zákona bylo speciálním k ručení podle zákona o správě daní a poplatků – viz rozsudek čj. 7 Afs 39/2012 – 54). Obecné daňové ručení stanoví v § 171 odst. 3 daňového řádu podmínku předchozího vymáhání po dlužníkovi. Podle § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2014, stačila k aktivaci věřitelského závazku marná výzva dlužníkovi. Přísnější podmínky ručení jsou odůvodněny tím, že je poskytováno na smluvní (a zpravidla komerční) bázi. Princip subsidiarity je přitom dodržen. Správce daně se nemůže obrátit na ručitele hned po vzniku nedoplatku. Musí nejprve vyzvat k plnění daňového dlužníka, což předpokládá, že mu musí dát možnost uhradit nedoplatek v přiměřené lhůtě. Až následně, pokud nedoplatek nebyl uhrazen, správce daně vyzve k plnění ručitele.

37. Na okraj je možno poznamenat, že pokud by jakákoliv veřejnoprávní úprava ručení byla vykládána tak, že věřitel má povinnost vymáhat dluh po primárním dlužníkovi, dříve než nastoupí na ručitele, ztratila by význam výše zmíněná novelizace celního zákona (viz odstavec 33). Z důvodu neúnosnosti podmínky předchozího vymáhání po dlužníkovi byl § 260l celního zákona změněn tak, že podobně jako podle zákona o spotřebních daních k aktivaci ručitelského závazku stačí marná výzva dlužníkovi k uhrazení nedoplatku.

38. Námitka stěžovatele, týkající se nevymáhání nedoplatku po AB style, tedy neobstála. Zákon o spotřebních daních nestanoví správci daně takovou povinnost a nelze ji odvodit ani z obecných principů.

39. Dále se kasační soud zabýval námitkou, že liknavý přístup správce daně byl v rozporu se zásadou rychlosti a hospodárnosti a vedl k nezákonnosti rozhodnutí čj. 8059-7/2011-946100-024. Stěžovatel tvrdil, že správce daně způsobil, že AB style nebyl schopen uhradit nedoplatek na dani. Dále namítl, že byl efektivně zbaven možnosti vypovědět ručení a tím předejít zbytečnému zvýšení svého ručitelského závazku.

40. Zásada rychlosti a hospodárnosti postupu správce daně je zakotvena v § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu. Liknavý postup a bezdůvodná nečinnost představují porušení zásady rychlosti, podle níž má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. Důsledkem může být i odpovědnost za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem

podle § 13 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád) ve znění pozdějších předpisů (viz též Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s.48). Liknavý postup správce daně však může být důvodem ke zrušení rozhodnutí pouze tehdy, pokud by představoval podstatné porušení ustanovení o řízení před správními orgány a mohl mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.; viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Afs 51/2004 – 57).

41. V rozsudku ze dne 19. 3. 2008, čj. 2 Afs 100/2006 – 59, Nejvyšší správní soud dovodil z principu subsidiarity ručitelského závazku, že *„nelze souhlasit s tím, aby věřitel vyvolal situaci, kdy by pohledávka nebyla dlužníkem uspokojena, např. tím, že by zcela nedůvodně oddaloval její vymáhání až do té doby, než by se dlužník zbavil veškerého svého majetku, a následně by její úhradu uplatňoval u ručitele. (...) I ručitel v daňovém řízení tedy může odepřít plnění daňového dluhu, pokud věřitel (správce daně) zavinil, že tento dluh nemohl být uspokojen dlužníkem.“* Toto pravidlo vychází ze soukromoprávní úpravy ručení (srov. § 2022 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, § 549 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Komentářová literatura poznamenává k § 2022 občanského zákoníku následující: *„Právo odepřít plnění má ručitel tehdy, pokud sám věřitel nějakým způsobem přivodil (zavinil), že dlužník dluh nesplnil. Pokud dlužník objektivně nemůže splnit dluh, avšak bez věřitelova zavinění, ručitel je povinen plnit. Rozhodující je věřitelovo zavinění a jeho příčinná souvislost s tím, že dluh nebyl dlužníkem splněn. Například podle rozhodnutí zveřejněného pod č. 62/1973 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek dospěl soud k závěru, že věřitel, který nedůvodně vyčkával až do dlužníkovy smrti (kterou ovšem ručení samo o sobě nezaniká), tím zavinil, že dluh nemohl splnit sám dlužník. V rozhodnutí zveřejněném pod č. 79/2005 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek zase soud řešil situaci, kdy věřitel znemožnil dlužníkovi platit dohodnuté splátky řádně a včas, protože mu zablokoval (k plnění splátek postačující) prostředky na účtech, jež pro něj vedl, čímž podle soudu zavinil, že dlužník dluh nesplnil. Naproti tomu pouhé otálení věřitele s uplatněním pohledávky proti dlužníkovi samo o sobě nezakládá důvod odepření plnění, protože na existenci povinnosti ručitele plnit za dlužníka nemá vliv okolnost, zda a kdy věřitel uplatnil svoji pohledávku u soudu.“* (Bányaiová, A.; Dvořák, J.; Fiala, J.; Pelikán, R.; Pelikánová, I.; Švestka, J. Občanský zákoník - Komentář - Svazek V (relativní majetková práva 1. část). Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2014, s. 554). Také Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2009, sp. zn. 23 Cdo 3884/2007, uzavřel, že liknavost věřitele při uplatňování pohledávky u dlužníka nezpůsobuje zánik povinnosti ručitele plnit (ve vztahu k § 549 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů).

42. Kasační soud souhlasil, že správce daně postupoval vůči AB style nestandardně. Prodlevu v délce bezmála roku a půl od vzniku prvního nedoplatku po vydání výzvy podle § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2014, lze označit za liknavost. Zákonnost rozhodnutí o věci samé však nebyla dotčena, protože lhůta pro placení daní (§ 160 daňového řádu) v době vydání výzvy podle § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2014, ještě neuběhla.

43. Stěžovatel neprokázal, že správce daně zavinil nemožnost plnění AB style. Pouhé otálení s vyzváním věřitele k úhradě nedoplatku nezaložilo stěžovateli právo odepřít plnění ručitelského závazku. Stěžovatel si navíc protiřečil pokud současně tvrdil, že „*dlužník disponoval dostatkem likvidního majetku k pokrytí dlužné daně.*“

44. Na okraj lze poznamenat, že výzva podle § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daní ve znění účinném do 31. 12. 2014 nebyla jediným prostředkem, jak se stěžovatel mohl dozvědět o aktuální situaci dlužníka a případně využít svého práva vypovědět ručení. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti správně poukázal na § 172 odst. 2 daňového řádu, který dává ručiteli právo na informaci od správce daně o výši nedoplatku, za který ručí.

45. Důvodná nebyla ani poslední námitka, podle níž nesprávné poučení o vyloučení odkladného účinku odvolání způsobilo nezákonnost výzvy správce daně ke splnění ručitelského závazku.

46. Stěžovatel napadl v samostatném řízení rozhodnutí správce daně ze dne 16. 9. 2011, čj. 9666-6/2011-046100-021, o opravě zřejmých nesprávností v rozhodnutí – výzvě ke splnění ručitelského závazku ze dne 8. 8. 2011, č. j. 8059-7/2011-046100-024. Poté, co žalovaný zamítl odvolání proti tomuto rozhodnutí a krajský soud odmítl žalobu stěžovatele, se věc dostala před Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 29. 5. 2014, čj. 7 Afs 49/2014 – 32, soud uvedl následující: „*Argumentuje-li stěžovatelka vznikem újmy v důsledku toho, že se řídila nesprávným poučením o odkladném účinku odvolání proti výzvě ke splnění ručitelského závazku, nemůže se z povahy věci jednat o újmu způsobenou v příčinné souvislosti s žalobou napadeným rozhodnutím, respektive jemu předcházejícím rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností. Navíc ke kompenzaci této újmy by nemohlo nijak přispět zrušení rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, jak se domnívá stěžovatelka. I kdyby totiž byla výzva ke splnění ručitelského závazku uvedena do původního znění s nesprávným poučením o odkladném účinku odvolání, nemohlo by toto pochybení vést ke zrušení výzvy v odvolacím či následném soudním řízení. Nejedná se o vadu, která by měla vliv na zákonnost samotné výzvy (jejího výroku).*“

47. Pokud měl stěžovatel za to, že mu nesprávným postupem správce daně vznikla škoda, může se domáhat její náhrady podle 13 zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Nesprávné poučení o vyloučení odkladného účinku odvolání proti výzvě ke splnění ručitelského závazku, ani skutečnost, že tato nesprávnost byla odstraněna správcem daně podle § 104 daňového řádu, nikoliv žalovaným v odvolacím řízení, nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

48. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

49. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému,

jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 17. března 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu