

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: **EVORADO IMPORT, a. s.,** se sídlem nám. 14. října 1307/2, Praha 5, zastoupené Mgr. Milanem Šikolou, advokátem se sídlem Bavlnářská 137, Semily, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2009, čj. 11900/08-1400-602185, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 12. 2009, čj. 31 Ca 16/2009 - 15,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalobkyně byla dne 9. 10. 2008 Finančním úřadem ve Dvoře Králové nad Labem (dále jen „správce daně“) vyzvána jako ručitel daně z převodu nemovitosti, vyměřené společnosti TIBA, a. s., IČ 481 71 468 (dále též „TIBA“ nebo „společnost TIBA“), k úhradě nedoplatku ve výši 1 800 000 Kč. Ručitelem daně z převodu nemovitosti se žalobkyně stala na základě převodu nemovitosti podle kupní smlouvy uzavřené dne 17. 5. 2005 mezi prodávajícím (TIBA) a kupujícím (žalobkyní), jejímž předmětem byl soubor nemovitostí,

jehož kupní cena byla dohodnuta na 60 000 000 Kč. Vklad vlastnického práva ze smlouvy do katastru nemovitosti byl povolen příslušným katastrálním úřadem s právními účinky ke dni 1. 6. 2005. Proti výzvě finančního úřadu se žalobkyně v souladu s § 57a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) odvolala. V odvolání namítala, že nebyly splněny podmínky, za kterých je správce daně oprávněn ručitele vyzvat k zaplacení daňového nedoplatku daňového dlužníka. Konkrétně namítala nesplnění podmínky spočívající v neúspěšném vymáhání daně na poplatníkovi.

[2] Žalovaný dne 12. 2. 2009 zamítl odvolání žalobkyně proti výzvě k úhradě nedoplatku na dani z převodu nemovitosti. Námitku neshledal důvodnou na základě následujících úvah. Správce daně totiž zjistil, že ke dni 12. 6. 2006 nebyla daň z převodu nemovitostí ve lhůtě splatnosti daňovým dlužníkem (společností TIBA) uhrazena ani zčásti. Proto postupoval v souladu s § 73 odst. 1 daňového řádu a dne 12. 6. 2006 vydal výzvu, kterou adresoval daňovému dlužníkovi, k zaplacení existujícího nedoplatku v náhradní 8denní lhůtě. Tato náhradní lhůta však uplynula marně. Exekučním titulem pro daňovou exekuci se stal podle § 73 odst. 4 písm. a) daňového řádu vykonatelný výkaz nedoplatků ze dne 12. 6. 2006, sestavený ke dni 8. 6. 2006, předaný dne 12. 6. 2006 exekučnímu oddělení k vymáhání. Správce daně prověřil majetkové poměry poplatníka a následně zahájil vlastní realizaci vymáhání. Nejprve řádně vymáhal daňový nedoplatek na společnosti TIBA, tj. vydal exekuční příkazy na přikázání jiné pohledávky několika poddlužníkům a exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky na účtech vedených u bank na prostředky společnosti TIBA. Z důvodu rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 8. 2006, kterým bylo povoleno vyrovnání na návrh TIBA, byl správce daně nucen dne 31. 8. 2006 řízení o daňové exekuci zastavit. Krajský soud v Hradci Králové následně rozhodl usnesením ze dne 29. 1. 2007 o zamítnutí potvrzení vyrovnání, poté rozhodl usnesením ze dne 23. 4. 2007 o zastavení vyrovnacího řízení.

[3] Dne 9. 2. 2007 s účinky k témuž dni byl na majetek společnosti TIBA prohlášen konkurs podle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání. Správce daně proto přihlásil svoji vykonatelnou pohledávku za dlužníkem ke konkursnímu soudu jako pohledávku 2. třídy, jejíž uspokojení v rozvrhu je závislé na uspokojení přednostních pohledávek za podstatou a pohledávek z pracovních nároků. Konkurs nebyl dosud pravomocně ukončen a je reálný předpoklad, že zpeněžení rozsáhlého majetku TIBA bude časově velmi zdlouhavé. Vymáhací oddělení správce daně tedy prověřovalo existenci majetku daňového dlužníka a zjistilo, že aktuálně neexistuje žádný majetek, z něhož by bylo možno daňový nedoplatek uspokojit, neboť věřitelé nemohou vést výkon rozhodnutí pro pohledávky, které nemají přednost a nelze provést výkon rozhodnutí postihující majetek patřící do podstaty. Správci daně podle žalovaného bránil provedení exekuce samotný zákon o konkursu a vyrovnání, proto byl nucen řízení o daňové exekuci zastavit. Je standardní a zákonné, pokud si jednotliví věřitelé úpadce mimo konkurs sami separátně uplatňují a vymáhají uspokojení svých pohledávek za úpadcem po jeho ručitelích. Žalovaný ve svém rozhodnutí dále upozorňuje žalobkyni na skutečnost, že dle § 20 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání má ručitel možnost přihlásit ke konkursu svoji pohledávku, jež mu vznikne vůči úpadci, bude-li za něho plnit dluh vůči věřiteli. Žalovaný v závěru svého odůvodnění podotýká, že dle sdělení správce daně co by člena věřitelského výboru úpadce, by věřitelé pohledávek měli být uspokojeni v rozsahu přibližně 30 % svých

zjištěných pohledávek. Z toho žalovaný dovozuje, že pohledávka 2. třídy, za níž žalobkyně ručí, po právní moci částečného rozvrhového usnesení bude z malé části uhrazena. Pokud žalobkyně zcela splní povinnost vyplývající z výzvy, naloží správce daně s přeplatkem na dani z převodu nemovitostí postupem podle § 57a odst. 8 daňového řádu, tj. správce daně převede přeplatek na případný nedoplatek ručitele, pokud je evidován na jeho osobním účtu. Nemá-li ručitel takový nedoplatek, na který lze přeplatek převést, správce daně přeplatek nebo jeho zbývající část ručiteli poukáže bez žádosti do 30 dnů od jeho vzniku.

[4] Ve včas podané žalobě ke Krajskému soudu v Hradci Králové se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí žalovaného a jeho zrušení. Žalobkyně namítala, že daňová exekuce není jediným možným způsobem vymáhání daňového nedoplatku. Takovým je, dle žalobkyně, i konkurs. Ten nebyl finančními orgány vyčerpán. Podle údajů o průběhu konkursu je zřejmé, že pohledávka žalovaného bude v konkursním řízení uspokojena nejméně z 30 %. V tomto rozsahu označila požadování úhrady po ní jako po ručiteli za nezákonné.

[5] Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Z odůvodnění jeho rozsudku vyplývá, že se ztotožňuje s důvody žalovaného uvedenými v předmětném rozhodnutí. Navíc k podpoře závěru o oprávněnosti výzvy žalovaného vůči žalobkyni k uhrazení daňového nedoplatku krajský soud dále zdůrazňuje, že ručiteli lze vyměřit daň pouze v 3leté preklusivní lhůtě, přičemž právě až výzvu dle § 57a daňového řádu je nutné považovat za moment vyměření daně ručiteli. Krajský soud přitom cituje i rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 Afs 52/2008 - 60. Krajský soud své odůvodnění uzavírá s tím, že „[n]*elze požadovat, aby správce daně byl nucen vyčkávat ukončení konkursního řízení a požadovat po ručiteli pouze částku, která zůstane nezaplacena po ukončení rozvrhového řízení, když by se tak vystavil promlčení svého práva postupovat vůči ručiteli dle § 57a daňového řádu.*“

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost.

[7] Stěžovatelka především namítá, že ručitel je povinen uhradit jen tu část ručením zajištěné daně, ohledně níž byla splněná jedna ze dvou podmínek uvedených v § 57a odst. 1 daňového řádu. První z podmínek, neúspěšné vyčerpání všech zákonných možností vymáhání daně po poplatníkovi, dle stěžovatelky splněna není, neboť stále ještě probíhá konkurs, v němž je pohledávka z titulu předmětné daně vymáhána formou její přihlášky do konkursního řízení. Druhá z podmínek, důkaz o tom, že daň u poplatníka vymožena nebude, dle stěžovatelky také splněna není. Stěžovatelka tvrdí, že ani finanční orgány obou stupňů, ani krajský soud, si neopatřily spolehlivé podklady pro závěr, v jakém rozsahu lze očekávat uhrazení předmětné daně v konkursu na majetek poplatníka. Krajský soud vycházel z nevěrohodného, nespolehlivého a neprůkazného údaje: informace získané správcem daně ve věřitelském výboru. Jediným spolehlivým zjištěním je částečné rozvrhové usnesení vydané konkursním soudem 2. 2. 2009, podle nějž byla na úhradu předmětné daňové pohledávky správci daně vyplacena částka 360 000 Kč. Toto zjištění tak

dle stěžovatelky svědčí v její prospěch, neboť z něj vyplývá, že vymáhání daně v konkursu bylo částečně úspěšné a jelikož konkursní podstata nebyla dosud vyčerpána, budou z ní pravděpodobně provedeny ještě další platby na předmětnou daň. Přesto však správce daně žádal po ručiteli uhrazení celé daně. Skutková podstata, z níž v napadeném rozhodnutí správní orgán a posléze i krajský soud vycházel, tak dle stěžovatelky nemá oporu ve spisech.

[8] Stěžovatelka namítá, že rozhodnutí krajského soudu spočívá na nesprávném právním posouzení věci soudem, a to ve dvou otázkách. Mýlí se především v závěru, že nelze očekávat vymožení splnění daňové povinnosti po poplatníkovi a že tak lze tuto pohledávku vymáhat po ručiteli. Nesprávnou má být též úvaha krajského soudu, že hrozí-li prekluze ručitelského závazku, je správce daně oprávněn požadovat splnění daňové povinnosti po ručiteli, a to (zřejmě) i v případě, že jinak nejsou splněny podmínky vznesení takového požadavku vymezené v § 57a odst. 1 daňového řádu. Taková úvaha soudu nemá oporu v právních předpisech. Navíc dle stěžovatelky k takovému závěru neopravňuje ani měřítko obecné spravedlnosti a přiměřeného uplatňování práva v rozhodování. Pokud by totiž bylo shledáno nespravedlivým požadovat po správci daně, aby vyčkal na nejistý výsledek konkursu na majetek poplatníka, je stejně nespravedlivé vystavit ručitele situaci, kdy bude nucen splnit za poplatníka daňovou povinnost a nebude mít poté možnost uplatnit vůči poplatníkovi regresní nárok (neboť by jej již nemohl přihlásit do konkursu, v němž bude zřejmě vyčerpán veškerý dostupný poplatníkův majetek).

[9] Stěžovatelka proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný se dle svého vyjádření ze dne 18. 2. 2010 s rozhodnutím krajského soudu zcela ztotožňuje.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., jedinou námitkou je nicméně její polemika s výkladem § 57a odst. 1 daňového řádu ve znění zákona č. 270/2007 Sb. [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[14] Současné znění § 57a je reakcí zákonodárce na kritiku předchozí úpravy § 57 odst. 5 (ve znění do 31. 5. 2006 před novelou provedenou zákonem č. 230/2006 Sb.). Ta zcela nedostatečně hájila práva daňového ručitele. Dřívější znění § 57 odst. 5 výslovně na správci daně nepožadovalo dokonce ani prvotní vymáhání nedoplatku po daňovém dlužníkovi ani předchozí výzvu správce daně daňovému dlužníku. Doslovný výklad § 57 odst. 5 ve znění

před účinností zákona č. 230/2006 Sb. shledala nicméně judikatura Ústavního soudu neústavním. Podle Ústavního soudu byl správce daně nejprve povinen vyzvat daňového dlužníka, který nesplnil daňovou povinnost, k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, která musí být nejméně osmidenní (s odkazem na § 73 odst. 1 daňového řádu). Teprve nesplní-li daňový dlužník svou povinnost ani v takto určené lhůtě, mohl správce daně vyzvat k zaplacení daňového nedoplatku ručitele. Ručitelova povinnost zaplatit daňový nedoplatek namísto daňového dlužníka je proto „*povinností, která nastupuje teprve tehdy, jestliže daňový dlužník nesplnil svou povinnost*“ (nález sp. zn. I. ÚS 593/99 ze dne 31. 5. 2000 (N 83/18 SbNU 211), cit. text na s. 213 SbNU) .

[15] Zákonodárce novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. komplexně upravil institut daňového ručení. Výslovně v textu nového § 57a uvedl podmínku předchozí výzvy k úhradě daňového nedoplatku dlužníkovi, současně ale založil správci daně pro výkon jeho pravomoci ve vztahu k daňovému ručiteli též podmínku neúspěšného vymáhání nedoplatku po daňovém dlužníkovi. Podle současného znění § 57a odst. 1 daňového řádu (ve znění zákona č. 270/2007 Sb.), které je aplikovatelné též na stěžovatelčinu kauzu, je správce daně *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*. Podmínkou pravomoci správce daně vyzvat ručitele k úhradě nedoplatku je tedy zásadně též předchozí bezúspěšné vymáhání nedoplatku, ledaže je zřejmé, že vymáhání by bylo „prokazatelně bezvýsledné“.

[16] Stěžovatelka argumentuje, že nebylo zřejmé, že by vymáhání nedoplatku po daňovém dlužníkovi bylo „prokazatelně bezvýsledné“, neboť přinejmenším část nedoplatku byla, resp. bude v konkursním řízení vymožena. Takovýto výklad však z dále podaných důvodů neobstojí. Stěžovatelka totiž směšuje podmínku vymáhání správcem daně v daňovém řízení v rámci daňové exekuce s vymáháním pohledávky správcem daně podle zákona o konkursu a vyrovnání.

[17] Správce daně požadoval po stěžovatelce jako ručiteli uhrazení 100 % daňového nedoplatku primárního dlužníka i přesto, že v rámci konkursního řízení mohl očekávat částečné uspokojení své pohledávky v konkursu. Dle informací správce daně získaných z pozice člena věřitelského výboru úpadce společnosti TIBA šlo o cca 30 % (viz k tomu bod [3] shora). Nahlíženo stěžovatelčinou logikou izolovaného, neboť z kontextu vytrženého výkladu § 57a odst. 1 daňového řádu, není „prokazatelná“ bezvýslednost vymožení celého (tj. 100%) nedoplatku. Ustanovení § 57a odst. 1 však nelze vykládat samostatně a izolovaně, nýbrž nutno brát v potaz celé znění § 57a, zejména § 57a odst. 8 daňového řádu, vztah § 57a k dalším ustanovením daňového řádu, stejně jako smysl a funkci daňového ručení. Výkladem § 57a odst. 1 by neměl být popřen smysl daňového ručení jako takového, tedy jeho funkce uhrazovací.

[18] Smyslem a účelem existence institutu ručení v daňovém řádu je zajištění splnění veřejnoprávní povinnosti platit daně jinou osobou namísto toho, koho jinak primárně taková povinnost stíhá. Současně je ale nepochybné, že zákonodárce novým zněním § 57a důsledně chrání též veřejná subjektivní práva daňového dlužníka. Tímto ustanovením zákonodárce ve vztahu k daňovému ručení založil přísnější podmínku pro možnost

domoci se plnění na ručiteli než je podmínka v soukromoprávní úpravě ručení, kde předpokladem povinnosti ručitele plnit je pouze to, že dlužník nesplnil, ačkoliv byl k tomu věřitelem písemně vyzván (srov. § 548 odst. 1 občanského zákoníku nebo detailněji § 306 odst. 1 obchodního zákoníku). Ve srovnávacím pohledu ovšem není česká úprava daňového ručení nijak nezvyklá. V úpravách civilních kodexů Německa či Francie se hovoří o tzv. „beneficiu discussionis“, tedy o právu ručitele odmítnout plnění, dokud se věřitel bezúspěšně nepokusil o výkon rozhodnutí proti hlavnímu dlužníkovi (srov. k tomu Pelikánová, I. Komentář k obchodnímu zákoníku. 3. díl. § 261-408. Praha, Linde 1998. 2. vydání, s. 215).

[19] Zákonodárce požaduje pro možnost vymáhat nedoplatek na ručiteli předchozí neúspěšné vymáhání nedoplatku na dlužníkovi. Termín vymáhání nedoplatků není izolovaným pojmem, který by znal toliko § 57a odst. 1. Vymáhání daňových nedoplatků je upraveno obecně v § 73 daňového řádu. Toto ustanovení současně vymáhání nedoplatků 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 (viz bod [24] níže). Toliko pro ilustraci možno uvést, že tuto logiku výslovně vyjadřuje § 171 odst. 3 podstatně podrobnějšího nového daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád), účinného od 1. 1. 2011, podle kterého *výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné;* výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu (zvýraznění doplněno).

[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 nedoplatků podle zákona o konkursu a vyrovnání. Takovýto výklad je ovšem v rozporu s definicí vymáhání daňových nedoplatků (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, čj. 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] Stěžovatelka má zajisté pravdu, že by bylo nepřijatelné, pokud by snad argumentace ustanovením § 47 daňového řádu měla modifikovat relativně nekontroverzní výklad § 57a odst. 1. To by bylo v rozporu s principem *In dubio pro libertate*, podle něhož v případě plurality interpretačních možností nutno volit takový výklad veřejnoprávního předpisu, který nejšetrněji zasahuje do právní sféry fyzické nebo právnické osoby. K takové situaci ovšem v tomto případě nedochází. 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. V tomto úhlu pohledu nutno chápat též odkaz krajského soudu na § 47, který má funkci doplňkovou, prokazující, že jazykový a systematický výklad je v souladu též s výkladem teleologickým.

[23] V daňovém řádu ani v žádném jiném právním předpise není stanovena povinnost správce daně znát výši uspokojení své pohledávky v konkursním řízení a až poté se obrátit na ručitele s požadavkem na uspokojení své pohledávky v míře, jež nebude uspokojena v konkursu. Navíc nutno upozornit, že skutečnou výši pohledávky, která bude v konkursním řízení uspokojena, bude možno znát teprve po skončení konkursního řízení. Je evidentní, že pokud by byl přijat výklad stěžovatelky, § 57a by se v případě konkursu na majetek daňového dlužníka stal v podstatě neaplikovatelným. Stejně tak by se stal pro daňové ručitele zbytečným § 20 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání (viz bod [26] níže).

[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). Daňové pohledávky vzniklé před prohlášením konkursu musí být přihlášeny do konkursu, a to i když se o nich provádí výkon rozhodnutí (srov. § 20 odst. 1, věta první zákona o konkursu a vyrovnání). 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).

[25] Ze samotného znění zákona o konkursu a vyrovnání tedy vyplývá, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když poté, co byl prohlášen konkurs přihlásil dne 13. 3. 2007 svoji vykonatelnou pohledávku za dlužníkem ke konkursnímu soudu jako pohledávku 2. třídy (srov. § 32 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání). Dne 9. 10. 2008 vyzval správce daně ručitele k úhradě daňového nedoplatku v celé jeho výši, tedy v částce 1 800 000 Kč. Správce daně tedy na ručiteli požadoval uhrazení celé částky a výzvu ručiteli vydal před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty (viz § 47 daňového řádu, srov. bod [21] shora) pro vyměření daně ručiteli.

[26] Zákonodárce v zákoně o konkursu a vyrovnání upravil způsob, jakým se uspokojení svých pohledávek může domoci ručitel, který za úpadce poskytl plnění věřiteli. Podle ustanovení § 20 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání lze u konkursního soudu přihlásit i pohledávku vázanou na podmínku. Toto ustanovení tedy umožňuje přihlásit do konkursu podle § 20 včas i ty pohledávky, které vzniknou teprve po prohlášení konkursu. Zákon výslovně uvádí přihlášku ručitele, který takto přihlašuje svoji pohledávku, která mu vůči úpadci vznikne, bude-li za něho plnit jeho závazek vůči věřiteli (§ 20 odst. 4 věta druhá). Je zřejmé, že jakmile ručitel za úpadce splní jeho závazek, vzniká mu proti úpadci zpravidla pohledávka jako náhrada za plnění poskytnuté jeho věřiteli (regres dle § 550 občanského zákoníku), event. se ručitel stává sám novým věřitelem úpadce v rozsahu, v jakém za něj splnil jeho závazek (subrogace dle § 308 obchodního zákoníku). Nutno upozornit, že zákon o konkursu a vyrovnání blíže nespecifikuje podmínky, za kterých konkursní věřitel může žádat splnění své pohledávky po ručiteli úpadce.

[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. Podle důvodové zprávy k novele daňového řádu (zákon č. 270/2007 Sb.), která zakotvila nové znění § 57a odst. 8, je cílem nového znění § 57a odst. 8 „*umožnit ručiteli domoci se finančních prostředků, které za daňového dlužníka uhradil, přímo od správce daně, a to zejména v případě, kdy došlo k prominutí daně, úhradě této daně daňovým dlužníkem, nebo k jinému zániku daňové povinnosti, za níž ručitel ze zákona ručí.*“ (důvodová zpráva k návrhu zákona ze dne 21. 12. 2006, tisk 124/0, přístupná v digitálním repozitáři PS PČR, www.psp.cz, text k bodům 16 až 18).

[28] Stěžovatelka konečně argumentuje tím, že shora uvedený výklad je v rozporu s „měřítky obecné spravedlnosti a přiměřeného uplatňování práva v rozhodování.“ K tomu uvádí Nejvyšší správní soud následující. Námitku stěžovatelky je nutno chápat jako zpochybnění ústavnosti výkladu § 57a odst. 1 daňového řádu, jak byl tento výklad naznačen shora. Podle ustálené judikatury Ústavního soudu poskytuje řešení kolize základních práv, případně ústavním pořádkem chráněných veřejných statků, princip proporcionality. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/06 ze dne 1. 3. 2007 (N 39/44 SbNU 479; 94/2007 Sb.). Ústavní soud konstatoval, že v případech střetů základních práv či svobod s

veřejným zájmem, resp. jinými základními právy či svobodami „*je třeba posuzovat účel (cíl) takového zásahu ve vztahu k použitým prostředkům, přičemž měřítkem pro toto posouzení je zásada proporcionality (přiměřenosti v širším smyslu), jež může být také nazývána zákazem nadměrnosti zásahů do práv a svobod. Tato obecná zásada zahrnuje tři kritéria posuzování přípustnosti zásahu. Prvním z nich je princip způsobilosti naplnění účelu (nebo také vhodnosti), dle něhož musí být příslušné opatření vůbec schopno dosáhnout zamýšleného cíle, jímž je ochrana jiného základního práva nebo veřejného statku. Dále se pak jedná o princip potřebnosti, dle něhož je povoleno použití pouze nejšetrnějšího - ve vztahu k dotčeným základním právům a svobodám - z více možných prostředků. Třetím principem je princip přiměřenosti (v užším smyslu), dle kterého újma na základním právu nesmí být nepřiměřená ve vztahu k zamýšlenému cíli, tj. opatření omezující základní lidská práva a svobody nesmějí, jde-li o kolizi základního práva či svobody s veřejným zájmem, svými negativními důsledky přesahovat pozitiva, která představuje veřejný zájem na těchto opatřeních*.“ Povinnost respektovat princip proporcionality se nevztahuje pouze na zákonodárce, ale též na veřejné orgány při jejich rozhodovací činnosti (srov. např. nález ze dne 30. 6. 2009, sp. zn. I. ÚS 998/09, bod 14).

[29] Shora podaný výklad § 57a princip proporcionality neporušuje. Listina základních práv a svobod v čl. 11 odst. 5 v případě daní omezení vlastnického práva předpokládá, neboť obsahuje ústavní zmocnění „*zdaňovat dané 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 disproporcionality 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*“ (nález Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009, č. 181/2009 Sb. - *K ústavnosti daně z převodu nemovitostí*, bod 46). Legitimita samotného daňového ručení, které vzniká ze zákona, a které slouží k zajištění daňové povinnosti primárního dlužníka, je jistě sama o sobě nezpochybnitelná. Jak uvedl Ústavní soud, legitimita zdaňování vyplývá mj. z toho, že „*výsledky zdaňování jsou používány i k ochraně a vytváření podmínek pro rozvoj vlastnictví, přičemž tuto ochranu a vytváření podmínek je nutno samozřejmě z něčeho platit. Tento účel zdaňování ale není jediný; daňový zásah do majetkové a právní sféry jednotlivce nabývá na ospravedlnění právě rovnoměrností rozdělení těchto břemen* [...] *Za účelem naplnění státního rozpočtu je dáno Parlamentu široké oprávnění zdaňovat* [...]“ (tamtéž, body 40 a 41). Tuto legitimitu ostatně nezpochybňuje ani sama stěžovatelka. Daňový řád v současnosti platném znění volí úpravu, která je ve vztahu k právům ručitele maximálně šetrná, a omezuje správce daně podstatně více než jak to činí soukromoprávní úprava ve vztahu k věřitelům v případech ručení podle občanského nebo obchodního zákoníku (detailně bod [18] shora). Obdobně přísná je ve vztahu k správci daně též detailnější úprava nového daňového řádu (§ 171 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) nebo úprava celního ručení v celním zákoně (§ 260l odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon). Ani újma ručitele na základním právu vlastnit majetek (čl. 11 Listiny základních práv a svobod) není nepřiměřená ve vztahu k cíli daňového ručení zajistit plnění daňových povinností primárního dlužníka. Zákonná úprava totiž upravuje způsob, jakým se ručitel může přímo od správce daně domoci finančních prostředků, které za daňového dlužníka uhradil, v případě, kdy nakonec došlo k úhradě daně daňovým

dlužníkem (bod [27] shora), resp. ručiteli umožňuje přihlásit do konkursu i pohledávku, která ještě nevznikla (bod [26] shora).

IV.
Závěr a náklady řízení

[30] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení kasační soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady. Proto Nejvyšší správní soud nepřiznal žalovanému náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 17. června 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu