

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **A. B.**, zastoupené Mgr. Janem Hraško, advokátem se sídlem Revoluční 123/17, Liberec, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2008, č. j. 432/08-1500-506476, o zaplacení nedoplatků na dani z přidané hodnoty včetně příslušenství ručitelem, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 31. 3. 2009, č. j. 59 Ca 50/2008 – 36,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 31. 3. 2009, č. j. 59 Ca 50/2008 – 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) ze dne 23. 1. 2008, č. j. 432/08-1500-506476. Žalovaný tímto svým rozhodnutím zamítl odvolání stěžovatelky proti výzvě Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) k zaplacení daňového

nedoplatku ručitelem ze dne 3. 9. 2007, č. j. 116273/07/178940/5626. Předmětnou výzvou byla stěžovatelka vyzvána k zaplacení splatných daňových nedoplatků na dani z přidané hodnoty včetně příslušenství v celkové výši 115 064 071,85 Kč, vzhledem k tomu, že daňový dlužník, společnost KOVO S + P, v. o. s., tento svůj závazek nesplnil.

Stěžovatelka označuje za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s."). Uvádí, že není původním daňovým dlužníkem a jako taková nebyla a ani nemohla být účastníkem daňového řízení, z něhož pochází pohledávka žalovaného ve výši 115 064 071,85 Kč, o kterou v posuzované věci jde. Její první možností zpochybnit způsob doručování předmětných platebních výměrů správcem daně tak bylo odvolání proti výzvě ze dne 29. 3. 2007. Důkazní břemeno v tomto ohledu musí nést správce daně, neboť právě on disponuje listinami pocházejícími z předchozího daňového řízení, včetně předmětných doručenek. Stěžovatelka tak namítá neplatnost doručení platebních výměrů ze dne 1. 12. 1995 a 5. 12. 1995, kdy se společnost KOVO S + P, v. o. s., nacházela v konkursu a platební výměry měly být doručovány výhradně správci konkursní podstaty. Jediným způsobem, jak může stěžovatelka z pozice ručitele zpochybnit platnost doručení příslušných platebních výměrů, je uplatnění této námitky v soudním řízení. Stěžovatelka proto trvá na tom, že v případě pochybnosti leží důkazní břemeno na správci daně, a navrhuje, aby byly podpisy na doručenkách konfrontovány s podpisovými vzory společníků KOVO S + P, v. o. s., jako statutárních orgánů společnosti, založenými v rejstříkovém spisu příslušného soudu.

S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 84/2008 - 77 namítá stěžovatelka prekluzi práva daň vyměřit nebo doměřit podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"). Pokud nebyl příslušný platební výměr daňovému subjektu doručen, nemohla být daň žalovaným pravomocně vyměřena ani doměřena.

Dále stěžovatelka odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, v němž Ústavní soud uvedl, že práva a povinnosti lze v daňovém řízení ukládat pouze na základě rozhodnutí. Vyměření daňového dluhu dlužníkovi však takovéto účinky vůči ručiteli nemá. Z výše uvedeného stěžovatelka dovozuje, že ručiteli musí být doručen samostatný platební výměr; navíc vymáhání pohledávky po dlužníkovi nemá žádný vliv na vztah mezi správním orgánem a ručitelem. Stěžovatelka tedy uzavírá, že došlo k prekluzi práva daň vůči ní vyměřit, povinností soudu bylo k prekluzi i bez námitky přihlížet, přičemž k podpoření svých tvrzení odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, č. j. 5 Afs 48/2008 - 79 a č. j. 5 Afs 84/2008 - 77.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na svá předchozí vyjádření v dané věci a na správní spisy finančních orgánů obou stupňů. Plně se ztotožňuje s právním názorem uvedeným v rozsudku krajského soudu a podotýká, že krajský soud posoudil řešenou otázku úplně a správně a se všemi námitkami stěžovatele se řádně vypořádal. K tvrzené nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu žalovaný uvádí, že argumentace stěžovatele nemá oporu v zákoně, spisové dokumentaci ani judikatuře. S ohledem na výše uvedené proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Z předložené spisové dokumentace Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Výzvou ze dne 29. 3. 2007, č. j. 53875/07/178940/5626, vyzval správce daně stěžovatelku k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 115 236 742,85 Kč, neboť jako společnice veřejné obchodní společnosti KOVO S + P, v. o. s., ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně spolu s ostatními společníky podle ustanovení § 86 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. Odvolání stěžovatelky proti předmětné výzvě správce daně částečně vyhověl a snížil rozsah nedoplatku na částku 115 064 071,85 Kč. Rovněž proti tomuto rozhodnutí správce daně podala stěžovatelka dne 12. 10. 2007 odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 1. 2008, č. j. 432/08-1500-506476, zamítl.

Stěžovatelka brojila proti citovanému rozhodnutí žalobou, jíž se domáhala jeho zrušení. Namítala především neexistenci nedoplatku na dani společnosti KOVO S + P, v. o. s., za který ze zákona ručí a který byl takto vůči ní uplatněn správcem daně. Hlavním důvodem neexistence daňového nedoplatku podle stěžovatelky měla být skutečnost, že písemnosti v této věci, zejména příslušné platební výměry, nebyly nikdy společnosti KOVO S + P, v. o. s., správcem daně řádně doručeny.

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozsudkem ze dne 31. 3. 2009, č. j. 59 Ca 50/2008 - 36, žalobu zamítl. V odůvodnění se krajský soud zabýval především otázkou řádného doručení jednotlivých platebních výměrů, přičemž dospěl k závěru, že podaná žaloba není důvodná, neboť platební výměr ze dne 19. 9. 1994 a rovněž platební výměry uvedené pod položkou 003 výzvy ze dne 29. 3. 2007, doručované formou veřejné vyhlášky, byly společnosti KOVO S + P, v. o. s., řádně doručeny. Námitku chybného doručení platebních výměrů ze dne 1. 12. 1995 a 5. 12. 1995 shledal krajský soud bezpředmětnou, neboť v této věci bylo žalobci vyhověno již správcem daně a uvedené výměry nebyly zahrnuty v

napadeném rozhodnutí žalovaného. Ohledně neexistence rozhodnutí ve vztahu k listinám na částku 84 053 Kč a č. j. 20737/94 na částku 32 552 Kč krajský soud konstatoval, že jelikož uvedené částky odpovídají přiznáním společnosti KOVO S + P, v. o. s., k dani z přidané hodnoty za zdaňovací měsíce květen a červenec roku 1994, došlo ke konkludentnímu vyměření daně. Proto správce daně nesděloval daňovému subjektu výsledek vyměření rozhodnutími.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále upozorňuje na vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost. Obsahově však námitky odpovídají pouze prvnímu z uvedených důvodů. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato je důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou prekluze práva správce daně vyměřit daň vůči ručiteli společnosti KOVO S + P, v. o. s. Právní názor, že správní soud je povinen přihlédnout k prekluzi práva daň vyměřit nebo doměřit i bez námitky, vyslovil Ústavní soud v řadě svých nálezů, např. ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07, a ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (všechny přístupné na http://nalus.usoud.cz). Odkázat lze zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Podle Ústavního soudu *„Argumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlížejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada.* [...] *Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu* [...]. *Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v prvé řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je*

logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu."

Uvedenou judikaturou Ústavního soudu byl překonán právní názor zastávaný Nejvyšším správním soudem, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení, vyslovený např. v rozsudcích ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64, ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119, a v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz.

Jak již bylo vysloveno např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 - 80, a ze dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92, Nejvyšší správní soud je povinen ve své další rozhodovací činnosti respektovat „zřetelně argumentačně" vyjádřený právní názor Ústavního soudu, byť citované usnesení rozšířeného senátu nebude nahrazeno novým rozhodnutím rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, s ohledem na výše uvedené nálezy Ústavního soudu uvedl, že „*následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přihlížet i z moci úřední. Základním znakem prekluze totiž je, že její právní následky nastávají ex lege bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. Pokud by tedy soudy v jimi projednávaných věcech nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům. Tím by se ovšem dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, jak je vymezuje § 2 s. ř. s. Uvedená charakteristika (tedy že je třeba k ní přihlížet ex offo) je ostatně vlastní institutu prekluze ve všech právních odvětvích a není důvodu, proč by tomu mělo být ve správním právu jinak.*"

V posuzovaném případě se krajský soud v napadeném rozsudku otázkou prekluze práva daň doměřit nezabýval. Nejvyšší správní soud za této situace nejprve zkoumal, zda tato skutečnost má za následek nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, k níž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), nebo zda lze usuzovat, že pokud krajský soud k otázce prekluze v napadeném rozsudku mlčel, implicitně se s ní vypořádal tak, že k prekluzi nedošlo. Podobnou otázku řešil zdejší soud v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 33/2009 - 124, v němž uvedl, že „*Pokud by stěžovatel uplatnil námitku prekluze v rámci řízení před krajským soudem, a krajský soud by se s takovouto námitkou nevypořádal, jistě by jeho rozhodnutí bylo zatíženo nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.*" Tak tomu ovšem v řešeném případě není, neboť stěžovatel námitku prekluze v řízení před krajským soudem neuplatnil. K postupu krajského soudu za této situace se Nejvyšší správní soud obecně vyjádřil v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135,

kde se mj. uvádí, že „*Právě uvedené* [povinnost přihlédnout k prekluzi i bez návrhu] *nicméně nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl.* [...] *Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.*“ Na tento právní názor navázal Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 33/2009 - 124, v němž konstatoval, že „*Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), pokud se krajský soud v odůvodnění rozsudku nevyslovil k otázce prekluze práva doměřit daň, jestliže nebyl povinen tak učinit. Tak je tomu za situace, kdy námitka prekluze nebyla v soudním řízení vůbec uplatněna, a k prekluzi krajský soud nemusel přihlédnout ani z úřední povinnosti, neboť k prekluzi nedošlo.* [...] *V lednu 2009 existovala judikatura NSS, která vylučovala, aby krajský soud přihlédl k prekluzi z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Nelze tedy dovozovat, že pokud krajský soud k otázce prekluze v lednu 2009 mlčel, implicite se s ní vypořádal. Za situace, kdy ani stěžovatel námitku prekluze v řízení před krajským soudem neuplatnil, byl by to tedy v podstatě teprve Nejvyšší správní soud, který by se poprvé v průběhu řízení před správními soudy k této otázce vyjádřil. To by ovšem vedlo ke zkrácení práv stěžovatele na soudní ochranu.*“

V nyní projednávaném případě je však situace odlišná. Napadený rozsudek krajského soudu byl vydán dne 31. 3. 2009, tedy v době, kdy na internetových stránkách Ústavního soudu již byly zveřejněny některé z výše citovaných nálezů Ústavního soudu zabývajících se otázkou prekluze, tj. nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1416/07 ze dne 5. 2. 2009 (vyhlášeno 3. 3. 2009), sp. zn. I. ÚS 1169/07 ze dne 26. 2. 2009 (vyhlášeno 18. 3. 2009), nebo sp. zn. IV. ÚS 816/07 ze dne 2. 3. 2009 (vyhlášeno 24. 3. 2009). Jak již bylo uvedeno výše, krajské soudy i Nejvyšší správní soud jsou ve své rozhodovací činnosti povinny respektovat „zřetelně argumentačně“ vyjádřený názor Ústavního soudu. Lze předpokládat, že v době rozhodování krajského soudu byl tomuto soudu znám právní názor zastávaný Ústavním soudem na otázku prekluze v daňovém řízení. Pokud tedy krajský soud k této otázce v napadeném rozsudku mlčel, má Nejvyšší správní soud za to, že se s ní implicite vypořádal. Napadený rozsudek tedy nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí, proto mohl Nejvyšší správní soud přistoupit k hodnocení námitky nesprávného posouzení právní otázky spočívající podle stěžovatelky v tom, že krajský soud chybně zhodnotil otázku prekluze práva správce daně daň vyměřit.

Podle ustanovení § 56a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 30. 10. 2007, je nedoplatek na dani povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud jej správce daně k úhradě tohoto 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 vyzýván. Proti této výzvě se může ručitel odvolat a včas podané odvolání má odkladný účinek.

K právnímu institutu ručení v daňovém řízení se vyjádřil Ústavní soud např. v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, v němž konstatoval, že „*zákon o správě daní a poplatků* [...] *stanoví primární povinnost k úhradě daně daňovému subjektu, jemuž je také doručován samotný platební výměr, a až následně stanoví uhrazovací povinnost ručiteli. Daňový nedoplatek jsou tak povinni zaplatit kromě samotných poplatníků-dlužníků i ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá, jsou-li k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Jde o institut zvláštního zákonného ručení upraveného veřejnoprávní metodou regulace, k jehož realizaci je za předpokladu, že konkrétní osobě svědčí postavení zákonného ručitele, zapotřebí toliko výzvy ze strany správce daně ve vztahu k osobě, jež je zákonným ručitelem. Daňový ručitel však není účastníkem daňového řízení již od počátku, se stejnými oprávněními a možnostmi procesní obrany, jaké má daňový subjekt.* [...] *Ručiteli se ani nedoručuje platební výměr či jiné rozhodnutí, kterým byla daňová povinnost předepsána k přímému placení. Teprve doručením ‚ručitelské výzvy'* [...] *začíná pro daňového ručitele daňové řízení, přičemž se však současně jejím doručením již dostává do postavení subjektu, kterému je uložena platební povinnost. ‚Ručitelská výzva' je tedy rozhodnutím, kterým je přenesena povinnost zaplatit daňový nedoplatek na ručitele, je rozhodnutím, které má hmotněprávní důsledky, neboť již najisto určuje, že byly splněny všechny zákonné předpoklady pro to, aby právě osoba ručitele nastoupila na místo původního dlužníka, a svědčí jí postavení daňového poplatníka se všemi důsledky, což znamená, že na ní lze dluh i vymáhat. Na skutečném obsahu uvedené výzvy (rozhodnutí v materiálním smyslu) ničeho nemění ani její zákonodárcem nepřesně zvolené označení, tj. ‚výzva' (a nikoli kupř. ‚rozhodnutí').*“ Obdobně se Ústavní soud vyjádřil k institutu ručení v celním řízení v nálezu ze dne 19. 3. 2002, sp. zn. I. ÚS 445/2000, v němž uvedl, že „*Ručitelova povinnost splnit dluh za dlužníka - čemuž svědčí samotná podstata institutu ručení, se aktualizuje teprve tehdy, když sám dlužník svůj dluh včas a řádně nesplní, přičemž až výzvou určenou ručiteli se tento dozvídá o tom, že dlužník, za jehož splnění povinnosti clo zaplatit převzal ručení, svůj dluh v konkrétní výši nesplnil. Teprve touto výzvou je ručiteli ukládána povinnost k zaplacení nedoplatku ve stanovené lhůtě, v konkrétní výši za dlužníka, který jej sám v určené lhůtě nezaplatil. Teprve tuto výzvu, a to přes její označení, je tak možno považovat za rozhodnutí, vydané ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., která se tak stává v poměru k ručiteli při vymáhání nedoplatku exekučním titulem, a již z tohoto důvodu je třeba ji hodnotit jako rozhodnutí materiální povahy.*“

Výše uvedená judikatura plně dopadá i na posuzovaný případ, neboť jak v daňovém řízení, tak v řízení celním platí, že teprve výzvou vydanou podle ustanovení § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se ručiteli ukládá povinnost k zaplacení daňového nedoplatku za dlužníka, který jej v určené lhůtě

neuhradil. V posuzovaném případě byla daň ručiteli (stěžovatelce) vyměřena výzvou ze dne 29. 3. 2007, přičemž se jednalo o daňové nedoplatky společnosti KOVO S + P, v. o. s., na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období v průběhu let 1993 – 1996. V souladu se stěžovatelkou uváděným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, zabývajícím se postavení ručitele v celním řízení, lze tvrdit, že „*jedině za podmínky samostatného stanovení povinnosti ručitele uhradit dlužné clo lze vůči ručiteli dostát požadavku právní jistoty a předvídatelnosti. Předně je patrné, že ručitel nemusí být vždy povolán k plnění dluhu za dlužníka v plné výši; dlužník mohl část dluhu splatit, část dluhu mohlo zaniknout či mohlo v mezidobí dojít k opravě nesprávně stanovené částky cla. Za všech těchto okolností je nezbytné, aby ručitel obdržel řádný a samostatný platební výměr, který se může lišit od částky stanovené dříve dlužníkovi. Z požadavku předvídatelnosti a právní jistoty konečně plyne dále nutnost pevně stanovené lhůty pro vyměření právní povinnosti, která zvyšuje jistotu subjektů právní regulace a umožňuje jim racionálně plánovat.* […] *Právě proto je třeba trvat na samostatném právním prostoru pro každého z nich, včetně časového rámce ohraničeného příslušnými prekluzivními lhůtami pro uložení povinnosti platit clo adresovanou ručiteli, a navazujícími lhůtami promlčecími pro jeho vymáhání. Jinými slovy, jestliže marně uplynula prekluzivní lhůta, aniž došlo vůči ručiteli k uložení povinnosti platit clo, nemůže se tak stát ve vymáhací promlčecí lhůtě, sice ještě běžící, ale vůči dlužníkovi. Ke stanovení povinnosti platit clo může dojít toliko v řízení vyměřovacím.*“

V intencích výše citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a s odkazem na princip jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu lze výše uvedené závěry platné pro celní řízení aplikovat i v řízení daňovém, což potvrdil i rozšířený senát v citovaném usnesení č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, kde shrnul, že „*nejbližší paralelou k ručení v celním zákoně je institut ručení v daňovém řádu, který je příbuzným předpisem odvětvovým. Příbuznost je zde dána obdobnou podstatou a smyslem existence obou veřejnoprávních povinností, tedy platit daně a cla a tomu odpovídající zájem na zajištění splnění těchto povinností jinou osobou namísto toho, koho jinak primárně taková povinnost stíhá. Obě specifické úpravy pak mají svůj předobraz v institutu ručení v občanském právu, tedy § 546 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a v teorii občanského práva.*“ V situaci, kdy správce daně vymáhající po ručiteli (stěžovatelce) daňový nedoplatek za zdaňovací období v průběhu let 1993 – 1996, poprvé výzvou (§ 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) ze dne 29. 3. 2007 vyměřil ručiteli daňový nedoplatek, jednal v rozporu se zákonem, neboť jeho právo vyměřit daň vůči ručiteli již v uvedené době neexistovalo.

Toto právo totiž zaniklo v tříleté lhůtě ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a to postupně dle jednotlivých zdaňovacích období, s počátkem určených stejným ustanovením. U posledního z předmětných zdaňovacích období (únor 1996) tak zaniklo již k 31. 3. 1999.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že výzva k úhradě nedoplatku vydaná správcem daně podle § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutím, které má stejnou povahu a účinky jako rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení vůči daňovému dlužníkovi. Proto musí být tato výzva doručena ručiteli v propadné lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat (§ 47 odst. 1 daňového řádu). V předmětné věci byla výzva stěžovatelce k úhradě nedoplatku vydaná dne 29. 3. 2007, což je o několik let později, nežli uplynula prekluzivní tříletá lhůta, v níž mohl správce daně dlužnou částku daňovému ručiteli vyměřit. Krajský soud proto pochybil, jestliže z úřední povinnosti prekluzi neshledal.

Námitkou neplatnosti doručení dílčích platebních výměrů se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť řešení těchto námitek se stalo bezpředmětné v situaci, kdy kasační soud dospěl k závěru, že právo správce daně daň vyměřit ve vztahu ke stěžovatelce zaniklo.

Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v něm povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu posoudit žalobní návrh stěžovatelky.

V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s.

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

V Brně dne 25. února 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu