

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance, v právní věci žalobce: **R. T.**, zastoupen Mgr. Matějem Kopřivou, advokátem se sídlem 28. října 219/438, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 563/12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2008, čj. 6606/08-1400-204494, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 7. 2010, čj. 11 Ca 35/2009 - 19,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 7. 2010, čj. 11 Ca 35/2009 - 19, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad Praha – západ (správce daně) výzvou ze dne 13. 8. 2008, čj. 194770/08/060962/3351, vyzval žalobce coby ručitele k zaplacení daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí podle § 57a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce v odvolání proti této výzvě namítl, že ve vztahu k němu došlo k prekluzi práva daň vyměřit.

[2] Odvolání žalobce proti výzvě správce daně žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 28. 11. 2008, čj. 6606/08-1400-204494.

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Žalovaný podle žalobce nerespektoval, že daňový dlužník i ručitel musí mít v daňovém řízení shodné postavení. Pro určení povinností ručitele je třeba užít lhůtu podle § 47 daňového řádu, respektive podle § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o trojdani“). Ručiteli musí být oznámena jeho povinnost hradit dluh za jiného do okamžiku uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla

povinnost podat daňové přiznání. Prekluzivní lhůta běží samostatně vůči dlužníkovi a samostatně vůči ručiteli od vzniku daňového nedoplatku, proto i o stanovení výše uvedené povinnosti musí správce daně rozhodnout u každého samostatně. Žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 Afs 52/2008 - 60, uvedl, že k přerušení tříleté lhůty v důsledku úkonu správce daně dochází samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému byl úkon učiněn. Správce daně činil úkony pouze vůči dlužníkovi. Prvním úkonem vůči ručiteli byla až výzva ze dne 13. 8. 2008, která však byla podána až po uplynutí prekluzivní lhůty.

[4] Městský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 13. 7. 2010, čj. 11 Ca 35/2009 - 19. Ztotožnil se s žalobním tvrzením, že ručiteli musí být zachována stejná práva jako dlužníkovi. I ručiteli musí být oznámena jeho povinnost hradit dluh za jiného ve lhůtách, jimiž je ovládáno vyměřovací řízení. Výzva, kterou správce daně vyzývá daňového ručitele podle § 57a daňového řádu k úhradě nedoplatku za daňového dlužníka, musí být ručiteli doručena a nabýt právní moci v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Promlčecí lhůty podle § 70 daňového řádu se u ručitele uplatní teprve po doručení výzvy, neboť až tímto okamžikem je ve vztahu k daňovému ručiteli vyměřen daňový nedoplatek podle § 47 daňového řádu.

[5] Městský soud nezpochybnil právní závěry vyjádřené v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 Afs 52/2008 - 60 a ze dne 16. 8. 2008, čj. 9 Afs 58/2007 - 96. V posuzované věci však na rozdíl od výše uvedených rozhodnutí došlo u daňového dlužníka k tomu, že v důsledku úkonu správce daně, směřujícímu k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, počala běžet nová tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven. V daném případě se jednalo o výzvu k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí, která byla primárnímu daňovému dlužníku doručena dne 9. 3. 2005. Nová promlčecí lhůta proto počala běžet dne 1. 1. 2006 a uplynula dne 31. 12. 2008. Výzva ručiteli k zaplacení nedoplatku mu musí být doručena a nabýt právní moci nejenom v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž vznikla povinnosti podat daňové přiznání. S ohledem na to, že Nejvyšší správní soud nedovodil, že nelze aplikovat rovněž § 22 odst. 2 zákona o trojdani, resp. § 47 odst. 2 daňového řádu, lze podle městského soudu připustit výklad, že aby byla prekluzivní lhůta zachována, musí správce daně výzvu ručiteli doručit a výzva musí nabýt právní moci i v těch případech, kdy v důsledku kvalifikovaného úkonu správce daně došlo k zahájení běhu nové tříleté prekluzivní lhůty. Městský soud proto uzavřel, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku byla žalobci coby ručiteli doručena dne 13. 8. 2008 a právní moci nabyla dne 11. 12. 2008, tedy v rámci prekluzivní lhůty.

III.

[6] Rozsudek městského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nejprve podrobně zrekapituloval průběh správního i soudního řízení a poukázal na již zmiňovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu k běhu tříleté prekluzivní lhůty pro ručitele, se kterou je dle jeho názoru napadený rozsudek městského soudu v rozporu. Stěžovatel zopakoval, že k přerušení tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně dochází samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému správce daně učinil úkon směřující k vyměření daně. Vyměřovací lhůta proto může skončit odlišně pro dlužníka a pro ručitele.

Pokud Nejvyšší správní soud dovodil samostatný běh lhůt pro vyměření daně ve vztahu k ručiteli a poplatníkovi, pak lhůta pro vyměření daně ručiteli nemůže začít běžet znovu na základě úkonu učiněného vůči poplatníkovi. V posuzovaném případě došlo k prekluzi práva stěžovateli vyměřit daň, neboť lhůta uplynula koncem roku 2007. Podle stěžovatele přitom nelze vyloučit, že ke skončení běhu této lhůty došlo již ke konci roku 2005, a to v závislosti na tom, kdy byla smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí doručena poplatníkovi. Správce daně vydal výzvu k zaplacení nedoplatku až dne 13. 8. 2008, tedy po marném uplynutí lhůty. Městský soud v rozsudku zaměnil promlčení a prekluzi. Akceptováním závěru městského soudu by podle stěžovatele došlo k výraznému narušení principu právní jistoty ručitele a k neúměrnému prodlužování lhůt pro stanovení daně vůči jeho osobě.

IV.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu a odkázal na své vyjádření k žalobě.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti 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. 2, 3 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu zjistil, že stěžovatel coby kupující uzavřel dne 28. 8. 2002 s I. R. coby prodávajícím kupní smlouvu na nemovitosti zapsané na LV č. 521 u Katastrálního úřadu Praha – západ, pro k. ú. Středokluky, okres Praha – západ. Právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly dne 29. 8. 2002. Převodce nepodal daňové přiznání ani přes výzvu správce daně ze dne 4. 10. 2004, která mu byla doručena veřejnou vyhláškou dne 9. 3. 2005. Dne 11. 5. 2005 vydal správce daně vůči převodci platební výměr na daň z převodu nemovitostí. Splatnost daně nastala dne 11. 8. 2005. Dne 12. 10. 2005 vyzval správce daně převodce k zaplacení daně v náhradní lhůtě. Ani poté nebyla daňová povinnost uhrazena. Správce daně následně dne 13. 8. 2008 vyzval stěžovatele jako ručitele k zaplacení daňového nedoplatku. Tato výzva mu byla doručena dne 29. 8. 2008 a právní moci nabyla doručením rozhodnutí o odvolání dne 11. 12. 2008.

[11] V posuzovaném případě byla nastolena jediná právní otázka, a to, zda běh prekluzivní lhůty vůči ručiteli přerušuje úkon učiněný správcem daně vůči primárnímu daňovému dlužníku, který zahajuje běh nové tříleté prekluzivní lhůty (§ 22 odst. 2 zákona o trojdani, resp. § 47 odst. 2 daňového řádu). Městský soud vyjádřil přesvědčení, že s dosavadní judikaturou není v rozporu závěr, že k přerušení běhu prekluzivní lhůty ve vztahu k daňovému ručiteli dochází i úkonem, který směřuje vůči daňovému dlužníku.

[12] Podle § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani, ve znění zákona účinném do 31. 12. 2003, byl poplatník povinen podat daňové přiznání do 30 dnů ode dne, v němž byla smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí doručena poplatníkovi daně z převodu nemovitostí. Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce

(prodávající) a nabyvatel je ručitelem (§ 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani). Daňové ručení je upraveno v § 57a daňového řádu.

[13] S ohledem na § 47 odst. 1 daňového řádu nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V odstavci 2 tohoto ustanovení je stanoveno, že byl-li před uplynutím uvedené lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Zákon o trojdani v § 22 obsahuje shodnou úpravu, jako je zakotvena v daňovém řádu: podle odstavce 1 tohoto ustanovení nelze daň z převodu nemovitostí vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Podle odstavce 2 dále platí, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven.

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování důvodnosti kasační stížnosti musel vycházet jak z již zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, čj. 9 Afs 58/2007 - 96, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz, na jehož právní závěry navázal zdejší soud v rozsudku ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 Afs 52/2008 - 60, tak i z dalších relevantních rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. ze dne 29. 5. 2009, čj. 2 Afs 1/2009 - 54) i Ústavního soudu (např. rozhodnutí ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, http://nalus.usoud.cz). Rozšířený senát se v daném usnesení sice zabýval vyměřením celního dluhu ručiteli, nicméně, jak potvrdila i navazující judikatura, jím vyslovené závěry třeba použít i na posouzení ručení podle daňového řádu.

[15] Ze shora uvedených rozhodnutí plyne, že práva a povinnosti lze jak v daňovém, tak v celním řízení ukládat pouze na základě rozhodnutí. I vůči ručiteli tedy musí dojít k adresnému a konkrétnímu „vyměření“ daňové povinnost, byť se jedná o stanovení povinnosti uhradit za dlužníka nezaplacenou daň. Výzva ručiteli není úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení podle § 47 odst. 2 daňového řádu, ale jde v materiálním slova smyslu o rozhodnutí, jímž se daň vůči ručiteli vyměřuje. Teprve výzvou k úhradě daňového nedoplatku je ručiteli ukládána povinnost k zaplacení nedoplatku ve stanovené lhůtě, v konkrétní výši za dlužníka, který jej sám v určené lhůtě nezaplatil.

[16] Nejvyšší správní soud opakovaně vyslovil, že výzva, kterou správce daně ve smyslu § 57a daňového řádu vyzývá ručitele k úhradě daňového nedoplatku za primárního daňového dlužníka, musí být ručiteli doručena a nabýt právní moci rovněž v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž dlužníku vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 22 zákona o trojdani, resp. § 47 daňového řádu).

[17] Pro nyní posuzovanou věc jsou rozhodné závěry rozšířeného senátu vztahující se k následnému běhu lhůt ve vztahu k poplatníku a k ručiteli. Pokud žalovaný a městský soud dovozovali, že by v případě uplatnění tříleté prekluzívní lhůty dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani, resp. obecně dle § 47 odst. 1 daňového řádu, bylo nutno úkony správce daně směřující k vyměření daně vůči daňovému dlužníkovi považovat zároveň za úkony způsobilé přerušit běh vyměřovací lhůty rovněž vůči daňovému ručiteli ve smyslu § 22

odst. 2 zákona o trojdani, resp. § 47 odst. 2 daňového řádu, pak Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že uvedené usnesení rozšířeného senátu takovému výkladu nepřisvědčuje.

[18] Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí uvedl:

„Od okamžiku vzniku celního dluhu tak běží jak vůči dlužníkovi, tak vůči ručiteli tříletá lhůta pro vyměření cla, stanovená § 268 odst. 2 celního zákona. V této lhůtě musí celní orgán o stanovení výše uvedené povinnosti ohledně každého z nich rozhodnout samostatně (pochopitelně v pořadí vyplývajícím z podstaty ručení). Pokud tak neučiní, jeho právo vůči danému subjektu zaniká. Požadavek samostatného rozhodnutí má za následek samostatný běh lhůty s ohledem na oba subjekty (§ 268 odst. 2, respektive odst. 3 celního zákona). Pokud celní úřad učiní před uplynutím tříleté lhůty úkon směřující k vyměření částky cla anebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Přerušení tříleté lhůty v důsledku takového úkonu se děje samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému celní úřad úkon učinil, tedy buď vůči ručiteli, anebo vůči dlužníkovi. Z této skutečnosti také plyne možnost, že vyměřovací lhůta může skončit odlišně pro dlužníka a odlišně pro ručitele v závislosti na aktivitě celního úřadu. Nejzazší hranicí pro oba subjekty pro vyměření (v případě ručitele přesněji stanovení povinnosti k úhradě dlužného cla za dlužníka) však vždy bude lhůta deseti let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 3 celního zákona).“

[19] Rozšířený senát tedy nejenom dospěl k závěru, že rozhodnutí adresované ručiteli ve smyslu § 57a odst. 1 daňového řádu mu musí být doručeno v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž vznikla daňovému subjektu povinnost podat daňové přiznání, ale zároveň konstatoval, že pokud dojde k přerušení běhu prekluzivní lhůty vůči primárnímu daňovému dlužníku, neznamená to, že dojde k zahájení běhu nové tříleté prekluzivní lhůty i ve vztahu k ručiteli. Rozšířený senát tedy odmítl názor, že úkony správce daně směřující k vyměření daně vůči daňovému dlužníkovi jsou současně úkony způsobilé přerušit běh vyměřovací lhůty rovněž vůči daňovému ručiteli ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o trojdani, resp. § 47 odst. 2 daňového řádu. Jinak řečeno, v nyní přezkoumávané věci je tedy rozhodné to, zda byl správce daně v tříleté prekluzivní lhůtě stanovené v § 22 odst. 1 zákona o trojdani činným vůči ručiteli, a nikoliv ve vztahu k převodci.

[20] Nejvyšší správní soud se tedy nemohl ztotožnit s městským soudem v předpokladu, že rozhodnutí rozšířeného senátu nedává návod na posouzení právní otázky, která je podstatná v této věci. Ve shora označeném rozhodnutí rozšířeného senátu lze vysledovat zájem na ochraně právní jistoty daňového ručitele. Rozhodnutí navazuje na dřívější judikaturu, která směřovala ke „zrovnoprávnění“ postavení daňového ručitele a daňového subjektu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, Pl. ÚS 72/06, publ. pod č. 291/2008 Sb.). Rovněž je zřejmé, že Nejvyšší správní soud zvažoval též procesní důsledky činnosti resp. nečinnosti správce daně vůči daňovému ručiteli. Dospěl k závěru, že řízení může skončit ve vztahu k daňovému ručiteli jiným výsledkem než řízení s daňovým subjektem. Byť nelze přehlédnout, že v konkrétní věci může být právní postavení daňového ručitele v konečném důsledku lepší než pozice daňového subjektu, nelze vycházet z předpokladu, že soudní judikatura dosud nedává vodítko k posouzení právní otázky, kterou bylo třeba v tomto řízení řešit. Podle právního názoru městského soudu jde v případě výzvy k podání daňového přiznání adresované daňovému subjektu o úkon,

který vede k prodloužení lhůty u daňového subjektu i ručitele. Jedna právní skutečnost tak vyvolává účinky ve vztahu k oběma lhůtám. To je však v rozporu s právním názorem rozšířeného senátu, že lhůty plynou samostatně, mohou uplynout v rozdílném časovém okamžiku a též jejich případné přerušení se odvíjí od samostatných právních úkonů, které správce daně vůči tomu kterému subjektu učinil.

[21] S ohledem na shora uvedené lze shrnout, že výzva k podání daňového přiznání, která byla doručena primárnímu daňovému dlužníku dne 9. 3. 2005, nemohla založit u ručitele běh nové prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud se tedy nemohl ztotožnit s právním názorem městského soudu, ale naopak musel přisvědčit stěžovateli v důvodnosti kasační stížnosti na základě § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[22] Nejvyšší správní soud současně doplňuje, že dosud není ze správního spisu bezpečně zřejmý počátek běhu prekluzivní lhůty ve vztahu k daňovému dlužníkovi. Kupní smlouva mezi převodcem a stěžovatelem byla uzavřena dne 28. 8. 2002, přičemž právní účinky vkladu nastaly následujícího dne. Jak již bylo řečeno výše, podle tehdy účinného znění zákona o trojdani byl poplatník povinen dle § 21 odst. 1 písm. b) tohoto zákona podat daňové přiznání do 30 dnů ode dne, v němž mu byla smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí doručena. Na kupní smlouvě založené na č. l. 1 daňového spisu je u osoby prodávajícího ručně připsáno „nevyzvedl“ a u osoby stěžovatele datum 6. 3. 2003. V rozhodnutí žalovaného nebo na jednotlivých dokumentech správce daně není přitom uveden konkrétní okamžik, kdy byla převodci doručena smlouva o převodu nemovitostí s doložkou o povolení vkladu. Správce daně ve výzvě k podání daňového přiznání ze dne 4. 10. 2004 uvedl, že lhůta pro jeho podání uplynula dne 3. 3. 2003, a to s odkazem na § 21 odst. 2 zákona o trojdani. Dané ustanovení, vztahující se k dani z převodu nemovitostí, však nabylo účinnosti až dne 1. 1. 2004, přičemž podle tohoto znění se lhůta pro podání daňového přiznání odvíjela od jiného okamžiku (poplatník byl povinen podat přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí). Tyto souvislosti však nemohou nic změnit na výše uvedených závěrech o běhu lhůty vůči daňovému ručiteli. Nebylo zpochybněno, že jemu byla smlouva s doložkou o povolení vkladu vlastnického práva doručena a v intencích právního názoru rozšířeného senátu mu v důsledku toho posléze začala plynout samostatná prekluzivní lhůta k vyměření daně.

[23] S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 19. července 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu