

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **L.A.F. a.s. v likvidaci,** se sídlem Banskobystrická 114/26, Liberec, zastoupen Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 16. 2. 2018, č. j. 59 Af 19/2015 - 36,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 16. 2. 2018, č. j. 59 Af 19/2015 - 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobce dne 4. 9. 2014 doručil správci daně žádost o vrácení přeplatku na daních, kterou se mimo jiné domáhal vrácení přeplatku na dani z převodu nemovitostí v celkové výši 4 131 127 Kč, kterou uhradil jako ručitel za společnost TRUCK INTERNATIONAL a.s. Ke vzniku přeplatku uvedl, že společnost TRUCK INTERNATIONAL a.s. zanikla dne 30. 10. 2008, čímž žalobci zanikla povinnost uhradit daň z převodu nemovitostí z pozice ručitele.

[2] Finanční úřad pro Liberecký kraj, Územní pracoviště v Liberci (dále jen „správce daně“) žádosti o vrácení přeplatku nevyhověl z důvodu neexistence vratitelného přeplatku. Správce daně uvedl, že zánik společnosti TRUCK INTERNATIONAL a.s. nesouvisí s ručitelským závazkem žalobce. Proti rozhodnutí správce daně se žalobce odvolal.

[3] Rozhodnutím ze dne 27. 4. 2015, č. j. 13079/15/5100-31461-700796, žalovaný odvolání žalobce zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 16. 2. 2018, č. j. 59 Af 19/2015 - 36, napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud uvedl, že pro posouzení merita věci je rozhodná právní úprava účinná ke dni zániku původního daňového subjektu, tedy zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jenž trvání ručení pro případ zániku právnické osoby bez právního nástupce výslovně nestanovil. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který předmětnou otázku řeší, nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2011 a ani z přechodných ustanovení nelze dovodit jeho aplikovatelnost na posouzení (hmotněprávní) otázky zániku ručení v roce 2008. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006 - 55, krajský soud dovodil, že při neexistenci výslovné úpravy, která by činila průlom do principu akcesority ručení (v tom směru, že by předepisovala trvání ručitelského závazku zaplatit daňový nedoplatek i po zániku povinnosti platit daň), se uplatní veškeré důsledky z tohoto principu vyplývající, mezi něž náleží rovněž zánik ručitelského závazku v případě zániku pohledávky, která je ručením zajišťována. Dle krajského soudu nelze na věc aplikovat závěry rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 9. 2. 2006, sp. zn. 21 Cdo 1198/2005, na nějž poukazoval žalovaný.

III.

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Dále navrhl, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek.

[7] Stěžovatel v podané kasační stížnosti uvádí, že ručení je právním vztahem mezi věřitelem a ručitelem, který má subsidiární a akcesorickou povahu. Akcesorita je chápána ve vztahu k zajištěné pohledávce. Jestliže není dle právní teorie subjektem ručitelského závazku dlužník, nelze v případě platně založeného a trvajícího ručitelství okolnosti na straně dlužníka (např. jeho zánik) klást k tíži věřiteli (zde finanční správa). Své tvrzení opírá o rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 9. 2. 2006, sp. zn. 21 Cdo 1198/2005. Opačný výklad by dle názoru stěžovatele směřoval proti samotnému smyslu a účelu institutu ručení, což lze demonstrovat na výslovné úpravě § 171 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že zanikne-li daňový subjekt bez právního nástupce, povinnost ručitele uhradit nedoplatek tím není dotčena. Na tom nic nemění skutečnost, že na případ dopadá předchozí právní úprava, která danou otázku výslovně neřešila. Dále na podporu svého závěru uvádí § 311 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který byl platným a účinným předpisem v inkriminovaném období a dle kterého platilo, že ručení nezaniká,

jestliže závazek zanikl pro nemožnost plnění dlužníka a závazek je splnitelný ručitelem nebo pro zánik právnické osoby, jež je dlužníkem. Prakticky shodnou právní úpravu obsahuje § 2026 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Dle stěžovatele je právní řád nutné vnímat jako jeden celek, proto v případě institutů objevujících se napříč právním řádem (zde ručení), je na místě v případě mezer v právu aplikovat analogii iuris. Ani absence relevantní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků neznamená, že by nebyl takto koncipován. Stěžovatel se opírá o důvodovou zprávu k daňovému řádu, ze které dovozuje, že pravidlo uvedené v §171 odst. 2 není nové, pouze nebylo výslovně uvedeno, ale bylo jej možné dovodit pomocí analogie iuris.

[8] Podle názoru stěžovatele krajský soud pochybil, když při posuzování věci vycházel z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 25. 2. 2015, sp. zn. 23 Cdo 3490/2014. V daném případě byla hlavním dlužníkem fyzická osoba, a z toho důvodu nemohl Nejvyšší soud aplikovat § 311 odst. 2 obchodního zákoníku. Dodává, že Nejvyšší soud skutkově shodnou věc řešil odlišně v novějším rozsudku ze dne 26. 2. 2015, sp. zn. 21 Cdo 919/2014. S ohledem na skutečnost, že v posuzovaném případě je hlavním dlužníkem právnická osoba, která v době vydání ručitelské výzvy právně existovala a zanikla až několik let poté, nelze na nyní řešenou věc aplikovat rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 23 Cdo 3490/2014.

[9] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nezohlednil rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 9. 2. 2006, sp. zn. 21 Cdo 1198/2005. V tomto v případě byl řešen zánik právnické osoby bez právního nástupce, tedy se jednalo o totožnou situaci. Nejvyšší soud zde dopěl k závěru, že ze skutečnosti, že došlo k zániku hlavního dlužníka - právnické osoby bez právního nástupce, nelze úspěšně dovozovat, a to ani na základě principu akcesority, že by bez dalšího zaniklo zajištění pohledávky poskytnuté třetími osobami. Je to dáno tím, že princip akcesority se nevztahuje k osobě dlužníka, ale pouze k zajištěné pohledávce.

[10] Za nesprávnou považuje stěžovatel aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006 - 55, který řešil situaci v odlišné fázi daňového řízení. Šlo o řízení o odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem, přičemž rozhodnutí o odvolání bylo vydáno až po výmazu hlavního dlužníka z obchodního rejstříku. Ručitel tak mohl tuto skutečnost namítat již v odvolacím řízení proti ručitelské výzvě. Dle stěžovatele nelze tento rozsudek aplikovat z důvodu porušení principu jednoty právního řádu, a to nepřípustným dělením institutu ručení upraveného v normách veřejného práva a normách soukromoprávních. Aplikace rozsudku by způsobila, že v případě zániku dlužníka - právnické osoby bez právního nástupce, by u soukromoprávního ručení toto nezanikalo, kdežto v případě veřejnoprávního ručení by k zániku ručení došlo.

[11] Stěžovatel rovněž označil jednání žalobce za spekulativní, neboť námitku zániku hlavního dlužníka využil až po šesti letech od vzniku předmětné skutečnosti. Takové jednání odporuje zásadě jistoty v právních vztazích, resp. předvídatelnosti.

IV.

[12] Žalobce se ve svém vyjádření plně ztotožnil se závěry krajského soudu. Zánikem původního dlužníka zanikl jeho ručitelský závazek. Jím provedené platby od 30. 10. 2008 byly provedeny bez právního titulu a správce daně byl povinen tyto platby žalobci vrátit

v režimu vrácení daňového přeplatku. Dále žalobce zdůrazňuje, že je třeba věc posuzovat podle právní úpravy účinné k rozhodnému datu, kterým je zánik původního dlužníka. Teprve nová právní úprava zakotvila pravidlo, že v případě zániku právnické osoby bez právního nástupce trvá povinnost ručitele uhradit daňový nedoplatek. S novelou daňového řádu došlo k věcné změně právní normy, přičemž předchozí zákon o správě daní a poplatků tuto otázku výslovně neřešil. Dovozuje, že situaci je třeba posuzovat vždy ve prospěch daňového subjektu, tedy že absenci jednoznačné úpravy v původním veřejnoprávním předpise nelze klást k tíži daňového subjektu.

[13] K aplikované judikatuře žalobce uvádí, že rozsudek Nejvyššího správního soudu se týká podstaty zde řešeného sporu, naproti tomu rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 9. 2. 2006, sp. zn. 21 Cdo 1198/2005, řešil otázku trvání zástavního práva při zániku dlužníka. Žalobce poukazuje na skutečnost, že v případě, kdy na shodnou otázku dopadají dva různé právní názory vysokých soudních instancí, byl stěžovatel povinen přiklonit se k výkladu ve prospěch žalobce. Současně žalobce upozorňuje, že ačkoli je stěžovatel orgánem veřejné moci a měl by posuzovat skutečnosti objektivně, jedná soustavně v neprospěch žalobce. Zejména neakceptuje právní názor Nejvyššího správního soudu, aplikuje analogii iuris k tíži daňového subjektu a upřednostňuje výklad založený na speciální úpravě tehdejšího obchodního zákoníku před výkladem vycházejícím z obecných principů občanského práva. Dle žalobce má daňová správa možnosti, jak zabránit zneužívání zániku právnické osoby pro vyhýbání se daňovým povinnostem (ať už dlužníka či ručitele), a to v podobě zabránění výmazu společnosti z obchodního rejstříku. Žalobce odmítá nařčení ze spekulativního jednání.

V.

[14] 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.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Stěžovatel namítá důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Dle jeho názoru krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda se zánikem daňového (hlavního) dlužníka bez právního nástupce zaniká povinnost ručitele, který závazek zaniklého daňového dlužníka zajišťuje.

[17] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil následující, pro věc relevantní, skutečnosti. Stěžovatel uzavřel dne 23. 12. 1997 se společností ŠKODA LIAZ a. s. (dále jen „převodce“), smlouvu o prodeji části podniku, kterou stěžovatel nabyl mimo jiné nemovitý majetek. Platebním výměrem ze dne 24. 6. 1999 byla převodci stanovena daň z převodu nemovitostí ve výši 11 929 740 Kč. Výzvou ze dne 16. 11. 1999 byl převodce vyzván k zaplacení tohoto nedoplatku na dani z převodu nemovitostí v náhradní lhůtě dle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož ze strany převodce nebyla daň uhrazena, vyzval správce daně výzvou ze dne 20. 2. 2001 k zaplacení daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí stěžovatele jakožto ručitele. Stěžovatel žádal o prominutí daně z převodu nemovitostí dle § 55a zákona o správě daní a poplatků, řízení o této žádosti bylo

Ministerstvem financí zastaveno. Dále stěžovatel požádal o prominutí předmětného daňového nedoplatku dle § 65 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně této žádosti rozhodnutím ze dne 1. 7. 2002 nevyhověl. Ministerstvo financí povolilo stěžovateli k jeho žádosti rozhodnutím ze dne 3. 12. 2002 posečkání s placením daně z převodu nemovitostí do 15. 12. 2003. K další žádosti stěžovatele povolilo Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 30. 7. 2004 zaplatit nedoplatek na dani z převodu nemovitostí ve splátkách. Podáním ze dne 21. 12. 2005 stěžovatel požádal o částečné, popř. úplné prominutí daně z převodu nemovitostí podle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Mimo jiné uvedl, že na mateřskou společnost (společnost, od níž koupil předmětnou část podniku, pozn. soudu), byl dne 9. 3. 2001 prohlášen konkurs, do něhož přihlásil svou pohledávku, a podle avizovaného rozvrhového usnesení má činit výtěžek pro každou jednotlivou pohledávku 5,6 %. Z týchž důvodů požádal stěžovatel podáním ze dne 17. 1. 2006 rovněž o prominutí daňového nedoplatku podle § 65 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně žádosti o prominutí daňového nedoplatku nevyhověl rozhodnutím ze dne 19. 4. 2006, žádost o prominutí daně zamítlo Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 13. 6. 2006. Dne 20. 6. 2006 požádal stěžovatel opět o prominutí daňového nedoplatku. Správce daně žádosti rozhodnutím ze dne 26. 7. 2006 vyhověl a stanovil podmínku úhrady částky 200 000 Kč ve lhůtě do 31. 8. 2006. Rozhodnutím ze dne 30. 8. 2007 správce daně osvědčil pominutí podmínek, za kterých došlo k vydání rozhodnutí ze dne 26. 7. 2006, a stanovil lhůtu pro úhradu daňového nedoplatku ve výši 10 329 740 Kč na 1. 10. 2007. Dne 10. 10. 2007 vyzval správce daně stěžovatele k zaplacení nedoplatku ve výši 9 437 607 Kč v náhradní lhůtě splatnosti dle § 73 zákona o správě daní a poplatků. K žádosti stěžovatele správce daně rozhodnutím ze dne 20. 12. 2007 povolil úhradu daně z převodu nemovitostí ve splátkách. Dne 31. 10. 2008 podal stěžovatel žádost o obnovu řízení ve věci stanovení daně z převodu nemovitostí z důvodu nadhodnocení ceny nemovitostí v původním znaleckém posudku. Tuto žádost správce daně pro marné uplynutí lhůty pro uplatnění obnovy řízení zamítl. Odvolání stěžovatele proti tomuto rozhodnutí bylo rovněž zamítnuto. Dne 17. 2. 2010 stěžovatel podal žádost o prodloužení splátkového kalendáře povoleného dne 20. 12. 2007, které správce daně rozhodnutím ze dne 24. 3. 2010 vyhověl. Dne 2. 12. 2011 požádal stěžovatel správce daně o posečkání s úhradou aktuálního zůstatku daně z převodu nemovitostí. Správce daně posečkání rozhodnutím ze dne 15. 12. 2011 povolil, avšak dne 25. 9. 2013 rozhodl o tom, že posečkání daně ze dne 15. 12. 2011 pozbývá účinnosti z důvodu nedodržení podmínek. Dne 4. 9. 2014 podal stěžovatel žádost o vrácení přeplatků na daních, mimo jiné na dani z převodu nemovitostí, kterou uhradil z pozice ručitele poté, kdy převodce právně zanikl a byl vymazán z obchodního rejstříku.

[18] Předmětem řízení před správcem daně tedy byla žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani, který mu dle jeho názoru vznikl v důsledku hrazení daňového nedoplatku po zániku hlavního dlužníka - převodce části podniku. Podle § 264 odst. 10 daňového řádu platí, že započala-li lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (1. 1. 2011, pozn. soudu), postupuje se při jeho vracení podle dosavadních právních předpisů. *A contrario*, započala-li lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku po 1. 1. 2011, postupuje se dle daňového řádu. Žalobce podal žádost o vrácení přeplatku dne 4. 9. 2014. Tímto dnem započala případná lhůta pro jeho vrácení. Při rozhodování o žádosti žalobce se tedy postupuje dle daňového řádu.

[19] K postupu správce daně při rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku na dani dle § 154 a § 155 daňového řádu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2015, č. j. 5 Afs 62/2014 -55. Dle citovaného rozsudku: *„[p]ři rozhodování o vrácení přeplatku správce daně zkoumá, zda nějaký přeplatek subjektu vznikl a zda jej eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem. Posuzuje, zda neeviduje on nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Teprve v případě, že tomu tak není, je oprávněn vratitelný přeplatek vydat. Pokud ovšem dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 101/2008 – 60, vztahující se k § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). V rámci přezkumu takového rozhodnutí se soud zabývá posouzením, zda orgány finanční správy skutečně postupovaly podle výše uvedených kritérií.*“ K problematice rozsahu přezkumné činnosti správních soudů ve věci rozhodnutí týkajících se vrácení přeplatku se vyjádřil Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012 - 54. Zde konstatoval: *„Městský soud se totiž zabýval pouze otázkou vyměření daně, což mu v rámci přezkumu správních rozhodnutí týkajících se přeplatku na dani, nepřísluší. Naopak k otázce, jež byla předmětem sporu, tedy zda na osobním daňovém účtu žalobkyně existuje vratitelný přeplatek, se městský soud nijak nevyjádřil.*“

[20] Správce daně v posuzované věci konstatoval, že na osobním daňovém účtu žalobce vratitelný přeplatek neexistuje, proto nemohl jeho žádosti vyhovět. Ke shodnému závěru dospěl stěžovatel. Z výše uvedeného přitom vyplývá, že v rámci přezkumu takového rozhodnutí se správní soud zabývá pouze tím, zda správní orgány při posuzování žádosti o vrácení přeplatku postupovaly podle výše uvedených kritérií. Správnímu soudu v tomto řízení naopak nepřísluší zjišťovat, zda byl právní titul, z něhož daňový subjekt existenci přeplatku dovozuje, vydán v souladu se zákonem.

[21] Krajský soud ve shodě s žalobcem považuje za přeplatek na dani platby daně z převodu nemovitostí provedené žalobcem z titulu ručení po dni zániku hlavního dlužníka - převodce části podniku.

[22] Pro posouzení podmínek vzniku a existence ručitelského závazku a s ním spojené daňové povinnosti je rozhodná právní úprava platná v době vzniku ručení. V posuzované věci ručení vzniklo podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ve znění platném do 31. 5. 2006. Citované ustanovení uvádělo, že: *„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 zaplaceno.*“ Lze konstatovat, že právní úprava ručení v rozhodném období byla velmi kusá a nutně ji dotvářela judikatura správních soudů. Odkázat lze např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, ve kterém rozšířený senát konstatoval, že *„ručení 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; (...) V souladu s principem jednoty právního řádu je proto namístě četné deformace, jimž tento institut v daňovém řádu a v jeho interpretaci finančními orgány podléhá, napravovat jeho výkladem a používáním v souladu s jeho skutečnou povahou.*“ Zákonodárce právní úpravu ručení postupně dotvářel, takže daňový řád již obsahuje poměrně komplexní úpravu

ručení, která výslovně reguluje podmínky vydání výzvy k uhrazení nedoplatku, procesní postavení ručitele v daňovém řízení ručení, ale i trvání ručení v případě zániku hlavního dlužníka bez právního nástupce.

[23] Žalobci ukládal povinnost ručení § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož *„[p]oplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem.“* Jelikož v posuzované věci nebyla daň z převodu nemovitostí ze strany převodce uhrazena ani v náhradní lhůtě splatnosti stanovené výzvou správce daně ze dne 16. 11. 1999, obrátil se správce daně výzvou ze dne 20. 2. 2001 na žalobce, jemuž dle citovaného ustanovení svědčilo postavení ručitele. Zákonné podmínky ručení podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tedy byly v případě žalobce naplněny.

[24] Výzvou k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 20. 2. 2001 vznikla žalobci povinnost k úhradě stanoveného nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve lhůtě stanovené tímto rozhodnutím. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce nepodal proti výzvě řádný opravný prostředek (odvolání), tato tedy nabyla právní moci.

[25] Proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem bylo obecně možno uplatnit řadu námitek, např. absenci prokazatelně bezvýsledného vymáhání na daňovém dlužníku, uplatnění ručení ve větším než zákonem stanoveném rozsahu, promlčení práva na vymáhání požadovaného nedoplatku. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006 - 55, pak vyplývá, že jednou z těchto námitek může být i zánik daňového dlužníka. Avšak poté, co již byla žalobci jako ručiteli povinnost úhrady daňového nedoplatku pravomocně uložena, bylo ji možné „odklidit“ toliko zákonem předvídaným způsobem. Jednalo se především o mimořádné opravné prostředky (obnova řízení, přezkoumání rozhodnutí) a prominutí daně (resp. prominutí daňového nedoplatku dle § 65 zákona o správě daní a poplatků), příp. mohl nastat i zánik práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek v důsledku uplynutí lhůty pro placení daně. Zákon o správě daní a poplatků nicméně nestanovil (a nečiní tak ani daňový řád) zánik povinnosti ručitele uhradit pravomocně uloženou daňovou povinnost, dojde-li k zániku daňového (hlavního) dlužníka. Nejedná se ani o skutečnost podřaditelnou pod důvody obnovy řízení, neboť tato skutečnost by musela existovat již v době vydání ručitelské výzvy a toliko nově, tj. po právní moci rozhodnutí (výzvy) vyjít najevo.

[26] V průběhu daňového řízení žalobce žádné změny jemu pravomocně uložené daňové povinnosti na základě svých žádostí o (částečné či úplné) prominutí daně či prominutí daňového nedoplatku nedosáhl. Žádné další prostředky obrany žalobce proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem neuplatnil. Plnil-li proto následně žalobce povinnost uloženou mu tímto pravomocným rozhodnutím, nemohl mu z titulu těchto plateb vzniknout na osobním daňovém účtu vratitelný přeplatek. Nebylo totiž plněno bez právního důvodu, ale z titulu pravomocně uložené daňové povinnosti. Z výše provedené rekapitulace správního spisu ostatně vyplývá, že žalobce si byl jemu uložené povinnosti k úhradě daně plně vědom, když řešil konkrétní aspekty její úhrady. Samotné podání žádosti o vrácení přeplatku na dani nemohlo mít na takto pravomocně uloženou daňovou povinnost žalobce žádný vliv.

[27] Krajský soud při posuzování věci vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006 - 55. Měl totiž za to, že se tento rozsudek zabývá řešením zcela shodného právního problému. Toto východisko krajského soudu však není správné. Předmětem přezkumu v citovaném rozsudku prvního senátu totiž byla výzva správce daně vůči ručiteli, nikoli rozhodnutí o nevrácení přeplatku. Jednalo se tedy o spor ve fázi, kdy ještě nebyla ručiteli pravomocně uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek. Právě a pouze za této situace dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že ručiteli nelze uložit povinnost úhrady daňového nedoplatku za daňového dlužníka, který zanikl bez právního nástupce. Rozsudek prvního senátu naopak neřešil situaci, kdy už ručiteli byla povinnost úhrady daňového nedoplatku za daňového dlužníka pravomocně uložena. V této skutečnosti shledává Nejvyšší správní soud zásadní odlišnost od nyní posuzované věci. Závěry rozsudku prvního senátu jsou proto na posuzovanou věc nepřenositelné.

[28] Nejvyšší správní soud uzavírá, že za situace, kdy je povinnost úhrady daňového nedoplatku ručiteli pravomocně stanovena, nemůže mít zánik daňového dlužníka bez právního nástupce vliv na existenci povinnosti ručitele uhradit nedoplatek. Takovou možnost zániku daňové povinnosti ručitele totiž zákon nepřipouštěl a nepřipouští. Povinnost žalobce uhradit daňový nedoplatek tedy nemohla zaniknout v důsledku zániku převodce (daňového dlužníka) bez právního nástupce a jeho výmazu z obchodního rejstříku. V opačném případě by pravomocné rozhodnutí správce daně mohlo být *ex post* měněno zcela nahodilou skutečností, která nemá oporu v zákoně. Právní důsledky výkladu zaujatého žalobcem a krajským soudem by odporovaly principu právní jistoty a předvídatelnosti práva. *Ad absurdum* by ručitelům, kteří nesplní svou zákonnou povinnost ve stanovené lhůtě (ať již z důvodu nedostatku prostředků či jiných), mohla vznikat neopodstatněná výhoda nad těmi, kteří tuto povinnost řádně a včas splnili.

[29] Z výše uvedených důvodu shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele důvodnou. Považuje nicméně za vhodné, vyjádřit se i k námitce porušení obecných právních zásad. S ohledem na obsah správního spisu nelze stěžovateli přisvědčit, že by jednání žalobce bylo možné označit za spekulativní. Instituty daňového práva jako je prominutí daně, odklad úhrady nedoplatku či povolení splátek, slouží ke zmírnění aktuálně tíživé situace daňových subjektů, a pokud je tyto využijí, nelze takové jednání zpětně hodnotit jako nekalé či spekulativní. Ostatně z provedené rekapitulace správního spisu vyplývá, že správce daně řadě žádostí žalobce vyhověl, tedy zjevně u něj shledal splnění podmínek pro aplikaci konkrétního institutu. Stejně tak je zcela legitimní, že žalobce uplatnil námitku zániku hlavního dlužníka, domníval-li se, že na jeho situaci dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006 - 55. Snaha žalobce dosáhnout zániku ručitelské povinnosti je vzhledem k okolnostem projednávané věci pochopitelná a uplatnění této námitky zapadá do kontextu důsledné obrany žalobcových práv.

[30] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost stěžovatele důvodnou, proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu v řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[31] O přiznání odkladného účinku kasační stížnosti Nejvyšší správní soud nerozhodoval, neboť k rozhodnutí o věci samé přistoupil záhy po nezbytném poučení účastníků a provedení přípravných úkonů.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 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 7. června 2018

Mgr. David Hipšr
předseda senátu