



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatele **P., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem v Praze 5, Holečkova 31, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 6. 2003, č. j. 31 Ca 125/2002 - 20,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 6. 2003, č. j. 31 Ca 125/2002 - 20, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 6. 2003, č. j. 31 Ca 125/2002 - 20, byly zamítnuty žaloby stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 7. 2002, č. j. 2910/150/2002-Mel. a č. j. 2911/150/2002-Mel., kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům na daňové penále vydaným Finančním úřadem v Jičíně ze dne 4. 3. 2002, č. 1020000528 a č. 1020000529. V odůvodnění krajský soud uvedl, že v daném případě se daňové nedoplatky staly splatnými v průběhu roku 1995 a v souladu s § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) by se právo pro jejich vymáhání promlčelo k 31. 12. 2001. Za jediný úkon, který měl za následek přerušení promlčecí lhůty, lze považovat žalobu ze dne 28. 4. 1999, kterou se správce daně domáhal zaplacení pohledávky na společnících stěžovatele jako ručitelích ve smyslu § 106 obchodního zákoníku. Tento krok lze podle krajského soudu považovat za úkon směřující k vymození daňového nedoplatku tak, jak o tom hovoří § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Žaloba nesměřovala, což je nesporné, přímo vůči daňovému subjektu, tedy stěžovateli, nicméně prostřednictvím tohoto ručitelského závazku je věřitelům umožněno domoci se pohledávky, jež mají vůči obchodní společnosti.

Dne 17. 1. 2000 byl rozsudek ukládající společníkům stěžovatele jako jeho ručitelům povinnost zaplatit správci daně stanovenou částku vyhlášen a k tomuto dni se tedy stěžovatel o úkonu směřujícím k přerušení promlčecí lhůty dověděl, a to prostřednictvím svého jednatele Ing. Zdeňka Urbana, který byl současně jedním ze žalovaných. Z těchto důvodů považoval krajský soud námitku o promlčení lhůty pro vydání platebních výměrů za nedůvodnou. Krajský soud rovněž neshledal nedostatky náležitostí platebního výměru podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nepřisvědčil námitce stěžovatele, že postrádá podpisy správce daně včetně otisku kulatého razítka. Tyto náležitosti obsahuje první strana rozhodnutí, přičemž druhá strana stanovující pouze samotný výpočet penále již netvoří podstatný obsah rozhodnutí, takže nemusí splňovat ani náležitosti upravené v citovaném ustanovení. Krajský soud nepovažoval rovněž za důvodnou námitku ohledně absence hmotného právního předpisu, protože podmínky pro vyměření penále jsou upraveny v § 63 zákona o správě daní a poplatků a není tedy důvod pro aplikaci zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se stěžovatel domáhal zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení. V kasační stížnosti namítal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku platnosti napadeného správního rozhodnutí. Podle názoru stěžovatele je ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků jednou ze základních náležitostí rozhodnutí i výrok s uvedením všech právních předpisů, na základě kterých bylo rozhodnuto. Požadavek na posouzení právní otázky platnosti rozhodnutí vychází z právní věty, kterou formuloval ve svém nálezu Ústavní soud pod č. j. II. ÚS 31/1999. V dané věci byl nepochybně jako podklad pro rozhodnutí využit i jiný právní předpis než ve výroku dotčeného rozhodnutí citované ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Jediný zákon, který v daném případě stanoví splatnost daně, je hmotněprávní předpis, konkrétně zákon č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Samotnou otázkou je podle stěžovatele i závěr krajského soudu, podle kterého druhá strana rozhodnutí, které představuje samotný výpočet penále, již netvoří podstatný obsah rozhodnutí. Předpis penále však musí být učiněn formou rozhodnutí, které má všechny náležitosti zákonem předpokládané. Nesouhlas se závěrem krajského soudu vyjádřil stěžovatel i ohledně posouzení námitky promlčení. Pokud krajský soud dovodil, že byla-li jedním ze žalovaných i osoba, která je zapsána jako jednatel, byl daňový dlužník o takovém úkonu zpraven, jedná se o zakrytí skutečného stavu stavem formálněprávním. V době soudního řízení nebyl Ing. U. jednatelem stěžovatele, byť byl zapsán v obchodním rejstříku, protože mu uplynulo funkční období. Krajský soud však před přijetím svého závěru nezkoumal stav skutečný, ale stav formálněprávní. Zákon o správě daní a poplatků neřeší, jakým způsobem má být daňový dlužník o provedeném úkonu „zpraven“. Podle stěžovatele je nutné odmítnout extenzivní výklad v tom smyslu, že soudní řízení s jednatelem je přípustnou formou zpravení daňového dlužníka o úkonu. Z řady ustanovení citovaného zákona je zřejmé, že pokud se má něco týkat konkrétní osoby, musí být tato osoba vždy jednoznačně a nezaměnitelně označena. Orgánu veřejné moci nic nebránilo v tom, aby daňového dlužníka řádně označil a zpravil o provedeném úkonu, tj. uplatnění ručitelského závazku formou žaloby na třetí osobu. Názor krajského soudu, který jako dostatečné považuje soudní řízení s třetí osobou, je nepřípustně extenzivní, a současně se jedná o způsob „zpravení daňového dlužníka“, který zákon nepředpokládá, tedy o způsob, který jde nad rámec a mez zákona. Opomenutí nebo nečinnost orgánu veřejné moci nelze zhojit extenzivním výkladem zákona.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na obsah odůvodnění napadených rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel mimo jiné namítal nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení věci týkající se promlčení. Podle § 70 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven; daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odstavců 4 a 5.

Z citovaného ustanovení vyplývá, že právo správce daně vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se po uplynutí stanovené šestileté lhůty promlčuje. Tato lhůta však může být prodloužena, jsou-li splněny zákonné předpoklady, které způsobují její přerušení a započetí běhu nové lhůty. Aby taková situace nastala, musí být jednak proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku a jednak musí být daňový dlužník o tomto úkonu zpraven. V daném případě se stalo sporným posouzení, jakým způsobem má být daňový subjekt zpraven o úkonu, který způsobuje přerušení běhu promlčení lhůty. Zákodárce stanovil jak druh úkonu, který může způsobit přerušení běhu promlčení lhůty, tak povinnost zpravit o tomto úkonu daňového dlužníka. S ohledem na závažné důsledky, které učinění stanoveného úkonu pro daňového dlužníka má, nelze připustit, aby se o něm daňový dlužník dozvěděl zprostředkovaně či dokonce nahodile. Musí se tedy jednat o úkon, který je adresovaný přímo daňovému dlužníkovi a nikoliv jinému subjektu bez ohledu na to, jaký je jeho právní vztah k daňovému dlužníkovi. Stěžovatel proto důvodně označuje za nepřipustně extenzivní výklad krajského soudu, který dovedl, že rozsudek doručený ručiteli stěžovatele zapsanému v obchodním rejstříku jako jeho jednatel, je úkonem ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Navíc se v souvislosti s tímto výkladem nabízí otázka, proč až rozsudek by měl být tím úkonem, když už podáním žaloby, která byla rovněž Ing. Z. U. doručena, vyjádřil správce daně svůj požadavek, o kterém soud pouze rozhodl. Všechny úkony, které správce daně činil v soudním řízení, směřovaly proti fyzickým osobám a nikoliv vůči stěžovateli. I kdyby bylo prokázáno, že Ing. Z. U. byl v době soudního řízení jednatelem stěžovatele, což stěžovatel zpochybňuje, nevystupoval v tomto řízení jako statutární orgán stěžovatele, ale jako fyzická osoba, která ručila zákonem stanoveným způsobem za závazky stěžovatele. Jednalo se tedy o odlišné subjekty, a proto ze žádného úkonu vůči Ing. Z. U. jako fyzické osobě, byť by byl v právním vztahu ke stěžovateli, nebylo možno dovést, že se jednalo o úkon, o němž byl stěžovatel zpraven. Protože krajský soud neshledal jiný úkon než doručení rozsudku fyzické osobě jako úkon ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, došlo z důvodů výše uvedených k promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek vůči stěžovateli uplynutím šestileté lhůty, neboť to stěžovatel v souladu s § 70 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků namítal.

S ohledem na tento závěr se stávají ostatní důvody uplatněné v kasační stížnosti právně bezvýznamnými a Nejvyšší správní soud se jimi nezabýval.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud v souladu s ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 21. ledna 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu