

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Marie Součkové, JUDr. Milady Tomkové, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce **S. J.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Zítkova 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2003, č. j. 508/150/03, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 6. 2004, č. j. 15 Ca 168/2003 – 25,

t a k t o :

- I. Společníci veřejné obchodní společnosti ručí za daňové nedoplatky ve stejném rozsahu jako společnost sama, tedy nejen za daň samotnou, ale i za příslušenství daně.**
- II. Věc se vrací k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu.**

O d ů v o d n ě n í :

Podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 6. 2004, č. j. 15 Ca 168/2003 – 25, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 9. 6. 2003, č. j. 508/150/03, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 26. 9. 2002, č. j. 81854/02/196940/6656 – výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 57 odst. 5 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 5. 2006).

Usnesením č. j. 1 Afs 101/2004 - 50 ze dne 17. 5. 2007 rozhodl první senát Nejvyššího správního soudu o předložení věci rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s., neboť při předběžné poradě dospěl rozhodující tříčlenný senát k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 21. 12. 2006, č. j. 7 Afs 172/2005 – 54 (www.nssoud.cz). Jednalo se o právní otázku rozsahu ručení společníka veřejné obchodní společnosti za daňové nedoplatky této společnosti, resp. o otázku, zda pojem „daňový nedoplatek“ (§ 57 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 5. 2006) zahrnuje též příslušenství daně. Sedmý senát vyjádřil v citovaném rozsudku právní názor, že podle § 57 odst. 5 daňového řádu má ručitel povinnost uhradit za daňového dlužníka daňový nedoplatek, který nezahrnuje penále předepsané daňovému dlužníkovi, nýbrž pouze nedoplatek na dani. První senát naopak došel k závěru, že ručení společníka veřejné obchodní společnosti (§ 86 obchodního zákoníku, § 57 odst. 5 daňového řádu, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 230/2006 Sb.)

se vztahuje nejen na samotnou daň nezaplacenou společností jako daňovým dlužníkem, ale též na její příslušenství.

Na tomto místě je třeba předeslat, že k odchýlení judikatury již v mezidobí došlo v rozhodovací praxi prvního senátu, a to rozsudkem ze dne 25. 4. 2007, č. j. 1 Afs 93/2006 - 48, v němž byl vysloven názor, že ručení společníka veřejné obchodní společnosti (§ 86 obchodního zákoníku, § 57 odst. 5 daňového řádu, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 230/2006 Sb.) se vztahuje nejen na samotnou daň nezaplacenou společností jako daňovým dlužníkem, ale též na její příslušenství. Dlužno dodat, že šlo o nezáměrný judikatorní rozkol způsobený neinformovaností prvního senátu o vysloveném názoru sedmého senátu, když ten o sporné otázce rozhodoval nedlouho předtím. V reakci na to byl rozšířenému senátu ke sjednocení judikatury předložen další případ.

Rozšířený senát při svém rozhodování zohlednil skutečnost, že terminologie daňového řádu není zcela jednotná a důsledná. Pojem „daňový nedoplatek“ vyvolává řadu výkladových potíží (srov. Kaniová, L. – Schillerová, A.: *Správa daní – úplné znění zákona, komentář, judikatura*. Praha: ASPI, a. s., 2005, komentář k § 57, s. 306 a násl.). V § 62 odst. 1 d. ř. se mluví o evidenci „daňových přeplatků a nedoplatků“, přičemž zjevně do rozsahu tohoto pojmu spadá i příslušenství. V rubrice § 63 se „daňové nedoplatky“ a „penále“ naproti tomu rozlišují, avšak již v odst. 7 tohoto ustanovení se objevují „daňové nedoplatky“ ve významu, který zahrnuje jak nedoplatky na dani, tak nedoplatky na příslušenství. Podobně je tomu v rubrikách i textu ustanovení § 65, § 66, § 70 a § 73 d. ř. Pojem není vymezen ani v § 57 odst. 5, který ručiteli ukládá zaplatit „daňový nedoplatek“ bez bližší specifikace. Obsah pojmu je tak třeba pro účely konkrétní projednávané věci nalézt jednak s pomocí zvláštního zákona, který ručení v tomto případě zakládá (zde tedy obchodního zákoníku, který upravuje ručení společníka veřejné obchodní společnosti po stránce hmotněprávní) jednak se zřetelem ke smyslu a obsahu institutu ručení společníka za společnost.

Hmotněprávní institut ručení upravují zvláštní (nejen daňové) zákony, a povinnosti, které ručители stanoví daňový řád, jsou již jen logickými důsledky ručení založeného hmotněprávní úpravou. Právní předpisy veřejného práva mohou upravit zvláště a odchylně i instituty práva soukromého, sleduje-li taková odchylka legitimní účel a je-li i proporcionální. Neučiní-li tak, pak je s těmito instituty zacházet z hlediska jejich tradiční funkce, podstaty a smyslu, který mají v právu soukromém. Základem použití i výkladu je pak přirozeně úprava nacházející se v jejich tradičním prostředí. Ručení je zajišťovacím instrumentem především závazkového práva a jako takové má i význam pro bezporuchové fungování těchto vztahů.

Obsah (a rozsah) ručitelského závazku nelze proto primárně odvozovat z § 57 odst. 1 d. ř., který se zmiňuje toliko o „dani“, nýbrž právě z úpravy v některém z oněch „zvláštních zákonů“, o nichž se toto ustanovení zmiňuje (ať už je to daňový zákon, nebo jiný předpis). Rozsah ručení společníka obchodní společnosti je určován především ustanoveními obchodního zákoníku. Podle jeho § 86, týkajícího se veřejné obchodní společnosti (srov. též § 93, § 106 odst. 2), „*společníci ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně*“. „Závazky společnosti“ jsou veškeré povinnosti (nejčastěji platební), které má společnost vůči ostatním subjektům právních vztahů. Pojem není blíže vysvětlen; nelze však než dovodit, že se tím míní všechny závazky. Nerozlišuje se zde ani co do jejich právního titulu, ani co do jejich rozsahu. Absence odůvodněné zvláštní odchylné právní úpravy ručení tedy v souladu s výše uvedeným dovoluje učinit závěr, ručení společníka se vztahuje jak na závazky soukromoprávní, tak na závazky z titulu veřejnoprávní povinnosti, a jak na jistinu či částku původně dlužnou, tak i na příslušenství.

Úprava daňového ručení na sebe bere v různých zvláštních zákonech různou podobu. V zákoně o spotřebních daních (a to jak v již zrušeném zákoně č. 587/1992 Sb., tak v nyní účinném zákoně č. 353/2003 Sb.) se výslovně říká, že ručitel je povinen uhradit dlužnou daň „včetně penále“, resp. „včetně příslušenství“ [srov. § 40b odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb.; § 20 odst. 21 písm. c), § 21 odst. 3, 6 a § 21a odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb.]; o výkladu zde tedy není sporu.

V zákoně ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, se naproti tomu rozsah ručení blíže nespecifikuje. Zákon č. 357/1992 Sb., stanoví pouze tolik, že poplatníkem daně darovací je nabyvatel a ručitelem je dárce (§ 5 odst. 1), popř. že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající) a nabyvatel je v tomto případě ručitelem [§ 8 odst. 1 písm. a)]. To, že ručitel za daň darovací či daň z převodu nemovitostí ručí pouze za daň, nelze tedy dovozovat pouze na základě gramatického výkladu z toho, že v první části citovaných vět se objevuje slovo „daň“. Takový výklad není spolehlivý. Výklad proto musí vycházet ze smyslu ručení v tomto případě. Daní darovací i daní z převodu nemovitostí je zdaňován právní úkon; nabyvatel daru či nabyvatel kupované nemovitosti jsou ručiteli proto, že byli, stejně jako dárce či převodce, účastníky či adresáty úkonu a měli z něj prospěch. Rozhodně však v tomto případě ručení nemá sloužit k jakémusi „trestání“ nabyvatelů za to, že dárce či převodce daň nezaplatili. Je zcela beze smyslu, a bylo by to i nespravedlivé, aby s prodlužujícím se prodlením dárce či převodce rostla ve formě penále (nebo dnes ve formě úroku z prodlení) i daňová povinnost, která pak dopadne na ručitele. Ve vztahu k dani darovací či dani z převodu nemovitostí jsou totiž zpravidla daňový dlužník a ručitel osoby nijak nepropojené, leckdy s odlišnými ekonomickými zájmy, a ručitel nemá zpravidla účinné právní prostředky, jimiž by přiměl dlužníka k plnění jeho zákonných povinností. Není tedy pochyb o tom, že ručitel podle zákona č. 357/1992 Sb., ručí pouze za daň, přičemž tento závěr není podložen výkladem jazykovým, nýbrž výkladem teleologickým.

Tento způsob výkladu se nabízí i v projednávané věci. Závěr, podle nějž nejsou „závazky“ společnosti omezeny jen na částky dlužné v době vzniku dluhu, ale i na příslušenství původně dlužné částky, je totiž podpořen i smyslem a účelem ručení společníka za společnost, zejména pak za společnost osobní. Ve veřejné obchodní společnosti je každý ze společníků (a zároveň i ručitelů) statutárním orgánem společnosti - daňového dlužníka (§ 85 odst. 1 obchodního zákoníku). Případná jiná úprava ve společenské smlouvě pramení opět z rozhodnutí všech společníků (§ 79 odst. 1 obchodního zákoníku). Vůle daňového dlužníka (včetně jeho vůle k placení daní) se utváří z vůlí jeho ručitelů; jen ručitelé a nikdo jiný tak mají vliv na to, zda bude dlužník řádně a včas plnit své daňové povinnosti (tedy zda uhradí nejen daň, ale i její příslušenství). Ručitel – společník veřejné obchodní společnosti není ručitelem onoho trpného typu, jaký nacházíme u daně darovací a daně z převodu nemovitostí. Naopak, je plně v jeho rukách, zda daňový dlužník - společnost splní svou povinnost a zda jeho vlastní ručitelství status vůbec bude aktivován. Může-li ručitel (resp. více ručitelů, je-li tu více společníků) zabránit tomu, aby nedoplatek společnosti daňového dlužníka narůstal a s každým dnem se zvyšoval o dlužné penále (resp. nyní úrok z prodlení), a neučiní tak, jde to jen k jeho tíži. Je pak logické, že v důsledku této nečinnosti ponese povinnost hradit nejen daň, ale i její příslušenství.

Naopak právní názor vyjádřený sedmým senátem ve výše citovaném rozsudku, že pojem „daňový nedoplatek“ je nutné vykládat pouze jako nedoplatek na dani samotné a že tento pojem nezahrnuje nedoplatek na příslušenství daně, by vedl k absurdním závěrům.

Podle § 73 d. ř., pokud daňový dlužník nezaplatí daňový nedoplatek ani na výzvu správce daně k zaplacení v dodatečné lhůtě (a výjimečně i bez výzvy), přistoupí správce daně k vymáhání daňového nedoplatku. Protože § 73 d. ř. nikde výslovně nehovoří o vymáhání nedoplatku na příslušenství daně, nebylo by ovšem vůbec možné nedoplatek na příslušenství daně od daňového dlužníka vymáhat. V případě takového výkladu by institut příslušenství daně ztratil jakýkoliv smysl.

Z uvedených důvodů dospěl rozšířený senát k závěru shodnému s názorem již dříve Nejvyšším správním soudem vysloveným v rozsudku ze dne 25. 4. 2007, č. j. 1 Afs 93/2006 - 48, tedy, že ručení společníka veřejné obchodní společnosti (§ 86 obchodního zákoníku, § 57 odst. 5 daňového řádu, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 230/2006 Sb.) se vztahuje nejen na samotnou daň nezaplacenou společností jako daňovým dlužníkem, ale též na její příslušenství.

Rozšířený senát usnesením rozhodl dle § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu o předložené sporné právní otázce a věc vrátil prvnímu senátu k dalšímu projednání a rozhodnutí, neboť nebylo z důvodů hospodárnosti řízení nebo z jiných důležitých důvodů vhodné, aby celou věc projednal a rozhodl sám rozšířený senát. Právním názorem vysloveným rozšířeným senátem v tomto usnesení je první senát vázán (§ 71 odst. 3 Jednacího řádu).

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

V Brně dne 24. července 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu