



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobců: **a) A. N., b) J. K.** oba zastoupeni JUDr. Jiřím Vsetečkou, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Orlická 163, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, o kasačních stížnostech žalobců a) a b) proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. prosince 2004, č. j. 31 Ca 114/2004 – 35,

t a k t o :

- I.** Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 26/2005 a sp. zn. 5 Afs 33/2005 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 5 Afs 26/2005.
- II.** Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobci a) a b) podali kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. prosince 2004, č. j. 31 Ca 114/2004 - 35. U Nejvyššího správního soudu jsou kasační stížnosti vedeny pod sp. zn. 5 Afs 26/2005 a 5 Afs 33/2005. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se jedná o věci, které skutkově i právně souvisejí a proto kasační stížnosti spojil ke společnému projednání podle § 39 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.

Včas podanými kasačními stížnostmi ze dne 27. 1. 2005 brojí žalobci a) a b) (dále jen „stěžovatelé“), proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, jímž byly zamítnuty jejich žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 9. března 2004, č. j. 7265/150/2003- Er a č. j. 7264/150/2003-Er. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatelů proti rozhodnutím Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 2. 9. 2003 č. j. 156091/03/248940/3411 a č. j. 155935/03/248940/3411 - výzvám k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“) ve výši 274 084 Kč.

Stěžovatelé podali obsahově shodné kasační stížnosti, přičemž uplatnili důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“). Tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázky aplikace ustanovení § 135 obchodního zákoníku a dále ustanovení § 1 odst. 2 a § 6 a § 28 daňového řádu. Nesouhlasí rovněž s možností založit individuální právo či povinnost výzvou ručiteli podle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelé se domnívají, že daňový řád, jakožto předpis veřejného práva, nelze aplikovat v soukromém právu.

Dále stěžovatelé polemizují s hodnocením skutkových okolností případu, a to především v tom směru, že je jim vytýkána „solidarita z práva vyplývajícího“, a to bez jakýchkoliv relevantních důvodů. Správní řízení bylo vadné a byla porušena zásada dvojinstančnosti správního řízení, navíc je správní rozhodnutí nepřezkoumatelné pro absenci odůvodnění namítaných skutečností. Stěžovatelé rovněž namítají, že nebyly splněny podmínky pro spojení věci a výraz takového procesního pochybení lze tak shledávat i v nedostatečném odůvodnění kasační stížnosti. Stěžovatelé navrhuji napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

Stěžovatelé požádali o přiznání odkladného účinku. Jejich návrhu Nejvyšší správní soud usnesením č. j. 5 Afs 33/2005 - 70 a č. j. 5 Afs 26/2005 - 73 ze dne 25. 8. 2005 vyhověl. Výrokem II. citovaných usnesení pak řízení o kasačních stížnostech přerušil. Usneseními ze dne 1. 4. 2008 č. j. 5 Afs 33/2005 - 93 a č. j. 5 Afs 26/2005 - 93 Nejvyšší správní soud rozhodl v řízení pokračovat a současně stěžovatele vyzval, aby ve lhůtě 1 měsíce specifikovali důvody podání kasačních stížností.

Stěžovatelům, resp. jejich právnímu zástupci byla výše uvedená usnesení doručena dne 7. 4. 2008. Kasační stížnosti stěžovatelé k výzvě soudu doplnili po uložené lhůtě, elektronicky bez platného elektronického podpisu, dne 8. 5. 2008, soudu byla písemná doplnění doručena dne 9. 4. 2008. Stěžovatelé brojí proti závěru soudu o tom, že námitka příslušnosti obecného soudu v nalézacím řízení není důvodná a že objektivně existoval u společnosti stěžovatelů konkurzní stav. Dle stěžovatelů nelze na pouhé existenci výzvy založit vznik ručitelské povinnosti. Dále stěžovatelé namítají, že krajský soud odmítl námitky směřující k neexistenci pohledávky (zaniklé splněním a započtením), odůvodnění opřel o evidenci správce daně. Vadný je dle stěžovatelů názor, že ručení vzniká za veškeré závazky společnosti. Stěžovatelé poukazují v této souvislosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které, pokud jde o ručení za konkrétní daňovou pohledávku, potom toliko za její zaplacení bez ohledu na to, zda platba byla použita na zaplacení předchozí dlužné daňové povinnosti. Nelze taktéž přisvědčit ani povinnosti ručení za zaplacení daňového penále, byla-li platba daně použita správcem daně na předchozí daňový nedoplatek. Vadný je taktéž závěr soudu o solidaritě ručitelů. Stěžovatelé zmiňují, že v době rozhodování ve věci bylo jiným ručitelem plnění v exekuci poskytnuto zcela, tedy povinnost přezkoumávána v tomto řízení již zanikla. Stěžovatelé dále odkazují na obsah žalob.

Žalovaný ve vyjádřeních ke kasační stížnosti toliko odkazuje na obsah rozhodnutí, která v této věci vydal a navrhl kasační stížnosti zamítnout.

Z obsahu správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelé byli v rozhodné době jednatelem (žalobce od 10. 11. 1993 do 18. 8. 2000, žalobkyně od 12. 8. 1992 do 28. 8. 2000) obchodní společnosti ATLANTIC, s. r. o. (od 24. 9. 2001 byla tato společnost zapsána pod novým názvem ACROPOL, spol. s r. o.), a tato obchodní společnost byla k 31. 12. 1999 v úpadku.

Finanční úřad v Pardubicích shora specifikovanými rozhodnutími ze dne 2. 9. 2003 - výzvou dle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu – stěžovatele vyzval k zaplacení daňových nedoplatků za daňového dlužníka ACROPOL, spol. s r. o. ve výši 274 084 Kč, a to na základě ručení ve smyslu ustanovení § 135 odst. 2 a § 193 odst. 2 obchodního zákoníku. Proti tomuto rozhodnutí podali stěžovatelé odvolání, v němž namítali, že nejsou ručiteli ani jednatelem daňového dlužníka. Ručení podle citovaných ustanovení obchodního zákoníku je sankční povahy, závislé na právní povinnosti, jejíž existenci lze osvědčit pouze v nalézacím soudním řízení, tedy nikoliv úsudkem správce daně. Navíc, aplikace ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu platí jen tam, kde hmotné daňové právo zakládá ručitelství, a nikoliv tam, kde o ručení je třeba rozhodnout. Skutečnosti uvedené v odůvodnění předmětné výzvy nejsou správné, daňový dluh již byl zaplacen, takže daňová pohledávka neexistuje. Žalovaný odvolání stěžovatelů zamítl, vycházel ze znění ustanovení § 193 obchodního zákoníku, podle něhož platilo, že představenstvo je povinno podat bez zbytečného odkladu návrh na prohlášení konkursu na společnost, jestliže jsou splněny podmínky stanovené zvláštním zákonem. „Zaviněné porušení této povinnosti členem představenstva má za následek jeho ručení za závazky společnosti, které vznikly po dni, kdy představenstvo povinnost porušilo.“ Zvláštním zákonem je míněn zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání. Žalovaný má za to, že nezbytnou podmínkou vzniku ručitelství odpovědnosti není rozhodnutí příslušného orgánu o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin či přestupek spočívající v zaviněném porušení povinnosti podat návrh na prohlášení konkursu. Proto žalovaný dospěl k závěru, že otázka vzniku ručitelství povinnosti patří mezi předběžné otázky (§ 28 daňového řádu), o nichž si správce daně může činit vlastní úsudek, přičemž v této konkrétní věci bylo prokázáno, že jednatelem daňového dlužníka muselo být známo, že jsou splněny zákonné podmínky pro podání návrhu na prohlášení konkursu. Krajský soud v Hradci Králové spojil řízení o žalobách stěžovatelů ke společnému projednání a napadeným rozsudkem tyto zamítl. Proti rozsudku podali stěžovatelé včas kasační stížnosti.

Jak již bylo výše uvedeno, dne 1. 4. 2008 byli stěžovatelé Nejvyšším správním soudem vyzváni, aby ve lhůtě 1 měsíce specifikovali důvody podání kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud dále posuzoval, zda k důvodům kasační stížnosti poprvé uvedeným v jejím doplnění lze přihlídnout a dospěl k závěru, že nikoli.

Dle § 106 odst. 2) musí být kasační stížnost podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí, a bylo-li vydáno opravné usnesení, běží tato lhůta znovu od doručení tohoto usnesení. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Dle odst. 3) nemá-li kasační stížnost všechny náležitosti již při jejím podání, musí být tyto náležitosti doplněny ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. Jen v této lhůtě může stěžovatel rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody. Tuto lhůtu může soud na včasnou žádost stěžovatele z vážných důvodů prodloužit, nejdéle však o další měsíc.

Stěžovatelům byly výzvy k doplnění důvodů kasačních stížností doručeny dne 7. 4. 2008. Stěžovatelé ve lhůtě uložené výzvou kasační stížnost nedoplňovali. Doplnění byla soudu zaslána elektronickou poštou datována dne 8. 5. 2008, doručena dne 9. 5. 2008. Písemné vyhotovení doplnění kasačních stížností pak soud obdržel dne 9. 5. 2008.

Zásadu koncentrace řízení o kasační stížnosti pro ty případy, kdy je stěžovatel dle § 106 odst. 3 s. ř. s. vyzván k doplnění kasační stížnosti podpořil taktéž Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05. Dle nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 138/06 ze dne 10. srpna 2006 „v případech, kdy je stěžovatel vyzván k doplnění náležitostí kasační stížnosti postupem dle § 106 odst. 3 s. ř. s., může rozšířit kasační stížnosti na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody jen ve lhůtě jednoho měsíce v tomto ustanovení zakotvené, pokud nebyla na včasnou žádost stěžovatele z vážných důvodů soudem prodloužena“.

Nejvyšší správní soud se nemohl zabývat námitkami uvedenými až v doplnění kasačních stížností směřujícími k neexistenci pohledávky, námitkou rozsahu ručení a ručení za daňové penále, neboť tyto nebyly včas uplatněny kasačními stížnostmi a nebyly uplatněny ani žalobami, takže jejich projednání bránil i § 104 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud tak s ohledem na shora uvedené přezkoumal napadený rozsudek pouze z důvodů řádně a včas uplatněných v kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přerušil řízení o kasačních stížnostech, protože byl Ústavnímu soudu podán návrh na (nejprve) zrušení ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu (sp. zn. Pl. ÚS 30/05) a (později) na vyslovení protiústavnosti tohoto ustanovení (sp. zn. Pl. ÚS 72/06).

Ústavní soud v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 (in: www.nalus.usoud.cz), rozhodl, že ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. bylo v rozporu s čl. 1, čl. 11 odst. 1, čl. 36 odst. 1 a 2, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 a čl. 13 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Návrh na vyslovení protiústavnosti zbytku ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu zamítl jako nedůvodný.

Z odůvodnění tohoto nálezu Ústavního soudu je relevantní zejména následující argumentace.

„Daňový nedoplatek jsou 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 (ustanovením § 7 odst. 2 daňového řádu je dokonce začleňován mezi „třetí osoby“ na stejnou pozici jako kupř. svědek, znalec aj.). Ručitelé se ani nedoručují platební výměr či jiné rozhodnutí, kterým byla daňová povinnost předepsána k přímému placení. Teprve doručením „ručitelské výzvy“ dle napadeného ustanovení 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“). ...

Nelze tak než dovodit, že zákonodárce v napadeném ustanovení věta třetí anuloval právo ručitele domáhat se ochrany svých práv u soudu či jiného orgánu ve všech případech s výjimkou tří výslovně uvedených, a tím tedy ústavně zaručené základní právo v těchto případech popřel. V případě daňových ručitelů, kteří by se chtěli domáhat ochrany svého práva s tvrzením, že bylo porušeno jinak, než že by jim byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli nejsou ručiteli, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, tak došlo postupem zákonodárce k vyloučení této kategorie subjektů z práva domáhat se ochrany svého práva u soudu či jiného orgánu. Ručitel zjevně nemůže dle ust. § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu v tehdejší znění namítat kupříkladu skutečnosti ovlivňující podstatu a výši jeho daňové povinnosti, nemůže tedy odporovat, že daň neměla být stanovena (daňovému dlužníku) vůbec, měla být stanovena jiné osobě, byla stanovena v nesprávné výši apod. Úmyslem (protiústavním) zákonodárce evidentně bylo takovým omezením odvolacích námitek proti „ručitelské výzvě“ vyloučit, aby rozhodováním o odvolání podle § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu bylo v relaci k daňovému ručiteli suplováno „daňové nalézací řízení“, které již předtím proběhlo, a aby tak v podstatě neformálně probíhalo dvakrát. ...

Právní řád však s ohledem na napadené ustanovení věta třetí neobsahuje účinný právní prostředek nápravy ve vztahu k porušení práva daňového ručitele na pokojné užívání majetku, neboť prostřednictvím odvolání proti „ručitelské výzvě“ je možné věcně posoudit jen obsah tvrzení o porušení práva ručitele tím, že mu byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli není ručitelem, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, a tak lze adekvátně napravit jen takové porušení práva daňového ručitele dle čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě. Jinými slovy, prostřednictvím institutu odvolání dle ust. § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu nelze dosáhnout účinné nápravy všech situací porušení práva ručitele na pokojné užívání majetku, a takový instrument proto nelze považovat za „účinný“ ve smyslu čl. 13 Úmluvy, protože nelze než konstatovat, že napadené ustanovení věta třetí je i též v rozporu s citovaným článkem Úmluvy. ...

Zákonodárce v ust. § 57 odst. 5 věta třetí cit. zákona anuloval právo ručitele na soudní přezkoumatelnost rozhodnutí týkajících se jeho základních práv ve všech situacích, s výjimkou tří výslovně uvedených, a tím tedy ústavně zaručené základní právo v těchto případech popřel. U daňových ručitelů, kteří by se domáhali soudní nápravy v případě, že bylo porušeno jejich základní právo jinak, než že by jim byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek, ačkoli nejsou ručiteli, ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo již bylo zapláceno, tak došlo postupem zákonodárce k vyloučení této kategorie subjektů z práva dle čl. 36 odst. 2 Listiny. ...

Z principu rovnosti se však podává, že pokud má mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník - tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně - nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý odůvodnit nerovnost v přístupu k daňovému dlužníku a ručiteli tak, jak je shora popsána (mají k dispozici diametrálně kvalitativně odlišné prostředky k obraně před totožnou povinností - rozsah uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti rozhodnutí o daňové povinnosti v relaci k jeho osobě je věcně dosti omezen). ...

Ručení není přitom 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, jehož kořeny sahají hluboko do dávno minulých let a jsou prosáklé římskoprávní tradicí, uchopenou a zpracovávanou různými směry a školami v průběhu recepce římského práva. Ručení tedy nemá původ ve finančním právu a už vůbec ne v českém daňovém řádu. Jednou ze základních zásad soukromého institutu ručení je, že ručitel může proti věřiteli uplatnit všechny námítky, které by měl proti věřiteli dlužník (§ 548 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník). ... Ostatně, zde je třeba připomenout, že v moderním právním pojetí již není hranice mezi právem veřejným a soukromým chápána tak ostře, jako v době minulé, takže soukromoprávní prvky lze mnohdy vysledovat i v právním vztahu v zásadě veřejnoprávním a naopak. ... Pokud v civilním právu, kde se uplatňuje ručení smluvní, není stanoveno žádné omezení uplatnitelných námitek

ručitelem, lze dovést logickým argumentem a maiori ad minus, že tím spíše tak výrazná restrikce uplatnitelných námitek nemá mít místo ve vztahu k ručení zákonnému.“

V nyní projednávané věci je především zjevné, že došlo k aplikaci ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu v relevantním znění. Protože věta třetí tohoto ustanovení byla Ústavním soudem shledána protiústavní, je zřejmé, že pokud by byla aplikována v neprospěch stěžovatelů a stěžovatelé by se proti tomu v kasační stížnosti bránili, musel by být napadený rozsudek krajského soudu zrušen. Tak tomu však v projednávaných věcech není.

Obsahem této věty je následující text: „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 zapláceno.“ Právě v redukci možných odvolacích námitek shledal Ústavní soud její protiústavnost. Jinak řečeno - vycházejí ze zásady „právo náleží bdělým“ – kasační stížnost by byla nutně úspěšná tehdy, pokud by bylo rozhodnuto v neprospěch stěžovatele (též) v důsledku nevypořádání se s jeho odvolacími námitkami, překračujícími jejich rozsah vymezený právě citovaným ustanovením (viz např. rozsudek sp. zn. 5 Afs 7/2005, in: www.nssoud.cz). Zbývající část ustanovení § 57 odst. 5 totiž Ústavní soud protiústavní neshledal, takže samotnou skutečnost, že podle něj bylo postupováno, nelze považovat za vadnou.

V daném případě nicméně z obsahu odvolání stěžovatelů proti předmětné výzvě plyne, že se stěžovatelé přesně řídili rozsahem odvolacích námitek ve smyslu třetí věty citovaného zákonného ustanovení. To znamená, že namítli, že nejsou ručiteli a že již bylo zapláceno. Za této situace předmětné ustanovení nebylo na případ stěžovatelů aplikováno způsobem, který by je jakkoliv mohl zasáhnout na jejich právech. V tomto směru proto kasační stížnosti nemohly být shledány důvodnými.

Stěžovatelé v kasační stížnosti namítali nesprávnou aplikaci ustanovení § 135 obchodního zákoníku ve vztahu k daňovému řádu, výklad ustanovení § 28 daňového řádu (předběžná otázka) a také rozporovali možnost založit individuální právo ručiteli výzvou podle ustanovení § 57 odst. 5 cit. zákona. Dále stěžovatelé namítali nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelé rovněž namítají, že nebyly splněny podmínky pro spojení věci a výraz takového procesního pochybení lze tak shledávat i v nedostatečném odůvodnění kasační stížnosti

Nejvyšší správní soud posuzoval důvodnost kasační stížnosti dle níže uvedených zákonných ustanovení.

Dle § 135 odst. 1 obchodního zákoníku jsou jednatele povinni zajistit řádné vedení předepsané evidence a účetnictví, vést seznam společníků a informovat společníky o záležitostech společnosti.

Dle odstavce druhého se ustanovení § 193 odst. 2, § 194 odst. 2 první věta, odst. 4 až 7 a § 196a použijí obdobně.

Dle § 193 odst. 2 obchodního zákoníku je představenstvo je povinno podat bez zbytečného odkladu příslušnému soudu návrh na prohlášení konkursu na společnost, jestliže jsou splněny podmínky stanovené zvláštním zákonem. Zaviněné porušení této povinnosti členem představenstva má za následek jeho ručení za závazky společnosti, které vznikly po dni, kdy představenstvo povinnost porušilo.

Nejvyšší správní soud ve skutkově obdobné věci sp. zn. 2 Afs 108/2005 (předmětem řízení o kasační stížnosti byl rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, jímž tento zamítl žalobu jednoho z jednatelů společnosti stěžovatelů) dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Od závěrů rozhodnutí 2 Afs 108/2005 - 120 ze dne 31. 3. 2008 se není důvodu odchýlit ani v projednávané věci.

„K námitce nemožnosti založit individuální právo či individuální povinnost ručiteli výzvou podle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu a také k vymezení daňového subjektu podle ustanovení § 6 stejného zákona Nejvyšší správní soud konstatuje, že k této otázce se dostatečně vyslovil již Ústavní soud ve shora citovaném nálezu. Z důvodu stručnosti proto nezbyvá než zopakovat, že se jedná o institut zvláštního zákonného ručení upravený 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. Doručením této výzvy začíná pro daňového ručitele daňové řízení, přičemž se však současně dostává do postavení subjektu, kterému je uložena platební povinnost. Tato výzva tak představuje rozhodnutí, které má hmotněprávní důsledky. Je dobré rovněž připomenout, že stejný názor zastává dlouhodobě také Nejvyšší správní soud, který např. v rozsudku č. j. 2 Afs 28/2003 - 48 (in: č. 187/2004 Sb. NSS) konstatoval, že „v řízení o splnění daňové povinnosti daňovým ručitelem je třeba odlišovat dva druhy výzev. První (§ 57 odst. 5 daňového řádu), proti níž se může ručitel odvolat proto, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu anebo že již byla požadovaná částka zaplacená. Doručením této výzvy se daňový ručitel stává daňovým dlužníkem, jemuž vzniká platební povinnost; tato výzva je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., kterou lze po vyčerpání opravných prostředků vlastních daňovému řízení napadnout správní žalobou. Druhým typem výzvy je výzva k ubrání daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která má již jen povahu procesního úkonu adresovaného daňovému dlužníku s přesně stanovenou daňovou povinností; tato výzva proto nepodléhá přezkumu ve správním soudnictví.“

Lze proto uzavřít, že tato námitka je nedůvodná, jelikož předmětná výzva představuje vrchnostenský akt (rozhodnutí), zakládající vztah ke správci daně, jejím doručením se totiž ručitel stává daňovým subjektem a obsahem tohoto vztahu jsou samozřejmě (především) povinnosti.“

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatele k výkladu ustanovení § 135 a souvisejících obchodního zákoníku. Stěžovatelé nesouhlasí s možností aplikace daňového řádu na povinnosti plynoucí ze soukromého práva, přičemž správní orgán ani soud nejsou oprávněni učinit si úsudek o tom, zda vznikla soukromoprávní povinnost či nikoliv.

Taktéž tuto námitku řešil Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí 2 Afs 108/2005 - 150 a dospěl k závěru, že „stěžovatelova úvaha je chybná, a to ze dvou důvodů. Předně, je bytostně založena na apriorním odlišení veřejného a soukromého práva, které vnímá jako dva „oddělené světy“. Tuto představu má však zdejší soud za překonanou a neodpovídající realitě. Vnitrostátní právo totiž není možno nablížit jako na dva izolované systémy, u nichž je vyloučen jejich vzájemný přesah. Pro stručnost je možno příkladmo poukázat na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 445/2000 anebo sp. zn. I. ÚS 429/2001 (in: www.nalus.usoud.cz), a na rozsudky zdejšího soudu sp. zn. 2 Afs 81/2004 či sp. zn. 5 Afs 138/2004.

Druhý důvod chybnosti této úvahy spočívá v tvrzení, že v projednávaném případě byl daňový řád aplikován na oblast práva soukromého, přičemž daňové předpisy lze aplikovat jen tam, kde jde o povinnost plynoucí z veřejného práva. Jak je totiž zřejmé již z předchozí rekapitulace věci, ve skutečnosti se od počátku jedná o veřejnoprávní povinnost, konkrétně o povinnost zaplatit přesně specifikovanou daň z přidané hodnoty. Skutečnost, že se stěžovatelé nacházejí ve vztahu k daňovému subjektu ATLANTIC, s. r. o. (později ACROPOL, spol. s r. o.) v ručtelském vztahu, založeném obchodním zákoníkem a nikoliv zákonem z oblasti veřejného práva, zdejší soud nepovažuje za rozhodující. Rozhodující je existence ručtelského vztahu a daňové povinnosti. Jinak řečeno, je třeba odlišovat soukromoprávní povahu ručtelského vztahu od veřejnoprávní

povinnosti, kterou je nesporně povinnost platit daně. I tento příklad tedy názorně ukazuje logickou provázanost veřejného a soukromého práva. Naopak úvahy stěžovatele považuje Nejvyšší správní soud za - ve svých možných důsledcích - až absurdní. Znamenaly by totiž, že soukromoprávní ručitelství by mohlo být naplněno toliko v oblasti soukromoprávních závazků a pokud by se jednalo o závazky veřejnoprávní, musel by být tento vztah znovu či jaksi zplášt' opětovně vytvořen. Tím by však nedošlo k ničemu jinému než ke značně neracionální duplicitě.“

V nyní projednávané věci bylo v daňovém řízení postaveno najisto, že stěžovatelé zastávali funkci jednatelů předmětné společnosti a zároveň, že nejpozději k 31. 12. 1999 se tato společnost nacházela v úpadku formou předlužení. Stěžovatelé proti těmto skutkovým závěrům neuvedli žádné konkrétní námitky a nikterak ani nezpochybnili zaviněné porušení předmětné povinnosti podat návrh na prohlášení konkursu, když toliko zcela obecně nesouhlasili s hodnocením skutkového stavu. Nad rámec potřebného odůvodnění Nejvyšší správní soud uvádí, že v doplnění kasačních stížností stěžovatelé k závěru krajského soudu o tom, že ve společnosti stěžovatelů objektivně existoval konkursní stav, namítali, že tento závěr je skutkově vadný, neboť takovýto stav neexistoval. Ručení není dle stěžovatelů založeno na předpokládané povědomosti o splnění podmínek pro podání návrhu na prohlášení konkursu, ale na objektivně existujícím konkursním stavu a teprve poté na úsudku, zda člen statutárního orgánu zavinil právní porušení povinnosti. Ani v doplnění kasačních stížností, mimo vyjádření nesouhlasu s posouzením žalovaného a krajského soudu, stěžovatelé nespécifikovali, proč mají za to, že konkursní stav neexistoval, když žalovaný svůj závěr o jeho existenci založil na zjištění, že společnost stěžovatelů se nacházela v rozhodné době v úpadku, neboť měla více než dva věřitele, jejichž splatné pohledávky ve výši 175 mil. mnohonásobně převyšovaly hodnotu majetku společnosti.

Stěžovatelé nikterak blíže nekonkretizovali ani svá tvrzení, že rozhodnutí správních orgánů jsou nesrozumitelná a nedostatečně odůvodněná.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku nemožnosti aplikace § 28 daňového řádu, podle něhož „vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení.“ Protože v daném případě je zcela zřejmé, že o existenci ručitelství, založeného přímo obchodním zákoníkem, se nevydává žádné formální rozhodnutí, nevidí zdejší soud ve shodě s krajským soudem žádný přesvědčivý důvod (a nenabízí ho ani stěžovatelé), proč by tato otázka nemohla být řešena podle citovaného zákonného ustanovení. Navíc v projednávané věci žalovaný, byť odkázal na § 28 daňového řádu, provedl ve věci dokazování, přičemž popsal a zhodnotil shromážděný důkazní materiál a jeho závěry plně odůvodňují aplikaci ustanovení § 193 obchodního zákoníku. Stěžovatelé tak tímto postupem nemohli být kráceni na svých právech, neboť měli možnost proti závěrům žalovaného brojit v průběhu daňového řízení.

Nejvyšší správní soud nemohl taktéž přisvědčit námitce zpochybňující solidaritu ručitelů.

Ustanovení § 193 odst. 2) obchodního zákoníku výše citované vyvozuje odpovědnost vůči každému členovi představenstva, který zaviněně poruší povinnost zde zakotvenou. Odpovědnost za plnění povinnosti podat návrh na konkurs, jsou-li pro to splněny podmínky, nelze interpretovat v případě kolektivních orgánů jinak, než jako odpovědnost jeho členů. Jde o solidární závazek všech takto povinných osob.

Pokud stěžovatelé namítali, že nebyly splněny podmínky pro spojení věci v řízení před krajským soudem, nelze s nimi souhlasit. Taktéž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že projednávané věci spolu skutkově souvisí a aplikace ustanovení § 39 s. ř. s. tak byla v řízení před krajským soudem na místě. Nadto Nejvyšší správní soud připomíná, že rozhodnutí o spojení věci je rozhodnutím, jímž se upravuje vedení řízení a proti tomuto je kasační stížnost nepřipustná [§ 104 odst. 3 písm. b), § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Lze proto uzavřít, že Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal naplnění žádného z namítaných důvodů kasačních stížností ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), c), d) s. ř. s. Proto kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelé, kteří neměli v tomto soudním řízení úspěch, nemají právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

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

V Brně dne 27. června 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu