



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 žalobce **Ing. P. S.**, zastoupeného advokátem JUDr. Josefem Novákem, se sídlem Praha 3 – Vinohrady, Přemyslovská 11/2346, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2004, č. j. 9 Ca 16/2003 – 32,

t a k t o :

- I.** V řízení **se pokračuje.**
- II.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále také stěžovatel) se kasační stížností domáhá zrušení výše označeného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. FR 7956/15/02 ze dne 14. 11. 2002.

Rozhodnutím žalovaného bylo podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“), k odvolání stěžovatele změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu Jižní Město č. j. 90742/02/011941/6341 ze dne 17. 6. 2002 – výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem

ve věci daně z přidané hodnoty, a to tak, že ve výrokové části se vypouští položky č. 2, 3, a 4 a celková výše nedoplatku se snižuje z částky 271 908,40 Kč na částku 23 156,40 Kč.

Ze správního a soudního spisu lze zjistit, že stěžovatel byl jedním ze společníků obchodní společnosti CT + AUVIEX, spol. s r. o., která měla nedoplatky na dani z přidané hodnoty v celkové výši 271 908,40 Kč. Stěžovatel byl ručitelem za daňový nedoplatek na dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 1999 se splatností 25. 1. 2000. Dle výpisu z obchodního rejstříku v době rozhodování správce daně činil vklad stěžovatele 33 000 Kč, přičemž splaceno bylo 16 500 Kč. Správce daně daňového dlužníka vyzval stěžovatele jakožto ručitele výzvou č. j. 90742/02/011941/6341 ze dne 17. 6. 2002 podle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu, k úhradě částky 16 500 Kč. Tato částka představovala stěžovatelův zapsaný nesplacený vklad v obchodním rejstříku jako společníka obchodní společnosti daňového dlužníka.

Stěžovatel podal proti výzvě správce daně odvolání a po rozhodnutí žalovaného o odvolání podal k městskému soudu žalobu.

Městský soud žalobu napadeným rozsudkem zamítl, když neshledal důvodné žalobní námítky stěžovatele ohledně otázky ručení stěžovatele za neuhrazený doplatek vkladu a otázky, že stěžovatel není ručitelem z titulu promlčení úhrady vkladu.

Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel kasační stížnost. Řízení o ní Nejvyšší správní soud přerušil podle § 48 odst. 2 písm. f) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále „s. ř. s.“) z důvodu předložení Ústavnímu soudu vyřešení otázky protiústavnosti ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu. Ústavní soud o tomto návrhu již rozhodl.

Nejvyšší správní soud proto v dané věci pokračuje v řízení.

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.

Ve věci nyní projednávané došlo k aplikaci ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu v relevantním znění. Tím, že se Ústavní soud ztotožnil s názorem Nejvyššího správního soudu o protiústavnosti ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu v relevantním znění, zprostil jej povinnosti jeho aplikace. To konkrétně znamená, že jakkoliv platí obecná zásada, podle níž zrušovací nálezy Ústavního soudu mají v řízení o kontrole norem účinky ex nunc a nikoliv ex tunc, a také, že Ústavní soud není oprávněn zrušit již neplatný právní předpis (§ 66, § 67 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu), představuje vyslovení interpretativního výroku Ústavním soudem o protiústavnosti právního předpisu překážku jeho aplikace v těch případech, kdy by ještě tato aplikace připadala v úvahu. Jinak řečeno, citovaný nálezy Ústavního soudu sice nemůže vyvolat možnost opětovného otevření těch případů, které již byly pravomocně ukončeny; zároveň však platí, že právní názor v něm obsažený nelze opomenout tehdy, pakliže se jedná o řízení dosud neskončená, a to i včetně těch řízení, která dobíhají u správních soudů. V těchto případech má (pouhý) interpretativní výrok Ústavního soudu pro aplikační praxi v podstatě stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis.

V dalším řízení tak již nelze aplikovat protiústavní ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu, což se však v projednávané věci při přezkoumání napadeného rozhodnutí městského soudu vzhledem k obsahu rozhodnutí správce daně i městského soudu a námítkám

stěžovatele týkajícím se otázky ručitelství stěžovatele za neuhrazený doplatek vkladu a otázky, že stěžovatel není ručitelem z titulu promlčení úhrady vkladu, nijak neprojeví.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel rozhodnutí městského soudu vytýká nesprávné právní hodnocení vzniku a trvání povinnosti ručit za daňový nedoplatek plátce – obchodní společnosti CT + AUVIEX spol. s r. o. (dále „daňový dlužník“) z titulu účasti stěžovatele jako společníka ve společnosti s ručením omezeným daňového dlužníka. Správní orgán ani městský soud dle stěžovatele neakcentovaly zásadu derogace účinnosti simulovaných právních úkonů obsažených v ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, které upřednostňuje skutkový stav před stavem formálně právním, což znamená, že správce daně při zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení či vybírání daně nepřihlíží k zastřeným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečnosti. Správce daně je takto povinen postupovat vždy, tzn. nikoliv jen tehdy, je-li takové posouzení v neprospěch daňového subjektu, ale také tehdy, vede-li takovéto posouzení k jeho zvýhodnění (viz. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2004, č. j. 4 Afs 20/2003 - 160). Z citace rozhodnutí vyplývá, že se tento způsob posuzování skutečností podle ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu měl vztahovat i na daňového ručitele – stěžovatele, to se však nestalo. Správce daně i soud se spokojili s konstatováním, že správce daně vycházel ze zápisu v obchodním rejstříku.

Stěžovatel se domnívá, že správce daně zde nemohl být v dobré víře v zápis skutečností zapsaných v obchodním rejstříku, když mu bylo zřejmé a bylo mu předloženo potvrzení společnosti dlužníka, že dané vklady byly splaceny. Nad to pro účinnost splacení vkladů na základní kapitál společnosti nebyl třeba v tehdejší době zápis do obchodního rejstříku a tento zápis měl pouze deklaratorní účinky. Správce daně i soud měl vzít v potaz skutečný stav věci, který se lišil od formálně právního, tj. zápisu v obchodním rejstříku, na základě prokázaných skutečností, kterými byly potvrzení o splacení části vkladu stěžovatele a z tohoto stavu vycházet. Z tohoto důvodu nemohl správce daně ani soud aplikovat ustanovení § 106 odst. 2 obchodního zákoníku ve znění účinném ke dni 31. 12. 2000.

Dále se stěžovatel domnívá, že městský soud pochybil také v nesprávném posouzení trvání, resp. další existence ručení stěžovatele za daňový nedoplatek daňového dlužníka z důvodu, že ten byl ke dni 2. 10. 2004 vymazán z obchodního rejstříku a jako právnická osoba zanikl. Zánikem daňového dlužníka zanikl i jeho ručitelství vztah, neboť zanikl i předmětný dluh – daňový nedoplatek. Tuto skutečnost byl soud povinen akceptovat z úřední povinnosti, což však neučinil. Rozhodnutí soudu ze dne 22. 12. 2004 (přibližně 2 měsíce po zrušení společnosti daňového dlužníka), je nerespektováním stavu, který měl soud posuzovat nejenom v souvislostech v době vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí, podání žaloby, ale zejména v době vyhlášení předmětného rozhodnutí.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel městskému soudu vytýká, že se neřídil zápisy v obchodním rejstříku, když v době vydání napadeného rozhodnutí soudu bylo již zapsáno, že vklady stěžovatele v obchodním rejstříku jsou splaceny. Tato právní skutečnost byla v obchodním rejstříku vyznačena dne 26. 4. 2003. Soud tak nevycházel ze skutkového stavu, který trval v době vyhlášení předmětného rozhodnutí.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu předpokládá splnění zákonné povinnosti ručení uložené zvláštním hmotně právním předpisem a vydání tzv. ručitelství výzvy ve smyslu ustanovení § 57 odst. 5 daňového

řádu. Ručitelé nejsou ve smyslu daňového řádu a hmotných daňových zákonů solidárními dlužníky spolu s daňovým subjektem, pouze ručí, tedy jsou povinni uhradit cizí dluh v případě, že daňový dlužník svůj závazek včas nesplní. V daném případě byla povinnost ručení dána ustanovením § 106 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění platném v rozhodné době, které stanoví, že společník ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Dle názoru žalovaného jestliže v době rozhodování o výzvě dle § 57 odst. 5 daňového řádu vychází správní orgány ze stavu zápisu v obchodním rejstříku, ze kterého vyplývalo, že společník má splacen svůj vklad pouze částečně a nepřihlíží tak k argumentům společníka, že fakticky již svůj vklad splatil, postupují v souladu se zákonem, neboť pro rozhodování je pro ně závazný zápis v obchodním rejstříku, neboť zápis o splacení vkladu nebo jeho části do obchodního rejstříku je konstitutivní povahy.

Ohledně trvání existence ručitelského dluhu po zániku společnosti žalovaný poukazuje na ustanovení § 311 odst. 2 obchodního zákoníku, podle kterého ručení nezaniká, jestliže závazek zanikl pro nemožnost plnění dlužníka a závazek je splnitelný ručitelem nebo pro zánik právnické osoby, jež je dlužníkem, což platí přiměřeně i pro ručení, které vzniklo na základě zákona (§ 312 obchodního zákoníku).

Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatnil důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a tedy nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí městského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podle obsahu kasační stížnosti stěžovatel namítá také jiné vady řízení před soudem ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Za nesprávně posouzenou právní otázku označil stěžovatel závěr městského soudu ohledně ručení stěžovatele za neuhrazený doplatek vkladu.

Městský soud k otázce ručení stěžovatele za neuhrazený doplatek vkladu uvedl, že pro posouzení zda je stěžovatel ručitelem je podstatné, zda výše nesplaceného vkladu je zapsána v obchodním rejstříku.

Nejvyšší správní soud k posuzované otázce uvádí:

Daňový řád v první větě ustanovení § 57 odst. 5 upravuje, 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.

Z dikce tohoto ustanovení vyplývají dvě podmínky, které musí být splněny proto, aby bylo možno vymáhat daňový nedoplatek z titulu ručení. Daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit ručitelé, pokud jim povinnost ručení ukládá zákon a pokud jsou ke splnění daňové povinnosti vyzváni správcem daně. Zákonem, který ukládá ručiteli povinnost zaplatit daňový nedoplatek v případě, kdy jde o společníka společnosti s ručením omezeným, je zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále „obchodní zákoník“).

Jde tedy o institut 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.

V daném případě byl stěžovatel jako společník daňového dlužníka se zapsanou výší nesplaceného vkladu v obchodním rejstříku ručitelem za daňový nedoplatek daňového dlužníka na dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 1999 se splatností 25. 1. 2000. K plnění této platební povinnosti byl stěžovatel vyzván správcem daně dne 17. 6. 2002.

Obchodní zákoník v ustanovení § 106 odst. 2 upravuje, že společníci ručí společně a nerozdílně za závazky společnosti do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků podle stavu zápisu v obchodním rejstříku. Citované ustanovení § 106 obchodního zákoníku nabylo účinnosti dnem 1. 1. 2001 zákonem č. 370/2000 Sb. a dle přechodných ustanovení tohoto zákona (č. VIII bod 14) se na ručení společníků společností s ručením omezeným použije na závazky vzniklé před účinností tohoto zákona znění dosavadních právních předpisů.

Daňový nedoplatek vznikl dne 25. 1. 2000 a tedy před nabytím účinnosti novely obchodního zákoníku, a proto je v posuzované věci rozhodné znění ustanovení § 106 obchodního zákoníku platného do 31. 12. 2000, dle kterého společník ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku.

Z dikce ustanovení § 106 obchodního zákoníku vyplývá, že rozsah ručení se odvozuje od rejstříkového stavu a faktické splacení vkladu na rozsah ručení nemá vliv.

Obdobně se vyjádřil i Ústavní soud v usnesení sp. zn. I ÚS 323/98: „Podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jsou povinni daňový nedoplatek zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud k plnění této platební povinnosti jsou správcem daně vyzváni. Stěžovatelka je ručitelem na základě ustanovení § 106 obchodního zákoníku, podle něhož společnost s ručením omezeným odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem. Společník ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Ručení společníků je tedy omezené, a to výší nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Jakmile je do obchodního rejstříku pravdivě zapsáno, že společník splatil celý svůj vklad, nebo jeho část, přestává společník ručit za závazky společnosti v rozsahu, v jakém bylo zapsáno splacení vkladu. Z tohoto pohledu je zápis o splacení vkladu nebo jeho části do obchodního rejstříku zčásti konstitutivní, nikoli pouze deklaratorní, jak uvádí stěžovatelka. Je tedy třeba přisvědčit oběma finančním úřadům, které v této záležitosti rozhodovaly, že považovaly za nutné vycházet ze stavu, který byl zapsán v obchodním rejstříku, a nepřiblížily k argumentům stěžovatelky, že fakticky již svůj vklad splatila. V době rozhodování správních orgánů byl pro ně závazný zápis v obchodním rejstříku, ...“

Městský soud v posouzení této právní otázky nepochybil.

Další stížnostní námitka spočívá v tvrzení o povinnosti soudu respektovat z úřední povinnosti stav nejenom v době vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí, podání žaloby, ale zejména v době vyhlášení rozhodnutí městského soudu s ohledem na trvání, resp. další existenci ručení z důvodu zániku právnické osoby daňového dlužníka a jeho výmazu z obchodního rejstříku ke dni 2. 10. 2004.

Mimo výše uvedené stěžovatel jinou vadu řízení před soudem spatřuje také v tvrzení, že se městský soud neřídil zápisy v obchodním rejstříku, když v době vydání napadeného rozhodnutí soudu bylo již zapsáno, že vklady stěžovatele v obchodním rejstříku jsou splaceny, což bylo v obchodním rejstříku vyznačeno dne 26. 4. 2003 a soud tak nevycházel ze skutkového stavu, který trval v době vyhlášení přezkoumávaného rozhodnutí.

Ve správním soudnictví v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu městský soud v souladu s ustanovením § 75 s. ř. s. vychází při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Úkolem správního soudnictví je především ochrana veřejných subjektivních práv. Ochrana před rozhodnutími správních orgánů je založena na principu kasačním, proto soud při přezkoumávání rozhodnutí vychází ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Jen tak může totiž soud zjistit zda správní orgán rozhodl vadně či nikoliv.

Městský soud tak ke skutečnosti vyznačení splacení vkladu stěžovatele v obchodním rejstříku ze dne 26. 4. 2003 vzhledem k době rozhodování správního orgánu nemohl přihlédnout.

Stejně tak zánik právnické osoby daňového dlužníka a její výmaz z obchodního rejstříku téměř 2 roky po vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí není skutečností, kterou měl městský soud respektovat z úřední povinnosti.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že v dané věci neshledal tvrzenou nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ani tvrzenou jinou vadu řízení před soudem.

Po přezkoumání kasační stížnosti napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s.) a žalovanému náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 31. března 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu