



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce **Ing. J. N.**, zastoupeného advokátem JUDr. Jiřím Vsetečkou, se sídlem Orlická 163, Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 1. 2005, č. j. 31 Ca 115/2004 - 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojí žalobce (dále „stěžovatel“), proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 9. března 2004, č. j. 6828/150/2003-Stř. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 20. 8. 2003 (č. j. 149179/03/248940/2632) - výzvě 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.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil 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 daňového řádu. Nesouhlasí rovněž s možností založit

individuální právo či povinnost výzvou ručiteli podle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatel se domnívá, že daňový řád, jakožto předpis veřejného práva, nelze aplikovat v soukromém právu.

Dále stěžovatel polemizuje s hodnocením skutkových okolností případu, a to především v tom směru, že je mu 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.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko odkazuje na obsah rozhodnutí, které v této věci vydal, a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

Z obsahu správního a soudního spisu zejména plyne, že stěžovatel byl jednatelem obchodní společnosti ATLANTIC, s. r. o. (poznámka soudu: od 24. 9. 2001 byla tato společnost zapsána pod novým názvem ACROPOL, spol. s r. o.), a to od 10. 11. 1993 do 28. 8. 2000, a tato obchodní společnost byla k 31. 12. 1999 v úpadku.

Finanční úřad v Pardubicích shora specifikovaným rozhodnutím ze dne 20. 8. 2003 - výzvou dle ustanovení § 57 odst. 5 daňového řádu – stěžovatele vyzval k zaplacení daňových nedoplatků za daňového dlužníka ACROPOL, spol. s r. o. v celkové výši 274 084 Kč, a to na základě ručení ve smyslu ustanovení § 135 odst. 2 a § 193 odst. 2 obchodního zákoníku.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, v němž namítl, že není ručitelem 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 v odůvodnění výše označeného rozhodnutí ze dne 9. 3. 2004 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 jednatelům daňového dlužníka muselo být známo, že jsou splněny zákonné podmínky pro podání návrhu na prohlášení konkursu.

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností zamítl žalobu stěžovatele brojící proti citovanému rozhodnutí žalovaného.

V.

Usnesením ze dne 15. 2. 2006, č. j. 2 Afs 108/2005 - 71, Nejvyšší správní soud přerušil řízení o kasační stížnosti, 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).

VI.

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, ke 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.). Ručitel se ani nedoručuje 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 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, jebož 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 námitky, 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 dovodit logickým argumentem a maiori ad minus, že tím spíše tak výrazná restrikce uplatnitelných námitek nemá mít místo ve vztahu k ručení zákonnému.“

VII.

VIIa)

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 stěžovatele a stěžovatel by se proti tomu v kasační stížnosti bránil, musel by být napadený rozsudek krajského soudu zrušen. Tak tomu však v daném případě 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 proti předmětné výzvě, podaného dne 9. 9. 2003, toliko plyne, že se stěžovatel přesně řídil rozsahem odvolacích námitek ve smyslu třetí věty citovaného zákonného ustanovení. To znamená, že namítl, že není ručitelem a že již bylo zapláceno. Za této situace předmětné ustanovení nebylo na případ stěžovatele aplikováno způsobem, který by ho jakkoliv mohl zasáhnout na jeho právech. V tomto směru proto kasační stížnost nemohla být shledána důvodnou, a to ostatně také proto, že v ní ani sám stěžovatel proti aplikaci tohoto zákonného ustanovení nikterak nebrojí.

Nejvyšší správní soud se proto v dalším koncentroval na otázku, zda byly uplatněné odvolací a následně žalobní námitky vypořádány řádným, přesvědčivým a zákonným způsobem.

VIIb)

K tomu je především vhodné uvést, že stížnostní argumentace se týká aplikace ustanovení § 135 obchodního zákoníku ve vztahu k daňovému řádu, výkladu ustanovení § 28 daňového řádu (předběžná otázka) a také možnosti založit individuální právo ručiteli výzvou podle ustanovení § 57 odst. 5 cit. zákona. Dále stěžovatel namítá nepřekoumatelnost rozhodnutí žalovaného.

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 nezbývá 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 zaplácena. 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 vlastním 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 přezkoumání 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. S opačným názorem, který však stěžovatel pohříchu vůbec nijak argumentačně nepodložil, se proto Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatele k výkladu ustanovení § 135 a souvisejících obchodního zákoníku. K tomu je nutno zopakovat, že ani tato námitka není argumentačně podložena: stěžovatel totiž toliko 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.

K tomu je především nutno uvést, 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 nahlížet 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 za zdaňovací období března, června a listopadu roku 2000 a března, dubna, května, července a srpna roku 2001 a dále penále z této daně. Skutečnost, že se stěžovatel nachází ve vztahu k daňovému subjektu ATLANTIC, s. r. o. (později ACROPOL, spol. s r. o.) v ručitelském vztahu, založeném obchodním zákoníkem a nikoliv zákonem z oblasti veřejného práva, zdejší soud nepovažuje za rozhodující. Rozhodující je existence ručitelského vztahu a daňové povinnosti. Jinak řečeno, je třeba odlišovat soukromoprávní povahu ručitelského vztahu od veřejnoprávní povinnosti, kterou je nesporně povinnost platit daň. 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 ručitelský vztah by mohl být naplněn toliko v oblasti soukromoprávních závazků a pokud by se jednalo o závazky veřejnoprávní, musel by být tento vztah znovu či jaksi zvlášť opětovně vytvořen. Tím by však nedošlo k ničemu jinému než ke značně neracionální duplicitě.

Co se týká samotné aplikace ustanovení § 135 obchodního zákoníku v relevantním znění, je vhodné ocitovat, že podle něj bylo „*představenstvo 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.*“ V nyní projednávaném případě bylo v daňovém řízení postaveno najisto, že stěžovatel v letech 1993 až 2000 zastával funkci jednatele předmětné společnosti a zároveň že nejpozději k 31. 12. 1999 se tato společnost nacházela v úpadku formou předlužení. Stěžovatel proti těmto skutkovým závěrům neuvedl žádné konkrétní námitky a nikterak ani nezpochybnil zaviněné porušení předmětné povinnosti podat návrh na prohlášení konkursu, když toliko zcela obecně nesouhlasil s hodnocením „skutku a jeho podstaty“. Nikterak blíže ostatně neozřejmuje ani svoje tvrzení, že rozhodnutí správních orgánů jsou nesrozumitelná a nedostatečně odůvodněná.

Zde je třeba uvést, že kasační stížnost představuje mimořádný opravný prostředek a jejím účelem není doplňovat či nahrazovat řízení předchozí, ať již vedená před správními orgány anebo před krajským soudem. Je proto věcí samotného stěžovatele, jaké námitky uplatní, a tím samozřejmě následně vymezí přezkum, prováděný Nejvyšším správním soudem. Pokud však se kasační stížnost omezí na tak obecná a v podstatě nicneříkající tvrzení, neotevřít stěžovatel zdejšímu soudu procesní prostor pro konkrétní zhodnocení toho, zda došlo ke správnému a dostatečnému důkaznímu řízení a zda na jeho výsledky navazující právní posouzení je či není správné. Lapidárně řečeno, Nejvyšší správní soud nemůže nahrazovat

argumentaci samotného stěžovatele, navíc obligatorně zastoupeného advokátem, a domýšlet za něj relevantní námitky.

Konečně k velmi nesrozumitelně zformulované výhradě ohledně postupu podle ustanovení § 28 daňového řádu Nejvyšší správní soud uvádí, že podle odst. 1 tohoto ustanovení „*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 ručitelského vztahu, založeného přímo obchodním zákoníkem, se nevydává žádné formální rozhodnutí, nevidí zdejší soud ve shodě s krajským soudem žádný přesvědčivý důvod (a nenabízí ho ani stěžovatel), proč by tato otázka nemohla být řešena podle citovaného zákonného ustanovení. Ani této námitce tedy nebylo možno přisvědčit.

VIII.

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

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Hradci Králové náklady řízení nevznikly. Proto 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. Vojtěch Šimíček
předseda senátu