



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **P. S.**, zastoupen JUDr. Radkem Forelem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 220, Napajedla, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 6. 2005, č. j. 30 Ca 114/2001 – 41,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 6. 2005, č. j. 30 Ca 114/2001 – 41, **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 Brně ze dne 24. 6. 2005, č. j. 30 Ca 114/2001 – 41, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 3. 2001, č. j. 4049/00/FR/150, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 5. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) vydané Finančním úřadem v Otrokovicích ze dne 21. 4. 2000, č. j. 22587/00/305960/2797. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že ručitelská povinnost stěžovatele je stanovena zákonem a stěžovatel byl k zaplacení daňového nedoplatku vyzván. Z tohoto důvodu byly splněny obě podmínky vyplývající z ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Zákon jiné podmínky pro oprávnění správce daně vymáhat daňový nedoplatek po ručiteli nestanoví. Tvrzení stěžovatele, že nemá dostatečně efektivní prostředky, aby vymáhal zaplacenou finanční částku za daňového dlužníka po tomto daňovém dlužníkovi, nemá podle krajského soudu žádný význam. V žalobě namítané skutečnosti nemohou povinnost stěžovatele jako ručitele nijak ovlivnit.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel uvedl, že si je vědom, s ohledem na ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) část věty za středníkem zákona č. 357/1992 Sb., ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), svého postavení ručitele. Má však za to, že správce daně jeho postavení ručitele nesmí zneužívat a přenášet na něj plnění povinností za poplatníka daně (převodce nemovitosti), není-li schopen v rámci své zákonné povinnosti zajistit, aby poplatník daně svou daňovou povinnost splnil. Správce daně ve vztahu k poplatníkovi zůstal nečinný, nereagoval na jeho vstup do likvidace a nepostupoval proti němu aktivně ve snaze přimět ho k zaplacení daně. Stěžovateli není ani známo, zda správce daně uplatnil svoji pohledávku za poplatníkem v konkursu, který byl na něj prohlášen. Nebyla-li tedy daň zaplacená poplatníkem, lze to podle stěžovatele přičítat nečinnosti, resp. chybnému postupu, správce daně. Podle stěžovatele tak správce daně svou nečinností v podstatě „zavinil“, že daň nebude daňovým dlužníkem zaplacená. Místo správného postupu zvolil „cestu nejmenšího odporu“ a vyzval k úhradě daňového nedoplatku stěžovatele jako ručitele. Pokud bude muset stěžovatel jako ručitel daň nakonec zaplatit, bude považovat zaplacenou částku za škodu, jež mu vznikla pochybením správce daně. Stěžovatel závěrem konstatoval, že jakkoli je jeho postavení daňového ručitele neoddiskutovatelné, postupem správních orgánů došlo s ohledem na § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k porušení pravidla o rovném postavení účastníků řízení. Z výše uvedených důvodů navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření označilo kasační stížnost za nedůvodnou. Uvedlo, že poplatníku daně (převodci) byla daň z převodu nemovitostí vyměřena platebním výměrem ze dne 30. 8. 1999, avšak nebyla jím ve lhůtě splatnosti uhrazena, a to ani na základě výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterou správce daně vydal 7. 1. 2000. Nato byl výzvou ze dne 21. 4. 2000 vyzván k zaplacení daně z titulu ručitelství stěžovatel, resp. jeho právní předchůdce. Uvedené skutečnosti vyvracejí námitku stěžovatele o nečinnosti správce daně vůči poplatníkovi. Námitky, že finanční ředitelství neprokázalo uskutečnění právně relevantního kroku směřujícího k vymození daně od poplatníka a že neuplatnilo svoji pohledávku za poplatníkem v konkursu, byly podle finančního ředitelství nepřijatelné, protože je stěžovatel uplatnil až v kasační stížnosti a nikoliv už v žalobě, ač tak učinit mohl. K námitce ohledně konkursu navíc finanční ředitelství poznamenalo, že podle jeho aktuálních informací není poplatník v konkursu. K meritu stížní námitky pak uvedlo, že ze žádného ustanovení zákona o správě daní a poplatků či zákona č. 357/1992 Sb. nelze dovodit, že by vymáhání daňového nedoplatku na ručiteli bylo podmíněno jeho vymáháním na poplatníku daně (daňovém dlužníku). Ručení je zajišťovacím instrumentem pro případ, že dlužník nesplní svůj dluh. U daňového ručení pak platí, že správce daně může vyzvat ručitele k zaplacení daňového nedoplatku, tzn. až tehdy, kdy částka daně není uhrazena ve lhůtě splatnosti. Po tomto okamžiku se tedy pro správce daně otevírá možnost požadovat zaplacení daně nejen od daňového dlužníka, ale i od ručitele. Postup správce daně, tj. rozhodování, zda se obrátí na daňového ručitele a případně kdy, je pak veden zásadou vybírat daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy, a povinností volit prostředky umožňující tohoto cíle dosáhnout. Podle finančního ředitelství je daňové ručitelství výhodou pro správce daně, která mu dává možnost obrátit se za stanovených podmínek nejen na dlužníka, ale i na další osobu (ručitele). Zákon o správě daní a poplatků, ani jiný právní předpis však neumožňují, aby se ručitel své povinnosti zprostil poukazem na možnost či nemožnost uhrazení dluhu dlužníkem samotným. S odkazem na shora uvedené finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků jsou daňový nedoplatek povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Proti této výzvě se může ručitel odvolat. 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.

Na posouzení zákonnosti postupu finančního ředitelství má zásadní vliv skutečnost, že v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, vyslovil Ústavní soud právní závěr, že ust. § 57 odst. 5 věta třetí zákona o správě daní a poplatků 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 a vyslovil jeho protiústavnost. Podle názoru Ústavního soudu vyvolává napadené ustanovení ve svých důsledcích neodůvodněnou nerovnost mezi subjekty, kterým je ukládána daňová povinnost, neboť mají k dispozici diametrálně kvalitativně odlišné prostředky k obraně před totožnou povinností a v daném případě je nesporné, že požadavek poskytnutí stejných práv za stejných podmínek bez neodůvodněných rozdílů napadeným ustanovením respektován není, neboť zákonodárce bez v ústavní rovině akceptovatelných důvodů výrazně znevýhodnil subjekty v postavení daňového ručitele. V návaznosti na citovaný náleze se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 7/2005 – 127, vyjádřil k tomu, jakým způsobem je třeba po jeho vydání postupovat v dosud neskončených správních a soudních řízeních. Konkrétně uvedl, 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 náleze 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, které 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 citovaném nálezu Ústavní soud také vyslovil názor, že by hranice mezi právem veřejným a soukromým neměla být chápána tak ostře jako v době minulé, a lze tedy najít soukromoprávní prvky i v právním vztahu v zásadě veřejnoprávním a naopak. Ústavní soud také zdůraznil (stejně jako v nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06), že „z příkazu vnitřní souladnosti a nerozpornosti právního řádu plyne požadavek, aby tentýž právní institut (zde ručení) znamenal totéž, bez ohledu na to, v jakém odvětví práva je zrovna aplikován.“ Rovněž odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Jedná se o rozsudek ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54 (uveřejněn ve Sb. NSS pod č. 792/2006), v němž bylo vysloveno, že „ručení není institutem, který by se vyskytoval toliko v daňovém řízení, ale je naopak obecným institutem celého právního řádu (...). Ručení tedy především není vynálezem finančního práva a už vůbec ne českého zákona o správě daní a poplatků. V souladu s principem jednoty právního řádu je proto namístě čtené deformace, jimž tento institut v zákoně o správě daní a poplatků a v jeho interpretaci finančními orgány podléhá, napravovat jeho výkladem a používáním v souladu s jeho skutečnou povahou.“ Dalším rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, na něž Ústavní soud upozornil a s jehož závěry se ztotožnil, byl rozsudek ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54 (zveřejněn ve Sb. NSS pod č. 791/2006), ve kterém rozšířený senát poukázal na to, že „právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích“. V neposlední řadě rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení

ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, uvedl, že princip jednotnosti a nerozpornosti právního řádu „vyžaduje, aby stejný právní institut, který je vlastní více právním odvětvím, byl pokud možno koncipován a vykládán shodně. S ohledem na institut ručení již rozšířený senát uvedl, že nelze přijmout názor, podle kterého jsou ručení ve veřejném právu a ručení v soukromém právu něco odlišného. Ručení je obecným institutem vlastním celému právnímu řádu, pro který mohou, pokud je to racionální anebo pokud tak zákonodárce výslovně stanoví, existovat v jednotlivých právních odvětvích odlišnosti. Ty ostatně existují i v rámci samotného práva soukromého (srovnej odlišnosti v úpravě ručení dle občanského zákoníku a zákoníku obchodního odůvodněné rozdílnými požadavky na zajištění závazků ve vztazích mezi občany oproti obchodnímu životu). Odlišnosti však nikdy nemohou přesáhnout do samé podstaty tak tradičního institutu, jakým ručení bezesporu odedávna je. Je-li veřejnoprávní úprava strohá, neúplná či rozporná, její výklad v aplikační praxi správních orgánů a soudů by měl hledat shodu, nikoliv vytvářet umělé rozpory“. Z citované judikatury tak vyplývá, že jak Ústavní soud, tak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zastávají názor, že na právo soukromé a veřejné nelze nazírat jako na dva zcela oddělené systémy, ale jako na systémy vzájemně se překrývající.

Obdobný právní názor byl vysloven již v minulosti jak v právní teorii, tak i v judikatuře bývalého Nejvyššího správního soudu (např. Jirí Hoetzel: Slovník veřejného práva československého, svazek I., Brno 1929, str. 499 - 500; nálezy n. s. s. Boh. adm. 1561, 1457884, 1076, 1030), podle něhož používá-li veřejné právo pojmy vytvořené soukromým právem, pak je nutno při výkladu správních zákonů respektovat občanský zákoník a bylo by třeba jasné vůle správního zákona, že jeho pojem, např. vlastnictví, se nekryje s vlastnictvím občanského zákona. I podle převažujících doktrinárních trendů poslední doby (např. Maurer: Allgemeines Verwaltungsrecht, 15. vyd., C. H. Beck, München 2004, str. 47 - 51, Hendrych a kol.: Správní právo. Obecná část, 6. vyd., C. H. Beck, Praha 2006, str. 21 - 25) je vztah práva soukromého a veřejného chápán jako vztah obecného a zvláštního práva. Soukromé právo upravuje práva a povinnosti subjektů práv bez ohledu na jejich specifickou povahu z hlediska jejich role při výkonu veřejné moci (v tomto smyslu má v právu soukromém stát stejné postavení jako kterákoli jiná právnická či fyzická osoba), Oproti tomu veřejnoprávními je taková podmnožina množiny všech právních vztahů, která je charakterizována tím, že v daném právním vztahu je alespoň jeden z jeho subjektů vykonavatelem veřejné moci. Teorie veřejného práva jako zvláštního práva k „obecnému“ právu soukromému pak je v praxi cenná jednak tím, že, zejména při zapojení dílčích komponent dalších teorií rozlišení obou základních sfér práva (zájmové, subordinační, organické v její původní podobě), dokáže normy veřejného a soukromého práva od sebe vcelku efektivně a jednoznačně rozlišit, jednak tím, že umožňuje „subsidiárně“ použít i ve veřejném právu normy práva soukromého tam, kde veřejnoprávní úprava chybí či je kusá a kde nelze dospět k rozumnému závěru, že absence či kusost úpravy má svůj samostatný smysl a účel. Z uvedeného pojetí vztahu soukromého a veřejného práva ostatně vycházel Nejvyšší správní soud již rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, www.nssoud.cz, v němž uvedl, že je-li úprava daňového ručitelství jako zvláštního veřejnoprávního institutu v daňových zákonech kusá, nezbyvá než si tam, kde daňové zákony mlčí a kde nelze užít analogii legis v rámci veřejného práva (...), vypomoci analogií iuris ve vztahu k základním principům soukromoprávního institutu ručení, který je upraven zejména v § 546 až § 550 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (dále jen „o. z.“); takto ostatně k věci přistoupil i Ústavní soud (...), pokud hovořil o „podstatě institutu ručení“, a nutnost pohlížet na veřejnoprávní ručení prizmatem „obecných zásad obligačněprávních vztahů“. Obdobně i v rozsudku ze dne 19. 3. 2008, č. j. 2 Afs 100/2006 - 59, www.nssoud.cz, uvedl, že k naplnění požadavku, „aby stejný právní institut znamenal totéž v právu veřejném i soukromém“ není nezbytné, aby celá právní úprava práva soukromého, z něhož institut ručení vychází, byla bez dalšího aplikována na ručení v právu veřejném. Je však bezpochyby třeba, aby pro tentýž právní institut,

at' už je uplatňován v právu soukromém nebo veřejném, platily vždy jeho základní znaky a principy, které tvoří samotnou podstatu tohoto institutu.

Pokud tedy jedním ze základních principů institutu ručení je princip subsidiarity, tedy, že ručitel je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li ji dlužník, lze v souladu s tímto principem nepochybně požadovat, aby věřitel svoji pohledávku řádně vymáhal a nezavinil, že ji nebude možno získat přímo od dlužníka. Nelze tak akceptovat, aby věřitel vyvolal situaci, kdy by pohledávka nebyla dlužníkem uspokojena, např. tím, že by zcela nedůvodně oddaloval její vymáhání až do doby, než by se dlužník zbavil veškerého svého majetku, a následně by její úhradu uplatňoval vůči ručiteli. Tento požadavek sice není v daňových předpisech výslovně obsažen, ale lze v této souvislosti poukázat na to, že v právu soukromém je toto výslovně upraveno v ustanovení § 549 o. z. tak, že ručitel může plnění odeprít, pokud věřitel zavinil, že pohledávka nemůže být uspokojena dlužníkem. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 2. 2007, sp. zn. 5 Afs 138/2004 - 115, www.nssoud.cz „institut ručení se vyznačuje dvěma základními znaky: akcesoritou a subsidiaritou. Z akcesority vyplývá, že závazek ručitele je existenčně závislý na závazku hlavním: zanikne-li pohledávka, jejíž splnění ručitel zajišťuje, zanikne též ručitelův závazek, a to právě jako projev zmíněné akcesority. Subsidiarita ručitelského závazku znamená, že ručitel není zavázán vedle hlavního dlužníka coby společný dlužník, nýbrž je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li dlužník. Ručitel tedy není dlužníkem primárním, nýbrž až sekundárním“. Neudržitelný je tedy názor, který pomíjí akcesoritu a subsidiaritu ručení, tedy názor, který zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 7. 2005, č. j. 6 Afs 4/2004 - 70, www.nssoud.cz, na který krajský soud v dané věci odkázal, neboť již byl překonán výše citovanými nálezy Ústavního soudu a rozhodnutími rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Nedostatků této právní úpravy si byl ostatně vědom i zákonodárce, který v ustanovení § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků účinném od 1. 6. 2006 jednoznačně stanovil, že správce daně je oprávněn ručitele vyzvat pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoli byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. Jakkoli se výše uvedeného ustanovení nelze v dané věci dovolávat, neměnilo se jeho výslovným uvedením v zákoně nic na podstatě ručení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 2 Afs 100/2006 - 59, www.nssoud.cz). Přesto, že jistě nelze bez dalšího aplikovat jednotlivá ustanovení o. z. týkající se ručení v daňovém řízení, je vždy třeba použít obecné principy, které platí pro institut ručení, a to bez ohledu na to, v jakém právním předpisu jsou obsaženy. I ručitel v daňovém řízení tedy může odeprít plnění daňového dluhu, pokud věřitel (správce daně) zavinil, že tento dluh nemohl být uspokojen dlužníkem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 2 Afs 100/2006 - 59, www.nssoud.cz). Rovněž podle rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 25/2005 - 62, www.nssoud.cz nesmí správce daně bez zákonného důvodu rezignovat na svou povinnost požadovat uhrazení daňového nedoplatku u primárního daňového dlužníka a přenést odpovědnost za placení daňového nedoplatku zcela na ručitele, a to bez jakéhokoli předchozího úkonu směřujícího k zaplacení daňového nedoplatku primárním dlužníkem.

Se zřetelem na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, který označil za protiústavní ustanovení, je třeba, aby krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí finančního ředitelství v rozsahu žalobních bodů.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. ledna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu