



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **J. R.**, zastoupeného JUDr. Václavem Stříbným, advokátem se sídlem Ostrožná 40, Opava, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2004, č. j. 2254/150/2003, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 3. 2006, č. j. 22 Ca 161/2004-30,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 3. 2006, č. j. 22 Ca 161/2004-30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2004, č. j. 2254/150/2003. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem, vydané Finančním úřadem v Opavě dne 14. 10. 2002, č. j. 148266/02/384962/5760.

Pro souzenou věc je podstatné žalobní tvrzení, spočívající v námitce, že podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu

nemovitostí, není ručitel solidárním dlužníkem spolu s poplatníkem nebo vedle něho. Ručitel ručí akcesoricky za daňový dluh poplatníka; sekundární povinnost ručitele k úhradě daňového dluhu vyplývá z § 57 odst. 5 daňového řádu. Daňová povinnost poplatníka zanikla jeho zánikem (§ 20a odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku) a tím došlo i k zániku akcesorické povinnosti ručitele.

Soud v odůvodnění svého rozsudku shrnul předcházející řízení, uvedl zejména, že předmětná kupní smlouva týkající se nemovitostí vedených v katastru nemovitostí LV č. 4542 v k. ú. O. – P. s vyznačenou doložkou povolení vkladu do katastru nemovitostí č. j. V 11-5075/99 byla prodávajícímu i kupujícímu doručena dne 3. 3. 2000. Po podání daňového přiznání poplatníkem byl dne 1. 8. 2000 vydán správcem daně platební výměr, jímž byla poplatníkovi vyměřena předmětná daň ve výši 798 021 Kč. K úhradě daně poplatníkem však nedošlo a proto byl žalobce vyzván výzvou ze dne 14. 10. 2002, č. j. 148266/02/384962/5760, k úhradě daně jako ručitel. Žalobce výzvu převzal dne 22. 10. 2002, podal proti ní odvolání, to však žalovaný zamítl.

K žalobcově námitce, týkající se zániku akcesorické povinnosti ručitele okamžikem zániku dlužníka, uvedl, že ručitelé jsou povinni uhradit daňový nedoplatek, pokud jim zákon takovou povinnost ukládá a pokud jsou k jejímu splnění řádně vyzváni (§ 57 daňového řádu). Podle § 8 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. je nabyvatel nemovitosti ručitelem. Soud zdůraznil, že je nutno vycházet z veřejnoprávní úpravy ručení, přičemž normy práva soukromého, popř. jejich podpůrné užití je zcela vyloučeno. V daném případě byl žalobce řádně vyzván (výzvou doručenou mu dne 22. 10. 2002) ke splnění své povinnosti uhradit nedoplatek na této dani za hlavního dlužníka, neboť dlužník svoji povinnost ve stanovené lhůtě a po výzvě správce daně, nesplnil. Ke dni vydání výzvy ručiteli byl daňový subjekt zapsán v obchodním rejstříku a zanikl jako právnická osoba až ke dni 30. 10. 2003 výmazem z obchodního rejstříku. Ručitelský závazek tak zaniká až zánikem pohledávky a nikoliv zánikem daňového dlužníka, proto byl žalobce v pozici ručitele povinen předmětnou daň uhradit.

Žalobce napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení.

Namítal předně, že soud nesprávně posoudil vadný postup správních orgánů, jestliže nevyhověly žádosti prodejce o prominutí daně, a to za situace, kdy prokazatelně došlo k odstoupení od kupní smlouvy vztahující se k nemovitosti, z jejíhož převodu byla daň vyměřena. Neporozuměl-li správce daně podání – žádosti o prominutí předmětné daně, popřípadě, měl-li o něm pochybnosti, měl využít postupů dle § 21 a § 22 daňového řádu a tyto rozpory odstranit. Potom by zjistil, o prominutí které daně prodejce žádá, daň by byl také povinen prominout (pro splnění všech zákonných podmínek pro její prominutí daných v § 25 zákona č. 357/1992 Sb.) a nedošlo by tak k uplatňování ručení po žalobci.

Za nesprávně zodpovězenou právní otázku žalobce považuje závěr soudu, spočívající v tom, že zánik hlavního daňového dlužníka (jeho výmaz z obchodního rejstříku) nemůže nic měnit na situaci, kdy je splnění daňového dluhu již jistě plněním ručitelem. Žalobce trvá na tom, že zánikem hlavního dlužníka zaniká i daňová povinnost. Není-li tedy žádná daňová povinnost, nemá ručitel již za co ručit. Jinými slovy zánikem daňové pohledávky zaniká i žalobcův ručitelský závazek.

Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel, neboť se zcela ztotožnil s odůvodněním uvedeným v napadeném rozsudku.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejprve soud připomíná, že k výkladu právního postavení daňového ručitele se již podrobně vyjádřil v rozhodnutí svého rozšířeného senátu ze dne 26. října 2005, sp. zn. 1 Afs 86/2004, publikovaném pod č. 792/2006 Sb. NSS. V něm vyjádřil přesvědčení, že též ručitel v daňovém řízení může žádat podle § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. o prominutí daně. V této souvislosti se podotýká, že § 57 odst. 5 daňového řádu omezuje námitky ručitele pouze pro odvolací řízení proti výzvě podle citovaného ustanovení, nikoliv však pro jiné části daňového řízení. Ručitel je oprávněn využít všech institutů, které má k dispozici daňový dlužník, jehož daňovou povinnost ručitel zajišťuje. Pokud tedy ručitel požádá podle § 25 odst. 3 citovaného zákona a jsou-li splněny předepsané podmínky, je finanční orgán povinen jeho žádosti vyhovět. O takovou situaci se však v daném případě nejednalo.

Lze tedy sice obecně souhlasit s první žalobcovou námitkou, že správní orgány měly využít postup podle § 21 a 22 daňového řádu, případné nedostatky podání či nesrovnalosti odstranit tak, aby bylo možno o věci spravedlivě rozhodnout. To však nemůže na dané situaci ničeho změnit, neboť ze správního spisu je zřejmé, že žalobce sám (coby ručitel) o prominutí daně nepožádal, v této věci nebylo ve vztahu k žalobci vydáno správními orgány žádné rozhodnutí, jež by bylo napadeno žalobou u správního soudu. Proto se nyní ani nemůže neprominutí daně ručiteli, jakož i postup správních orgánů ve věci daňového řízení vedeného vůči hlavnímu dlužníku, stát předmětem přezkoumání tímto soudem. Kdyby totiž žalobce o prominutí daně požádal sám, byl by nucen správce daně rozhodnout o tom, zda daň promine či nikoliv. Takové rozhodnutí by pak jistě podléhalo soudnímu přezkoumání (viz shora zmíněný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu). O takovou situaci se však nejedná a proto nyní nemůže Nejvyšší správní soud přezkoumávat postup správních orgánů ve vztahu k hlavnímu dlužníku.

Podstatnou se však jeví v pořadí druhá žalobcová kasační námitka, spočívající v tvrzení, že zánikem hlavního dlužníka (jeho výmazem z obchodního rejstříku) zaniká i jeho daňová povinnost. Zanikne-li tedy daňová pohledávka, pak zanikne i předmět ručení.

Nejvyšší správní soud se předně nemůže ztotožnit s nesprávnou úvahou krajského soudu, založenou na striktním dělení institutů, (zde ručení), vyskytujících se jak v normách veřejnoprávních, tak i soukromoprávních. Na úvod tedy obecně připomíná, že ručení není 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; jeho kořeny přitom 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 především není vynálezem finančního práva a už vůbec ne českého daňového řádu. V souladu s principem jednoty právního řádu je proto namístě četné deformace, jimž tento institut v daňovém řádu a v jeho interpretaci finančními orgány podléhá, napravit jeho výkladem a používáním v souladu s jeho skutečnou povahou.

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. Existence ručitelského závazku v situaci, kdy zajišťovaná pohledávka zanikla, je zásadně nemyslitelná; výjimky z tohoto pravidla musí stanovit zákon výslovně, a nelze je interpretací rozšiřovat pro jiné případy než pro ty, pro které byly určeny. 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.

Nemá-li daňový řád odchýlnou úpravu, platí tyto principy i pro ručení jím regulované; zmíněné principy totiž tvoří samotnou podstatu institutu ručení, tj. vyplývají z jeho ustálené koncepce. Nelze přijmout výklad, podle něhož mezi veřejnoprávním a soukromoprávním ručením existuje podstatný rozdíl; to ostatně vyplývá z již citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu. Neudržitelný je rovněž přístup, který pomíjí akcesoritu a subsidiaritu ručení, a toliko ze samotného textu § 57 odst. 5 daňového řádu dovozuje, že jedinými předpoklady povinnosti ručitele zaplatit daňový nedoplatek je existence zákonného ustanovení takovouto povinností předvídací a dále výzva správce daně. Tyto předpoklady jsou zcela nepochybně předpoklady nutné, nikoliv však dostatečné.

V souzené věci žalobce ručil za společnost F. O. C. s. r. o. Tato společnost zanikla bez právního nástupce dne 30. 10. 2003; důvodem vedoucím k jejímu zrušení (a posléze zániku) bylo zamítnutí návrhu na prohlášení konkursu pro nedostatek majetku ve smyslu § 68 odst. 3 písm. g) obchodního zákoníku. Zanikne-li právnická osoba bez právního nástupce, potom tím zanikají i její závazky; práva ani povinnosti totiž nemohou existovat jako bezsubjektní, tj. bez existence určité osoby, která je jejich nositelem. Jiná situace samozřejmě nastane tehdy, dojde-li k zániku právnické osoby s právním nástupcem, neboť v tomto případě je zde sukcesor, který do práv a povinností zaniklé právnické osoby vstupuje; tato práva tedy nezanikají, nýbrž existují nadále, byť ohledně těchto práv a povinností došlo ke změně v subjektu.

O takový případ však v této věci nešlo: společnost F. O. C. s. r. o. zanikla dne 30. 10. 2003 bez právního nástupce. Zanikl tedy subjekt, který byl nositelem práv a povinností, a nebyl zde ani nikdo, kdo by do nich mohl vstoupit. Z tohoto důvodu došlo k zániku práv a povinností jmenované společnosti, a to včetně zániku povinnosti platit daň.

Tato skutečnost nemůže být bez vlivu na ručitelský závazek, jenž mj. má akcesorickou a subsidiární povahu. Při neexistenci výslovné úpravy, která by činila průlom do principu akcesority v tom směru, že by předepisovala trvání ručitelského závazku zaplatit daňový nedoplatek i po zániku povinnosti platit daň, je nutno trvat na tom, že se uplatní veškeré důsledky vyplývající z principu akcesority. Mezi tyto důsledky náleží rovněž zánik ručitelského závazku v případě zániku pohledávky, která je ručením zajišťována. Jestliže tedy dne 30. 10. 2003 zanikla povinnost společnosti F. O. C. s. r. o. platit daň, a to proto, že tento subjekt zanikl bez právního nástupce, zanikla tím i povinnost žalobce – coby ručitele – zaplatit daňový nedoplatek. Pokud žalovaný v rozhodnutí o odvolání ze dne 1. 3. 2004 učinil závěr jiný, je jeho rozhodnutí nesprávné; totéž platí o kasační stížnosti napadeném rozsudku krajského soudu.

Vzhledem k tomu, že byl naplněn kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu

řízení; v něm bude krajský soud vázán právním názorem na řešenou právní otázku, vysloveným 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 **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. listopadu 2006

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu