



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 **V. K.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Zítkova 9, 412 01 Litoměřice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí ze dne 1. 6. 2005, č. j. 15399/150/03, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 4. 2006, č. j. 15 Ca 143/2005 - 23,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 4. 2006, č. j. 15 Ca 143/2005 - 23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 6. 8. 2003 vyzval Finanční úřad v Litoměřicích žalobce podle § 57 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), aby jako společník veřejné obchodní společnosti K. P., t. za ni zaplatil daňový nedoplatek na několika druzích daní. Daňový nedoplatek přitom představovalo penále ve výši 630 923 Kč.

Žalobce se proti výzvě odvolal; žalovaný však odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 1. 6. 2005.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem; ten žalobě vyhověl a zrušil nejen rozhodnutí žalovaného, ale též výzvu vydanou správcem daně v I. stupni. Přisvědčil žalobci v tom, že daňový nedoplatek představuje daň, která nebyla uhrazena v době její splatnosti, zatímco penále je sankcí za včasné neuhrazení této daně a není součástí daňového nedoplatku.

Žalovaný podal proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem kasační stížnost. Zdůraznil, že § 57 odst. 5 daňového řádu, který zakládá povinnost ručení, neodkazuje jen na daňové zákony, ale i na zákony jiné, v žalobcově případě na § 86 obchodního zákoníku, podle něhož ručí společníci veřejné obchodní společnosti za závazky této společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně, aniž je ručení omezeno na konkrétní závazky. Jedná se tedy o úpravu odlišnou od úpravy obsažené v zákoně ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), která výslovně stanoví, že ručitel ručí pouze za daň. Pojem daňového nedoplatku není v daňovém řádu definován, ale z jeho § 62 odst. 1 vyplývá, že za daňový nedoplatek se považují veškeré neuhrazené předepsané platební povinnosti evidované na osobních daňových účtech daňových dlužníků. Pojem daňového nedoplatku má tedy širší obsah než pojem daň a lze do něj zahrnout i příslušenství daně. To plyne i z § 63 odst. 2 daňového řádu, podle něž se nedoplatek na příslušenství nepenalizuje. Jak je zřejmé z tohoto ustanovení, rozlišuje daňový řád „*nedoplatek daně*“ a „*nedoplatek na poplatcích a příslušenství daně*“; obecně pak označuje tyto nedoplatky jako „*daňový nedoplatek*“. Ručitel tedy ručí za platební povinnost daňového dlužníka vyplývající nejen z § 57 odst. 1 (k tomu by odst. 5 musel výslovně odkazovat na toto ustanovení), ale též z § 63 daňového řádu. Rozsah pojmu daňového nedoplatku je zjevný i z ustanovení § 65, § 66 a § 70 daňového řádu: pokud by daňovým nedoplatkem byla pouze daň, nebylo by možno penále prominout, odepsat ani vymáhat.

Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že výzva ručiteli k zaplacení daňového nedoplatku je rozhodnutím s hmotněprávními účinky. Pojem „*daňový nedoplatek*“ musí být proto vykládán v souladu s hmotnými daňovými zákony, a tedy chápán jako dlužná daň, nikoli též příslušenství daně, které je upraveno v daňovém řádu. To vyplývá i z § 57 odst. 1 daňového řádu, podle něž je daňovým dlužníkem každý, kdo je podle zvláštního zákona povinen platit daň. Zvláštní zákon by v případě příslušenství takovou povinnost musel stanovit, a tak tomu v tomto případě není, neboť příslušenství je upraveno v daňovém řádu, nikoli v hmotněprávních daňových předpisech. Žalobce proto navrhl, aby kasační stížnost žalovaného byla zamítnuta.

Kasační stížnost je důvodná.

V prvé řadě je třeba uvést, že argumenty založené na jazykovém či systematickém výkladu jednotlivých ustanovení daňového řádu v tomto případě neobstojí, protože terminologie daňového řádu je zde nejednotná (k nejasnosti pojmu „*daňový nedoplatek*“ srov. Kaniová, L. – Schillerová, A.: *Správa daní – úplné znění zákona, komentář, judikatura*. Praha: ASPI, a. s., 2005, komentář k § 57). V § 62 odst. 1 se mluví o evidenci „*daňových přeplatků a nedoplatků*“, přičemž zjevně do rozsahu tohoto pojmu spadá i příslušenství. V rubrice § 63 se „*daňové nedoplatky*“ a „*penále*“ naproti tomu rozlišují, avšak již v odst. 7 tohoto ustanovení se objevují „*daňové nedoplatky*“ ve významu, který zahrnuje jak nedoplatky na dani, tak nedoplatky na příslušenství. (Nutno dodat, že ustanovení § 63 odst. 2, jehož se dovolává žalovaný a podle něž se nepenalizují nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně, je pro určení rozsahu pojmu „*daňový nedoplatek*“ rovněž bezvýznamné.) Podobně je tomu v rubrikách i textu ustanovení § 65, § 66, § 70 a § 73 daňového řádu. Pojem není vymezen ani v § 57 odst. 5, který ručiteli ukládá zaplatit „*daňový nedoplatek*“ bez bližší specifikace. Obsah pojmu je tak třeba pro účely

konkrétní projednávané věci nalézt jednak s pomocí zvláštního zákona, který ručení v tomto případě zakládá – zde tedy obchodního zákoníku, který upravuje ručení společníka veřejné obchodní společnosti po stránce hmotněprávní, jednak se zřetelem ke smyslu a obsahu institutu ručení společníka za společnost.

Žalobce tvrdí, že obsah ručitelského závazku nemůže pojmově zahrnovat ručení za příslušenství daně, protože to je upraveno procesním předpisem – daňovým řádem, a nikoli hmotněprávními ustanoveními daňových zákonů, na něž odkazuje § 57 odst. 1 daňového řádu; v tom se ovšem mýlí. Hmotněprávní institut ručitelství skutečně upravují zvláštní zákony, a povinnosti, které ručiteli stanoví daňový řád, jsou již jen logickými důsledky ručitelství založeného hmotněprávní úpravou. Jednak ale není správné omezovat okruh předpisů upravujících ručení jen na „*hmotněprávní daňové předpisy*“, jak to činí žalobce, protože zrovna v jeho případě upravuje ručení obchodní zákoník; jednak obsah ručitelského závazku nelze odvozovat z § 57 odst. 1 daňového řádu, který se zmiňuje toliko o „*dani*“, nýbrž právě z úpravy v některém z oněch „*zvláštních zákonů*“, o nichž se toto ustanovení zmiňuje (ať už je to daňový zákon, nebo jiný předpis).

Rozsah ručení společníka obchodní společnosti je určován především ustanoveními obchodního zákoníku. Podle jeho § 86, týkajícího se veřejné obchodní společnosti (srov. též § 93, § 106 odst. 2), „*společníci ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně*“. „*Závazky společnosti*“ jsou veškeré povinnosti (nejčastěji platební), které má společnost vůči ostatním subjektům právních vztahů. Pojem není blíže rozveden; nelze tedy než dovodit, že se tím míní všechny a jakékoli závazky. Nerozlišuje se zde ani co do povahy závazků, ani co do jejich právního titulu, ani co do jejich rozsahu. Ručení společníka se tedy vztahuje jak na závazky soukromoprávní, tak na závazky z titulu veřejnoprávní povinnosti, a jak na jistinu či částku původně dlužnou, tak i na příslušenství. Sám žalobce připouští ručení společníka za samotnou daň; je pak nelogické, že u příslušenství daně to odmítá – jako by tvrdil, že nezaplatí-li společnost řádně a včas to, k čemu je povinována ze smlouvy s jiným soukromým subjektem, budou společníci ručit jen za dlužnou částku tak, jak je uvedena ve smlouvě, a nebudou se jich již týkat úroky či smluvní pokuta. Takový výklad je ovšem absurdní.

Úprava daňového ručitelství na sebe bere v různých zákonech různou podobu. V zákoně o spotřebních daních (a to jak v již zrušeném zákoně č. 587/1992 Sb., tak v nyní účinném zákoně č. 353/2003 Sb.) se výslovně říká, že ručitel je povinen uhradit dlužnou daň „*včetně penále*“, resp. „*včetně příslušenství*“ [srov. § 40b odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb.; § 20 odst. 21 písm. c), § 21 odst. 3, 6 a § 21a odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb.]; o výkladu zde tedy není sporu. V zákoně č. 357/1992 Sb. se naproti tomu rozsah dlužné částky blíže nespécifikuje. Podle žalovaného sice tento zákon výslovně stanoví, že ručitel ručí pouze za daň, ovšem zdejší soud nepovažuje samotné znění zákona za tak jednoznačné. Zákon č. 357/1992 Sb. stanoví pouze tolik, že poplatníkem daně darovací je nabyvatel a ručitelem je dárce (§ 5 odst. 1), popř. že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající) a nabyvatel je v tomto případě ručitelem [§ 8 odst. 1 písm. a)]. To, že ručitel za daň darovací či daň z převodu nemovitostí ručí pouze za daň, nelze dovozovat jen z toho, že v první části citovaných vět se objevuje slovo „*daň*“ – takový výklad není spolehlivý – nýbrž především ze smyslu ručitelství v tomto případě. Daní darovací i daní z převodu nemovitostí je zdaňován právní úkon; nabyvatel daru či nabyvatel kupované nemovitosti jsou ručители proto, že byli – stejně jako dárce či převodce – účastníky či adresáty úkonu a měli z něj prospěch. Rozhodně však toto ručitelství nemá sloužit k jakémusi „*trestání*“ nabyvatelů za to, že dárce či převodce

daň nezaplatili. Je zcela beze smyslu, a bylo by to i nemravné, aby s prodlužujícím se prodlením dárce či převodce rostla ve formě penále (nebo dnes ve formě úroku z prodlení) i daňová povinnost, která pak dopadne na ručitele. Ve vztahu k dani darovací či dani z převodu nemovitostí jsou totiž daňový dlužník a ručitel osoby nijak nepropojené, leckdy s odlišnými ekonomickými zájmy, a ručitel nemá zpravidla účinné právní prostředky, jimiž by přiměl dlužníka k plnění jeho zákonných povinností. Není tedy pochyb o tom, že ručitel podle zákona č. 357/1992 Sb. ručí pouze za daň, přičemž tento závěr není podložen výkladem jazykovým, nýbrž výkladem teleologickým.

Tento druh výkladu se nabízí i v projednávané věci: závěr, podle nějž nejsou „závazky“ společnosti omezeny jen na částky dlužné v době vzniku dluhu, ale i na příslušenství původně dlužné částky, je totiž podpořen i smyslem a účelem ručení společníka za společnost, zejména pak za společnost osobní. (Znovu je třeba uvést, že takto široké vymezení závazků se uplatní bez ohledu na to, jaký je titul dluhu a zda je věřitelem osoba v obdobném právním postavení či subjekt nadaný veřejnoprávními pravomocemi.) Ve veřejné obchodní společnosti je každý ze společníků – ručitelů statutárním orgánem společnosti – daňového dlužníka (§ 85 odst. 1 obchodního zákoníku; případná jiná úprava ve společenské smlouvě pramení opět z rozhodnutí všech společníků – § 79 odst. 1). Vůle daňového dlužníka (včetně jeho vůle k placení daní) se utváří z vůlí jeho ručitelů; jen ručitelé – a nikdo jiný – tak mají vliv na to, zda bude dlužník řádně a včas plnit své daňové povinnosti (tedy zda uhradí nejen daň, ale i její příslušenství). Z čistého právního hlediska je samozřejmě nutno přičítat neplacení daní společnosti samé; za touto právní konstrukcí se však skrývají společníci – fyzické osoby, skrze něž se společnost zavazuje, nabývá práv a plní povinnosti jak soukromoprávního, tak veřejnoprávního charakteru. Ručitel – společník veřejné obchodní společnosti není ručitelem onoho trpného typu, jaký nacházíme u daně darovací a daně z převodu nemovitostí: naopak je plně v jeho rukách, zda daňový dlužník – společnost splní svou povinnost a zda jeho vlastní ručitelství status vůbec bude aktivován. Může-li ručitel sám (resp. více ručitelů, je-li tu více společníků) zabránit tomu, aby nedoplatek společnosti - daňového dlužníka narůstal a s každým dnem se zvyšoval o dlužné penále (resp. nyní úrok z prodlení), a neučiní tak, jde to jen k jeho tíži. Je pak logické, že v důsledku této nečinnosti ponese povinnost hradit nejen daň, ale i její příslušenství.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Krajskému soudu v Ústí nad Labem k dalšímu řízení; v něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. dubna 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu