



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **M. D.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2007, č. j. 645/07-1500-704532, o zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2007, č. j. 31 Ca 52/2007 - 26,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 18. 1. 2007, č. j. 645/07-1500-704532, a jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě (dále jen „finanční úřad“), a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zmíněným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) vydané finančním úřadem dne 11. 5. 2006, č. j. 74205/06/346962/2962. Touto výzvou finanční úřad vyzval žalobkyni k uhrazení částky 27 925 Kč z titulu zákonného ručení za daňové pohledávky neuspokojené ve lhůtě jejich splatnosti poplatníkem, Agrodruštvo Práče - v likvidaci.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění

(dále jen „s. ř. s.“). V uvedené věci se neztotožňuje s právním názorem krajského soudu spočívajícím v tom, že promlčecí lhůtu, které by se měl domáhat ručitel, nelze posuzovat dle ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků, ale dle § 47 téhož zákona, resp. dle ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), jde-li o daň z převodu nemovitostí. Daňovému ručiteli se podle stěžovatelova názoru daň v souladu s právní úpravou daňového procesu nevyměruje. Ručitel zajišťuje úhradu dlužné daně, a je tedy účastníkem řízení, který může být vyzván až k úhradě daňového nedoplatku ve lhůtě splatnosti poplatníkem neuhrazené daně, která mu byla vyměřena v rámci daňového vyměřovacího řízení.

Žalobkyně vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele nepodala.

Ze správního spisu stěžovatele Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dne 10. 5. 1999 byla mezi družstvem Agrodružstvo Práče – v likvidaci, jako prodávajícím na straně jedné, a žalobkyní a jejím manželem, jako kupujícími na straně druhé, uzavřena kupní smlouva. Jejím předmětem byly následující nemovitosti: objekt technické vybavenosti a kotelna v obci Práče na pozemku parc. č. 6/2 a stavební pozemek parc. č. 6/2, vše zapsáno na listu vlastnictví č. 32 pro obec a katastrální území Práče u Katastrálního úřadu ve Znojmě (dnes Katastrální úřad pro Jihomoravský kraj se sídlem v Brně). V článku VII. smlouvy bylo mimo jiné ujednáno, že daň z převodu nemovitostí se hradí dle zákona. Podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. platí, že *poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem*. Finanční úřad vyměřil družstvu jako daňovému dlužníkovi platebním výměrem ze dne 22. 3. 2000 daň z převodu nemovitostí ve výši 55 850 Kč, daň však nebyla ve lhůtě splatnosti uhrazena. Dále zjistil, že usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2000, č. j. 37 K 53/97 - 92, byl na majetek družstva Agrodružstvo Práče – v likvidaci prohlášen konkurs. Z tohoto důvodu podal jako věřitel do konkursního řízení přihlášku za družstvem jako daňovým dlužníkem, zahrnující i předmětný nedoplatek na dani z převodu nemovitostí. S ohledem na prohlášení konkursu na majetek družstva však dospěl finanční úřad k závěru, že vymáhání daňového nedoplatku touto cestou by bylo bezvysledné, a proto se obrátil výzvou ze dne 11. 5. 2006, vydanou podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, na žalobkyni, aby jako zákonný ručitel uhradila daňový nedoplatek na dani z převodu nemovitostí nezaplacený daňovým dlužníkem, a to do částky 27 925 Kč.

Proti této výzvě podala žalobkyně odvolání, v němž ve vztahu k předmětnému daňovému nedoplatku uvedla, že Agrodružstvo Práče – v likvidaci daň z převodu nemovitostí údajně uhradilo. Na tuto skutečnost se informovala jak u tohoto družstva, tak i u finančního úřadu, když podávala přiznání k dani z nemovitostí. Ve druhém bodu svého odvolání žalobkyně vyjádřila názor, dle kterého je požadavek finančního úřadu již promlčený, neboť výzva ze dne 11. 5. 2006 byla první výzvou, kterou obdržela, a kupní smlouva na nemovitost byla uzavřena již v roce 1999. V doplnění odvolání žalobkyně upřesnila, že finanční úřad při rozhodování nepřihlédl k ustanovení § 22 zákona č. 357/1992 Sb., dle něhož se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje

po třech letech po roce, v němž vznikla daňová povinnost. Na základě výše uvedeného navrhl, aby výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem byla v plném rozsahu zrušena.

Stěžovatel odvolání žalobkyně zamítl. Jak ověřil z úplného spisového materiálu, který mu postoupil finanční úřad, předmětná daň z převodu nemovitosti nebyla poplatníkem daně uhrazena. K námitce promlčení konstatoval, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem není rozhodnutím, kterým by správce daně vyměřil daň. K vyměření daně došlo již vydáním platebního výměru dne 22. 3. 2000. K převodu nemovitosti došlo v roce 1999, daň z převodu nemovitosti byla tedy v daném případě vyměřena včas, v zákonné lhůtě tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (obecně § 47 zákona o správě daní a poplatků; speciálně § 22 zákona č. 357/1992 Sb.). Posledně zmíněné ustanovení má podle stěžovatele ve vztahu k ručiteli ten význam, že jej lze vyzvat k zaplacení nedoplatku daně, která byla vyměřena poplatníkovi včas. Lhůta pro vybrání a vymáhání již vyměřené daně je upravena v ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků, podle jehož prvního odstavce právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Ze spisu přitom vyplývá, že platební výměr byl doručen poplatníkovi dne 30. 3. 2000, lhůta splatnosti byla 30 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí. Daňový nedoplatek, k jehož úhradě byla žalobkyně z titulu ručení vyzvána, se tak stal splatným v roce 2000. Výzva ručiteli (žalobkyni) k zaplacení byla vydána 11. 5. 2006 a doručena 17. 5. 2006, tedy ještě před uplynutím promlčecí lhůty podle ustanovení § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Námitku promlčení tak stěžovatel neshledal důvodnou.

Rozhodnutí stěžovatele žalobkyně napadla žalobou ve správním soudnictví podanou ke krajskému soudu. Stěžovatel podle žalobkyně pochybil, když na promlčecí lhůtu uplatnil ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků, a nikoli ustanovení § 47 tohoto zákona, v případě daně z převodu nemovitostí § 22 zákona č. 357/1992 Sb. Právě podle posledně zmíněného ustanovení se podle žalobkyně právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po třech letech po roce, v němž vznikla daňová povinnost. Žalobkyně též poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, a na přiložené stanovisko Veřejného ochránce práv, v nichž je vyjádřen stejný názor. Krajský soud se s právním názorem žalobkyně ztotožnil a rozhodnutí stěžovatele kasační stížností napadeným rozsudkem zrušil, stejně jako jemu předcházející rozhodnutí (výzvu) finančního úřadu. V odůvodnění svého rozsudku krajský soud uvedl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu lze námitku promlčení podřadit pod námitku, že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu. Dále konstatoval, že rozhodování o odvolání podle § 57 odst. 5, věty druhé a třetí, zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k daňovému ručiteli nahrazuje vyměřovací řízení, které předtím proběhlo ve vztahu k daňovému subjektu. Promlčecí lhůtu proto nelze posuzovat podle lhůty dle § 70 zákona o správě daní a poplatků, ale podle lhůty „nalézací“, tj. dle prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 22 zákona č. 357/1992 Sb., jde-li o daň z převodu nemovitostí. V této věci byla přitom výzva ve vztahu k žalobkyni jako ručiteli vydána až po uplynutí lhůty dle posledně uvedeného ustanovení, právo vyměřit jí daň zaniklo ke dni 31. 12. 2004.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Obsahově námitky tomuto určení odpovídají. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že není důvodná.

Procesní postup ve věcech uhrazení daňového nedoplatku ručitelem je třeba doplnit o následující skutečnosti. Jak je již výše uvedeno, krajský soud vycházel v projednávané věci z právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, dostupného na www.nssoud.cz., dle něhož: *„daňový ručitel může v rámci námitek vznesených v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle § 57 odst. 5 daň. ř. [zákon o správě daní a poplatků] vznést námitku promlčení, přičemž promlčení lhůta se v tomto případě řídí ustanovením § 47 daň. ř. (případně, jde-li o daň z převodu nemovitostí, § 22 zákona o trojdani [zákon č. 357/1992 Sb.]). Ustanovením § 70 daň. ř. se promlčení lhůta u daňového ručitele řídí teprve po právní moci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku, neboť teprve tímto okamžikem je ve vztahu k daňovému ručiteli daňový nedoplatek ‚vyměřen‘ ve smyslu § 47 daň. ř.“*

Devátý senát Nejvyššího správního soudu však při předběžné poradě v jiné věci se shodným právním základem (uplatnění řádně vyměřeného celního dluhu vůči ručiteli) dospěl k právnímu názoru odlišnému od názoru již vyjádřeného v citovaném rozsudku. Dle jeho názoru výzva k zaplacení daňového nedoplatku ve vztahu k daňovému ručiteli nemohla nahrazovat vyměřovací řízení, neboť závazek ručitele je zcela nesporně vedlejším (zajišťovacím) právním vztahem, který přistupuje k hlavnímu závazku, a má tedy akcesorický a subsidiární charakter, a pro tuto svou povahu nemůže existovat bez hlavního závazku dlužníka, což vyplývá z obecné úpravy institutu ručení v soukromém právu. Dlužník a ručitel jsou sice oba společně zavázáni věřiteli, každý však z jiného právního titulu, a ručitel se zavazuje k plnění sekundárně. Není tedy dlužníkem primárním, kterému by měl být dluh vyměřen v rámci vyměřovacího řízení, nýbrž až sekundárním, po kterém je z titulu jeho ručitelského závazku již jednou vyměřená povinnost toliko vymáhána. I když je tedy ručitel zavázán stejně jako dlužník, nejde o jejich solidární závazek, a ručitel tudíž není zavázán vedle hlavního dlužníka coby společný dlužník, ale je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li ji dlužník. Věc byla proto v souladu s ustanovením § 17 odst. 1 s. ř. s. postoupena usnesením ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 58/2007 - 84, k rozhodnutí rozšířenému senátu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, zaujal k předmětné otázce názor zcela opačný. V odůvodnění citovaného usnesení mj. vyslovil následující úvahy: *„Vymáhání splnění určité pohledávky po povinném subjektu nutně předchází její stanovení. Každé právo je vždy nezbytně nejprve nalézt (ustálit skutkový stav a podřadit jej pod příslušnou právní normu – jazykem celního zákona [zákon č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů] či daňového řádu vyměřit či doměřit) a teprve poté může dojít k jeho vymáhání. Ze stejné logiky ostatně vychází úprava ručení v občanském zákoníku,*

kde je věřitel povinen (chce-li si vynutit uspokojení své pohledávky, když tak dlužník dobrovolně neučinil) získat samostatný exekuční titul, tedy zpravidla pravomocný rozsudek, jak proti dlužníkovi, tak proti ručiteli, tj. je povinen podat proti ručiteli samostatnou žalobu (§ 548 O. Z., blíže viz např. Švestka, J., a kol., *Občanský zákoník*. 10. vydání. C. H. Beck: Praha, 2006, str. 970 a n.; blíže k vývoji institutu ručení v občanském a obchodním právu a jeho povaze akcesority, viz Pelikánová, I., *Ručení*. Právník, roč. 1996, č. 5, str. 401 – 414, na str. 402 a n.). Je ostatně na věřitelově rozhodnutí, zda bude žalovat jen dlužníka nebo jen ručitele či oba dva zároveň (dokonce ve společném řízení nebo jindy odděleně, a to i u různých soudů). Soud pak posuzuje též samostatně skutkový stav a právní důvod k případnému stanovení povinnosti ohledně dlužníka i ručitele. Procesně zde není přítomna pasivní solidarita dlužníka a věřitele, nýbrž samostatné procesní společenství obou. I v případě vydání jediného rozsudku je rozhodováno o povinnosti dlužníka a věřitele zaplatit celý dluh, přičemž úhradou jednoho z nich zaniká povinnost druhého. Devátým senátem zdůrazňovaná paralela s občanským právem tedy naopak vyžaduje, aby celní úřad získal samostatný exekuční titul (a mohl následně splnění povinnosti vymáhat) jak proti dlužníkovi, tak proti ručiteli, a to v rámci dvou samostatných správních řízení.

Platební výměr podle § 260l odst. 1 celního zákona (v projednávané věci celním orgánem nadepsán **„rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“**) je v materiálním smyslu rozhodnutím, kterým se stanoví výše cla pro ručitele. Pro tento náhled na rozhodnutí vydávaná podle § 260l celního zákona se jednoznačně vyslovil Ústavní soud, nejnověji ve svém nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, přístupný na <http://nalus.usoud.cz>, ze starší judikatury také nálezy pod sp. zn. I. ÚS 445/2000; I. ÚS 446/2000; I. ÚS 447/2000 a I. ÚS 448/2000). V tomto nejčerstvějším nálezu Ústavní soud jednak odkázal na své dosavadní (materiální) vnímání výzvy ručiteli coby rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterou se adresátoři zakládají práva a povinnosti. Dále konstatoval, že práva a povinnosti lze jak v daňovém, tak v celním řízení ukládat pouze na základě rozhodnutí. Samotné prohlášení ručitele v záruční listině tuto povahu nemá, stejně jako ji s účinky pro ručitele nemá vyměření daňového či celního dluhu vůči dlužníkovi. Ústavní soud tedy odmítl konstrukci, že povinnost ručitele k ubrazení dluhu by vznikala ze zákona ve spojení s právní skutečností, že dlužník i přes výzvu neplní. Naopak zdůraznil, že na výzvu podle § 260l celního zákona je nezbytné pohlížet jako na rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň a kterým bylo zároveň aplikováno hmotné právo (bod 22 citovaného nálezu).

Z výše uvedených závěrů Ústavního soudu lze pro účely posuzování věci rozšířeným senátem učinit pouze jediný závěr: Ústavní soud rozšířil předchozí požadavky, které vyslovil s ohledem na postavení daňového ručitele (srov. především náleze ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb.), také na postavení celního ručitele. Výzva (či rozhodnutí) podle § 260l celního zákona je rozhodnutím činěným v řízení vyměřovacím, kterým je vůči ručiteli poprvé stanovena platební povinnost co do jejího důvodu i výše. Pokud se tedy jedná o samostatné „vyměření“ dluhu vůči ručiteli, pak jediným logickým závěrem co do příslušných lhůt ohledně doručení rozhodnutí podle § 260l celního zákona ručiteli je, že se tak musí stát ve lhůtách celním zákonem předepsaných pro „vyměření“ povinnosti, tedy ve lhůtě tříleté propadné, stanovené v § 268 celního zákona, nikoliv ve lhůtě stanovené pro vymáhání nedoplatků cla v § 282 celního zákona, tedy ve lhůtě šestileté promlčecí.

Nad rámec výše uvedených argumentů ústavních, které se týkají především požadavku odpovídající ochrany práv ručitele, lze také podotknout, že jediné za podmínky samostatného stanovení povinnosti ručitele ubravit dlužné clo lze vůči ručiteli dostát požadavku právní jistoty a předvídatelnosti. Předně je patrné, že ručitel nemusí být vždy povolán k plnění dluhu za dlužníka v plné výši; dlužník mohl část dluhu splatit, část dluhu mohlo zaniknout či mohlo v mezidobí dojít k opravě nesprávně stanovené částky cla. Za všech těchto okolností je nezbytné, aby ručitel obdržel řádný a samostatný

platební výměr, který se může lišit od částky stanovené dříve dlužníkovi. Z požadavku předvídatelnosti a právní jistoty konečně plyne dále nutnost pevně stanovené lhůty pro vyměření právní povinnosti, která zvyšuje jistotu subjektů právní regulace a umožňuje jim racionálně plánovat. Pochopitelně se může nabízet námitka nemožnosti „vyměření“ cla ručiteli, když bylo již předtím vyměřeno dlužníkovi, tedy jakási překážka věci rozhodnuté. Podle názoru rozšířeného senátu tomu však tak není. Při stanovení povinnosti k úhradě cla je podstatné komu, na základě jakého skutkového stavu a z jakého právního důvodu je tato povinnost stanovena. Je nesporné, že situace dlužníka a ručitele bude s ohledem na podstatu ručení (zejména akcesoritu a subsidiaritu) rozdílná. Právě proto je třeba trvat na samostatném právním prostoru pro každého z nich, včetně časového rámce ohraničeného příslušnými prekluzivními lhůtami pro uložení povinnosti platit clo adresovanou ručiteli, a navazujícími lhůtami promlčecími pro jeho vymáhání. Jinými slovy, jestliže marně uplynula prekluzivní lhůta, aniž došlo vůči ručiteli k uložení povinnosti platit clo, nemůže se tak stát ve vymáhací promlčecí lhůtě, sice ještě běžící, ale vůči dlužníkovi. Ke stanovení povinnosti platit clo může dojít toliko v řízení vyměřovacím, odtud tedy „vyměření“ jako pojem, který v sobě obsahuje výsledek procesu zahrnujícího zjištění existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky a jeho předchozí akceptace celním orgánem, (částečné či úplné) nesplnění povinnosti dlužníkem a kroky celního orgánu vůči němu, atd.“

Je přitom nerozhodné, že v dané věci jde o řízení daňové a ve věci, v níž rozhodoval rozšířený senát, se jednalo o řízení celní. Principy a lhůty, z nichž vycházejí oba dotčené právní předpisy, tedy jak zákon o správě daní a poplatků, resp. zákon č. 357/1992 Sb. jako *lex specialis*, tak i celní zákon, jsou v relevantních aspektech shodné (blíže viz odst. 15 až 17 usnesení rozšířeného senátu: „*Pokud aplikujeme výše uvedené [princip jednoty a nerozpornosti právního řádu] na zde vykládaný institut ručení v celním zákoně, pak nejbližší paralelou mimo samotný právní předpis bude institut ručení v daňovém řádu, který je příbuzným předpisem odvětvovým. Příbuznost je zde dána obdobnou podstatou a smyslem existence obou veřejnoprávních povinností, tedy platit daně a cla a tomu odpovídající zájem na zajištění splnění těchto povinností jinou osobou namísto toho, koho jinak primárně taková povinnost stíhá.*“).

Z výše uvedeného je naprosto nepochybné, že krajskému soudu, a rovněž žalobkyni, je nutno přisvědčit v tom ohledu, že postavení ručitele je dle závěrů rozšířeného senátu obdobné jako postavení daňového dlužníka ve vyměřovacím řízení. Ve světle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jež jsou v další rozhodovací činnosti pro správní soudy při řešení téže problematiky závazné, je nutno konstatovat, že krajský soud posoudil v obecné rovině právní otázky týkající se postavení ručitele v daňovém řízení a otázky týkající se charakteru tohoto řízení tak, že jeho právní názor je s právním názorem vysloveným ve výše citovaném usnesení rozšířeného senátu v souladu. Z tohoto důvodu je nutno zamítnout námitky stěžovatele jako nedůvodné.

Jestliže tedy krajský soud z uvedených důvodů zrušil žalobcem napadené rozhodnutí stěžovatele dle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně rozhodnutí finančního úřadu dle odst. 3 téhož ustanovení, postupoval zcela v souladu se zákonem.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobkyni, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly.

Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá 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 22. ledna 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu