



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobců: **a) J. V., b) J. K.**, oba zastoupení JUDr. Olgou Sovovou, Ph. D., advokátkou se sídlem Bartákova 34, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o žalobě žalobce a) proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2006, čj. FŘ 7466/15/06 a v řízení o žalobě žalobce b) proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2006, čj. FŘ 7465/15/06, o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 5. 2008, čj. 10 Ca 199/2006 - 42,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 5. 2008, čj. 10 Ca 199/2006 - 42, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 5. 2006, čj. FŘ 7465/15/06 bylo zamítnuto odvolání žalobce b) proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem vydané Finančním úřadem pro Prahu 3 (správce daně) podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdejší znění (dále jen „daňový řád“) ve výši 40 890 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 5. 2006, čj. FŘ 7466/15/06 bylo zamítnuto odvolání žalobce a) proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem vydané správcem daně podle § 57 odst. 5 daňového řádu ve výši 40 890 Kč.

Proti rozhodnutím žalovaného podali oba žalobci u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu shodného obsahu, a proto tyto žaloby soud spojil ke společnému projednání a rozhodnutí. Následně rozsudkem ze dne 15. 5. 2008, čj. 10 Ca 199/2006 - 42, obě žaloby zamítl, jelikož neshledal důvodnost žádné z uplatněných námitek. V odůvodnění konstatoval, že podmínkou uložení platební povinnosti ručitelů je „ručitelská výzva“. Jejím doručením začíná pro daňového ručitele daňové řízení, přičemž dochází k přechodu povinnosti zaplatit daňový nedoplatek na ručitele. Výzva ručiteli je rozhodnutím, kterým není daň

vyměřována, ale rozhodnutím směřujícím k úhradě daně již vyměřené, avšak ve lhůtě splatnosti řádně neuhrazené. Lhůtu pro vybrání daně neupravuje § 47 daňového řádu, ale § 70 téhož předpisu. To znamená, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se tento nedoplatek stal splatným. Městský soud dále uvedl, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně z převodu nemovitostí, zakotvená v § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani“), neskončila před uplynutím roku 2003. Jelikož správce daně vyměřil poplatníkovi daňovou povinnost platebním výměrem ze dne 7. 3. 2001, je zřejmé, že daň byla vyměřena před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty. Ze systematického zařazení § 57 do části šesté daňového řádu, který upravuje problematiku placení daní, vyplývá, že se toto ustanovení nemůže vztahovat na vyměřovací řízení, které je vedeno proti původnímu dlužníkovi, nikoliv proti ručiteli. Lhůty vymezující právo správce daně požadovat na ručiteli uhrazení daně právě ve smyslu § 57 odst. 5 daňového řádu, je proto třeba hledat právě v té části daňového řádu, která se týká placení daní: zde je institut promlčení upraven v ustanovení § 70 odst. 1. V posuzovaném případě promlčecí lhůta uběhla dne 31. 12. 2007, a proto byly výzvy k úhradě daňových nedoplatků oběma ručitelům doručeny před uplynutím dané lhůty. Žádné ustanovení daňového řádu ani zákona o dani výslovně nestanoví, že by vydání výzvy k úhradě daňového nedoplatku ručitelem bylo podmíněno předchozí exekucí na majetek daňového dlužníka.

Proti zamítavému rozhodnutí podali žalobci (stěžovatelé) kasační stížnost, v níž uplatnili důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Za nesprávné posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení považují posouzení běhu lhůt vymezujících právo správce daně požadovat po daňovém ručiteli úhradu daňové povinnosti. Závěr, že tato lhůta se odvíjí od § 70 daňového řádu, je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelé po celou dobu správního i soudního řízení poukazovali na to, že se promlčecí lhůta řídí § 22 zákona o dani. Ustanovením § 70 daňového řádu se promlčecí lhůta u ručitele řídí teprve po právní moci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku, neboť teprve tímto okamžikem je ručiteli daňový nedoplatek „vyměřen“ ve smyslu § 47 daňového řádu, resp. § 22 zákona o dani. Tento závěr byl vysloven v rozhodnutí kasačního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Afs 51/2004 - 57, řešící skutkově i právně obdobnou věc. Městský soud nerespektoval zásadu předvídatelnosti soudního rozhodování ani zásadu *stare decisis*. Stěžovatelé jsou toho názoru, že bylo povinností městského soudu se vypořádat i s námitkou nerespektování obecných principů dobré správy z hlediska možného porušení povinnosti vést řízení bez zbytečných průtahů.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatelé odkázali na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, měnící dosavadní pohled na běh prekluzivních lhůt podle § 47 daňového řádu. V mezidobí ustálené názory Ústavního soudu odkazují na povinnost správce daně být aktivní při realizaci svých oprávnění v oblasti kontroly plnění daňových povinností. Svou argumentaci rovněž doplnili o závěry vyslovené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2008, čj. 8 Afs 48/2008 - 47.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěrem městského soudu, dle kterého lhůtu pro vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem upravuje § 70 daňového řádu a nikoliv § 47 uvedeného právního předpisu. Setrval na svém stanovisku, že co se týče odkazu stěžovatelů na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 51/2004 - 57, jedná se pouze o rozhodnutí v jedné konkrétní věci, které není pro správce daně obecně závazné.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami,

k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z předloženého spisu vyplynulo, že dne 22.12.1999 oba stěžovatelé jako kupující uzavřeli kupní smlouvu se společností AGROMONTÁŽ ZZ s. r. o. jako prodávajícím na blíže specifikovanou nemovitost za dohodnutou kupní cenu 800 000 Kč. Vklad vlastnického práva byl v katastru nemovitostí proveden dne 24.1.2000, právní účinky vkladu nastaly dne 22.12.1999 a smlouvu převzal poplatník dne 8.2.2000. Správce daně vydal dne 7.3.2001 platební výměr na daň z převodu nemovitostí, jímž prodávajícího vyzval k úhradě daňové povinnosti ve výši 81 780 Kč. Proávající svou daňovou povinnost nesplnil, a proto jej správce daně vyzval dne 4.7.2002 k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. Předmětný výměr i výzva byly doručeny veřejnou vyhláškou, jelikož prodávající byl na uvedené adrese neznámý. Jelikož ani po této lhůtě nebyla daňová povinnost uhrazena, správce daně dne 31.1.2006 vyzval oba stěžovatele, aby jakožto ručitelé zaplatili daňový nedoplatek. Ručitelé proti těmto výzvám podali odvolání, v nichž vznesli námitku uplynutí lhůty dle § 22 zákona o dani.

Nejvyšší správní soud spatřuje důvodnost kasační stížnosti v nesprávné právní argumentaci městského soudu, založené na závěru, že právo správce daně vyzvat daňového ručitele k zaplacení daňového nedoplatku nezaniká ve lhůtě podle § 47 daňového řádu, resp. podle § 22 zákona o dani, neboť uvedené ustanovení se týká řízení vyměřovacího, zatímco výzva podle § 57 odst. 5 tohoto zákona je vydávána v rámci inkasního řízení, a institut promlčení je proto pro ni upraven v § 70 odst. 1 daňového řádu.

Daňový řád daňovým ručitelům výslovně nepřiznává procesní práva, jež by byla srovnatelná s procesním postavením daňového subjektu. To však neznamená, že ručitel nemá při vyměrování daní žádná práva a že možnost procesní obrany proti správci daně je mu přiznána až ve fázi daňového řízení týkající se placení již pravomocně vyměřené daňové povinnosti. Ostatně Ústavní soud plenárním náleženem ze dne 29.1.2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006, <http://nalus.usoud.cz>, vyslovil protiústavnost § 57 odst. 5 věty třetí daňového řádu ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., jelikož ustanovení nerespektoval požadavek poskytnutí stejných práv za stejných podmínek bez neodůvodněných rozdílů, neboť zákonodárce výrazně znevýhodnil bez důvodu akceptovatelných v ústavní rovině subjekty v postavení daňového ručitele.

Nejvyšší správní soud dává za pravdu žalovanému v tom směru, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 51/2004 - 57 se týkalo konkrétního daňového subjektu, nicméně právní závěry v něm vyslovené jsou natolik obecné, že je nutno aplikovat je i na nyní posuzovaný případ, který je založen na podobných právních i skutkových okolnostech. Zdejší soud se obdobným případem zabýval též v rozhodnutí ze dne 28.11.2008, čj. 5 Afs 1/2008 - 56 nebo v stěžovatelem zmiňovaném rozhodnutí ze dne 24.11.2008, čj. 8 Afs 48/2008 - 47, obě dostupné z www.nssoud.cz. Neshledal přitom jakýkoliv důvod, proč se při posuzování kasační stížnosti stěžovatelů odchýlit od argumentů v těchto rozhodnutích vyslovených a tudíž i od své dosavadní judikatorní praxe, která byla sjednocena v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 16.10.2008, čj. 9 Afs 58/2007 - 96, www.nssoud.cz.

Ačkoliv se rozšířený senát zabýval otázkami týkajícími se celního ručení, své závěry plně vztáhl i na ručení daňové, a to zejména z důvodu nutnosti vykládat problematiku ručení v obou řízeních shodným způsobem, při respektování principu jednotnosti a nerozpornosti právního řádu. Rozšířený senát odmítl právní názor, dle kterého i v případě uplatnění tříleté prekluzivní lhůty dle § 22 odst. 1 zákona o dani, resp. obecně u daňového ručení dle § 47 odst. 1 daňového řádu, je třeba úkony správce daně směřující k vyměrování daně vůči daňovému dlužníkovi považovat současně za úkony způsobilé přerušit běh vyměřovací lhůty rovněž vůči daňovému

ručiteli ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o dani, resp. § 47 odst. 2 daňového řádu. Naopak, jednoznačně stanovil, že „od okamžiku vzniku celního dluhu tak běží jak vůči dlužníkovi, tak vůči ručiteli tříletá lhůta pro vyměření cla, stanovená § 268 odst. 2 celního zákona. V této lhůtě musí celní orgán o stanovení výše uvedené povinnosti obledně každého z nich rozhodnout samostatně (pochopitelně v pořadí vyplývajícím z podstaty ručení). Pokud tak neučiní, jeho právo vůči danému subjektu zaniká. Požadavek samostatného rozhodnutí má za následek samostatný běh lhůty s ohledem na oba subjekty (§ 268 odst. 2, respektive odst. 3 celního zákona)...Přerušení tříleté lhůty v důsledku takového úkonu se děje samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému celní úřad úkon učinil, tedy buď vůči ručiteli, anebo vůči dlužníkovi. Z této skutečnosti také plyne možnost, že vyměřovací lhůta může skončit odlišně pro dlužníka a odlišně pro ručitele v závislosti na aktivitě celního úřadu.“ Uzavřel, že rozhodnutí adresované ručiteli mu musí být doručeno v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 2 celního zákona). Nejvyšší správní soud ve zbytku odkazuje na celé odůvodnění tohoto rozhodnutí.

Argumentace městského soudu opřena o systematické zařazení § 57 do šesté části daňového řádu nemůže obstát. Pohledem judikatury Nejvyššího správního a Ústavního soudu (např. rozhodnutí ze dne 29. 1. 2004, čj. 2 Afs 28/2003 – 48, www.nssoud.cz, nebo ústavní nález ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07 a ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006, <http://nalus.usoud.cz>) je výzva ručiteli, i přes její formální označení, vnímána jako rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, kterým se adresátovi zakládají práva a povinnosti. Teprve doručením výzvy stanovující uhrazovací povinnost začíná pro daňového ručitele daňové řízení a ten až od této doby může účinně uplatňovat svá procesní práva. Je proto třeba vyjít z toho, že výzva ukládající ručiteli zaplacení daňového nedoplatku je rozhodnutím, které správce daně činí v řízení vyměřovacím, jelikož i vůči němu musí být daňová povinnost vyměřena, byť se jedná o stanovení povinnosti uhradit nezaplacenou daň za primárního daňového dlužníka. Rozhodování o odvolání podle § 57 odst. 5 daňového řádu ve své podstatě ve vztahu k daňovému ručiteli nahrazuje vyměřovací řízení, které předtím proběhlo vůči daňovému subjektu, byť se ve formálním smyslu nepochybně o vyměřovací řízení nejedná.

Daňový nedoplatek je ve smyslu § 22 zákona o dani, případně § 47 daňového řádu, ručiteli „vyměřen“ až nabytím právní moci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku (srov. rozhodnutí ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Afs 51/2004 - 57, www.nssoud.cz). Až tímto okamžikem je ručiteli stanovena povinnost placení nedoplatku ve stanovené lhůtě, v konkrétní výši za dlužníka, který jej sám v určené lhůtě nezaplatil; jejím doručením se daňový ručitel stává daňovým dlužníkem. Jen samostatným stanovením povinnosti uhradit daňový nedoplatek lze vůči ručiteli dostat požadavku právní jistoty a předvídatelnosti, a tím zajistit ochranu jeho práv. Výzva k úhradě daňového nedoplatku musí být ručiteli tedy doručena ve lhůtě stanovené § 22 odst. 1 zákona o dani, resp. obecně dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Ustanovení § 70 daňového řádu lze vůči němu aplikovat až po právní moci této výzvy. Jak uvedl zdejší soud v již zmiňovaném rozhodnutí čj. 2 Afs 51/2004 - 57, „počátek běhu promlčecí lhůty podle § 70 daňového řádu., tj. počátek běhu „vymáhací“ promlčecí lhůty, je ovšem i ve vztahu k ručiteli fixován na (obecný) okamžik splatnosti daňového nedoplatku, tedy okamžik vztahovaný primárně k daňovému dlužníkovi samotnému, nikoli na okamžik, kdy je – pouze ve vztahu k ručiteli – v řízení podle § 57 odst. 5 daňového řádu rozhodnuto o tom, že tento je povinen zaplatit daňový nedoplatek.“

Na základě výše řečeného lze tak uzavřít, že pokud uplynula prekluzivní lhůta podle § 22 zákona o dani, aniž by došlo vůči ručiteli k uložení povinnosti splnit daňovou povinnost, nemůže se tak stát ve vymáhací promlčecí lhůtě dle § 70 daňového řádu, sice ještě běžící, avšak pouze vůči primárnímu daňovému dlužníkovi, tj. prodávajícímu. Poplatník převzal kupní smlouvu dne 8. 2. 2000, povinnost podat daňové přiznání mu tudíž vznikla v roce 2000. Správce daně v propadné lhůtě stanovené § 22 zákona o dani zůstal vůči ručitelům nečinným; konal pouze ve vztahu k prodávajícímu. První úkon vůči stěžovatelům, tedy zaslání výzvy k úhradě

nedoplatku, učinil až v roce 2006, tudíž v době, kdy právo vyměřit ručitelům daň bylo již promlčeno.

Městský soud tudíž pochybil, neuznal-li žaloby důvodnými a jestliže rozhodnutí žalovaného o odvolání nezrušil. Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude tento soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí taktéž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. srpna 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu