

Závěr

Je všeobecně známo, že procesní postavení ručitele v daňovém řízení patřilo dlouhá léta k jedné z velice problémových oblastí stravy daní. Právní úprava čítající pouhopouhý jeden odstavec (§ 57 odst. 5) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů poskytovala prostor mnoha sporům, diskusím a v neposlední řadě i soudním sporům. Toto bylo způsobeno z velké části i proto, že institut ručení jakožto jeden ze zajišťovacích institutů, byl zařazen do části šesté nazvané „*Placení daní*“, ale v zákonných ustanoveních, které mohly mít vliv na pozici ručitele v daňovém řízení, nebyl ručitel nikde výslovně zmiňován, naopak všude byl výslovně zmiňován pouze daňový dlužník. Ručitel byl výslovně zmiňován v ustanovení § 7 odst. 2 ZSDP, kterýmžto ustanovením, byl zařazen mezi třetí osoby zúčastněné na daňovém řízení. Z toho bylo zřejmé pouze to, že *ručitel neměl postavení daňového dlužníka včetně jeho práv a povinností*, ačkoli ručil ze zákona za nedoplatek daňového dlužníka, pokud mu zákon povinnost ručení uložil a pokud jej k plnění této povinnosti správce daně vyzval. Tato nerovnost procesního postavení daňového dlužníka a ručitele vedla v důsledku k tomu, že ručitel neměl možnost ovlivňovat existenci nebo výši daňového nedoplatku (například vznesením námitky promlčení) a s ním spojenou ručitelskou povinnost.¹ Postupem doby sice došlo zejména vlivem judikatury k výraznému posunu výkladu postavení ručitele v daňovém řízení, v pozitivní úpravě však byla tato kusá a nejednoznačná úprava procesního postavení ručitele v daňovém řízení nahrazena teprve zákonem č. 230/2006 Sb. s účinností od 1.6.2006. Zákon č. 230/2006 Sb. zrušil ustanovení § 57 odst. 5 a vložil za § 57 nové ustanovení § 57a, které je nazvané „*Ručení*“. Ustanovení § 57 odst. 5 ZSDP existovalo od účinnosti ZSDP, tj. od 1.1.1993, až do jeho zrušení zákonem č. 230/2006 Sb., tj. do 31.5. 2006, po celou tuto dobu beze změny. Namísto pouhého jednoho odstavce, byl nově postavení ručitele v daňovém řízení věnován celý nový § 57a, který řešil postavení ručitele bezpochyby přesněji, když mu přiznal více oprávnění než dosud. Ačkoli novelou ZSDP provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. nebyly zcela vyřešeny všechny slabiny dosavadní úpravy daňového ručení vytýkané i judikaturou, přinesla jistě významné změny, kterými došlo ke zlepšení diskriminujícího procesního postavení ručitele v daňovém řízení. Novelou došlo především k tak významnému sblížení právního postavení ručitele s právním

¹ Blíže viz: Pulcová, M. *Postavení ručitele v daňovém řízení s ohledem na judikaturu soudů*. In: Daně a finance, 2008, č. 3, s. 3

postavením daňového dlužníka.² Ručiteli byly v ustanovení § 57a ZSDP přiznány nová významná oprávnění, když nově mohl nahlédnout alespoň do části spisu daňového dlužníka, která se týká úhrady daňového nedoplatku ručitelem, mohl nahlédnout i do znaleckého posudku, který byl též relevantní pro stanovení základu daně. Ručitel mohl také nově požadovat informace o aktuální výši dluhu za který ručí. Nová úprava ručení v daňovém řízení byla rozhodně více propracovaná než ta předchozí, přesto však ohledně postavení ručitele v daňovém řízení nadále zůstala řada nejasných či problematických otázek.³ Jak vyplývá z výše uvedeného, ani novelizovaná úprava ručení v daňovém řízení provedená zákonem č. 230/2006 Sb. nebyla bez nedostatků.⁴ V této souvislosti je zajímavý názor Nejvyššího správního soudu, že „nová zákonná úprava provedená zákonem č. 230/2006 Sb. není v zásadních ohledech ústavněprávně konformnější“ (viz bod 11 Nálezu č. 291/2008 Sb.)⁵ K dalšímu zlepšení procesního postavení ručitele došlo technickou novelou ZSDP (zákon č. 270/2007 Sb., který nabyl účinnosti dne 31.10.2007), kterou bylo novelizováno jak ustanovení § 55 odst. 4 a odst. 9 ZSDP (postavení ručitele při obnoveném řízení, když daňový subjekt zemřel bez dědice nebo zanikl bez právního nástupce), tak ustanovení § 57a ZSDP (došlo k terminologickému zpřesnění pojmu nedoplatek, odstranění povinnosti ručitele uhradit náklady řízení a úroky, zlepšení postavení ručitele při placení nedoplatku a vracení přeplatku). Dále se ručení dotkla novela ZSDP provedená s účinností od 1.1.2008 zákonem č. 296/2007 Sb. (v ustanovení § 59 ZSDP byl vložen nový odstavec 6, z něhož vyplývá, že postup úhrady daně podle § 59 odst. 5 se uplatní odděleně pro daňové nedoplatky uhrazené ručitelem). Velmi důležitým momentem v náhledu na postavení ručitele v daňovém řízení byl Nález Ústavního soudu ze dne 29.1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, vyhlášený ve sbírce zákonů pod č. 291/2008 Sb., kterým Ústavní soud rozhodl o tom, že ustanovení § 57 odst. 5 věty třetí ZSDP ve znění do 31.5. 2006 bylo v rozporu s Listinou základních práv a svobod Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod. Návrh na vyslovení protiústavnosti § 57 odst. 5

² Novela ZSDP provedená zákonem č. 230/2006 Sb. do daňového řízení také zavedla zásadu uplatňovat nedoplatek primárně na daňovém dlužníkovi.

³ Přijetí novely ZSDP provedené zákonem č. 230/2006 Sb. bylo jistě přínosem také pro správce daně, neboť došlo k vyjasnění a odstranění alespoň nejožehavějších problémů ohledně postavení ručitele v daňovém řízení.

⁴ I nový § 57a, podobně jako předchozí § 57 odst. 5 ZSDP, byl předmětem návrhu na zrušení Ústavním soudem.

⁵ Obdobně předseda Senátu Parlamentu České republiky ve vyjádření k návrhu Nejvyššího správního soudu uvedl, že ani „nová úprava, která byla včleněna do ZSDP na základě zákona č. 230/2006 Sb. se nevyrovnala s výše uvedeným problémem dostatečně, zejména pokud se týká postavení ručitele jako tzv. třetí osoby, a pravděpodobně bude v budoucnosti přinášet obdobné problémy jako úprava předešlá.“ (bod 13 Nálezu č. 291/2008 Sb.)

ZSDP podal Nejvyšší správní soud, a to v návaznosti na rozhodování o kasační stížnosti vedené pod sp. zn. 2 Afs 108/2005 proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 115/2004, kterým byla zamítnuta žaloba ve věci zamítnutého odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.⁶ Ústavní soud ve svém nálezu konstatoval, že právní normy zakotvené ve větě první a druhé § 57 odst. 5 ZSDP (ve znění účinném do 31.5.2006) nejsou protiústavní. Ve větě první je vyjádřena samotná podstata institutu ručení. Ve větě druhé, ve které je stanoveno, že se ručitel může odvolat proti této výzvě, se dle názoru Ústavního soudu jedná o právní normu zakotvující ochranu práv daňového ručitele v řízení před správními orgány, což je i předpokladem pro eventuální ochranu před správními soudy. Ústavní soud dále uvedl, že ustanovení § 57 odst. 5 věty první ZSDP je vyústěním zákonné koncepce, dle níž daňový ručitel není od počátku daňového řízení s daňovým subjektem účastníkem řízení se stejnými oprávněními a možnostmi procesní obrany, jako má právě daňový subjekt. Jelikož ale tato zákonná koncepce napadena nebyla, Ústavní soud se její protiústavností nemohl zabývat. Ústavní soud ale shledal neústavnost věty třetí § 57 odst. 5 ZSDP, dle níž: *„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 zaplaceno.“* V tomto ustanovení je taxativním výčtem omezen rozsah skutečností, které může ručitel namítat v odvolání proti „ručitelské výzvě“, jejímž doručením začíná pro daňového ručitele daňové řízení. Ústavní soud rozhodl Nálezem č. 291/2008 Sb. o návrhu Nejvyššího správního soudu tak, že ustanovení § 57 odst. 5 věty třetí ZSDP ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. 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

⁶ Nejvyšší správní soud v návrhu mimo jiné uvedl následující argumenty o postavení ručitele v daňovém řízení

1. Povinnost ručitele hradit daňový nedoplatek za daňového dlužníka představuje vážný zásah do jeho subjektivních práv.
2. Zatímco práva a povinnosti správce daně i daňových subjektů lze ze zákona seznat, procesní postavení a práva třetích osob v řízení, do něhož vstupují především ex offio, často až v konečné fázi řízení, jak je tomu v případě zákonného ručitele, nejsou blíže upravena.
3. Platná právní úprava ve vzatu k ručiteli zcela opomíjí procesní úpravu jeho postavení v řízení vyměřovacím, neboť mu neumožňuje účast v tomto řízení, jehož zahájení mu není známo, a poprvé mu ukládá povinnosti s minimální garancí práv v řízení vymáhacím.

lidských práv a základních svobod.⁷ Možná také s ohledem na výše uvedený závěr Ústavního soudu vyslovený v Nálezu č. 291/2008 Sb. bylo v zákoně 280/2009 Sb., daňový řád, koncipováno odvolání ručitele zcela nově, když je v ustanovení § 171 odst. 4 daňového řádu ručiteli umožněno podat proti výzvě správce daně k úhradě nedoplatku *obecné odvolání*. Z argumentace Ústavního soudu bylo totiž možné dovodit, že obdobně nesouladná s Ústavou, i když v menší míře, je patrně i dikce dosud platného komentovaného ustanovení odst. 2 § 57a ZSDP, neboť i zde jsou důvody pro odvolání ručitele omezenější, nežli tomu je v § 48 odst. 4 písm. d) ZSDP, pokud jde o odvolání daňového dlužníka proti platebnímu výměru, kterým správce daně stanovil daňovou povinnost, za kterou ručitel ručí.⁸ Další významnou změnu v postavení ručitele přináší tedy, jak již bylo naznačeno výše a to s účinností od 1.1. 2011 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Nejvýznamnější změnou, kterou daňový řád v oblasti ručení zavádí, je institut dobrovolného daňového ručení. Jsem toho názoru, že dobrovolné daňové ručení by do budoucna mělo zcela nahradit zákonné daňové ručení.⁹ Je totiž nutné se zamyslet nad otázkou, zda má daňové ručení zákonné vůbec smysl, když ručitel i když o své povinnosti ví, nemůže ovlivnit veškeré chování dlužníka ani správce daně. Dle mého názoru by ručitel neměl nést důsledky nedokonalé právní úpravy, ale třeba i neprofesionálního, liknavého nebo nedostatečného postupu správce daně. Ručitel v době vzniku ručení (např. pokud jde o prodej nemovitosti) nezná výši daňové povinnosti za kterou bude ručit, zná jen pravidla, podle kterých bude tato výše daně v budoucnu stanovena, a nemá možnost ovlivnění její existence a výše a nemá téměř žádný vliv na splnění povinnosti daňového subjektu. Ručitel k tomu, aby se bránil před uplatněním ručení nemá stejné prostředky k vyhledání dlužníka nebo jeho majetku jako správce daně. Zákonný ručitel je tak dnes legislativní obětí

⁷ Rozpory ustanovení § 57 odst. 5 věty třetí ZSDP s citovanými články Listiny a Úmluvy lze dle Nálezu č. 291/2008 Sb. shrnout tak, že ustanovení § 57 odst. 5 větou třetí ZSDP:

1. bylo anulováno právo ručitele domáhat se ochrany svých práv u soudu či jiného orgánu (resp. národního orgánu) ve všech případech s výjimkou tří výslovně uvedených; tím bylo také porušeno základní právo ručitele pokojně užívat majetek,
2. bylo anulováno právo ručitele na soudní přezkoumatelnost rozhodnutí (resp. mít zaručeno právo na přístup k soudu) týkající se jeho základních práv ve všech situacích s výjimkou tří výslovně uvedených,
3. byla založena protiústavní nerovnost v přístupu k daňovému dlužníku a ručiteli.

(Hrstková Dubšeková, L. *Postavení ručitele v zákoně o správě daní a poplatků*. In: *Daně a právo v praxi*, 2008, č. 10, s. 26-27)

⁸ Kobík, J. *Správa daní a poplatků s komentářem 2009*. 7. vydání. Praha: Anag, 2009, s. 615

⁹ Názory projevené v Judikatuře Ústavního i Nejvyššího správního soudu vydané ještě k úpravě ručení podle ZSDP, nicméně stále použitelné, že se v případě zákonného daňového ručení jedná o významný zásah do soukromé sféry fyzických i právnických osob, zůstanou v případě jakékoli úpravy nedobrovolného daňového ručení platné i nadále.

na konci řady, která do jisté míry bezvládně čeká, zda na ni vyjde řada či nikoli. Dostává se do neúměrně těžké situace, kterou nemůže příliš ovlivnit.¹⁰ Ručitel může být faktickým chováním dlužníka i správce daně poškozen a bránit se může poměrně stěží.¹¹ Výše uvedené nedostatky zákonného daňového ručení by mohl odstranit nově zavedený institut smluvního ručení, který by do budoucna mohl zákonné daňové ručení zcela nahradit.

Závěrem je možné shrnout, že za poslední čtyři roky byly v oblasti daňového ručení přijaty zákony, které výrazně zlepšují procesní postavení ručitelů a přiznávají jim práva, která jim vzhledem k tomu, že je po nich žádáno uhrazení daňových nedoplatků za daňové dlužníky, více než náležejí.

¹⁰ Radková, M. *Daňový ručitel po zániku dlužníka*. In: *Daňový expert*, 2008, č. 1, s. 20

¹¹ Za úvahu určitě stojí také to, zda neupravit mimořádně složitý problém ručení u daně z převodu nemovitostí, resp. systém jejího výběru, jednoduše tak, že by daň byla zálohově splatná při podání návrhu na zápis převodu do katastru nemovitostí. V případě zamítnutí návrhu se jednoduše záloha vrátí, při provedení zápisu použije na úhradu předepsané povinnosti. Při špatném výpočtu může následovat standardní kontrolní postup. Takový jednoduchý návrh by vyřešil řadu problémů, pomohl většině zúčastněných, neznamenal zvýšené náklady, dokonce by snížil stávající. (Radková, M. *Daňový ručitel po zániku dlužníka*. In: *Daňový expert*, 2008, č. 1, s. 20)